

Quito, a 08 de mayo de 2017

Doctor
Gonzalo Vaca Dueñas
Secretario Abogado
Facultad de Jurisprudencia
Pontificia Universidad Católica del Ecuador

De mi consideración:

En atención al Oficio No. 194-SJ-17, mediante el cual me indica que se me ha designado como Informante de la tesis de maestría titulada: "ANÁLISIS DE LAS REFORMAS TRIBUTARIAS DE IMPUESTO A LA RENTA E IMPUESTO A LA SALIDA DE DIVISAS EN EL ECUADOR Y SU IMPACTO EN LA RECAUDACIÓN TRIBUTARIA PERÍODO 2007-2016", elaborada por el señor SALAZAR SOSA FAUSTO DANIEL y por tal razón me requiere la elaboración de un informe, a continuación me permito informar:

ASPECTO CUALITATIVO:

En primer lugar, en relación con el tema tratado, considero que es un tema muy complejo, por cuanto involucra el análisis de muchos aspectos reformados en el sistema tributario en los últimos años.

En segundo lugar, en relación con el contenido:

- 1.- El contenido general es adecuado, pues en primer lugar se plantean aspectos importantes relacionados con la política económica, los impuestos y los sistemas tributarios, de una manera sintetizada.
- 2.- De manera particular, a pesar de no compartir con algunos aspectos analizados, me parece que se ha identificado la mejor manera de sustentar sus argumentos expuestos.
- 3.- Los aspectos analizados, en efecto corresponde a las principales reformas que ha tenido nuestro sistema tributario en los últimos años, aunque el análisis, en la mayoría de los casos se limita a una descripción de la norma legal.
- 4.- Se ha efectuado un análisis muy básico y general del impacto en los ingresos y la recaudación.

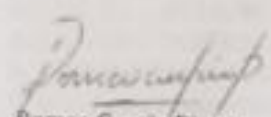
5.- Las conclusiones y recomendaciones son coherentes con el desarrollo y análisis del autor.

6.- La Bibliografía es muy limitada y en general existe un número pequeño de faltas ortográficas.

CALIFICACIÓN CONSIGNADA:

8,60 / 10

Atentamente,



Romeo Carpio Rivera
DOCENTE DE LA FACULTAD

Quito, 22 de mayo de 2017

Dr. Gonzalo Vaca Dueñas

SECRETARIO- ABOGADO de la FACULTAD DE JURISPRUDENCIA – PUCE

Presente.-

De mis consideraciones:


En atención a su oficio mediante el cual me informa que he sido designado profesor informante de la Tesis de Maestría titulada "ANÁLISIS DE LAS REFORMAS TRIBUTARIAS DE IMPUESTO A LA RENTA E IMPUESTO DE SALIDA DE DIVISAS EN EL ECUADOR Y SU IMPACTO EN LA RECAUDACION TRIBUTARIA 2007 -2016", elaborada por el Sr. Fausto Daniel Salazar Sosa, dentro del Programa de Maestría en Derecho Tributario, me permito manifestar lo siguiente:

Se trata de una investigación descriptiva, basada básicamente en el derecho positivo, sobre las leyes de reforma tributaria que se han expedido entre 2007 y 2016, particularmente respecto de impuesto a la renta e impuesto de salida de divisas, y su impacto en la recaudación tributaria. Parte a modo de contextualización de una epidérmica revisión de ciertos conceptos de política económica extraídos de la Constitución y de leyes de la materia. Asimismo se hace una ligerísima mención de los principios constitucionales tributarios, de las clasificaciones de los impuestos, de la noción de sistema tributario, sin profundidad alguna. La parte mejor desarrollada de la tesis está en el capítulo II, en el que de forma ordenada se citan las diversas leyes de reforma tributaria que se han expedido durante el periodo de análisis, lo cual constituye el aporte de este trabajo. Posteriormente se hace una revisión de los efectos recaudatorios de estas reformas legales, para sustentar un crecimiento sostenido de los ingresos tributarios en el presupuesto. Las conclusiones consisten en sintetizar los cambios contenidos en estas leyes, y el efecto positivo en los niveles de recaudación. Las recomendaciones se dirigen a privilegiar el impuesto a la renta, racionalizar el gasto público, y reducir el impuesto de salida de divisas.

Tanto en el texto como en la bibliografía encontramos la total ausencia de fuentes de pensamiento, de modo que todo lo que se describe se basa únicamente en normas. El trabajo pudo haber sido mucho más profundo y propositivo.

Calificación asignada.- 8/10 (ocho sobre diez).

Atentamente,



Felipe Iturralde Dávalos

PROFESOR INFORMANTE

PARA GRADOS ACADÉMICOS DE MAESTRÍAS Y DOCTORADOS PhD

PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL ECUADOR

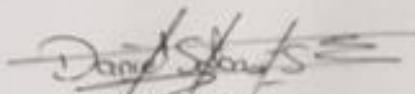
DECLARACIÓN y AUTORIZACIÓN

Yo, Fausto Daniel Salazar Sosa, C.I. 17171582-5 autor del trabajo de graduación intitulado: "Análisis de las reformas tributarias de impuesto a la renta e impuesto a la salida de divisas en el Ecuador y su impacto en la recaudación tributaria periodo 2007 - 2016", previa a la obtención del grado académico de MAGISTER EN DERECHO TRIBUTARIO en la Facultad de Jurisprudencia:

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

2.- Autorizo a la Pontificia Universidad Católica del Ecuador a difundir a través de sitio web de la Biblioteca de la PUCE el referido trabajo de graduación, respetando las políticas de propiedad intelectual de Universidad.

Quito, 30 de mayo del 2017



Daniel Salazar Sosa
C.I. 17171582-5

PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL ECUADOR

FACULTAD DE JURISPRUDENCIA



**ANÁLISIS DE LAS REFORMAS TRIBUTARIAS DE IMPUESTO A LA RENTA E
IMPUESTO A LA SALIDA DE DIVISAS EN EL ECUADOR Y SU IMPACTO EN LA
RECAUDACIÓN TRIBUTARIA PERIODO 2007 - 2016**

**DISERTACIÓN DE TESIS PREVIO A LA OBTENCIÓN DEL
TÍTULO DE MAGISTER EN DERECHO TRIBUTARIO**

FAUSTO DANIEL SALAZAR SOSA

DIRECTOR: MIGUEL ANGEL BOSSANO RIVADENEIRA

QUITO, MARZO 2017

DEDICATORIA

Dedico mi tesis a mis amores y razón de vida Cristina y Thomas por su apoyo incondicional en todos los momentos y darme fuerzas para siempre seguir adelante y sobreponerme a todos los problemas que se presentaban, enseñándome a afrontar todas las adversidades.

A mi familia, por siempre guiarme por el sendero correcto y en especial a mis padres por su apoyo incondicional, comprensión y amor, me han brindado todo lo que soy como persona.

A mis hermanos y sobrinos, por siempre estar presentes en todos los momentos buenos y malos de mi vida.

AGRADECIMIENTO

Agradezco principalmente a Dios, quien me ha dado salud, sabiduría, tiempo y fortaleza en cada emprendimiento de mi vida personal, académica y profesional.

A mis padres por su constante apoyo toda la vida para ser una persona correcta y de bien.

Quiero dar un especial agradecimiento, a las personas más importante de mi vida Cristina y Thomas quienes son mi razón de ser y por quien lucho cada día para ser una mejor persona y profesional, sin su apoyo incondicional y fortaleza no hubiera logrado este objetivo en mi vida.

ABSTRACT

El presente trabajo de disertación tiene como objeto realizar un análisis de las reformas tributarias de impuesto a la renta e impuesto a la salida de divisas en el Ecuador y su impacto en la recaudación tributaria en el periodo comprendido entre el año 2007 y 2016.

