

UNIVERSIDAD ANDINA SIMÓN BOLÍVAR

SEDE ECUADOR

ÁREA DE DERECHO TRIBUTARIO

MAGISTER EN TRIBUTACIÓN

**Aspectos Impositivos para personas naturales extranjeras que trabajan en
Empresas Multinacionales en Relación de Dependencia**

ALEX ZARATE MARTÍNEZ

Mayo del 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.

Alex Zárate Martínez

28 de Mayo del 2011

Resumen – “Abstract”

El primer capítulo de la tesis describe información básica para comprender al sector multinacional y principalmente al área petrolera en el país. Este capítulo nos comenta sobre conceptos básicos de los procesos de estos negocios, así como nos provee estadísticas y las razones por las cuales, este sector es clave para la economía del país, no solo desde un punto de vista económico, sino desde un punto de vista de generación de conocimiento.

El segundo capítulo, entra no solo en los temas específicos de la normativa tributaria, laboral sino también en los conceptos que se manejan para el personal extranjero en el sector petrolero principalmente. Adicionalmente se incluye los conceptos relacionados con Residencia y Fuente, los cuales son críticos al momento de causar impuestos en un determinado país.

El tercer capítulo desarrolla la propuesta impositiva en la cual explica claramente cuales son las consideraciones a tomar en cuenta cuando se enfrenta a una situación de manejo de personal extranjero, como tratar sus ingresos y por ende, donde tributarlos.

UNIVERSIDAD ANDINA SIMÓN BOLIVAR

SEDE ECUADOR

AREA DE DERECHO TRIBUTARIO

MAGISTER EN TRIBUTACIÓN

Aspectos Impositivos para Extranjeros que Trabajan en Empresas

Multinacionales en Relación de Dependencia

ALEX ZARATE MARTÍNEZ

TUTOR: ING. NILO NARVÁEZ

QUITO - ECUADOR

Mayo 2011

Índice

Introducción

Capitulo I Generalidades del Sector Multinacional en Ecuador

- 1.1. Importancia del sector en la Economía Ecuatoriana
- 1.2. Inversión Extranjera Relacionada
- 1.3. Principales Impuestos Pagados al Estado por estos Sectores
- 1.4. Necesidad de Personal Extranjero Experto y su Aporte para el Sector, principalmente en el sector petrolero.

Capitulo II Comprensión de la Temática

- 2.1. Alcance
- 2.2. Terminología Básica y Depuración del Ingreso
- 2.3. Conceptos sobre Residencia y Fuente
- 2.4. Principios de Doble Imposición Internacional

Capitulo III Desarrollo de la Propuesta Impositiva

- 3.1 Requerimientos de Leyes Especificas del Sector en Relación a Personal Extranjero

3.2 Aspectos Impositivos Aplicados a la Renta

3.3 Declaración Patrimonial

3.4 Propuesta de Opción de Manejo de Personal Extranjero en el Sector

Conclusiones y Recomendaciones

Bibliografía

Introducción

Debido a la cantidad de personas naturales extranjeras que trabajan en diferentes compañías multinacionales en el Ecuador, principalmente en el sector petrolero, he considerado importante efectuar una investigación sobre el sector multinacional, dentro del país, puesto que constituye el principal contratante de personal extranjero.

Adicionalmente, es importante investigar cuáles son los lineamientos y políticas internas que han desarrollado las corporaciones, para lo cual esta investigación trae una comprensión detallada de cuales son los conceptos en torno a los beneficios recibidos y su respectivo impacto impositivo bajo la legislación ecuatoriana.

Trataremos de que la propuesta sea una herramienta de ayuda didáctica para los estudiantes y profesionales quienes, por aspecto de aprendizaje o aplicación laboral puedan utilizar dicho material.

Capitulo I Generalidades del Sector Multinacional en Ecuador

1.1 Importancia del sector en la Economía Ecuatoriana

Analizando un poco de la historia, las grandes multinacionales, en su mayoría, siempre iniciaron siendo una pequeña compañía familiar o establecida por una agrupación de amigos o científicos visionarios, quienes crearon y desarrollaron ideas sobre productos o servicios los cuales tuvieron éxito en sus pueblos, y fueron expandiéndose para las principales ciudades de sus países y luego, lógicamente, fuera de los límites territoriales de su país.

Esto implicó que estas empresas a su vez inviertan en contrataciones de personal mucho más calificado, quienes ayuden a la expansión de sus operaciones así como a tener mejores procesos, para que así el momento de su crecimiento, éste sea sostenible en el tiempo, así como sus productos cuenten con la misma o mejor calidad de la que tuvo en su inicio en producciones limitadas.

Como resultado de este fenómeno, el personal que se capacitó en cierta área específica, adquiere de alguna forma la obligación dentro de dicha organización de seguir capacitando en otras geografías, a fin de que las otras oficinas, agencias o sucursales también vayan aplicando prácticas que son probadas que

funcionan, a fin de alinear a las políticas y procedimientos establecidos por su casa matriz.

Como lo habíamos mencionado el crecimiento geográfico implicó, que las compañías empiecen a tener sus oficinas en diferentes países y por ende continentes, teniendo así una variedad de culturas y lenguas dentro de sus organizaciones, todas con similares objetivos. Para esto, las multinacionales deben compaginar sus procesos y prácticas, es decir todas las latitudes geográficas deben hablar un mismo idioma, siendo ahora llamadas transnacionales¹ o multinacionales².

El crecimiento de las empresas, supuso que se requieran fuertes inversiones en mejoramientos continuos de sus procesos internos o ciclos de negocio³ los cuales han sido separados en seis. Es importante mencionar que dependiendo del tipo de negocio, estos pueden aplicar en forma parcial, o en forma total, tal como se detalla a continuación:

¹ Diccionario De La Real Academia Española, 22ava Edición, “Definición de Transnacional: adj. Que se extiende a través de varias naciones”, 12.03 2009, <http://buscon.rae.es/draeI/>.

² Diccionario De La Real Academia Española, 22.a Edición, “Definición de Multinacional: f. Sociedad mercantil o industrial cuyos intereses y actividades se hallan establecidos en muchos países”, 12.03 2009, <http://buscon.rae.es/draeI/>.

³ Sistema de Gestión SAP, “Soluciones y Aplicaciones de Negocio”, SAP Global Business Partners, 14.03.2009 www.sap.com,

Plan to Produce – Planes para Producir

Esto aplica a las empresas de manufactura. Constituye la planificación de la producción la cual comienza desde las necesidades de venta, requerimientos de compra y tiempo de entregas, procesos de producción hasta llegar al producto terminado.

Reserch and Develop – Investigación y Desarrollo

Este proceso aplica para toda empresa que tiene como objetivo mantenerse en el tiempo por medio de la evolución de sus productos, lo que implica efectuar inversiones en el desarrollo de nuevas líneas de negocio.

Plan Maintenance – Plan de Mantenimiento

En las áreas de ingeniería, mantenimiento de pozos y flota, es crítico la planificación de mantenimientos, tanto de maquinarias, bombas electro sumergibles y todos los vehículos que operan en la organización.

Purchase to Pay – Compras a Pagar

Corresponde al área de cumplimiento de obligaciones contractuales o documentales, el cual inicia desde el requerimiento de un servicio o bien por

parte de un interesado, búsqueda del proveedor, orden de compra, recepción del servicio / bien y en forma final, el pago.

Logistics – Logística

Está relacionado con el proceso de almacenamiento, bodegaje y distribución de productos, sean para la venta o para el desempeño normal del negocio.

Order to Cash – Ordenes a Cobrar - Ventas

Este proceso inicia desde la toma de orden del pedido por parte del comprador: Generalmente en la industria petrolera, las ventas tienen un “intermediario”, quien pone las ordenes a los diferentes países y los comercializa a los clientes finales. Adicionalmente, se encuentra la facturación, plazos y recuperación de la cartera dentro de este proceso.

Finance Management – Manejo Financiero

Corresponde al área de manejo de tesorería, flujos y rendimientos dentro de la empresa.

Lógicamente que estos conceptos dependerán del tipo de empresa multinacional, es decir una empresa que no tenga fábrica, sino sólo preste

servicios, tendrá ciertos ciclos de negocio, por ejemplo el ciclo de “*Purchase to Pay*”, “*Order to Cash*” y “*Finance Management*”.

En el caso por ejemplo de las empresas petroleras, éstas se han dividido en “*Upstream*” (aguas arriba) que abarcan la exploración, perforación y producción de hidrocarburos (gas y petróleo) y “*Downstream*” (aguas abajo) que comprenden el transporte, refinación y petroquímica⁴. Siendo así, se las dividió en empresas que se dedican sólo a la extracción de minerales y otras que se dedican a la comercialización y producción de derivados de los minerales extraídos.

En la industria petrolera es muy común ver estos conceptos expresados en inglés. Podríamos hablar de diferentes clasificaciones como idiomas hay en el mundo, sin embargo para nuestra tesis, así como para nuestra propuesta, consideramos que las empresas multinacionales y los sectores petroleros se han enfocado de las clasificaciones y procesos arriba descritos.

Estas clasificaciones han implicado que existan funcionarios de diferentes latitudes que han ido obteniendo experiencia en cada una de sus áreas y procesos, por lo que son enviados a otros países, con el objetivo de replicar dichas mejores prácticas y conocimiento. Esto implica el envío a otras localidades geográficas y así dar apoyo a que la subsidiaria en un país “X”,

⁴ Foro de información + Conocimiento 2009, Oil Production, “Foro de Discusión de Temas Petroleros”, 17.04.09, www.oilproduction.net.

implementando las denominadas *best practice* o mejores prácticas requeridas por la casa matriz, es decir dicho personal termina trabajando por un determinado tiempo en una asignación específica, en un país diferente a de su nacimiento, dando así el concepto de *expat* o expatriado. Con el objetivo de aclarar el concepto de expatriado en relación con este estudio, lo conceptualizamos como la persona natural que vive fuera de su patria.

El unificar criterios entre los procesos arriba descritos (Planes para Producir, Investigación en Desarrollo, Plan de Mantenimiento, Compras a Pagar, Logística, Ordenes a Cobrar, Manejo Financiero) entre todas las afiliadas de estas multinacionales, definitivamente agregan valor puesto que para cada uno de estos procesos, se incluyen actividades de control, índices de medición, etc., los cuales ayudan a la organización a ser más eficientes, y por ende conllevan que se requieran inversiones de dinero internas por parte de estas corporaciones, saliendo estas a cotizar en diferentes bolsas de valores, ampliando así sus accionistas y por ende obteniendo inversión para su expansión.

Luego de esto, las multinacionales tienen el dinero para invertir y crecer, sin embargo para que sus accionistas cada vez estén más satisfechos con su inversión, éstos tienen que ser más rentables o *more profitables* como dicen las personas de habla inglesa. Esto implica que los inversionistas quieran tener cierta tranquilidad de su inversión para lo cual, se crean organismos de control,

tales como la SEC – Security Exchange Commission⁵ institución que regula e impone controles a las compañías multinacionales que cotizan en la bolsa de los Estados Unidos de Norteamérica. Siendo así, ahora las multinacionales tienen un ambiente más controlado, por lo cual requieren incurrir en compañías que presten servicios de control para asegurar a los accionistas que no existen *funny business* como dicen los norteamericanos, es decir no existen negocios graciosos en sus afiliadas localizadas en diferentes países. Para esto se ha ido normando cada vez más a las empresas que cotizan en los Estados Unidos de Norteamérica, implicando que cualquier evento de corrupción que exista en cualquier afiliada fuera de USA, esto lo deberá responder la oficina central de dicha multinacional. Un ejemplo de esta política la llamada “*FCPA – Foreign Corrupt Practices Act*” o su traducción “Acta de Prácticas de Corrupción en el Extranjero⁶”, la misma que indica “el acta de FOREIGN CORRUPT PRACTICES (FCPA) le prohíbe a las compañías estadounidenses hacer pagos corruptos a oficiales extranjeros con el objetivo de asegurar o mantener negocios. Las compañías que paguen sobornos a oficiales extranjeros están sujetas a acciones criminales y civiles que pueden tener como resultado multas, suspensión y exclusión de los contratos de aprovisionamiento del gobierno, y así mismo sus empleados y directores pueden ser sentenciados a prisión”.

