



# **UNIVERSIDAD DE GUAYAQUIL**

## **FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS**

**TESIS PRESENTADA PARA OPTAR EL GRADO DE  
MAGÍSTER EN TRIBUTACIÓN Y FINANZAS**

**“ESTUDIO SOBRE EL RIESGO TRIBUTARIO EN ECUADOR  
Y SU RELACIÓN CON LA FISCALIDAD INTERNACIONAL,  
PERIODO 2010 – 2014”**

**AUTOR:**

**C.P.A. ROSENDO VIDAL AVILA BURBANO**

**TUTOR:**

**ECON. ISAURO VIVANCO HIDALGO, MSc.**

**Guayaquil – Ecuador**

**JULIO – 2015**



Presidencia  
de la República  
del Ecuador



Plan Nacional  
de Ciencia, Tecnología,  
Innovación y Saberes



**SENESCYT**  
SECRETARÍA NACIONAL DE EDUCACIÓN SUPERIOR,  
CIENCIA, TECNOLOGÍA E INNOVACIÓN

<b>REPOSITORIO NACIONAL EN CIENCIA Y TECNOLOGIA</b>		
<b>FICHA DE REGISTRO DE TESIS</b>		
<b>TÍTULO Y SUBTÍTULO: “ESTUDIO SOBRE EL RIESGO TRIBUTARIO EN ECUADOR Y SU RELACIÓN CON LA FISCALIDAD INTERNACIONAL, PERIODO 2010-2014”</b>		
<b>AUTOR: C.P.A. ROSENDO VIDAL ÁVILA BURBANO</b>	<b>REVISORES: ECON. ISAURO VIVANCO HIDALGO, MSc.</b>	
<b>INSTITUCIÓN: UNIVERSIDAD DE GUAYAQUIL</b>	<b>FACULTAD: CIENCIAS ECONÓMICAS</b>	
<b>CARRERA: MAESTRIA EN TRIBUTACIÓN Y FINANZAS</b>		
<b>FECHA DE PUBLICACION: JULIO/2015</b>	<b>Nº DE PÁGS: 79</b>	
<b>ÁREAS TEMÁTICAS:</b> Tributación y finanzas públicas.		
<b>PALABRAS CLAVE</b> Riesgo tributario Fiscalidad internacional		
<b>RESUMEN:</b> Esta investigación se fundamenta en el estudio del riesgo tributario en Ecuador y en las características de los factores vinculados al comercio internacional, tales como el fenómeno de la doble o múltiple tributación sobre una misma renta o capital, también conocido como fiscalidad internacional, los cuales se presentan como un problema en el ámbito fiscal del Ecuador.		
<b>Nº DE REGISTRO (en base de datos):</b>	<b>Nº DE CLASIFICACIÓN:</b>	
<b>DIRECCIÓN URL (tesis en la web):</b>		
<b>ADJUNTO PDF:</b>	<b>SI X</b>	<b>NO</b>
<b>CONTACTO CON AUTOR/ES:</b> C.P.A. ROSENDO VIDAL ÁVILA BURBANO Coordinación Zonal 5 Ministerio de Educación	<b>Teléfono:</b> 0992212447 043702190	<b>E-mail:</b> <a href="mailto:rvidrian34@gmail.com">rvidrian34@gmail.com</a>
<b>CONTACTO EN LA INSTITUCIÓN:</b>  Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Guayaquil	<b>Nombre: Econ. Natalia Andrade Moreira, MSc.</b>	
	<b>Teléfono: 042293052, ext. 108</b>	
	<b>E-mail: <a href="mailto:nandramo@hotmail.com">nandramo@hotmail.com</a></b>	

## INFORME DEL TUTOR

Guayaquil, 2 de Julio de 2015

Economista

**MARINA MERO FIGUEROA**

**DECANA**

Facultad de Ciencias Económicas

Universidad de Guayaquil

Ciudad

De mi consideración:

Una vez que se ha terminado el proceso de seguimiento y revisión de la tesis titulada: **“Estudio sobre el riesgo tributario en Ecuador y su relación con la fiscalidad internacional, periodo 2010-2014”**, del autor **C.P.A. Rosendo Vidal Avila Burbano**, previo a la obtención del grado académico de **Magíster en Tributación y Finanzas**, indico a usted que el trabajo se ha realizado, cumpliendo con los procedimientos y requisitos metodológicos exigidos por la Facultad.

Particular que comunico usted para los fines consiguientes.

Atentamente,

**Econ. ISAURO VIVANCO HIDALGO. MSc.**  
**TUTOR**

## **AGRADECIMIENTO**

*Mi agradecimiento fraterno a DIOS por la bendición que he recibido al poder lograr el gran objetivo, a mi esposa Rosa Angélica Correa Valle, a mi suegra Georgina Valle y a mi hermana Marisol Avila Burbano, por vuestro apoyo incondicional.*

*A la Facultad de Ciencias Económicas por la acogida para la realización de mi maestría; de manera especial al Econ. Isauro Vivanco por guiarme con sus tutorías para el correcto desarrollo de la tesis; y a todos quienes de una u otra manera me brindaron su amistad y optimismo, lo que me permitió llegar a la meta anhelada.*

**C.P.A. Rosendo Vidal Avila Burbano**

## **DEDICATORIA:**

*A mi querida esposa Rosa Angélica Correa Valle y a mis hijos Angie Marian Avila Fiallos y Stalin Adrián Avila Correa;*

*A mis padres, que a pesar de no estar con vida, sé que desde el cielo me cuidan; y,*

*A mis hermanos, especialmente a mi hermana Marisol Avila Burbano, quien siempre me encaminó por el camino del bien a través de sus sabios consejos.*

**C.P.A. Rosendo Vidal Avila Burbano**

# ÍNDICE GENERAL

## Páginas preliminares:

Repositorio Nacional en Ciencia y Tecnología .....	ii
Informe del Tutor.....	iii
Agradecimiento.....	iv
Dedicatoria.....	v
Índice General.....	vi
Tabla de Contenido.....	vi
Índice de Cuadros.....	ix
Índice de Gráficos.....	x

## Tabla de Contenido:

<b>INTRODUCCIÓN .....</b>	<b>1</b>
<b>CAPÍTULO I.....</b>	<b>4</b>
<b>ANÁLISIS DEL RIESGO TRIBUTARIO EN EL ECUADOR.....</b>	<b>4</b>
1.1. Qué es el riesgo tributario. ....	4
1.2. Qué variables se vinculan a la determinación del Riesgo Tributario. ....	5
1.2.1.Ingresos de fuente ecuatoriana. ....	6
1.2.2.Doble facturación y su efecto. ....	8
1.2.3.Ingresos subvaluados.....	9
1.2.4.Gastos sin sustento. ....	9
1.2.5.Remuneraciones no deducibles. ....	9
1.2.6.Depreciaciones hasta los porcentajes aceptados. ....	10
1.2.7.Provisiones de incobrables.....	10
1.2.8.Baja de inventarios. ....	11
1.2.9.Precios de transferencia. ....	11
1.2.10.Uso de paraísos fiscales y otros factores. ....	12
1.3. Problemas en operaciones internacionales. ....	12

1.3.1. Ejemplos de comercio externo donde se evidencia la fiscalidad Internacional.....	13
1.4. Problemas y medidas que toma el sistema tributario ecuatoriano para la prevención de riesgos tributarios.....	15
1.5. Sanciones económicas e inclusive penales a los contribuyentes por actitud evasora ante el Fisco.....	17
1.6. Aspectos legales vinculados al presente estudio.....	18
<b>CAPÍTULO II.....</b>	<b>22</b>
<b>FISCALIDAD INTERNACIONAL.....</b>	<b>22</b>
2.1. La Fiscalidad Internacional.....	22
2.2. Gestión Tributaria de Ecuador en relación a la Fiscalidad Internacional.....	24
2.3. Criterios de vinculación.....	26
2.3.1. Principio de la fuente.....	26
2.3.2. Principio de la residencia.....	26
2.4. Doble o Múltiple Tributación Internacional.....	27
2.4.1. Concepto.....	27
2.4.2. Doble imposición económica.....	29
2.4.3. Doble imposición jurídica.....	29
2.5. Conflictos causantes de Doble o Múltiple Tributación.....	30
2.5.1. Problemas de Residencia/Fuente.....	30
2.5.2. Problemas de Residencia/Residencia.....	31
2.5.3. Problemas de Fuente/Fuente.....	31
2.6. Conflictos de la diferencia de normas en la deducibilidad de los gastos.....	31
2.7. Conflictos de la residencia.....	31
2.8. La elusión y evasión.....	33
2.9. Casos frecuentes que enfrenta la Fiscalidad Internacional.....	35
2.10. Métodos para evitar la doble imposición.....	36

<b>CAPÍTULO III.....</b>	<b>38</b>
<b>ASPECTOS RELEVANTES DE LA FISCALIDAD INTERNACIONAL Y EL RIESGO TRIBUTARIO EN EL ECUADOR, PERIODO 2010 – 2014.....</b>	<b>38</b>
3.1. Gestión Tributaria de Ecuador en relación a la Fiscalidad Internacional.....	38
3.2. Mecanismos internos ecuatorianos para evitar la Doble o Múltiple Tributación, periodo 2010-2014.....	41
3.3. Convenios internacionales para evitar la doble o múltiple tributación vigentes en el periodo 2010-2014. ....	42
3.4. Países con mayor riesgo tributario para el Ecuador, 2010-2014. ....	44
<b>CAPÍTULO IV .....</b>	<b>47</b>
<b>COMPORTAMIENTO DE LA RECAUDACIÓN DE IMPUESTOS Y SU RELACIÓN CON LA EVOLUCIÓN DEL RIESGO TRIBUTARIO, PERIODO 2010 – 2014.....</b>	<b>47</b>
4.1. Análisis sobre el comportamiento de la recaudación tributaria en el Ecuador, periodo 2010 – 2014. ....	47
4.2. Análisis sobre el comportamiento de la recaudación de los principales impuestos relacionados con los factores de riesgos tributarios, periodo 2010 – 2014.....	54
4.2.1. Impuesto a la Renta .....	54
4.2.2. Impuesto al Valor Agregado .....	57
4.2.3. Impuesto a la Salida de Divisas .....	60
4.4. Análisis relacional sobre los índices de recaudación, evasión y riesgo tributario.....	68
<b>CAPÍTULO V .....</b>	<b>70</b>
<b>CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.....</b>	<b>70</b>
5.1. Conclusiones.....	70
5.2. Recomendaciones. ....	72
<b>BIBLIOGRAFÍA .....</b>	<b>74</b>

## ÍNDICE TABLAS

Tabla 1. Evasión vinculada a la depreciación .....	10
Tabla 2. Problemas y medidas actuales del sistema tributario ecuatoriano..	16
Tabla 3. Infracciones más comunes Servicio de Rentas Internas (vigente)..	17
Tabla 4. Leyes vinculadas - sanciones incumplimiento contribuyentes (vigente) .....	20
Tabla 5. Modelos internacionales para el control de doble imposición .....	29
Tabla 6. La doble imposición jurídica internacional.....	30
Tabla 7. Métodos de la “exención” más utilizados para evitar la doble imposición a nivel mundial .....	37
Tabla 8. Métodos de la imputación plena e imputación ordinaria más utilizados para evitar la doble imposición a nivel mundial .....	37
Tabla 9. Convenios para evitar la doble tributación de Ecuador, periodo 1982 - 1990.....	42
Tabla 10. Convenios para evitar la doble tributación de Ecuador, periodo 1992 - 2013.....	43
Tabla 11. Recaudación tributaria efectiva del Ecuador, periodo 2010-2014.	49
Tabla 12. Variación del comportamiento del IVA, PIB e Inflación. ....	60
Tabla 13. Participación del IR, IVA e ISD en la recaudación total efectiva (2010 – 2014).....	65
Tabla 14. Variación de la participación del IR, IVA e ISD en la recaudación total efectiva (2010 – 2014) .....	67
Tabla 15. Resultados promedios de los índices de recaudación, evasión y riesgo tributario (2010 – 2014) .....	68

## ÍNDICE DE GRÁFICOS

Gráfico 1. Principio de residencia. ....	32
Gráfico 2. Comportamiento de los convenios para evitar la doble tributación de Ecuador .....	43
Gráfico 3. Impuestos recaudados por el Servicio de Rentas Internas .....	48
Gráfico 4. Principales impuestos recaudados por el Servicio de Rentas Internas .....	49
Gráfico 5. Variación de recaudación tributaria del Ecuador, 2010-2014 .....	50
Gráfico 6. Recaudación de impuestos directos en el Ecuador, periodo 2010-2014 .....	51
Gráfico 7. Recaudación de impuestos directos en el Ecuador, periodo 2010-2014 .....	52
Gráfico 8. Participación de los impuestos directos e indirectos en la recaudación efectiva, periodo 2010-2014 .....	53
Gráfico 9. Recaudación del Impuesto a la Renta, periodo 2010-2014.....	54
Gráfico 10. Variación de la recaudación del Impuesto a la Renta, periodo 2010-2014.....	55
Gráfico 11. Comportamiento de la participación del Impuesto a la Renta a la Recaudación efectiva % (2010 – 2014).....	56
Gráfico 12. Recaudación del Impuesto al Valor Agregado, 2010-2014 .....	58
Gráfico 13. Variación de la recaudación del Impuesto al Valor Agregado, periodo 2010-2014 .....	59
Gráfico 14. Recaudación del Impuesto a la Salida de Divisas. ....	61
Gráfico 15. Variación de la recaudación del Impuesto a la Salida de Divisas, periodo 2010-2014 .....	62
Gráfico 16. Índice de Evasión de Impuestos Ecuador, 2010-2014 .....	63
Gráfico 17. Participación del IR, IVA e ISD en la recaudación total efectiva (2010 – 2014).....	65
Gráfico 18. Comportamiento de la participación de IR, IVA e ISD en la recaudación efectiva, periodo 2010-2014 .....	66

## INTRODUCCIÓN

El presente trabajo se vincula al “estudio sobre el riesgo tributario en Ecuador y su relación con la fiscalidad internacional, periodo 2010-2014”.

Es así que esta investigación se fundamenta en el estudio del riesgo tributario en Ecuador y en las características de los factores vinculados al comercio internacional, tales como el fenómeno de la doble o múltiple tributación sobre una misma renta o capital, también conocido como fiscalidad internacional, los cuales se presentan como un problema en el ámbito fiscal del Ecuador.

El problema de este estudio se centra en la diferencia de los criterios tributarios que existen entre los distintos países del mundo, los cuales ponen en cuestionamiento la potestad tributaria entre estados.

La mayoría de los países latinoamericanos, en las décadas de los años ochenta y noventa, atravesaron por un proceso de globalización, esto trajo consigo la apertura económica y el crecimiento de capitales e inversiones entre varias naciones o estados, originando la internacionalización de la economía, dicho proceso ha permitido el crecimiento de la competencia en la búsqueda para la obtención de capitales, creando regímenes tributarios más preferentes.

Actualmente, la globalización mantiene las puertas abiertas de las economías de varios países; motivo por el cual, para su regulación, los gobiernos han formulado políticas económicas y fiscales que permitan estimular y promover el comercio internacional, entre estas se encuentran los acuerdos comerciales y los tratados tributarios. Sin embargo, el

componente fiscal representa una de las variables más importantes en la localización del capital, ya que este determina la utilidad del inversionista.

Los tratados evitan la múltiple tributación, por ello son considerados a nivel internacional como un marco jurídico en las inversiones internacionales; en consecuencia, existen también aspectos que pudiesen tener incidencia negativa en los flujos de inversiones en diferentes países, uno de los más relevantes es la fiscalidad internacional, la misma que estudia la múltiple tributación sobre un mismo capital o bien, entre otros aspectos de comercio internacional. La presente investigación comprende los siguientes capítulos:

#### RESUMEN

En el capítulo I se analizan los fundamentos del riesgo tributario en Ecuador.

El capítulo II hace mención a la fiscalidad internacional.

Por su parte en el capítulo III, se revisan los aspectos relevantes de la Fiscalidad Internacional y el Riesgo Tributario en el Ecuador, durante el periodo 2010 – 2014.

Finalmente, en el capítulo IV se evalúa el comportamiento de la recaudación de impuestos y su relación con la evolución del riesgo tributario, durante el periodo 2010 - 2014.

Luego de la elaboración de los capítulos se presentan las respectivas conclusiones y recomendaciones.

## ANTECEDENTES

La hipótesis planteada se vinculó a comprobar si “la disminución del riesgo tributario vinculado a la fiscalidad internacional ha permitido mejorar la recaudación de impuestos en Ecuador durante el periodo 2010 – 2014”.

Para lo cual, el objetivo general se direccionó a “analizar los factores de riesgo tributario en Ecuador y su relación con la fiscalidad internacional, periodo 2010 – 2014”.

Los objetivos específicos planteados, se direccionaron a:

- ❖ Identificar a profundidad el riesgo tributario dentro del Ecuador en cuanto a conceptualización y situación.
- ❖ Establecer los fundamentos de la Fiscalidad Internacional, su poder tributario y utilización en el Ecuador.
- ❖ Analizar los aspectos relevantes de la Fiscalidad Internacional y el Riesgo Tributario en Ecuador, periodo 2010-2014.
- ❖ Determinar el comportamiento de la recaudación de impuestos y su relación con la evolución del Riesgo Tributario.

# **CAPÍTULO I**

## **ANÁLISIS DEL RIESGO TRIBUTARIO EN EL ECUADOR**

### **1.1. Qué es el riesgo tributario.**

El riesgo tributario puede definirse como la posibilidad de ocurrencia de un hecho desfavorable como consecuencia de acciones previas, siempre y cuando este afecte de manera directa a los temas tributarios de un país. Principalmente a la recaudación de impuestos. (Centro Interamericano de Administraciones Tributarias., 2010).

Desde esa conceptualización, la (Asamblea Constituyente, 2007) en el artículo # 103, numeral 14, indica que la Administración Tributaria debe “recopilar los datos de grandes contribuyentes y grupos económicos que presentan situaciones de riesgo tributario, a fin de prevenir incumplimientos o restablecer la disciplina fiscal” (Art. 103).

Esto quiere decir que el Servicio de Rentas Internas (SRI), ejecuta controles y sanciones para evitar que los contribuyentes evadan impuestos. En Ecuador, diversas son las situaciones que podrían ser consideradas como riesgo fiscal; sin embargo, el análisis presentado en este apartado se direcciona a la afectación que podría existir con relación a los países que podrían ser considerados como riesgosos en materia tributaria, es decir, con los cuales Ecuador podría estar afectándose por falencias del sistema que causen evasión.

Es por ello que con relación a la fiscalidad Internacional, las funciones en esta materia se vinculan al desarrollo de actividades constantes que permitan determinar las forma o modalidades de fraude tributario. Con ello

se puede determinar los métodos para evaluar el riesgo tributario en relación con actividades utilizadas por los contribuyentes en los distintos sectores económicos. La mitigación de riesgo comprende la realización de estudios, evaluaciones y análisis que contribuyan a la disminución de evasión y otras situaciones que perjudiquen a los ingresos de una nación o violenten su legislación.

Se conoce que los sistemas tributarios a nivel mundial poseen una interconexión en constante crecimiento; motivo por el cual, es necesario determinar soluciones unilaterales y bilaterales que permitan la coordinación entre las pretensiones de todos los países, ya que las interposiciones a nivel tributario o de gravámenes representan un obstáculo en el desarrollo del flujo comercial internacional. No obstante, muchas veces esto no ocurre, pues la política fiscal de cada país encuentra diversos modelos de desarrollo económico, como la liberación de impuestos dentro de un territorio.

Es por ello que el *Servicio de Rentas Internas* (2013) podría definir a los paraísos fiscales como “regímenes tributarios con imposición fiscal menor al 60% de la vigente en el Ecuador por el mismo concepto” (pág. 1)

Por todo lo mencionado, se determina la importancia de analizar exhaustiva y constantemente todas las características de las principales variables relacionadas al comercio internacional y al riesgo tributario que estas representan en el Ecuador.

