

Universidad Andina Simón Bolívar

Sede Ecuador

Área de Derecho

Programa de Maestría en Tributación

**Incidencia del Impuesto a la Renta a partir
de la Reforma a la Ley de Equidad
Tributaria en las sociedades ecuatorianas**

Natalia Rubio

Marzo 2011

Al presentar esta tesis como uno de los requisitos previos para la obtención del grado de magíster de la Universidad Andina Simón Bolívar, autorizo al centro de información o a la biblioteca de la universidad para que haga de esta tesis un documento disponible para su lectura según las normas de la universidad.

Estoy de acuerdo en que se realice cualquier copia de esta tesis dentro de las regulaciones de la universidad, siempre y cuando esta reproducción no suponga una ganancia económica potencial.

Sin perjuicio de ejercer mi derecho de autor, autorizo a la Universidad Andina Simón Bolívar la publicación de esta tesis, o de parte de ella, por una sola vez dentro de los treinta meses después de su aprobación.

.....

Natalia Johanna Rubio Martínez

Año 2010

Universidad Andina Simón Bolívar

Sede Ecuador

Área de Derecho

Programa de Maestría en Tributación

**Incidencia del Impuesto a la Renta a partir
de la Reforma a la Ley de Equidad
Tributaria en las sociedades ecuatorianas**

Natalia Rubio

Marzo 2011

Dr. Carlos Velasco

Quito

Resumen ejecutivo

Las leyes son la expresión de los intereses de grupos económicos o sociales que en un momento determinado del desarrollo social se encuentran a disposición del Estado. Nuestro país, tradicionalmente, ha estado dirigido por grupos económicos que han emitido, a través de sus representantes en el poder Legislativo y en el poder Ejecutivo, leyes a favor casi exclusivo de sus intereses y que en su mayoría no han respondido a las necesidades de la sociedad. Éstas se han reformado gracias a la lucha de los sectores sociales oprimidos y desfavorecidos en el reconocimiento legal de ciertos beneficios. Uno de los objetivos de la Ley de Equidad Tributaria es conseguir una reforma de carácter integral para el Impuesto a la Renta, que cumpla el principio de equidad entre los ecuatorianos respecto a la distribución del ingreso público que genera su recaudación, y el cumplimiento de dicha obligación tributaria. Reformar para que exista mayor cumplimiento por parte del contribuyente, y un mejor control por el lado de la administración tributaria.

Por ello, el presente trabajo está destinado a identificar cuál es la incidencia que tiene el Impuesto a la Renta a partir de la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria en las sociedades ecuatorianas. Se analiza cada uno de los artículos reformados sobre Impuesto a la Renta de Sociedades, y cuán beneficiosa resulta su aplicación. Para comprender mejor el tema de investigación se desarrollaron cuatro capítulos. El capítulo uno define los artículos reformados sobre Impuesto a la Renta de Sociedades y una síntesis general del procedimiento que tuvo la reforma. El capítulo dos analiza cada ley reformada que tiene incidencia en el Impuesto a la Renta de Sociedades, su cambio con relación a la ley vigente hasta el año 2007, objetivo, aplicabilidad y efecto. El capítulo tres analiza a tres sociedades en las que se observará la apreciación que tienen respecto de la reforma; los datos estadísticos de recaudación del Impuesto a la Renta desde el año 2005 hasta el año 2009 sobre los cuales se fundamenta la reforma para determinar su viabilidad. Finalmente, el capítulo cuatro concluye y recomienda el tema de investigación planteado y desarrollado.

DEDICATORIA

A mi hijo, porque ha rodeado mi vida de amor y alegría y por él es todo mi esfuerzo y sacrificio; a mis padres, Marcelo y María Isabel, por ser mi apoyo incondicional en todo momento y por toda la confianza que depositaron en mí.

Natalia

AGRADECIMIENTO

A Cristo, por todo el amor y sabiduría con que ha rodeado mi vida.

Natalia

ÍNDICE

1. INTRODUCCIÓN, 10

- 1.1. ANTECEDENTES, 12
- 1.2. PROYECTO DEL PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA, 13
- 1.3. CONOCIMIENTO DE LA ASAMBLEA NACIONAL CONSTITUYENTE, 16
- 1.4. APROBACIÓN Y PUBLICACIÓN, 17
- 1.5. OBJETIVOS DE LA LEY REFORMATORIA PARA LA EQUIDAD TRIBUTARIA, 17
- 1.6. ARTÍCULOS REFORMADOS DE IMPUESTO A LA RENTA, 18
 - 1.6.1. Ley de Equidad Tributaria, 18
 - 1.6.2. Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, 19

2. ANÁLISIS DE LOS PRINCIPALES ARTÍCULOS REFORMADOS EN LA LEY DE EQUIDAD TRIBUTARIA QUE INCIDEN EN EL IMPUESTO A LA RENTA DE SOCIEDADES, 22

- 2.1. NORMAS DE FISCALIDAD LOCAL, 23
 - 2.1.1 Reformas para incentivos tributarios, 23
 - 2.1.1.1. Reducción de la base imponible de Impuesto a la Renta de personas naturales en relación de dependencia, 23
 - 2.1.1.2. Incremento del ahorro e inversión financiera nacional, 25
 - 2.1.1.3. Incremento directo de empleo y reducción de la base imponible de Impuesto a la Renta para Sociedades, 28
 - 2.1.1.4. Disminución del pago de Impuesto a la Renta, 30
 - 2.1.2 Reformas antielusivas, 34
 - 2.1.2.1. Regulación sobre ingresos de las sociedades privadas sin fines de lucro que están exentas del pago de Impuesto a la Renta, 34
 - 2.1.2.2. Control sobre comprobantes de venta válidos, 37
 - 2.1.2.3. Deducción de intereses sobre deudas contraídas, 38
 - 2.1.2.4. Cálculo del Anticipo Mínimo, 45
- 2.2. NORMAS DE FISCALIDAD INTERNACIONAL, 52
 - 2.2.1. Partes Relacionadas, 52
 - 2.2.2. Intereses de créditos externos, 56
 - 2.2.3. Arrendamiento Mercantil, 58
 - 2.2.4. Precios de Transferencia, 62

3. ANÁLISIS SOBRE LA INCIDENCIA EN LA RECAUDACIÓN DE IMPUESTO A LA RENTA Y EN LAS ACTIVIDADES ECONÓMICAS DEL SECTOR EMPRESARIAL A PARTIR DE LA PUBLICACIÓN DE LA LEY PARA LA EQUIDAD TRIBUTARIA, 67

3.1. ANÁLISIS SOBRE LA INCIDENCIA RECAUDATORIA EN EL IMPUESTO A LA RENTA DE SOCIEDADES ECUATORIANAS EN LOS AÑOS 2005, 2006, 2007, 2008 Y 2009, 67

3.1.1. Recaudación tributaria de Impuesto a la Renta año 2005, 74

3.1.2. Recaudación tributaria de Impuesto a la Renta año 2006, 75

3.1.3. Recaudación tributaria de Impuesto a la Renta año 2007, 76

3.1.4. Recaudación tributaria de Impuesto a la Renta año 2008, 78

3.1.5. Recaudación tributaria de Impuesto a la Renta año 2009, 80

3.2. ANÁLISIS DE LA INCIDENCIA EN LAS ACTIVIDADES ECONÓMICAS DE LA EMPRESA PROCESADORA NACIONAL DE ALIMENTOS C.A. PRONACA A PARTIR DE LA LEY REFORMATORIA PARA LA EQUIDAD TRIBUTARIA, 81

3.3. ANÁLISIS DE LA INCIDENCIA EN LAS ACTIVIDADES ECONÓMICAS DE LA EMPRESA NESTLÉ A PARTIR DE LA LEY REFORMATORIA PARA LA EQUIDAD TRIBUTARIA, 87

3.4. ANÁLISIS DE LA INCIDENCIA EN LAS ACTIVIDADES ECONÓMICAS DE LA EMPRESA QUALA S.A. A PARTIR DE LA LEY REFORMATORIA PARA LA EQUIDAD TRIBUTARIA, 90

4. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES, 95

4.1. CONCLUSIONES, 95

4.2. RECOMENDACIONES, 104

BIBLIOGRAFÍA, 106

TABLAS

1. Ejemplo contratación directa, 28
2. Liquidación No. 1, 49
3. Liquidación No. 2, 50
4. Caso N° 1: personas naturales no obligadas a llevar contabilidad, 50
5. Caso N° 2: personas naturales obligadas a llevar contabilidad y sociedades, 51
6. Ingresos para el Presupuesto General del Estado, 68
7. Recaudación año 2005, 74
8. Recaudación año 2006, 76
9. Recaudación año 2007, 78
10. Recaudación año 2008, 79
11. Recaudación año 2009, 80
12. Datos económicos de PRONACA, 83

GRÁFICOS

1. Ingresos Presupuesto General del Estado, 68
2. Recaudación tributaria, niveles y crecimiento, 2000 – 2008, 72
3. Composición de la recaudación, 2002 – 2008, 73
4. Relacionadas del grupo PRONACA, 84

1. INTRODUCCIÓN

1.1. Antecedentes

“La Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria es susceptible de perfeccionarse sobre todo en aspectos de carácter técnico; sin embargo, su esencia es democrática y apunta a beneficiar tanto al Estado como al contribuyente responsable”.¹ En tal virtud, el presente capítulo está orientado a considerar los aspectos de carácter legal, técnico y democrático que tiene el Proyecto de Ley de Equidad Tributaria para el Ecuador, lo cual tiene algunas hipótesis de cumplimiento: conseguir una eficiente recaudación de impuestos y una equilibrada responsabilidad de quienes integramos la sociedad ecuatoriana; además de procurar un sistema tributario equitativo. Éste fue el primer paso realizado por el gobierno del Presidente de la República, economista Rafael Correa, para emprender cambios que den un giro diferente a la política fiscal. Para la autora se considera importante que este tipo de proyectos fiscales que se ejecutan deben reflejar los principios tributarios que el Art. 5 del *Código Tributario* establece en un régimen tributario: legalidad, generalidad, igualdad, proporcionalidad e irretroactividad, los cuales indican:

Principio de Legalidad. *Nullum tributum sine lege*, significa que no hay tributos sin ley; por lo tanto, este principio exige que la ley establezca claramente el hecho imponible, los sujetos obligados al pago, el sistema o la base para determinar el hecho imponible, la fecha de pago, las exenciones, las infracciones, sanciones, órgano habilitado para recibir el pago, los derechos y obligaciones tanto del contribuyente como de la administración tributaria, todos estos aspectos estarán sometidos ineludiblemente a las normas legales.

¹ Toscano, Silvio: *Estudio sintético de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria*, Quito-Ecuador, Editorial Don Bosco, 2007, p. 11.

Principio de Generalidad. Significa que comprenda a todas las personas cuya situación coincida con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal. La generalidad se refiere a que todos los individuos debemos pagar impuestos por lo que nadie puede estar exento de esta obligación, por ende, es aplicable universalmente para todos los sujetos que tengan una actividad económica.

Principio de Igualdad. La uniformidad se traduce en una igualdad frente a la Ley Tributaria, todos los contribuyentes que estén en igualdad de condiciones deben de ser gravados con la misma contribución y con la misma cuota tributaria, lo que se traduce que ante la ley todos somos iguales, sin distinción o discriminación alguna.

Principio de Proporcionalidad. Emanado del principio teórico denominado justicia en la imposición, en este precepto se establece que los organismos fiscales tienen derecho a cobrar contribuciones y los gobernados tienen obligación de pagarlas, a condición de que éstas tengan el carácter de proporcionales y equitativas; siendo éste el objetivo, el presente principio es un instrumento de política económica general que sirve para determinar la capacidad económica del contribuyente.

Principio de Irretroactividad. El régimen tributario rige para lo venidero, no puede haber tributos posteriores con efectos retroactivos, por ende, la Ley Tributaria no tiene carácter retroactivo, en forma más sencilla y espontánea el presente principio permite a las personas tener confianza en la ley vigente, y conforme a ella celebran sus transacciones y cumplen sus deberes jurídicos. Dar efecto retroactivo a una ley equivale a destruir la confianza y seguridad que se tiene en las normas jurídicas.²

1.2. Proyecto del Presidente de la República

El 17 de diciembre del año 2007, el Presidente Constitucional de la República del Ecuador, economista Rafael Correa Delgado, presentó ante la Asamblea Nacional Constituyente, quien asumió las tareas legislativas del Congreso, el Proyecto de Ley para la Equidad Tributaria. En su exposición de motivos fundamentalmente señala: “es necesaria esta ley como parte de la política tributaria del país, para dinamizar la

² [http:// www.derechoecuador.com](http://www.derechoecuador.com)

economía y generar justicia social, aunque se encuentra limitado por el contexto monetario vigente, a prescindir de una política monetaria que conjuntamente con la fiscal, contribuirán al desarrollo económico”.³ Tributar es contribuir con el Estado, es un compromiso y una obligación ciudadana; con el pago de nuestros impuestos en dinero o especies se financiarán obras de carácter social, infraestructura y desarrollo productivo del país.

La finalidad de la economía del Estado es generar empleo, otorgar salud, educación y servicios básicos de buena calidad a sus ciudadanos; esto se logra a través de la generación de ingreso corriente, además de la explotación del recurso natural, humano, tecnológico y de la recaudación eficiente de impuestos. Todo eso contribuye a que una economía sea considerada sana, enmarcada siempre en una normativa que beneficie al Estado y a la sociedad en general.

La formulación de una política fiscal comprende dos procedimientos, dependientes el uno del otro:

1. La determinación de los objetivos que se quieren alcanzar.
2. La elección de los instrumentos que se utilizarán para conseguir los objetivos determinados.

Por ello, el Presidente consideró urgente la implementación de reformas a las leyes tributarias como parte de una política fiscal que permita controlar de una manera adecuada la recaudación de impuestos, evasión y elusión fiscal, determinaciones por parte de la administración tributaria a grupos económicos de contribuyentes, tasas de interés por mora, recargos tributarios, cumplimiento de obligaciones, transparencia en

³ T. Silvio: *Estudio sintético de la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria...*, pp. 15-34.

operaciones e ingresos, entre otras. Varios son los comentarios referentes a la elaboración del Proyecto de Ley de Equidad Tributaria sobre su constitucionalidad, la elaboración de ésta fue realizada por la Asamblea Nacional Constituyente, pero consideran que no debía reformar ninguna ley que no fuese la Constitución porque su principal precepto o su único mandato era realizar el Proyecto de Constitución. Los ecuatorianos votamos para que la Asamblea realice este Proyecto, establecer un nuevo Estado, un nuevo ordenamiento jurídico; sin embargo, otros analistas, entre ellos Tatiana Pérez, manifiestan que al dotarle de potestad a la Asamblea para realizar la Constitución está por encima de cualquier otra ley y, en consecuencia, es constitucional su elaboración.⁴

Existe, por otro lado, pensamientos que miran a la creación de la Ley de Equidad Tributaria como inconstitucional, porque la Asamblea Nacional Constituyente tuvo su origen en la consulta popular siendo su único mandato crear la Constitución no dictar leyes. Hay una demanda de inconstitucionalidad presentada por la Cámara de Comercio de Quito, la cual fue negada puesto que esta entidad consideró que la Asamblea Nacional sí tenía mandato para crearla y que es impugnabile, irremplazable, inalterable, invulnerable e irrevocable. De este modo, según el doctor Marco Albán, la Cámara volvió a impugnar ya que considera que la Asamblea vulnera el derecho constitucional, ha coactado libertad en los derechos del contribuyente, impedido el desarrollo normal del ejercicio económico y financiero de los sujetos pasivos, no ha incentivado la inversión ni el empleo. Se han realizado controles exagerados por parte del Servicio de Rentas Internas.⁵

⁴ Entrevista con Tatiana Pérez, Jefe Área Administrativa, Dirección Jurídica del Servicio de Rentas Internas, Dirección Nacional, Quito, 09 de septiembre de 2010.

⁵ Entrevista con Marco Albán, Dirección Jurídica, Cámara de Comercio de Quito, 09 de septiembre de 2010.

Las normas que regulaban el Impuesto a la Renta de las sociedades ecuatorianas, por su redacción e interpretación, pudieron fomentar prácticas elusivas y evasivas, por ello, dentro de este Proyecto de Ley consideró el Gobierno como necesario realizar modificaciones a algunos artículos que incidirán en la determinación del Impuesto a la Renta de Sociedades, con el fin de que éstas declaren correctamente su impuesto haciéndose acreedoras de ciertos beneficios tributarios, pero a la vez cumpliendo con requisitos legales que podrían afectar su estabilidad económica y que no necesariamente contribuirán al desarrollo del país, peor aún su propio progreso.

Como autora del presente análisis, estimo conveniente que la estabilidad económica en el país debería ser uno de los principales retos de cualquier Proyecto de reforma fiscal, pues debe haber un sostenimiento del mismo en el sentido que todos los agentes económicos de un país incrementen su productividad, que no se vea afectada la situación financiera de éstos por reformas que únicamente beneficien al Estado incrementando su caja fiscal para cubrir el gasto público de una manera “eficiente”, sino de alguna forma ayudar a las empresas a mejorar su desarrollo productivo a nivel nacional e internacional, involucrar más al país en el comercio exterior; por lo tanto, en ese sentido deberían ir encaminados cualquier reforma tributaria o proyectos de leyes que se hagan en el Ecuador.

1.3. Conocimiento de la Asamblea Nacional Constituyente

Una vez que el Proyecto fue acogido en la Secretaría de la Asamblea Nacional Constituyente, se remitió a la Mesa o Comisión número 10 de Legislación y Fiscalización para su estudio y debate, luego de lo cual y recogiendo los criterios de sectores sociales y diversos organismos, se elaboró el respectivo informe para conocimiento del pleno de la Asamblea Constituyente.

Dicho informe fue aprobado con nueve votos a favor tres en contra y una abstención, y, en éste, se realizaron algunas observaciones con respecto al texto original presentado por el Ejecutivo. El informe fue remitido al Presidente de la República para su conocimiento y observaciones y entró a debate en la Asamblea Nacional Constituyente.

1.4. Aprobación y publicación

El 28 de diciembre del año 2007, con noventa votos a favor, la Asamblea Nacional Constituyente aprobó la Ley de Equidad Tributaria que reforma la Ley de Régimen Tributario Interno, publicada en el Registro Oficial No. 341 del 22 de diciembre de 1989, codificada en el Registro Oficial No. 467 del 17 de noviembre de 2004 con fe de erratas y reformas posteriores. Existieron 23 votos en contra, 6 abstenciones y estuvieron ausentes 11 asambleístas, este texto de la Ley fue publicado en el tercer suplemento del Registro Oficial No. 242 del 29 de diciembre de 2007.

1.5. Objetivos de la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria

Esta Ley contempla algunos objetivos que deberán ser evaluados en varios períodos a futuro con la finalidad de analizar el éxito de los mismos; rescataré los importantes que están vinculados con el Impuesto a la Renta objeto de esta investigación:

- Eliminar los mecanismos legales que permitían la evasión y elusión del Impuesto a la Renta.
- Procurar una mayor participación de las sociedades en el cumplimiento de esta obligación tributaria.
- Fortalecer al Servicio de Rentas Internas en el control, determinación y recaudación del Impuesto a la Renta.
- Regular el endeudamiento externo y los pagos al exterior.

- Incrementar la eficacia recaudatoria del Impuesto a la Renta.
- Incentivar la inversión y generar empleo.
- Regular y transparentar las transacciones entre Partes Relacionadas.
- Regular y transparentar los Precios de Transferencia.
- Verificar la correcta deducibilidad de gastos objeto de Impuesto a la Renta en las Sociedades.

Sobre la base de los antecedentes descritos relacionados con la Reforma de la Ley para la Equidad Tributaria, en primer término, se enunciarán los artículos de la Ley y Reglamento que incluyen reformas en materia del Impuesto a la Renta de Sociedades, para posteriormente analizarlos con detenimiento en el capítulo dos.

1.6. Artículos reformados del Impuesto a la Renta

1.6.1. Ley de Equidad Tributaria

Art. 2.- Concepto de renta.

Art. 4.- Partes Relacionadas.

Art. ...- Operaciones con Partes Relacionadas.

Art. 8.- Ingresos de fuente ecuatoriana.

Art. 9.- Exenciones se reforman los numerales 5, el numeral 9 se elimina, y se reforman los numerales 11, 12 y 15.

Art. 10. - Deduciones.

Art. 11. - Pérdidas.

Art. 13. - Pagos al exterior.

Art. (... 1).- Precios de Transferencia.

Art. (... 2).- Principio de Plena Competencia.

Art. (... 3).- Criterios de comparabilidad.

- Art. (... 4).- Metodología de Precios de Transferencia.
- Art. 23.- Determinación por la administración.
- Art. 25.- Determinación presuntiva por coeficientes.
- Art. 28.- Ingresos de las empresas de construcción.
- Art. 29.- Ingresos de la actividad de urbanización, lotización y otras similares.
- Art. 30.- Ingresos por arrendamiento de inmuebles.
- Art. 37.- Tarifa del Impuesto a la Renta para Sociedades.
- Art. 39.- Ingresos remesados al exterior.
- Art. 41.- Pago del impuesto.
- Art. 42.- Quiénes no están obligados a declarar.
- Art. 46.- Crédito tributario.
- Art. 47.- Crédito tributario y devolución.
- Art. 48.- Retenciones en la fuente sobre pagos al exterior.
- Art. 49.- Tratamiento sobre rentas del extranjero.
- Art. 51.- Destino del impuesto.⁶

1.6.2. Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno

De acuerdo con las reformas incluidas en la Ley de Equidad Tributaria en cuanto al Impuesto a la Renta de Sociedades; a continuación se presentan los artículos del Reglamento para la aplicación de esta Ley emitido el 15 de mayo de 2008:

Art. 4.- Partes Relacionadas Núm. 1, 2, 3 y 4.