⁵ US **Securities and Exchange Commission**, “The Investor’s avocate” Official Federal Agency, 15.04.09, www.sec.gov.

⁶ World Compliance, “Foreing Corrupt Practice Act” 15.04.09 , <http://www.worldcompliance.com/Espanol/foreign-corruption-practices-act-esp.html>.

Con esto, no sólo se requieren empresas a nivel internacional que produzcan bienes y servicios a nivel global, sino también firmas de auditoría a nivel internacional que en muchos de los casos, no sólo son contratadas para avalar la razonabilidad de los estados financieros, sino también en muchos de los casos para que certifiquen que una empresa transnacional está aplicando las mismas políticas determinadas por su casa matriz en todos sus aspectos, y que está cumpliendo con los requerimientos locales o internacionales de la industria (en el caso de petróleo principalmente) los cuales están estipulados para su operación normal. Estos controles implican que en dichas firmas auditoras, también existan expatriados que viajen de un *home country* o su traducción país hogar a un *host country* o país anfitrión. Estos controles arriba descritos no sólo implican controles financieros, sino existen firmas de auditoría de calidad, quienes certifican la adecuada adopción de los estándares ISO así como también en el sector petrolero, firmas de auditoría que validan las reservas de petróleo que existen en un yacimiento o a su vez el cumplimiento de medidas de remediación ambiental sobre operaciones que existen o que dejaron de existir cuando existió un abandono de un pozo o una facilidad petrolera.

Como se puede ver, el efecto de una globalización de negocios implica que exista una fuerte movilidad de recursos, tanto financieros como humanos, siendo estos últimos los llamados expatriados⁷ quienes son profesionales que al trabajar en una empresa multinacional, son requeridos en un país diferente al de

⁷ Diccionario De La Real Academia Española, 22.a Edición, Definición de Expatriado: _adj. Que vive fuera de su patria, 14.04.09, <http://buscon.rae.es/draeI/>,

su nacionalidad para que presten servicios laborales y con determinada experiencia en un campo específico. Según el diccionario jurídico de Guillermo Canabellas de Torres, el término expatriación corresponde a la “Emigración o abandono del territorio nacional de manera voluntaria... “.⁸

En relación al país – Ecuador – y las multinacionales, debemos recalcar que desde un punto de vista netamente económico, el Ecuador tiene como moneda al dólar de Estados Unidos de Norteamérica⁹, ¿qué implica esto?, que nosotros no podemos acuñar dinero y nuestra política monetaria depende de un tercero. Al tener esto claro, debemos entender que para sustentar un modelo económico, necesitamos que ingresen dólares. ¿Cómo ingresan dólares?, es una pregunta tan fácil, cuya respuesta se basa en tres situaciones principales:

- 1.- Exportaciones
- 2.- Inversión extranjera
- 3.- Remesas de los migrantes

En el caso del primer punto, lógicamente que las exportaciones de petróleo son la principal fuente de ingreso para el país.

Para el segundo caso, la inversión extranjera, implica mantener y fomentar que los capitales extranjeros se sientan atraídos para venir a nuestro país. ¿Cómo

⁸ Guillermo-Cabanellas-de-Torres, “Diccionario Jurídico de Guillermo Cabellas de Torres”, 18.04.11, www.scribd.com.

⁹ Sebastian Alegrett, “Dolarización en el Ecuador“, Comunidad Andina, 24.03.2009, www.comunidadandina.org , ,

lograr esto?, la respuesta es con políticas que demuestren que existe la famosa seguridad jurídica¹⁰, en lenguaje simple, reglas claras para un inversionista.

Como ejemplo, y para una mejor comprensión, si yo dispongo de un capital de US\$100 millones de dólares con los cuales quiero obtener réditos económicos ¿qué hago?. Tengo varias opciones para inversión. Yo analizaría cuáles son las ventajas competitivas de cada país para así invertir, es decir dos situaciones principales:

- Seguridad de que la inversión que efectuaré en los activos de la compañía, siempre serán de mi propiedad y no existirán las famosas expropiaciones¹¹, nacionalizaciones¹², incautaciones¹³ y demás lenguajes políticos que se utilizan para retirar la propiedad de un bien legítimo de su propietario a nombre del gobierno. Es importante mencionar que no me estoy refiriendo a las incautaciones de activos de la Agencia de Garantía de Depósitos sobre los banqueros corruptos, así como tampoco de empresas nacionales o multinacionales que después de un debido proceso transparente y con jueces objetivos tanto nacionales como extranjeros, se puede determinar que han existido una violación de las leyes locales y tratados internacionales, para estos casos estoy de

¹⁰ Dra. Verónica Cepeda, “Revista Judicial Seguridad Jurídica”, 22.08.10, www.derechoecuador.com,

¹¹ Diccionario de La Real Academia Española, 22.a Edición, “Definición de Expropiación: m. y f. *Der.* Persona en cuyo interés la Administración expropia un bien” 14.05.2009, <http://buscon.rae.es/draeI/>,

¹² Diccionario de La Real Academia Española, 22.a Edición, “Definición de Nacionalización: tr. Hacer que pasen a manos de nacionales de un país bienes o títulos de la deuda del Estado o de empresas particulares que se hallaban en poder de extranjeros”, 15.05.2009. <http://buscon.rae.es/draeI/>,

¹³ Diccionario de La Real Academia Española, 22.a Edición, “Definición de Incautación: prnl. Dicho de una autoridad judicial o administrativa: Privar a alguien de alguno de sus bienes como consecuencia de la relación de estos con un delito, falta o infracción administrativa. Cuando hay condena firme se sustituye por la pena accesoria de comiso”, 15.05.2009, <http://buscon.rae.es/draeI/>.

acuerdo que exista una incautación, siempre y cuando exista un marco legal establecido en un contrato o ley.

- Entorno económico “micro” y “macro” del país. Es decir, yo tengo que invertir en un país en el cual si yo invierto US\$100 millones de dólares en este año, a partir de un “X” año (dependiendo del tipo de inversión puede ser más o menos, en este caso estoy aplicando un promedio) yo obtenga los US\$100 millones más una tasa de retorno interesante. Lógicamente, que una persona no invertiría en un país o área geográfica, en el cual existe un indicio de que el día de hoy invierto US\$100 millones y en seis años, debido a un cambio de moneda, mis activos quedan devaluados a la tercera parte y estarán avaluados en una nueva moneda local.
- Beneficios tributarios existentes. Esto haciendo hincapié en qué porción de cuánto del impuesto causado en el país donde voy a invertir me va a servir como crédito al impuesto en el país donde está la casa matriz, como ejemplo el caso de las corporaciones norteamericanas.
- Calidad de la mano de obra. Dependiendo del tiempo de negocio, es importante buscar un país en el cual la mano de obra este calificada y lógicamente tenga un costo razonable. Por ejemplo, en Noruega, una de las economías más fuertes del mundo, se cumplen todas las condiciones antes descritas, excepto la del costo razonable, con lo cual casi no existen industrias (excepto la petrolera) sino más bien es un país netamente importador y el petróleo / salmón son sus principales

productos de exportación. Por lo cual es básico que cumplan todos los factores sin excepción.

Como podemos ver, Ecuador como país, muy difícilmente cumple los aspectos principales arriba descritos, con lo cual la pregunta obvia sería si usted invertiría los US\$100 millones aquí o en otra latitud?, tengamos en cuenta que para un inversionista quien tiene el capital, las opciones son variadas y de toda índole, eso significa que tanto él como usted invertirá en la opción donde se sienta más a gusto y tenga segura su inversión.

En el caso de China por ejemplo¹⁴, René Villareal, en su libro “El secreto de de China: Estrategia de Competitividad”, indica como hizo China dio apertura a la inversión extranjera impulsada al desarrollo tecnológico. En el caso de Japón, su secreto también fue de dar apertura a la inversión extranjera.

Debemos ser muy claros en que los países con más desarrollo económico son los estados que han dado apertura al capital extranjero como opción de inversión así como del famoso “*know – how*”¹⁵ o su traducción a español “saber cómo” hacerlo, es decir cuando un estado atrae inversiones de capital extranjero, no sólo se nutre de que existirá más fuentes de trabajo, sino también de que el personal local el cual trabaja en dichas multinacionales empieza un proceso de conocimiento sobre mejores prácticas que han funcionado en otras

¹⁴ René Villareal, “El Secreto de China: Estrategia de Competitividad”, Ediciones Saltillo, primera edición Universidad Del Valle de México, , México 2006, p.84.

¹⁵ Jorge Pereira 2007, “Que es el Know How”, 14.06.09, www.mercado.com, .

regiones geográficas y que por ende crean *expertises* o expertos en cada tipo de industria.

El Estado claramente limita al inversionista gozar de los beneficios de su inversión por un determinado tiempo, sin embargo exige el cumplimiento de varios lineamientos tales como la transferencia de conocimientos a cierto porcentaje de su población de empleados, mejoras en procesos y en forma paulatina va vendiendo su capital a inversionistas locales.

1.2 Inversión Extranjera Relacionada

De mi investigación pude determinar que la inversión extranjera ha sido como una montaña rusa, ¿por qué?. Como se puede ver en el cuadro abajo descrito, han existido altas y bajas durante los diferentes periodos, es decir ha ido bajando paulatinamente en el 2006, 2007, sin embargo en el 2008 tiene un repunte muy importante debido principalmente a los sectores de minas y canteras así como también en la industria manufacturera, con inversiones importantes. Es importante mencionar que los datos del 2009, vuelven a indicar una baja en dichos sectores. ¹⁶

¹⁶ Banco Central del Ecuador, “Estadísticas”, 25.05.2009, www.bce.fin.ec.

Rama de actividad económica / período	Años			
	2006 1/	2007 1/	2008 1/	2009 1/
Agricultura, silvicultura, caza y pesca	48,023.0	25,479.8	18,645.3	51,582.2
Explotación de minas y canteras	(116,618.3)	(102,795.4)	243,196.7	(6,400.5)
Industria manufacturera	90,162.8	98,960.0	206,185.9	122,953.1
Electricidad, gas y agua	6,930.4	11,898.5	(7,674.5)	(128.0)
Construcción	8,449.1	19,632.3	49,352.2	(13,897.9)
Comercio	32,302.9	92,184.7	120,207.8	74,466.6
Transporte, almacenamiento y comunicaciones	83,324.0	(52,460.1)	217,274.9	88,247.2
Servicios prestados a las empresas	89,359.7	84,591.0	138,251.2	(24,516.0)
Servicios comunales, sociales y personales	29,495.2	16,667.7	15,095.6	19,376.2
TOTAL	271,428.9	194,158.5	1,000,535.1	311,682.9
Variaciones por año en US\$	(221,985.0)	(77,270.3)	806,376.6	(688,852.2)
Variaciones por año en Porcentaje	-45%	-28%	415%	-69%

1.3 Principales Impuestos Pagados al Estado por estos Sectores

Debemos mencionar que las compañías multinacionales están localizadas en todos los sectores de la economía y por ende sus impuestos están relacionados con IVA, Renta, ICE, Salida de Divisas entre otros.

Para este estudio, analizamos el impuesto a la renta 2009 según tipo de compañía, por lo que mencionamos que de las diez empresas que más aportaron dicho impuesto, el 70 por ciento de estas son multinacionales. De estas diez empresas, cuatro son petroleras. El total de estas multinacionales,

han contribuido al estado con aproximadamente US\$225 millones de dólares¹⁷, lo cual nos ayuda a entender lo importante que es la inversión extranjera en las rentas y generación de empleo del país.