## **1.2. Qué variables se vinculan a la determinación del Riesgo Tributario.**

Existen algunas variables de análisis vinculadas al riesgo tributario; sin embargo, hay que tener presente que estos se fundamentan en

problemas de carácter fiscal y financiero, que se dan en algunos casos por la existencia de regímenes preferentes los cuales podrían funcionar como escudos fiscales, ocasionando la disminución de la base imponible del IR. También se presenta por la ejecución de transacciones sin sustentos, es decir que no tienen la información necesaria que garantice que la transacción se ha hecho acorde a las normativas y convenios tributarios existentes. A continuación se mencionan las principales variables direccionadas a la determinación del *Riesgo Tributario*.

### **1.2.1. Ingresos de fuente ecuatoriana.**

Acorde a lo mencionado por Hansen - Holm Advice (2012), se consideran ingresos de fuente ecuatoriana a “las rentas obtenidos a título gratuito o a título oneroso originadas del trabajo, del capital o de las dos fuentes, consistente en dinero, especies o servicios” (pág. 3). Es así que al mencionar ingresos se hace referencia a las rentas obtenidas por la ejecución de una actividad económica.

La Administración Tributaria en Ecuador clasifica a estos entes generadores de ingresos como “personas naturales, sucesiones indivisas y las sociedades nacionales o extranjeras”.

Las personas naturales:

Son todos aquellos individuos que desempeñan una actividad económica lícita. Es oportuno destacar que existen dos tipos, los que están obligados a llevar contabilidad y los que no; adicionalmente, toda persona natural que ejerza una actividad económica en Ecuador, debe tener un Registro Único de Contribuyente (RUC) y; además, emitir comprobantes de ventas autorizados por el (Servicio de Rentas Internas, 2015).

Las sucesiones indivisas:

Son consideradas en materia tributaria como un conjunto compuesto por un grupo de personas que comparten una herencia que, por diversos motivos, no fue repartida. Bajo ese concepto este tipo de contribuyentes existirán en relación a la herencia (uno o más bienes), sobre lo cual se comparte un patrimonio. (Servicio de Rentas Interna, 2015). Es importante mencionar que luego de la repartición de los bienes, cada uno de los herederos deberá declarar las rentas adquiridas por el bien heredado.

Las sociedades:

Las sociedades son personas jurídicas, las cuales se encuentran inscritas legalmente en Ecuador y amparadas por la legislación nacional. Este tipo de contribuyentes desempeñan actividades económicas lícitas y se dividen en privadas y públicas. (Servicio de Rentas Interna, 2015).

Estos contribuyentes, como se pudo observar son generadores de rentas, ya sean por las actividades que desempeñan o por bienes que han heredado; en consecuencia, la Administración Tributaria, por medio del Servicio de Rentas Internas gestiona un control para evitar cualquier tipo de evasión en relación al Impuesto a la Renta, es decir que vigila todos los ingresos de fuente ecuatoriana u obtenidos en el exterior.

Es importante indicar que con relación a la cuantificación de los ingresos para el cálculo y control del pago del impuesto a la renta, en el artículo # 1 del “Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno” se indica que esta será calculada con relación a los ingresos que tenga el contribuyente, ya sea a título gratuito o a título oneroso, tanto de fuente ecuatoriana como los obtenidos en el exterior, “se registrarán por el precio del bien transferido o del servicio prestado o por el valor bruto de los ingresos generados por rendimientos financieros

o inversiones en sociedades; cabe destacar, que si el ingreso se da por especie o servicio, el valor se puede determinar por el precio referencial del mercado, en el caso de que no exista algún documento que lo justifique” (Correa, 2008, pág. Art. 1).

### **1.2.2. Doble facturación y su efecto.**

Acorde a lo expuesto por Camargo (2005), la doble facturación es un tipo de evasión que generalmente se utiliza para evitar los registros de ingresos o ventas hechas, por lo cual no se registra un monto y; en consecuencia, se evita el pago de impuestos.

Este mecanismo es muy utilizado y consiste en utilizar un número de factura una o más veces para facturar una venta, lo cual se logra con la impresión de dos taquilleros con las mismas series.

Su funcionamiento radica en que existen muchos contribuyentes (personas naturales) que no están obligadas a declarar; por lo cual resulta fácil generar una factura alterada y sin validez que nunca llegará a la administración tributaria, en el caso de Ecuador al Servicio de Rentas Internas.

Esto tiene una repercusión de alto nivel, debido a que esta venta no generó ningún tipo de pago de impuestos, lo cual le permite al contribuyente conseguir dinero líquido que no será castigado por los impuestos; sin embargo, para el Estado esta práctica se convierte en un riesgo tributario.

La doble facturación se da a nivel local, nivel internacional y entre negocios que vincula a varios países; por lo cual, existen varios convenios de cooperación tributaria a nivel internacional.

### **1.2.3. Ingresos subvaluados.**

Este tipo de evasión se da generalmente a nivel empresarial y consiste en el ingreso de productos al Ecuador que tienen un menor costo del mercado nacional. Acorde a la explicación de Bahamonde (2009), esta práctica se ha identificado como un factor de riesgo tributario que afecta no solo a la recaudación tributaria, sino que también a la industria nacional, a los importadores leales y a los agentes aduaneros.

### **1.2.4. Gastos sin sustento.**

Muchas empresas utilizan este mecanismo para el aumento de gastos y consecuente deducción de ingresos. Explica Bahamonde (2009) que muchos empresarios facturan gastos personales o compras de activos en nombre de la compañía, esto es considerado un fraude fiscal; sin embargo, en ocasiones es muy complejo identificarlos. En este caso los distintos departamentos de Auditoría Tributaria del Servicio de Rentas Internas deben ejercer un control permanente.

### **1.2.5. Remuneraciones no deducibles.**

Acorde a lo expuesto por el Servicio de Rentas Internas (2012), las remuneraciones deducibles de Impuesto a la Renta se dan por aquellos gastos que contablemente o en el presupuesto de un contribuyente se ejecutan por concepto de remuneraciones en general y beneficios sociales.

Con relación a este factor, en la práctica existen varios problemas; principalmente, vinculadas a aquellas empresas que no cumplen con el pago de las obligaciones al Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social, durante o antes de la declaración de Impuesto a la Renta; motivo por el

cual, acorde a la normativa tributaria, no sirven para ser consideradas como gastos deducibles.

#### **1.2.6. Depreciaciones hasta los porcentajes aceptados.**

Con relación a las depreciaciones también existen varios inconvenientes, pues este sirve como escudo fiscal, lo cual afecta a la recaudación tributaria.

Con relación a este punto existen varios mecanismos de evasión, los cuales se enlazan a:

**Tabla 1.  
Evasión vinculada a la depreciación**

Utilización de porcentajes de depreciación superiores a los establecidos en la ley.
Revaloraciones de activos sin sustentos de peritaje.
Activos con valores superiores a los reales.
Problemas al contabilizar las depreciaciones.
Existen activos que no son utilizados en las empresas.

Fuente: Adaptado por el autor del (Servicio de Rentas Internas, 2012)

#### **1.2.7. Provisiones de incobrables.**

Este factor se vincula al manejo que tienen los contribuyentes con relación a las cuentas incobrables. Una cuenta incobrable generalmente se da por el no pago de un cliente con relación a una compra o servicio prestado. Se tienen que tener en cuenta que este gasto reduce los ingresos; motivo por el cual, se pagará menos impuesto, pero también se perjudicará a los empleados que esperan las utilidades.

La evasión se da cuando esta cuenta es recuperada en años posteriores y no se la declara; en consecuencia, es oportuna la exigencia de respaldo documental y registros contables, para la procedencia de la deducción de esta cuenta.

#### **1.2.8. Baja de inventarios.**

Generalmente, las empresas con la finalidad de reducir sus ingresos aplican la disminución de inventarios, lo cual repercute en un gasto.

Sin embargo, en la práctica no es muy utilizada porque las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) son muy claras con relación a la baja de inventarios, al igual que la legislación tributaria.

#### **1.2.9. Precios de transferencia.**

Hace referencia a negociaciones que se dan entre sujetos pasivos, para pactar los precios de transacciones, con la finalidad de evadir el pago de impuestos.

Generalmente, este tipo de evasión se presenta en empresas grandes o multinacionales que tienen la matriz en el Ecuador y filiales ubicadas en paraísos fiscales.

El organismo internacional que ha contribuido al desarrollo de una estructura para evitar la evasión a nivel internacional es la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), la cual ha ejecutado diversos estudios y recomendaciones con relación a la normativa que se debe aplicar para evitar los problemas relacionados con los precios de transferencia.

#### **1.2.10. Uso de paraísos fiscales y otros factores.**

Finalmente, está el uso de paraísos fiscales, los cuales son lugares con una menor carga impositiva a la del país de donde se originen las rentas. Estos países sirven como mecanismo para desarrollar prácticas de elusión y evasión tributaria internacional, es uno de los grandes problemas que han perjudicado a la recaudación tributaria en Ecuador.

Este mecanismo es un fenómeno a nivel mundial, debido a que muchos contribuyentes, generalmente de alto poder adquisitivo, cuentan con ahorros o utilidades, de los cuales buscan evitar que paguen impuestos. En consecuencia, el uso de bancos en este tipo de paraísos (Las Islas Canarias, Antigua, Andorra, Barbados, Belice, Panamá, Islas Vírgenes, Granada, Bahamas, Liberia, Mónaco e Islas Caimán, entre otros) resultan ser una gran oportunidad para evadir.

Generalmente, los narcotraficantes, traficantes de armas y políticos corruptos buscan asegurar estos dineros ilegales. Así como también aquellas empresas multinacionales que desean colocar ganancias al amparo de los sistemas fiscales, donde tienen su casa matriz. (Camargo, 2005)

Existen otros mecanismos que se consideran como riesgo tributario que se vinculan a generar gastos incurridos para generar ingresos exentos y la baja de activos fijos.

#### **1.3. Problemas en operaciones internacionales.**

Los problemas en operaciones internacionales, es el resultante de los diversos fallos macroeconómicos que se presentan cuando cada país maneja su propio régimen y política; de tal manera, que busca hacerse competitivo desde una óptica de globalización para adquirir divisas o ingresos que den movilidad a la economía. En consecuencia, existen muchos estudios de fiscalidad internacional, los cuales demuestran diversos cuestionamientos y problemas con relación a la diversidad de perspectivas que no pueden acogerse como modelo estandarizado.

Acorde a lo expuesto por Ferrer y García (2013), la fiscalidad internacional es conocida como el grupo de leyes y normas que se integran con la finalidad de regular el funcionamiento entre países con relación a los sistemas tributarios y el manejo de impuestos en los negocios internacionales.

En consecuencia, se puede destacar que la fiscalidad internacional permite la coordinación y equilibrio tributario entre los países que realizan transacciones, con el fin de que se logre una mayor eficiencia y equidad económica.

### **1.3.1. Ejemplos de comercio externo donde se evidencia la fiscalidad Internacional.**

Existen varios casos o ejemplos de comercio internacional donde se podría citar la importancia de la fiscalidad internacional, entre ellos:

El primer ejemplo está relacionado con el principio de residencia, es decir, que se tributa en el país en el cual el contribuyente reside, sin considerar el lugar de donde se originen las rentas. Este caso se vincula a la renta mundial y un claro ejemplo podría darse en el caso de que un ecuatoriano viaje a Perú a realizar un trabajo. Por esta labor el ecuatoriano recibe su pago en territorio peruano y; en consecuencia, la administración tributaria

ecuatoriana cobrará el impuesto a la renta, tanto por los ingresos que ha recibido en territorio nacional como internacional.

Dada la situación en la que se desenvuelve este principio, es necesario delimitar el concepto de residencia, el cual según la legislación peruana considera que la residencia fiscal se da cuando una persona natural o jurídica permanece en la nación por más de 180 días al año. Para este principio es importante tener en cuenta los parámetros de nacionalidad, que consisten en que el contribuyente nacionalizado debe tributar por el total de la renta obtenida, en el estado donde se tiene la nacionalidad, con independencia del lugar de residencia. Sin embargo, este criterio dependerá de la legislación de cada país. En el caso de Ecuador, el ecuatoriano que laboró en Perú debe tributar en Ecuador.

Como segundo ejemplo se puede citar el principio de ingresos provenientes del exterior.

Para efectos de pago de impuesto a la renta, con relación a los ingresos obtenidos en el exterior por contribuyentes (personas naturales o jurídicas ecuatorianas) domiciliados en el país, en todos los casos sin considerar o contradecir lo establecido en los convenios internacionales que el país haya firmado al respecto, los sujetos pasivos tienen crédito tributario por el impuesto pagado en el exterior; en consecuencia, la ley les permite descontar la proporción del impuesto a la renta causado en el Ecuador o el impuesto pagado en el extranjero sobre esos mismos ingresos, siempre que dicho crédito no sea superior al impuesto causado en territorio ecuatoriano.

A nivel internacional, existen casos donde se debe tributar en el país donde se obtienen las rentas y; exclusivamente por las rentas obtenidas, sin considerar el país de residencia del contribuyente.

Este tipo de casos ocasionan distorsiones con relación a los sistemas tributarios, pues lo que podrían ocasionar es que las rentas de contribuyentes queden gravadas en dos jurisdicciones fiscales distintas, dando paso a la doble imposición internacional. En este caso el riesgo tributario para el Ecuador se da cuando un ecuatoriano ejecute labores o actividades económicas fuera del país y; al no ser declaradas, este contribuyente ejecute mecanismos de evasión fiscal.

#### **1.4. Problemas y medidas que toma el sistema tributario ecuatoriano para la prevención de riesgos tributarios.**

El principal problema es que los controles; posiblemente, nunca van a poder ser específicos, lo que ocasiona que el departamento de auditorías del Servicio de Rentas Internas se centre en los principales grupos económicos, pues en el caso de las sociedades, estos representan el 80% del Impuesto a la Renta Total.

Frente a ello, Marcelo León, director de la Regional Norte del SRI, destacó que se han ejecutado varias acciones para prevenir la evasión de impuestos y penalización a los contribuyentes; sin embargo, en Ecuador no existía una cultura tributaria, lo que ha ocasionado que en el proceso se sectorice el control y la fiscalización con acciones sancionatorias. Uno de estos controles es la determinación o auditoría a las declaraciones de Impuesto a la Renta, pues acorde a un informe de Carrasco (2009) “Tres de cada 10 empresarios ecuatorianos evaden impuestos, otros tres declaran irrisorias ganancias y solo cuatro pagan cantidades razonables” (p. 1).

**Tabla 2.**  
**Problemas y medidas actuales del sistema tributario ecuatoriano**

<b>Factores de riesgo tributario</b>	<b>Medidas de control</b>	<b>Estado de control</b>
Ingresos de fuente ecuatoriana	Ejecución y control de la CONCILIACIÓN TRIBUTARIA como instrumento determinante de pago del Impuesto a la Renta	Control medio
Doble facturación y su efecto	Mayores controles, revisiones de facturas, generación de cultura tributaria en la población para que solicite y entregue comprobantes de ventas	Control medio
Ingresos subvaluados	Control en declaraciones aduaneras	Control medio
Gastos sin	Auditorias tributarias	Control medio
Remuneraciones deducibles	Auditorias y trabajo conjunto con el IESS	Control bajo
Depreciaciones hasta los porcentajes aceptados	Auditorias para corroborar documentación que avale los montos de depreciación	Control medio
Provisiones de incobrables	Controles y auditorias	Control medio
Baja de inventarios	Controles y auditorias	Control medio
Precios de transferencia	Controles y auditorias - Tratados y convenios internacionales	Control medio
Uso de paraísos fiscales y otros factores	Controles y auditorias - Tratados y convenios internacionales	Control medio

Fuente: Adaptado por el autor del (Servicio de Rentas Internas, 2012)

Como se mencionó anteriormente, son varios los mecanismos de evasión, que podrían generar riesgos tributarios.

Como respuesta a las actitudes evasoras, las auditorías son constantes por parte del Servicio de Rentas Internas; sin embargo, dada la cantidad de contribuyentes estas son sectorizadas y las empresas que generalmente son revisadas o supervisadas, son seleccionadas por denuncia o presunción que podría darse por actos de evasión.

### 1.5. Sanciones económicas e inclusive penales a los contribuyentes por actitud evasora ante el Fisco.

Según un informe del Servicio de Rentas Internas, durante el periodo 2008 -2013, las infracciones más comunes fueron:

**Tabla 3.**

#### **Infracciones más comunes Servicio de Rentas Internas (vigente)**

Infracciones	Cuantía
<b>Las declaraciones</b>	Quienes no presenten sus declaraciones de impuestos al SRI tienen una multa de \$62,50.
<b>Falta de documentación de respaldo.</b>	Quienes no presenten la documentación solicitada por el SRI en una auditoría tienen una multa de \$62,50 (y eso no exime de presentar los documentos de respaldo).
<b>Con errores.</b>	Las personas naturales que presenten sus declaraciones de manera parcial, con errores o tardíamente, deberán cancelar al SRI una multa de \$62,50.
<b>Anexos tardíos.</b>	La presentación tardía de los anexos de gastos personales ocasiona una multa de \$30.
<b>Rebeldía</b>	Si el SRI pide la comparecencia del contribuyente y este no acude, se impone una multa de \$62,50
<b>Declaración patrimonial</b>	En mayo, los contribuyentes con activos de más de \$200,000 deberán declararlos. No hacerlo implica multas de \$500 a \$1,500

Fuente: Adaptado por el autor del (Servicio de Rentas Internas, 2014)

Con relación al tema de estudio es importante destacar que los contribuyentes que no hayan presentado la declaración de impuestos, aquellos que tienen datos diferentes en la declaración, quienes no mantengan registros contables ni información que respalden su declaración o no entregaren la información solicitada dentro de los 30 días siguientes a la notificación del último requerimiento, se les realizará determinación presuntiva (valores como base imponible para el pago de Impuesto a la Renta), según el Art. 23 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario.

#### **1.6. Aspectos legales vinculados al presente estudio.**

El sistema tributario del Ecuador; a partir del año 2007, comienza una reestructuración íntegra con relación a la gestión que se le daba a los tributos dentro del territorio nacional, es así que en el Tercer Suplemento del Registro Oficial No. 242 de 29 de diciembre del 2007 se publicó la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, la que entre otras reformó la Ley de Régimen Tributario Interno.

Es por ello que la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador se da como respuesta a la necesidad que tenía el Gobierno Central para estructurar un sistema penal tributario que determine las sanciones a quienes violenten y atenten contra el cumplimiento tributario.

Acorde a lo expuesto por Servicio de Rentas Internas (2014) en busca de atender los principios de legalidad, equidad y proporcionalidad que rigen el sistema tributario interno, es necesario que la Administración Tributaria implemente un modelo sancionatorio capaz de graduar la onerosidad de las cuantías de sanción por tipo de infracción, y por segmento o estrato de contribuyente.

Es así que para la definición de cuantías para la aplicación de sanciones pecuniarias se debe considerar:

1. La estratificación de contribuyentes con la finalidad de que las sanciones sean aplicadas equitativa y proporcional de las cuantías.
2. El tipo de impuesto, pues este determinará las distintas cuantías para sancionar la presentación tardía y la no presentación de declaraciones de Impuesto a la Renta, Impuesto al Valor agregado (agente de percepción o retención), retenciones en la fuente de Impuesto a la Renta, Impuesto a los Consumos Especiales (ICE), Impuesto a la Salida de Divisas (ISD) e Impuesto a los Activos en el Exterior (IAE), entre otros.
3. Aquellas infracciones en las que la norma no haya establecido sanción o cuantía, es decir una sanción específica.
4. Determinar si es una sanción patrimonial.

Es necesario tener presente que si en el caso de que un contribuyente no haya cumplido con la liquidación de una sanción, esto no es obstáculo para que deje de cumplir la obligación tributaria de acuerdo a lo que la ley le establezca en su actividad económica.