Art. 5.- Grupos económicos.

⁶ Ley de Régimen Tributario Interno, Registro Oficial Tercer Suplemento No. 242 de 29 de diciembre de 2007.

Art. 15.- Gastos por Arrendamiento Mercantil.

Art. 25.- Arrendamiento Mercantil.

Art. 27.- Deducción por pagos al exterior.

Art. 28.- Certificación de los auditores del exterior.

Art. 42.- Conciliación tributaria.

Art. 47.- Tarifa para sociedades y establecimientos permanentes.

Art. 70.- Declaración anticipada de Impuesto a la Renta.

Art. 72.- Forma de determinar el anticipo.

Art. 74.- Casos en los cuales puede solicitarse reducción del anticipo y casos en los cuales no se pagará el Anticipo Mínimo de Impuesto a la Renta.

Art. 80.- Presentación de información de operaciones con Partes Relacionadas.

Art. 81.- Métodos para aplicar el Principio de Plena Competencia.

Art. 129.- Impuestos pagados en el exterior.⁷

Una vez enunciados todos los artículos involucrados en el análisis del Impuesto a la Renta de Sociedades, en el siguiente capítulo se estudiará cada artículo reformado, su cambio con respecto a la ley anterior, objetivo y aplicabilidad. Para el desarrollo del capítulo dos se considera importante dividir las reformas de la Ley de Equidad Tributaria en:

1. Normas de fiscalidad local

a) Tratamiento de incentivos

- Empleo
- Reinversión
- Beneficios tributarios

⁷ Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, Suplemento No. 337 del 15 de mayo de 2008.

b) Normas antielusión

2. Normas de fiscalidad internacional

Esta división permitirá al lector de este trabajo tener una visión más específica de las reformas relacionadas con el Impuesto a la Renta de las empresas, tanto en fiscalidad nacional cuanto a fiscalidad internacional.

2. ANÁLISIS DE LOS PRINCIPALES ARTÍCULOS REFORMADOS EN LA LEY DE EQUIDAD TRIBUTARIA QUE INCIDEN EN EL IMPUESTO A LA RENTA DE SOCIEDADES

El Impuesto a la Renta de Sociedades tiene una sola base imponible para su pago correspondiente al 25% de la utilidad contable después de la participación de trabajadores; con la reinversión de sus utilidades puede pagar el 15% de Impuesto a la Renta, este aspecto se detalla más adelante; sin embargo, este impuesto ha sufrido detrimentos ya que su recaudación frente a los impuestos indirectos, según estadísticas publicadas por el Servicio de Rentas Internas a lo largo de la historia tributaria han sido menores. Con estas reformas tributarias se pretende recaudar más de éste impuesto. El Impuesto a la Renta es un impuesto directo porque se aplica sobre la renta de todas las personas naturales y jurídicas, obligadas o no a llevar contabilidad. El impuesto sobre la renta incluye el gravamen al trabajo, al capital o la combinación de ambos.⁸ Se puede decir que su recaudación ha sufrido deterioro porque no se cuenta con un análisis profundo para fortalecer la cultura tributaria en el país, y la creación de reformas para evitar la elusión fiscal o evasión, entendiéndose por evasión y elusión fiscal:

Evasión fiscal. Es toda eliminación o disminución de un monto tributario producido dentro del ámbito de un país por parte de quienes están jurídicamente obligados a abonarlo y que logran tal resultado mediante conductas fraudulentas u omisivas violatorias de disposiciones legales.

Elusión fiscal. Los contribuyentes usan los resquicios de la Ley evitando la comisión flagrante de delitos para evadir impuestos.⁹

⁸ Musgrave, Richard A: *Sistemas Fiscales*, Madrid, Editorial Universidad Nacional de Educación a Distancia, 1970, p. 82.

⁹ Giorgetti, Armando: *La Evasión Tributaria*, Buenos Aires, Ediciones Depalma., 1967, p. 25.

Además, las reformas como veremos más adelante no contribuyen a que los contribuyentes paguen cumplidamente, existe mucha confusión en ciertos artículos, limita mucho la operatividad de las empresas, de tal forma que si pagan las empresas es por cumplir pero no porque tengan la convicción o el conocimiento suficiente para hacerlo. Por consiguiente, aumentar los índices de recaudación tributaria en este impuesto sería la meta del Proyecto de Ley; así como evitar prácticas elusivas y evasivas; pero a nivel de política fiscal para desarrollo de una nación, no cumple con las expectativas. A continuación se detallan, describen y analizan los principales cambios en artículos sobre Impuesto a la Renta de Sociedades en la Ley de Equidad Tributaria:

2.1. Normas de fiscalidad local

2.1.1. Reformas para incentivos tributarios

2.1.1.1. Reducción de la base imponible del Impuesto a la Renta de las personas naturales en relación de dependencia

El artículo 9 de exenciones incorpora luego del numeral 11: a la décimo tercera y décimo cuarta remuneración como ingresos exentos de las personas naturales; las asignaciones o estipendios que, por concepto de becas para el financiamiento de estudios, especialización o capacitación en instituciones de educación superior y entidades gubernamentales nacionales o extranjeras y en organismos internacionales otorguen el Estado, los empleadores, organismos internacionales, gobiernos de países extranjeros y otros; los obtenidos por los trabajadores por concepto de bonificación de desahucio e indemnización por despido intempestivo, en la parte que no exceda a lo determinado por el *Código de Trabajo* [...] ¹⁰

El Décimo Tercer Sueldo, el Décimo Cuarto Sueldo así como los estipendios por becas para financiar estudios de educación superior son rubros exentos de Impuesto a la Renta de las personas naturales con relación de dependencia; con esta reforma se regresa al tratamiento que se mantenía hasta el año 2000 para el caso de la décimo

¹⁰ Ley de Régimen Tributario Interno, Tercer suplemento del Registro Oficial No. 242..., pp. 8-10.

cuarta y tercera remuneración donde se consideraban ingresos exentos por tratarse de beneficios adicionales en calidad de bono escolar y bono navideño que percibe el trabajador en relación de dependencia, éstos se encuentran regulados por el *Código del Trabajo*; sin embargo, el empleado puede discrepar en cuanto al tratamiento que se le da al sueldo, que de igual manera está regulado por el *Código del Trabajo* y por otros estipendios que el empleador le puede ofrecer en calidad de un beneficio como retribución a la prestación de sus servicios. El objetivo que tuvo la reforma a este artículo, siguiendo a Armando Lituma, es una ayuda tributaria para la persona natural que trabaja en relación de dependencia como una retribución por su esfuerzo y dedicación a la empresa.¹¹

Las empresas deben calcular el Impuesto a la Renta de sus trabajadores en relación de dependencia sin considerar estos dos estipendios, tampoco deben considerarlos para el cálculo de los aportes al IESS. Toda bonificación e indemnización que sobrepase los montos mínimos contemplados en el *Código Tributario*, serán ingresos gravados objetos de Impuesto a la Renta para el trabajador, y el empleador puede deducirse de su impuesto a la renta siempre que haya sido objeto de cálculo de los aportes patronales y personales del IESS, de lo contrario se considerará un gasto no deducible de Impuesto a la Renta para la empresa; esta reforma podría ser considerada antielusiva ya que los empleadores no podrán hacer deducible un gasto que no contempla la ley.

Adicionalmente, a continuación del numeral 15 del artículo 10 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria, las personas naturales pueden deducir hasta en un 50% del total de sus ingresos gravados, sin que supere 1.3 veces la fracción básica desgravada de Impuesto a la Renta sus gastos personales tales como: vivienda,

¹¹ Entrevista con Armando Lituma, Asesor Tributario Empresarial, ex funcionario del Servicio de Rentas Internas, Departamento de Auditoría Tributaria, 06 de septiembre de 2010.

educación y salud. En el Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno incluía en su artículo 31 dos gastos personales adicionales a los que la Ley de Equidad Tributaria planteó, y son: alimentación y vestimenta.

El efecto que tiene esta ampliación al artículo 10, a más de ser un beneficio directo para la persona natural, la administración tributaria se ve beneficiada porque puede acceder a información de terceros mediante cruce de datos sobre la información que reporten los contribuyentes sobre los comprobantes de venta en el Anexo de Gastos Personales. Es decir que por este medio puede la administración tributaria llegar a los proveedores de personas naturales y examinar su volumen de ventas para determinar presuntivamente su Impuesto a la Renta, o para realizar una auditoria en particular.¹²

Sin embargo, para la autora, se considera una técnica de recopilación al detalle de información que el contribuyente deberá guardar y respaldar durante por lo menos tres años con el fin de dar un apoyo a su declaración anual de impuesto a la renta. No se prevé que las empresas pidan el respaldo al personal de todos estos gastos, de lo contrario significaría que las sociedades contraten a más personal para la revisión detallada de esta significativa información.

2.1.1.2. Incremento del ahorro e inversión financiera nacional

En el artículo 9 de exenciones se incluye a continuación del numeral 15:

(...)- Los rendimientos por depósitos a plazo fijo, de un año o más, 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 de renta fija, de plazo de un año o más, que se negocien a través de las bolsas de valores del país [...]¹³

¹² Entrevista con Armando Lituma, Asesor Tributario Empresarial, ex funcionario del Servicio de Rentas Internas, Departamento de Auditoría Tributaria, 06 de septiembre de 2010.

¹³ Ley de Régimen Tributario Interno, Tercer suplemento del Registro Oficial No. 242..., p. 9.

La norma busca incentivar y desarrollar el mercado de las inversiones financieras en renta fija de plazos mayores a un año. Las personas naturales y las sociedades obligadas o no a llevar contabilidad que inviertan sus recursos financieros disponibles en el Ecuador en títulos negociables a través de las bolsas de valores ecuatorianas se beneficiarán de esta exención si invierten en plazos mayores a un año, dinamizarán la economía en nuestra sociedad debido a que el mercado financiero empezará a tener mayor actividad en el campo de inversiones financieras, habrá más circulante en el país. Las personas que inviertan para acogerse a este beneficio deberán colocar sus recursos en la banca, por lo tanto, deberá contemplar por parte de los organismos de control de entidades financieras un mejoramiento en los niveles de seguridad financiera que brinden a los ciudadanos, de tal manera que se sientan más seguros con este sistema e inviertan más recursos dinerarios en nuestro país, con la finalidad de no seguir remesando dinero al exterior.

El incentivo que promueve la exención de rendimientos financieros en operaciones de más de un año, es un beneficio que otorga apoyo al sistema financiero. Considero que es una estrategia de gobierno para ayudar a generar liquidez en los bancos y se puedan mejorar sus rendimientos debido a otros recortes de costos que la Ley de Instituciones Financieras suprimió en beneficio del cliente bancario.

Por otro lado, si existe alguna deuda del inversor en la institución o en las empresas relacionadas del grupo donde está colocando sus inversiones, éste rendimiento no se considerará exento; la intención de esta reforma es evitar que los inversionistas se endeuden en empresas del mismo grupo financiero con el fin de deducir gasto financiero y a la vez exención en el ingreso; es decir, de obtener un doble beneficio tributario. También considero que puede ser una forma de evitar subcapitalización, ya

que las empresas podrían el dinero invertido tomarlo como una garantía al capital prestado o deuda y así deducir intereses aumentando su gasto financiero.

El Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, en su artículo 103 indica que no habrá retención en la fuente de Impuesto a la Renta sobre los rendimientos financieros generados por este tipo de inversiones para las sociedades, personas naturales, instituciones financieras controladas por la Superintendencia de Bancos, pero con excepción de las operaciones entre instituciones financieras.¹⁴ Esto puede deberse para que no hagan una forma de colocación de recursos entre instituciones financieras con el dinero colocado entre éstas.

De hecho, hoy en día existe liquidez en el sistema financiero ecuatoriano debido a éstas reformas tributarias como: aumentar el Impuesto a la Salida de Divisas, colocar un Impuesto a los Activos en el Exterior, obligar a ciertas instituciones a repatriar sus recursos; todo esto ha generado liquidez en los bancos, pero no se puede esperar que tanto dinero líquido esté siendo invertido, no toda la gente tiene confianza en el sistema bancario y existen personas que no quieren invertir en el país por la inestabilidad legal y política que sienten; si colocan sus recursos en el país, lo hacen a corto y mediano plazo. El incentivo es bueno, considero que se debe confiar más en nuestra banca, apoyar al sector financiero del país y acrecentar más la inversión.

2.1.1.3. Incremento directo de empleo y reducción de la base imponible de Impuesto a la Renta para las Sociedades

El artículo 10 numeral 9 sobre deducciones, en lo que respecta a bonificaciones extraordinarias pagadas a los trabajadores, así como indemnizaciones laborales, incluye un beneficio adicional para las empresas que durante el ejercicio económico hayan realizado un incremento directo neto en su nómina; podrán deducirse el 100% adicional

¹⁴ Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno Suplemento No. 337...., 60.

pagado por sueldos, remuneraciones, beneficios sociales, así como aportes al IESS. La norma aclara que el beneficio únicamente tendrá vigencia durante el primer año en que se produzca el incremento neto de trabajadores y siempre que éstos se hayan mantenido laborando al menos seis meses consecutivos.

Este beneficio puede usar la empresa únicamente por un año, esto podría traer consigo la formación de sindicatos; ya que el empresario puede verse en la necesidad de despedir personal posterior al año; porque la norma no está evaluando la posibilidad de las empresas de mantener a la nómina indefinidamente, por hacerse merecedores al beneficio pueden contratar y benefician a la economía, pero no necesariamente puede permanecer así en el tiempo. A continuación un ejemplo ilustrativo.

Tabla No. 1

Ejemplo contratación directa

Creación de un nuevo puesto de trabajo y contratación de un empleado en enero de 2009	
Salario total anual empleado	4.800,00
Beneficios sociales empleados	700,00
Gasto deducible para la empresa	5.500,00
Beneficio 100% primer año	5.500,00
Gasto deducible total primer año	11.000,00

Elaborado por: Natalia Rubio

Fuente: Prado Licto y Jorge Valarezo: *Comentarios a la Ley reformativa para la equidad tributaria del Ecuador*, Ecuador, Editorial Processum Ediciones, 2008.

Como se puede observar en la tabla No. 1, el salario total anual de un empleado es de US \$ 4.800 más los beneficios de Ley que son de US \$ 700; el gasto deducible de la empresa, sin haber contratado a ningún empleado directamente, es de US \$ 5.500, si contratara a empleados directamente en ese año el beneficio sería del 100% del sueldo más beneficios de ley: entonces, su gasto deducible en el primer año sería de US \$ 11.000, y representa un beneficio tributario para la sociedad porque deduce más y paga

menos impuesto siempre y cuando también contribuya al fomento de empleo directo. Ahora bien, esto puede tener un problema, ya que las sociedades para hacer deducible este gasto, cuando tengan grupos de relacionados, podrían contratar la misma nómina en dos o más empresas cada año con el fin de obtener este incentivo tributario, pero, por otro lado, el empleado no va a permitir, no va a querer liquidaciones y nuevos contratos pues no le conviene.

Para el control de la administración tributaria ante este posible riesgo la norma aclara que las empresas no tendrían derecho al beneficio adicional si contrataran trabajadores que hayan prestado sus servicios en empresas relacionadas en los tres años anteriores al uso de esta deducción.

Para el caso de contratación directa de trabajadores discapacitados sean existentes o nuevos, el beneficio para la sociedad es del 150%, y se considerará persona discapacitada la cual esté restringida en al menos un 40% de su capacidad para realizar una actividad dentro del margen considerado normal en el desempeño de funciones o actividades habituales establecido por el CONADIS. La parte humana es importante, además de la inclusión social a este tipo de personas en actividades empresariales, comerciales, e industriales; es una forma de contribuir con la generación de empleo en nuestro país.

El Reglamento para la aplicación de la Ley Régimen Tributario Interno en su artículo 42 mencionaba:

Empleados nuevos: contratados directamente que no hayan estado en relación de dependencia con el mismo empleador o de sus Partes Relacionadas en los tres años anteriores y que hayan estado en relación de dependencia por seis meses consecutivos o más, dentro del respectivo ejercicio.

Incremento neto de empleos: diferencia entre el número de empleados nuevos y el número de empleados que han salido de la empresa [...]¹⁵

¹⁵ Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno Suplemento No. 337..., pp.34-35

El Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno se reforma el 08 de octubre de 2008 y en su artículo 56 indica que no será el 40% de discapacidad considerado para la contratación de personal discapacitado; sino del 30%, es decir se podrán beneficiar e incluir a más personas dentro de ésta contratación.

La contratación directa de personal y la inclusión del discapacitado en las sociedades me parece una ayuda a la economía para que se fomente la producción en las empresas y el empleo en varios sectores económicos; siempre y cuando todas las empresas contribuyan de manera adecuada y siguiendo el lineamiento que establece la ley.

2.1.1.4. Disminución del pago de Impuesto a la Renta

Se sustituye el segundo inciso del artículo 37 por el siguiente:

Las sociedades que reinviertan sus utilidades en el país podrán obtener una reducción de 10 puntos porcentuales de la tarifa del Impuesto a la Renta sobre el monto reinvertido, siempre y cuando lo destinen a la adquisición de maquinarias nuevas o equipos nuevos que se utilicen para su actividad productiva y efectúen el correspondiente aumento de capital, el mismo que 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.¹⁶

El beneficio para la reinversión aclara este artículo que son diez puntos porcentuales de la tarifa del Impuesto a la Renta de las Sociedades, ya que en la ley anterior a la reforma el artículo indicaba que la reinversión de las utilidades era el 10% en la tarifa del Impuesto a la Renta de las Sociedades, lo que originaba una interpretación errónea sobre un ahorro del 2,5% que quizá no hubiera sido atractivo para el contribuyente. Además este artículo limita el incentivo porque la reinversión únicamente debe ser en maquinaria o equipo nuevo que se utilice en las actividades productivas de la empresa.

¹⁶ Ley de Régimen Tributario Interno Tercer Suplemento del Registro Oficial No. 242..., p. 14.

Constituye un beneficio de inversión en cuanto a la reducción del valor a pagar en su Impuesto a la Renta, aunque la norma limita a maquinaria nueva exclusivamente, ésta limitación está orientada a fortalecer sobretodo el sector industrial y/o productivo del país. Sin embargo, las sociedades que no se incluyen en este sector podrían llegar a esperar que el destino que se le pueda dar a las utilidades reinvertidas en el corto o mediano plazo se amplíen en operaciones o estudios técnicos en construcción, instalaciones, inventarios; pues no únicamente la adquisición de maquinaria o equipo nuevo incrementan en una sociedad su nivel de producción. Otro aspecto importante a considerar es que existen empresas que no compran maquinaria nueva, sino usada, y también quedarían excluidas de éste beneficio.

Según opiniones de funcionarios del Servicio de Rentas Internas, reducir el pago de Impuesto a la Renta en las Sociedades era la finalidad en un principio del presente artículo reformado, no se miró para quién iba dirigido sólo lo consideraban un beneficio tributario para que la empresa se favorezca al adquirir o reinvertir en este tipo de maquinaria nueva ya sea en su desarrollo productivo o en obtener una mejor cuota de mercado en su negocio o actividad, se esperaba que incremente adicionalmente su eficiencia tecnológica y el *know how*, la idea era mejorar los activos de la empresa, volverlos productivos y como conclusión de esa mejora disminuir su Impuesto a la Renta.¹⁷

Las condiciones para la reinversión de utilidades que establecía el Reglamento para la aplicación de la Ley de Equidad Tributaria en su artículo 47 eran:

- Destinar el valor de la reinversión sólo a la adquisición de maquinaria o equipo nuevo y que se relacione con su actividad económica.

¹⁷ Entrevista con Tatiana Pérez, Jefe Área Administrativa, Dirección Jurídica del Servicio de Rentas Internas, Dirección Nacional, Quito, 09 de septiembre de 2010.

- Efectuar el aumento de capital en el Registro Mercantil hasta el 31 de diciembre del ejercicio impositivo posterior a aquel en el que se generaron las utilidades materia de reinversión.
- La maquinaria o equipo deberá permanecer entre sus activos en uso al menos dos años, contados desde la fecha de su adquisición.¹⁸

Estas consideraciones no son excluyentes entre sí, por tal razón, si falta una de ellas, el contribuyente deberá reliquidar su Impuesto a la Renta y presentar una declaración sustitutiva con el fin de que se establezca la diferencia a pagar; además indica cómo realizar el cálculo del Impuesto a la Renta en sociedades que reinviertan sus utilidades de la siguiente manera:

El valor máximo que será reconocido por la administración tributaria para efectos de la reducción de la tarifa impositiva como consecuencia de la reinversión se calculará a partir de la utilidad contable, a la cual se disminuirá el monto de la participación a los trabajadores calculado con base en las disposiciones de este Reglamento, pues constituye un desembolso real de efectivo [...] ¹⁹

Sin embargo, el 08 de junio de 2010 se introduce con el Suplemento del Registro Oficial No. 209 una modificación al Reglamento para la Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno en el cual se establece un beneficio tributario para un grupo de sociedades en cuanto a la Reinversión de Utilidades que estaban excluidas en el Reglamento publicado en mayo de 2008, e incluye: reinversión en adquisición de bienes relacionados con investigación y tecnología que tengan como fin mejorar la productividad, pudiendo ser: destinados a proyectos realizados o financiados por el contribuyente, todo tipo de conocimiento científico para la fabricación de nuevos materiales o productos, mejoras a la tecnología de materiales, productos o procesos; materialización de los nuevos productos o procesos en un plano, esquema o diseño,

¹⁸ Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno Suplemento No. 337..., p. 36.