En un inicio en el presente documento se analiza la incidencia de las políticas económicas y su incidencia en las reformas tributarias.

Posteriormente, el presente trabajo contiene un análisis de las reformas tributarias en los periodos comprendidos entre los años 2007 y 2016 y se analiza a detalle las principales reformas en estos periodos.

Adicionalmente, se incluye un análisis económico de la recaudación tributaria en los periodos comprendidos entre el año 2007 y 2016.

Finalmente, se exponen las conclusiones y recomendaciones.

Las fuentes bibliográficas es la normativa tributaria que rige el país y libros, jurisprudencia, etc.

ÍNDICE

DEDICATORIA.....	vi
AGRADECIMIENTO.....	vii
ABSTRACT.....	viii
ÍNDICE.....	ix
ÍNDICE DE CUADROS.....	xi
ÍNDICE DE TABLAS.....	xi
ÍNDICE DE GRÁFICOS.....	xi
INTRODUCCIÓN.....	- 1 -
CAPITULO I.....	- 3 -
1.Política Económica.....	- 3 -
1.1. El estado.....	- 3 -
1.2. Políticas económicas y fiscales.....	- 4 -
1.3. Presupuesto general del estado.....	- 6 -
1.3.1. Ingresos.....	- 7 -
1.3.2. Gastos.....	- 8 -
1.3.3. Financiamiento.....	- 8 -
1.4. Los impuestos y su clasificación.....	- 9 -
1.5. Sistema Tributario.....	- 12 -
CAPITULO II.....	- 15 -
2.Reformas Tributarias implementadas en el Ecuador periodo 2007 – 2016.....	- 15 -
2.1. Principales normas Tributaria.....	- 15 -

2.2.	Reformas Tributarias	- 16 -
2.3.	Reformas Tributaria de impuesto a la renta.....	- 16 -
2.3.1.	Análisis de las principales reformas de Impuesto a la Renta	- 35 -
2.3.1.1.	Prestamos con partes relacionas	- 35 -
2.3.1.2.	Gastos indirectos asignados del exterior	- 37 -
2.3.1.3.	Gastos de regalías, servicios técnicos, administrativos, de consultoría y similares, pagados a sus partes relacionadas	- 40 -
2.3.1.4.	Utilidad en venta de acciones	- 42 -
2.3.1.5.	Impuestos diferidos	- 43 -
2.3.1.6.	Casos prácticos de impuestos diferidos	- 53 -
2.4.	Reformas Tributarias impuesto a la salida de divisas.....	- 67 -
CAPITULO III		- 74 -
3.	Impacto de las reformas tributarias en el presupuesto general del estado.....	- 74 -
3.1.	Ingresos del gobierno central	- 74 -
3.2.	Ingresos no petroleros	- 76 -
3.3.	Ingresos tributarios	- 77 -
3.4.	Ingresos impuestos a la renta	- 79 -
3.5.	Ingresos impuestos a la salida de divisas.....	- 80 -
CAPITULO IV		- 81 -
4.	Conclusiones y Recomendaciones.....	- 81 -
4.1.	Conclusiones	- 81 -
4.2.	Recomendaciones	- 83 -

ÍNDICE DE CUADROS

Cuadro 1. Valor máximo deducible gastos Indirectos.....	- 38 -
Cuadro 2. Valor máximo deducible – Promoción y publicidad	- 39 -
Cuadro 3. Valor máximo deducible – Gastos directos relacionados.....	- 41 -
Cuadro 4. Valor máximo deducible – Gastos personales.....	- 41 -

ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 1. Impuesto a la renta personal.....	- 12 -
Tabla 2. Tabla de ingresos no petroleros.....	- 77 -
Tabla 3. Ingresos tributarios.....	- 77 -
Tabla 4. Ingresos impuestos.....	- 79 -
Tabla 5. Ingresos impuestos.....	- 80 -

ÍNDICE DE GRÁFICOS

Gráfico 1. Ingreso del gobierno central.....	- 75 -
Gráfico 2. Ingresos no petroleros/ Total de ingresos.....	- 76 -
Gráfico 3. Ingresos Tributarios/Total ingresos.....	- 78 -

INTRODUCCIÓN

La recaudación de impuestos es la principal fuente de ingreso del gobierno central, por este motivo, es importante normar y regular el comportamiento de los sujetos pasivos de los impuestos, lo mismo se logra bajo la promulgación de leyes.

La normativa tributaria que regula los impuestos nacionales en el Ecuador es la Constitución de la República, Código Tributario, Ley de Régimen Tributario Interno.

Se debe analizar el porqué de las reformas tributarias en un país, como principal punto hay que considerar que las políticas económicas son el conjunto de medidas económicas que aplica el gobierno central con el fin de mantener la estabilidad en un país.

Una de las principales políticas económicas es la política fiscal, cuyo fin principal es la obtención de ingresos tributarios y no tributarios para cumplir con los objetivos del estado, considerando que estos últimos son la base del presupuesto del estado, el legislador debe tomar medidas que regulen el comportamiento nocivo de los sujetos pasivos o buscar alternativas que mejoren la recaudación tributaria, una de las principales alternativas son las reformas tributarias.

Adicionalmente, las reformas tributarias se pueden dar por factores externos como la baja en el precio del petróleo o disminución de los ingresos del estado.

Uno de los impuestos de mayor recaudación es el impuesto a la renta, este tipo de impuestos grava a las ganancias de los sujetos pasivos y se han realizado reformas principalmente de incentivos tributarios y control en la deducibilidad de los gastos.

El tercer impuesto de mayor recaudación es el impuesto a la salida de divisas cuyas principales reformas fueron en el cambio de tarifa y el establecimiento de presunciones en las diferentes transacciones, por este motivo se analizar las reformas tributarias que se han dado en el Ecuador en el periodo 2007 – 2014 y su impacto en la recaudación tributaria, con el fin de evaluar que tan eficientes fueron dichas reformas.

CAPITULO I

1. Política Económica

1.1. El estado

El Estado es la organización social más importante, y se encuentra provisto de instituciones que tienen como fin lograr un desarrollo sostenible de la nación, basado en políticas públicas.

La Constitución de la República del Ecuador en su Art. 1 establece que *“El Ecuador es un Estado constitucional de derechos y justicia, social, democrático, soberano, independiente, unitario, intercultural, plurinacional y laico. Se organiza en forma de república y se gobierna de manera descentralizada”* (Constitución del Ecuador , 2008) :

El estado según el centro de estudios fiscales del Servicio de Rentas Internas es *“una de las formas más importantes de organización social en el mundo. Está formado por un conjunto de Instituciones soberanas dentro de un territorio, dotadas de autoridad para establecer y aplicar las normas que regulan a una sociedad, así como también sancionar su incumplimiento”* (SRI, 2012).

El estado, es el encargado de velar por el desarrollo de su población, y los instrumentos base para el estado lograr sus objetivos son las políticas públicas, mediante las cuales se definen las prioridades del país.

Las políticas públicas son los programas o esquemas que el gobierno central desarrolla con el fin de solucionar un problema o cumplir un determinado objetivo.

Es decir, las políticas públicas son las acciones del gobierno con el fin de dar solución a las necesidades y prioridades de la comunidad, las principales políticas que mantiene el gobierno central son:

- Políticas económicas.- Estrategias del gobierno central, con el fin de regular los aspectos económicos del país.
- Políticas fiscales.- Son una subdivisión de las políticas económicas y se centran en definir el gasto público y como principal fuente de financiamiento la recaudación de impuestos.
- Políticas monetarias, cambiarias, crediticias y financieras.- Tienen como objetivo suministrar los medios de pago necesarios para que el “sistema financiero opere con eficiencia, establecer niveles de liquidez que garanticen adecuados márgenes de seguridad financiera, orientar los excedentes de liquidez hacia la inversión requerida para el desarrollo del país y promover niveles y relaciones entre las tasas de interés pasivas y activas que estimulen el ahorro nacional y el financiamiento de las actividades productivas, con el propósito de mantener la estabilidad de precios y los equilibrios monetarios en la balanza de pagos”¹
- Políticas comerciales.- Desarrollar y fortalecer los mercados internos del país.