El proceso de cada infracción es individual y; en consecuencia, el contribuyente recibirá una sanción particular. Sí existieran más infracciones de un mismo contribuyente, solo pueden considerarse como única en el momento que el juez establezca que un conjunto de infracciones podría ser preventiva de sanción o inicio de sumario individual.

En resumen los aspectos legales vinculados, son:

**Tabla 4.**  
**Leyes vinculadas - sanciones incumplimiento contribuyentes**  
**(vigente)**

Nombre	Referencia
1. Constitución de la República del Ecuador	(Decreto Legislativo 0 / Registro Oficial 449 de 20-oct-2008 / Última modificación: 13-jul-2011)
2. Código Tributario	(Codificación 9 / Registro Oficial Suplemento 38 de 14-jun-2005 / Última modificación: 26-sep-2012)
3. Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas	Publicada en el R.O. No. 181 de 30 de Abril de 1999 - Ley 99-24.
4. Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas	(Ley 41 / Registro Oficial 206 de 02-dic-1997 / Última modificación: 10-dic-2012)
5. Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno LORTI	(Codificación 26 / Registro Oficial Suplemento 463 de 17-nov-2004 / Última modificación: 26-dic-2012)
6. Ley Reformativa para la Equidad Tributaria en el Ecuador	publicada en el tercer suplemento del R.O 242 de 29 de Diciembre de 2007
7. Reglamento para Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno	(Decreto Ejecutivo 374 / Registro Oficial Suplemento 209 de 08-jun-2010 / Última modificación: 23-ene-2013)
8. Reglamento a la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas	(Decreto Ejecutivo 1026 / Registro Oficial Suplemento 231 de 08-ene-1998 / Última modificación: 30-dic-2011)
9. Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Documentos Complementarios.	(Decreto Ejecutivo 430 / Registro Oficial 247 de 30-jul-2010 / Última modificación: 23-ene-2013).
10. Reglamento a la Ley del Registro Único de Contribuyentes.	(Decreto Ejecutivo 2167 / Registro Oficial Suplemento 427 de 29-dic-2006).
11. Estatuto Especial de Personal del Servicio de Rentas Internas SRI	(Resolución del SRI 526 / Registro Oficial 779 de 31-ago-2012)
12. Código de Ética de los Servidores del SRI	(Resolución del SRI 117 / Registro Oficial 672 de 29-mar-2012 / Última modificación: 12-abr-2013)
13. Política Gestión de Riesgos Institucionales	Vigente
14. Política de Seguridad de la Información - Política Ambiental -Procedimiento Gestión de Grupos de Información Institucional	Vigente
15. Procedimiento Gestión Disciplinaria	Vigente

Fuente: Adaptado por el autor del (Servicio de Rentas Internas, 2014)

Elaborado por: Autor

Como conclusión del capítulo se puede destacar que Ecuador necesita de una recaudación efectiva y eficiente, pues este instrumento de la política económica (política fiscal) resulta ser una de las principales herramientas para conseguir los ingresos necesarios que el Gobierno Central necesita

para mantener el Presupuesto General del Estado y; en consecuencia, para la ejecución de obras públicas. Esta dependencia del Ecuador frente a los ingresos tributarios hace que *los Riesgos Tributarios* sean un tema fundamental de análisis.

Se considera de gran importancia que los riesgos tributarios a los cuales se encuentran expuestos todos los países sean identificados de manera oportuna para evitar complicaciones en el sistema y para aplicar políticas fiscales efectivas; sin embargo, factores como la globalización financiera, industrial y de la información (comercio exterior), hace que el control sea complejo, ocasionando impactos negativos en el cumplimiento tributario.

## **CAPÍTULO II**

### **FISCALIDAD INTERNACIONAL**

#### **2.1. La Fiscalidad Internacional.**

Como se pudo conceptualizar en el capítulo I, la fiscalidad internacional es la rama de la tributación encargada de evaluar y analizar las posibles afectaciones impositivas que podrían generarse por las relaciones económicas entre dos o más países.

Es por ello que Ferrer & García (2013) definen a la Fiscalidad Internacional como “el conjunto de principios, normas y leyes relativas a los impuestos que regulan el funcionamiento de los diferentes sistemas fiscales en las relaciones económicas internacionales” (p. 10). Al mencionar las relaciones entre países se hace referencia a las diferentes relaciones económicas internacionales, las cuales de la mano con la globalización económica han aumentado la cantidad de transacciones ejecutadas, haciendo muy importante el estudio de la armonización tributaria.

Albiñana (2010) señala que la Fiscalidad Internacional controla tanto a las actividades de las personas jurídicas como de las naturales, en relación a los sistemas fiscales; es por ello que el fundamento principal no es la nacionalidad sino la residencia.

Es necesario recalcar que; a nivel mundial, la presencia internacional de las empresas y la gestión de los Gobiernos para realizar acuerdos y convenios de integración económica para mejorar el comercio, generan un desequilibrio de las actividades, rentas y patrimonios, que ocasionan el movimiento de las bases imponibles y; es por ese motivo, que al no existir

regímenes fiscales compatibles podrían presentarse problemas tributarios. En algunos casos generando mecanismos de evasión y; en otros, el aumento de la presión tributaria, lo cual ocasiona que existan regímenes tributarios menos atractivos para la recepción de inversión extranjera o divisas. Es por ello que la fiscalidad internacional busca armonizar las condiciones tributarias; de tal manera, que la competitividad no sea evaluada por los empresarios por tener regímenes tributarios ostentosos, que generan mayor disponibilidad de efectivo, sino que el destino de los capitales se den por la capacidad que tenga cada nación para la explotación responsable de los recursos y las condiciones de seguridad para mantener las inversiones a largo plazo.

Por ello, esta rama del derecho internacional fomenta la agrupación de principios, normas y leyes relacionados con los impuestos para promover la eficiencia y equidad y; en consecuencia, eliminar las desigualdades generadas por desventajas comerciales que puedan presentarse entre los distintos mercados. Es decir que se prioriza la gestión de los procesos de producción de bienes y servicios (calidad), y no las condiciones favorables individualistas para la adquisición de capitales, generando regímenes impositivos poco rigurosos en comparación a otras naciones con estructuras impositivas con mayor carga tributaria.

La carga tributaria es conocida como el peso impositivo que tienen las personas naturales y jurídicas, lo que quiere decir que esta carga se concibe como la suma total de impuestos que deben pagarse en una nación por la explotación de una actividad económica. (Cámara de Industrias y Producción , 2011)

En Ecuador esta carga es considerada como alta, lo cual genera que muchos empresarios a nivel nacional busquen mecanismos para sacar los capitales del país y; en consecuencia, no mermen sus utilidades. Por su parte, los inversionistas extranjeros optan por buscar naciones con

regímenes impositivos con menos carga, ocasionando que los volúmenes de inversión extranjera directa a nivel nacional sean bajos.

La Cámara de Industrias y Producción (2011) considera que la estructura del sistema tributario que cada nación busque aplicar, siempre caerá en un dilema complejo de comprender, pues no existe un modelo estándar a asignarse para garantizar el desarrollo económico; sin embargo, la política tributaria debe evitar la ausencia de inversión y emprendimiento privado, con la finalidad de sustentar los ingresos necesarios para solventar el cumplimiento del Presupuesto General del Estado (PGE).

Frente a ello, la fiscalidad internacional se convierte en un pilar fundamental para evitar las evasiones o elusiones de impuestos, garantizando que estos sean recaudados en la nación que corresponda.

## **2.2. Gestión Tributaria de Ecuador en relación a la Fiscalidad Internacional.**

La principal gestión tributaria dentro de Ecuador con relación a la fiscalidad internacional se fundamenta en los principios de “generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria” (Asamblea Nacional Constituyente, 2008, pág. Art. 300)

Es así que dentro de la Constitución Nacional del 2008, en el artículo 416 se indica que en las relaciones (de todo tipo) que mantenga el Ecuador con otros países siempre responderán a los intereses de la comunidad ecuatoriana. Es decir que el Estado fomentará un nuevo sistema de comercio e inversión entre los Estados, donde la base de las relaciones se fundamentará en la complementariedad, justicia y solidaridad, por ello se creará y fortalecerá la presencia de mecanismos de control internacional.

En el ámbito empresarial y de comercio exterior el Gobierno rechazará todo tipo de controversias suscitadas con empresas privadas extranjeras que creen conflictos entre Estados, y violenten lo estipulado en la Constitución.

Explica Armas (2010) que en este ámbito el departamento de Fiscalidad Internacional del Servicio de Rentas Internas, en fundamento a sus facultades relacionadas al control y recaudación tributaria, gestiona activamente los factores relacionados al estudio de los principios de residencia, régimen de precios de transferencia, paraísos fiscales y sub-capitalización, entre otros que se vinculan a las actividades, principalmente, del comercio exterior.

Al evaluar o tratar de fundamentar el estudio con resultados cuantificables sobre la importancia que tiene la fiscalidad internacional en Ecuador y su armonización con los regímenes internacionales, los resultados son escasos. Esto se debe a que en el área tributaria cada país adopta medidas vinculadas a la política económica que busque ejecutar cada gobernante en su periodo presidencial.

Entonces se puede llegar a una primera conclusión, que lo más importante es la ética empresarial, la cual en este caso se vincula a la cultura tributaria de los empresarios o emprendedores para cumplir con los principios, normas y leyes establecidas en territorio nacional, evitando la elusión y evasión de impuestos por parte de los contribuyentes. La segunda, pero no menos importante, es la responsabilidad que tiene el Estado para no perjudicar a la industria nacional; para lo cual, a nivel tributario es necesario que la carga de impuestos no sea excesiva y perjudicial, es decir sea la adecuada; motivo por el cual, se debe estabilizar el sistema impositivo, generando confianza y sostenibilidad a largo plazo para los agentes de inversión privada.

Es importante indicar que el Estado ecuatoriano prioriza la recaudación de impuestos directos; razón por la cual, el control con relación a las rentas

generadas por los sujetos pasivos se convierte en el pilar fundamental para el análisis de la fiscalidad internacional en el Ecuador.

### **2.3. Criterios de vinculación.**

Hay que tener presente que toda transacción comercial o actividad económica que se ejecute entre dos o más naciones podrían ocasionar, lo que en derecho tributario se conoce como relevancia impositiva. Lo cual, acorde a lo expuesto por Uckmar (2003), “crea un conflicto positivo de imposición” (p. 4), que genera la doble imposición internacional.

Frente a ello, hay que tener claro los conceptos de principios de la fuente y principio de la renta.

#### **2.3.1. Principio de la fuente.**

Thompon (2009) indica que el principio de la fuente o principio de territorialidad se convierte en la columna vertebral de muchos regímenes tributarios. Este principio se fundamenta en la ubicación de los bienes y lugar de ejecución de las transacciones. Es decir que con este principio se busca la objetividad total, lo que quiere decir que el Estado grava la renta conforme a la fuente territorial donde la misma se origina.

Por lo antes expuesto, bajo este principio se gravan todos los ingresos que se originan dentro de una nación sin considerar la nacionalidad del contribuyente o; además, el lugar donde se paguen o residencia del recaudador.

#### **2.3.2. Principio de la residencia.**

También llamado principio de renta mundial, de residencia, domicilio o nacionalidad, se caracteriza por ser un criterio de evaluación subjetivo, donde se considera si el contribuyente es residente, domiciliado o nacionalizado en el país en el que se ejecuta la acción recaudadora del

impuesto. Bajo este principio, se gravan todos los ingresos originados por los contribuyentes a nivel mundial, considerando si estos han sido obtenidos en el país que los recauda. Es por ello que acorde a legislación de cada país se determina si se cobrará el impuesto en base a la residencia, nacionalidad o domicilio; sin embargo, cual sea el elemento seleccionado se gravará lo obtenido por el individuo, independientemente de cual sea el lugar donde se origine la renta.

En base a los principios antes expuestos, la fiscalidad internacional busca regir y equilibrar estos principios, con la finalidad de aliviar la carga tributaria para los sujetos pasivos.

Aunque no se puede determinar cuál es el principio más eficiente, en la práctica se debe evaluar cada caso en particular, debido a que a nivel mundial cada país promueve el criterio que más le favorece en sentido económico y tributario.

## **2.4. Doble o Múltiple Tributación Internacional.**

### **2.4.1. Concepto.**

Valdez (1982), en su libro “Estudios de Derecho Tributario Latinoamericano” señala que la doble tributación nace de la doble imposición internacional, esto se da cuando dos o más países someten a una misma renta o bien a varios impuestos con cierta similitud en las naciones. El contribuyente debe pagar impuestos por estos en dos o más naciones.

Por otro lado, Dalimier (1978), en el libro “Derecho Tributario Internacional”, señala la existencia de imposición múltiple cuando dos soberanías fiscales o más, utilizan una sola facultad contributiva para aplicar sus respectivos impuestos.

López F. I. (1962), en el texto “Principios de Derecho Tributario”, reconoce que la doble imposición internacional se inicia cuando dos o más Estados y sus respectivas legislaciones gravan un mismo ingreso.

Ferrer & García (2013) señalan que la doble tributación es una acción que se da en el ámbito tributario cuando un contribuyente paga impuestos por una sola renta en dos naciones, es decir en la que vive habitualmente y en donde se ejecutó la actividad económica.

Según lo expuesto por Rincón & Santamaría (2007), la *Doble Tributación Internacional* se puede definir “como la imposición de gravámenes comparables en dos (o más) estados sobre el mismo ingreso, en relación con el mismo sujeto pasivo y en idénticos periodos”. (p. 475).

Por las consideraciones hechas con anterioridad por los diferentes autores mencionados, se puede definir a la doble o múltiple tributación internacional como los conflictos existentes con relación al pago múltiple de una renta en dos países.

Se puede concluir la existencia de la doble o múltiple tributación cuando un hecho imponible es sujeto de tributación en más de un Estado.

Frente a ello, existen entidades como la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) y la Organización de las Naciones Unidas (ONU), que promueven lineamientos tributarios para evitar perjudicar a los contribuyentes que ejecutan transacciones fuera de la nación donde residen.

Acorde a lo expuesto por Manya (2010), existen varios modelos para la ejecución de normativas y convenios con relación a la doble imposición, lo cual se muestra a continuación:

**Tabla 5.**  
**Modelos internacionales para el control de doble imposición**

<b>MODELOS</b>	<b>OCDE</b>	Aplica el principio de residencia y el concepto de establecimiento permanente.
	<b>EEUU</b>	Aplica cláusulas del "beneficio efectivo" de los acuerdos destinados a evitar prácticas de Treaty Shopping. No admite la aplicación de cláusulas Tax Sparing.
	<b>CAN</b>	Aplica el principio de fuente y no contienen una definición de establecimiento permanente.

Fuente: Adaptado por el autor del (Manya, 2010)

Sin embargo, la posibilidad de dicha existencia o acogerse a estos modelos, depende únicamente del sistema de tributación que se encuentre establecido en cada país por sus propias leyes.

Finalmente, cabe destacar que para que se dé la doble imposición o tributación internacional debe existir un mismo contribuyente sobre el cual se direccionen las cargas tributarias del hecho imponible en dos o más naciones.

Esto da paso al análisis de dos posibles figuras que pueden presentarse: la doble imposición económica y la doble imposición jurídica.

#### **2.4.2. Doble imposición económica.**

La doble imposición económica se puede dar en el ámbito local e internacional, y se realiza cuando la administración tributaria grava a dos o más personas por una misma renta o patrimonio.

#### **2.4.3. Doble imposición jurídica.**

Acorde a lo expuesto por la OCDE, la doble imposición jurídica internacional se puede presentar bajo tres escenarios:

**Tabla 6.  
La doble imposición jurídica internacional**

Situación
El primero se presenta en el momento en que dos Administraciones Tributarias de diferentes países gravan a un mismo contribuyente por una renta o patrimonio obtenido.
El segundo caso se presenta en la situación en la cual un contribuyente residente de un Estado Contratante (Estado de Residencia), obtenga rentas o posea elementos del patrimonio en el otro Estado Contratante (Estado de la fuente o Estado donde están situados un establecimiento permanente o una base fija) y los dos Estados grave estas rentas o su patrimonio.
El tercer caso se da cuando los dos Estados Contratantes gravan a un mismo contribuyente, no residente ni en uno ni en otro de los Estados Contratantes, por las rentas provenientes o por el patrimonio que posea en un Estado Contratante.

Fuente: Adaptado por el autor del (Goncalves, 2011).

## **2.5. Conflictos causantes de Doble o Múltiple Tributación.**

### **2.5.1. Problemas de Residencia/Fuente.**

Este problema de la doble o múltiple tributación se origina solo en el caso de que un país en el cual el contribuyente ha generado rentas o ha obtenido algún patrimonio, reconozca la residencia para gravar lo que se conoce como renta mundial. (Cruz, Guevara, Pardo, & Londoño, 2010).

Esto quiere decir que el país reconocido como el de residencia estipula y permite que el país fuente tenga el derecho prioritario para cobrar impuestos sobre los ingresos o bienes del sujeto pasivo y; por consecuencia, el país de residencia gravará sobre la renta, solamente lo estipulado como crédito tributario generado por la diferencia de lo que se pagó como impuesto en el país fuente. Hay que tener presente que en

este caso la doble tributación internacional se daría siempre que el país de residencia no acepte el crédito tributario.

### **2.5.2. Problemas de Residencia/Residencia.**

Este problema se presenta en el caso de que un contribuyente, persona natural o jurídica, sea residente bajo las leyes de dos sistemas tributarios de distintos países.

### **2.5.3. Problemas de Fuente/Fuente.**

Este conflicto se origina cuando existen discrepancias al momento de categorizar una renta como propia entre dos países, es decir que ambas naciones consideran que la renta se ha originado dentro de su territorio.

### **2.6. Conflictos de la diferencia de normas en la deducibilidad de los gastos.**

Este tipo de inconvenientes se presenta por discrepancias existentes en los sistemas tributarios con relación a los rubros permitidos para deducibilidad de gastos de impuesto a la renta.

Es decir que se da por las diferencias que podrían presentarse en las normas de dos países, lo cual afectaría al contribuyente al no poder sustentar sus gastos como deducibles de la renta obtenida en una nación durante un periodo determinado, ocasionando una doble tributación.

### **2.7. Conflictos de la residencia.**

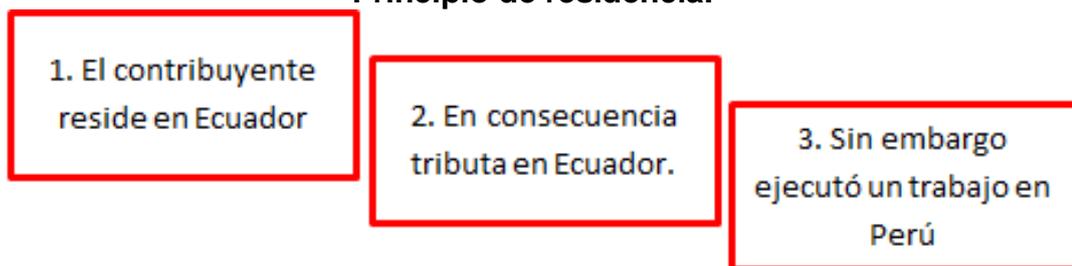
Los conflictos de la residencia se dan por la presencia de discrepancias que podrían existir en los sistemas tributarios para determinar la residencia de un contribuyente en una nación y; en consecuencia, el lugar donde legalmente este sujeto pasivo debería tributar.

Este aspecto no solo es un problema para el cobro de impuestos, pues acorde a varios expertos del comercio exterior, este se convierte en un obstáculo; motivo por el cual, es necesario armonizar estos factores impositivos.

Calderón (2008) indica que existen tres criterios para determinar la residencia de un contribuyente; no obstante, cada nación estipulará el método para categorizar a un contribuyente como residente:

El primer criterio se fundamenta en el principio de residencia. Este se basa en el destino que el contribuyente le dé a la renta; por ejemplo qué sucede en el caso de que:

**Gráfico 1.**  
**Principio de residencia.**



Fuente: (Calderón, 2008).  
Elaborado por: El Autor.