¹⁹ Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno Suplemento No. 337..., pp. 37-38.

prototipo, adquisición de programas informáticos. Todo este tipo de reinversión deberá generar diversificación productiva y empleo.

Para el caso del sector agrícola se puede considerar como maquinaria y equipo a los silos, estructuras de invernaderos y cuartos fríos. En el caso de instituciones financieras como mutualistas, cooperativas de ahorro y crédito, cuya actividad económica es el otorgamiento de créditos, podrán destinar sus excedentes a la colocación de créditos productivos.²⁰

Se amplió este beneficio para que pudieran más empresas reinvertir sus utilidades, en ese sentido veamos qué pasa con respecto al principio de igualdad en el incentivo de reinversión, el principio de igualdad se vislumbra cuando existen condiciones iguales para ser comparadas, entonces se considera que sí se cumple este principio en la reforma, porque apoya a un sector o sectores en particular haciendo distinción del beneficio a cada uno de ellos. En conclusión, no todas las sociedades se podrán beneficiar de la reinversión de utilidades, y tampoco es una reforma creada para beneficiar a todas éstas, sino a las que cumplan con lo que indica la Ley y puedan utilizarla.

Los activos adquiridos de la reinversión de utilidades deberán permanecer por lo menos dos años en los libros contables de la misma empresa, esto quiere decir que no puede incluirse en activos de las empresas relacionadas a la empresa que se benefició de la tarifa de reinversión. La administración tributaria verificará que no sean únicamente activos prestados entre relacionadas, sino que sean realmente adquiridos por la empresa,

²⁰ Reglamento para la Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno, Suplemento del Registro Oficial No. 209, 8 de junio de 2010.

además el SRI, según indica Tatiana Pérez, realiza controles pos a los contribuyentes que se beneficiaron.²¹

2.1.2. Reformas antielusivas

2.1.2.1. Regulación sobre ingresos de las sociedades privadas sin fines de lucro que están exentas del pago de Impuesto a la Renta

El artículo 9 sobre exenciones del pago de Impuesto a la Renta en su numeral 5 reforma:

Los de las instituciones de carácter privado sin fines de lucro legalmente constituidas, definidas como tales en el Reglamento; siempre que sus bienes e ingresos se destinen a sus fines específicos y solamente en la parte que se invierta directamente en ellos. Los excedentes que se generaren al final del ejercicio económico deberán ser invertidos en sus fines específicos hasta el cierre del siguiente ejercicio. Para que las instituciones antes mencionadas puedan beneficiarse de esta exoneración, es requisito indispensable que se encuentren inscritas en el Registro Único de Contribuyentes, lleven contabilidad y cumplan con los demás deberes formales contemplados en el *Código Tributario*, esta ley y demás leyes de la República [...]²²

A diferencia del texto anterior, en el Reglamento se definirán las entidades beneficiadas de esta exención; por lo tanto, analizando el Reglamento se puede evidenciar que el tema de definir las instituciones que gozarán de esta exención de Impuesto a la Renta queda a criterio del poder Ejecutivo, quien establece los requisitos de estas entidades; siendo así, para la autora del presente trabajo esto no refleja transparencia en la selección, pues no se establece o no se indican los criterios que se han considerado para definir estas instancias.

²¹ Entrevista con Tatiana Pérez, Jefe Área Administrativa, Dirección Jurídica del Servicio de Rentas Internas, Dirección Nacional, Quito, 09 de septiembre de 2010.

María Lorena Castellanos, “El nuevo Régimen Tributario bajo la lupa”, *Gestión, revista ecuatoriana de economía y sociedad*, No. 164, Quito, Dinediciones, 2008, p. 15.

²² Ley de Régimen Tributario Interno Tercer Suplemento del Registro Oficial No. 242..., p. 8.

El Reglamento para la aplicación de la Ley de Equidad Tributaria indica por su parte:

Las instituciones de carácter privado sin fines de lucro que contempla el Reglamento en su artículo 19 son: de culto religioso, beneficencia, promoción y desarrollo de la mujer, el niño y la familia, cultura, arte, educación, investigación; salud, deportivas, profesionales, gremiales, clasistas, partidos políticos, los de las comunas, pueblos indígenas, cooperativas, uniones, federaciones y confederaciones de cooperativas y demás asociaciones de campesinos y pequeños agricultores legalmente reconocidas, en la parte que no sean distribuidos, siempre que sus bienes e ingresos se destinen a sus fines específicos [...] ²³

Existen instituciones exoneradas del pago de Impuesto a la Renta que en el párrafo anterior menciona el Reglamento, en donde sus fines para los que fueron creadas deben coadyuvar a beneficiar y desarrollar a estas instancias; además, los rendimientos e ingresos que obtengan deberán ser del aporte o donación en un porcentaje igual o mayor de una tabla que para el efecto creó el Reglamento, los ingresos serán considerados exentos si no se distribuyen y siempre que se reinviertan en la misma.

Para el caso de pequeños agricultores podrán establecer cooperativas que se considerarán exentas del pago de Impuesto a la Renta, siempre y cuando no se encuentren bajo parámetros considerados como obligados a llevar contabilidad; se puede dar casos en que se incremente el patrimonio de estos pequeños agricultores y para seguir obteniendo el beneficio tributario podrían colocar parte de su capital a nombre de terceras personas o familiares, que formen de igual manera una asociación de pequeños agricultores. Ya que la Ley ni el Reglamento prohíben formar varias asociaciones familiares de pequeños agricultores y campesinos.

Por otro lado, las instituciones de culto religioso conformadas en su mayoría por iglesias y templos cobran precios para la celebración de distintos actos religiosos que en

²³ Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno Suplemento No. 337..., pp. 8-9.

algunos casos son excesivos, antes era considerada una contribución voluntaria, y a pesar que no le compete a la administración tributaria controlar este tema, debería haber una forma de cobrar un precio racional por otorgar este tipo de servicio que ayudará a la iglesia a mantener los costos administrativos que demande la misma, pagar a instructores o profesores sobre cursos de orden religioso que imparten y actividades de carácter social con los niños pobres o ancianos de la calle, ya que de alguna u otra forma deben cumplir con lo que indica la Ley y el Reglamento respecto a reinvertir en sus fines los ingresos que obtuvieren.

Otro aspecto importante, son las actividades extraordinarias que pueda tener el clero seglar o religioso adicional a las actividades devotas, las actividades extra religiosas deberían pagar impuestos como por ejemplo: si son docentes, asesores, trabajan para una organización, o tienen algún tipo de negocio, entre otras. Deben cancelar su Impuesto a la Renta por este tipo de servicios que prestan y actualizar su RUC según el caso de actividades que tengan, con el fin que la administración tributaria no les sancione por incumplimiento de obligaciones tributarias.

Armando Lituma sostiene como beneficio tributario a la norma para este tipo de instituciones, porque son establecimientos cuya labor es proteger o defender ciertos derechos de la mujer, el niño, los adolescentes, y algunos grupos vulnerables del país; en el caso de pequeños agricultores son personas que se dedican de lleno a la actividad y con esto se fomenta el desarrollo agrícola de nuestro país, así mismo las instituciones de deporte, salud, educación, crean y desarrollan cultura y deporte, contribuyen al bienestar de nuestro país.²⁴

²⁴ Entrevista con Armando Lituma, Asesor Tributario Empresarial, ex funcionario del Servicio de Rentas Internas, Departamento de Auditoría Tributaria, 06 de septiembre de 2010.

2.1.2.2. Control sobre comprobantes de venta válidos

El numeral 1 del artículo 10 sobre deducciones agrega: “los costos y gastos imputables al ingreso, que se encuentren debidamente sustentados en comprobantes de venta que cumplan los requisitos establecidos en el Reglamento correspondiente”.²⁵

Los comprobantes de venta de gastos o costos que las sociedades hagan deducible de su Impuesto a la Renta deberán cumplir con todos los requisitos del Reglamento de Comprobantes de Venta y Retención y corresponder al giro del negocio, contribuyendo a mantener, mejorar o incrementar la renta de éstas. Algunas Personas jurídicas, contabilizan los gastos personales del gerente de la empresa por enunciar un ejemplo, en sus libros contables, esto es ilegal, siempre se debería realizar una distinción de los costos y gastos referentes al giro del negocio de cada empresa; y constituiría una forma de elusión y evasión fiscal inflando el costo y/o gasto de la empresa.

Este análisis se refiere exclusivamente al valor que tienen los comprobantes de venta que respaldan el costo o gasto de las sociedades dentro de los procesos de determinación tributaria de Impuesto a la Renta, relacionados específicamente con la deducibilidad de los mismos para efectos del cálculo de éste impuesto.

Bajo las modernas concepciones de Impuesto a la Renta recogidas en nuestra legislación esta ligada la ganancia efectiva o el incremento patrimonial que opere respecto de determinado sujeto económico. Éstas normas conceptualizan en varios artículos el Impuesto a la Renta, por ejemplo: el artículo 2 de la Ley de Régimen Tributario Interno indica lo que se considerará renta, en el artículo 4 cuando menciona los sujetos pasivos de este impuesto, artículo 5 y 6 describe lo que son ingresos de

²⁵ Ley de Régimen Tributario Interno Tercer Suplemento del Registro Oficial No. 242..., p. 9.

cónyuges y bienes sucesorios; y, finalmente el artículo 8 indica los ingresos de fuente ecuatoriana.

Adicionalmente, el Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno en los artículos 1, 2 3, 4, 5, 6 y 8 regula la aplicabilidad de los conceptos de renta; lo cual resulta importante al momento de determinar el impuesto correspondiente, pues no es el ingreso únicamente el considerado objeto del Impuesto a la Renta, sino con relación a las erogaciones necesarias para generarlo.

Como se evidencia en las disposiciones normativas referidas, la legislación ecuatoriana aplicable al régimen de comprobantes de venta concuerda con la aplicación en materia de régimen de Impuesto a la Renta, otorga particular importancia al valor probatorio de los comprobantes de venta y los requisitos que estos deben cumplir, cuyo fundamento no radica en razones exclusivamente formales, sino en aspectos de fondo para verificar que el detalle enunciado en el comprobante de venta fue en realidad otorgado al comprador en calidad de bien o servicio.²⁶

2.1.2.3. Dedución de intereses sobre deudas contraídas

El numeral 2 del artículo 10 regula: “los intereses de deudas contraídas con motivo del giro del negocio, así como los gastos efectuados en la constitución, renovación o cancelación de las mismas, que se encuentren debidamente sustentados en comprobantes de venta que cumplan los requisitos establecidos en el Reglamento correspondiente; no serán deducibles los intereses en la parte que exceda de las tasas autorizadas por el Directorio del Banco Central del Ecuador” [...]²⁷

²⁶ Criterios Jurídicos de Auditoría: Plan Nacional de Control Tributario, Servicio de Rentas Internas, Ecuador, publicado por el SRI, 2007.

²⁷ Ley de Régimen Tributario Interno Tercer Suplemento del Registro Oficial No. 242..., p. 9.

Las sociedades podrán deducirse como gastos financieros e intereses por deudas que contraigan ya sea con instituciones financieras o con otras sociedades y personas naturales; siempre y cuando sean deudas que contribuyan al desempeño de su negocio. Los valores por constituir la deuda, renovarla, o cancelarla también serán deducibles, pero deben estar respaldados estos valores en comprobantes de venta válidos y, finalmente las tasas de interés de estas deudas deberán ser las máximas autorizadas por el Banco Central del Ecuador.²⁸

Los préstamos que las empresas hagan a sus socios, o los préstamos que los socios hagan a las empresas, generan intereses los cuales constituirán un ingreso gravado objeto de Impuesto a la Renta para las sociedades o personas naturales en el caso de los accionistas que lo perciben; así como los intereses para quienes pagan préstamos se consideran gastos deducibles siempre y cuando cumplan con lo que menciona el artículo 10 numeral 2 para efectos del pago de Impuesto a la Renta.

Si la empresa dentro de su libertad de administrar sus recursos, decide no cobrar intereses a los socios, debe entonces responder ante el Estado por esos ingresos dejados de cobrar y recibir. En otras palabras, las empresas pueden disponer sobre lo que le corresponde, lo que es suyo, más no sobre lo que le corresponde al Estado, es decir, el ingreso que teóricamente dejó de cobrarle al socio por el interés del préstamo. La empresa debe calcular y declarar los intereses de los préstamos que realicen a los socios, también los accionistas, en el caso que le hagan préstamos a las empresas, deben calcular y declarar el interés que le cobran a la empresa porque constituye un ingreso gravado para ellos.

²⁸ Prado Licto y Jorge Valarezo: *Comentarios a la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria del Ecuador*, Ecuador, Editorial Processum Ediciones, 2008.

El anticipo de utilidades es una figura utilizada por los empresarios para retirar dinero de las empresas, figura que se puede asimilar a un préstamo. La figura de anticipo de utilidades no está prohibida, desde el punto de vista tributario, el anticipo de utilidades se puede asemejar a un préstamo de asociados cualquiera que sea la naturaleza y denominación que se le de al hecho de entregarle dinero a los accionistas se puede constituir en préstamo.²⁹

En el caso del anticipo de utilidades al socio, se le está entregando un dinero al cual aún no tiene derecho, puesto que las utilidades son repartidas una vez cerrado el ejercicio, por lo que la empresa no tiene obligación pecuniaria alguna con sus socios, es decir, cualquier dinero que la empresa entregue a sus socios sin tener la obligación de hacerlo se equipara a un préstamo.³⁰ El anticipo dejara de ser préstamo en el momento en que se realice el cruce de cuentas entre las utilidades declaradas y el anticipo a socios. Adicionalmente, al considerarse una modalidad de préstamo al socio debe cobrar el interés correspondiente.

La subcapitalización es considerada como una forma de financiación que utilizan las empresas de un mismo grupo económico. La aportación real de capital se distorsiona y se encubre bajo la figura de un préstamo lo que provoca un cambio en la estructura de la participación patrimonial. Los socios son los que aportando el capital obtienen como beneficio societario por su aporte las utilidades si la empresa obtiene resultados positivos. El capital debe considerar diferentes formas, por un lado el capital suscrito, es decir el desembolsado y el pendiente de desembolso. También constituyen capital las aportaciones de los socios no formalizadas como capital, como serían las primas de

²⁹ Pla Vall, Angelés; Salvador Cifre, Concha: *Impuesto sobre Sociedades*, España, Editorial Tirant Lo Blanch, 2008, p. 73.

³⁰ Palacios, Leonardo: *La Obligación Tributaria*, Caracas, Editorial Lex Nova, 2005, p. 16.

emisión de acciones y las aportaciones para compensar pérdidas.³¹ Una empresa se estima que está subcapitalizada cuando su estructura financiera revela una evidente desproporción entre la cifra resultante de computar los recursos propios con la cifra de los recursos ajenos. Desde la óptica tributaria debe entenderse en términos más restrictivos, pues un endeudamiento desproporcionado en la empresa, que se realice con sujetos con los que la entidad financiada se encuentre vinculada, excediendo su capacidad de crédito, conseguirá deducir en su Impuesto a la Renta sobre sociedades los intereses derivados del préstamo, así como evitar el gravamen sobre los dividendos.

El fenómeno de la subcapitalización provoca que las relaciones que se da entre grupos de empresas formen un encubrimiento de aportación de capital para obtener una ventaja fiscal, originada en la supuesta financiación con recursos ajenos. La compatibilidad de las normas de subcapitalización con los convenios bilaterales para evitar la doble imposición internacional es analizada por las normativas de los diferentes países y a nivel de la Comunidad Europea se establecen por parte de la OCDE.³² Estos abordan las calificaciones de renta efectuadas por las normas internas de los países sobre subcapitalización y como surten efecto en las diversas categorías de rentas contempladas en los convenios bilaterales para evitar la doble imposición, por lo que la renta afectada por la norma interna de subcapitalización será considerada también como

³¹ Amatucci, Andrea: *Tratado de Derecho Tributario*, Bogotá, Editorial Temis. 2001.

³² González, José María; *Tributación de los Beneficios Empresariales*, España, Eeditorial CISS, 2008.

OCDE: Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico. es una organización de cooperación internacional, compuesta por 30 Estados, cuyo objetivo es coordinar sus políticas económicas y sociales. Fue fundada en 1960 y su sede central se encuentra en la ciudad de París, Francia. En la OCDE, los representantes de los países miembros se reúnen para intercambiar información y armonizar políticas con el objetivo de maximizar su crecimiento económico y coadyuvar a su desarrollo y al de los países no miembros.

dividendo a los efectos de lo que establezcan los convenios. También aparece la problemática de la corrección de la doble imposición derivada de la subcapitalización, cuando el Estado de la fuente hubiera tratado el interés como dividendo en virtud de lo establecido en el modelo de convenio, o el Estado de residencia tenga normas análogas en materia de subcapitalización, o si éste considera adecuado tratar al interés como dividendo.³³ Puede suceder que lo que constituye una aportación de capital se distorsione y se encuentre bajo una figura de préstamo con intereses.

Hay que considerar que el tratamiento fiscal de los pagos por financiamiento muchas veces era menos costoso que el tratamiento fiscal de las utilidades. Los dividendos no pueden deducirse como gasto, así formen parte de la base imponible de Impuesto a la Renta; por ello el tratamiento fiscal a los intereses y/o dividendos es importante para evaluar la inversión de la empresa. Ahora con las reformas actuales a partir de la Ley de Equidad Tributaria desaparece o frena la subcapitalización porque también los dividendos están gravados con Impuesto a la Renta, y con el pago del anticipo paga también el patrimonio, a mayor patrimonio mayor anticipo. La norma busca transparencia en la determinación del Impuesto a la Renta de las empresas, transparencia en las relaciones con sus grupos económicos, tanto por el lado del crédito como por su capitalización efectiva.

Luego del análisis realizado las compañías deben distinguir claramente entre endeudamiento y fondos propios, sobretodo porque es uno de los aspectos mas importantes a nivel fiscal, porque determina la verdadera obligación de Impuesto a la Renta a pagar por parte de las sociedades. Las contraprestaciones por la aportación de

³³ Ortega, Enrique: *Todo Sociedades 2009 guía de la declaración 2008*, España, Editorial CISS, 2009.

Vega, Félix: *La norma tributaria en materia de subcapitalización*, Universidad Autónoma de Madrid, Crónica Tributaria No. 104, 2002.

fondos propios no son consideradas deducibles porque es un aporte de capital que incrementa el patrimonio de la empresa, mientras que la obtención de dinero en concepto de préstamo que genera una deuda en la sociedad receptora, son gastos deducibles. Por lo tanto, se debe diferenciar al socio que aporta del socio que presta, para no crear estructuras que favorezcan la subcapitalización. La inquietud que genera en las empresas en cuanto a deducción de intereses es, si se torna deducible el gasto cuando se hubiera comprobado que no existe un préstamo real.

Estos hechos suceden comúnmente en el caso de empresas relacionadas y es aquí donde procede el levantamiento del velo societario y de la aplicación del artículo 17 del *Código Tributario*, puesto que en caso de no existir un préstamo real y que éste se ha verificado, el registro de intereses no correspondería a la realidad económica del negocio y sobre todo no guardaría relación directa con ninguna fuente generadora del ingreso, por lo que no podrían considerarse gastos deducibles para efectos tributarios.³⁴ Las sociedades deberán modificar esta estructura si la tienen y no podrán solicitar préstamos a sus relacionadas. Esto restringe muchas actividades que llevaban con sus grupos económicos. Algunas empresas se podrían encontrar en la obligación de liquidarlas, porque más están generando costos al tener una relacionada operando, que los beneficios que puedan obtener de ésta. No obstante, pienso que la norma también busca un estímulo equivalente por el lado del patrimonio, en específico, a través de la reinversión de utilidades y regulación de créditos vinculados externos o internos vía reglamento de Precios de Transferencia. Es decir, que las decisiones de destinar dinero a deuda y a patrimonio tienen que ser visualizadas como si fuesen dos bienes perfectamente sustituibles entre sí, mostrando al final, la real proporción deuda-patrimonio que debiera existir para cada firma.

³⁴ Criterios Jurídicos de Auditoría: *Plan Nacional de Control Tributario...*, p. 9.

Se podrían presentar consecuencias tanto para la sociedad deudora como para la sociedad prestamista; por ejemplo, para la sociedad deudora, los intereses correspondientes al exceso de endeudamiento neto remunerado se consideran dividendos y no opera su deducibilidad en el impuesto a la renta. Entonces, deberá la entidad deudora, realizar el correspondiente ajuste a la utilidad contable antes de impuestos por el exceso para determinar la base imponible. Por otro lado, la sociedad prestamista tiene como consecuencia la no aplicación de una retención por el importe de esos intereses, eso significa que ese interés es considerado como un ingreso gravable para esa sociedad.

Muchas de las sociedades son cumplidas y no tienen la intención de eludir o evadir impuestos, simplemente generan figuras, sean jurídicas o económicas, para que su productividad y su cuota o participación en el mercado sea mejor cada día como es normal, pero el Estado tampoco va a querer que su caja fiscal se afecte peor aún si tiene un déficit presupuestario, por consiguiente impide o delimita ciertas acciones que la empresa privada utiliza como mecanismo de supervivencia. Para la autora de la investigación, el Estado debe apoyar totalmente a la empresa privada, para que contribuya al desarrollo y fomento de la productividad del país, con ciertas limitaciones muy difícilmente las empresas operarán a toda su capacidad. Estoy de acuerdo en que exista un pago debido de Impuesto a la Renta por operaciones gravadas y que no se trate de fomentar maneras de elusión a través de crear una subcapitalización; si una parte de la operación genera ingresos se deben declarar y si la otra genera gastos se deben deducir según lo que la ley indique.