1.4 Necesidad de Personal Extranjero Experto y su Aporte para el Sector, principalmente en el sector petrolero.

Toda compañía internacional o transnacional incluyendo el sector petrolero, considera que el éxito de sus resultados financieros, depende en su gran mayoría del manejo de su talento humano, habilidades, competencias y compromiso del personal. Por esto las asignaciones internacionales de ejecutivos, son actividades las cuales permiten que se compartan experiencias habilidades y conocimiento.

Las asignaciones internacionales también permiten a estas transnacionales cumplir con su compromiso con la diversidad de razas, idiomas y culturas por medio del posicionamiento de personal de diferentes latitudes en diferentes países.

Las asignaciones internacionales del personal involucran inversiones significativas que cada una de las organizaciones debe efectuar, así como

¹⁷ Servicio de Rentas Internas, “Cuadro de Personas Jurídicas, Sociedades, Mayores Contribuyentes 2009”, 28.05.2010, www.sri.gov.ec,

también los empleados son requeridos para que desarrollen las habilidades con el conocimiento de cada operación.

No es una expectativa que un empleado de una multinacional crezca dentro de una organización por sí sólo y con experiencia en un mercado único. Esto dentro de las visiones de una transnacional simplemente no aplica. Si tiene capacidades y habilidades el empleado, tiene la obligación de demostrarlas y compartirlas con terceros. Esto ayudará a que el crecimiento dentro de la organización sea más rápido ya que el empleado contribuirá a sembrar talento humano profesional también en diferentes localidades.

Ahora, tenemos que entender que el personal extranjero que viene de diferentes localizaciones, diversidad social, económica, así como ambientes legales diferentes. Entonces la pregunta es: ¿Cómo las transnacionales aseguran que exista un tratamiento adecuado e igual a todos los empleados que provengan de estos de países desarrollados, por ejemplo, un empleado noruego en Ecuador y un ecuatoriano en Suecia?. Es la pregunta que pretendemos responder a continuación.

Capítulo II Comprensión de la Temática

2.1. Alcance

Es importante mencionar que esta tesis sólo analiza los casos en los cuales el personal extranjero labora más de ciento ochenta y tres días dentro del territorio nacional. El gasto relacionado con la nómina de dichos ejecutivos, está registrado en el Ecuador y sus ingresos son tributables en este país debido a que son de fuente ecuatoriana.

Un expatriado que se encuentra en el país menos de ciento ochenta y tres días es considerado extranjero y por lo tanto la compañía puede utilizar una liquidación de compras por el pago de su remuneración y proceder a la retención del 24% de impuesto a la renta¹⁸.

Si permanece más de los ciento ochenta y tres días para propósitos tributarios tienen el carácter de residentes en el Ecuador, deben cumplir con lo dispuesto en el artículo 7 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, que establece lo siguiente:

“Art. 7.- Domicilio o residencia habitual de Personas Naturales.- Se entiende que una persona natural tiene su domicilio o residencia habitual en el Ecuador cuando haya permanecido en el país por ciento ochenta y tres (183) días calendario o más, consecutivos o no, en el mismo ejercicio impositivo.”

¹⁸ Código Orgánico de la Producción, Comercio, e Inversiones, “Disposiciones Transitorias, Primera”, Registro Oficial Suplemento 351 del 29 diciembre del 2010, p 78.

Es importante mencionar que el 8 de junio del 2010 se publicó el Registro Oficial No. 209, incluyéndose el Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, la cual en su artículo 136 indica lo siguiente: “..Impuestos pagados en el exterior.- Sin perjuicio de lo establecido en convenios internacionales, las personas naturales residentes en el país y las sociedades nacionales que perciban ingresos en el exterior sujetos a Impuesto a la Renta en el Ecuador, que hubiesen sido sometidos a imposición en otro Estado, se excluirán de la base imponible en el Ecuador, y se tratarán como rentas exentas”.¹⁹

Adicionalmente, el Art 49 de la Ley de Régimen Tributario Interno, indica lo siguiente:

“Tratamiento sobre rentas del extranjero.- (Sustituido por el Art. 102 de la Ley s/n, R.O. 242-3S, 29-XII-2007).- Toda persona natural o sociedad residente en el Ecuador que obtenga rentas en el exterior, que han sido sometidas a imposición en otro Estado, se excluirán de la base imponible en Ecuador y en consecuencia no estarán sometidas a imposición.”²⁰

Para evitar confusiones sobre esta norma, es importante mencionar que la aplicación es para los casos de rentas de fuente extranjera, en el caso de los expatriados de las diferentes compañías (sector petrolero, entre otros), son

¹⁹ Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, Servicio de Rentas Internas, “Artículo 136”, 9 de Junio del 2010., p 69.

²⁰ Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, Servicio de Rentas Internas, “Artículo 49”, 9 de Junio del 2010, P 38. .

rentas de fuente ecuatoriana, pues la actividad es realizada en Ecuador, por lo cual, tal como lo comentamos arriba:

- el trabajo del expatriado se desarrollo en el Ecuador
- la Compañía cargo en su gasto/costo el salario de esta persona

En lo relacionado a la normativa, en el Art.10 del Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, se indica: "... Se considerarán ingresos de fuente ecuatoriana, los que provengan de bienes situados en el territorio nacional o de actividades desarrolladas en éste, cualquiera sea el domicilio, residencia o nacionalidad del contribuyente..."²¹.

2.2. Terminología Básica y Depuración del Ingreso

Para poder desarrollar el tema es básico que conozcamos de los conceptos o terminología que utilizan las empresas multinacionales cuando se tratan de expatriados.

De lo investigado principalmente en empresas transnacionales del sector petrolero, que manejan personal extranjero, a continuación efectuaremos un resumen el cual nos ayudará a comprender de una mejor manera el caso de estudio. Es importante mencionar que durante la investigación, evidenciamos que la terminología lógicamente es compleja, sin embargo, tratamos de describir

²¹ Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, Art 10, "Registro Oficial No 209", 8.06.10, p 5

este léxico en un lenguaje simple y sencillo que todos podamos entender de una manera fácil.

1. País “hogar” *home country*.²²

Es el país en el cual el empleado fue contratado en forma inicial por esta transnacional. De la investigación efectuada, podemos indicar que en la gran mayoría de los casos, se refiere al país de nacionalidad de la persona.

Existen casos lógicamente como en toda regla, de excepción, por lo que puede ser que existan contrataciones por ejemplo de una persona de nacionalidad rusa, que para este caso llamemos a la persona como “Olga” que debido a motivos personales, Olga vive en Inglaterra - con sus papeles en regla – y por ende esta petrolera le contrata en su filial de Inglaterra. De ser este el caso, esta persona no cae dentro de la figura de expatriada, puesto que Olga es simplemente una persona que si bien tiene una nacionalidad diferente a su sitio de trabajo, su base impositiva sólo será en Inglaterra. ¿Cuándo Olga entra dentro de un concepto de expatriación?. Por ejemplo cuando Olga sea enviada a una base petrolera en Libia dentro de la misma empresa por un tiempo establecido y definido. Esta última parte es clave, puesto que si renuncia a la filial en Londres y viaja a Libia y la contratan en dicho país por tiempo indefinido, ya no caería dentro de la figura

²² Diccionario de Negocios Mundial, “definiciones y glosarios útiles para el mundo de negocios 2010”. 22.07.10, <http://www.allwords.com/word-home+country.html>.

de expatriación, puesto que de ahora en adelante será una empleada de la sucursal de dicha empresa petrolera en Libia.

En resumen, el país hogar es el país donde la persona fue contratada en forma inicial por una transnacional.

¿Qué implica esto?. Sigamos con el ejemplo de Olga. Digamos que después de su asignación a Libia, y debido a diferentes situaciones, requerimientos de movilidad de la empresa o su alto desempeño y cumplimiento de objetivos, es requerida para que viaje a Ecuador por una asignación como Gerente de Exploración y Sísmica de su multinacional por tres años. Su objetivo será de incrementar las reservas petroleras probadas en al menos 25% para el año 2011.

Lógicamente que para este caso, la permanencia de Olga en Ecuador será mayor a 183 días, lo que implica que se establecerá como residente fiscal, con lo cual tiene que cumplir todos los impuestos relacionados en el Ecuador. De lo revisado e investigado en distintas empresas multinacionales, generalmente los expatriados vienen con la figura de salario neto, con lo cual, los impuestos generados en Ecuador serán pagados por la empresa, en el cálculo del impuesto a la renta personal del empleado, estos impuestos se les considerará como ingresos, y se efectuará otra vez el cálculo del impuesto a la renta. Las razones por las cuales, en términos generales se les contrata con la figura de salario neto a los expatriados es puesto que ellos en su país de origen todavía siguen pagando sus impuestos, seguridad social, etc., con lo cual al momento que son asignados a otro país, la nueva

responsabilidad impositiva debe correr el nuevo empleador y no el empleado, lógicamente, que esto conlleva a un mayor gasto para la Compañía.

En relación a la base legal, en lo relacionado a deducciones para el Impuesto a la Renta, se indica lo siguiente: “El impuesto a la renta y los aportes personales al seguro social obligatorio o privado que asuma el empleador por cuenta de sujetos pasivos que laboren para él, bajo relación de dependencia, cuando su contratación se haya efectuado por el sistema de ingreso o salario neto”.²³.

La Compañía al contratar bajo el esquema de salario neto, deberá incurrir en mayores gastos, puesto que su base de impuestos será asumida por esta y no por el empleado.

2. País anfitrión host country²⁴:

Para el caso de Olga, durante su asignación a la base petrolera de Libia, ese fue su país anfitrión, y ahora debido a su asignación internacional, el nuevo país anfitrión será Ecuador.

Estos dos conceptos son básicos para entender por ejemplo que si Olga renunciara de su trabajo, su paquete salarial y los beneficios serán calculados en base a la legislación británica, y su liquidación se realizará allá, puesto que si bien en Ecuador también existirá la terminación de la relación

²³ Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, “Art. 10, Deducciones Numeral 12. R.O. 242” 29 de diciembre del 2007, p. 5.

²⁴ Diccionario de Negocios Mundial, “2010, definiciones y glosarios útiles para el mundo de negocios” 31.07.09, <http://www.allwords.com/word-home+country.html>

laboral con la empresa ecuatoriana²⁵ así como también una liquidación de haberes, esta sólo será por cumplir con la ley ecuatoriana, y el dinero recibido acá en realidad será deducido de la liquidación británica.

Es importante mencionar que al momento que Olga entra dentro del marco de residente fiscal en el Ecuador, debe ser parte del rol de pagos en nuestro país. Al momento que el expatriado sea asignado a otro país, este debe ser liquidado como indica la normativa del código de trabajo el empleado, sin embargo, tal como se lo mencionó antes, el valor pagado al empleado, como resultado de la liquidación de haberes, deberá deducirse de sus ingresos a ser percibidos, puesto que la persona, solo terminó su relación laboral en el Ecuador, sin embargo, no en la corporación.