En este caso, el principio de residencia indica que el contribuyente debe pagar impuesto por las rentas en el país que reside, sin considerar dónde se generaron los ingresos.

Sin embargo, el segundo criterio se direcciona al principio de fuente, el cual se da como contraposición del principio de residencia, y se fundamenta en que se debe tributar en el país en el cual se generó la renta, sin considerar la residencia del sujeto pasivo.

Cabe destacar que considerando los criterios uno y dos, y entendiendo que solo uno de ellos es utilizado entre los países involucrados, no se da la doble tributación. No obstante, esto no sucede, pues los sistemas

tributarios aplicados por los países a nivel mundial discrepan, la mayoría de veces, con relación a dónde debe tributarse; motivo por el cual, se creó un tercer criterio que se vincula a la combinación de los criterios relacionados a la residencia y a la fuente.

Este tercer criterio consiste en la tributación múltiple, es decir que el contribuyente paga impuestos, tanto en el país de residencia como en el que se generó el ingreso.

Aunque posiblemente el más afectado es el contribuyente, muchas veces las administraciones tributarias no logran identificar la generación de rentas por comercio exterior, lo cual ocasiona que solo se tribute en un solo país, dando paso a la elusión y evasión de impuestos, lo cual determina que este tipo de actividades económicas sean consideradas como un riesgo tributario para los países.

## **2.8. La elusión y evasión.**

Rivas & Paillacar (2007) definen a la elusión de impuestos como un comportamiento ilícito o antijurídico ejecutado por el contribuyente o sujeto pasivo con la finalidad de eludir la aparición del hecho imponible.

Expresa Stiglitz, citado por (Arias, 2010), que la elusión consiste en buscar medidas para no pagar los impuestos de las ganancias de cada persona. Este autor cataloga dicha teoría en 3 alternativas:

### **1. Retraso de Impuestos.-**

Es donde el valor del impuesto puede ser menor al valor a pagar en el periodo correspondiente, cabe destacar que esta figura, generalmente, no es válida para los impuestos devengados.

## **2. Arbitraje de los impuestos entre los contribuyentes que pasan por tasas impositivas distintas.-**

Están diseñados para disminuir la carga tributaria de los agentes participantes que estén presentes en las transacciones.

## **3. Arbitraje entre fuentes de ingreso con distinto tratamiento impositivo.-**

Por medio del mercado de capital se analizan los diferentes agentes económicos en su totalidad, en relación al impuesto con la finalidad de exentar o eludir el pago de tributos.

Por otro lado, Licona (2007) afirma que la elusión del impuesto se refiere al uso de nuevas estrategias o herramientas permitidas para generar una menor base imponible que disminuya el pago de las contribuciones de manera lícita. Es importante destacar que la palabra eludir es legal y evita cualquier daño que pueda suceder entre los contribuyentes o con el Estado.

Con relación al término evasión de los impuestos, este tiene una connotación conceptual ligada a lo ilícito. Según lo expuesto por Licona (2007), la evasión de impuestos se define como distintos hechos comisivos u omisivos realizados por el contribuyente, con lo cual infrinja o incumpla alguna norma fiscal.

También se lo define como la eliminación de un monto tributario correspondiente a un país, que mediante conductas de fraude está legalmente obligado a abonarlo.

Otálora (2009) señala que “la evasión es una acción ilegal realizada por el contribuyente para reducir, de manera total o parcialmente, el pago de sus obligaciones tributarias. Constituye una función inversa de los mecanismos de fiscalización de la carga tributaria”. (p. 122)

Por lo tanto, cuando se realizan estos procesos o mecanismos se está violentando la ley.

Vigueras (2009) menciona que la evasión de impuestos se refiere a la sustracción de la actividad económica en control fiscal y en lo relacionado con el no pago de los impuestos. Se entiende también por evasión la reducción de costos tributarios, es decir la ejecución de fraudes.

Después de revisar las definiciones anteriores, se puede indicar que la evasión de impuestos se refiere al acto de infringir la ley con respecto al pago de las contribuciones correspondientes al contribuyente y también la eliminación de un monto tributario correspondiente a un país que, mediante conductas de fraude los individuos están legalmente obligados a abonarlos. Con relación a la elusión, se hace referencia a la utilización de mecanismos que no están prohibidos pero que podrían manipularse para disminuir la base imponible o desvincular el hecho generador.

## **2.9. Casos frecuentes que enfrenta la Fiscalidad Internacional.**

Acorde a lo expuesto por López C (2010), los casos de fiscalidad internacional son múltiples; sin embargo, a continuación se citan dos ejemplos o casos frecuentes que estudian la fiscalidad internacional:

Para el primer caso se considera que un ecuatoriano es residente en su país de origen "Ecuador" y; consecuentemente, al residir en esa nación tiene sus rentas y patrimonios en territorio ecuatoriano; sin embargo, ejecuta inversiones en "Perú" que le generarán rentas. En este caso, se presenta un problema de fiscalidad internacional, pues hay controversias entre la residencia y la fuente de la renta, para que esta sea tributada.

El segundo caso se da cuando un ecuatoriano residente en el "Perú" mantiene inversiones en el "Ecuador", lo cual genera un desequilibrio que representa también un problema de fiscalidad internacional.

Como se mencionó anteriormente, la fiscalidad internacional hace referencia al estudio de los efectos que pudiesen sufrir distintos países en relación al ámbito impositivo o tributario, para evitar la doble tributación.

La doble o múltiple tributación se da cuando más de un país se considera dueño del derecho de gravar una renta. A fin de evitar esta situación, la fiscalidad internacional busca que los países lleguen a acuerdos por medio de los cuales determinan que uno solo posee el derecho de gravar el impuesto sobre el bien o renta en cuestión, o acuerdan la imposición compartida.

A continuación se señalan los métodos para evitar la doble imposición.

## **2.10. Métodos para evitar la doble imposición.**

Acorde a lo señalado por Latapí (2003), al hacer referencia a los métodos para evitar el fenómeno de la doble imposición, se hace mención al uso de instrumentos, técnicas o mecanismos de carácter tributario para evitar que los sujetos pasivos tributen en el país de origen y en el país receptor de las inversiones, con la finalidad de armonizar los procesos de integración comercial a nivel mundial. El autor indica que tanto la ONU como la OCDE han fomentado por varias décadas modelos de tributación internacional para evitar este fenómeno; sin embargo, depende de cada nación acogerse o asimilar dichas propuestas.

Hay que considerar que los métodos para evitar la doble imposición deben responder a:

1. ¿Quiénes serán los beneficiados del método aplicado?
2. ¿Qué busca el método aplicado?
3. ¿Qué tratados existen para evitar la doble tributación?
4. ¿El método utilizado realmente evita la doble tributación?

Frente a ello existen varios métodos; sin embargo, generalmente a nivel mundial se aceptan cuatro modelos para evitar la doble imposición:

Los métodos de exención.

**Tabla 7.  
Métodos de la “exención” más utilizados para evitar la doble imposición a nivel mundial**

Método de la “exención PLENA”	Este método consiste en que el Estado de residencia de un sujeto sometido a su legislación tributaria, va a considerar exentas las rentas obtenidas y el patrimonio poseído en el Estado de la fuente, renunciando con ello a la percepción de su impuesto, al considerar que ya han sido sometidas a gravamen en el Estado de la fuente
método de exención se denomina con “progresividad”	El cual se aplica cuando el país de residencia en su cálculo de impuesto, no contempla una tasa única sino una tarifa progresiva. No obstante que la palabra exención da a entender que debe quedar fuera u omitirse algo, en este método no se tributa por el ingreso obtenido fuera de la residencia pero, al ingreso obtenido en la residencia, se le debe aplicar una tasa promedio que incluye en su cálculo los ingresos obtenidos fuera el país de residencia, es decir, acumulando todos los ingresos.

Fuente: Adaptado por el autor de (De La Vega, 2005)

Elaborado por: El autor

Los métodos de la imputación.

**Tabla 8.  
Métodos de la imputación plena e imputación ordinaria más utilizados para evitar la doble imposición a nivel mundial**

Método de la imputación plena	Su cálculo es similar a la exención plena, pero en ésta imputación plena existe el derecho a disminuir toda la retención que se efectuaron fuera de la residencia del sujeto; sin limitación pero, a cambio debo acumular la totalidad de mi renta mundial.
Método de imputación ordinaria	Es el método que en realidad contemplan la mayoría (si no es que todos) los tratados para evitar la doble imposición, es el método de la imputación ordinaria con disminución del impuesto subyacente, lo cual significa que en el país de residencia, debe de considerarse la totalidad del ingreso base de la repatriación antes de impuestos pagados en el país de la fuente y posteriormente al realizar el cálculo de la imputación ordinaria, disminuir el menor entre el impuesto que se ha pagado en el país de la fuente y el que se pagaría en el país de residencia.

Fuente: Adaptado por el autor de (De La Vega, 2005)

Elaborado por: El autor

### **CAPÍTULO III**

## **ASPECTOS RELEVANTES DE LA FISCALIDAD INTERNACIONAL Y EL RIESGO TRIBUTARIO EN EL ECUADOR, PERIODO 2010 – 2014.**

#### **3.1. Gestión Tributaria de Ecuador en relación a la Fiscalidad Internacional.**

Explica Ayala (2011) que debido al crecimiento e importancia del comercio exterior y la globalización, Ecuador, durante el periodo de estudio se vio en la necesidad de fortalecer sus normativas y controles tributarios, con la intención primaria de disminuir la evasión y elusión de impuesto a la renta.

Por su parte Feraud (2011) menciona que lo conveniente es que la administración tome medidas con relación al bienestar de los contribuyentes que realizan por medio del comercio, transacciones que pueden verse afectadas por caer en una doble imposición.

Desde esa perspectiva podemos observar dos puntos de vistas direccionados a la gestión tributaria, la cual debe considerar el bienestar del Estado como administrador de ingresos y gestor de ejecutar el gasto público y; además, la consideración destinada al bienestar del contribuyente, el cual no debe tributar dos o más veces por las brechas existentes entre las normativas tributarias de los países.

Frente a ello el Servicio de Rentas Internas (2008) ha gestionado varios puntos, entre los cuales está la capacitación y asesoría para que los contribuyentes conozcan más acerca de los fundamentos de fiscalidad

internacional. Adicionalmente, a partir del año 2008 se crea el Área de Fiscalidad Internacional, la cual tiene como funciones:

- Realizar el análisis y diseño para la estructuración de la normativa necesaria para que se pueda inspeccionar el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los sujetos pasivos que realizan transacciones internacionales.
- Crear y proponer controles tributarios que contribuyan al fortalecimiento de la fiscalidad internacional.
- Fomentar procedimientos para velar por el buen funcionamiento de la fiscalidad internacional.
- Activar la participación del Ecuador en los procesos del Plan Nacional de Control Tributario; haciendo énfasis especialmente en la normativa de precios de transferencias, renta mundial, acuerdos de precios anticipados, subcapitalización empresarial, ingresos de fuente ecuatoriana, doble facturación, gastos sin sustento y otros factores de la fiscalidad internacional.
- Manejar un trabajo conjunto con las diferentes administraciones tributarias a nivel mundial, con la finalidad de regular los procesos de intercambio de información y realizar convenios tributarios.
- Generar convenios de doble tributación y justificar sus modificaciones al estar estos suscritos y aceptados, con la finalidad de no afectar el funcionamiento y las relaciones internacionales.
- Brindar por medio de estudios el soporte para la sostenibilidad de la Fiscalidad Internacional en el territorio nacional.

Adicionalmente, el Servicio de Rentas Internas como ente encargado de la administración tributaria en Ecuador, gestiona activamente la creación de resoluciones y convenios internacionales con relación a este tema y con ello evitar los problemas tributarios, principalmente, los relacionados a la doble imposición internacional, dados por la globalización y relaciones comerciales entre países.

Hay que tener en cuenta que la fiscalidad internacional es un tema que a nivel mundial se manifiesta en los años de 1930, con la aparición del fenómeno de la doble tributación y el primer convenio del Comité Financiero de la Sociedad de las Naciones (Ferrer & García, 2013, pág. 11).

Acorde a lo expuesto por Montaña (2002), se conoce que en 1963 la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) aprueba un nuevo modelo más completo para regular los problemas de fiscalidad internacional. Ya en 1997 este modelo fue acogido por países miembros y no miembros de este organismo, por lo cual los lineamientos de la OCDE son reconocidos como los más completos y equitativos.

Cabe destacar que los primeros convenios para evitar la doble imposición en Ecuador se suscriben en el año de 1974, con países de la región y de la Unión Europea, lo cual demuestra que ha existido la gestión para el desarrollo de la fiscalidad internacional.

En Ecuador, en la Constitución de la República del 2008, ya se describe un título para las relaciones internacionales, las cuales buscan solucionar controversias entre las naciones en la ejecución de actividades económicas, para de esa forma equilibrar las relaciones del Ecuador con la comunidad internacional, pero siempre que estos respondan a los intereses del pueblo ecuatoriano. (Asamblea Nacional Constituyente, 2008, pág. 183 Título VIII).

Cabe destacar que ya en la Constitución de 1998 se indicaba que el gobierno estaba encargado de firmar y establecer convenios de direccionamiento internacional.

Por otra parte, con relación a la gestión tributaria en temas de fiscalidad internacional, Orlando (2013) indica que el Servicio de Rentas Internas desde el año 2007 ha tenido como objetivo la lucha contra los paraísos fiscales, control de precios de transferencias, de subcapitalización, abusos de los convenios de doble imposición internacional, en lo que consterne a los aspectos tributarios.

Adicionalmente, se ha identificado que las empresas transaccionales son las que representan mayor riesgo para la fiscalidad internacional, pues hay que tener presente que las empresas filiales de organizaciones transaccionales tuvieron una participación del 10% en el PIB mundial, en el año 2010; quiere decir, concentran un porcentaje representativo de las riquezas generadas a nivel mundial. Además, estas empresas son las que ocasionaron el 33% de las exportaciones mundiales, poniendo en evidencia su potencial económico y motivos por los cuales Ecuador supervisa la gestión de estas entidades, como eje fundamental de mitigar los riesgos.

### **3.2. Mecanismos internos ecuatorianos para evitar la Doble o Múltiple Tributación, periodo 2010-2014**

Los principales mecanismos para evitar la doble o múltiple tributación en Ecuador, son:

Creación de incentivos y regulaciones de leyes o normas para que las inversiones extranjeras no tengan que tributar impuesto a la renta en dos naciones, es decir que se estimula e impulsa la celebración de convenios con países con los cuales Ecuador ejecute alguna actividad de comercio.

Este tipo de mecanismo genera la promulgación de reglas claras, transparentes; además, pone en evidencia la seguridad jurídica, con lo cual se busca incrementar los flujos de inversión, en el caso de Ecuador al firmar estos tratados, lo hace con la finalidad de dar apertura a los inversionistas extranjeros, al equilibrar las potestades tributarias entre los países que firman los convenios. Adicionalmente, se ejecutan leyes internas que complementen a los convenios para evitar la doble tributación, tales como el Código de la Producción, Comercio e Inversiones en el año 2010. El cual hasta la actualidad está vigente, con lo cual se establece que Ecuador respetará todos los acuerdos y convenios firmados entre naciones para dar seguridad a los inversionistas extranjeros. (Asamblea Nacional, 2010).

### **3.3. Convenios internacionales para evitar la doble o múltiple tributación vigentes en el periodo 2010-2014.**

A lo largo de su historia Ecuador ha firmado varios convenios internacionales para evitar la doble o múltiple tributación (Vallejo & Maldonado, 2009):

**Tabla 9.**  
**Convenios para evitar la doble tributación de Ecuador, periodo 1982 - 1990**

No.	Convenios para evitar la doble tributación
1	Argentina (Registro Oficial No. 235 de 4 de mayo de 1982)
2	Alemania (Registro Oficial No. 493 de 5 de agosto de 1986)
3	Brasil (Registro Oficial No. 865 de 2 de febrero de 1988).
4	Italia (Registro Oficial No. 407 de 30 de marzo de 1990)

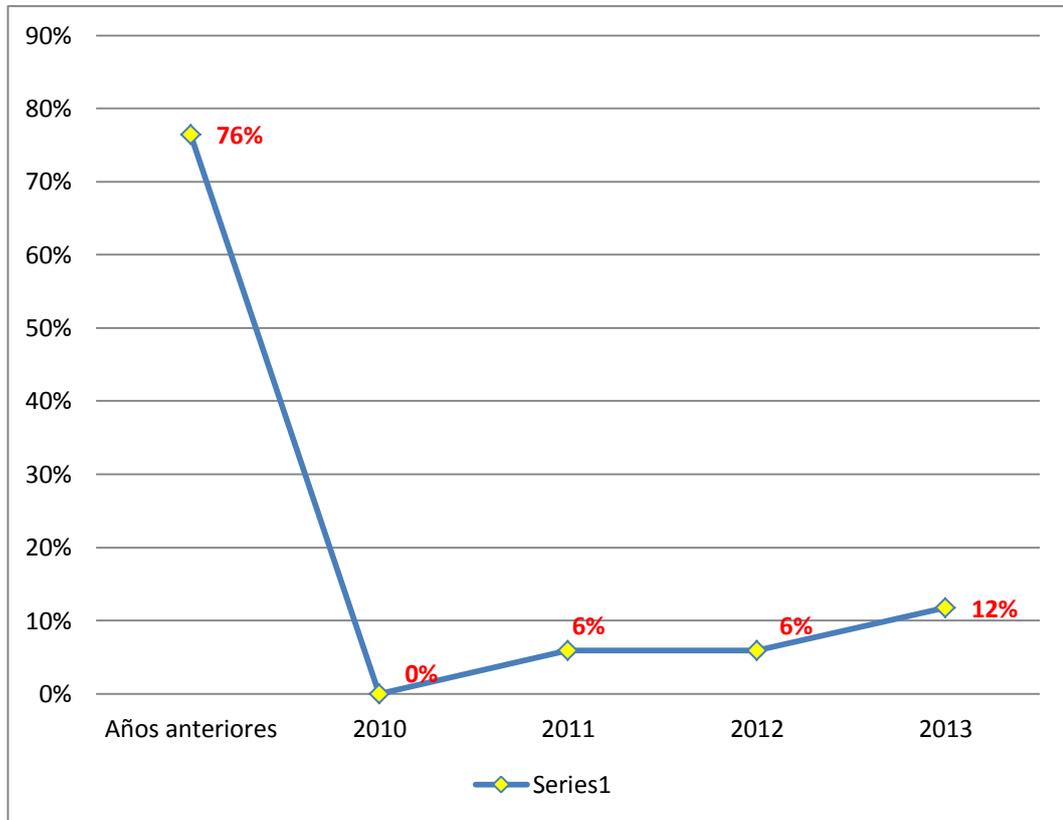
Fuente: Adaptado por el autor de (Vallejo & Maldonado, 2009).  
Elaborado por: El autor

**Tabla 10.**  
**Convenios para evitar la doble tributación de Ecuador,**  
**periodo 1992 - 2013**

No.	Convenios para evitar la doble tributación
5	Francia (Registro Oficial No. 34 de 25 de septiembre de 1992)
6	España (Registro Oficial No. 253 de 13 de agosto de 1993)
7	Rumania (Registro Oficial No. 785 de 20 de septiembre de 1995)
8	Suiza (Texto Original en el Registro Oficial No. 788 de 25 de septiembre de 1995 y Protocolo en el Registro Oficial No. 178 de 5 de octubre de 2000).
9	México (Ratificación del Convenio en el Registro Oficial No. 201 de 10 de noviembre de 2000 y la publicación del texto en el Registro Oficial No. 281 de 9 de marzo de 2001)
10	Canadá (Registro Oficial No. 484 de 31 de diciembre de 2001).
11	Chile (Registro Oficial No. 189 de 14 de diciembre de 2003)
12	La Comunidad Andina. Acorde a la decisión # 578. 2004
13	Bélgica (Registro Oficial No. 312 de 13 de abril de 2004)
14	Corea del Sur, agosto del 2011
15	Emiratos Árabes Unidos septiembre del 2012.
16	Uruguay (suplemento del registro oficial No. 147 de febrero de 2013).
17	China (Tercer suplemento del Registro Oficial No. 147 diciembre del 2013).