1.2. Políticas económicas y fiscales

Las políticas económicas son un conjunto de lineamientos que presentan los gobiernos con el fin de regular los aspectos económicos del país y cumplir los objetivos propuestos.

El Art. 284 de la Constitución señala que los objetivos de la política económica son:

- *“Asegurar una adecuada distribución del ingreso y de la riqueza nacional (entre la población).*
- *Incentivar la producción nacional, la productividad y competitividad sistémica, la acumulación del conocimiento científico y tecnológico, la inserción estratégica en la*

¹ Constitución de la República del Ecuador, Art. 302.

economía mundial y las actividades productivas complementarias en la integración regional.

- *Asegurar la soberanía alimentaria y energética.*
- *Promocionar la incorporación del valor agregado con máxima eficiencia, dentro de los límites biofísicos de la naturaleza y el respeto a la vida y a las culturas.*
- *Lograr un desarrollo equilibrado del territorio nacional, la integración entre regiones, en el campo, entre el campo y la ciudad, en lo económico, social y cultural.*
- *Impulsar el pleno empleo y valorar todas las formas de trabajo, con respeto a los derechos laborales.*
- *Mantener la estabilidad económica, entendida como el máximo nivel de producción y empleo sostenibles en el tiempo.*
- *Propiciar el intercambio justo y complementario de bienes y servicios en mercados transparentes y eficientes.*
- *Impulsar un consumo social y ambientalmente responsable” (Constitución del Ecuador , 2008).*

El estado debe obtener los recursos necesarios para ayudar al desarrollo de la población y esto se logra con la aplicación de políticas económicas, y la de mayor importancia es la política fiscal.

“La política económica se sienta en cinco ejes de acción: apoyo al sector productivo, políticas activas para el financiamiento y generación de empleo, integración del Ecuador con otras

economías, lograr una mayor equidad entre la población y dinamizar la economía real dando mayor confianza a los agentes económicos”².

La política fiscal es una de las principales políticas económicas y su principal objetivo es contribuir a la distribución de los ingresos (principal la recaudación de tributos) y gastos públicos y como meta el cumplimiento de los objetivos planteados en el presupuesto del gobierno central

La política fiscal se basa en la operación del presupuesto anual del estado, por esto es de suma importancia la obtención de ingresos para el gobierno central, cuya base se centra en la recaudación de tributos y venta de petróleo. En el Art. 285 de la Constitución de la República las policías fiscales tienen como objetivo.

- El financiamiento de servicios, inversión y bienes públicos.
- La redistribución del ingreso por medio de transferencias, tributos y subsidios adecuados.
- La generación de incentivos para la inversión en los diferentes sectores de la economía y para la producción de bienes y servicios, socialmente deseables y ambientalmente aceptables

Como conclusión se puede mencionar que mediante la recaudación de tributos el gobierno central debe obtener los recursos necesarios con el fin de cumplir los objetos planteados en el plan del gobierno y presupuesto general del estado.

1.3. Presupuesto general del estado

El presupuesto general del estado, es un documento financiero – contable en las que se consolida los ingresos y gastos del gobierno central y permite evidenciar los objetivos del estado.

² Escuela Politécnica Nacional, Políticas Económicas, 18 de septiembre de 2012.

El Art. 292 de la Constitución de la República señala que “*el Presupuesto General del Estado es el instrumento para la determinación y gestión de los ingresos y egresos del Estado, e incluye todos los ingresos y egresos del sector público, con excepción de los pertenecientes a la seguridad social, la banca pública, las empresas públicas y los gobiernos autónomos descentralizados*” (Constitución del Ecuador , 2008).

Las fases del ciclo presupuestario, se enuncian a continuación:

- **Formulación.-** se enuncian los ingresos y gastos y recursos con los cuales se va a financiar el presupuesto y posteriormente es aprobado por la Asamblea Nacional.
- **Ejecución.-** Se entregan los recursos necesarios en el ejercicio económico para el cumplimiento de los objetivos planteados en el presupuesto, el mismo puede modificarse conforme se va ejecutando.
- **Evaluación y control.-** se analiza y fiscaliza los distintos recursos utilizados para la ejecución del presupuesto.

El Presupuesto General del Estado es un instrumento de la política fiscal, que es necesario con el fin de analizar y evaluar los ingresos y egresos del estado y asegurar una adecuada distribución de las riquezas. A continuación se analizan los principales conceptos que integran dicho presupuesto:

1.3.1. Ingresos

Los ingresos se clasifican en permanente y no permanentes, los primeros son los que sustentan el desarrollo y cumplimiento del presupuesto general del estado, los mismos se obtienen principalmente de la recaudación de tributos, tasas, contribuciones, ventas de bienes y servicios, rentas de inversiones, transferencias, donaciones y otros ingresos, en el año 2015 representaron el 89% del total de los ingresos. Respecto a los ingresos no permanentes se obtienen de la venta

de activos no financieros, transferencia y donaciones de capital e inversiones y en el año 2015 represento el 11% del presupuesto.

1.3.2. Gastos

Los gastos se clasifican en permanente y no permanentes, los primeros son gastos corrientes que ayudan al cumplimiento de los objetivos planteados por el gobierno central, los principales gastos son de personal, bienes, servicios, financieros, transferencias y donaciones, respecto a los gastos no corrientes ayudan al desarrollo del estado a largo plazo entre los principales gastos se pueden identificar en servicios , obras públicas y bienes de larga duración, en el año 2015 los gastos no permanentes alcanzo el 35% del total de gastos.

1.3.3. Financiamiento

La meta del estado es garantizar el cumplimiento de los objetivos planteados en el presupuesto general del estado y atender los requerimientos de inversión pública, entendiéndose por la misma fomentar y asegurar el desarrollo del país a largo plazo.

Las políticas de endeudamiento planteadas en la Constitución de la República y el Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas, son las siguientes:

- Garantizar los recursos de caja necesarios para el cumplimiento de las operaciones y transacciones del Estado.
- Política de financiamiento para el desarrollo, en lo referente a la relación deuda / PIB que no sobrepase al 40%
- Cumplimiento de los requisitos para las operaciones de créditos, a través de la selectividad en la contratación de nuevos créditos únicamente para los proyectos que se encuentren contemplados en el Plan Anual de Inversiones validado y aprobado por la SENPLADES

1.4. Los impuestos y su clasificación

Los Tributos están compuestos de impuestos, tasas y contribuciones especiales, a diferencia de estos dos últimos, los impuestos se caracterizan por el pago pecuniario a favor del estado sin la necesidad de una contraprestación de un servicio o un bien y son regidos por el derecho público.

El Art. 300 de la Constitución de la Republica señala que “el régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. Se priorizarán los impuestos directos y progresivos”.

- El principio de progresividad se basa en la capacidad contributiva del contribuyente, es decir a mayor rentabilidad mayor pago de tributos; sin embargo, Hugo Montero y otros señala que “El principio de progresividad que establece que **no solamente los integrantes del Estado que tengan capacidad contributiva han de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas**, sino que es necesario determinar la medida que corresponde a cada sujeto, así mientras más grande es la operación o negocio gravado la tarifa aplicable para cuantificar la obligación es progresivamente mayor como en el caso del impuesto a la renta.”³, es decir todas las personas que viven en un estado deben ser responsables del sostenimiento de las cargas públicas y como se logra esto con la recaudación de tributos indirectos como el IVA, el cual es pagado por la mayoría de las personas que vive en una nación.
- El principio de eficiencia recaudatoria se basa en que el estado debe obtener la mayor cantidad de recursos posibles con el menor costo, esto se logra cuando los contribuyentes ayudan a la recaudación de tributos y la relación estado y contribuyente se basa en la buena fe de los sujetos pasivos y estos declaren y paguen los valores correctos de impuestos.