3. Acompañamiento de Miembros Familiares:

Bajo este concepto se incluyen los matrimonios o uniones de hecho, siendo éstos esposos, esposas o convivientes en unión de hecho, las cuales sean determinadas bajo la legislación local de su país hogar, y serán quienes acompañaran al expatriado a residir en su país anfitrión. En el caso de un compañero o compañera, es lo que llamamos en el Ecuador unión libre o

²⁵ Codificación Del Código de Trabajo, Registro Oficial Suplemento 167, de 16 de diciembre del 2005, con su última modificación efectuada el 27 de enero del 2011, Art. 187 Garantía para Dirigentes Código de Trabajo, p. 55, Art. 188 Indemnización por Desahucio, p. 55, Art. 181 Indemnización por Terminación de contrato antes del plazo convenido, p 53 Art. 183, Calificación de Visto Bueno, p 53, .Art. 189 Indemnización por despido en contrato a Plazo fijo, p 48.

unión de hecho, lógicamente que los diferentes países, en general, también lo tratan como una relación que ha durado más de 6 meses antes de su asignación internacional. En el caso de Ecuador, la unión de hecho es utilizada desde un punto de vista jurídico para protección de las familias constituidas sin un matrimonio efectivo, pero que han logrado una relación estable por más de dos años. El tema clave, para que estas uniones de hecho sean válidas, es que las dos personas no tengan vínculo matrimonial con otra persona, según el Código Civil en su Art. 222.- “DERECHOS Y OBLIGACIONES DE LAS UNIONES DE HECHO.- La unión estable y monogámica de un hombre y una mujer, libres de vínculo matrimonial con otra persona, que formen un hogar de hecho por el lapso y bajo las condiciones y circunstancias que señala este Código, generarán los mismos derechos y obligaciones que tienen las familias constituidas mediante matrimonio, inclusive en lo relativo a la presunción legal de paternidad y a la sociedad conyugal. La unión de hecho estable y monogámica de más de dos años entre un hombre y una mujer, libres de vínculo matrimonial, con el fin de vivir juntos, procrear y auxiliarse mutuamente, da origen a una sociedad de bienes.”

En este último caso, el tratamiento será exactamente igual al de una esposa o esposo, lógicamente, que en ambos casos, si se termina la relación, el funcionario de la compañía debe notificar de forma inmediata a esta, puesto que está terminará sus obligaciones para con el excónyuge o ex conviviente.

De la información que pudimos recopilar en relación con las políticas internas de diferentes compañías petroleras, en el caso de los niños que tuvieron los expatriados antes de la transferencia a un país, su educación suele ser cubierta por la empresa en el país anfitrión. En algunas compañías petroleras, la educación se paga inclusive hasta la edad de 25 años, siempre y cuando sigan viviendo con sus padres en el país anfitrión.

4. Localización:

Este concepto se utiliza cuando la persona, una vez que se termina su contrato de asignación en su país anfitrión desea por motivos personales / profesionales, establecerse en dicho país. En este caso la persona debe renunciar en su país de origen y establecerse en el nuevo país como si fuera su país hogar, perdiendo así todos los derechos relacionados con la transferencia física entre países.

5. Viaje Exploratorio:

Como política interna, cuando un funcionario de una transnacional tomará una decisión de efectuar un viaje a un sitio diferente al de su residencia, antes de aceptarlo generalmente tiene la opción de efectuar un viaje de exploración al nuevo país. Esto significa que la Compañía le da la opción de

un ticket aéreo al funcionario, junto con su familia directa (esposa/o e hijos) por 3 a 4 días, en la cual ellos se ubicaran, buscarán colegios, escuelas, vivienda, etc.

6. Arriendo - Vivienda:

Debido a que el funcionario saldrá de su país, en el cual se supone que tiene su vivienda, la Compañía multinacional proveerá la vivienda a dicho funcionario y a su familia en el país anfitrión, para que el funcionario desarrolle sus actividades laborales de la mejor forma.

El análisis de cuanto se debería pagar por vivienda, generalmente dependerá si el extranjero vivirá o no con su familia en el país anfitrión, o a su vez, en el caso del sector petrolero, dependerá de como se efectúe el arreglo directo con la empresa. Existen casos en los cuales el funcionario indica que él o ella prefieren trabajar dentro del campamento 30 días seguidos, y en lugar de que la compañía pague el arriendo de una casa/departamento en la principal ciudad de dicho país anfitrión, la persona prefiere que la Compañía en su descanso pague un ticket de avión y así los 30 días de descanso, sean disfrutados en el país de origen. Como anécdota de la investigación efectuada, una compañía petrolera española, nos indicó el caso de un ecuatoriano que trabaja en Libia, y pasa 30 días allá, cuando tiene su

descanso (30 días también), la Compañía le compra un ticket aéreo de regreso a Ecuador cada mes.

6. Menaje:

Una vez que el funcionario llega a su asignación al país anfitrión, una vez que consigue su casa para vivir, tiene derecho a que el menaje de su casa ubicada en su *home country* o país de hogar, sea enviado al país de la asignación. Esto en la vida real es un tema muy importante, puesto que para una persona y su familia, el hecho de dejar su casa es un impacto psicológico importante, sin embargo si ayuda mucho a un sentido de pertenencia el que al menos pueda contar con sus pertenencias en su nueva residencia.

7. Paquete de Remuneración:

De la investigación efectuada, pudimos determinar que muchas compañías principalmente del sector petrolero, sean estas de servicios o con contratos para la extracción de petróleo, tienen diferentes modelos para el pago de impuestos, tal como se detalla a continuación:

7.1. Renuncia del Empleado en País de Origen

Este caso aplicaría por ejemplo en el caso de que Olga sea una empleada británica y haya sido asignada a Ecuador. Bajo este punto de vista, la compañía, debido a su política de expatriados, procesa la renuncia de Olga a la nómina de Inglaterra y la crea como una empleada en un paraíso fiscal, y firma otro contrato laboral con Ecuador, en el cual se incluye todos los ingresos, y seguridad social. Estos ingresos se les calcula un *gross up*, es decir, vuelven a formar parte de la base imponible del impuesto a la renta, sin embargo, el empleado paga impuestos en un sólo país, que es Ecuador para este caso y como esta domiciliado en un paraíso fiscal, estos no son pagados en su nuevo "*Home Country*". Es importante mencionar que bajo este concepto, el empleado está perdiendo sus beneficios de retiro en el país de origen puesto que al final de su vida laboral, no tendrá las respectivas aportaciones en su país de origen. Con el objetivo de esclarecer la regulación, es importante mencionar que la razón de estos ingresos es de fuente ecuatoriana, por lo cual tampoco aplica el Art.10 del Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, en el cual se grava a los ingresos recibidos en paraísos fiscales, tal como lo detalla a continuación:

"...En el caso de rentas provenientes de paraísos fiscales no se aplicará la exención y las rentas formarán parte de la renta global del contribuyente,

para el efecto se deberá considerar el listado de paraísos fiscales emitido por la Administración Tributaria”²⁶.

7.2. Honorarios profesionales en Ecuador

Otro de los casos que pudimos verificar en empresas petroleras, es la aplicación de un esquema de honorarios profesionales (personal diferente al representante legal), el cual tampoco lo recomendamos debido a que cuando el empleado viene al país, con una permanencia de más de 183 días, y sus responsabilidades son 100% dedicadas a la empresa a la cual está prestando el trabajo, así como tiene un puesto asignado fijo, dispone de una línea de supervisión hacia arriba y hacia abajo dentro de la organización, no considero que la figura pueda constituir un concepto como de honorarios profesionales, por lo cual tampoco se lo recomienda este esquema.

Es importante mencionar que cada vez se va fortaleciendo las obligaciones de la seguridad social y dentro de reglamento al Mandato 8, art. 16, inciso 2do. se incorporó lo siguiente:

“Contratos de servicios prestados o servicios profesionales; Se prohíbe vincular en esta forma de contratación civil a los denominados contratos de “servicios prestados”, de “prestación de servicios” o de “servicios profesionales” que varios empleadores han venido utilizando para encubrir relaciones de trabajo, perjudicando al trabajador, simulando una relación contractual de carácter civil con la exigencia de que éste presente facturas

²⁶ Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, Art 129, “Registro Oficial No 209”, 8.06.10, p 66.

para el pago de supuestos “honorarios”, cuando en realidad dicha relación corresponde al ámbito jurídico laboral, esto es, al Código del Trabajo, por reunir los tres elementos que integran y definen al contrato de trabajo:

- a. Prestación de servicios lícitos y personales
- b. Relación de dependencia o subordinación jurídica que implica horario de trabajo y acatamiento de las órdenes del empleador; y
- c. Remuneración.

7.3. Relación de Dependencia en Ecuador y País de Origen

Este último punto consideramos la recomendación más viable en relación a ser conservadores al momento de adoptar una estructura impositiva de manejo de expatriados, pues no tiene una afectación sobre los derechos del empleado a sus beneficios de jubilación y seguridad social dentro de su país de origen. Art.10 del Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, detallado a continuación:

“Art. 10.- Otros ingresos gravados.- Toda persona domiciliada o residente en Ecuador, será sujeto pasivo del impuesto a la renta sobre sus ingresos de cualquier origen, sea que la fuente de éstos se halle situada dentro del país o fuera de él. Las personas no residentes estarán sujetas a impuesto a la renta sobre los ingresos obtenidos cuya fuente se localice dentro del país.

Se considerarán ingresos de fuente ecuatoriana, los que provengan de bienes situados en el territorio nacional o de actividades desarrolladas en éste, cualquiera sea el domicilio, residencia o nacionalidad del contribuyente...”.

La idea del paquete de remuneración para un funcionario expatriado es que se mantenga sus beneficios de su país local en cuanto a prestaciones laborales y sociales. Es importante mencionar que la base salarial de un empleado continuará siendo administrado por su país hogar.

Tal como lo habíamos comentado antes, por ejemplo en el caso de Olga, ella seguirá con su paquete de beneficios de Inglaterra y su sueldo será depositado en su banco de ese país, su impuesto a la renta será aportado por ella en forma personal en Inglaterra así como también sus aportaciones a la seguridad social. Ahora, lógicamente que en Ecuador también deberá aportar su impuesto a la renta, así como su seguridad social, esto puesto que el ingreso se genera en Ecuador. Sobre esto, la siguiente pregunta es, ¿entonces a Olga no le conviene venir a Ecuador, porque tiene que pagar dos impuestos, uno en Ecuador y otro en Inglaterra?. La respuesta en estos casos es que la empresa en la que trabaja Olga, debe cumplir y pagar con los impuestos originados en Ecuador, con esto dicha funcionaría no se ve complicada por una doble imposición.

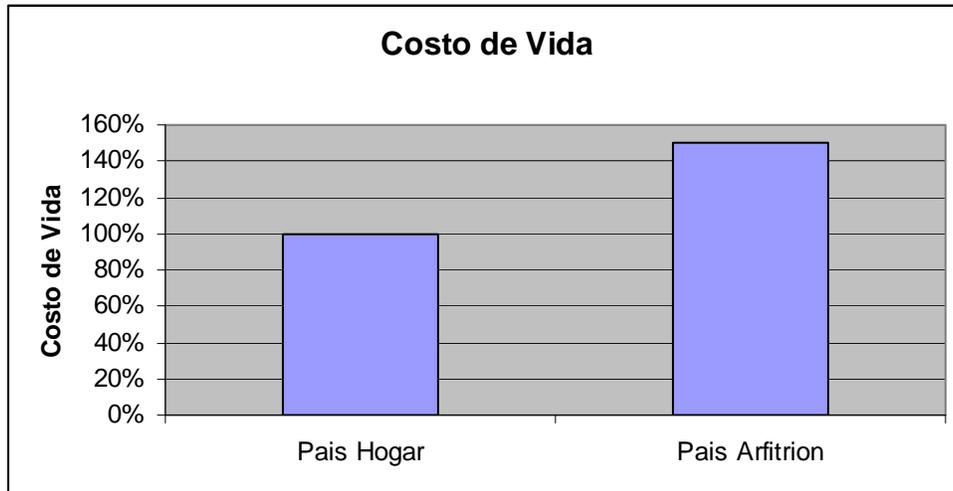
El paquete de remuneración constará de:

- a) Salario Anual Base de su país origen.- Incluye todas las remuneraciones que puede recibir una persona. A este valor se le resta todos los gastos relacionados con pago de seguridad social, impuesto a la renta, y demás prestaciones que sean descontadas en su país de origen.