Fuente: Adaptado por el autor de (Vallejo & Maldonado, 2009).  
 Elaborado por: El autor

**Gráfico 2.**  
**Comportamiento de los convenios para evitar**  
**la doble tributación de Ecuador**



Fuente: (Servicio de Rentas Internas, 2013)  
 Elaborado por: El Autor.

Cabe destacar que durante el periodo de estudio se realizaron solamente el 24% de los convenios para evitar la doble tributación existente en Ecuador. Estos se caracterizan por ser mecanismos tributarios que contribuyen a disminuir los niveles de evasión y elusión de impuestos.

### **3.4. Países con mayor riesgo tributario para el Ecuador, periodo 2010-2014.**

Acorde a lo expresado por el Servicio de Rentas Internas (2013) son considerados países con riesgo tributario para Ecuador, aquellas

naciones que tengan normativas que violenten o contradigan la normativa vigente dentro del territorio ecuatoriano; motivo por el cual estos podrían generar actos deshonestos, principalmente, de evasión y elusión de impuestos.

Cottarelli (2012) indica que uno de los factores que aumentó los riesgos tributarios en los países, en la última década, ha sido la crisis económica mundial del año 2008, la cual acrecienta la necesidad de algunas naciones en la obtención de capitales, ante el temor de ver disminuidos sus ingresos por concepto de Impuesto a la Renta (IR). Esto promueve la aparición de paraísos fiscales o ajustes en las normativas tributarias con estructuras impositivas menores. Un ejemplo puntual es que existan territorios fiscales preferentes al ser comparados con Ecuador. Entre los paraísos fiscales clasificados por el SRI, con relación al riesgo fiscal, están:

### Ilustración 1.

#### Paraísos fiscales determinados por el Servicio de Rentas Internas



Fuente: (Servicio de Rentas Internas, 2009).  
Elaborado por: El Autor.

En la ilustración 1, se pueden observar los países o zonas especiales de países identificados como naciones con riesgo tributario para Ecuador. Se debe tener en cuenta que durante el periodo 2010 – 2013, como se observó anteriormente, se han firmado convenios para evitar la doble tributación internacional, por lo cual Uruguay, las Islas Canarias (España) y Emiratos Árabes ya mantienen tratados con Ecuador en materia tributaria.

Cabe destacar que se consideran paraísos fiscales aquellos regímenes impositivos que tengan una tasa preferente, menor al sesenta por ciento, en relación a la tasa de IR prevista o vigente en territorio ecuatoriano, la cual en el 2010 era del 25%, 2011 del 24%, 2012 del 23% y; del 2013 en adelante del 22%. (Servicio de Rentas Internas, 2009).

Actualmente, los países con mayor riesgo tributario para el Ecuador son México, Argentina, Brasil, Costa Rica, el Salvador, República Dominicana, Grecia, Portugal, Rumanía, Irlanda y Reino Unido, con los cuales mantienen relaciones comerciales. Adicionalmente, aparecen países como Perú y Colombia; sin embargo, estos al ser parte de la Comunidad Andina, ya cuentan con convenios para mitigar los riesgos fiscales.

Godoy y Carrasco (2013) indican que para poder entender cómo se da la elusión y evasión con el uso de paraísos fiscales, hay que tener presente los precios de transferencias, los cuales son aquellos valores que una compañía transfiere por medio de bienes tangibles o no físicos a empresas relacionadas, pues al existir estos vínculos se pueden alterar los costos en zonas con impuestos altos y aumentar la base imponible en áreas con menor tasa de impuestos, creando escudos fiscales. En este caso el control de la administración tributaria es importante, pero se debe fortalecer con un trabajo conjunto entre las naciones por medio de convenios de cooperación.

## **CAPÍTULO IV**

### **COMPORTAMIENTO DE LA RECAUDACIÓN DE IMPUESTOS Y SU RELACIÓN CON LA EVOLUCIÓN DEL RIESGO TRIBUTARIO, PERIODO 2010 – 2014**

#### **4.1. Análisis sobre el comportamiento de la recaudación tributaria en el Ecuador, periodo 2010 – 2014.**

Como se ha mencionado anteriormente, la acción de la recaudación tributaria del Ecuador se encuentra a cargo del Servicio de Rentas Internas. Este organismo acorde a lo expuesto por el Congreso Nacional (1997) es una entidad pública que está encargada de la creación y fortalecimiento de la normativa tributaria para el fomento de la justicia y equidad para hacer frente a la evasión de impuestos y a la falta de cultura tributaria en los contribuyentes.

Los factores para alcanzar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, son:

- Concientización
- Promoción
- Persuasión
- Exigencia

Con ello al dividir el análisis de estudio en dos periodos que son del 2000 al 2006 y del 2007 al 2014, se encuentra que en este último se han superado los rubros de recaudación en un 173%. Este incremento se debe a las reformas tributarias ejecutadas y el fortalecimiento de la gestión institucional.

Además, el Servicio de Rentas Internas basa sus actividades recaudatorias en un marco de principios, de valores, de la Ley y de la Constitución del Ecuador, garantizando con ello que el destino de la recaudación siempre será fomentar la cohesión social. El Servicio de Rentas Internas recauda los siguientes impuestos:

**Gráfico 3.**

**Impuestos recaudados por el Servicio de Rentas Internas**

**Impuestos directos**



- Impuesto a la Renta
- Ingresos extraordinarios
- Impuesto ambiental
- Impuesto a los vehículos motorizados
- RISE
- Impuesto a los activos en el exterior
- Impuesto a las Tierras Rurales

**Impuestos indirectos**



- Impuesto al valor agregado
- Impuesto a los consumos especiales
- Impuesto a la Salida de Divisas
- Impuesto a las Botellas Plásticas

Fuente: (Servicio de Rentas Internas, 2014)  
Elaborado por: Autor

De los impuestos antes expuestos los que mayor participación en la recaudación tienen son:

#### Gráfico 4.

### Principales impuestos recaudados por el Servicio de Rentas Internas



Fuente: (Servicio de Rentas Internas, 2014)  
Elaborado por: Autor

Las estadísticas y valores de los tributos recaudados en el Ecuador se encuentran publicados en los reportes anuales del Servicio de Rentas Internas (2014) “rendición de cuentas”. En consecuencia, a continuación se detalla la recaudación tributaria del país:

**Tabla 11.**

#### Recaudación tributaria efectiva del Ecuador, periodo 2010-2014

	RECAUDACIÓN EFECTIVA
<b>2010</b>	\$ 8.357.203.223,50
<b>2011</b>	\$ 9.560.993.789,95
<b>2012</b>	\$ 11.263.894.157,59
<b>2013</b>	\$ 12.757.722.174,21
<b>2014</b>	\$ 13.616.817.193,15

Fuente: (Servicio de Rentas Internas, 2010-2014)  
Elaborado por: Autor

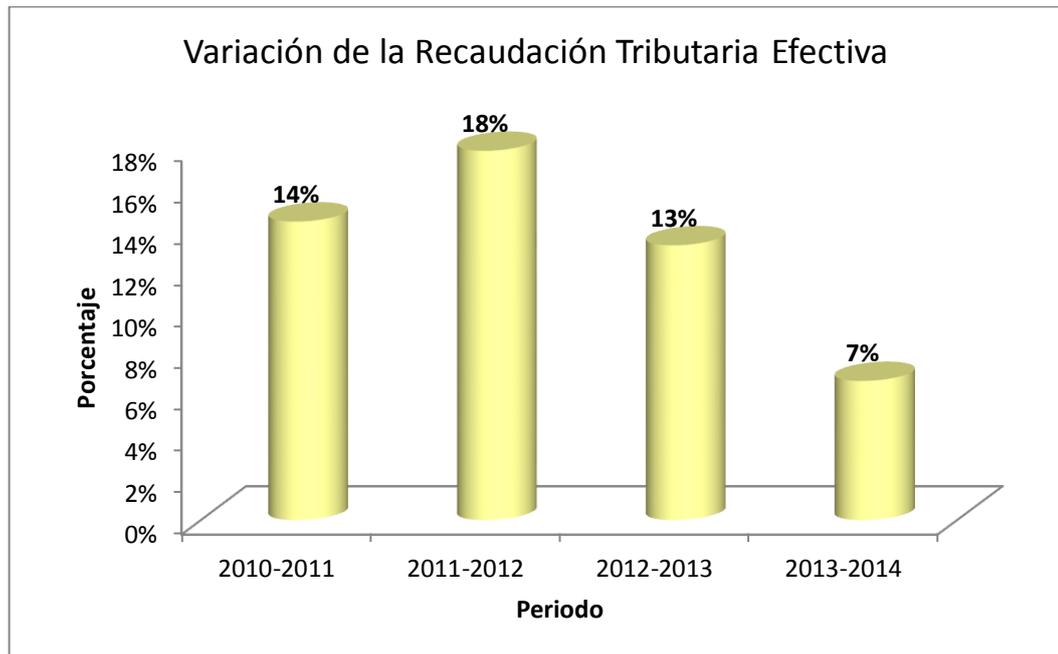
Como se puede notar, las recaudaciones anuales durante el periodo de estudio manifiestan un aceleramiento constante, que acorde a lo señalado por el Servicio de Rentas Internas (2014), se deben a:

- La eficiencia de la gestión recaudatoria del SRI.
- Constantes mejoras en sistemas tecnológicos del SRI.

- Innovaciones del SRI:
  - Facturación Electrónica
  - SRI móvil
  - Servicios en línea
  
- Disminución de costos indirectos para los contribuyentes.
- Consolidación de la cultura tributaria.
- Gestión de riesgos tributarios.
- Incremento de contribuyentes.

**Gráfico 5.**

**Variación de recaudación tributaria del Ecuador, periodo 2010-2014**



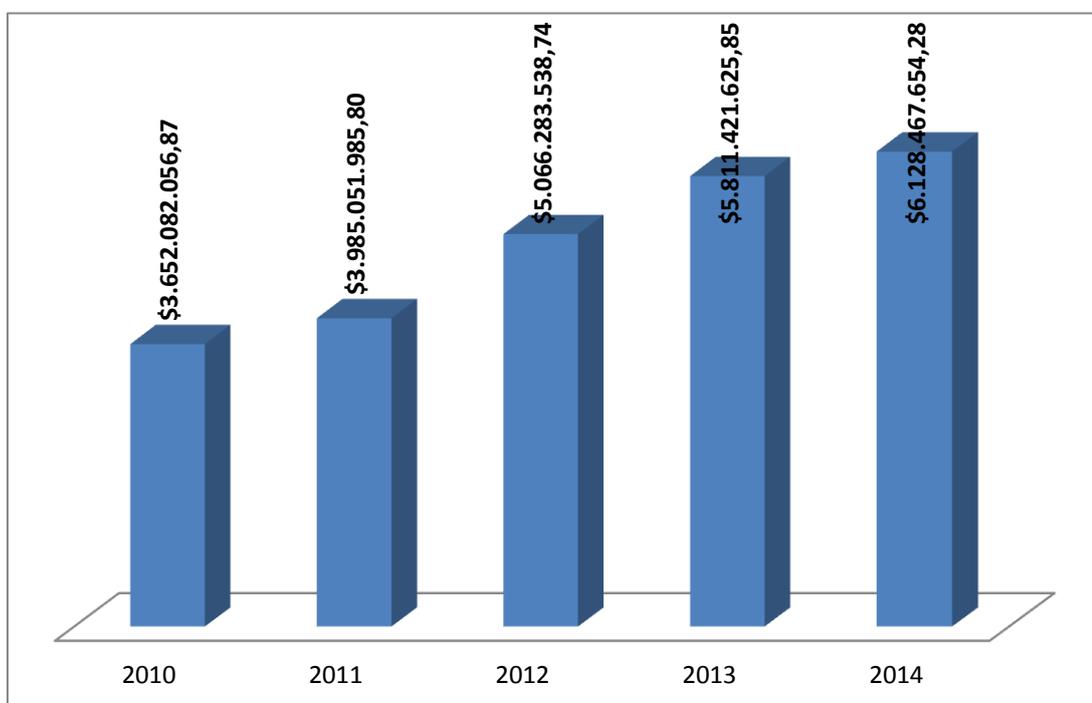
Fuente: (Servicio de Rentas Internas, 2010-2014)  
 Elaborado por: Autor

Durante el periodo de estudio se observa que el crecimiento más pronunciado se da en el periodo 2011 – 2012; sin embargo, en los siguientes años aunque existe un crecimiento en los montos recaudados, estos tienen una desaceleración.

Con relación al comportamiento de la recaudación es necesario indicar lo mencionado por Carrasco (2013) con relación a la “ejecución de prácticas eficientes y eficaces en comparación a otras administraciones” (p.3), donde se sirva a los ciudadanos y se controle los procesos de recaudación, teniendo presente el respeto que se merecen los ecuatorianos. El crecimiento de la recaudación se debe a una planificación conjunta de la Administración Tributaria, fundamentada en el cumplimiento de metas alineadas principalmente al incremento de las recaudaciones netas, pues aún se lucha para disminuir las brechas de evasión y cumplimiento.

Es oportuno analizar la participación que han tenido los impuestos directos e indirectos con relación a la recaudación anual, durante el periodo de estudio.

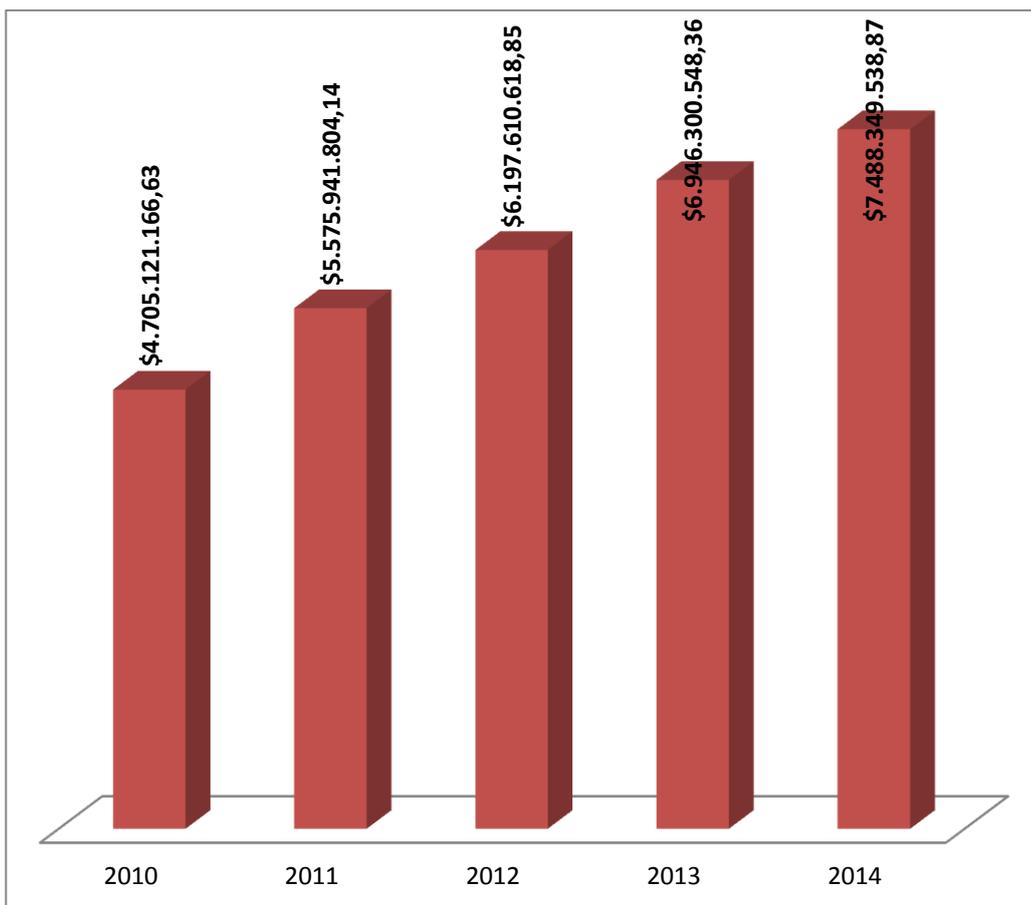
**Gráfico 6.**  
**Recaudación de impuestos directos en el Ecuador,**  
**periodo 2010 – 2014**



Fuente: (Servicio de Rentas Internas, 2010-2014)  
Elaborado por: Autor

Como se observa, los impuestos directos han incrementado la recaudación anualmente, lo cual es un aspecto positivo. El crecimiento del 2010 al 2014 es del 68%.

**Gráfico 7.**  
**Recaudación de impuestos directos en el Ecuador,**  
**periodo 2010 – 2014**

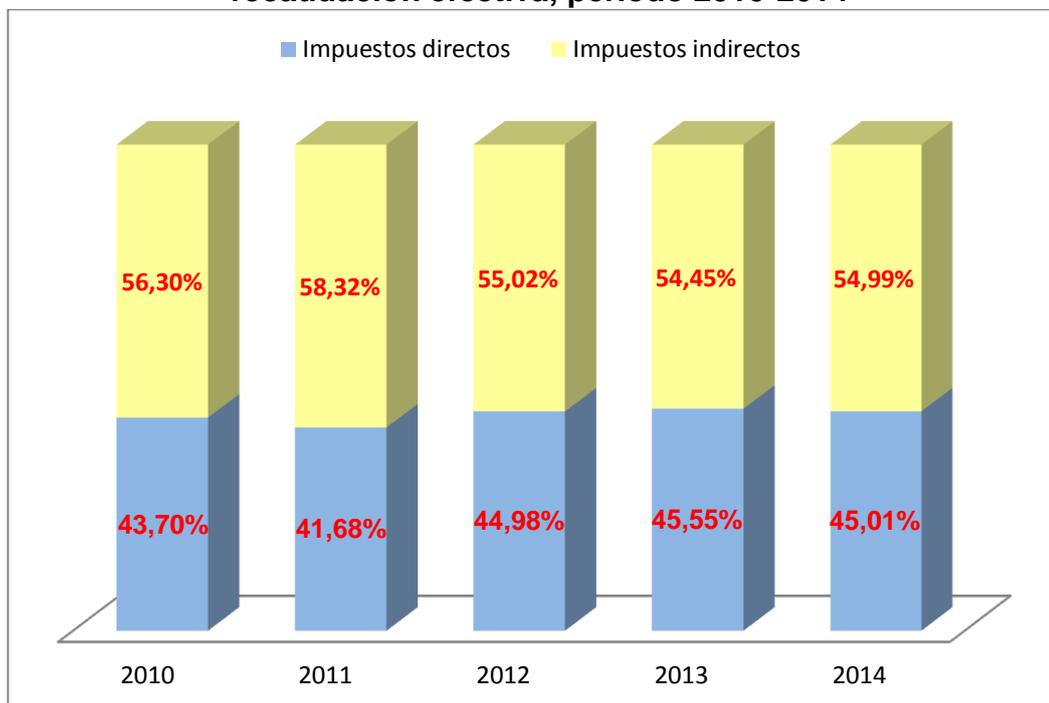


Fuente: (Servicio de Rentas Internas, 2010-2014)  
Elaborado por: Autor

De igual forma se notó un incremento en la recaudación de impuestos indirectos, mostrando un crecimiento del 2010 al 2014 del 59%. Es decir que durante el periodo de estudio se presentó un crecimiento superior en los impuestos directos.

No obstante, al revisar cuál tiene mayor participación en la recaudación efectiva total se encontró la siguiente tendencia.