2.1.2.4. Cálculo del Anticipo Mínimo

El artículo 41 sobre el pago el impuesto y el cálculo para el anticipo mínimo se reforma y se añade:

Pago del impuesto.- Los sujetos pasivos deberán efectuar el pago del Impuesto a la Renta de acuerdo con las siguientes normas:

2.- Las personas naturales, las sucesiones indivisas, las sociedades, las empresas que tengan suscritos o suscriban contratos de exploración y explotación de hidrocarburos en cualquier modalidad contractual, deberán determinar en su declaración correspondiente al ejercicio económico anterior, el anticipo a pagarse con cargo al ejercicio fiscal corriente de conformidad con las siguientes reglas [...]³⁵

La legalidad de este pago anticipado es discutible, porque el sujeto pasivo va a transferir una porción de su dinero a favor del Estado, incluso antes de que se verifique el hecho generador del Impuesto a la Renta.

Las sociedades ecuatorianas se ven afectadas por el cálculo y pago de este anticipo mínimo, lo consideran anti técnico, ilegal, y dañino para la productividad de sus empresas; según criterio recibido por parte del ingeniero Armando Lituma, ex funcionario del Servicio de Rentas Internas y Asesor Tributario en varias empresas de nuestro país; ya que ha podido evidenciar en empresas de cultivo y madereras, que el pago de este anticipo constituye un impuesto propiamente dicho, en una de ellas realizó una consulta al SRI para ver si le concedían exoneración, ya que en el año 2008 no generaron ingresos, sin embargo con el cálculo que incluye el activo de éstas industrias, y que por lo general el rubro más alto de sus estados financieros lo compone el activo, les tocaba pagar un monto aproximado de US \$ 147.000 por anticipo mínimo, valor que no fue cancelado porque no estaba previsto en su presupuesto ni en su flujo de caja, además, en ese año no tuvieron utilidades, por lo que el rubro era demasiado grande para ser cancelado, presentaron un presupuesto de ventas y gastos al SRI para

³⁵ Ley de Régimen Tributario Interno Tercer Suplemento del Registro Oficial No. 242..., p. 14.

beneficiarse de la exoneración, el SRI los exoneró, pero tuvieron que pagar los intereses que generó el incumplimiento al pago del anticipo.³⁶

El concepto contable de un anticipo es un pago previo que en ocasiones, por las características de la demanda de ciertos productos, los proveedores o clientes externos exigen a la empresa por cuenta de sus pedidos.³⁷ Las empresas pagan este anticipo a sabiendas del precio y del pedido final.

Siempre se ha pagado este anticipo, aunque ahora cambia su modo de cálculo, se considera que las actividades económicas de una sociedad van a permanecer constantes cada año. El nivel de actividad y de utilidades son consideradas similares, lo que permite al sujeto activo cobrar anticipadamente el Impuesto a la Renta asumiendo un flujo de caja positivo para el empresario.

No se puede asumir que las empresas tengan similares efectos en sus estados financieros todos los años, pues, por situaciones ajenas a ellas, pueden tener pérdidas de un año a otro, por ejemplo con lo sucedido a mediados del año 2007, el mundo financiero comenzó a derrumbarse afectando a varios sectores de la economía a nivel mundial; y si una sociedad pagó un anticipo asumiendo su estado de similar forma que en el año 2006 y parte del 2007, se encuentra que al final del período económico tiene una pérdida contable y su flujo de efectivo disminuyó considerablemente, a pesar de ello ese pago anticipado constituye un crédito tributario para el próximo año según la ley. El Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno dispone:

Las personas naturales, las sucesiones indivisas, las sociedades, las Empresas que tengan suscritos o suscriban contratos de exploración y explotación de hidrocarburos en cualquier modalidad contractual y las empresas públicas sujetas al pago del Impuesto a la Renta, deberán determinar en su

³⁶ Entrevista con Armando Lituma, Asesor Tributario Empresarial, ex funcionario del Servicio de Rentas Internas, 06 de septiembre de 2010.

³⁷ Domínguez, Marlen: *Ideario Lingüístico*, La Habana, Edigol Ediciones, 1999, p. 51.

declaración correspondiente al ejercicio económico anterior, el anticipo a pagarse con cargo al ejercicio fiscal corriente de conformidad con las siguientes reglas:

a) Las personas naturales y sucesiones Indivisas no obligadas a llevar contabilidad, las empresas que tengan suscritos o suscriban contratos de exploración y explotación de hidrocarburos en cualquier modalidad contractual y las empresas públicas sujetas al pago del Impuesto a la Renta:

Una suma equivalente al 50% del impuesto a la renta causado en el ejercicio anterior, menos las retenciones en la fuente del Impuesto a la Renta que les hayan sido practicadas en el mismo;

b) Las personas naturales y las sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad y las sociedades, conforme una de las siguientes opciones, la que sea mayor:

b.1.) Un valor equivalente al 50% del Impuesto a la Renta causado en el ejercicio anterior, menos las retenciones que le hayan sido practicadas en el mismo o,

b.2) Un valor equivalente a la suma matemática de los siguientes rubros:

- El 0,2% del patrimonio total.
- El 0,2% del total de costos y gastos deducibles a efectos del Impuesto a la Renta.
- El 0,4% del activo total.
- El 0,4% del total de ingresos gravables a efectos del Impuesto a la Renta.

En el inciso tercero del punto b.2), del literal b) del artículo 72, sustitúyase la frase: "se considerarán únicamente los activos productivos", por la siguiente: "se considerarán únicamente los activos productivos de la empresa, de corto y largo plazo, que no son de uso personal del contribuyente. Para la liquidación de este anticipo, en los activos de las arrendadoras mercantiles se incluirán los bienes dados por ellas en Arrendamiento Mercantil [...]"³⁸

Llegamos a las siguientes conclusiones cuando se determina, liquida y paga el anticipo por una de las dos opciones:

- Si el anticipo se liquida por la primera opción, y el Impuesto a la Renta del año en curso es menor que tal anticipo, el sujeto pasivo tendrá derecho a reclamar la devolución del anticipo.

³⁸ Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno Suplemento No. 337..., p. 47.

- Por el contrario, si el anticipo se liquida por la segunda opción, y el impuesto causado es menor al anticipo mínimo, no habrá lugar a la devolución sino que el valor no utilizado quedará obligatoriamente como un crédito tributario a ser devengado en los próximos cinco años, pero si al vencimiento de este plazo queda aún un saldo sin usarse, tal saldo se constituirá en pago definitivo.

La reforma a este Reglamento del 8 de junio de 2010, sin lugar a dudas complica y afecta aún más la liquidez y el capital de trabajo de las sociedades porque ya no podrán escoger una de las dos formas para el cálculo del anticipo de Impuesto a la Renta, únicamente será válida la segunda opción sobre la sumatoria de los porcentajes establecidos, ni una sola empresa salvo los casos que contempla el Reglamento quedará excluida del pago.³⁹ Por otro lado, el valor liquidado del anticipo perderá la condición de crédito tributario y no tendrá opción a devolución del mismo. Por tal razón, es considerado el anticipo como un impuesto mínimo exigido no da derecho a devolución, es un pago definitivo.

Los efectos, según considero, que se generan sobre el pago del anticipo al Impuesto a la Renta son:

- Reduce el capital de trabajo en las empresas.
- Disminuye el flujo de efectivo en las sociedades.
- Se deteriora la actividad económica, porque grava la operación, la estructura financiera de la empresa y no su renta.
- Los activos de la empresa no siempre son productivos, sin embargo grava anticipo sobre el total de activos incluye los improductivos, los que la empresa no los tiene para incremento y desarrollo de su productividad como por ejemplo los vehículos.

³⁹ Reglamento para la Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno, Suplemento del Registro Oficial No. 209..., pp. 27-29.

El tema de anticipo mínimo implica para las sociedades una renuncia a verificar si su ejercicio económico va a ser positivo o negativo, renuncia a su planificación fiscal porque tiene que cumplir con el pago del anticipo sin considerar su situación financiera, también se entiende que la administración tributaria recaudará los valores por éste anticipo, renunciando en parte a ejercer su facultad determinadora, ya que ésta debe establecer el hecho generador y cuantía del tributo. En conclusión se está afectando esta condición para que la administración tributaria pueda realizar tal facultad.

A continuación se muestran dos formas de liquidación que tenía este anticipo antes de la última reforma:

1. i) Por el total de las retenciones que se le hubieren efectuado, si no causare Impuesto a la Renta en el ejercicio corriente o si el impuesto causado fuere inferior al anticipo pagado.

Tabla No. 2

Liquidación No. 1

Liquidación 1	
Impuesto a la Renta causado	4.000
(-) Anticipo pagado	7.000
(-) Retenciones efectuadas	2.250
Valor a pagar	0
Saldo a favor	2.250

Elaborado por: Natalia Rubio

2. ii) Por las retenciones que le hubieren sido efectuadas, en la parte en la que no hayan sido aplicadas al pago del Impuesto a la Renta, en el caso de que el Impuesto a la Renta causado fuere mayor al anticipo pagado.

Tabla No. 3
Liquidación No. 2

Liquidación 2	
Impuesto a la Renta causado	6.000
(-) Anticipo pagado	3.000
(-) Retenciones efectuadas	4.500
Valor a pagar	0
Saldo a favor	1.500

Elaborado por: Natalia Rubio

De igual manera se presentan ejemplos sobre las dos formas de cálculo que pueden seguir las personas naturales o sociedades obligadas a llevar contabilidad conforme lo establecía la ley y el reglamento:

Tabla No. 4 Caso N°. 1: personas naturales no obligadas a llevar contabilidad

Caso 1:	Personas naturales sin contabilidad y empresas que prestan servicios de exploración y explotación de hidrocarburos
Impuesto causado 2009	1.500,00
Retenciones fuente 2009	400,00
50% Impuesto causado	750,00
(-) Retenciones fuente Renta 2009	(400,00)
Anticipo Impuesto a la Renta	350,00
Pagos:	

Caso 1:	Personas naturales sin contabilidad y empresas que prestan servicios de exploración y explotación de hidrocarburos
50% Julio	175,00
50% Septiembre	175,00

Elaborado por: Natalia Rubio

Tabla No. 5 Caso N°. 2: personas naturales obligadas a llevar contabilidad y sociedades

Caso 2:	Personas naturales con contabilidad y personas jurídicas		
Total patrimonio	1.000.000,00	0,2%	2.000,00
Total costos y gastos deducibles	2.000.000,00	0,2%	4.000,00
Total ingresos gravados	2.250.000,00	0,4%	9.000,00
Total activos (-) cuentas por cobrar	2.500.000,00	0,4%	10.000,00
Anticipo Impuesto a la Renta 2010			25.000,00
Retenciones fuente Renta 2009			8.000,00
Pagos en julio y septiembre:			17.000,00
Jul-10			8.500,00
Sep-10			8.500,00

Elaborado por: Natalia Rubio

En la práctica el anticipo es considerado por las empresas como un impuesto adicional al del Impuesto a la Renta, ya que al obligar su pago tiene carácter de impuesto, sin embargo, es además ilegal y perverso porque para ser impuesto debe tener los requisitos como verificar su hecho generador, base imponible, cuantía, entre otras características. Lo consideran también perverso, porque las empresas en su mayoría están asfixiadas con este pago, no saben cómo pagar este anticipo, hay empresas que recién empiezan a obtener utilidades después de algún tiempo de operación o que sus utilidades se ven reflejadas en volumen y no en margen, por lo tanto, cuando están mal financieramente lo que buscan es vender más, por ejemplo las de material para la construcción o distribuidoras en general. Existen empresas, comenta Marco Albán, que han decidido cerrar operaciones y negocios y vuelven a abrirlos para pedir al SRI que les exonere del anticipo porque no lo pueden pagar, esto se puede volver una salida que buscan los empresarios.⁴⁰

2.2. Normas de fiscalidad internacional

2.2.1. Partes Relacionadas

Se agrega a partir del artículo 4:

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 [...]

Para establecer la existencia de algún tipo de relación o vinculación entre contribuyentes, la administración tributaria atenderá de forma general a la participación accionaria u otros derechos

⁴⁰ Entrevista con Marco Albán, Dirección Jurídica, Cámara de Comercio de Quito, 09 de septiembre de 2010.

societarios sobre el patrimonio de las sociedades, los tenedores de capital, la administración efectiva del negocio, la distribución de utilidades, la proporción de las transacciones entre tales contribuyentes, los mecanismos de precios usados en tales operaciones.

También se considerarán Partes Relacionadas a sujetos pasivos que realicen transacciones con sociedades domiciliadas, constituidas o ubicadas en una jurisdicción fiscal de menor imposición, o en paraísos fiscales.

Así mismo, la administración tributaria podrá establecer Partes Relacionadas por presunción cuando las transacciones que se realicen no se ajusten al principio de plena competencia. Serán jurisdicciones de menor imposición y paraísos fiscales, aquellos que señale el Servicio de Rentas Internas pudiendo basarse para ello en la información de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico - OCDE y el Grupo de Acción Financiera Internacional-GAFI.⁴¹

Este artículo describe los casos en los cuales se considera existe vinculación de actividades comerciales entre contribuyentes, definiendo así las Partes Relacionadas, los porcentajes de conformación por capital y control sobre operaciones.

El Reglamento, establece las normas generales para definir Partes Relacionadas por conformación de capital y control sobre operaciones:

Conformación de capital. No requiere tener porcentaje de control cuando la relación de la matriz es directa sobre su filial, subsidiaria o establecimiento permanente. Filiales, subsidiarias o establecimientos permanentes entre sí, tampoco requiere establecer porcentaje para determinar vinculación porque la casa matriz ejerce en forma directa el control y dirección de las mismas.

Cuando la sociedad posee más del 25% de su capital en otra sociedad se considera relacionada; de igual manera sus socios, accionistas, cónyuges o parientes. Se considerará parte relacionada a la sociedad cuando posea más del 25% de sus fondos propios en dos o más empresas.

⁴¹ Ley de Régimen Tributario Interna, Registro Oficial Tercer Suplemento No. 242..., pp. 7-8.

Control de operaciones. Cuando una sociedad realice operaciones en más del 50% con otra sociedad.

La administración tributaria ha intensificado su control en cuanto a la verificación de las transacciones, monto de ventas, costos, gastos, nivel de activos, mediante la presentación de la información de operaciones entre empresas relacionadas que presentan las sociedades; además, esta norma va ligada directamente al régimen de Precios de Transferencia; con el objetivo de transparentar los ingresos de todas las sociedades sujetas al régimen.

El considerar Partes Relacionadas a transacciones u operaciones entre sociedades domiciliadas en paraísos fiscales, restringe mucho el comercio internacional, ya que por presunción la administración tributaria determinará su relación, y las empresas deberán eliminar este tipo de transacciones con los países que el Servicio de Rentas Internas publique como países de menor imposición o paraísos fiscales. Esto trae como consecuencia una exclusión de las empresas ecuatorianas en operaciones con el mercado internacional, y lo que se trataba con la Ley de Equidad Tributaria era generar un desarrollo económico y productivo, en este sentido no se estaría cumpliendo este objetivo.

El control de capital de las empresas relacionadas no hace referencia exclusiva al porcentaje de capital que tienen las sociedades en una o varias empresas, sino también al porcentaje de sus operaciones y transacciones. Por ejemplo, una persona que tenga el 2% de capital de la empresa podría no influir en la toma de decisiones de los accionistas de la empresa, pero si el mismo accionista es proveedor del 90% de la materia prima para uno de los procesos de producción de la empresa, a través de un contrato exclusivo, en este caso el porcentaje de relación de la entidad está dado más por sus relaciones económicas o contractuales que por la participación accionaria; y es allí donde se

reflejaría un mayor control o determinación por parte de la administración tributaria para verificar la validez en éstas transacciones.

Adicionalmente, se realiza una reforma a la Ley de Equidad Tributaria el 23 de diciembre de 2009, y a más de establecer por parte de la administración tributaria Partes Relacionadas por presunción cuando las transacciones no se ajusten al Principio de Plena Competencia, añade la Ley que se consideran también Partes Relacionadas por presunción a los sujetos pasivos, personas naturales, sociedades o grupos económicos con quien realice ventas o compras de bienes o servicios u otro tipo de operaciones. Se consideraba bajo Reglamento este tipo de presunciones, en la actualidad ya no consta esto en reglamento sino se elevó a ley, esto tiene una connotación en las empresas que están siendo determinadas por el SRI en cuanto al principio de plena competencia entre relacionadas, por ejemplo, las bananeras, según datos del SRI, tienen el precio tienen el precio referencial de la caja de banano a US \$ 4,5, sus relacionadas exportan a Europa en US \$ 10 la caja pero en su declaración presentan una liquidación del Impuesto a la Renta con US \$ 4,5, entonces la administración tributaria determina a esta empresa a pagar por sus ingresos un monto más elevado de Impuesto a la Renta, esta empresa alega y discute su punto de vista, pues no contemplaba plena competencia por presunción en ley sólo en reglamento y por lo tanto no hay tributo sin ley. Este tipo de casos son los que impiden tanto a las sociedades como al Estado tener una claridad en cuanto a las normas tributarias que modifican y se vuelven distintas constantemente, restringe el desarrollo del país y no permite cumplir adecuadamente con lo que estipula la ley, es un obstáculo incluso para el ente recaudador.

Otro caso son las empresas del sector químico-farmacéutico que tienen cuentas por pagar originadas en importaciones, que según contrato de pago tienen un plazo de 60 días para cancelar las deudas correspondientes, sin embargo, están sin pagarse por tres

años porque son proveedores ya conocidos que están continuamente comprándoles productos y que no llevan un control adecuado de las facturas pendientes de pago, tampoco han reclamado pago de intereses. Por lo expuesto el SRI puede en este caso establecer vinculación por las transacciones que están siendo favorables no propias de una empresa independiente, y deberán ajustarse a la normativa de Precios de Transferencia inclusive. En este caso muchas son las empresas en donde no existe vinculación pero el manejo o tratamiento que tienen con sus proveedores es demasiado informal y son empresas que por años mantienen ese tipo de relaciones, deberán llevar un control adecuado sobre éstos créditos para evitar sanciones y sobre todo para no entrar en régimen de Partes Relacionadas y/o Precios de Transferencia.

La finalidad de elevar a ley a consideración de la autora fue para evitar elusión, transparentar las transacciones; y que los contribuyentes paguen correctamente sus impuestos, tratar de analizar todas las formas de vinculación económica atada a Precios de Transferencia, por esto con la Ley de Equidad Tributaria se intensificaron los procesos de control por parte del SRI, éste organismo tuvo y tendrá que seguir retroalimentando sus procesos de control.

2.2.2. Intereses de créditos externos

El artículo 10 en su numeral 2 agrega:

Para que los intereses pagados por créditos externos sean deducibles, el monto del crédito externo no deberá ser mayor al 300% de la relación deuda externa respecto al capital social pagado, tratándose de sociedades; o, tratándose de personas naturales, no deberá ser mayor al 60% de la relación deuda externa respecto a los activos totales. Para los efectos de esta deducción el registro en el Banco Central del Ecuador constituye el del crédito mismo y el de los correspondientes pagos al exterior, hasta su total cancelación.⁴²

⁴² Ley de Régimen Tributario Interna, Registro Oficial Tercer Suplemento No. 242..., pp. 7-8.

Muchas empresas solicitan créditos al exterior por las bajas tasas de interés que no irán más allá de un 5%, mientras en el Ecuador la tasa activa referencial está en 9,04%, según datos del Banco Central del Ecuador, y se vuelve más costoso adquirir un préstamo en el país, sin embargo como estrategia del Gobierno para repatriar los recursos dinerarios del exterior se establecen porcentajes de aceptación de deuda con el exterior.

El porcentaje que establece la ley en el caso de sociedades es muy pequeño porque es considerado sobre el capital, muchas empresas manejan un capital pequeño y tienen otra porción en reservas; en tal virtud, existe una modificación a la Ley de Equidad Tributaria el 30 de julio de 2008 en donde indica que ya no será sobre el capital sino sobre el patrimonio total⁴³, es decir, la norma amplía la porción de la relación a deuda sobre patrimonio; pero sigue siendo un limitante en cuanto al endeudamiento que requieren las empresas lo que lleva consigo una disminución de su capacidad de liquidez en el corto plazo, van a tratar de limitar las inversiones en el exterior, porque van a tener que endeudarse asumiendo un alto costo en el sistema financiero ecuatoriano el cual con la norma se verá beneficiado. Hoy en día existe liquidez en el mercado, pero no se cuenta con el mismo nivel de inversión y endeudamiento, lo que genera un desequilibrio en la economía; la norma fue creada con ese propósito, ayudar a la banca, es drástica para los empresarios pero fue necesaria para el sector bancario. Por otro lado, la norma no indica cuántos préstamos por año pueden las empresas realizar, dando pie a que varios préstamos se realicen al año, éste es un tema que debería considerar la Ley para una mejor comprensión de la norma.

⁴³ Ley de Régimen Tributario Interno, Segundo Suplemento del Registro Oficial No. 392, 30 de julio de 2008.

2.2.3. Arrendamiento Mercantil

El artículo 13 en su numeral 9 agrega:

Los pagos por concepto de Arrendamiento Mercantil internacional de bienes de capital, siempre y cuando correspondan a bienes adquiridos a precios de mercado y su financiamiento no contemplen tasas superiores a la tasa Libor vigente a la fecha del registro del crédito o su novación. Si el arrendatario no opta por la compra del bien y procede a reexportarlo, deberá pagar el Impuesto a la Renta como remesa al exterior calculado sobre el valor depreciado del bien reexportado.