- b) Deducción Hipotética de Gastos en Vivienda y Otros Servicios Básicos, del País de Origen.- Corresponde todos los gastos que una persona, junto con su familia gastaría en su país de origen si estuviera viviendo allá. Estos datos son análisis estadísticos de cada uno de los países.

- c) Valor Neto de Compensación en Hogar.- Corresponde al resultado neto del cálculo de el Salario Anual Base (a), menos la Deducción de Gastos de Vivienda y Otros (b). Es decir aquí se indica cuanto esta persona - si viviría en su país de origen – tendría como ingreso neto.

Pongamos como ejemplo ¿qué sucede si en su país hogar, las cosas son más baratas que en país anfitrión?, es decir en el país hogar usted gasta el 100% y en el nuevo país gasta 150%?



El cuadro arriba descrito, es un grafico netamente para propósitos didácticos y no esta relacionada con ninguna fuente.

La diferencia de 50% será reconocida en forma adicional por la Compañía.

- d) Análisis Tipo de Cambio.- Debido a que en la gran mayoría de casos, la localización física de un profesional extranjero estará en un país cuya moneda es diferente al de su origen, también hay que revisar esto. Es decir ¿cuál es el impacto que esta persona tendría por tipo de cambio al vivir en un país diferente al de su hogar?.
- e) Costos País Anfitrión.- Cuanto ascienden son los costos de que esta persona tendría que afrontar en el país anfitrión.
- f) Resultado Neto de Gastos.- Este es el resultado entre la comparación de cuanto gastaría esta persona en el país de origen vs. lo que empezará a

gastar en el país anfitrión. Este resultado puede ser positivo o negativo, es decir si la persona va a vivir a un país más barato en términos generales que su país hogar, su sueldo será disminuido. Para este caso muchas multinacionales, principalmente del sector petrolero, sólo castigan un 10% o máximo un 15% sobre dicha diferencia al empleado.

g) Premio por Riesgo País Anfitrión.- Dependiendo del país anfitrión al que vaya la persona, existirá un premio o no sobre el riesgo relacionado. Es decir, digamos que en el caso de Olga, es enviada a Irán²⁷, definitivamente que este país va a tener mucho más riesgo que Inglaterra o que España por ejemplo, entonces esta persona deberá recibir un premio por vivir en dicho país el cual será considerado como su remuneración y sujeto al pago de impuesto a la renta.

h) Premio por Aceptar Asignación.- Si bien el aceptar una asignación para vivir en otro país puede ser una experiencia agradable, hay que tomar en cuenta que también significa salir de la zona de confort, es decir estar lejos de su familia, padres, abuelos, amigos, etc. Muchas multinacionales manejan bonos adicionales de motivación para que sus funcionarios se vean estimulados para tomar una asignación, más aun en el caso de petroleras, las cuales el vivir en un campamento, definitivamente es salir de la zona de confort. Esto también es aportable para impuesto a la

²⁷ Silvia Iranzo, "Publicación efectuada por el Banco de España, No 0802", año 2008, 28.02.10, /www.bde.es/

renta en Ecuador, tal como lo indica el Art. 10 del Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno;

“...Se considerarán ingresos de fuente ecuatoriana, los que provengan de bienes situados en el territorio nacional o de actividades desarrolladas en éste, cualquiera sea el domicilio, residencia o nacionalidad del contribuyente...”.²⁸

8. Otros Aspectos Relacionados:

8.1. Visas y Permisos de Trabajo.- Donde sea requerido personal extranjero, todo el proceso de manejo de visas y demás permisos de trabajo será manejado directamente o indirectamente (a través de una agencia especializada). Todos los costos relacionados e incurridos en relación a este trámite no serán considerados como ingresos del expatriado puesto que son gastos que la Compañía debe efectuar para que dicho funcionario empiece su relación laboral en su nueva asignación.

8.2. Examen Médico General.- Generalmente las compañías multinacionales y más aún las del sector petrolero, requieren que sus empleados y toda su familia, se efectúen un chequeo médico antes de ir a una asignación. Esta puede ser efectuada con su médico de cabecera familiar o a su vez con alguna clínica de la localidad. Es importante mencionar que los resultados

²⁸ Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, Art 10, “Registro Oficial No 209”, 8.06.10, p 5

que existan serán confidenciales, sin embargo, en ciertos casos, estos exámenes previos a una asignación ayudan a la empresa (principalmente petroleras), a determinar si la persona puede ir a vivir a los campamentos base, los cuales generalmente son localizados en zonas remotas, lo que implica la aplicación de vacunas de diferente tipo. Todos estos gastos deben ser cubiertos por la compañía por la que está viajando la persona.

8.3. Costos Arriendo / Terminación Anticipada.- Si en el país de hogar de la persona, la compañía requiere que este se mude a otra localización física, y existe alguna cláusula en dicho contrato en la que la persona tenga que perder algún monto por garantía, salida repentina, etc., la Compañía para la cual la persona prestará sus servicios, deberá pagar dichos costos. Esto como simple lógica de que el empleado no debe pagar costos relacionados adicionales a los normales, debido a una decisión de una compañía.

8.4. Asistencia Inicial.- Algunas compañías pagan a sus empleados una asistencia de llegada al país de que será el anfitrión. Estos montos generalmente son montos bajos, sin embargo ayudan a los expatriados para comprar cosas pequeñas como adaptadores de corriente, toallas, rodapiés, cortinas, licencias de de conducción, sábanas, teléfono celular, etc. Este valor dependerá, pero generalmente no supera el pago de un solo valor, por única vez del 8% de un salario básico del extranjero.

2.3. Conceptos sobre Residencia y Fuente

A continuación detallo los principales conceptos que se debe considerar en el principio personalista que incluye a la residencia y a la nacionalidad y el principio de territorialidad o de la fuente.

Principio de la Residencia²⁹: El criterio de la residencia implica que en el Estado donde la persona tiene fijada la residencia se debe gravar toda su renta mundial.

Principio de la Nacionalidad³⁰: Este principio aplicado en los Estados Unidos, se pagará impuesto considerando la nacionalidad de la persona, sin considerar la fuente y en forma independiente de donde se encuentre el contribuyente.

Principio de la Fuente³¹: Este concepto es mundial y siempre hace referencia a la fuente productora, es decir, la fuente en donde la renta está ubicada, es decir en el Estado donde se encuentran y usan los factores de producción.

²⁹ Universidad de Barcelona, “Fiscalidad Internacional y de la Unión Europea” 09.08, 2010, España <http://ocw.ub.edu>.

³⁰ Universidad de las Américas de Puebla, “Análisis Impositivo, La Nacionalidad,” México 2010, 08.09.09, <http://catarina.udlap.mx/>

³¹ Dr. Carlos Estrellas Velazquez ,Universidad Católica Santiago de Guayaquil, “Revista Jurídica 105” 28.08.10, www.ug.edu.ec.

De acuerdo a César Montaña, el concepto económico de fuente, constituye “la renta o el ingreso requieren la existencia previa de un capital como fuente, que debe ser productiva para generar las ganancias correspondientes”.³²

2.4 Principios de Doble Imposición Internacional

Revisando el concepto de la doble tributación, podríamos indicar que ésta se presenta cuando dos o más estados consideran que les pertenece el derecho de gravar una determinada renta.

Los convenios de doble tributación más característicos, tal como lo indica José Vicente Troya, son aquellos que concluyen con la finalidad de evitar la doble imposición.³³

En esos casos, una misma ganancia puede resultar gravada por más de un Estado. Los Estados para enfrentar y resolver los casos de doble imposición internacional celebran acuerdos o convenios para regular esta situación.

Estos convenios contemplan no sólo las reglas que usarán para evitar la doble imposición, sino también los mecanismos para que se de la colaboración entre las Administraciones Tributarias a fin de detectar casos de evasión fiscal.

Mediante el uso de los convenios, los Estados firmantes renuncian a gravar determinadas ganancias y acuerdan que sea sólo uno de los Estados sea el que

³² Cesar Montaña Galarza, “Manual de Derecho Tributario Internacional”, Corporación Editora Nacional, Quito 2006, p. 138

³³ José Vicente Troya , “Estudios de Derecho Internacional Tributario”, Editorial Pudelpco, Marzo del 2008, p.14..

cobre el impuesto o, en todo caso, que se realice una imposición compartida, es decir, que ambos Estados recauden parte del impuesto total que debe pagar el sujeto. La normativa, base legal, estará en cada uno de los convenios, y dependerá cual es el país con el cual se esta trabajando para revisar el convenio en detalle.

Actualmente, Ecuador tiene firmados convenios para evitar doble tributación con³⁴:

- Alemania
- Brasil
- Bélgica
- Canadá
- Chile
- España
- Francia
- Italia
- México
- Rumania
- Suiza
- Países de la CAN

En este caso, todos los convenios firmados con los diferentes países arriba descritos tienen un espíritu similar en relación a nuestro tema.

³⁴ Servicio de Rentas Internas, Convenios Doble Tributación, 23.08.10, www.sri.gov.ec

En aplicación de estos Convenios de doble imposición, se entiende que el termino “residente de un Estado Contratante” significa “toda persona que, en virtud de la legislación de dicho Estado, esté sujeta a imposición en el por razón de su domicilio, residencia, sede o dirección o de administración efectiva o cualquier otro criterio de naturaleza análoga.”

Con el objetivo de establecer si, para efectos impositivos, los expatriados tienen el carácter de residentes en el Ecuador, debemos revisar lo dispuesto en el artículo 7 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, que establece lo siguiente:

“Art. 7.- Domicilio o residencia habitual de Personas Naturales.- Se entiende que una persona natural tiene su domicilio o residencia habitual en el Ecuador cuando haya permanecido en el país por ciento ochenta y tres (183) días calendario o más, consecutivos o no, en el mismo ejercicio impositivo.”

En este caso, si los expatriados permanecieran en el Ecuador por 183 días calendario o más, dentro de un mismo ejercicio fiscal tiene residencia habitual en el Ecuador.

Cada uno de los Convenios de doble imposición regula, en su artículo 15, la tributación de profesionales dependientes (personas que en razón de un empleo perciben un sueldo, salario o remuneración). El artículo 15 dispone lo siguiente:

“Art. 15.- TRABAJOS DEPENDIENTES

1.- Sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 16, 18 y 19 de este Convenio, los sueldos, salarios y otras remuneraciones similares percibidas por un residente de un Estado Contratante por razón de un empleo solo podrán someterse a imposición en este Estado, a no ser que el empleo se ejerza en el otro Estado Contratante, en cuyo caso las remuneraciones derivadas del mismo podrán someterse a imposición en este otro Estado.

2.- No obstante las disposiciones del párrafo 1 de este artículo, las remuneraciones percibidas por un residente de un Estado Contratante en razón de un empleo ejercido en el otro Estado Contratante solo pueden someterse a imposición en el primer Estado si:

El beneficiario permanece en el otro Estado durante uno o varios períodos que no exceden en total de ciento ochenta y tres días en el curso del año natural considerado.

Las remuneraciones se pagan por, o en nombre de, un empleador que no es residente del otro Estado; y,

Las remuneraciones no se soportan por un establecimiento permanente que el empleador tenga en el otro Estado.”

En relación con lo dispuesto en el artículo arriba mencionado, en materia de profesionales dependientes los convenios de doble imposición reconocen, en principio, la competencia exclusiva de gravar las rentas percibidas al Estado de la residencia.

Es decir, las remuneraciones percibidas por un residente en Ecuador (ecuatoriano o extranjero que permanezca más de 183 días en el Ecuador) por razón de un empleo sólo pueden someterse a imposición en el Estado de la residencia (Ecuador) a menos que el empleo sea ejercido en otro Estado, caso en el que se debe distinguir entre actividades permanentes y temporales a fin de establecer el poder de imposición.