**Gráfico 8.**  
**Participación de los impuestos directos e indirectos en la recaudación efectiva, periodo 2010-2014**



Fuente: (Servicio de Rentas Internas, 2010-2014)  
Elaborado por: Autor

Al analizar la participación de los impuestos directos se puede evidenciar que en el 2011 su participación fue menor a la del 2010. En 2012 y 2013 mejora su participación, pero en el 2014 vuelve a disminuir.

Se observa que los ingresos tributarios del Ecuador tienen una mayor dependencia de los impuestos indirectos, los cuales aunque han visto disminuida su participación siguen siendo superior, contraponiéndose al direccionamiento del sistema tributario, donde se prioriza que para los ejes estratégicos del Ecuador es necesario incrementar y gestionar para que los impuestos directos sean mayores a los indirectos, debido a que los indirectos gravan al consumo, es decir que no miden la capacidad adquisitiva del contribuyente.

## 4.2. Análisis sobre el comportamiento de la recaudación de los principales impuestos relacionados con los factores de riesgos tributarios, periodo 2010 – 2014.

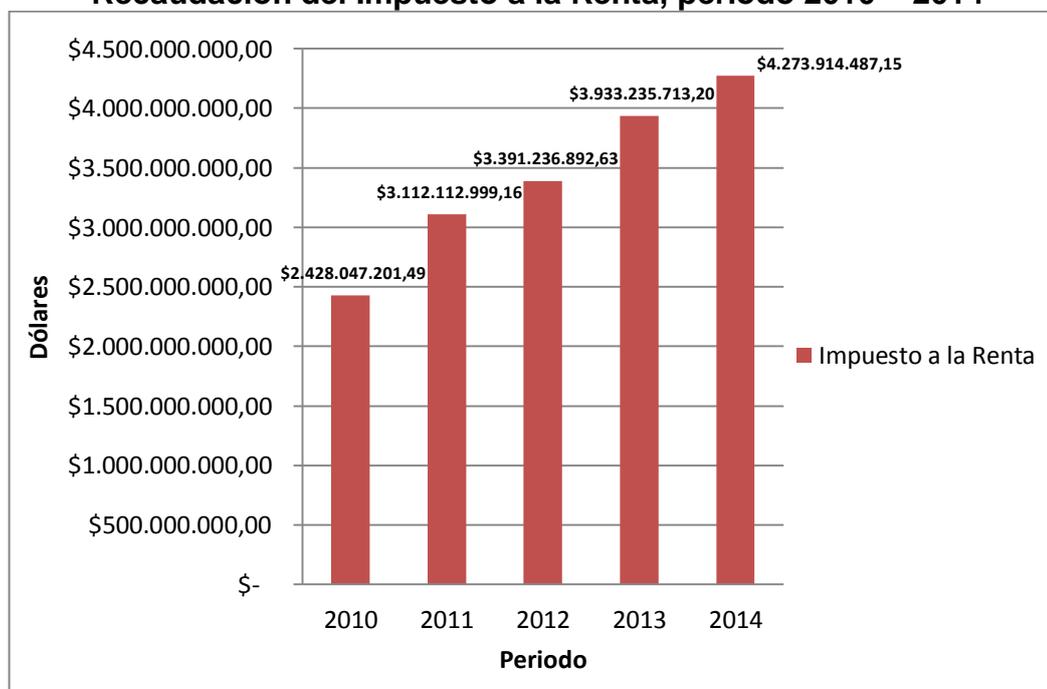
Respecto a los tributos relacionados a la fiscalidad internacional o relaciones internacionales como lo son el Impuesto a la Renta, Impuesto al Valor Agregado e Impuesto a la Salida de Divisas, se obtienen los siguientes datos:

### 4.2.1. Impuesto a la Renta

El impuesto a la renta considera los ingresos por retenciones mensuales, los anticipos, la recaudación a personas naturales y jurídicas y; además, a la herencia, legados y donaciones.

Al analizar la recaudación total de impuesto a la renta, se observó el siguiente comportamiento.

**Gráfico 9.**  
**Recaudación del Impuesto a la Renta, periodo 2010 – 2014**

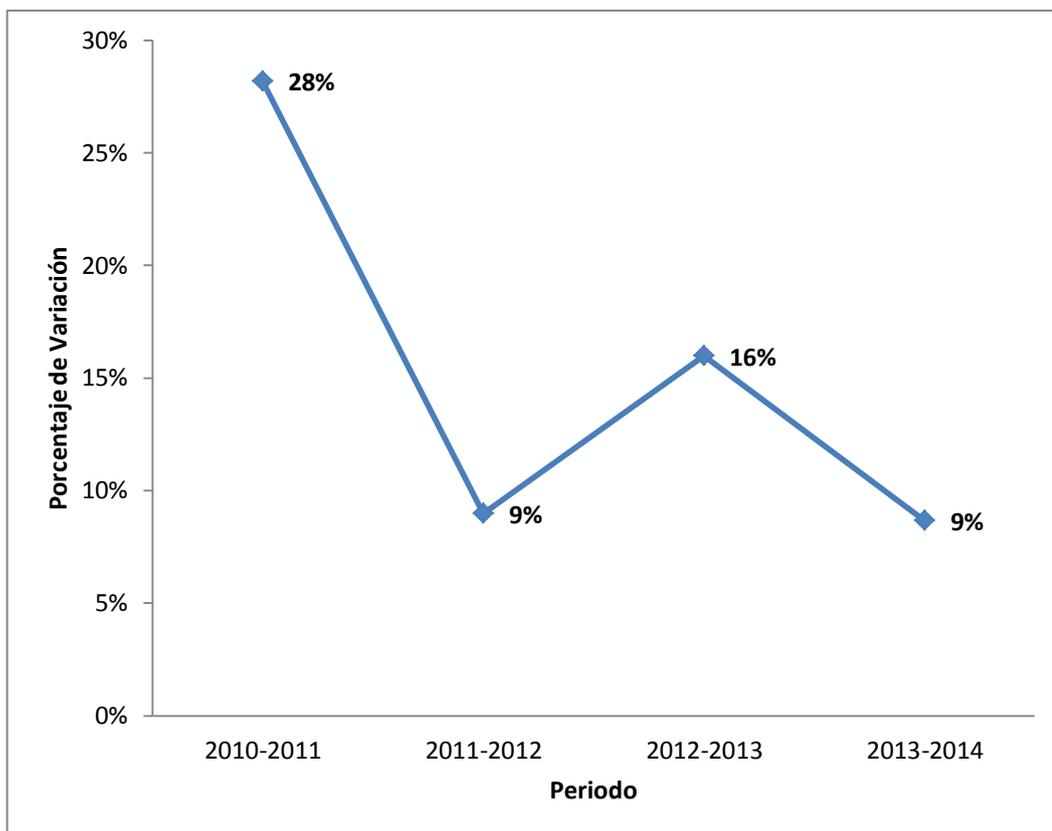


Fuente: (Servicio de Rentas Internas, 2010-2014)  
Elaborado por: Autor

Los valores recaudados por el Servicio de Rentas Internas del Impuesto a la Renta, durante el periodo de estudio, iniciaron en \$2.428.047.201,49 y culminaron con \$4.273.914.487,15. Este incremento representó el alza del 76% en los valores.

Año a año a pesar de que incrementaron los valores recaudados de Impuesto a la Renta, es necesario conocer las variaciones para poder analizar el comportamiento durante el periodo de estudio:

**Gráfico 10.**  
**Variación de la recaudación del Impuesto a la Renta, periodo 2010-2014**



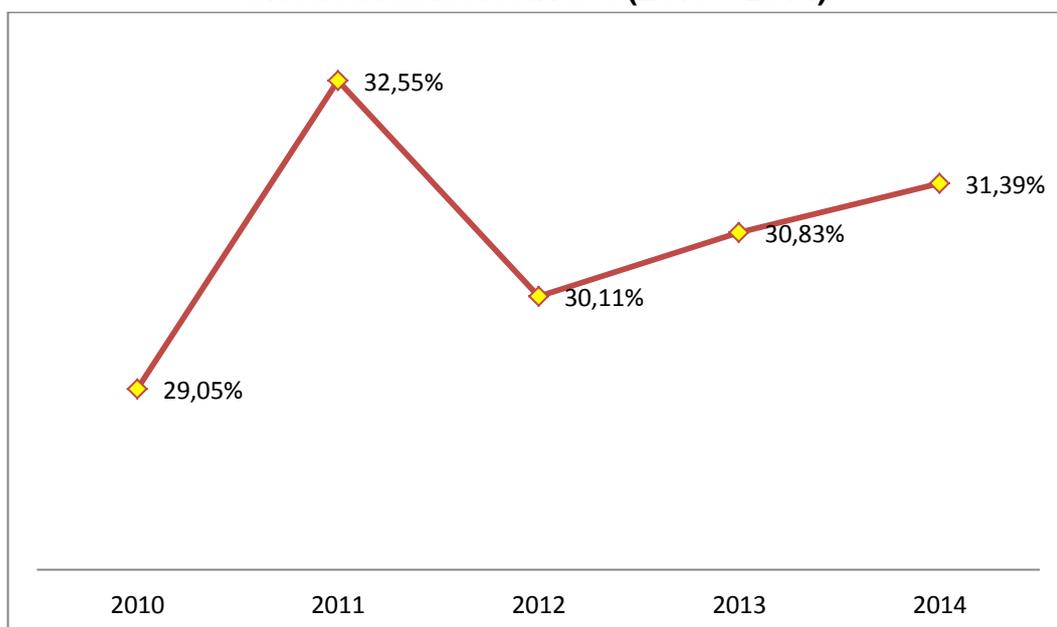
Fuente: (Servicio de Rentas Internas, 2010-2014)  
Elaborado por: Autor

La figura permite determinar que la variación más relevante del periodo analizado se da en la transición del año 2010 al 2011, donde el aumento de la recaudación del tributo en mención fue del 28%.

Esta importante variación se dio en consecuencia del aumento de \$684.065.797,67; el cual se da por el incremento de retenciones mensuales del Impuesto a la Renta, lo que permite evidenciar que el Servicio de Rentas Internas ha realizado un control altamente efectivo.

La siguiente relevante variación en el comportamiento recaudatorio del Impuesto a la Renta se da en el periodo 2012-2013, donde la tasa alcanza el 16%; la cual acorde a lo expuesto por el entonces Director del Servicio de Rentas Internas, Carrasco (2012) representa un punto mayor al cual él reconoce como representante de un comportamiento razonablemente bueno de la economía. Además, esta aseveración permite también validar que la tasa de variación del 28% dada del año 2010 al 2011, manifiesta que la economía muestra un buen comportamiento para el país y la Administración Tributaria un alto compromiso con el país.

**Gráfico 11.**  
**Comportamiento de la participación del Impuesto a la Renta a la Recaudación efectiva % (2010 – 2014)**



Fuente: (Servicio de Rentas Internas, 2010-2014)  
Elaborado por: Autor

Como se puede demostrar y comparando lo antes expuesto con el comportamiento participativo del Impuesto a la Renta en la recaudación efectiva total, se evidenció un incremento favorable en el 2011, principalmente por las variaciones de las recaudaciones presentadas del 2010 al 2011.

Hay que tener presente que en este periodo la economía mundial estaba golpeada y esperando recuperarse de la crisis mundial del año 2008, para lo cual el Gobierno ecuatoriano fortaleció la normativa tributaria con reformas tributarias y la creación del Código de la Producción, Comercio e Inversiones. Adicionalmente, firmó un convenio para evitar la doble imposición internacional con Corea del Sur, lo cual fortaleció el dinamismo económico.

En el año 2012 disminuye, debido al incremento de la participación principalmente del IVA. Sin embargo, el comportamiento es creciente con relación a los datos presentados en 2013 y 2014; motivo por el cual, se pueden destacar los vínculos para evitar la doble tributación y fortalecer las relaciones comerciales con Emiratos Árabes Unidos (2012), Uruguay (2013) y; finalmente, China (2013), los cuales son socios estratégicos para el crecimiento económico del Ecuador, respecto a inversiones y generación de rentas.

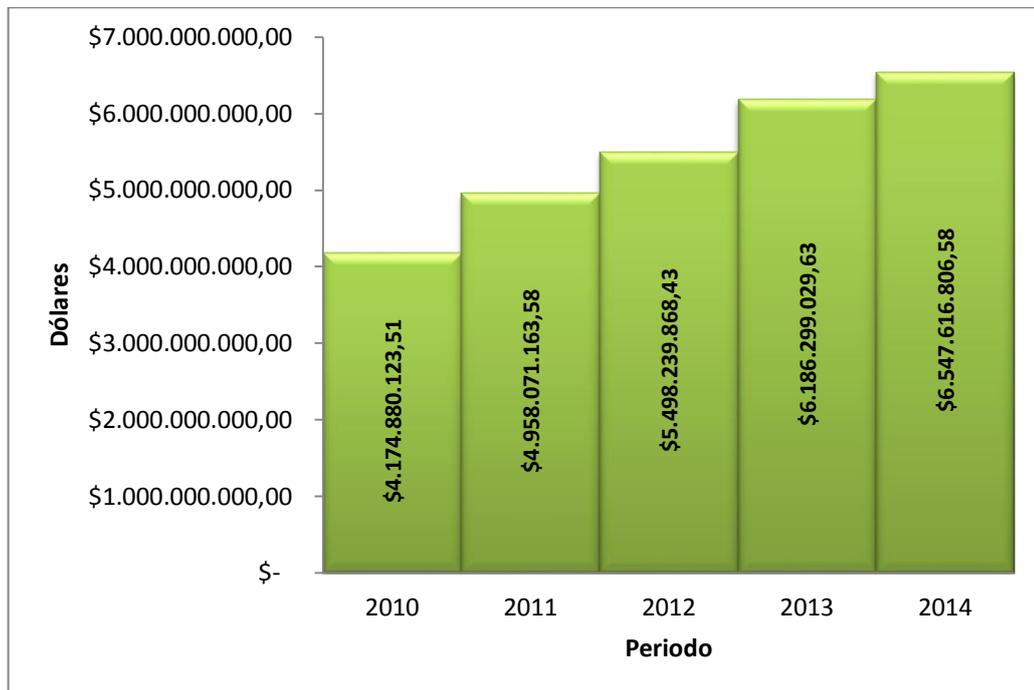
#### **4.2.2. Impuesto al Valor Agregado**

El Impuesto al Valor Agregado es un impuesto indirecto y; acorde a lo expuesto por Carrasco (2013), el país alcanzó cifras récord con relación a la disminución de evasión del IVA en comparación a los registros de los países de Latinoamérica.

A continuación se detalla el comportamiento recaudatorio del IVA.

**Gráfico 12.**

**Recaudación del Impuesto al Valor Agregado, periodo 2010-2014**



Fuente: (Servicio de Rentas Internas, 2010-2014)  
Elaborado por: Autor

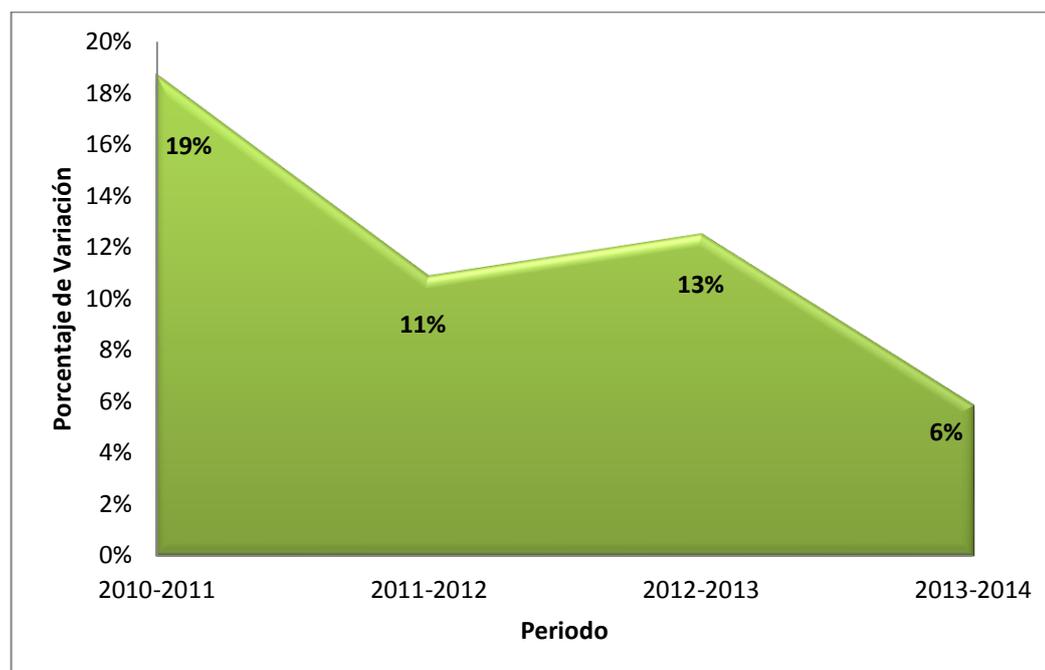
Como se puede notar, en el año 2010 la recaudación del Impuesto al Valor Agregado fue de \$ 4.174 millones de dólares, valor que al finalizar el periodo de estudio, en el año 2014, fue de \$ 6.547 millones, aumento que representó aproximadamente \$2.372 millones de dólares en el transcurso de 4 periodos fiscales.

Aunque no han existido reformas con relación a la tarifas del IVA, se ha trabajado mucho en los controles internos; sin embargo, en lo que respecta a materia de fiscalidad internacional, es oportuno comentar que los convenios o tratados internacionales para el comercio exterior sí se han visto afectados, principalmente con las medidas proteccionistas ejecutadas en el régimen; así como el IVA para exportadores y lo que refiere a la actividad bananera con el Precio Único al Banano.

Cuantitativamente, las variaciones anuales reflejan un constante crecimiento; no obstante, el nivel de incremento anual se puede

evidenciar en la siguiente figura donde se exponen las tasas de variación de la recaudación del tributo en mención anual:

**Gráfico 13.**  
**Variación de la recaudación del Impuesto al Valor Agregado, periodo 2010 – 2014**



Fuente: (Servicio de Rentas Internas, 2010-2014)  
Elaborado por: Autor

Como se puede notar, las tasas de variación se mantienen entre el 6% y el 19% de crecimiento; sin embargo, se puede observar que las variaciones más altas son evidenciadas en el periodo 2010 - 2011, donde esta fue del 19%, seguida de la variación del 13% dada en la transición del 2012 al 2013.

Según De la Torre (2012), la presencia de tasas de variación positivas en el comportamiento de la recaudación del Impuesto al Valor Agregado puede inferir que el nivel de compras de bienes y servicios del país han aumentado.

Además, acorde a lo expuesto por Carrasco (2012), cuando la variación en la recaudación del IVA es mayor al crecimiento que han presentado el PIB y la Inflación (en conjunto), se puede diagnosticar que el desenvolvimiento económico del país se encuentra razonablemente bien. En consecuencia, a continuación se exponen las variaciones de dichas variables en los periodos más representativos:

**Tabla 12.**  
**Variación del comportamiento del IVA, PIB e Inflación Años 2011 y 2013.**

	<b>Impuesto al Valor Agregado</b>	<b>PIB</b>	<b>Inflación</b>	<b>PIB + Inflación</b>
<b>2011</b>	<b>19%</b>	8%	4,5%	<b>12,5%</b>
<b>2013</b>	<b>13%</b>	5%	2,7%	<b>7,7%</b>

Fuente: (Servicio de Rentas Internas, 2010-2014), (Banco Central del Ecuador, 2014), (Banco Mundial, 2014)

Elaborado por: Autor

Entonces, acorde a los valores señalados en la tabla anterior, se concluye que la variación del Impuesto al Valor Agregado en los años 2011 y 2013 supera por varios puntos a la variación conjunta del PIB y de la Inflación del país en los mismos años; lo que permite determinar que durante dichos periodos el país mejoró considerablemente su desenvolvimiento económico.