³ Hugo Monteros Paladines y otros, “El Derecho en la Actividad Financiera del Estado y sus Instituciones”, Universidad Nacional de Loja, 2011, p.15-17.

- El principio de simplicidad administrativa señala que un sistema tributario y sus normas deben ser simples, claras y sencillas que no dificulten y estén al alcance de los sujetos pasivos de tributos.
- El principio de irretroactividad establece que las normas tributarias se deben aplicar al día siguiente de su publicación en el registro oficial.
- Mientras que el principio de equidad tiene como fin cada persona o contribuyente pague los tributos que le correspondan en base a su capacidad contributiva, es decir, la equidad no se basa en que los contribuyentes paguen tributos exactamente igual, si no en relación a su margen de rentabilidad.
- El principio de transparencia se basa en que el sujeto activo (estado) rindan cuentas periódicas de la recaudación y en que se realizó el gasto y también en la transparencia de las normas tributarias.
- El principio de suficiencia recaudatoria señala que la recaudación tributaria, debe ser capaz de obtener los recursos necesarios para cubrir el gasto público.

Considerando que la Constitución de la República del Ecuador prioriza los impuestos directos y progresivos, a continuación se analiza la clasificación de los impuestos.

Los impuestos se pueden clasificar en directos e indirectos, los impuestos directos se caracterizan por gravar a las riquezas de las personas y la carga tributaria es para el que generó la riqueza y no puede ser transferido, a continuación se detalla el principal impuesto directo en el Ecuador:

- Impuesto a la renta.- La base imponible está constituida por la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios gravados con el impuesto, menos las devoluciones, descuentos, costos, gastos y deducciones, imputables a tales ingresos.

Mientras que los impuestos indirectos, son trasladables y gravan al consumo, un ejemplo de esta clase de impuestos es:

- Impuesto al valor agregado.- Este impuesto grava al valor de la transferencia de dominio o a la importación de bienes muebles de naturaleza corporal, en todas sus etapas de comercialización, así como a los derechos de autor, de propiedad industrial y derechos conexos; y al valor de los servicios prestados.
- Impuesto a los consumos especiales.- este impuesto aplica a los bienes y servicios suntuarios de procedencia nacional o importada, que se establecerán en la Ley.

Los impuestos, también se pueden clasificar en progresivo y regresivo, los impuestos progresivos se caracterizan por que la carga fiscal recae sobre las personas que más pueden soportar, es decir la tasa impositiva incrementa a medida que aumenta la base imponible, el único impuesto con estas características en el Ecuador, es el impuesto a la renta de personal naturales, debido a que el mismo se paga en base a la una tabla progresiva, la misma se detalla a continuación (Aplicable para el ejercicio económico 2017):

Tabla 1. Impuesto a la renta personal

Fracción Básica	Exceso Hasta	Impuesto Fracción Básica	Impuesto Fracción Excedente
0	11,290.00	0	0%
11,290.00	14,390.00	0	5%
14,390.00	17,990.00	155	10%
17,990.00	21,600.00	515	12%
21,600.00	43,190.00	948	15%
43,190.00	64,770.00	4,0187.00	20%
64,770.00	86,370.00	8,503.00	25%
86,370.00	115,140.00	13,903.00	30%
115,140.00	En Adelante	22,534.00	35%

Fuente: SRI. 2017

Los Impuestos regresivos se clasifican por que la carga tributaria es igual para todos los sujetos pasivos, un claro ejemplo es el Impuesto al Valor Agregado e Impuesto a los Consumos Especiales.

En base a lo analizada, no se cumple lo establecido en el Art. 300 de la Constitución de la República del Ecuador, puesto que no se priorizan los impuestos directos y progresivos (impuesto a la renta personas naturales).

1.5. Sistema Tributario

El sistema tributario de manera general consiste en todos los tributos que tiene un país se encuentre integrados, al respecto, Ferreiro expone que “un sistema tributario implica cierta coordinación de los diferentes impuestos entre sí con el sistema económico dominante y con los fines fiscales y extra fiscales de la imposición”, por su parte Martintin Queralt, expone que “un sistema tributario es un conjunto sistematizado y coherente de tributos que atendiendo a los postulados de los principios constitucionales contribuye a alcanzar un nivel suficiente de

ingresos para satisfacer las necesidades públicas, sirviendo como esencial instrumento de política económica”.

Un sistema tributario debe integrar de manera correcta y coherente todos los impuestos que administra un país y tener como objetivo recaudar los fondos suficientes, que ayuden a satisfacer las necesidades públicas.

El sistema Tributario en el Ecuador está conformado por los tributos y las leyes y normas que regulan la relación de la autoridad tributaria con el contribuyente.

Un sistema tributario, se caracteriza por:

- Eficiencia económica.- Se debe obtener la mayor cantidad de ingresos, con el menor costo.
- Sencillez administrativa.- El sistema tributario debe ser sencillo y práctico para el sujeto pasivo.
- Flexibilidad.- capacidad de adaptarse a los cambios y circunstancias económicas.
- Responsabilidad política.- Debe enmarcarse en que el contribuyente tenga conocimiento de los tributos que está pagando.
- Justicia.- Equidad en el trato de todos los sujetos pasivos.

De manera general, un sistema tributario debe diseñarse de tal forma que exista equidad en la carga tributaria, priorizando el principio de progresividad (a mayor utilidad, mayor pago de tributos) y cumpliendo los objetivos de recaudación con el menor costo.

En el Ecuador el ente encargado de recaudar los impuestos nacionales es el Servicio de Rentas Internas que es una entidad técnica y autónoma, con personería jurídica, de derecho público, patrimonio y fondos propios, jurisdicción nacional y sede principal en la ciudad de Quito y su

gestión estará acorde a lo establecido en la Ley de Creación del SRI, del Código Tributario, de la Ley de Régimen Tributario Interno y de las demás leyes y reglamentos que fueren aplicables y su autonomía concierne a los órdenes administrativo, financiero y operativo.

Las principales facultades del Servicio de Rentas Internas son, la determinadora de la obligación tributaria; la de resolución de los reclamos y recursos de los sujetos pasivos; la potestad sancionadora por infracciones de la ley tributaria o sus reglamentos y la de recaudación de los tributos.

Con el fin de precautelar el desarrollo del país y obtener la mayor recaudación de ingresos tributarios el estado debe tomar medida, para incrementar la presión fiscal, disminuir la evasión y obtener mayores ingresos tributarios y esto se logra a través de la implementación de reformas tributarias, en el siguiente capítulo se analizan las principales reformas en materia de impuesto a la renta e impuesto a la salida de divisas entre los periodos 2007 – 2016.

CAPITULO II

2. Reformas Tributarias implementadas en el Ecuador periodo 2007 – 2016

2.1. Principales normas Tributaria

En el Ecuador, las fuentes normativas de tributos son la Constitución de la República, el Código Tributario, la Ley de Régimen Tributario Interno, Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador, Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno y demás cuerpos normativos.

La Constitución de la República del Ecuador expedida por la Asamblea Nacional y publicada en el Registro oficial No. 449 del 20 de octubre del 2008, trata del Régimen Tributario en los Art. 300 y 301:

“Art. 300.- El régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. Se priorizarán los impuestos directos y progresivos” (Constitución del Ecuador , 2008).

La política tributaria promoverá la redistribución y estimulará el empleo, la producción de bienes y servicios, y conductas ecológicas, sociales y económicas responsables.