Visto que el caso de los expatriados tienen residencia en el Ecuador (permanecen en este país más de 183 días) y la remuneración es soportada (pagada) por un empleador residente en el Ecuador, las remuneraciones que éstos perciban se encuentra gravadas con el impuesto a la renta en el Ecuador.

Hacemos notar que al amparo de la Decisión 578³⁵ – Régimen para evitar la Doble Tributación entre los países miembros de la Comunidad Andina de Naciones (convenio que no se basa en el modelo OCDE) las remuneraciones percibidas como retribución de servicios prestados por empleados sólo son gravables en el territorio en el cual tales servicios fueren prestados. Es decir, si el servicio es prestado en el Ecuador las remuneraciones se encuentran gravadas con el Impuesto a la Renta en el Ecuador.

En el caso de que la persona preste sus servicios en un Estado (Fuente), y el impuesto se grava en el Estado Domicilio de quien prestó el servicio (Residencia) se da cuando: 1. Haya permanecido en el Estado de la Fuente por menos de 183 días en el año fiscal; 2. El empleador que paga por el servicio no está domiciliado en el país de la Fuente; y, 3. El valor del servicio no es pagado por un establecimiento permanente o base fija de una entidad del país de Residencia.

El Artículo 5 del Modelo de la OCDE (Organización de Cooperación y Desarrollo) define como establecimiento permanente de la siguiente manera: “A efectos del presente convenio, la expresión establecimiento permanente significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad”³⁶

³⁵ Comunidad Andina de Fomento, Decisión 578, Régimen para evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal, Lima, Perú, 4 de mayo del 2004, 27.10.2010, <http://www.comunidadandina.org/normativa/dec/D578.htm>

³⁶ OCDE, Modelo, Artículo 5, 3 de marzo del 2000, 26.10.2010, www.oecd.org

En el caso del concepto de establecimiento permanente, tal como lo indica la LORTI en su capítulo II, Ingresos de Fuente Ecuatoriana, indica lo siguiente:

“Art. 8.- Ingresos de fuente ecuatoriana.- Se considerarán de fuente ecuatoriana los siguientes ingresos:

*1.- Los que perciban los ecuatorianos **y extranjeros** por actividades laborales, profesionales, comerciales, industriales, agropecuarias, mineras, de servicios y otras de carácter económico realizadas en territorio ecuatoriano, salvo los percibidos por personas naturales no residentes en el país por servicios ocasionales prestados en el Ecuador, cuando su remuneración u honorarios son pagados por sociedades extranjeras y forman parte de los ingresos percibidos por ésta, sujetos a retención en la fuente o exentos; o cuando han sido pagados en el exterior por dichas sociedades extranjeras sin cargo al gasto de sociedades constituidas, **domiciliadas o con establecimiento permanente en el Ecuador.** Se entenderá por servicios ocasionales cuando la permanencia en el país sea inferior a **seis meses consecutivos o no en un mismo año calendario**,³⁷*

Este artículo, para el caso de nuestro estudio no aplicaría, puesto que esto regula cuando existen ingresos de fuente extranjera, es decir fueron generados en el exterior y lógicamente tributaron en el exterior. Para nuestro caso, el ingreso es de fuente ecuatoriana, fue generado en el Ecuador y la Compañía petrolera, para nuestro ejemplo, esta considerándolo como gasto dentro de sus

³⁷ Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, Publicada en el Registro Oficial 392 del 30 de julio del 2008, p.33.

registros contables por lo cual, no se podrá deducir los impuestos pagados en el exterior para el calculo de la base imponible del impuesto a la renta en Ecuador.

Capitulo III Desarrollo de la Propuesta Impositiva

3.1. Requerimientos de Leyes Específicas del Sector Petrolero en Relación a Personal Extranjero.

El sector petrolero a nivel mundial es una de las más grandes industrias existentes, que genera mucha mano de obra en cada localidad en la que ramifica sus operaciones. En el caso del mundo petrolero-financiero, a un país se lo mide por la cantidad de reservas petroleras que cuenta debajo de su suelo. Como definición, las reservas son cantidades de petróleo que se considera pueden ser recuperadas (mediante procesos de sísmica y exploración) comercialmente a partir de acumulaciones conocidas a una fecha determinada futura. Lógicamente que todos los estimados de reservas involucran algún grado de incertidumbre, la cual depende principalmente de la cantidad de datos de ingeniería y geología, así como lo confiables y disponibles que sean estos.

El grado relativo de incertidumbre aplicado por colocar las reservas en una de las dos clasificaciones principales, ya sea probadas o no-probadas.

Tal como su nombre lo indica, las reservas no-probadas son menos ciertas a ser recuperadas que las probadas y pueden ser sub-clasificadas como reservas probables y posibles.

En base a las reservas probadas, a continuación detallamos un análisis de los países con mayores reservas en el mundo:

Reservas de petróleo mundiales³⁸	Miles de millones de barriles
Arabia Saudí	265
Irak	115
Kuwait	98
Irán	96
Emiratos Arabes Unidos	62
Rusia	54
Venezuela	47
China	46
Libia	30
México	26
Nigeria	24
Estados Unidos	22
Argelia	12
Noruega	10

En la actualidad el Ecuador aproximadamente cuenta con 4.3 millones de barriles como reservas petroleras³⁹, es decir la décima parte de Venezuela por ejemplo. Estas reservas se van consumiendo en el tiempo por medio de la

³⁸ Eroski Consumer, Reservas de Petróleo, Artículo: Cuanto petróleo le queda al mundo?, 2.08.10, <http://revista.consumer.es/web/es/20040101/medioambiente/>,

³⁹ Juan Melo Pallares, “El Futuro Petrolero Ecuatoriano”, Revista Gas y Petróleo, Corporación Industrial & de Servicios Petroleros y Mineros, 2009, Edición No 12, p. 7.

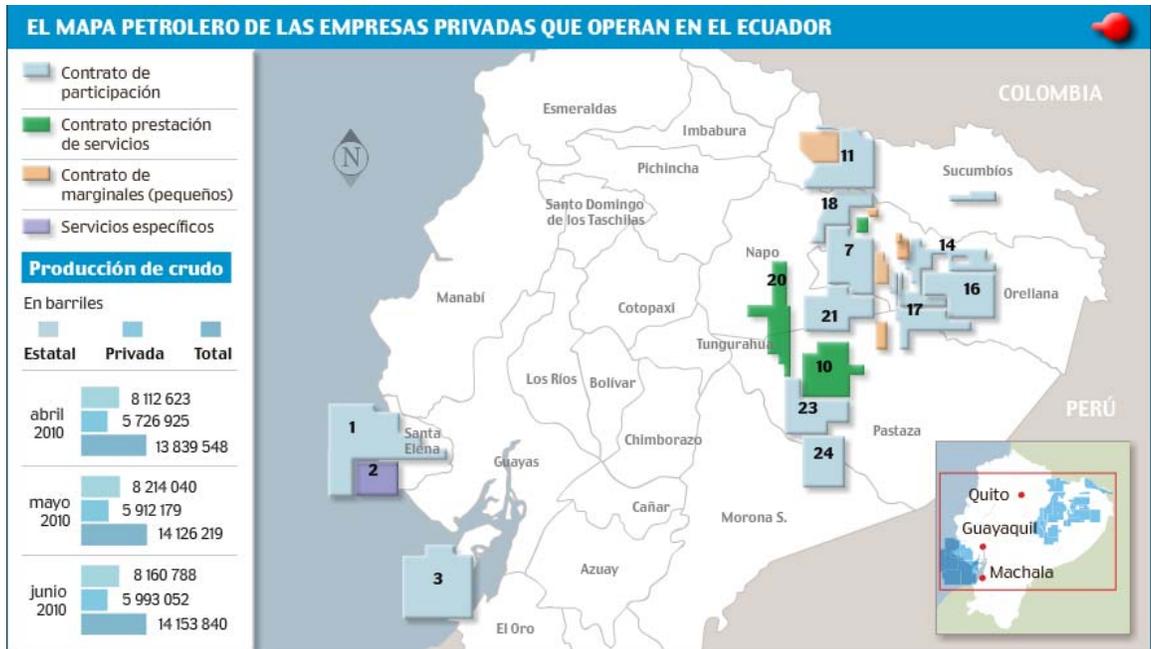
extracción, como todos sabemos el petróleo es un recurso no renovable, esto implica que si nosotros los ecuatorianos no encontramos otras fuentes de sustento económico en el mediano plazo, nuestra economía altamente dependiente del petróleo se verá seriamente deteriorada.

Para el caso de estudio que nos compete en esta investigación debemos indicar que si en realidad el gobierno quiere evitar que las reservas probadas caigan, mientras se sigue extrayendo petróleo, se tienen que descubrir nuevas reservas probadas año tras año. La cantidad descubierta anualmente debe ser igual o superior la producción anual por simple lógica. De lo contrario, las reservas probadas caen.

Esto implica que se requiere la inversión de empresas de reconocido prestigio a nivel internacional que conozcan de sísmica, exploración y mantenimiento de pozos, ya sea esto para las empresas estatales (Petro Ecuador / Petro Amazonas) o a su vez para que den servicios a las compañías multinacionales que se encuentran actualmente desarrollando sus actividades en el país. Esto conlleva a que nuevos expatriados vengan al país.

Actualmente en el caso de las compañías petroleras, tenemos aproximadamente 8 compañías grandes se encuentran trabajando en el país tal como lo indica el mapa petrolero⁴⁰ a continuación:

⁴⁰ Alberto Araujo, “El Mapa Petrolero de las Empresas Privadas que Operan en el Ecuador”, Diario El Comercio, infografías, Mayo 2010 Mapa Petrolero Interactivo, fecha de consulta, 13.08.2010,



Sobre esta industria, existen requerimientos claros por parte de los organismos reguladores como son el Ministerio de Recursos No Renovables así como de la Dirección Nacional de Hidrocarburos, tal como lo indica la Ley de Hidrocarburos en su Art 57⁴¹:

“...Art. 57.- Obligaciones de la empresa pública y las contratistas.- La Empresa Pública de Hidrocarburos y las contratistas en exploración y explotación de hidrocarburos, almacenamiento, transporte, industrialización y comercialización, están obligados, en cuanto les corresponda, a lo siguiente:

<http://www4.elcomercio.com/CustomerFiles/Elcomercio/archivos/infografias/2010/05/Petroleo/Ecuador.html>.

⁴¹ Ministerio de Recursos Naturales No Renovables, Reformas a la Ley de Hidrocarburos, Ley de Hidrocarburos, Art. 57, p.23. <http://www.mrnrr.gob.ec/>.

a) *Contratación de personal nacional: Emplear en el plazo de seis meses de iniciadas las operaciones, sea que las realicen directamente o a través de contratos, un mínimo de ecuatorianos de: noventa por ciento en el personal de obreros y personal de empleados administrativos; y, setenta y cinco por ciento en el personal técnico, a menos que se justifique que no existe técnicos nacionales disponibles.*

Adicionalmente, la contratista realizará un programa de capacitación técnica y administrativa en todos los niveles, a fin de que en los primeros dos años de vigencia del contrato, la ejecución de las operaciones sea realizada mínimo por un noventa y cinco por ciento de trabajadores, empleados administrativos y personal técnico nacional. El personal extranjero fomentará la transferencia de tecnología al personal nacional.”

Teniendo en cuenta este requerimiento específico, a continuación un cuadro explicativo, el cual no tiene ninguna fuente, solo tiene el fin ser ejemplificado:

Meses	Operativos		Administrativos		Técnico	
	Ecuatorianos	Extranjeros	Ecuatorianos	Extranjeros	Ecuatorianos	Extranjeros
0.6	90%	10%	90%	10%	65%	35%
24	95%	5%	95%	5%	95%	5%

Con este análisis, podemos ver que el sector petrolero siempre tendrá personal extranjero dentro de sus operaciones en el Ecuador.