No serán deducibles las cuotas o cánones por contratos de Arrendamiento Mercantil internacional o Leasing en cualquiera de los siguientes casos:

- a) Cuando la transacción tenga lugar sobre bienes que hayan sido de propiedad del mismo sujeto pasivo, de Partes Relacionadas con él o de su cónyuge o parientes dentro del cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad;
- b) Cuando el plazo del contrato sea inferior al plazo de vida útil estimada del bien, conforme su naturaleza salvo en el caso de que siendo inferior, el precio de la opción de compra no sea igual al saldo del precio equivalente al de la vida útil restante;
- c) Si es que el pago de las cuotas o cánones se hace a personas naturales o sociedades, residentes en paraísos fiscales; y,
- d) Cuando las cuotas de arrendamiento no sean iguales entre sí.⁴⁴

Existen dos tipos de arrendamiento: operativo y financiero. Cuando el arrendamiento es operativo el arrendador del bien no puede modificar nada del bien ni subarrendarlo siquiera, es deducible de su contabilidad únicamente el gasto por el arriendo pagado; por otro lado el arrendamiento financiero entrega el bien y el arrendador puede hacerle modificaciones, asume riesgos y beneficios si desea subarrendarlo y se registra en su contabilidad todas las deducciones del activo fijo sea arriendo, depreciaciones y arreglos o mantenimiento, así como ingresos si desea subarrendarlo. Los bienes arrendados deben ser adquiridos a precios de mercado si el arrendatario opta por la opción de compra en cualquiera de los dos tipos de arrendamiento, es decir, la norma protege al

⁴⁴ Ley de Régimen Tributario Interno, Tercer Suplemento, Registro Oficial No. 242..., pp. 10-11.

comprador porque no le pueden vender el bien en precios alterados que no vayan conforme a los precios del mercado, ni cobrarle un arrendamiento que supere la tasa LIBOR, considerada una tasa interbancaria a nivel internacional; entre el valor de mercado y el valor de la cuota de arrendamiento, debe adquirirse el bien en el valor que sea mayor.

En el caso de no optar por la opción de compra del bien, se puede deducir la depreciación la empresa pero en condiciones normales, por ejemplo si una empresa quiere depreciar el bien por el método acelerado no puede porque el bien que se va a reexportar es un bien considerado usado y el método acelerado de depreciación es únicamente en bienes nuevos y considera sólo cinco años de vida útil. En el caso de reexportación, por ejemplo las compañías aeronáuticas utilizan este mecanismo, arrienda los aviones, el fuselaje y las turbinas, reexportan las turbinas para que les den mantenimiento, pero esta reexportación debe hacerse al valor depreciado del bien.

Según el Reglamento para la Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno, la deducción de las cuotas pagadas por Arrendamiento Mercantil es válida cuando el plazo del contrato de arrendamiento es inferior a la vida útil del bien. Para que las cuotas sean deducibles se tiene que cumplir con lo siguiente:

1) Valor de la opción de compra es el valor que falta por depreciar de acuerdo con la vida útil normal del bien.- Esta depreciación no debe ser acelerada y únicamente le deberán vender al comprador de acuerdo con el restante que falte depreciar del activo fijo en leasing.

2) El valor pendiente de depreciación. Se establece restando de la vida útil el plazo del contrato, ej.:

Se alquila un vehículo (vida útil 5 años) = 1000.

Plazo del contrato = 3 años.

Depreciación restante = 400 por 2 años $((1000 \times 20\%) = 200)$.

Esto quiere decir que debían depreciar US \$ 200 por año, en total fueron 3 años de plazo del contrato, la deducción como arrendamiento son US \$ 600, y los US \$ 400 es lo que falta por depreciar lo cual sería la opción de compra.

Muchas empresas terminan duplicando gastos con sus relacionadas en las transacciones que realizan, la mayoría no agotaba la opción de compra, sólo deducían el gasto, independientemente del desconocimiento de la ley aunque sabemos que el desconocimiento no exime de responsabilidad, habiendo dolo supone una acción premeditada para beneficiarse cada contribuyente, en perjuicio del Estado.⁴⁵ Dado que ahora los delitos tributarios son dolosos, aunque el contribuyente reconozca su falta y pague la totalidad de los tributos adeudados, las sanciones penales se extinguirán por el solo hecho del pago

Por ejemplo, alquilar activos de una relacionada la Ley lo prohíbe pues no serían deducibles las cuotas, la finalidad es amilantar las prácticas evasivas entre las relacionadas que se prestaban activos y realizaban compras ficticias de éstos; no debe ser un bien de la misma empresa, familiares o grupos de relacionadas en general; además, establece un mínimo de financiación en las tasas de interés a la fecha de su registro para que los pagos sean deducibles en el exterior y no sean objeto de retención en la fuente de Impuesto a la Renta.

Finalmente, la norma puntualiza que si se hacen pagos por concepto de Arrendamiento Mercantil a sociedades que tengan residencia en paraísos fiscales tampoco serán deducibles, y esto se debe a que un paraíso fiscal está libre o exento de ciertas contribuciones fiscales. Por lo tanto, estas cuotas están también exentas. En

⁴⁵ <http://enciclopedia-jurídica.biz14.com>

cuanto a esto, existiría una limitación para el negocio de leasing en este tipo de países, pues no conviene para la sociedad que arrienda el activo fijo.

Cuando una sociedad arriende un activo en *leasing* las cuotas que generan este arrendamiento deben guardar similitud en cuanto a su valor y concepto para que sean deducibles. El tratamiento del *Lease back* se elimina con esta norma, es considerado como un gasto no deducibles, aunque desde el punto de vista financiero y comercial se lo puede seguir contratando; la razón de su eliminación y control es por el abuso que existió; ya que el activo bajo esta figura se depreciaba hasta tres veces; los activos se depreciaban primero en la empresa propietaria del activo, luego cuando la empresa le vendía a una sociedad de leasing, después se daba en arriendo o leasing el activo y se lo volvía a depreciar; y se deducían varias cuotas de arrendamiento, por éstas razones se eliminó la deducibilidad al tratamiento del *Lease back*.

Hasta antes de la Reforma, en tema de Arrendamiento Mercantil internacional era casi todo deducible, después de la Reforma se regularizan varios aspectos que tanto la Ley y el Reglamento consideran. Hay que tener presente que si una empresa firmó un contrato de arrendamiento que inicia en el año 2006 y finaliza en el año 2011, se pensaría que podrá regirse o manejar el tratamiento del arrendamiento con las disposiciones de la Ley con la que empezó el contrato.

2.2.4. Precios de Transferencia

Luego del artículo 15 se agrega una sección sobre el tratamiento en cuanto a Precios de Transferencia:

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.

Art. (... 2).- Principio de Plena Competencia.- Para efectos tributarios se entiende por Principio de Plena Competencia aquel por el cual, cuando se establezcan o impongan condiciones entre Partes Relacionadas en sus transacciones comerciales o financieras, que difieran de las que se hubieren estipulado con o entre partes independientes, las utilidades que hubieren sido obtenidas por una de las partes de no existir dichas condiciones pero que, por razón de la aplicación de esas condiciones no fueron obtenidas, serán sometidas a imposición [...] ⁴⁶

Las regulaciones en materia de Precios de Transferencia en nuestro país hasta antes de la Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas, en el ordenamiento jurídico ecuatoriano, fue incorporado de manera muy limitada, pues únicamente se incluyó en los convenios suscritos para evitar la doble tributación y prevenir la evasión que parten del convenio modelo sugerido por la OCDE. A pesar de la existencia de estas disposiciones supranacionales, en el ordenamiento jurídico interno hasta inicios de 1999 no se desarrollaron los mecanismos para la aplicación efectiva del control a los Precios de Transferencia. Entonces se puede concluir que no existía una normativa que refleje la correcta aplicación y ajuste de los Precios de Transferencia en el Ecuador.

Con la reforma tributaria, se realizaron cambios inherentes a la temática de Precios de Transferencia; se eleva a ley la definición de Partes Relacionadas, se incorpora la presunción de vinculación con transacciones hacia o desde paraísos fiscales y se incluyó la presunción de vinculación por proporción de transacciones. Esto estaba contemplado en Reglamento, salvo algunas cosas que se han incorporado.

Existen empresas que compran a un solo proveedor determinada mercadería, materia prima o insumo que requieren para su desarrollo productivo o económico; por ejemplo las empresas químicas-farmacéuticas, tienen un proveedor con el que negocian casi el

⁴⁶ Ley de Régimen Tributario Interno, Tercer Suplemento, Registro Oficial No. 209..., pp. 11-12.

98% de las transacciones debido a que este proveedor es el único que tiene el registro sanitario que cumple con las especificidades del producto que requiere la farmacéutica, por consiguiente, la empresa le va a comprar sólo a este proveedor; con esto el SRI establecerá un régimen de Precios de Transferencia y vinculará sus operaciones, pero es una presunción que se basa únicamente en el aspecto normativo, no considera la razón de ser por la cual la empresa le compra sólo a ese distribuidor, siendo así afectadas las empresas que se encuentran limitadas en cuanto a éste tipo de transacciones que sobrepasan la buena voluntad de la empresa para cumplir la ley.

Dentro de la determinación directa que realice la administración tributaria verificarán las ventas que se hagan bajo el costo o cuando las importaciones y exportaciones de bienes o servicios se hagan a precios inferiores a los de mercado; para esto el Servicio de Rentas Internas en abril del año 2007, incorporó formalmente el área de Fiscalidad Internacional, cuyo objetivo fundamental es el control de operaciones internacionales en temas como renta mundial, renta de no residentes, Precios de Transferencia, convenios de doble tributación y planeación fiscal internacional.⁴⁷

En cuanto a los criterios de comparabilidad, se establece comparabilidad en las funciones, siendo así, no todas las funciones son similares en una empresa, y las mismas podrían tener una incidencia mayor dependiendo del tipo de actividad, por ejemplo: una empresa de servicios petroleros estará más preocupada de sus inversiones en equipos y materiales o en sus relaciones con el Gobierno en función de su producción, de materiales y control de materia prima; mientras que una empresa de alimentos estaría preocupada en la prestación de los mismos y una empresa productora de carnes estará pendiente de su proceso productivo.

⁴⁷ *Ibíd.*

Otro criterio de comparabilidad son los riesgos que pueden existir inherentes a las empresas y que hagan que no tengan transacciones con sus relacionadas, por ejemplo si una empresa ecuatoriana tiene una relacionada en Estados Unidos y por la crisis que afectó mundialmente le parece caro realizar transacciones con ésta relacionada, no lo va a hacer simplemente porque necesitaría saber qué y cuánto pierde.

En cuanto a criterio de activos, el volumen de activos de una empresa con otra no se puede esperar que tengan el mismo nivel y la misma rentabilidad, por ejemplo: no se puede pensar que la rentabilidad de una empresa que manufactura productos sea similar a una empresa que sólo los distribuye, pues la primera haría significativa inversión en capital para lograr su propósito. Por lo tanto, para que el Servicio de Rentas Internas pueda comparar las transacciones de las sociedades, deberán mirar estos criterios de comparabilidad que reflejen la realidad de cada empresa.

Existen empresas que tienen la obligación de presentar el informe de Precios de Transferencia, en éste obtienen una utilidad bruta del 20% y el SRI les determina una utilidad bruta del 50%, les liquidan sobre la diferencia, muchas empresas tal vez consideren arbitraria la forma de comparabilidad, por lo que apelan muchas de estas determinaciones por considerar errónea la manera de establecer comparables por parte del SRI. Al respecto, en cuanto a determinaciones de Precios de Transferencia, los funcionarios del SRI indican que los procesos para determinar Precios de Transferencia tienen criterios de comparabilidad y modelos en cuanto a su establecimiento basados en lineamientos a nivel internacional, indican que se refleja el principio de transparencia constitucional en este aspecto tributario y que los actos son motivados; los casos en los cuales se han impugnado han sido principalmente porque no constaban en Ley ciertas condiciones para establecer Precios de Transferencia, sino únicamente constaba en Reglamento. Por otro lado, Tatiana Pérez indica que el contribuyente establece en su

conciliación tributaria la suma por ajuste en Precios de Transferencia, si éste no se ajusta al Principio de Plena Competencia, el SRI le determinará la nueva base imponible a liquidar; es decir, existe una prioridad o jerarquización para usar los métodos de Precios de Transferencia, y el contribuyente deberá respetar esta jerarquía y considerar la que más se adapte a su caso.⁴⁸

El SRI tiene actualmente 500 contribuyentes en el régimen de Precios de Transferencia, de los cuáles a los que sobrepasen las operaciones con Partes Relacionadas de más US \$ 5 millones, deberán presentar un informe de precios, mientras los que llegan a operaciones de hasta US \$ 1 millón, deberán presentar únicamente el anexo, sin que esto signifique que el SRI no tiene la potestad de solicitarle un informe a los contribuyentes que estén en el rango del millón de dólares. Este informe contiene varias operaciones entre todas las cuentas que forman parte de los estados financieros de las empresas: activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos; a su vez éstos pueden desglosarse en varias cuentas y cada cuenta tiene un método de ajuste; entonces el SRI lo que verifica es la razonabilidad de éstos ajustes y la aplicación adecuada de los métodos por parte del contribuyente. Funcionarios del SRI nos indican que miran la lógica de precios caso por caso, para tener un mayor sustento legal al momento que el contribuyente decida impugnar; en el caso de contribuyentes que argumentan una compra a una sola empresa, como el caso de la materia prima, el SRI realiza estudios más profundos para probar si existe o no la vinculación.⁴⁹

La fiscalidad internacional es un elemento clave para controlar a las sociedades, tendiente a asegurar que los contribuyentes tributen sobre la base de la justa medida.

⁴⁸ Entrevista con Tatiana Pérez, Jefe Área Administrativa, Dirección Jurídica del Servicio de Rentas Internas, Dirección Nacional, Quito, 09 de septiembre de 2010.

⁴⁹ Entrevista con Galo Armas, Jefe Nacional de Fiscalidad Internacional, Dirección Nacional del Servicio de Rentas Internas, Quito, 09 de septiembre de 2010.

Además las normas sobre Precios de Transferencia en Ecuador responden también a la necesidad e inserción de la economía ecuatoriana en el comercio internacional y la necesidad de la administración tributaria del país, de controlar que las operaciones con partes vinculadas cumplan con los principios básicos de plena competencia, de tal manera que se asigne en forma adecuada las rentas atribuibles a nuestro país. Un estudio de Precios de Transferencia puede servir como una herramienta de planificación fiscal, pues al determinar los márgenes de rentabilidad que realizan actividades similares, se pueden establecer estrategias tributarias para reducir la carga impositiva como: creación de empresas en países de baja imposición fiscal o ajuste de precios para reducir utilidades.

3. ANÁLISIS SOBRE LA INCIDENCIA EN LA RECAUDACIÓN DE IMPUESTO A LA RENTA Y EN LAS ACTIVIDADES ECONÓMICAS DEL SECTOR EMPRESARIAL A PARTIR DE LA PUBLICACIÓN DE LA LEY PARA LA EQUIDAD TRIBUTARIA

Sobre la incidencia que tuvo la Ley de Equidad Tributaria con respecto a la recaudación, analizaré las recaudaciones del SRI a partir del año 2005 hasta el año 2009, y adicionalmente la opinión del sector empresarial en tres compañías para conocer su percepción acerca de la ley y sus efectos en las diferentes industrias; en cuanto a las entrevistas realizadas a las distintas empresas, la autora presenta un análisis de las entrevistas realizadas sin ninguna opinión personal e información confidencial que afecte la operación de éstas empresas y ponga en riesgo el puesto de trabajo de los funcionarios que colaboraron en la entrevista; además debo aclarar que las entrevistas fueron realizadas exclusivamente con fines académicos y no representan otro propósito.

3.1. Análisis sobre la incidencia recaudatoria en el Impuesto a la Renta de Sociedades Ecuatorianas en los años 2005, 2006, 2007, 2008 y 2009

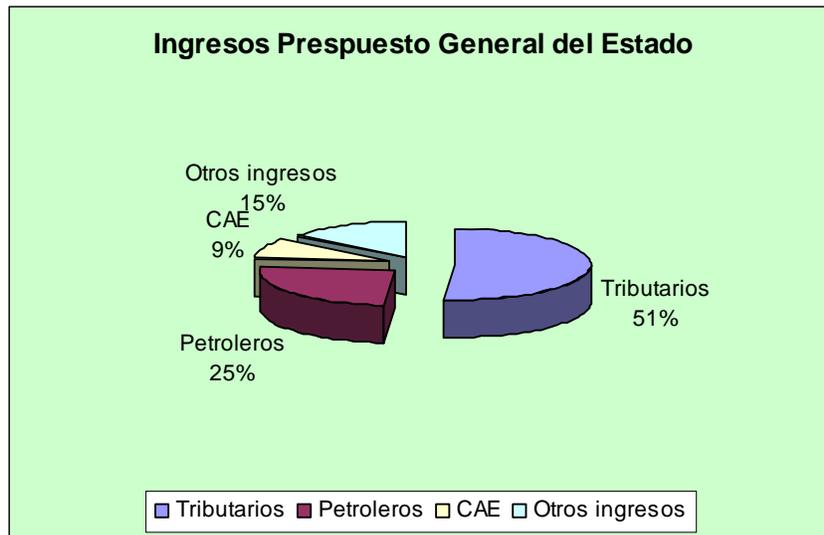
Los ingresos tributarios que son recaudados por el Servicio de Rentas Internas, representan un porcentaje de más de la mitad en el Presupuesto General del Estado correspondiente al 51,5%. A su vez, otros ingresos como los petroleros financian el 24,5%, los de la Corporación Aduanera Ecuatoriana (CAE) el 9,3% y los no tributarios el 14,7%.

La opinión que tienen funcionarios del Servicio de Rentas Internas respecto de la recaudación tributaria es que con la Ley de Equidad Tributaria tuvo un efecto positivo que contribuyó a aumentar los niveles recaudatorios, a pesar de que ciertos sectores de

la economía se han visto afectados, consideran que los cambios tributarios que derivan de la Ley de Equidad Tributaria fueron positivos para mejorar la recaudación.⁵⁰

Tabla No. 6 Ingresos para el Presupuesto General del Estado

Tributarios	Petroleros	CAE	Otros ingresos
51,50%	24,50%	9,30%	14,70%



Fuente: <http://bce.fin.ec/estadísticas/2008>

Elaborado por: Natalia Rubio M.

La principal herramienta para el control y recaudación de tributos que tiene toda administración tributaria es la facultad determinadora de la obligación, la cual se ejerce con apego a la normativa tributaria respetando los derechos del contribuyente. A partir de la Ley de Equidad Tributaria, se establece un recargo del 20% en el artículo reformado número 90 del *Código Tributario* para las obligaciones que determine el

⁵⁰ Entrevista con Tatiana Pérez, Jefe Área Administrativa, Dirección Jurídica del Servicio de Rentas Internas, Dirección Nacional, Quito, 09 de septiembre de 2010.

sujeto activo. El contribuyente enfrentará además del recargo un interés del 1,5 veces la tasa activa referencial, sí además la administración de justicia demuestra que se cometió dolo, el evasor enfrentará las sanciones penales establecidas. Si una actuación tributaria mereció previamente un pronunciamiento de la autoridad que la permita expresamente, sería recomendable que antes de tomar una decisión se consulte cualquier inquietud al SRI, si éste no responde, quedará constancia de la buena fe del contribuyente.

En sentido propio, recargo tributario es el aumento producido sobre un tributo mediante la aplicación de un porcentaje adicional a su base o a su cuota. Este tipo de recargos pueden establecerse a favor de un ente público distinto del sujeto activo del tributo tomado como parámetro para su fijación, en cuyo caso supondrán una nueva carga, o un nuevo tributo, a favor del mismo ente público que sea sujeto activo del tributo sobre el que recaen constituyendo un incremento del tributo. En sentido amplio o impropio, los recargos tributarios pueden ser de tres tipos:

Recargos tributarios en sentido propio, de naturaleza tributaria. Su finalidad es contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, por lo que se pueden denominar recargos contributivos. La Ley General Tributaria se refiere a ellos como “recargos exigibles, legalmente sobre las bases o las cuotas”. Por ejemplo: los que se establecen en las tasas sobre el Juego, o los de los Consejos Municipales sobre el Impuesto de Actividades Económicas.

Recargos moratorios, por un retraso en el pago del tributo. Aquí se incluye el recargo de apremio, que se satisface por el impago del tributo tras el inicio del periodo ejecutivo y la notificación de la providencia de apremio. Si la deuda se ingresa antes de la notificación de la providencia de apremio, la Ley General Tributaria establece un recargo que podría denominarse ejecutivo.

Recargos sancionadores, por el incumplimiento de la obligación tributaria. Existe un recargo en el ordenamiento tributario que tiene un cierto componente sancionador, y que nace de la presentación extemporánea y espontánea de declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones.⁵¹

Este recargo del 20% sobre el valor principal de la obligación tributaria se cancela cuando la administración tributaria realiza determinaciones de impuestos para los ejercicios a partir del año 2008; sin embargo hay determinaciones de años anteriores al año 2008 que el SRI está determinando con recargo. Uno de los principios tributarios es la irretroactividad, con el recargo sobre obligaciones tributarias anteriores a la reforma no se estaría cumpliendo este principio; aunque la Ley de Equidad Tributaria señala que, si se cometió una infracción de tipo penal en períodos anteriores, “se sancionará con la ley anterior, pero con el proceso actual”; a criterio de la autora de esta investigación la sanción sería en lo que respecta a valores pero el procedimiento actual sigue incumpliendo el principio de irretroactividad ya que algunos contribuyentes han sido determinados por años anteriores al 2008 con este recargo. Sobre lo que ocurrió no se puede controlar, únicamente sancionar pero con las leyes vigentes para aquellos años. La finalidad de crear un recargo es amilantar las prácticas evasivas y elusivas fiscales, es una forma de amenaza al contribuyente.