“Art. 301.- Sólo por iniciativa de la Función Ejecutiva y mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional se podrá establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos. Sólo por acto normativo de órgano competente se podrán establecer, modificar, exonerar y extinguir tasas y contribuciones. Las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley” (Constitución del Ecuador , 2008).

El Código Tributario en su Art. 1 establece que “Los preceptos de este Código regulan las relaciones jurídicas provenientes de los tributos, entre los sujetos activos y los contribuyentes o responsables de aquellos. Se aplicarán a todos los tributos: nacionales, provinciales, municipales o locales o de otros entes acreedores de los mismos, así como a las situaciones que se deriven o se relacionen con ellos”.

La Ley de Régimen Tributario norma varios impuestos nacionales como el impuesto a la renta, impuesto a la salida de divisas e impuesto a los consumos especiales, mientras que el Reglamento para la aplicación de la mencionada Ley debe estar acorde a la ley y ningún reglamento podrá modificar o alterar el sentido de la ley ni crear obligaciones impositivas o establecer exenciones no previstas en ella.

La Ley Reformativa para la Equidad Tributaria en el Ecuador, creó varios impuestos nacionales y principalmente el impuesto a la salida de divisas, tercer impuesto de mayor importancia considerando desde el punto recaudativo.

2.2. Reformas Tributarias

Las reformas tributarias tienen como fin realizar una reestructura de la normativa tributaria, con la finalidad de aumentar o disminuir la recaudación de los impuestos y evitar la evasión fiscal.

En el Ecuador se han realizado dieciocho reformas tributarias entre los años 2007 al 2016 en materia de impuesto a la renta y nueve reformas concerniente al impuesto a la salida de divisas. A continuación se analizarán las reformas desde el punto de vista normativo que se han realizado en el impuesto a la renta e impuesto a la salida de divisas.

2.3. Reformas Tributaria de impuesto a la renta

El impuesto a la renta grava a los ingresos de fuente ecuatoriana de las personas naturales y jurídicas domiciliadas o no en el país.

Hasta el ejercicio 2010 la tarifa era del 25%; sin embargo, con la promulgación del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversión se estableció una reducción en la tarifa de un punto porcentual por año hasta alcanzar el 22%. A partir del ejercicio económico 2013 la tarifa general de impuesto a la renta para sociedades es del 22%; sin embargo, en diciembre del año 2014 se promulgo la Ley de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal y se estableció una tarifa general del impuesto a la renta del 22% y una tarifa del 25% si la sociedad tiene accionistas residentes o establecidos en paraísos fiscales o regímenes de menor imposición con una participación directa o indirecta, individual o conjunta, igual o superior al 50% del capital social o de aquel que corresponda a la naturaleza de la sociedad. Cuando la mencionada participación de paraísos fiscales o regímenes de menor imposición sea inferior al 50%, la tarifa de 25% aplicará sobre la proporción de la base imponible que corresponda a dicha participación.

Asimismo, aplicará la tarifa del 25% a toda la base imponible la sociedad que incumpla el deber de informar sobre la participación de sus accionistas.

Adicionalmente, se determinó una reducción de 5 puntos porcentuales en la tarifa de impuesto a la renta en las Zonas Especiales de desarrollo económico y una reducción de 10 puntos cuando las Compañías reinviertan las utilidades, cumpliendo con lo establecido en la normativa.

Las sociedades en el Ecuador deben calcular un valor que constituye anticipo del impuesto a la renta en el ejercicio fiscal anterior al que corresponde el pago del impuesto.

Este rubro constituye un impuesto mínimo que no es susceptible a devolución en caso de que la empresa no genere rentas gravadas o su impuesto sea inferior a este anticipo.

Este anticipo de impuesto a la renta, se calcula y liquida en base a una fórmula matemática que se determina de la siguiente forma:

- El 0.2% del patrimonio total.
- El 0.2% del total de costos y gastos deducibles a efecto del impuesto a la renta.
- El 0.4% del activo total.
- El 0.4% del total de ingresos gravables a efecto del impuesto a la renta.

Con el fin de incentivar a la industria, prevenir la evasión fiscal, incrementar la recaudación fiscal y otros motivos el estado ecuatoriano debe realizar reformas en materia de impuesto a la renta y las principales que se han realizado en el periodo 2007 – 2016 se analizan a continuación:

Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador

Las reformas que se analizan iniciaron con la promulgación de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria, publicada en el Tercer Suplemento del Registro oficial 242 del 29 de diciembre del 2007. A continuación se detallan las principales reformas:

- Se establece los hallazgos como ingresos de fuente ecuatoriano.
- Inclusión del régimen de precios de transferencia en la normativa tributaria, que hasta ese periodo se encontraba normada en resolución, la inclusión de este régimen es importante para eliminar evasión fiscal e incrementar la recaudación fiscal, normando las transacciones entre partes relacionadas y que cumplan con el principio de plena competencia.
- Se establece que para sustentar los costos y gastos deducibles de la base imponible sujeta al impuesto a la renta con comprobantes de venta válidos que cumpla con lo establecido con la normativa.
- Límites y restricciones para los gastos de arrendamiento mercantil.

- Establecimiento del anticipo mínimo del impuesto a la renta (derecho a crédito tributario) y se incluye la fórmula de cálculo del anticipo para sociedades y personas naturales obligadas a llevar contabilidad basada en los ingresos, activo, costos y gastos y patrimonio.
- Incremento de la tarifa de impuesto a la renta para personas naturales, incluyendo dos nuevos rangos, 30 y 35%.
- Incremento de la tarifa de impuesto a la renta de herencias, legados y donaciones.
- Retenciones en reembolsos de comisiones, honorarios y regalías.
- Límite del 40% para que las personas con discapacidad puedan beneficiarse de los incentivos tributarios.
- Eliminación de la exoneración de retenciones en pagos al extranjero en el caso de intereses.
- Límite para la reinversión de utilidades.
- Exoneración del impuesto a la renta de la décimo tercera, décimo cuarta remuneraciones, asignaciones o los estipendios en becas estudiantiles, bonificaciones por desahucio o indemnización por despido intempestivo, rendimientos por depósitos a plazo fijo.
- Las exoneraciones no son excluyentes entre sí.
- Deducción adicional por incremento neto de empleo y personal con discapacidad.
- Regulación de las provisiones de las instituciones financieras sobre la cartera.
- Gastos personales de impuesto a la renta.

- Exoneración para rentas provenientes del extranjero, cuando dichas rentas se hayan sometido a imposición en otro estado.
- Las personas naturales obligadas a llevar contabilidad también se puedan beneficiar de la amortización de pérdidas.
- Eliminación de la renta presuntiva agropecuaria.

Ley Orgánica Reformatoria e Interpretativa a la Ley de Régimen Tributario Interno, al Código Tributario, a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador y a la Ley de Régimen del Sector Eléctrico

La Ley Orgánica Reformatoria e Interpretativa a la Ley de Régimen Tributario Interno, al Código Tributario, a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador y a la Ley de Régimen del Sector Eléctrico, fue publicada en el Registro oficial No. 392 del 30 de julio del 2008. A continuación se detallan las principales reformas:

- Se disminuye el límite para considerar personas con discapacidad del 40% al 30% y se puedan acoger a los incentivos tributarios.
- En el límite para el endeudamiento con partes relacionadas se modifica de capital social a patrimonio, esta medida sirve para controlar casos de subcapitalización y prevenir la evasión fiscal.
- Se incluye como gasto personal la educación superior de otras personas bajo dependencia económica del contribuyente.
- Exoneración para las indemnizaciones pagadas a funcionarios del sector público.

- Se elimina al anticipo de impuesto a la renta como impuesto definitivo y se incluye la posibilidad de que pasado cinco años, el saldo sea transferible a terceros (Asamblea constituyente , 2008).