3.2. Aspectos Impositivos Aplicados a la Renta

En relación al análisis de los ingresos percibidos desde el extranjero, por personas quienes tienen un tiempo de permanencia en el Ecuador superior a los 183 días, a continuación describiremos la base legal para cada uno de los casos y rubros que estos reciben.

Tal como lo indica la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno LORTI en su artículo 1, establece:

“Art. 1.- Objeto del impuesto.- Establece el impuesto a la renta global que obtengan las personas naturales, las sucesiones indivisas y las sociedades nacionales o extranjeras, de acuerdo con las disposiciones de la presente Ley.”

Este artículo norma sobre el concepto de renta global. En el Artículo 2, de la misma LORTI regla en forma más detallada sobre que se considera como impuesto.

“Art. 2.- Concepto de renta.- Para efectos de este impuesto se considera renta:

1.- (Sustituido por el Art. 55 de la Ley s/n, R.O. 242-3S, 29-XII-2007).- Los ingresos de fuente ecuatoriana obtenidos a título gratuito o a título

oneroso provenientes del trabajo, del capital o de ambas fuentes, consistentes en dinero, especies o servicios; y,

2.- Los ingresos obtenidos en el exterior por personas naturales domiciliadas en el país o por sociedades nacionales, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 98 de esta Ley.

Adicionalmente, en el capítulo II, Ingresos de Fuente Ecuatoriana, se indica que:

“Art. 8.- Ingresos de fuente ecuatoriana.- Se considerarán de fuente ecuatoriana los siguientes ingresos:

1.- Los que perciban los ecuatorianos y extranjeros por actividades laborales, profesionales, comerciales, industriales, agropecuarias, mineras, de servicios y otras de carácter económico realizadas en territorio ecuatoriano, salvo los percibidos por personas naturales no residentes en el país por servicios ocasionales prestados en el Ecuador, cuando su remuneración u honorarios son pagados por sociedades extranjeras y forman parte de los ingresos percibidos por ésta, sujetos a retención en la fuente o exentos; o cuando han sido pagados en el exterior por dichas sociedades extranjeras sin cargo al gasto de sociedades constituidas, domiciliadas o con establecimiento permanente en el Ecuador. Se entenderá por servicios ocasionales cuando la

permanencia en el país sea inferior a seis meses consecutivos o no en un mismo año calendario;

2.- Los que perciban los ecuatorianos y extranjeros por actividades desarrolladas en el exterior, provenientes de personas naturales, de sociedades nacionales o extranjeras, con domicilio en el Ecuador, o de entidades y organismos del sector público ecuatoriano;...”

Tal como indican estos artículos, todas las empresas multinacionales cuando tengan funcionarios que permanecerán en el país por más de 183 días, estarán en la obligación de constituirse en agentes de retención del impuesto a la renta tal como lo indica el Art 36 de la LORTI. Esto se efectuará sobre todos sus ingresos que percibieron, sea esto dentro o fuera del país, puesto que estamos utilizando el concepto de renta global.

A continuación la tabla de impuesto a la renta que aplica al año 2010⁴²:

Año 2010 En dólares			
Fracción básica	Exceso hasta	Impuesto Fracción Básica	% Impuesto Fracción Excedente
0	8,910	0	0%
8,910	11,350	0	5%
11,350	14,190	122	10%
14,190	17,030	406	12%
17,030	34,060	747	15%
34,060	51,080	3,301	20%
51,080	68,110	6,705	25%
68,110	90,810	10,963	30%
90,810	en adelante	17,773	35%

Res. No. NAC-DGERCGC09-823 de 21 de diciembre de 2009

⁴² Servicio de Rentas Internas, www.sri.gov.ec, Tabla de Cálculo de Impuesto a la Renta Año 2010.

Esto implica que dicha persona de nacionalidad extranjera tiene derecho a la aplicación de las respectivas deducciones las cuales se indican en el capítulo IV de dicha ley.

Es decir, el personal tiene la capacidad de aplicar la rebaja en el cálculo y pago del impuesto a la renta personal los 5 conceptos que define la normativa tributaria (alimentación, salud, educación, vivienda, vestimenta), si dispone de un documento válido que soporte dicho gasto, es decir, se debe considerar que cada funcionario deberá revisar que los documentos que reciben tengan las condiciones de validez, ya sea para factura o nota de venta y sobre todo que consten con su nombre y número de cédula o en el caso de gasto de educación que se considera aceptable el nombre de sus hijos menores de edad dependientes económicamente del funcionario.

Tal como lo indicamos antes, en el caso de los extranjeros que vayan a permanecer en el país por menos de 183 días, se debe aplicar el mismo Art.36 literal b):

“...b) Ingresos de personas naturales no residentes.- (Reformado por el Art. 89 de la Ley s/n, R.O. 242-3S, 29-XII-2007).- Los ingresos obtenidos por personas naturales que no tengan residencia en el país, por servicios ocasionalmente prestados en el Ecuador, satisfarán la tarifa única del veinte y cinco por ciento (25%) sobre la totalidad del ingreso percibido.”

En el caso de los otros cargos relacionados con dicho personal, debemos comentar que:

Arriendos

En el caso de los cargos por arriendos en relación con la vivienda que estará utilizando dicho extranjero para cumplir su trabajo, se consideraría como un incremento directo al sueldo del funcionario, y así, este cargo, al estar incluido dentro de la nómina, se lo puede determinar como un gasto deducible para la empresa. En el caso del expatriado, el deberá mantener la factura del arriendo para la deducción por gastos personales.

Bonos de Desempeño

En cuanto al bono de desempeño, por tratarse de un pago eventual, sujeto a un resultado, estaría sujeto a impuesto a la renta. En el Art. 100 del Reglamento al LORTI, se expresa que son ingresos gravados sujetos a retención en la fuente.

“Art. 100.- Bonificaciones, agasajos y subsidios.- Las bonificaciones, agasajos y subsidios voluntarios pagados por los empleadores a sus

empleados o trabajadores, a título individual, formarán parte de la renta gravable del empleado o trabajador beneficiario de ellas y, por consiguiente, están sujetos a retención en la fuente. No estarán sujetos a retención los gastos correspondientes a agasajos que no impliquen un ingreso personal del empleado o trabajador. “

Pagos por Educación

Los pagos que se realicen por concepto de colegios de los niños de los funcionarios expatriados, deberá igualmente acumularse a su remuneración, al igual que aquellos rubros que pudiera recibir para el desarrollo profesional de su esposa y los gastos de viaje.

A partir del 2008, los pagos que realice la empresa a modo de beca al funcionario, para sus estudios, no constituye como tal ingreso para el funcionario a efecto del cálculo del impuesto a la renta, y debido a que todos los gastos de capacitación y perfeccionamiento de su personal son deducibles a la empresa, lo único que habrá que tener presente es contar con un documento que justifique que tal inversión en la formación del funcionario, es necesaria para la empresa y completar los requisitos que establece el Art. 23 del Reglamento a la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, referentes a:

“Art. 23.- Están exentos del pago del Impuesto a la Renta las asignaciones o estipendios que, por concepto de becas para el financiamiento de estudios, especialización o capacitación en Instituciones de Educación Superior, entidades gubernamentales nacionales o extranjeras y en organismos internacionales, otorguen el Estado, los empleadores, organismos internacionales, gobiernos de países extranjeros y otros.

Para que sean reconocidos como ingresos exentos, estos valores estarán respaldados por los comprobantes de venta, cuando proceda, según la legislación ecuatoriana y de los demás países en los que se incurra en este tipo de gasto, acompañados de una certificación emitida, según sea el caso, por el Estado, los empleadores, organismos internacionales, gobiernos de países extranjeros y otros, que detalle las asignaciones o estipendios recibidos por concepto de becas. Esta certificación deberá incluir como mínimo la siguiente información: nombre del becario, número de cédula, plazo de la beca, tipo de beca, detalle de todos los valores que se entregarán a los becarios y nombre del centro de estudio.”

Gastos de Viaje Exploratorio

En relación a los gastos de viaje que incurre la compañía en que el empleado viaja del país denominado home country o país hogar, para

decidir si desea el pase para esta nueva asignación, los valores que la empresa puede registrar como gastos propios debido a que se tratan de facilidades que se brindaría al trabajador que ha sido contratado para prestar servicios en un lugar distinto al de su residencia habitual, como lo expresa el Reglamento en el Art. 25, literal j); y otras bonificaciones descritas en el literal l) del mismo artículo, son deducibles para la empresa, con la condición de que se haya efectuado la retención respectiva para este último grupo de conceptos.

Gastos de Transporte de Menaje

Los gastos de transporte o movilización del empleado o trabajador y su familia y traslado de menaje de casa, cuando el trabajador haya sido contratado para prestar servicios en un lugar distinto al de su residencia habitual, así como los gastos de retorno del trabajador y su familia a su lugar de origen y los de movilización del menaje de casa, no formarán parte del impuesto a la renta del empleado, sino son un gasto relacionado con la compañía para que esta persona desarrolle las actividades en el país.

Gastos de Trámites de Visas y Regularización

En relación a los gastos por asistencia legal para regularizar la situación del trabajador que se deban realizar previo a la llegada definitiva del funcionario, deben ser cargados únicamente a la empresa y no como ingreso para el trabajador.

Gastos Básicos, Agua, Luz, Teléfono

Los gastos denominados “básicos”: el mantenimiento de su hogar, así como los pagos de servicios, deberán ser cubiertos como ingreso del trabajador y por lo tanto sujetos a impuesto a Renta.

Esto también es aportable para impuesto a la renta en Ecuador, tal como lo indica el Art. 10 del Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno:

“...Se considerarán ingresos de fuente ecuatoriana, los que provengan de bienes situados en el territorio nacional o de actividades desarrolladas en éste, cualquiera sea el domicilio, residencia o nacionalidad del contribuyente...”⁴³

⁴³ Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, Art 10, “Registro Oficial No 209”, 8.06.10, p 5

3.3. Declaración Patrimonial

Tal como lo indica el artículo 69 del Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, la cual fue publicada el 8 de Junio del 2010 en el Registro Oficial No 209.

Las personas naturales, incluyendo las que no desarrollen actividad económica, cuyo total de activos supere el monto de US \$ 200,000, presentarán anualmente en la forma y plazos establecidos por el Servicio de Rentas Internas mediante Resolución de carácter general, la información patrimonial de los saldos iniciales existentes al 1 de enero del ejercicio.

Esta declaración, se realizará considerando tanto la información de la persona así como el porcentaje que le corresponde de la sociedad conyugal e hijos no emancipados, de ser el caso. Quienes mantengan sociedad conyugal o unión de hecho deberán presentar una declaración conjunta en el caso de que sus activos comunes superen los US \$ 400,000. Sin embargo, si cualquiera de los cónyuges o convivientes mantuviere activos fuera de la sociedad conyugal o unión de hecho, la declaración tendrá que ser individual, y contendrá los activos y pasivos individuales así como la cuota en los activos y pasivos que formen parte de la sociedad conyugal o unión de hecho. Entiéndase por patrimonio a la diferencia entre el total de activos y el total de pasivos.”

Tal como se define esta normativa y al revisar el espíritu de la misma, entendemos que la autoridad tributaria desea conocer cómo muchas de las personas en el Ecuador han hecho grandes patrimonios sin tener contribuciones impositivas que estén relacionadas. Por esta razón, salvo mejor criterio, no considero que sea una opción la aplicación de esta norma para extranjeros que están en Ecuador por un tiempo específico y que si fuera el caso que tuvieran un patrimonio en el exterior superior la definido por la norma, este no está relacionado con su ingreso en el período de su asignación dentro del país.