Con la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria en el Ecuador se han creado mecanismos que ayudan a mejorar el control y recaudación por parte de la administración tributaria. Según datos de la Revista Gestión en el año 2004, la elusión y evasión en el pago de Impuesto a la Renta fue del 61,3%⁵². Con ayuda de auditorías tributarias, cruce de información con respecto a anexos transaccionales, registro de

⁵¹ <http://enciclopedia-jurídica.biz14.com>

⁵² María Lorena Castellanos, “El nuevo régimen tributario bajo la lupa”, *Gestión: revista ecuatoriana de economía y sociedad*, No. 164, Quito, Dinediciones, 2008, p. 12.

declaraciones efectuadas y comparación de las mismas en varios periodos de tiempo por sectores se puede llegar a obtener datos sobre evasión y elusión fiscal. En búsqueda de reducir índices de evasión y elusión la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria se plantea objetivos de recaudación como:

- Eliminar escudos fiscales y mecanismos para evitar la elusión y evasión.
- Fortalecer a la administración tributaria para el control del pago de impuestos.
- Reducir la informalidad en el país.

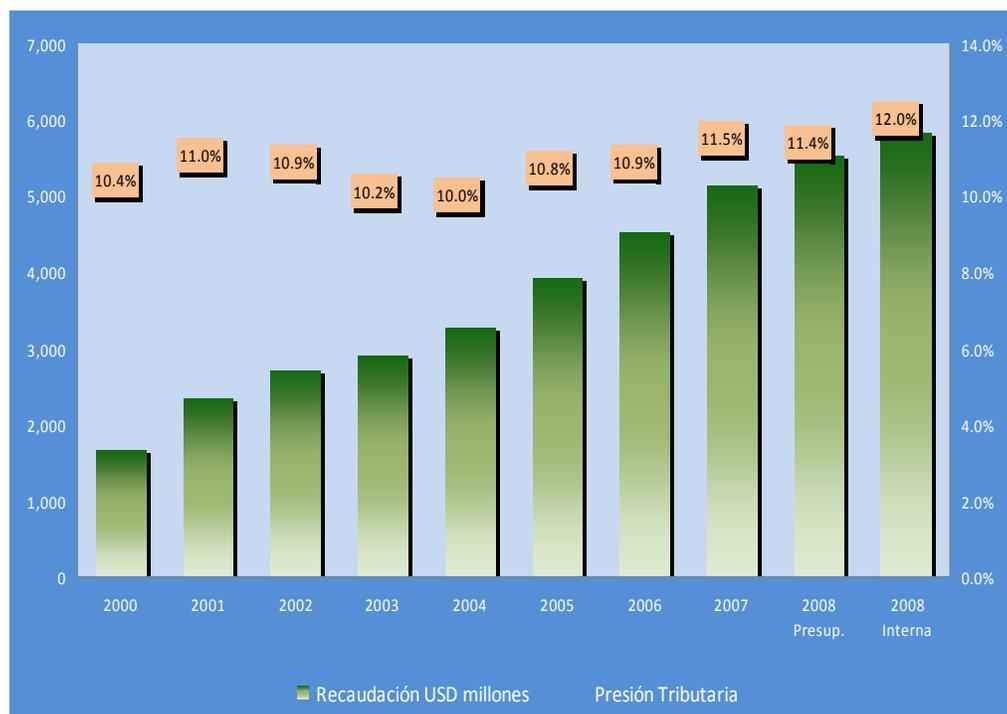
Se efectúa un análisis de las cifras de recaudación tributaria de Impuesto a la Renta de sociedades ecuatorianas, que nos proporcionarán información para conocer si el objetivo para el cual fue modificada la Ley de Régimen Tributario Interno en el año 2007 se está cumpliendo.

La economía ecuatoriana ha mostrado una tendencia creciente, posterior a la crisis del año 1999, que ha permitido que el PIB per cápita se recupere y alcance niveles óptimos. Es así como en el año 2002 la economía iguala al valor del PIB per cápita del año 1998 que estuvo en valores de US \$ 1.384 millones, y se recupera en los años posteriores, hasta alcanzar para el año 2007 un valor de US \$ 1.626 millones. En términos nominales éste indicador mostró una tendencia al alza desde un nivel de US \$ 1.296 millones en el año 2000 a US \$ 3.270 millones en el año 2007.⁵³ La recaudación de impuestos en el Ecuador ha reflejado esta tendencia progresiva de la economía. Se cuenta con una recaudación cercana a los US \$ 2.700 millones en el año 2002 y el dato al año 2007 asciende a más de US \$ 5.000 millones. Estos valores representan una tasa de crecimiento promedio del 10% anual. Para cuantificar esta idea, se puede observar en

⁵³ <http://bce.fin.ec/estadísticas/2008>

el Gráfico No. 2 los niveles de recaudación obtenidos en el periodo 2000-2008. Para el transcurso del año 2008, la tendencia se mantuvo al alza, con una presión tributaria del 11,4 y 12%.

Gráfico No. 2 Recaudación tributaria, niveles y crecimiento, 2000-2008



Fuente: Base de datos SRI

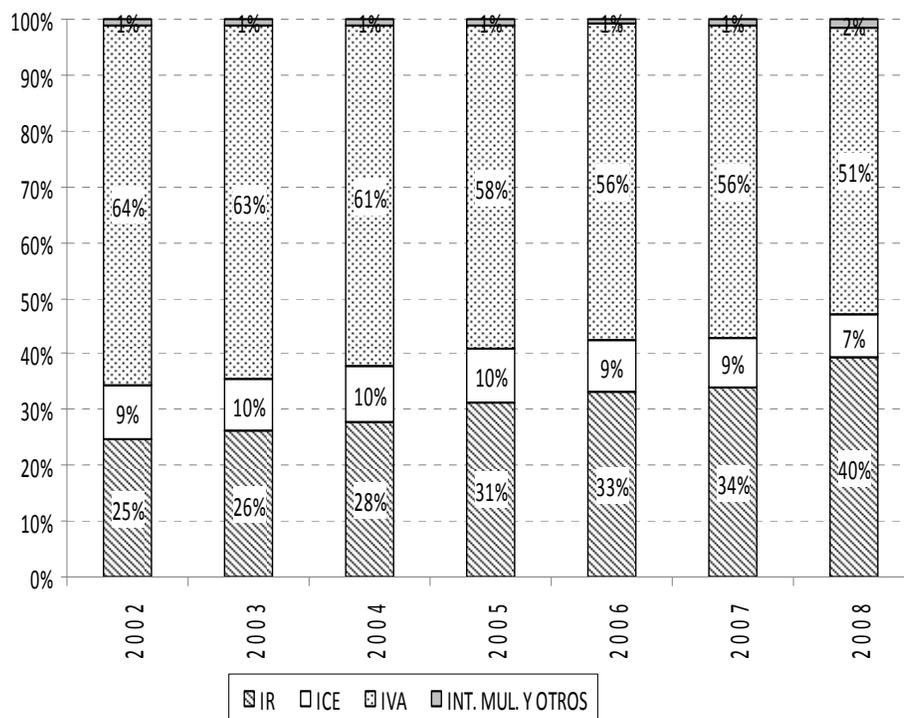
Elaborado por: Natalia Rubio M.

Sin embargo, la recaudación ecuatoriana se ha caracterizado por la supremacía de los impuestos indirectos frente a los directos, se deberían recaudar todos los impuestos sean directos e indirectos en similares proporciones dependiendo fechas de obligación, base imponible y cuantía, esto determinará una equidad recaudatoria.

El gráfico No. 3 muestra la composición de la recaudación en el período 2002 hasta el 2008. El promedio de los últimos años indica que el IVA (tanto por operaciones internas como por importaciones) representa el 60% de la recaudación, el Impuesto a la Renta constituye el 30%, el ICE el 9%, mientras que los demás impuestos significan el 1%, posteriormente se analizan los periodos por separado desde el año 2005 hasta el año

2009 para conocer la incidencia de los cambios introducidos en la Reforma tributaria del año 2007.

Gráfico No. 3 Composición de la recaudación, 2002-2008⁵⁴



Fuente: Base de datos SRI

Elaborado por: Natalia Rubio M.

3.1.1. Recaudación tributaria de Impuesto a la Renta año 2005

La recaudación de Impuesto a la Renta se compone de varios rubros: retenciones en la fuente, anticipos de impuesto a la renta, declaraciones de personas naturales y sociedades; la suma de todos éstos representa el valor total de Impuesto a la Renta. Así mismos estas recaudaciones están sujetas a un presupuesto fiscal aprobado y una meta de cumplimiento.

Como se demuestra en la tabla del año 2005, la contribución más alta en la recaudación total de Impuesto a la Renta fue de las retenciones en la fuente, la meta

⁵⁴ Para este y los demás gráficos, el dato del año 2008 se considera hasta el mes de junio.

propuesta así como el presupuesto aprobado fue menor a lo recaudado por este rubro; cumpliéndose el 105% de recaudación y con respecto al año 2004 tuvo un crecimiento del 17%. El Impuesto a la Renta de Sociedades representa el 93% del total recaudado por declaraciones; esto refleja que los sectores productivos y económicos del país se consideran más grandes en relación con las personas naturales por su estructura financiera; existen otros factores como la informalidad de algunos contribuyentes que de igual manera no se logra cuantificar en la tabla. Además, su crecimiento recaudado en comparación con el año 2004 supera el 62% y el cumplimiento en la meta propuesta y el presupuesto es del 127%. No se puede tener certeza que esta recaudación corresponde a todos los sectores, o que se considera una buena disposición del sector empresarial para cumplir sus obligaciones fiscales, puede ser por la complejidad con la que miran los contribuyentes al sistema tributario, que algunos no logran declarar sus obligaciones tributarias de una manera adecuada.

Tabla No. 7 Recaudación año 2005

Descripción	Recaudación	Presupuesto	Cumplimiento	Crecimiento 2005/2004
	Ene - Dic 2005	aprobado 2005		
Impuesto a la Renta Global	1.223.104	1.023.000	119,56%	34,68%
Retenciones en la Fuente	683.187	648.000	105,43%	16,56%
Anticipos a la Renta	170.486	106.000	160,84%	67,12%
Declaraciones	369.431	269.000	137,33%	67,92%
Personas naturales	26.648		9,91%	4,90%
Personas jurídicas	342.157		127,19%	62,90%
Herencias	625		0,23%	0,12%

Fuente: Base de Datos - SRI

Elaborado por: Natalia Rubio M

3.1.2. Recaudación tributaria de Impuesto a la Renta año 2006

Como se demuestra en la siguiente tabla, en el año 2006 la contribución más alta en la recaudación total de Impuesto a la Renta fue de retenciones en la fuente al igual que en el año 2005, según estimaciones del SRI es en mayoría por retenciones a profesionales, compras de bienes, retenciones en relación de dependencia, pagos al exterior. La meta propuesta así como el presupuesto aprobado fue menor a lo recaudado en este rubro; cumpliéndose el 117% de recaudación y con respecto al año 2005 tuvo un crecimiento del 23%; las declaraciones del Impuesto a la Renta de Sociedades corresponde a un 93% del total recaudado; además su crecimiento en comparación con el año 2005 es del 30% y el cumplimiento con la meta propuesta y el presupuesto es del 114%.

En la gestión institucional del año 2006, la recaudación de impuestos mantuvo su tendencia creciente debido en gran parte al mejoramiento y seguimiento de las políticas y estrategias implantadas en el SRI, lo que contribuyó al proceso de consolidación de la cultura tributaria. La promoción en la utilización de los mecanismos para la presentación y pago por internet de las declaraciones de impuestos contribuyó a receptor en el año 2006 más de un millón de declaraciones, con un crecimiento del 200% frente al año 2005. La promoción de la prestación de servicios por internet, ha facilitado el cumplimiento de las obligaciones tributarias del contribuyente. Con el objetivo de reducir la informalidad y generalizar la cultura de pago de impuestos en el país, el SRI ejecutó programas de notificaciones masivas a personas no registradas en el RUC o que no declaran oportunamente sus impuestos con intervenciones de fedatarios que involucraron la clausura de establecimientos por no facturar sus transacciones económicas. Estas acciones favorecieron la ampliación del RUC a 1.7 millones de contribuyentes y el crecimiento del 6% en el número de autorizaciones para el uso de

comprobantes de venta. En los procesos de control masivo, se notificaron a un total de 140 mil contribuyentes: 37 mil eran sociedades.⁵⁵

Tabla No. 8 Recaudación año 2006

Descripción	Recaudación ene-dic 2006	Presupuesto aprobado 2006	Cumplimiento	Crecimiento 2006/2005
Impuesto a la Renta Global	1.497.374	1.304.000	114,83%	22,42%
Retenciones en la Fuente	841.352	719.000	117,02%	23,15%
Anticipos a la Renta	168.276	185.000	90,96%	-1,30%
Declaraciones	487.746	400.000	121,94%	32,03%
Personas naturales	31.397		7,85%	2,06%
Personas jurídicas	454.642		113,66%	29,86%
Herencias	1.707		0,43%	0,11%

Fuente: Base de Datos - SRI

Elaborado por: Natalia Rubio M

3.1.3. Recaudación tributaria de Impuesto a la Renta año 2007

En la tabla No. 9 del año 2007, no existió crecimiento sobre las declaraciones de Impuesto a la Renta, al contrario; bajó en un 4,2% las recaudaciones por declaraciones con respecto al año 2006; este hecho se pudo haber dado en una parte por la salida de la empresa Occidental que era una de las empresas que mayor aportaba al pago de retenciones y declaraciones. Además porque se reformaron algunas leyes y normas que regulaban contratos de explotación del petróleo. Se reformó la Ley de Régimen Tributario Interno y se estaban iniciando las transformaciones para establecer la nueva Constitución 2008. Por todas estas expectativas en cambios de orden legal se puede

⁵⁵<http://sri.gov.ec/virtualcef>

pensar que disminuyó la capacidad de la administración tributaria de recaudar y controlar los impuestos, debido a la dinámica de la Ley, que necesariamente va de la mano con un ajuste en las operaciones de las sociedades y de la administración tributaria hasta adaptarse a éstos nuevos cambios.

Desde el año 2006 y para el año 2007 la administración tributaria continuó trabajando en la presentación del Plan Nacional de Control Tributario tanto a funcionarios de la Dirección Nacional como representantes de las distintas unidades de todas las Direcciones Regionales especialmente de las Unidades de Auditoría Tributaria. Con la ayuda de herramientas informáticas de selección, se elaboró la planificación de auditoría para el año 2007 a nivel nacional, donde se consideraron aspectos relevantes de carga y capacidad operativa en cada regional. Con esta información, Romeo Carpio muestra que se prepararon los listados por tipo de contribuyentes de la matriz de selección a ser determinados durante el año 2007, información que fue remitida a las Direcciones Regionales para su revisión y retroalimentación, con lo cual se diseñó el listado definitivo de auditorías y con ello la planificación del año 2007, con el fin de ir recaudando impuestos en los años subsiguientes.⁵⁶

El año 2007 fue un año de transición para los cambios que vendrían, más que un aumento en la recaudación resulta un cambio de operaciones y un ajuste de procesos administrativos y de control para el cumplimiento en cuanto a la determinación, recaudación y control de los impuestos en el nuevo orden tributario legal que el país adquirió.

⁵⁶ Entrevista con Romeo Carpio, Jefe Dirección Fiscalidad Internacional, Dirección Nacional del Servicio de Rentas Internas, Quito, 09 de septiembre de 2010.

Tabla No. 9 Recaudación año 2007

Descripción	Recaudación	Presupuesto	Cumplimiento	Crecimiento 2007/2006
	Ene - Dic 2007	aprobado 2007		
Impuesto a la Renta Global	1.740.849	1.615.900	107,70%	16,30%
Retenciones en la Fuente	1.047.035	900.000	116,30%	24,40%
Anticipos a la Renta	226.739	215.000	105,50%	34,70%
Declaraciones	467.075	500.900	93,20%	-4,20%
Personas naturales	39.393		7,86%	-0,35%
Personas jurídicas	424.425		84,69%	-3,82%
Herencias	3.257		0,65%	-0,03%

Fuente: Base de Datos - SRI

Elaborado por: Natalia Rubio M

3.1.4. Recaudación tributaria de Impuesto a la Renta año 2008

El año 2008 se recuerda como un positivo para las recaudaciones tributarias; tanto así que el Servicio de Rentas Internas debió ampliar por dos oportunidades la meta recaudatoria que había previsto, de los US \$ 5.500 millones iniciales, finalmente se lograron US \$ 6.200 millones incluido todos los impuestos.

En materia fiscal, el año que terminó recibió la influencia de la Ley de Equidad Tributaria, que instauró una serie de reformas en este sector. Lo que a juicio del director del SRI, Carlos Marx Carrasco, "ha marcado un nuevo hito en la historia tributaria en el Ecuador, mejorando la igualdad en el sistema tributario y fortaleciendo la recaudación"⁵⁷. En el año 2007 se recaudó US \$ 5.100 millones por el total de impuestos, por lo tanto, los US \$ 6.000 millones que ha logrado representan un 20 % de aumento.

⁵⁷ Marx Carrasco Carlos, "Ley de Equidad Tributaria", en *El Comercio*, Quito, 19 de julio de 2009.

La Ley de Equidad Tributaria tiene en gran parte mucho que ver con el incremento de los montos, fortalecidos por una exitosa recolección de los impuestos existentes, la creación de nuevos rubros, la amnistía para deudas fiscales y la inauguración de un régimen de declaraciones. Con una recaudación de US \$ 2.369 millones, el Impuesto a la Renta registró el mayor crecimiento durante este año. De acuerdo con las estadísticas del SRI, el crecimiento de este gravamen fue del 34,9%, y no por las reformas que recién se verán reflejadas en el año 2009, sino porque los contribuyentes empiezan también a concienciar su cultura tributaria respecto a las normas que regirán a partir de éste año, con lo que demuestran su capacidad contributiva y su disposición a cumplir con la ley. El pago de este tributo contó con 603.338 declaraciones. De ellas, 60.287 pertenecen a personas naturales y el resto a personas jurídicas. Uno de los canales que ha apoyado el incremento de recaudaciones es la declaración de impuestos por medio del internet, durante el año 2008 se receptaron 6 millones de declaraciones por esta vía.

Tabla No. 10 Recaudación año 2008

Descripción	Recaudación ene-dic 2008	Presupuesto aprobado 2008	Cumplimiento	Crecimiento 2008/2007
Impuesto a la Renta Global	2.369.247	1.925.000	123,1%	34,9%
Retenciones en la Fuente	1.413.583	1.300.000	108,7%	33%
Anticipos a la Renta	352.325	200.000	176,2%	55,4%
Declaraciones	603.338	425.000	142%	29,2%
Personas naturales	60.287		14,19%	-1,8%
Personas jurídicas	539.852		127,06%	53%
Herencias	3.199		0,75%	27,2%

Fuente: Base de Datos - SRI

Elaborado por: Natalia Rubio M

3.1.5. Recaudación tributaria de Impuesto a la Renta año 2009

La recaudación receptada por la administración tributaria a diciembre del año 2009 fue de US \$ 6.693,2 millones, se produjo un crecimiento nominal de 18,1% frente al mismo período del año anterior del total de impuestos. El monto recaudado tiene un cumplimiento del 103% frente a la meta proporcional prevista para el período, constituyendo un aporte adicional de US \$ 193,2 millones.

El crecimiento anual de la recaudación de los impuestos más relevantes frente a la meta de enero a diciembre 2009 fue del Impuesto a la Renta con el 7,7%. Sin embargo, se debe considerar el efecto de la amnistía tributaria que se recaudó en el período de octubre a diciembre en el año 2008. En el período de enero a diciembre del año 2009, el SRI recaudó US \$ 2.552 millones por Impuesto a la Renta logrando un crecimiento nominal del 7,7%, frente al mismo período del año anterior. La recaudación por retenciones mensuales disminuyó en un 0,5%, por anticipos de Impuesto a la Renta se recaudó 6,8%; y, el saldo anual que comprende las declaraciones del Impuesto a la Renta causado descontado anticipos y retenciones mensuales, alcanzó el 27,5% de crecimiento.

La reforma a la Ley de Régimen Tributario Interno tuvo incidencia positiva en la recaudación de impuestos, y el Impuesto a la Renta es uno de los impuestos que demuestra su crecimiento entre los años 2008 y 2009.

Tabla No. 11 Recaudación año 2009

Descripción	Recaudación ene-dic 2009	Presupuesto aprobado 2009	Cumplimiento	Crecimiento 2009/2008
Impuesto a la Renta Global	2.551.745	2.497.481	102,2%	7,7%
Retenciones en la Fuente	1.406.323	1.395.892	100,7%	-0,5%
Anticipos a la Renta	376.192	345.439	108,9%	6,8%

Descripción	Recaudación ene-dic 2009	Presupuesto aprobado 2009	Cumplimiento	Crecimiento 2009/2008
Declaraciones	769.230	756.150	101,7%	27,5%
Personas naturales	81.633		10,8%	35,4%
Personas jurídicas	684.798		90,6%	26,8%
Herencias	2.799		0,4%	-12,5%

Fuente: Base de Datos - SRI

Elaborado por: Natalia Rubio M

3.2. Análisis de la incidencia en las actividades económicas de la empresa Procesadora Nacional de Alimentos C.A. PRONACA a partir de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria

En 1957 se constituye con el nombre de INDIA, dedicada a la importación y distribución de insumos agropecuarios y de artículos para la industria textil. A partir del año 1958 empieza la producción de huevos comerciales y la venta de pollitas importadas. En 1965 se crea INCA, Incubadora Nacional C. A., la primera empresa en Ecuador en realizar el proceso de incubación de manera tecnificada. Posteriormente nacen los primeros pollitos nacionales y con ello se termina la importación de pollitos.