#### **4.2.3. Impuesto a la Salida de Divisas**

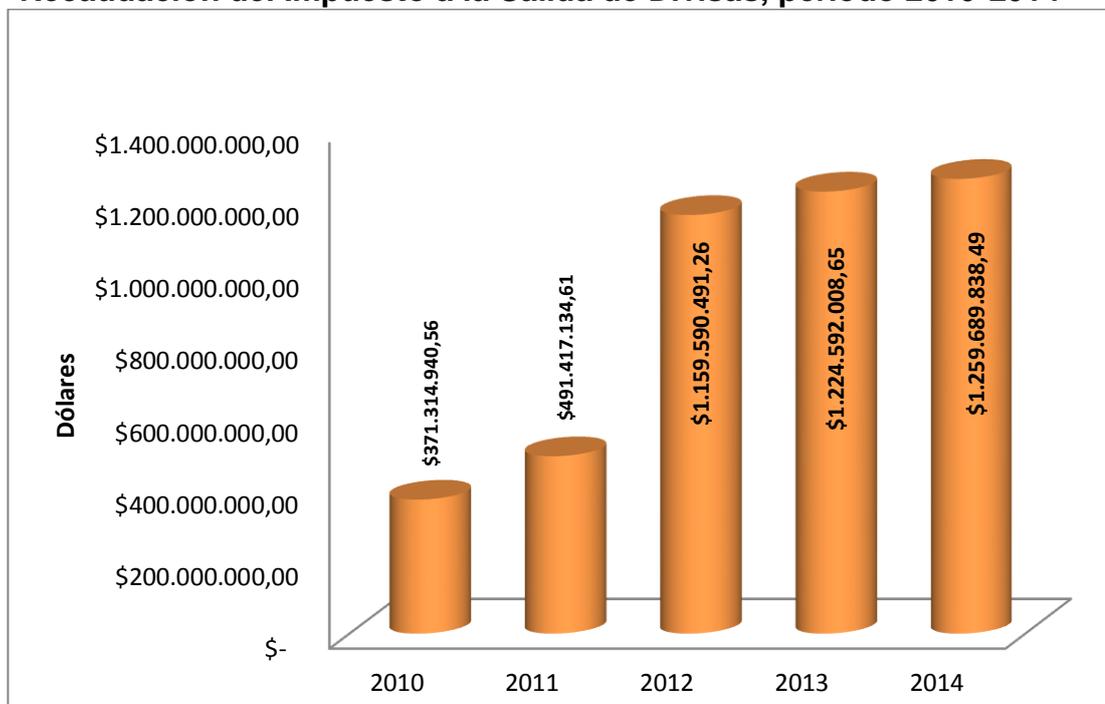
Acorde a lo estipulado por el Servicio de Rentas Internas (2015), el Impuesto a la Salida de Divisas (ISD) constituye el 5% gravado sobre transferencias o envíos de divisas a otros países (exterior), considerando que estos pueden realizarse por medio de:

- Efectivo
- Cheques
- Transferencias
- Retiros
- Pagos
- Compensaciones internacionales

Principalmente, las reformas de este impuesto se fundamentan en el aumento de su tarifa al pasar del 0,05% (2008) al 5% (2010), pues lo que busca este impuesto es evitar la salida de dinero del territorio nacional, especialmente porque varias empresas transaccionales estaban acostumbradas a sacar las utilidades y reinvertirlas en países con una menor carga impositiva o con regímenes preferentes.

En consecuencia; a continuación se expone la recaudación del Impuesto a la Salida de Divisas efectuada por el Servicio de Rentas Internas (2010-2014), para validar cuál ha sido su efecto:

**Gráfico 14.**  
**Recaudación del Impuesto a la Salida de Divisas, periodo 2010-2014**

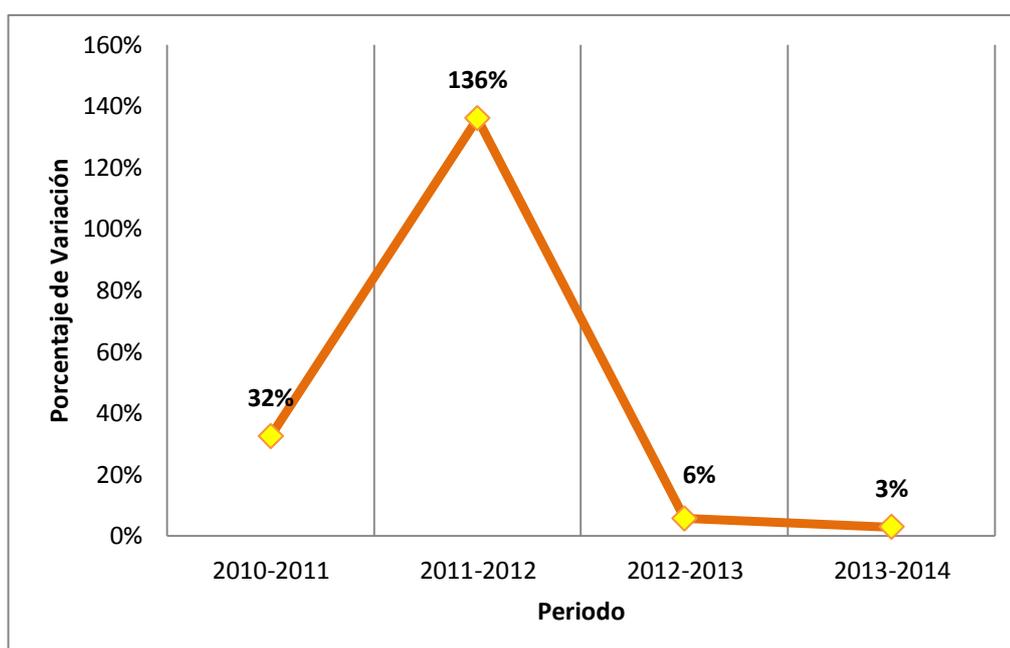


Fuente: (Servicio de Rentas Internas, 2010-2014)  
Elaborado por: Autor

En el año 2010 la recaudación de ISD inició en 371 millones de dólares, valor que presentó un incremento razonable al año 2011 donde se recaudó \$491 millones, seguido del periodo donde el aumento en la recaudación fue bastante alto, ya que alcanzó al 2012 la cifra de 1.159 millones de dólares, continuando con un incremento modesto en los dos años siguientes, donde su alcance fue de 1.224 y 1.259 millones de dólares, respectivamente. Es evidente notar entonces que, del año 2011 al 2012 aproximadamente se duplicó de la recaudación del ISD.

Consecuentemente al comportamiento de los valores recaudados, a continuación se detallan las tasas de variación de los mismos anualmente:

**Gráfico 15.**  
**Variación de la recaudación del Impuesto a la Salida de Divisas,**  
**periodo 2010-2014**



Fuente: (Servicio de Rentas Internas, 2010-2014)  
Elaborado por: Autor

Como se puede ver en el gráfico, a pesar de que todos los años se presentan incrementos en la recaudación del Impuesto a la Salida de

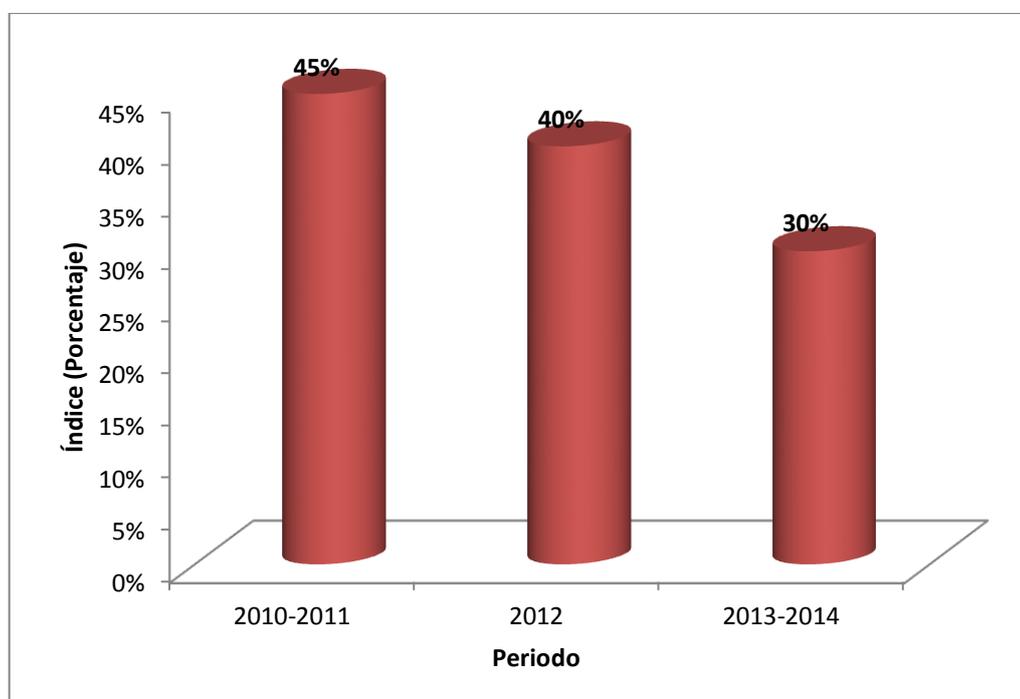
Divisas, del año 2011 al año 2012 se evidencia la variación más relevante que fue del 136% en los valores recaudados.

Esta importante tasa, acorde a lo expuesto por la Asociación de Bancos Privados del Ecuador (2012), se debe a que entre el 2011 y el 2012 tuvo lugar la reforma tributaria donde se incrementó el porcentaje del Impuesto a la Salida de Divisas del 2% al 5%, dando esto lugar al aumento de \$668.173.356,65 en la recaudación en el año 2012 y; aunque, no se pudo parar la salida de divisas si se ha podido retener un valor superior en comparación a años anteriores

#### 4.3. Comportamiento de los índices de evasión de impuestos, periodo 2010-2014

**Gráfico 16.**

**Índice de Evasión de Impuestos Ecuador, periodo 2010-2014**



Fuente: (Servicio de Rentas Internas, 2010-2014)  
Elaborado por: Autor

Los índices de evasión de impuestos o entendido como evasión tributaria, son los que manifiestan los niveles de corrupción en cuanto a tributos por los que atraviesa el país, dado por el incumplimiento de los contribuyentes al realizar los pagos de impuestos; además, esta evasión es un delito fiscal; en consecuencia a esto y con el fin de disminuir los índices evasivos nació la creación del Servicio de Rentas Internas.

Como se puede notar, los índices de evasión de impuestos del año 2010 al 2014 han presentado resultados decrecientes, lo que señala positivismo en el trabajo realizado por la Administración Tributaria.

Del año 2010 al 2012, se evidencia que el índice de evasión fue del 45%, el cual redujo un 5% al 2012, donde el índice se ubicó en un 40%; ante lo cual Avilés (2012), Director Regional del Servicio de Rentas Internas, indica que a pesar de que se han logrado reducir los índices de evasión de impuestos en el Ecuador, estos continúan siendo una preocupación constante para los directivos del SRI; por lo que dentro de las acciones de la institución, siempre se encuentran los estudios para trabajar en políticas de cobro y sanciones que incentiven a la ciudadanía al cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Durante el periodo 2013-2014, el índice manejado por el Servicio de Rentas Internas por evasión de impuestos fue del 30%, este a su vez señala que en relación al año 2012 se logró una reducción del 10%; lo cual asevera la gestión realizada por el SRI para el cumplimiento tributario de los ciudadanos del Ecuador.

Finalmente, es necesario identificar la participación de los tres impuestos en estudio con relación a la recaudación efectiva de impuestos:

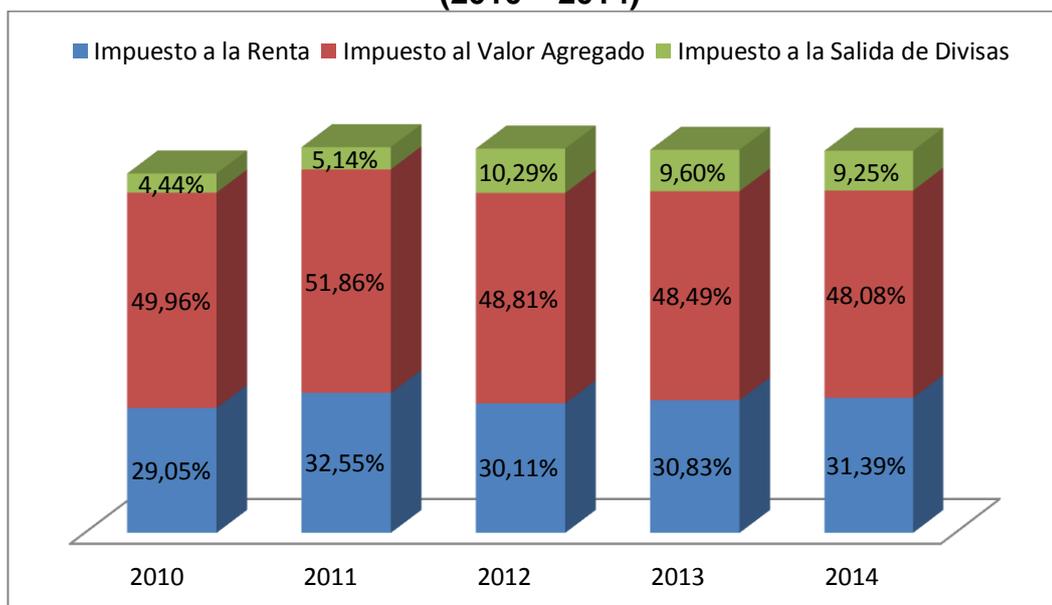
**Tabla 13.**  
**Participación del IR, IVA e ISD en la recaudación total efectiva**  
**(2010 – 2014)**

	2010	2011	2012	2013	2014
<b>Recaudación efectiva total</b>	<b>100%</b>	<b>100%</b>	<b>100%</b>	<b>100%</b>	<b>100%</b>
<b>Participación total de los impuestos en estudio</b>	<b>83,45%</b>	<b>89,55%</b>	<b>89,21%</b>	<b>88,92%</b>	<b>88,72%</b>
<b>Impuesto a la Renta</b>	29,05%	32,55%	30,11%	30,83%	31,39%
<b>Impuesto al Valor Agregado</b>	49,96%	51,86%	48,81%	48,49%	48,08%
<b>Impuesto a la Salida de Divisas</b>	4,44%	5,14%	10,29%	9,60%	9,25%

Fuente: (Servicio de Rentas Internas, 2010-2014)  
 Elaborado por: Autor

Como se observa, durante el periodo de estudio, estos tres impuestos tienen una gran participación, en promedio del 87,97%.

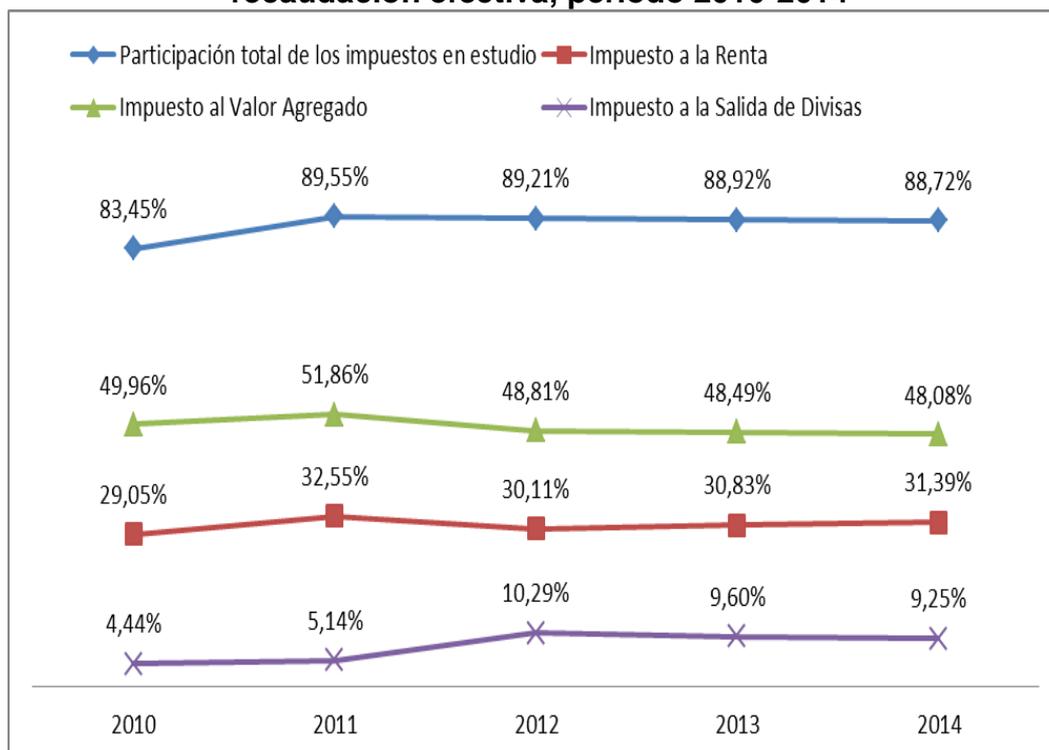
**Gráfico 17.**  
**Participación del IR, IVA e ISD en la recaudación total efectiva**  
**(2010 – 2014)**



Fuente: (Servicio de Rentas Internas, 2010-2014)  
 Elaborado por: Autor

Se puede evidenciar que el Impuesto al Valor Agregado es el que mayor participación tiene durante el periodo de estudio, seguido del Impuesto a la Renta y; finalmente, el Impuesto a la Salida a Divisas. Es oportuno analizar el comportamiento individual de cada uno de los impuestos.

**Gráfico 18.**  
**Comportamiento de la participación de IR, IVA e ISD en la recaudación efectiva, periodo 2010-2014**



Fuente: (Servicio de Rentas Internas, 2010-2014)  
 Elaborado por: Autor

Al observar la tendencia de la participación total de los impuestos en estudio en la recaudación efectiva, se evidencia que del 2010 al 2011 aumentó en un 6,10%. Luego del 2011 al 2012 disminuye en un 0,33%, tendencia decreciente que se evidenció para el 2012 – 2013, representando 0,30% y; finalmente, en el periodo 2013 y 2014 la participación disminuyó en el 20%.

Con relación al IVA, el cual tiene mayor participación en la recaudación efectiva (promedio del 49,44%), desde el año 2012 muestra una

participación menor. El crecimiento promedio en la recaudación del IVA del 2010 al 2014 fue del 57%.

Con relación al IR, el cual es el principal impuesto de tipo directo, la participación en la recaudación efectiva promedio fue de 30,79% durante el periodo de estudio. Se muestra un comportamiento cíclico, pues su participación en el 2012 fue menor; no obstante, el año 2012 muestra una participación menor. Luego; en los años 2013 y 2014, su participación es creciente. El crecimiento promedio en la recaudación del IR del 2010 al 2014 fue del 76%.

Finalmente, el ISD el cual es un tributo indirecto que busca paralizar la salida de divisas del país. Este impuesto mostró una participación promedio en la recaudación efectiva del 7,75%; es importante destacar que este impuesto es el que mayor crecimiento mostró durante el periodo 2010 - 2014, representando en promedio el 239%.

**Tabla 14.**

**Variación de la participación del IR, IVA e ISD en la recaudación total efectiva (2010 – 2014)**

	2010 - 2011	2011 - 2012	2012 - 2013	2013- 2014
<b>Recaudación efectiva total</b>	<b>100%</b>	<b>100%</b>	<b>100%</b>	<b>100%</b>
<b>Participación total de los impuestos en estudio</b>	6,10%	-0,33%	-0,30%	-0,20%
<b>Impuesto a la Renta</b>	3,50%	-2,44%	0,72%	0,56%
<b>Impuesto al Valor Agregado</b>	1,90%	-3,04%	-0,32%	-0,41%
<b>Impuesto a la Salida de Divisas</b>	0,70%	5,15%	-0,70%	-0,35%

Fuente: (Servicio de Rentas Internas, 2010-2014)

Elaborado por: Autor

Aunque la participación de los impuestos estudiados disminuyó, la tendencia no es mala debido a que se debe considerar que existen otros impuestos como el de los ingresos extraordinarios o los impuestos a los activos en el exterior, al igual que el Impuesto a los Consumos

Especiales, los cuales también están contribuyendo al crecimiento de la recaudación.