Constitución de la República del Ecuador

En el año 2008 se aprobó la Constitución de la República del Ecuador, en la cual se incluyen nuevos principios tributarios como equidad y redistribución.

Ley Reformatoria a la Ley de Régimen Tributario Interno y a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador

La Ley Reformatoria a la Ley de Régimen Tributario Interno y a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, fue publicada en el Registro Oficial No. 497 del 30 de diciembre del 2008. A continuación se detallan las principales reformas (Asamblea constituyente , 2008):

- Se puede acoger a la disminución de 10 puntos porcentuales en la tarifa de impuesto a la renta por reinversión de utilidades las instituciones financieras privadas, cooperativas de ahorro y crédito y similares, cuando se destinen al otorgamiento de créditos productivos.
- Se incluye la rebaja o exoneración del anticipo de impuesto a la renta los sectores que hayan sufrido una drástica disminución de sus ingresos.

Ley Orgánica de Empresas Públicas

Las Ley Orgánica de Empresas Públicas, fue publicada en el Registro Oficial No. 48 del 16 de octubre del 2009. A continuación se detallan la principal reforma (Asamblea Constituyente , 2009):

- Las empresas públicas, tendrán el mismo régimen tributario que las entidades y organismos del sector público.

Ley Reformatoria a la Ley de Régimen Tributario Interno y a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria

La Ley Reformatoria a la Ley de Régimen Tributario Interno y a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria, fue publicada en el Registro oficial No. 094 del 23 de diciembre del 2009. A continuación se detallan la principal reforma (Asamblea constituyente , 2009):

- Se elimina la exoneración de impuesto a la renta, cuando los dividendos sean distribuidos a personas naturales residentes en el Ecuador, es lo correcto debido a que las personas naturales tienen una tarifa diferenciada de impuesto a la renta.
- Se incluye al anticipo como impuesto mínimo del pago del impuesto a la renta, cuando este es superior al impuesto causado.
- Se incluye el anticipo a los espectáculos públicos.
- Se considera como partes relacionadas cuando dos sujetos pasivos realicen transacciones de compra y venta entre ellos.
- Se elimina la exoneración, cuando reciba dividendos sociedades domiciliadas en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición y se efectuara una retención entre la tasa máxima de personas naturales y la tarifa general de impuesto a la renta, en el ejercicio económico 2016 la retención es del 10%
- Se limita la deducibilidad de los gastos indirectos asignados desde el exterior, limitando la misma al 5% de la base imponible más dicho gasto.

- En la deducción adicional por incremento neto de empleo se incluye que no aplicara esta deducción cuando los trabajadores nuevos hayan sido contratados por empresas relacionadas anteriormente.

Ley Reformatoria a la Ley de Hidrocarburos y Ley de Régimen Tributario Interno

La Ley Reformatoria a la Ley de Hidrocarburos y Ley de Régimen Tributario Interno, fue publicada en el Registro oficial No. 244 del 27 de julio del 2010. A continuación se detallan la principal reforma (Asamblea constituyente , 2010):

- Se consideraran los servicios técnicos y administrativos como costos y gastos asignados desde el exterior por parte relacionadas en contratos de exploración, explotación y transporte de recursos naturales no renovables.
- Régimen de tributación para las empresas de prestación de servicios para la exploración y explotación de hidrocarburos, que incorpora tarifa del 25%.

Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones

El Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, fue publicada en el Registro oficial No. 351 del 29 de diciembre del 2010. A continuación se detallan la principal reforma (Asamblea constituyente, 2010):

- Se exonera de impuesto a la renta, los ingresos obtenidos por los fideicomisos mercantiles.
- Exoneración para la compensación económica para el salario digno.
- Exoneración de 5 años a las inversiones nuevas y productivas.

- Deducción adicional del 100% en gastos de capacitación técnica, gastos de mejora en la productividad y otros para las medianas empresas,
- Deducción adicional del 100% del gasto depreciación de maquinarias que tengan una producción más limpia.
- Deducción adicional del 100% en sueldos y salarios pagados en zonas deprimidas o frontera.
- No retención de impuesto a la renta en pagos de intereses a instituciones financieras domiciliadas en el exterior.
- Reducción de la tarifa de impuesto a la renta del 25% al 22%, un punto porcentual anual.
- Reducción de 10 puntos porcentuales en la tarifa de impuesto a la renta en ZEDE.
- Tratamiento diferenciado del anticipo de impuesto a la renta para comercializadoras de combustible, silvicultura, agroforestería.

Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado

La Ley Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado, fue publicada en el Registro oficial No. 583 del 24 de noviembre del 2011. A continuación se detallan la principal reforma (Asamblea constituyente , 2011):

- Creación del impuesto a la renta único para la actividad bananera.
- Límite de US\$35,000 en la deducibilidad de los gastos por uso y adquisición de vehículos.

Ley Orgánica de Discapacidades

La Ley Orgánica de discapacidades, fue publicada en el Registro oficial No. 796 del 25 de septiembre del 2012. A continuación se detallan la principal reforma (Asamblea constituyente , 2012):

- Se establecen rangos para los beneficios tributarios de las personas con discapacidad.

Ley Orgánica Reformatoria a la Ley de Minería, a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador y a la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno

La Ley Orgánica Reformatoria a la Ley de Minería, a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador y a la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, fue publicada en el Registro oficial No. 37 del 16 de julio del 2013. A continuación se detallan la principal reforma (Asamblea constituyente , 2013):

- Se establecen rangos para los beneficios tributarios de las personas con discapacidad.

Ley Orgánica para el Fortalecimiento y Optimización del Sector Societario y Bursátil

Ley Orgánica para el Fortalecimiento y Optimización del Sector Societario y Bursátil, fue publicada en el Registro oficial No. 249 del 20 de mayo del 2014. A continuación se detallan la principal reforma (Asamblea constituyente , 2014):

- Se establece que la exoneración de impuesto a la renta, si los depósitos a plazo fijo y las inversiones en renta fija, son emitidos a un plazo de un año o más, y deberán permanecer en posesión del tendedor que se beneficia de la exoneración más de 360 días de manera continua.

Código Orgánico Monetario y Financiero

El Código Orgánico Monetario y Financiero, fue publicado en el Registro oficial No. 332 del 12 de septiembre del 2014. A continuación se detallan la principal reforma (Asamblea constituyente , 2014):

- Las sanciones establecidas por ley deberán considerarse como gasto no deducible.
- Las provisiones de incobrables serán deducibles hasta el monto que la Junta Bancaria, para el Sector Financiero o la Junta de Regulación del Sector Financiero Popular y Solidario, para el Sector Financiero Popular y Solidario, lo establezca.
- Para el cálculo del anticipo de impuesto a la renta, las sociedades y personas naturales que obtengan ingresos por actividades agropecuarias o de desarrollo de proyectos inmobiliarios para la vivienda de interés social, no considerarán en el cálculo del anticipo, en los activos, el valor de los terrenos sobre los que desarrollen dichas actividades.
- Las sociedades y personas naturales que obtengan ingresos por comisiones o similares, para el cálculo de anticipo de impuesto a la renta, considerarán como ingreso gravable exclusivamente el valor de las comisiones o similares percibidas y como costos y gastos deducibles, aquellos distintos al costo de los bienes o servicios ofertados.

Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal

La Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal, fue publicada en el Registro oficial No. 405 del 29 de diciembre del 2014. A continuación se detallan la principal reforma (Asamblea constituyente , 2014):

- Son ingresos de fuente ecuatoriana las utilidades que perciban las sociedades domiciliadas o no en Ecuador y las personas naturales, ecuatorianas o extranjeras, residentes o no en el país, provenientes de la enajenación directa o indirecta de acciones, participaciones, otros derechos representativos de capital u otros derechos que permitan la exploración,

explotación, concesión o similares; de sociedades domiciliadas o establecimientos permanentes en Ecuador

La utilidad en la enajenación de acciones u otros derechos representativos de capital se calculará así:

- ✓ El ingreso gravable corresponderá al valor real de la enajenación.
 - ✓ El costo deducible será el valor nominal, el valor de adquisición, o el valor patrimonial proporcional de las acciones u otros derechos representativos de capital, según corresponda, de acuerdo con la técnica financiera aplicable para su valoración.
 - ✓ Serán deducibles los gastos directamente relacionados con la enajenación
-
- Es ingreso de fuente ecuatoriana, el incremento patrimonial no justificado.
 - La exoneración del impuesto a la renta sobre los dividendos no aplica si el beneficiario efectivo de los mismos es una persona natural residente en el Ecuador.
 - Los dividendos o utilidades distribuidos directamente o mediante intermediarios a favor de personas naturales residentes en el Ecuador constituyen ingresos gravados para quien los percibe, debiendo por tanto efectuarse la correspondiente retención en la fuente por parte de quien los distribuye.
 - Cuando los dividendos o utilidades sean distribuidos, directamente o mediante intermediarios, a favor de sociedades residentes o establecidas en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición, debe efectuarse la correspondiente retención en la fuente de impuesto a la renta sobre el ingreso gravado.
 - Cuando una sociedad otorgue a sus socios, accionistas, participes o beneficiarios, préstamos de dinero, o a alguna de sus partes relacionadas préstamos no comerciales, esta operación se considerará como pago de dividendos anticipados y, por consiguiente, la sociedad deberá

efectuar la retención correspondiente a la tarifa prevista para sociedades sobre el monto de la operación.

- Se elimina la exoneración de impuesto a la renta en las sociedades en los siguientes casos:
 - ✓ Los rendimientos por depósitos a plazo fijo pagados por las instituciones financieras nacionales.
 - ✓ Los rendimientos financieros obtenidos por las inversiones en valores en renta fija, que se negocien a través de las bolsas de valores del país o del Registro Especial Bursátil.
 - ✓ Los beneficios o rendimientos distribuidos por fideicomisos mercantiles de inversión, fondos de inversión y fondos complementarios, en depósitos a plazo fijo o en valores de renta fija, negociados en bolsa de valores.

- En el caso de personas naturales están exentos del impuesto a la renta en los siguientes casos:
 - ✓ Los rendimientos por depósitos a plazo fijo pagados por las instituciones financieras nacionales.
 - ✓ Los rendimientos financieros obtenidos por las inversiones en valores en renta fija, que se negocien a través de las bolsas de valores del país o del Registro Especial Bursátil.
 - ✓ Los beneficios o rendimientos distribuidos por fideicomisos mercantiles de inversión, fondos de inversión y fondos complementarios, en depósitos a plazo fijo o en valores de renta fija, negociados en bolsa de valores.
 - ✓ No aplica la exoneración cuando los depositantes, los constituyentes o beneficiarios sean personas naturales residentes o ubicadas en un paraíso fiscal o jurisdicción de menor imposición.

- Se incluye como ingresos exentos:
 - ✓ Transferencias económicas directas no reembolsables que entregue el Estado a personas naturales y sociedades dentro de planes y programas de agroforestería, reforestación y similares creados por el Estado.
 - ✓ Rendimientos financieros originados en la deuda pública externa.
 - ✓ Exoneración del pago de impuesto a la renta por 10 años, en inversiones nuevas y productivas en industrias básicas, desde el primer año en que se generen ingresos atribuibles a la nueva inversión. La exoneración se amplía 2 años si la inversión se realiza en cantones fronterizos del país.

- Son deducibles los costos o gastos derivados de contratos de leasing, de acuerdo a la técnica contable pertinente.

- El valor de la revaluación de activos no tiene efectos tributarios, la depreciación es no deducible y no es parte del costo tributario en la venta del activo.

- Son deducibles las remuneraciones en la parte respecto de la cual se haya cumplido con sus obligaciones legales para con el seguro social obligatorio, cuando corresponda, a la fecha de presentación de la declaración del impuesto a la renta y observando los límites de remuneración establecidos por el ministerio rector del trabajo.

- La eliminación de los créditos incobrables se realiza con cargo a la provisión y a los resultados del ejercicio en la parte no cubierta por la provisión, cuando:
 - ✓ Haber constado como tales, durante 2 años o más en la contabilidad;
 - ✓ Haber transcurrido más de 3 años desde la fecha de vencimiento original del crédito;
 - ✓ Haber prescrito la acción para el cobro del crédito;
 - ✓ Haberse declarado la quiebra o insolvencia del deudor; y,
 - ✓ Si el deudor es una sociedad que haya sido cancelada.

Esta disposición aplicará cuando los créditos se hayan otorgado a partir del año 2015.

- Son deducibles los gastos de promoción y publicidad de las micro y pequeñas empresas incluidas las personas naturales; excepto cuando estos costos y gastos sean incurridos para la promoción de bienes y servicios producidos o importados por terceros.
- Los costos y gastos de promoción y publicidad, de las demás compañías, son deducibles hasta un máximo del 4% del total de ingresos gravados. No aplica el límite en los siguientes casos:
 - ✓ Contribuyentes que se dediquen a la prestación de servicios de promoción y publicidad como su actividad habitual. Aplica el límite para los gastos para su propio beneficio.
 - ✓ La oferta o colocación de bienes y servicios de producción nacional, en mercados externos.
 - ✓ La oferta de turismo interno y receptivo.

No podrán deducirse ningún rubro por concepto de promoción y publicidad, los contribuyentes que se dediquen a la producción y/o comercialización de alimentos preparados con contenido hiperprocesado.

- Son deducibles los gastos por regalías, servicios técnicos, administrativos y de consultoría pagados a sus partes relacionadas:
 - ✓ La sumatoria de las regalías, servicios técnicos, administrativos, de consultoría y similares, pagados a sus partes relacionadas, no podrán ser superiores al 20% de la base imponible del impuesto a la renta más el valor de dichos gastos, siempre y cuando dichos gastos correspondan a la actividad generadora realizada en el país.
 - ✓ En sociedades que se encuentren en el ciclo pre operativo del negocio, éste porcentaje corresponderá al 10% del total de los activos.

Se considerarán regalías a las cantidades pagadas por el uso o derecho de uso de marcas, patentes, obtenciones vegetales y demás elementos contenidos en la Ley de Propiedad Intelectual.

El contribuyente podrá solicitar un límite mayor de deducibilidad, previo a la consulta de valoración previa de operaciones entre partes relacionadas.

No aplica este límite en contratos de exploración, explotación y transporte de recursos naturales no renovables, respecto de sus servicios técnicos y servicios administrativos y de consultoría en virtud de su propio límite. No obstante, para regalías, el porcentaje de deducibilidad será de hasta el 1% de la base imponible del impuesto a la renta más el valor de dichos gastos, y para el caso de las sociedades que se encuentren en el ciclo pre operativo del negocio hasta el 1% del total de los activos, pudiendo únicamente en este caso acogerse a lo dispuesto en el inciso anterior.

No será deducible el gasto en su totalidad si el activo por el cual se están pagando regalías a partes relacionadas hubiere pertenecido a la sociedad en los últimos 20 años.

- Se eliminan de los conceptos sujetos a amortización los gastos pre-operacionales de instalación, organización o desarrollo o costos de obtención o explotación de minas.
- No será deducible el deterioro de activos intangibles con vida útil indefinida.
- Durante 5 años, las micro, pequeñas y medianas empresas, deducirán el 100% adicional de los siguientes gastos:
 - ✓ Capacitación técnica dirigida a investigación, desarrollo e innovación tecnológica, que mejore la productividad. El beneficio no puede superar el 1% de los gastos por sueldos y salarios del año en que se aplique el beneficio.
 - ✓ Gastos en la mejora de la productividad por: asistencia técnica en desarrollo de productos mediante estudios y análisis de mercado y competitividad; asistencia tecnológica a través

de contrataciones de servicios profesionales para diseño de procesos, productos, adaptación e implementación de procesos, de diseño de empaques, de desarrollo de software especializado y otros servicios de desarrollo empresarial que serán especificados en el Reglamento. El beneficio no superen el 1% de las ventas.