En 1974 surge la compañía INDAVES, con el objetivo de producir huevos de manera comercial. En 1979 se funda la empresa procesadora de aves, PRONACA, la cual en 1999 cambiará la denominación a Procesadora Nacional de Alimentos C.A., en ese mismo año se crea SENACA, destinada a la producción y comercialización de maíz, materia prima para el alimento balanceado de la población avícola. Durante el año 1999, la empresa se diversifica e inicia la producción de alimentos en conserva bajo la marca GUSTADINA, nace la INAEXPO con la producción de palmito cultivado, la cual llega a ser una de las mayores empresas exportadoras de este producto en el mundo. En esta

década arrancan los proyectos de porcicultura y procesamiento de embutidos y las actividades de acuicultura, con la cría de camarón y tilapia.

El negocio de palmito se expande con la producción y comercialización a Brasil y nace INACERES. En el año 2005 se inicia la comercialización internacional y la producción de alimentos MR. COOK, la cual se expande con producción y comercialización en Colombia.

PRONACA tiene un adecuado manejo financiero, capitaliza buena parte de sus utilidades, está situada en el puesto número 3 de las empresas más grandes del Ecuador, su índice de tamaño representa el 0,5018% con respecto a la primera más grande del Ecuador que es Corporación la Favorita durante el año 2009, ubicándose en el puesto número 3 de 500 empresas más grandes del Ecuador en el *ranking*.⁵⁸ En el año 2008 se ubicó en el puesto número 4 de 142 empresas más grandes y en el ranking de impuestos de las 50 empresas mayores pagadoras según impuesto a la renta causado se ubicó en el puesto número 45.⁵⁹

PRONACA invierte principalmente en propiedad, planta y equipo, dichas adquisiciones están orientadas a incrementar la capacidad de producción de algunas líneas de negocio y al refuerzo de ciertos procesos productivos. Los estados financieros de PRONACA indican un crecimiento de sus activos totales en un 5% en el año 2009 con respecto al año 2008. El patrimonio creció en un 18% con respecto al año 2008. Sus ventas representan el 5% de incremento en comparación con las del año 2008. Esta evolución obedece principalmente al incremento en ventas en las líneas de pollos, alimento para mascotas y productos congelados. En base a datos proporcionados por

⁵⁸ Vanessa Brito, *Gestión: revista ecuatoriana de economía y sociedad*, No. 192, Ecuador, Dinediciones, 2010, p. 40.

⁵⁹ Leisa Sánchez, “Las 50 de Gestión”, *Gestión: revista ecuatoriana de economía y sociedad*, No. 180, Ecuador, Dinediciones, 2009, pp. 36-48.

Nelson Narváez, la utilidad bruta del año 2009 alcanzó US \$ 32.072 millones y representan el 5% de las ventas, se disminuyó la proporción de utilidad bruta con relación al año 2008 en un 14%, principalmente por aumento en costos de ciertas materias primas que importan, y éstos costos no fueron trasladados en proporción a los precios de venta, para no perjudicar al consumidor final.⁶⁰

Tabla No. 12 Datos económicos de PRONACA

Detalle	Año 2009	Año 2008	% de incremento o disminución
Activos	416.658	398.224	5%
Patrimonio	218.505	184.289	18%
Ventas	615.779	583.727	5%
Utilidad Bruta	32.072	114.070	-14%

Fuente: Empresa PRONACA

Elaborado por: Natalia Rubio M

PRONACA tiene productos para el comercio nacional como para el internacional; en el mercado nacional han diversificado sus productos para llegar a los hogares ecuatorianos con una amplia variedad y calidad. Comercializan más de 800 productos bajo 26 marcas con diversidad de presentaciones y tamaños. En lo que se refiere al mercado internacional las líneas de productos de exportación son vegetales en conserva como el palmito, productos del mar como pescado y camarón, y la línea MR. COOK alimentos apanados, marinados, precocidos y precondimentados. Han incursionado en mercados con marcas propias por ejemplo en Brasil, Colombia, Estados Unidos y Europa.⁶¹

⁶⁰ Entrevista con Nelson Narváez, Gerente Tributario, Departamento Financiero Empresa PRONACA, Quito, 22 de septiembre de 2010.

⁶¹ <http://pronaca.com/mercados>

En referencia a la incidencia que tuvo la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria en el año 2008, el ingeniero Nelson Narváz, Gerente Tributario en PRONACA indica:

a) En primer lugar durante el periodo 2001 hasta el año 2007, la industria de alimentos experimentó una tasa de crecimiento promedio de 7,33%, mayor a la tasa de variación promedio de toda la economía que fue de 4,79% con relación al PIB. En el año 2008 experimentó sin embargo, un deterioro en -10,25% dicha disminución es atribuible a un decrecimiento del consumo de los hogares y una consiguiente baja en las ventas como consecuencia de la crisis económica mundial y el incremento en costos de la empresa por las importaciones; además porque la industria de procesamiento de alimentos ha tenido que frenar la reinversión de sus utilidades debido a que la Ley de Equidad Tributaria contempla en su norma la reinversión para maquinaria y equipo nuevo; éste tipo de industria principalmente invierte en galpones, edificios, construcciones, silos; y la mayoría de éstas inversiones no contempla la norma, entonces limita la inversión y por ello la disminución del crecimiento como industria.

b) Políticas y límites para el manejo de recursos con compañías subsidiarias y relacionadas en desarrollo, indica que no existe problema en cuanto a las transacciones con sus relacionadas, Procesadora Nacional de Alimentos C.A. PRONACA es cabeza del grupo económico del mismo nombre, que está conformado por las compañías que muestra el gráfico número 4.

Gráfico No. 4 Relacionadas del grupo PRONACA

Inversiones en Empresas	% de Tenencia	Producto	País	Destino
Mardex	50	Pescado	Ecuador	Exportación 75%, local 25%.
TC Tesalia Corporation Colombia - Bogotá	100 4.8	Carnes listas	Colombia	Local
Inaexpo Brasil (Infold)		Palmito	Brasil	Local
Produastro	53.54	Hidroeléctrica	Ecuador	Propia y terceros
Pronaca Europa		Oficina Comercial	España	Busqueda mercados europeos
Inaexpo Costa Rica		Oficina Comercial	Costa Rica	Comercialización palmito y alcachofa en el exterior
Fideic. Agro	77.49	Fondo Financiero	Ecuador	Otorgar crédito a proveedores integrados.

Fuente: Empresa PRONACA

La vinculación con éstas es por acciones y por administración, con excepción de MARDEX e INAEXPO Brasil en las cuales son por acciones únicamente. Al año 2009 las inversiones en acciones de empresas subsidiarias, más cuentas por cobrar financieras a éstas y a compañías relacionadas suman US \$ 35.000 millones, correspondiente al 9% del balance de PRONACA. Tienen créditos externos con algunas relacionadas e indica que el principal problema radica en el impuesto a la salida de divisas y la retención del 25% si excede los límites del crédito, que lo están asumiendo, pero esperan liquidar esos créditos porque están analizando la posibilidad de endeudamiento interno, consideran que las instituciones financieras del país están abriendo mejores oportunidades para ampliar los créditos que conceden siendo menos restrictivos en otorgar los mismos.

c) En cuanto a Arrendamiento Mercantil internacional, indican que ya no se puede vender en cantidades que no sean de acuerdo a lo que la norma indica como la opción de compra, en este caso tenía maquinaria improductiva en Ecuador que quería

llevar a sus filiales en Colombia, con la norma tienen que buscar el precio de opción de compra para poderlo vender.

d) Un punto que consideran negativo es el pago del Anticipo Mínimo, supera su Impuesto a la Renta y termina siendo otro impuesto, afectando a los resultados de la compañía y su liquidez medida en el tiempo, consideran que la ley es dura, castiga al sector productivo, existe mucha limitante transaccional y operativa en las empresas; son controles exagerados por parte del Gobierno, para criterio del entrevistado este excesivo control genera desconfianza por parte del sujeto activo hacia los contribuyentes, y si existen errores involuntarios del contribuyente no da opción a duda en caso de que el contribuyente actúe con fe, la ley considera como fraude, evasión o elusión.

e) Un tema que no han indicado las otras compañías entrevistadas, pero sin embargo para la autora, en concordancia con Nelson Narváez, supone de igual manera un manejo similar, son los costos que tuvieron que incrementar todas las empresas en general en personal de apoyo tributario.⁶² PRONACA por ejemplo tiene a 5 personas que exclusivamente se encargan de atender situaciones relacionadas con requerimientos que el SRI les hace no sólo de información de la empresa, sino de terceras personas, además de contratar abogados, especialistas tributarios en materia de fiscalidad nacional e internacional, firmas auditoras encargadas de verificar la correcta aplicación de la Ley Tributaria, por lo que ha generado que los costos del personal incrementen.

Para la empresa PRONACA se considera urgente una reforma sobretudo en lo que respecta al pago del Anticipo Mínimo, pues con el tiempo creen ellos que van a tener que frenar aún más sus inversiones, porque consideran que al consumidor final no le

⁶² Entrevista con Nelson Narváez, Gerente Tributario, Departamento Financiero Empresa PRONACA, Quito, 22 de septiembre de 2010.

pueden perjudicar además por la competencia que involucra la subida de precios en ciertos productos.

3.3. Análisis de la incidencia en las actividades económicas de la empresa NESTLÉ a partir de la publicación de la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria

Nestlé es la empresa de alimentación y bebidas más grande del mundo y está en camino de convertirse en líder mundial en nutrición, salud y bienestar. Nestlé es una empresa Suiza fundada en 1866 por Henri Nestlé, invierte cada año en investigación y desarrollo cerca de CHF 1.500 millones de francos suizos, comercializa sus productos en 130 países del mundo, fabrica 10.000 productos distintos y emplea aproximadamente a 250.000 personas. Sus ventas superan 1.000 millones de productos al día.

Las marcas de Nestlé cubren prácticamente todas las categorías de alimentos y bebidas: leches y productos lácteos, nutrición, helado, cereales para el desayuno, café y bebidas, productos culinarios, chocolate y confitería, productos para mascotas y agua embotellada. Entre las marcas globales más conocidas están Nescafé, Nestea, Maggi, Buitoni, Purina y Nestlé. Otras marcas también se venden en muchos países, por ejemplo, Milo, Nesquik, Nespresso, Kit Kat, Smarties, Polo, Friskies, Perrier y Vittel. El número total de marcas, contando las marcas locales de cada país, es de varios miles.

En el Ecuador se comercializan alrededor de 700 productos que forman parte de las unidades de negocio correspondientes a fórmulas infantiles, bebidas, cafés, leches, alimento para mascotas, cereales, chocolates, galletas, cacao y semi elaborados, jugos y culinarios.

En el año 2008 escogió al mercado de valores ecuatoriano para realizar su primera titularización de flujos futuros en un país latinoamericano. Esta emisión fue realizada a

través de la Bolsa de Valores de Quito, con el objetivo de invertir en nuevos activos productivos y reemplazar financiamiento bancario.

Nestlé Ecuador está ubicada en el puesto número 13 de las 500 empresas más grandes del Ecuador en el ranking del año 2009, cuyo índice de tamaño corresponde al 0,2334%.⁶³ Durante el año 2008 se ubicó en el puesto número 8 de 142 empresas más grandes del Ecuador, con un índice de tamaño de 0,354%; además, entre las 50 empresas mayores pagadoras de Impuesto a la Renta se ubicó en el puesto número 48.⁶⁴ Sus ventas anuales en el año 2009 alcanzan los US \$ 354.156 millones con una utilidad bruta de US \$ 23.633 millones correspondientes al 7% con respecto a las ventas. Su patrimonio es de US \$ 17.367 millones y el total de sus activos corresponde a US \$ 175.051 millones.

En referencia a la incidencia que tuvo la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el año 2008, el señor Juan Carlos Fauta, Especialista Tributario de Nestlé comenta:

a) Nestlé es una empresa multinacional que produce y comercializa sus productos a mayoristas y canales de distribución, con respecto a la incidencia que tuvo la Ley de Equidad Tributaria a partir del año 2008 han surgido cambios a los que Nestlé tiene que adaptarse. Por política a nivel internacional Nestlé tiene un lema que es cumplir con la ley por más severa que parezca y sólo así podrán sobresalir del resto de su sector. Por otro lado indican que más que afectar o incidir en temas de Impuesto a la Renta, han tenido inconvenientes en el Impuesto al Valor Agregado (IVA) porque desde su casa

⁶³ Vanessa Brito, "Ranking de Gestión", *Gestión: revista ecuatoriana de economía y sociedad...*, p. 40.

⁶⁴ Leisa Sánchez, "Las 50 de Gestión", *Gestión...*, pp. 36-48.

matriz reciben por ejemplo algunos servicios como asistencias técnicas que deben facturar como autoconsumos, esto ha incrementado el desembolso por concepto de IVA.

b) Por otro lado, también explica que a muchas empresas les ha afectado el tema del Anticipo Mínimo, pero a ellos no porque su volumen de ventas es considerable anualmente y tienen en el año varias retenciones, además el cálculo que obtienen del anticipo siempre termina siendo menor que sus retenciones y su Impuesto a la Renta a pagar.

c) Nestlé tiene relación local con las empresas Ecuajugos y Surindo, en el exterior, manejan relaciones con Colombia, Brasil y México principalmente. Nestlé no tienen ningún problema con el tema de cumplir la ley en lo que se refiere a créditos externos, pues para no financiarse con el exterior o con sus relacionadas, optaron por sacar al mercado ecuatoriano titularización de cartera, con esto costearán algunos proyectos productivos que necesitaban financiamiento y además reducen los créditos externos que poseían.

d) Están obligados a presentar un informe de Precios de Transferencia, y para ello tienen una firma especializada que se encarga del estudio en cuanto a los métodos y criterios para ajustes de precios, hasta el momento no han tenido ningún inconveniente con la administración tributaria por incumplimiento de obligaciones, indica el especialista Juan Carlos Fauta; sin embargo, considera que el Gobierno ha puesto muchas limitaciones al mercado internacional y con esto está generando mayor desempleo y subdesarrollo para el país. “Existen empresas como la nuestra que sí cumple y no evade ni elude, pero los controles son en su mayoría exagerados, como si quisiera el Gobierno atacar al empresario ecuatoriano”, comenta.⁶⁵

⁶⁵ Entrevista con Juan Carlos Fauta, Especialista Tributario, Departamento Financiero Nestlé, Quito, 10 de septiembre de 2010.

3.4. Análisis de la Incidencia en las actividades económicas de la empresa QUALA S.A., a partir de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria

En marzo del año 2003 nació QUALA Ecuador, con el producto Bon Ice. Hoy en día tienen 5 sabores de este producto y es uno de los más reconocidos por los ecuatorianos. En ese mismo año se lanzó el producto de Doña Gallina, el cual no incursiona dentro de la línea de Bon Ice, sino de productos para condimento de comida. En el año 2004 terminan el montaje de la primera planta de producción de Bon Ice. QUALA Ecuador, tiene varios productos que lanzó al mercado como Yogoso, el cual se desarrolló gracias a una iniciativa ecuatoriana, Jugos Ya, Fortident; y en el año 2008, después de meses de trabajo e investigación presentaron EGO, único shampoo creado para hombres. QUALA es considerada como la sexta mejor empresa para trabajar en Ecuador. La casa matriz de QUALA está ubicada en Colombia.

En cuanto a sus indicadores financieros, con respecto a las empresas más grandes del Ecuador se ubica en el puesto número 333 de 500 empresas, con un índice de tamaño de 0,0188% en el ranking del año 2009.⁶⁶ El total de sus activos a diciembre de 2009 son de US \$ 11.874 millones, tiene un patrimonio de US \$ 5.079 millones, el total de sus ventas alcanza los US \$ 28.366 millones de las cuales su utilidad bruta es de US \$ 505 millones representando esta un 2% de sus ventas. Tiene siete empresas relacionadas internacionalmente en países como: Colombia, Brasil, Venezuela, México y República Dominicana.

⁶⁶ Vanessa Brito, "Ranking de Gestión", *Gestión: revista ecuatoriana de economía y sociedad...*, p. 48.

En referencia a la incidencia que tuvo la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria a partir del año 2008 en las actividades de la empresa QUALA, el señor Paúl Navarrete, Gerente del Área Tributaria y Contador de la empresa nos comenta:

a) Paul Navarrete indica que: “la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria es considerada para QUALA una ley inequitativa, subjetiva, ineficiente para ser considerada como política fiscal, porque una política fiscal debería generar inversión, aumentar la productividad y la calidad de las industrias, ayudando al desarrollo de un país para que la sociedad se vea favorecida en todos sus aspectos económicos y sociales”.⁶⁷ Sin embargo, la Ley de Equidad Tributaria no favorece a las industrias, es represiva y al criterio del entrevistado lo que busca es favorecer al Gobierno para conseguir una recaudación mayor como ingreso a la caja fiscal, debido a que el financiamiento de algunos proyectos que han sido comprometidos no se han podido realizar, así como la entrega de ciertos beneficios y subsidios prometidos.

b) Existen dos aspectos fundamentales que QUALA considera afectó su desarrollo financiero:

1. Cálculo del Anticipo de Impuesto a la Renta, el cual consideran que se trata de un impuesto no un pago anticipado, el método de cálculo es de un impuesto extra al Impuesto a la Renta, y aún sabiendo que siempre se lo pagó indican que la nueva forma de cálculo es ilegal e inconsciente porque no observa la economía de las empresas, su evolución y desarrollo.

QUALA se encuentra operando en el mercado ecuatoriano desde el año 2004 cuando se terminó de construir la primera planta industrial, apenas lleva en el mercado 6

⁶⁷ Entrevista con Paúl Navarrete, Contador General y Gerente Tributario, QUALA, 03 de septiembre de 2010.

años y los empresarios de QUALA consideran que para que una empresa empiece a obtener utilidades reales, óptimas y se establezca financieramente deben pasar por lo menos de 5 a 10 años en un mismo mercado con sus principales productos, en el caso de QUALA los productos considerados estrella son Bon Ice y Yogoso, por lo que no cree justo un pago mínimo en función de una proyección de ingresos que no siempre es real, lo que obligará en algunos casos a cerrar operaciones en ciertas empresas. En QUALA la situación está un poco controlada pero no descartan esa posibilidad.

Adicionalmente, menciona el señor Navarrete, que en el caso de las salvaguardias que el Gobierno establece en ciertas importaciones, afecta considerablemente la utilidad que recibían en productos que no elaboran como son EGO Shampoo, EGO Gel y Jugos Ya. Estas salvaguardias minimizaron la importación de estos productos, y QUALA no puede encarecer los precios por la competencia en el mercado, en estos productos no están obteniendo la utilidad requerida, necesitan vender en volumen para no perder. Este tema se relaciona con el pago del anticipo porque manifiestan que a pesar que en algunos productos no tienen una utilidad rentable les toca pagar un “derecho de piso” con el pago del Anticipo Mínimo por el hecho de trabajar en Ecuador, les toca pagar a sabiendas que no están ganando casi nada en algunos productos porque existen otro tipo de medidas fiscales como las salvaguardias que afectan su economía y su rentabilidad. Es decir, la ley no tiene una coordinación en cuanto a integrar las reformas de tal forma que no perjudiquen casi todas a las empresas, comenta.⁶⁸

Otro aspecto importante a destacar es que QUALA tiene gran cantidad de activos, sus plantas y maquinaria son propias no utilizan Arrendamiento Mercantil o leasing,

⁶⁸ Entrevista con Paúl Navarrete, Contador General y Gerente Tributario, QUALA, 03 de septiembre de 2010.

además que los productos que comercializa los venden al contado. Esto significa que al calcular su anticipo mínimo por el segundo método y ahora con la reforma a la Ley de Equidad Tributaria en cuanto al anticipo, es únicamente por el segundo método de cálculo, tienen que desembolsar una suma de dinero fuerte por considerar el 0,4% de sus activos totales.

Para el señor Navarrete la liquidez de QUALA no se afectó, porque más del 50% de sus ventas corresponden a sus productos estrella Bon Ice y Yogoso, y son pagadas al contado. Lo que sí se afectaron fueron sus cuentas por pagar a proveedores extranjeros, en cuanto a la calidad de la cartera dejan de pagar por no incumplir el pago del Anticipo Mínimo, han tenido que pedir renegociación de plazo de deuda.

2. Préstamos al exterior, es el segundo inconveniente que están teniendo con la Reforma a la Ley de Equidad Tributaria, por el costo que significaba endeudarse en el exterior, habían adquirido muchas deudas, ya que las tasas son más bajas y les representa menos costoso endeudarse afuera, sin embargo, la ley impuso que no puede sobrepasar el crédito externo el 300% de la deuda sobre el capital en primera instancia, y luego se reformó indicando que la relación es sobre el patrimonio, esto a pesar que se reformó no les favorece, pues el patrimonio de QUALA es menos que las deudas que contrajeron.

Además, las deudas que tenían en algunos casos eran con empresas relacionadas sobretodo en Colombia, estos préstamos tuvieron que cancelarlos para cumplir con la ley, están muy limitados en cuanto a este tema y están tratando de no incumplir con lo que dispone la ley porque consideran necesario su cumplimiento, pero han tenido que financiarse en muchos aspectos con los recursos de sus ventas y por esta razón han visto afectadas sus utilidades en los últimos años. Están inclusive asumiendo el 25% de retención en algunos créditos.