#### **4.4. Análisis relacional sobre los índices de recaudación, evasión y riesgo tributario**

Finalmente, es oportuno ver el comportamiento de las variables en estudio y determinar la relación que existen entre los factores investigados.

**Tabla 15.**  
**Resultados promedios de los índices de recaudación, evasión y riesgo tributario (2010 – 2014)**

Aspecto	Promedio 2010 - 2014	Observación
Recaudación tributaria	63%	Aumento
Evasión tributaria	10%	Disminuyó
Gestión riesgo tributario	4	Aumento

Fuente: (Servicio de Rentas Internas, 2010-2014)  
Elaborado por: Autor

Es necesario tener en cuenta que la recaudación tributaria aumentó en un 63%, mientras la evasión fiscal disminuyó en 10%. Adicionalmente, al evaluar la gestión de riesgo tributario con relación a los 4 convenios internacionales firmados, se evidencia un aumento.

Estos factores aunque no tengan una relación directa en su medición, sí se ven directamente relacionados con la teoría y fundamentos prácticos, pues efectivamente el Servicio de Rentas Internas buscó desde el 2007 ejecutar planes para que los contribuyentes hagan conciencia del significado que tiene el pago de impuestos en la concepción de buscar la equidad y redistribución de las riquezas.

Con ello la gestión tributaria ha podido generar planes estratégicos para disminuir significativamente la evasión, elusión y fraude fiscal.

Frente a ello, el Servicio de Rentas Internas decidió proyectar su accionar con el modelo de gestión integral de riesgos tributarios (MGIRT), con lo cual se busca ejecutar acciones específicas a los sectores y contribuyentes con mayor riesgo, localizando problemas y dándoles prioridad de respuestas; de tal manera que se respeten los derechos del contribuyente, pero además se dé un direccionamiento adecuado y oportuno a los recursos que obtiene la Administración Tributaria.

De esta manera, el Modelo de Gestión Integral de Riesgos Tributarios (MGIRT) se fundamenta en:

1. La identificación y clasificación de los riesgos tributarios, en el caso del presente estudio se debe direccionar en los países que presentan un mayor riesgo fiscal, con relación a la vinculación de capitales y paraísos fiscales al tener regímenes preferentes.
2. Detección y reducción de los riesgos tributarios, lo cual se alcanza con estudios constantes sobre los factores que deben ser mitigados, es decir, con una gestión activa para mejorar las relaciones internacionales y firmar convenios de cooperación tributaria.
3. La selección oportuna de los mecanismos, garantizando siempre el bienestar de los ciudadanos ecuatorianos.
4. La cobertura se refiere al establecer parámetros claros con relación a la utilización de los mecanismos para los contribuyentes.
5. La evaluación es la parte más elemental, puesto que permite la retroalimentación y validación de las acciones ejecutadas por medio del estudio de los niveles de recaudación.

## **CAPÍTULO V**

### **CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES**

#### **5.1. Conclusiones.**

- Una vez finalizado el estudio, se puede concluir con relación a la hipótesis central del estudio “la disminución del riesgo tributario vinculado a la Fiscalidad Internacional ha permitido mejorar la recaudación de impuestos en Ecuador durante el periodo 2010 – 2014” es aceptada, pues se observó un crecimiento en la recaudación tributaria relacionada al impuesto a la renta, impuesto al valor agregado e impuesto a la salida de divisas y; adicionalmente, se ha disminuido los índices de evasión y elusión de impuestos, lo que quiere decir que existe un cumplimiento de los controles y metas establecidas por el Servicio de Rentas Internas.
  
- Al estudiar el Riesgo Tributario dentro del Ecuador, se pudo conocer que es un tema nuevo que se ha ido fortaleciendo con relación a la gestión y controles ejecutados por la Administración Tributaria.
  
- Es importante concluir que la fiscalidad internacional se ve principalmente relacionada con la supervisión que se le haga al sector empresarial, principalmente con relación a las transaccionales, las cuales por su estructura y poderío económico podrían estar relacionadas con otras compañías en el exterior. Es por ese motivo que es oportuno definir la residencia del individuo o la empresa sujeta al problema de fiscalidad internacional.

- En Ecuador ya existe una estructura tributaria para prever y seguir fortaleciendo el tema de fiscalidad internacional; sin embargo, dado que es un tema netamente de globalización comercial, no es óptimo que se tengan pocos convenios con relación al tema de estudio, debido a que se estaría violentado los derechos del contribuyente al permitir que este tenga que tributar dos veces por una misma renta.
- Con relación a los tratados o convenios existentes, el Servicio de Rentas Internas debería presentar información actualizada para facilitar la gestión de las empresas o personas que requieran de estos datos para conocer y evitar la doble imposición en el país de la residencia y; a su vez, con los países de la fuente de dichos ingresos.
- El método más utilizado para evitar la doble imposición es el método de la imputación ordinaria, el cual es utilizado en el Ecuador.
- Ecuador por muchos años ha tenido que afrontar problemas de evasión y elusión, por lo cual las modificaciones hechas en el sistema tributario han servido para mejorar los controles de la recaudación.
- La mitigación de Riesgo Tributario en Ecuador ha permitido que aspectos relevantes de la Fiscalidad Internacional durante el periodo 2010-2014 den resultados positivos; sin embargo, aún falta mucho por hacer.
- Previo a la implementación de la Ley de Equidad Tributaria existían muchos vacíos legales con temas relacionados a la fiscalidad internacional, tales como los fundamentos de precios de transferencia, partes relacionadas y paraísos fiscales.

## 5.2. Recomendaciones.

- Se recomienda que la Administración Tributaria del Ecuador fortalezca sus estrategias con relación a la fiscalidad internacional, por ello es necesario que se gestionen por lo menos dos convenios anuales para evitar la doble tributación y con ello evitar conflictos y; además, fortalecer y facilitar las relaciones comerciales. También es necesario que el Servicio de Rentas Internas destine su esfuerzo a la protección de los contribuyentes para evitar cargas adicionales a los inversionistas, empresarios y personas naturales, entre otros definidos en la ley.
- Aunque en la Constitución del Ecuador del 2008 se indica que todos los acuerdos comerciales o convenios deben responder a los intereses de los ciudadanos, es necesario y recomendable respetar los tratados ya firmados con los diferentes países, pues las relaciones internacionales son tan sensibles a rechazos o cambios unidireccionales que podría perjudicarse a la obtención futura de Inversión Extranjera Directa.
- El direccionamiento que debe tener la Administración Tributaria al momento de celebrar un convenio para evitar la doble imposición internacional, debe tomarse como una medida generadora de seguridad para los inversionistas y; adicionalmente, como un estímulo para impulsar el comercio y; consecuentemente, contribuir al crecimiento de la economía de manera responsable al evitar la fuga de capitales y la evasión de impuestos.
- Es necesario y recomendable que se fomente el cumplimiento voluntario por parte del contribuyente en relación al pago de impuestos. Paralelamente, se debe gestionar activamente los

riesgos vinculados a la fiscalidad internacional, por medio de reformas tributarias, resoluciones, circulares, capacitación al contribuyente y la ejecución de acciones preventivas.

- Se recomienda gestionar convenios tributarios con los países que son considerados como naciones de alto riesgo tributario.

## BIBLIOGRAFÍA

- Albiñana, D. (2010). *Programa Fiscalidad Internacional*. Madrid, España: Unusual Happens.
- Alain Galesne. (1999). *Las decisiones de inversión de la empresa*. Brasil: Atlas.
- Arias, R. (2010). *Ensayos Sobre la Teoría de la Evasión y Elusión de Impuestos Indirectos*. La Plata: Master of Public Administration. School of International and Public Affairs.
- Armas, G. (2010). *Experiencia Ecuador: Fiscalidad Internacional* (I ed., Vol. Área Fiscalidad Internacional). Quito, Ecuador: Servicio de Rentas Internas.
- Asamblea Constituyente. (2007). *Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria* (Registro Oficial N° 242 ed., Vol. Tercer Suplemento ). Quito, Ecuador.
- Asamblea Nacional. (2010). *Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones* (Registro Oficial Suplemento 351 ed., Vols. Of. No. SAN-010-2038). (H. Del Pozo, Ed.) Quito, Ecuador.
- Asamblea Nacional Constituyente. (2008). *Constitución de la República del Ecuador* (R.O. 449 ed.). Montecristi, Ecuador: Registro Oficial. Obtenido de [http://www.asambleanacional.gov.ec/documentos/constitucion\\_de\\_bolsillo.pdf](http://www.asambleanacional.gov.ec/documentos/constitucion_de_bolsillo.pdf)
- Asamblea Nacional de Ecuador . (2010). '*REGLAMENTO PARA LA APLICACIÓN DE LA LEY DE RÉGIMEN TRIBUTARIO*'. Registro Oficial No. 242.
- Asamblea Nacional de Ecuador . (2011). '*LEY DE REGIMEN TRIBUTARIO INTERNO*'. Registro Oficial No. 463.
- Asamblea Nacional de Ecuador. (2011). '*Constitución de la República del Ecuador*'. Registro Oficial No. 449.
- Asociación de Bancos Privados del Ecuador. (2012). *Boletín Macroeconómico Mensual*. Quito, Ecuador: ABPE.
- Avilés, M. (2012). *Uno de los frentes de la entidad para combatir delitos tributarios es la justicia ordinaria*. Guayaquil, Ecuador: EcuadorInmediato.
- Ayala, R. J. (2011). *¿Los dividendos deben tributar en Ecuador?* (I ed., Vol. I). Guayaquil, Ecuador: Transfer Pricing Advisors .

- Bahamonde, R. (2009). *Los riesgos tributarios* (I ed.). Quito: Departamento de Auditoría Tributaria de la Regional Norte del Servicio de Rentas Internas.
- Banco Central del Ecuador. (2014). *Estadísticas Macroeconómicas* (Junio 2014 ed.). Quito, Ecuador: Dirección de Estadística Económica.
- Banco Mundial. (2014). *Inflación, precios al consumidor (% anual)*. Washington, DC, Estados Unidos: BIRF-AIF.
- Bruselas, M. (2010). *España entre los países de la UE con mayor riesgo fiscal* (I ed.). España: Editorial Prensa Ibérica.
- Calderón, C. J. (2008). *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea 2008* (I ed.). Madrid, España: CISS.
- Cámara de Industrias y Producción . (2011). *La carga tributaria en Ecuador* (I ed.). Quito, Ecuador: Pantone.
- Camargo, H. D. (2005). *Evasión fiscal: Un problema a resolver* (I ed.). México: Servicios Académicos Internacionales S.C.
- Carrasco, C. M. (2009). *SRI denuncia alta evasión tributaria de empresarios* (I ed.). (S. d. Internas, Ed.) Guayaquil: El Universo.
- Carrasco, C. M. (2012). *Ecuador sube, pero a un ritmo más lento*. Quito, Ecuador: El Comercio.
- Carrasco, C. M. (2013). *Informe de Labores* (I ed.). Quito: Servicio de Rentas Internas.
- Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. (2010). *Generalidades de las Administraciones Tributarias*. México D.F.: S/N.
- Congreso Nacional. (1997). *Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas* (Ley No. 41 ed.). Quito, Ecuador: El plenario de las comisiones legislativa.
- Correa, D. R. (2008). *REGLAMENTO A LA LEY ORGANICA DE REGIMEN TRIBUTARIO INTERNO* (Decreto Ejecutivo 1051; Registro Oficial Suplemento 337 ed., Vol. DEL IMPUESTO A LA RENTA). Quito, Ecuador.
- Cottarelli, C. (2012). *Transparencia fiscal, rendición de cuentas y riesgo fiscal* (I ed.). Santiago de Chile, Chile: Fondo Monetario Internacional - FMI.

- Cruz, L., Guevara, S., Pardo, G., & Londoño, F. (2010). *Lecciones de derecho tributario inspiradas por un maestro* (1 ed., Vol. I). (E. González, Ed.) Rosario, Argentina: Universidad del Rosario - ICDT.
- Dalimier G. (1978). *Derecho Tributario Internacional* (Primera ed.). Journal de Droit.
- David Ricardo. (2007). *Principios de economía política y tributación* (Vol. 1). Mexico: Fondo de Cultura Económica.
- De la Torre, P. (2012). *La recaudación de impuestos en Ecuador sube, pero a un ritmo más lento*. Quito, Ecuador: El Comercio.
- De La Vega, M. J. (2005). *Fiscalidad internacional* (1 ed., Vols. licencia CC BY-NC-SA 3.0). España: Gestipolis.
- Dr. Antonio Benavides Vico. (2008). *Análisis práctico de las prestaciones de la Seguridad Social* (Segunda Edición ed.). España: Lex Nova.
- Feraud, I. (2011). *Medidas para evitar la doble imposición internacional en Ecuador* (1 ed., Vol. I). Guayaquil, Ecuador: FEN - ESPOL.
- Ferrer, G. V., & García, L. R. (2013). *La fiscalidad internacional*. México: Bibliolibrary Editorial, 2013.
- Godoy, J., & Carrasco, M. (2013). *Paraísos fiscales: Un puerto seguro para el capital privado* (1 ed.). Guayaquil, Ecuador: El Telégrafo - Decano de la Prensa Nacional.
- Goncalves, P. (2011). *Los convenios de doble imposición* (1 ed.). México DF, México: OCDE.
- Hansen - Holm Advice. (2012). *Impuesto a la Renta* (1 ed., Vol. Módulo I). (HHA, Ed.) Quito, Ecuador.
- Hdez. Viguera, J. (2009). *Los paraísos fiscales* (Vol. I). Madrid, España: Ediciones AKAL, 2009.
- J. Fred Weston, John Fred Weston, Eugene F. Brigham. (1994). *Fundamentos de administración financiera* (5ta. Edición ed.). México: McGraw-Hill.
- Jiménez, J. (2012). *FISCALIDAD INTERNACIONAL LATINOAMERICANA*. (1 ed., Vol. I). Madrid, España: Universidad Complutense de Madrid.
- Latapí, R. M. (2003). *Casos Prácticos sobre los Precios de Transferencia* (1 ed.). México DF, México: Ediciones Fiscales ISEF.

- Licona Vite, D. (2007). *Estudio sobre la Evasión y la Elusión Fiscales en México*. Mexico: Serie Verde, Temas Económicos.
- Licona, V. C. (2007). *Estudio sobre la Evasión y la Elusión Fiscales en México*. Mexico: Serie Verde, Temas Económicos.
- López, C. (2010). *Principios Básicos de Fiscalidad Internacional* (I ed.). Buenos Aires, Argentina: Universidad de Jaén - Marcial Pons.
- López, F. (1962). *Principios de Derecho Tributario* (Segunda ed.). Bogotá: Ediciones Lerner.
- Manya, M. (2010). *Apuntes de fiscalidad internacional* (I ed.). Quito, Ecuador: GRIDE Editorial.
- Montaño, G. C. (2002). *El establecimiento permanente en los países miembros de la COMUNIDAD ANDINA y el modelo del convenio de la OCDE* (I ed.). Lima, Perú: OCDE.
- Orlando, L. (2013). *Los Riesgos de la Fiscalidad Internacional de las Empresas Transnacionales* (I ed.). Guayaquil, Ecuador: SRI.
- Otálora, U. C. (2009). *Economía fiscal* (Primera ed.). Bolivia: Plural editores, 2009.
- Rincón, C. E., & Santamaría, A. E. (2007). *El Tratado de Libre Comercio, la integración comercial y el derecho de los mercados* (Primera ed.). Bogota, Colombia: Universidad del Rosario, 2007.
- Rivas Coronado, N., & Paillacar Silva, C. (2007). *Caracterización De La Elusión Fiscal En El Impuesto A La Renta De Chile* (Vol. 5). Chile: Decreto Ley N° 824 sobre Impuesto a la Renta y su aplicacion .
- Rivas, C. N., & Paillacar, S. C. (2007). *Caracterización De La Elusión Fiscal En El Impuesto A La Renta De Chile* (Vol. 5). Chile: Decreto Ley N° 824 sobre Impuesto a la Renta y su aplicacion.
- Roberto J. Arias. (2010). *Ensayos Sobre la Teoría de la Evasión y Elusión de Impuestos Indirectos*. La Plata: Master of Public Administration. School of International and Public Affairs.
- Ruiz, E. (2014). *La República Dominicana, entre los países de América Latina con mayor riesgo fiscal* (I ed.). Santo Domingo, República Dominicana: Fitch Ratings.

- Servicio de Rentas Interna. (2015). *Impuesto a la Renta* (I ed.). Quito, Ecuador: Centro de Estudio Fiscales.
- Servicio de Rentas Internas. (2008). *Texto sustitutivo. Reglamento Orgánico Funcional Codificado. Art.3.* (R.O. No. 497 ed., Vols. Resolución No. DSRI-028-2008. ). Quito, Ecuador: CEF - SRI.
- Servicio de Rentas Internas. (2009). *Paraísos fiscales y regímenes* (Registros oficiales No. 285 de febrero de 2008 y No. 58 de octubre de 2009. ed., Vols. NAC-DGER2008-0182 y NAC-DGERCGC09-00704). Quito, SRI: Ecuador.
- Servicio de Rentas Internas. (2010-2014). *Estadísticas*. Quito, Ecuador: SRI.
- Servicio de Rentas Internas. (2012). *¿Por qué glosa el SRI?* (I ed., Vol. I). Quito, Ecuador: Centro de Estudios Fiscales.
- Servicio de Rentas Internas. (2013). *Paraíso Fiscal* (I ed.). Quito, Ecuador: Centro de Estudios Fiscales.
- Servicio de Rentas Internas. (2013). *Servicio de Rentas Internas (S.R.I.)*. Obtenido de <http://www.sri.gob.ec/web/guest/home>
- Servicio de Rentas Internas. (2014). *¿Qué es el SRI?* Quito, Ecuador: SRI.
- Servicio de Rentas Internas. (2014). *Aplicación de Sanciones Pecuniarias* (I Versión 5.0 ed., Vol. Guía Básica Tributaria). Departamento de Prevención de Infracciones.
- Servicio de Rentas Internas. (2014). *Estadísticas*. SRI.
- Servicio de Rentas Internas. (2015). *¿Quiénes son las personas naturales?* (I ed., Vol. Página Oficial). Quito, Ecuador: Centro de Estudios Fiscales.
- Servicio de Rentas Internas. (2015). *Impuesto a la Salida de Divisas*. Quito, Ecuador: SRI.
- Servicio de Rentas Internas. (2013). *Modelo de Gestión Integral de Riesgo Tributario* (I ed.). Guayaquil, Ecuador: SRI - CEF.
- Thompon, E. (2009). *El principio de la fuente* (I ed., Vol. Digital). San José, Costa Rica: GRUPO NACIÓN GN, S. A.
- Uckmar, V. (2003). *Los tratados internacionales en materia tributaria* (II ed., Vol. I). Bogota, Colombia: Columbia Editores.
- Valdez Costa Ramón. (1982). *Estudios de Derecho Tributario Latinoamericano*. Texas: Distribuidor exclusivo, Editorial y Librería Jurídica A.M. Fernández.

Valdez, C. R. (1982). *Estudios de Derecho Tributario Latinoamericano*. Texas: Distribuidor exclusivo, Editorial y Librería Jurídica A.M. Fernández.

Vallejo, A. S., & Maldonado, L. G. (2009). *Los convenios para evitar la doble imposición* (1 ed.). Quito, Ecuador: Servicio de Rentas Internas.

Vigueras, J. (2009). *Los paraísos fiscales* (Vol. I). Madrid, España: Ediciones AKAL, 2009.