3.4. Propuesta de Opción de Manejo de Personal Extranjero en el Sector

Sigamos el ejemplo de Olga, quien tiene nacionalidad rusa y es una empleada británica, que fue asignada a Ecuador a vivir 3 semanas en el Campo Petrolero Eden Yuturi en el Bloque 15 en el área de Sísmica y 1 semana en Quito cada mes. Su asignación es de 4 años, tiene un objetivo específico, ostenta el cargo de Gerente de Sísmica. El sueldo que percibe en su país de origen es de US\$1.250 dólares mensuales, tiene dos bonos anuales, el primero de US\$1.500 por vivir en el exterior, y el segundo, un bono de relocalización por US\$4.000 debido que la vida en Ecuador es más barata que Londres, no recibe valores adicionales por compensación de vida. Olga paga un departamento de US\$1.000 en

Quito, para vivir la semana que sale del campo, tiene un hijo en el Colegio Americano, cuya pensión es de US\$750, sus cargos por servicios básicos son US\$100 mensuales y tiene un bono local de US\$800 anuales por vivir en el Oriente. A continuación un ejemplo de cálculo:

EJEMPLO APLICACIÓN CALCULO IMPUESTO A LA RENTA

<u>Ingresos – Locales</u>	<u>US\$ Dollars</u>		
ARRIENDO	12,000.00		
EDUCACION	9,000.00		
SERVC. BASICOS	1,200.00		
OTROS	1,000.00		
BONO CAMPO PETROLERO	800.00		
SUBTOTAL	<u>24,000.00</u>	A	
<u>Ingresos Pais Origen</u>			
PAIS DE ORIGEN	15,000.00		
BONO TRABAJO EXTERIOR	1,500.00		
RELOCALIZACION	<u>4,000.00</u>		
SUBTOTAL	<u>20,500.00</u>	B	
<u>TOTAL PAGOS</u>	44,500.00	A+B = C	
Aporte Personal IESS	4,160.75	C*9.35% = D	
CÁLCULO IMPUESTO RENTA - APLICACIÓN TABLA			
BASE IMPONIBLE	40,339.25	C-D= E	
Fracción Básica	34,060.00		3,301.00
Base de Cálculo	6,279.25	20%	<u>1,255.85</u>
Impuesto a la Renta Causado			<u>4,556.85</u> F
CÁLCULO IMPUESTO RENTA - GROSS UP – SALARIO NETO			
BASE IMPONIBLE	40,339.25	E	
Impuesto a la Renta Causado	<u>4,556.85</u>	F	
Nueva Base Imponible	<u>44,896.10</u>	E+F	
Fracción Básica	34,060.00		3,301.00
Base de Cálculo	10,836.10	35%	<u>3,792.64</u>
Impuesto a la Renta Salario Neto			<u>7,093.64</u>

Como se puede ver en el cuadro, se ha dividido en dos sus ingresos.

En primer lugar los recibidos localmente y que fueron tratados en nuestro estudio en el numeral 3.2. Estos corresponden a los diferentes beneficios tales como arriendo, educación y demás beneficios que Olga recibiría en

Ecuador. En relación con la normativa, se puede analizar que al ser la persona residente fiscal en Ecuador, estos forman parte de la base del impuesto a la renta, tal como lo indica el Art.2, de la LORTI, el mismo que establece:

“Art. 2.- Concepto de renta.- Para efectos de este impuesto se considera renta:

1.- (Sustituido por el Art. 55 de la Ley s/n, R.O. 242-3S, 29-XII-2007).- Los ingresos de fuente ecuatoriana obtenidos a título gratuito o a título oneroso provenientes del trabajo, del capital o de ambas fuentes, consistentes en dinero, especies o servicios; y...”

En el segundo lugar se encuentran los ingresos que esta persona recibe en relación con el acuerdo que tiene en su país de origen, así como los respectivos bonos y el pago que tiene esta persona por la relocalización desde su país hasta el Ecuador. Tal como se indica en el mismo Art.2 de la LORTI:

“...2.- Los ingresos obtenidos en el exterior por personas naturales domiciliadas en el país o por sociedades nacionales, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 98 de esta Ley.”

Adicionalmente, debemos indicar que la misma LORTI, establece:

“Art. 8.- Ingresos de fuente ecuatoriana.- Se considerarán de fuente ecuatoriana los siguientes ingresos:

1.- Los que perciban los ecuatorianos y extranjeros por actividades laborales, profesionales, comerciales, industriales, agropecuarias, mineras, de servicios y otras de carácter económico realizadas en territorio ecuatoriano, salvo los percibidos por personas naturales no residentes en el país por servicios ocasionales prestados en el Ecuador, cuando su remuneración u honorarios son pagados por sociedades extranjeras y forman parte de los ingresos percibidos por ésta, sujetos a retención en la fuente o exentos; o cuando han sido pagados en el exterior por dichas sociedades extranjeras sin cargo al gasto de sociedades constituidas, domiciliadas o con establecimiento permanente en el Ecuador. Se entenderá por servicios ocasionales cuando la permanencia en el país sea inferior a seis meses consecutivos o no en un mismo año calendario;

2.- Los que perciban los ecuatorianos y extranjeros por actividades desarrolladas en el exterior, provenientes de personas naturales, de sociedades nacionales o extranjeras, con domicilio en el Ecuador, o de entidades y organismos del sector público ecuatoriano;...”

Como se puede verificar en el cuadro, este ejemplo esta basado en un salario neto, es decir, la Compañía debe correr con todo los impuestos que estén relacionados con el empleado, para el caso del ejemplo, el impuesto a la renta, la Compañía termina pagando US\$7.093,64, que si comparamos con los US\$44.500 que es su ingreso, la Compañía termina pagando a más de su salario, un 16% adicional del impuesto a la renta.

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

Después de haber efectuado la investigación, a continuación detallamos las conclusiones y recomendaciones:

1) Desde la Perspectiva de la Empresa

- Es clave determinar desde el inicio cuánto tiempo va a estar asignada la persona al país, puesto que el tratamiento impositivo cambia totalmente si la persona ya es un residente fiscal, es decir se prevé que su permanencia será por más de 183 días, caso contrario se recomienda que la Compañía utilice una liquidación de compras por el pago de su remuneración y proceder a la retención del 24% de impuesto a la renta para el año 2011.

Es importante desde el inicio validar también, si la asignación incluye el pago en base a un salario neto. De ser este el caso, esto implica que la Compañía deberá asumir y por ende pagar todos los impuestos y seguridad social relacionada con el empleado. Esto conlleva que el gasto para la Compañía será mayor. Por ejemplo, solo al hablar del caso de estudio efectuado (impuesto a la renta), se puede verificar un incremento de 56% ($US\$7.093 - US\$4.056 = US\$2.536 / US\$4.056 = 56\%$) en el

incremento del impuesto, por el recalcu lo adicional de la base de impuesto a la renta, bajo una estructura de salario neto.

- Se recomienda realizar un análisis del país hogar del que viene el expatriado, a fin de determinar si Ecuador tiene o no un convenio de doble tributación, esto es clave a fin de evitar una doble imposición de la renta. Tal como se vio en la investigación, de existir un convenio, la renta solo debe ser grabada en uno de los países.
- Es recomendable efectuar una adecuada depuración de ingresos percibidos en el Ecuador, para la determinación de cuáles son base de impuesto a la renta y cuáles no. Los beneficios pueden variar mucho entre corporaciones, así como de sus política internas de recursos humanos, más aun en el sector petrolero en los cuales, las compensaciones son diferentes, debido principalmente a las localizaciones geográficas de las bases. Por esta razón hay que efectuar un análisis detallado y pormenorizado sobre todo lo que paga la compañía por diferentes conceptos, arriendo, educación, bonos, etc., para la constitución de la base imponible.
- Una vez que se tenga la base de cálculo de impuesto a la renta, es recomendable que se determinen y validen los contratos de trabajo o a su vez cuales van a ser los términos de pago a dicho personal extranjero, es

decir si el sueldo va a ser como pago neto, si compañía va a asumir sus impuestos acá o no, si es el caso que se asuma los impuestos, debe efectuarse un recálculo, incluyendo estos impuestos como ingresos y recalcularse otra vez la base tal como se lo mencionó y analizó antes.

2) Desde la Perspectiva del Empleado

- No es recomendable renunciar de la nomina de su país de origen, puesto que como empleado, perdería todos los beneficios de la antigüedad y aportaciones en la seguridad social. Se recomienda al empleado mantenerlo en la nomina del país origen y contratarlo en el país anfitrión bajo una perspectiva de salario neto. Con esta recomendación, si bien para la Compañía sería un gasto adicional, se está tratando al empleado de una forma adecuada, puesto que dicho funcionario estará manteniendo sus beneficios principalmente de jubilación en su país, para cuando regrese. Adicionalmente, para el tema de años de servicio, si un empleado rota cada dos o tres años por diferentes países, no tendría ninguna antigüedad y los respectivos beneficios relacionados en su país de origen.
- Si en realidad la permanencia en el país será más de 183 días, se recomienda validar cuánto de su ingreso es realmente de fuente Ecuatoriana y cuánto puede ser de fuente extranjera. Esto debido a que

puede existir casos en los cuales si bien la persona extranjera trabaja en Ecuador y es residente fiscal, viaja a otras localidades /bases petroleras, en países diferentes a Ecuador y sobre esto la persona recibe ingresos adicionales en el extranjero, con lo cual se podría aplicar el artículo 136 del RALORTI, tomar las deducciones impositivas efectuadas en los otros países y así evitar una doble imposición.

No fueron parte de esta investigación los aspectos relacionados con la tramitación de visas y permisos de trabajo en el país, así como tampoco de seguridad social, por lo que es recomendable que se involucre a expertos en temas migratorios y laborales para evitar cualquier potencial contingencia.

Bibliografía

- Banco Central del Ecuador www.bce.fin.ec
- Servicio de Rentas Internas www.sri.gov.ec
- Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, Registro Oficial No 209, 8 de Junio del 2010
- Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, Servicio de Rentas Internas, Artículo 136, 9 de Junio del 2010
- Convenios de Doble Tributación por cada país
- Estudios de Derecho Internacional Tributario, José Vicente Troya, Editorial Pudeleco, Marzo del 2008.
- Manual de Derecho Tributario Internacional, Cesar Montaña Galarza, Corporación Editora nacional, Quito 2006
- Oil Production, Foro de Discusión de Temas Petroleros, www.oilproduction.net.
- US **Securities and Exchange Commission**, official Federal Agency, www.sec.gov.
- Revista Judicial, www.derechoecuador.com., Seguridad Juridica, Dra. Veronica Cepeda 22/08/10
- Universidad Del Valle de México, El Secreto de China: Estrategia de Competitividad, René Villareal, Ediciones Saltillo, primera edición, México 2006
- www.mercado.com, Que es el Know How, Jorge Pereira 2007.

- Diario El Comercio, <http://www.elcomercio.com/2010-06-08/Noticias/Negocios/Noticias-Secundarias/mapa-petrolero.aspx>, publicado el Martes 8 de Junio del 2010
- Ministerio de Recursos Naturales No Renovables, <http://www.mrnrr.gob.ec/>, Reformas a la Ley de Hidrocarburos, Ley de Hidrocarburos.
- Diccionario De La Real Academia Española, <http://buscon.rae.es/draef/>
- SAP Global Partners www.sap.com
- US **Securities and Exchange Commission**, official Federal Agency, www.sec.gov.
- Foreign Corrupt Practice Act, <http://www.worldcompliance.com/Espanol/foreign-corruption-practices-act-esp.html>, FCPA
- Comunidad Andina, www.comunidadandina.org
- Revista Judicial, www.derechoecuador.com.
- <http://www.allwords.com>
- Universidad de Barcelona, España <http://ocw.ub.edu>,
- Universidad de las Américas de Puebla, México, 2010
- Universidad Católica Santiago de Guayaquil, Revista Jurídica, 2010