Finalmente, QUALA hace pública su preocupación respecto del destino que darán a sus utilidades en los años siguientes, consideran que la ley es muy restrictiva y pretende recaudar por impuestos más de lo que realmente las empresas están dispuestas a pagar por cumplir la ley y no ser sancionadas; pero llegará un momento en que su nivel de capacidad no le ayude a sobrellevar tanta carga tributaria.

4. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

La reforma tributaria de diciembre del 2007 tiene aspectos positivos y negativos que actualizan o modifican el sistema tributario ecuatoriano, considera muchos factores sociales, hay avances en cuanto a justicia tributaria, limita en gran parte los efectos evasivos y elusivos de impuestos. La reforma trajo un cambio dinámico en las relaciones con el Estado, a través de la administración tributaria con la población; sin embargo, existe mucho por hacer en cuanto a mejorar la inversión y desarrollo productivo en el país, el cual fue uno de los objetivos planteados por la Reforma.

4.1. Conclusiones

El presente trabajo se desarrolló con miras a identificar las ventajas y desventajas de la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria, así como, el análisis de los principales artículos reformados en sociedades ecuatorianas; entre las principales conclusiones tenemos:

- El objetivo de promulgar la Ley de Equidad Tributaria es solucionar los principales problemas como: evasión y elusión en los impuestos, principalmente en Impuesto a la Renta e Impuesto al Valor Agregado, mejorar la recaudación de impuestos directos frente a una estructura tributaria sustentada en impuestos indirectos que se consideran de mayor recaudación, y la injusta distribución de los ingresos fiscales que considera la sociedad, frente a un presupuesto del Estado. Sin embargo, el Proyecto de Ley tiene críticas, primero referente a su inconstitucional, porque se aprobó por una Asamblea Constituyente que como único objetivo para la cual fue elegida por votación popular era expedir la Constitución del Ecuador, cuando todavía estaba en debate; por lo que no

podía aprobar otras leyes; se considera que debían delegar al Congreso esa labor; pero como se le declaró suspendido de sus funciones, lo que se podían hacer es relevar sus actividades y reformar o crear éstas leyes tributarias como una opción.

- Las sociedades deberán contribuir con el Estado ya que obtienen ingresos de actividades que generan rendimientos y que están estipuladas bajo la ley que gravan impuestos, pero no sólo basta con pagar sus impuestos, el Estado también debe reflejar una justa distribución de lo recaudado en obras de carácter social, infraestructura y desarrollo económico; siempre en miras de proteger la industria nacional y fomentar la inversión en nuestro país, promulgar políticas fiscales que ayuden a las empresas en sus actividades operacionales y productivas y así contribuir con el desarrollo del país.
- La Ley de Equidad Tributaria reformó varios artículos relacionados o que inciden en el Impuesto a la Renta de las sociedades ecuatorianas que permitían prácticas evasivas y elusivas. Está bien que la ley se reforme de tal forma que se puedan interpretar bien las normas sin opción a confusión, sin embargo, considero que la ley limita mucho a las empresas, si se logra una recaudación eficiente además de considerar una eficaz administración por parte del SRI, también será porque las empresas y los contribuyentes en general deberán restringir muchas de las operaciones que realizaban para pagar sus obligaciones tributarias.
- El espíritu con el que fue creada la Ley de Equidad Tributaria es considerado por muchas empresas como un régimen que generaliza a todos los ecuatorianos como evasores e incumplidos, en cuanto se ha podido evidenciar que existen empresas como las entrevistadas que sí cumplen con la ley y por cumplir con todos los preceptos de ley han tenido que dejar de ganar algo y pagar otro tanto aunque no estén de acuerdo ni puedan hacerlo.

- La base imponible del Impuesto a la Renta de Sociedades contempla deducciones como contratación de nuevo personal y la inclusión en nómina de personal discapacitado, que contribuye a fomentar el empleo y también a incluir socialmente a este grupo de personas; para las sociedades entrevistadas, éste incentivo tributario se convierte en una forma de engaño a las empresas, ya que por un lado deducen el gasto que demanda esta contratación pero por otro lado con reformas en otros artículos de la ley restringen e incrementan costos que reducen la utilidad de las mismas.
- Se puede concluir que en el tema de ahorro interno no se ha incentivado, pese a no cobrar Impuesto a la Renta por depósitos mayores a un año, y colocando un impuesto a la salida de capitales, salvo a aquéllos que la ley les está obligando a traer los recursos dinerarios como son las instituciones financieras, están asumiendo éstos costos los empresarios, y se debe a que el país no genera confianza en sus ciudadanos.
- En la reforma se planteó la deducibilidad de los créditos externos sobre una base del 300% de la relación deuda sobre capital en primera instancia, se reforma posteriormente a la relación deuda sobre patrimonio total; las empresas no pueden endeudarse en el exterior más de lo establecido y deberán financiarse en el país, pero acá los intereses encarecen mucho el crédito y no será fácil para las sociedades pagar deudas en el Ecuador. Es verdad que algunas empresas abusaron e involucraban deuda con capital aportado, lo que se denomina subcapitalización; con esta reforma se elimina esa práctica evasiva y elusiva. Sin embargo, las sociedades están asumiendo inclusive el costo de la retención del 25% de Impuesto a la Renta por los créditos externos, y se apalancan con el flujo de efectivo de sus ventas por el encarecimiento financiero que tiene el endeudamiento en el sistema financiero ecuatoriano.
- La deducción de la tarifa del Impuesto a la Renta en Sociedades de 10 puntos porcentuales considero que estuvo orientada al sector o sectores que pretendía

beneficiar el Gobierno, aunque antes de la reforma no contemplaba algunos casos, sin embargo, es considerada una ayuda a las empresas; aunque por ejemplo, en la Cámara de Comercio de Quito no les parece una ayuda a la mayoría de empresas porque la consideran como una reforma discriminatoria por no beneficiar a la mayoría de empresas quienes son la clave para el desarrollo del país.

- El método de cálculo del anticipo de Impuesto a la Renta ha sido muy cuestionado por el sector productivo, por considerarlo contrario a la generación de empleo y a la expansión de las inversiones. La deducción por contratación directa neta de trabajadores incentiva el empleo que será contrarrestado por el anticipo del Impuesto a la Renta, ya que este anticipo no depende del resultado contable de la empresa, ésta pagará un anticipo mínimo aunque no tenga renta.
- El anticipo mínimo grava la estructura financiera de la empresa no su renta, porque considera para el cálculo el patrimonio, los ingresos, los gastos y el activo de ésta; si éstos rubros incrementan por cualquier inversión en el caso de activos, capitalización, patrimonio, por cualquier incremento de gastos y generación de rendimientos terminan pagando más, así no obtenga utilidades inmediatas o sus activos no sean productivos o generen desarrollo en su empresa, sino únicamente se tenga que adquirir por cumplir ciertas operaciones dentro de la misma.
- En algunas empresas donde existe rentabilidad por las operaciones que realiza, sus utilidades se pueden distribuir o capitalizar, inclusive pueden reinvertir el 100%, luego de repartir el 15% a sus trabajadores y realizar la respectiva reserva legal. Suponiendo que una parte se capitaliza y la otra se reparte, la porción capitalizada incrementará el patrimonio y como el anticipo mínimo grava al patrimonio incrementará el valor del mismo a pagar. Con esto limitan a las sociedades ecuatorianas a la capitalización, éstas

consideran que es “crecer para pagar más” independientemente del crecimiento y utilidades que obtengan.

- La economía del país se ha visto paralizada desde la crisis mundial en el año 2007 por varias razones: la inflación subió a nivel internacional, los costos de producción se incrementaron, por lo tanto redujeron el margen de utilidad las empresas; si además se colocan salvaguardias, las importaciones se vuelven caras y los costos para el consumidor final se elevan por lo que la demanda disminuye y el inventario de las empresas se acumula; es decir, tanto a nivel nacional como internacional pueden suceder situaciones externas a la empresa que impidan un buen desarrollo de la economía, tanto en temas de aspecto financiero como fiscal; por lo que las empresas también se ven afectadas.

- En los estados financieros de las compañías se produjo una reducción de utilidades e incluso llegaron a tener pérdidas, y con el pago del anticipo se empeoró la situación financiera, porque si se incrementan los gastos y costos, inventarios, activos productivos e improductivos, patrimonio, se paga más. Si una empresa aumenta el tamaño por medio de un crédito, éste generará una cuenta de gasto financiero; y a mayor gasto mayor anticipo. Además si se obtiene el crédito para compra de un activo, se incrementará el activo e incrementará el anticipo a pagar. Si las empresas realizan inversiones es para vender más, pero no necesariamente las ventas se generan de un día para otro, siempre tarda un tiempo en reflejar ganancias, por lo general en empresas productoras, porque en el momento que realizan la inversión incrementa su activo, pero tal vez esté perdiendo dinero o dejando de ganar porque su proceso productivo aún no finaliza, está en desarrollo todavía; por esta razón desincentiva la inversión este pago anticipado, las empresas deberán costear este anticipo así pierdan dinero o dejen de ganarlo. Las sociedades entrevistadas consideran injusto el pago del anticipo porque aún

no tienen proyección de lo que venderán con certeza, ni siquiera saben si tendrán ganancias pero pagarán un impuesto, “no se puede pagar algo cuando se desconoce la venta” es lo que indican éstas.

- La Ley de Equidad Tributaria elevó a ley algunos aspectos que únicamente contemplaba el Reglamento con: Precios de Transferencia, operaciones internacionales, tratamiento al *Lease back*, pagos al exterior y Partes Relacionadas. Todos estos temas apuntan a no incluir o dejar de incluir operaciones de las empresas con relacionadas, dejar de escudar actividades en paraísos fiscales, cumplir con varios aspectos legales sobre presentación de información con el fin de que las empresas transparenten de una manera adecuada sus ingresos y transacciones; y está bien porque si necesitan las empresas llevar un mejor control de sus operaciones incluso influirá en el mejoramiento de sus procesos y controles internos de cada una de ellas. Adicionalmente, en el caso de la opción de compra para el tratamiento de *leasing*, no se indica quién va a evaluar el valor de mercado, se limita mucho el gasto del Arrendamiento Mercantil siendo una herramienta que permite la dinámica en los negocios y el incentivo productivo, especialmente porque no todas las empresas están en condiciones de incrementar sus activos y resulta indispensable acudir a este tipo de figura jurídica para satisfacer sus necesidades.

- En el caso de Partes Relacionadas, la ley considera casi toda actividad o conformación de capital y administración como vinculación relacionando a la mayoría de empresas que mantienen este tipo de acciones o transacciones y que están dentro de lo que la ley establece como límite. En este caso se limita el comercio internacional, algunas empresas que tenían transacciones con otras a nivel internacional o a nivel de paraísos fiscales deberán dejar de operar porque con restricciones los costos se elevarán y preferirán cerrar relaciones comerciales internacionales; es decir, se comienza a reflejar una desinversión en nuestro país por las limitantes internacionales; por consiguiente el Ecuador no se involucra internacionalmente y nadie quiere invertir en nuestro territorio.

- En el caso de Precios de Transferencia también se evidenció que se necesita, en cuanto a los criterios de comparabilidad, manejarlos bien tanto para el sujeto pasivo como por el sujeto activo, porque cuando le realizan una determinación presuntiva al sujeto pasivo sobre el informe de los Precios de Transferencia que presenta, y resulta que en el informe no se comparan bien sus transacciones, le puede el SRI determinar más de lo que realmente es o a su vez el contribuyente puede determinar menos de lo que indican los criterios a nivel internacional. Para esto el SRI cuenta con modelos y condiciones a nivel internacional cuya jerarquía debe ser respetada por el contribuyente para que no exista confusión ni objeción a posibles determinaciones.
- En las operaciones con empresas vinculadas, existe un potencial conflicto en la presentación por parte del contribuyente de los datos comparables, quiere decir que mañana un tercero puede cotizar correctamente un costo de un servicio que sea mayor que el de la relacionada, y si luego hay presunción de sobrefacturación, el contribuyente podría estar con implicaciones legales y de mercado a sus proveedores.
- La recaudación de impuestos en el Ecuador ha reflejado una tendencia creciente de la economía en el periodo 2005-2008 aproximadamente del 10% anual, mientras que el PIB ha crecido a 4,6% por año según datos estadísticos del Banco Central del Ecuador, esta tendencia de recaudación creciente no es considerada buena por la eficiente facultad recaudadora del SRI, ni por el cumplimiento a cabalidad de la ley, sino más bien se considera una tendencia que viene desarrollándose junto con la economía del país, lo contrario sería que el PIB creciera y los impuestos recaudados no, porque se evidenciaría una evasión, elusión e incumplimiento de la Ley Fiscal.
- La autora considera que una recaudación eficiente se logra si existiera una inversión y un desarrollo económico sostenible y sustentable, ya que las empresas contribuirían más si no les molestara tanto pagar impuestos, muchas empresas no pagan impuestos

porque consideran al Estado como ineficiente y corrupto, y pagar sería tanto como botar su dinero porque no perciben casi nada en servicios públicos, en seguridad o en justicia. En tal virtud, mayores impuestos, más regulaciones sobre el aparato productivo que constituyen el sector empresarial, no incentivar a la inversión, podrían ser un freno para el crecimiento de la economía en términos de recaudación.

- En cuanto al objetivo de mejorar los niveles de recaudación en cuanto al Impuesto a la Renta, se puede percibir que sí mejoró la recaudación, pero ésta va a en función de la economía y de otros factores como la política fiscal del Gobierno, temas legales y de cultura tributaria. A criterio de la autora todo esto ha influido en que mejore la recaudación del Impuesto a la Renta y el SRI recaude cada año más de lo esperado; sin embargo, cuando una política fiscal es demasiado restrictiva y opresiva los contribuyentes cumplirán hasta dónde su capacidad financiera les permita; cuando los contribuyentes dejen de cumplir sus obligaciones tributarias no necesariamente por evadir o eludir, empezará una disminución en la recaudación por menos actividad económica en el país porque las empresas quizá cerrarán sus instalaciones por no poder pagar sus obligaciones tributarias.

- Un problema de la Ley de Equidad Tributaria es la cantidad de reformas al régimen tributario, la eficiencia no sólo se mide en la recaudación de impuestos, sino va ligada a la eficiencia y simplicidad de las normas para que el contribuyente pague sus impuestos adecuadamente, que no le cueste pagar por cumplir con la ley, muchos contribuyentes deben buscar asesoría tributaria, legal, firmas especializadas en informes y anexos; todo esto para cumplir con la ley; cuando la ley debería ser lo más simple para que el sujeto pasivo pueda interpretarla sin mayor complejidad y no le signifique pagar costos adicionales.

- La Ley de Equidad Tributaria además fortalece las sanciones con reformas al *Código Tributario* en lo que respecta: tasa de interés, con la anterior reforma si no pagaban las obligaciones tributarias se cobraba una tasa del 1,1 veces la tasa activa referencial; con la reforma se paga el 1,5 veces la tasa activa referencial; por lo tanto deciden los contribuyentes pagar a tiempo por el costo que implica.
- Antes de la reforma si los contribuyentes declaraban sus obligaciones en menor cantidad de lo que debían, la administración tributaria en el caso que detectare la evasión de impuestos le determina al contribuyente la obligación a pagar con intereses. Con la reforma a la ley si la administración tributaria detecta cualquier tipo de evasión, determina la obligación más el 20% de recargo sobre el principal; en consecuencia para el contribuyente es mejor declarar adecuadamente sus impuestos, sin embargo, el recargo del 20% sobre la deuda principal constituye una sanción tributaria, cuyo carácter es totalmente arbitrario y fuera de toda técnica jurídica y principio tributario, que termina vulnerando la verdadera capacidad contributiva de los contribuyentes e incluso llegando a ser confiscatoria por la arbitrariedad del porcentaje establecido. Y si además la administración de justicia demuestra que se cometió dolo, el evasor enfrentará las sanciones penales establecidas.

4.2. Recomendaciones

- Una reforma tributaria debe ser considerada como algo trascendental en un país, y debe ser lo más clara posible, además de contemplar todos los principios tributarios en todos sus artículos reformados. La reforma debe ser para todos los cuerpos legales involucrados como Códigos y Reglamentos de tal manera que tanto la sociedad como la administración tributaria encargada de hacer cumplir éstas reformas entiendan y se anticipen a los hechos para un mejor cumplimiento y control.

- Los empresarios deben declarar sobre los resultados que arroje efectivamente su actividad, y no sobre la estructura financiera que posea cada empresa, el Estado conoce el movimiento de la empresa pero quién más que sus representantes para saber la dinámica de sus operaciones; sería recomendable una reforma fiscal a la Ley de Equidad Tributaria en el tema del anticipo mínimo que aminore la carga impositiva.
- Se debería indicar en el texto de la reforma al *Código Tributario* que el recargo del 20% sobre la deuda principal será únicamente en las determinaciones de años a partir del 2008; así se evitará entrar en juicios de impugnación con el SRI; además se estaría siendo justo con los contribuyentes.
- Se podría sugerir que la Asamblea Constituyente que tiene facultades legislativas, debe continuamente verificar si las leyes en materia tributaria se están adaptando a la realidad económica del país y de ser necesario se vayan reformando conforme surjan nuevos cambios tanto en el entorno financiero, social, económico nacional e internacional, con el fin de no quedar como un país rezagado de varios proyectos internacionales y de esta manera incluir al país en el comercio internacional para incentivar la inversión extranjera y también el desarrollo nacional.
- En una adecuada elaboración de política fiscal, el Gobierno debe considerar la capacidad tributaria de sus ciudadanos; así como las repercusiones que podrían obstaculizar el crecimiento y desarrollo de los mercados; beneficiar a la mayoría de sectores que están fomentando una economía de desarrollo, permitir mayor inversión en el país con beneficios que en realidad reflejen utilidad en su tratamiento, además de desarrollar planes sobre posible financiamiento a menores tasas en el Ecuador para que el dinero no salga al exterior y fomente el desarrollo de otros países.
- Es preciso recomendar el intercambio de información, definiciones y criterios de evaluación comparativa entre administraciones tributarias a nivel mundial que permitan

comparar a escala internacional la estrategia de recaudación, determinación y control tributario; y por qué no comparar las diferentes políticas fiscales para retroalimentar la que el país tiene actualmente.

- El Estado debe procurar que se incorpore desde un nivel escolar materias sobre tributación y cultura tributaria para ir encaminando el logro de fortalecer los conocimientos tributarios en el país.

BIBLIOGRAFÍA

Amatucci, Andrea: *Tratado de Derecho Tributario*, Bogotá, Editorial Temis, 2001.

Criterios Jurídicos de Auditoria: *Plan Nacional de Control Tributario*, Servicio de Rentas Internas, Ecuador, Publicado por el SRI, 2007.

Cumbicos, J. Rosero: *El Ciclo Económico y la Recaudación Tributaria*, ESPOL, 2001.

Domínguez, Marlen: *Ideario Lingüístico*, La Habana, Edigol Ediciones, 1999.

Etchegoyen, Gonzalo: *El Principio de Capacidad Contributiva*, Madrid, Editorial Abaco, 1994.

Giorgetti, Andrés: *La Evasión Tributaria*, Colombia, Editorial Libromar Ltda., 1999.

González, José María; Ortega, Enrique: *Todo Sociedades 2009 guía de la declaración 2008*, España, Editorial CISS, 2009.

González, José María: *Tributación de los Beneficios Empresariales*, España, Editorial CISS, 2008.

Jarach, D: *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, Colombia, Editorial Astrea, 2005.

Mario Prado, Carlos Licto, Jorge Valarezo: *Comentarios a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador*, Ecuador, Editorial Processum Ediciones, 2008.

Musgrave, Richard A: *Sistemas Fiscales*, Madrid, Editorial Universidad Nacional de Educación a Distancia, 1970.

Palacios, Leonardo: *La Obligación Tributaria*, Comentarios al Código Orgánico Tributario 1994, Caracas, Editorial Lex Nova, 1995.

Pla Vall, Angelés; Salvador Cifre, Concha: *Impuesto sobre Sociedades*, España, Editorial Tirant Lo Blanch, 2008.

Revista: “*Gestión, Economía y Sociedad*”, 2009 y 2010, No. 164, 180 y 192.

Toscano, Silvio: *Estudio Sintético de la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria*, Ecuador, Editorial Don Bosco, 2007.

Varios autores: *El Impuesto de las Sociedades tras la Reforma Contable*, Editorial CISS, 2008.

Vega, Félix: *La Norma Tributaria en materia de Subcapitalización*, Universidad Autónoma de Madrid, *Crónica Tributaria* No. 104, 2002.

Fuentes legales

Codificación del *Código Tributario*. Registro Oficial Tercer Suplemento No. 242 de 29 de diciembre de 2007.

Ley de Régimen Tributario Interno. Registro Oficial Tercer Suplemento No. 242 de 29 de diciembre de 2007.

Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno Suplemento del Registro Oficial No. 337 de 15 de mayo de 2008.

Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno Suplemento del Registro Oficial No. 209 de 08 de junio de 2010.

Fuentes electrónicas

<http://asambleaconstituyente.gov.ec/> Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria.

<http://bce.fin.ec/estadisticas/> 2008 Banco Central del Ecuador.

<http://cef.sri.gov.ec/virtualcef/> Centro de Estudios Fiscales SRI.

<http://www.ciat.org/> Centro Interamericano de Administraciones Tributarias.

<http://derechoecuador.com> Leyes Ecuatorianas.

<http://enciclopedia-juridica.biz14.com> Enciclopedia jurídica.

<http://pronaca.com> Empresa PRONACA.

<http://www.sri.gov.ec/sri/general/home.do> Servicio de Rentas Internas.