- ✓ Gastos de viaje, estadía y promoción comercial para el acceso a mercados internacionales, tales como ruedas de negocios, participación en ferias internacionales, entre otros costos o gastos de similar naturaleza, y que el beneficio no supere el 50% del valor total de los costos y gastos destinados a la promoción y publicidad.
- Las remuneraciones y beneficios sociales sobre los que se aporte al IESS, por pagos a adultos mayores y migrantes retornados mayores de 40 años, se deducirán con el 150% adicional por 2 años contados a partir de la fecha de celebración del contrato.

La liquidación de este beneficio se realizará en el año fiscal siguiente a aquel en que se incurra en dichos pagos

- Las sociedades constituidas antes de la vigencia del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, que realicen adquisición de activos fijos nuevos y productivos, tienen derecho a la deducción del 100% adicional del costo o gasto de depreciación anual que generen dichas inversiones durante 5 años contados desde que se produzca el inicio de su uso productivo.
- Para efectos tributarios se permite el reconocimiento de activos y pasivos por impuestos diferidos, únicamente en los siguientes casos y condiciones:
 - ✓ Las pérdidas por deterioro parcial producto del ajuste realizado para alcanzar el valor neto de realización del inventario.
 - ✓ Las pérdidas esperadas en contratos de construcción generadas por la probabilidad de que los costos totales del contrato excedan los ingresos totales del mismo.
 - ✓ La depreciación correspondiente al valor activado por desmantelamiento.

- ✓ El valor del deterioro de propiedades, planta y equipo que sean utilizados en el proceso productivo.
 - ✓ Las provisiones diferentes a las de cuentas incobrables, desmantelamiento, desahucio y pensiones jubilares patronales, serán no deducibles en el periodo en el que se registren; y serán deducibles en el momento en que la Compañía se desprenda efectivamente de recursos para cancelar la obligación por la cual se efectuó la provisión.
 - ✓ Los valores por concepto de gastos estimados para la venta de activos no corrientes mantenidos para la venta.
 - ✓ Las pérdidas declaradas luego de la conciliación tributaria, de ejercicios anteriores.
 - ✓ Los créditos tributarios no utilizados, generados en períodos anteriores.
 - ✓ Los ingresos y costos derivados de la aplicación de la normativa contable correspondiente al reconocimiento y medición de activos biológicos.
- Retención en la fuente de impuesto a la renta del 35%, sobre los pagos que se realicen a paraísos fiscales.
 - Los contribuyentes que obtengan ingresos por contratos de construcción liquidarán el impuesto en base a los resultados que arroje su contabilidad en aplicación de las normas contables correspondientes.
 - Para efecto tributario se eliminó el método contable de obra terminada.
 - La tarifa general del impuesto a la renta es del 22% y se incrementa al 25% sobre la proporción de la base imponible que corresponda a la participación directa o indirecta de socios, accionistas o beneficiarios residentes en paraísos fiscales o regímenes de menor imposición. Si la participación excede del 50% la tarifa aplicable para la sociedad será del 25%.

Adicionalmente, aplica el 25% a toda la base imponible de la sociedad que incumpla el deber de informar sobre la participación de sus accionistas, socios, partícipes, constituyentes, beneficiarios o similares.

Ley Orgánica de remisión de intereses, multas y recargos

La Ley Orgánica de remisión de intereses, multas y recargos, fue publicada en el suplemento del Registro oficial No. 493 del 5 de mayo del 2015. A continuación se detallan la principal reforma (Asamblea constituyente , 2015):

- Remisión de intereses por mora, multas y recargos causados por impuestos y obligaciones fiscales contenidas en títulos de crédito, actas de determinación, resoluciones administrativas, liquidaciones, así como los que se generen por declaraciones originales o sustitutivas, que se encuentren vencidas o pendientes de pago.

Ley Orgánica para el equilibrio de las finanzas públicas

La Ley Orgánica para el equilibrio de las finanzas públicas, fue publicada en el suplemento del Registro oficial No. 744 del 29 de abril del 2016. A continuación se detallan la principal reforma (Asamblea constituyente , 2016):

- Devolución de dos puntos porcentuales del impuesto al valor agregado, por el uso de medios electrónicos de pago.
- Se disminuye la exoneración del pago de impuesto a la renta a las personas con discapacidad, a una fracción básica gravada con tarifa 0%.
- Se establece la aplicación automática de convenios para evitar la doble imposición y no se retendrá en pagos al exterior hasta 20 fracciones básicas, el valor en exceso estar sujeto a retención en la fuente de impuesto a la renta.
- Se incluye en los productos que gravan ICE al servicio de televisión pagada, servicio de telefonía fija prestado a sociedades y bebidas no alcohólicas con contenido de azúcar y se modifica el cálculo del ICE en productos como Cigarrillos, bebidas alcohólicas y cerveza.

Ley Orgánica de solidaridad y de corresponsabilidad Ciudadana para la reestructuración y reactivación de las zonas afectadas por el terremoto de 16 de marzo del 2016.

La Ley orgánica de solidaridad y de corresponsabilidad Ciudadana para la reestructuración y reactivación de las zonas afectadas por el terremoto de 16 de marzo del 2016, fue publicada en el suplemento del Registro oficial No. 759 del 20 de mayo del 2016. A continuación se detallan la principal reforma (Asamblea constituyente , 2016):

- Creación de las contribuciones sobre las remuneraciones, patrimonio, utilidades y sobre bienes inmuebles y derechos representativos de capital existentes en el Ecuador de propiedad de sociedades residentes en paraísos fiscales u otras jurisdicciones del exterior.
- Exoneración del pago de impuesto a la renta del año 2015.
- Exoneración del anticipo de impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2016 de las zonas afectas.
- Incremento en la tarifa del IVA de dos puntos porcentuales, vigente por un año.

2.3.1. Análisis de las principales reformas de Impuesto a la Renta

2.3.1.1. Prestamos con partes relacionadas

Antes del año 2008, no se encontraban sujetos a retención en la fuente de impuesto a la renta, los pagos que se realizaban por concepto de intereses al exterior. Basados, en esta exención las Compañías trasladaban el dinero al exterior mediante el pago de intereses a partes relacionadas y dicho dinero no se sometía a imposición en ningún estado. Con estos antecedentes, nacieron varios casos de subcapitalización en el Ecuador, este término se utiliza cuando una casa matriz capitaliza mediante endeudamiento a una empresa filial o del grupo.

En este sentido, el legislador con el fin de limitar el gasto por concepto de intereses con partes relacionadas, reforma la normativa tributaria e incluye los siguientes limitantes:

- Son deducibles los intereses pagados por créditos externos otorgados directa o indirectamente por partes relacionadas, el monto total de éstos no podrá ser mayor al 300% con respecto al patrimonio, tratándose de sociedades. Tratándose de personas naturales, el monto total de créditos externos no deberá ser mayor al 60% con respecto a sus activos totales.
- El préstamo y el pago de capital e intereses debe ser registrado en el Banco Central del Ecuador.
- Los intereses no podrán exceder de las tasas de interés máximas referenciales fijadas por la Junta de Política y Regulación Monetaria y Financiera a la fecha del registro del crédito o su novación y si de hecho las excedieren, para que dicha porción sea deducible, se deberá efectuar una retención en la fuente equivalente a la tarifa general de impuesto a la renta de sociedades sobre la misma.
- Se encuentran exentos de retención en la fuente de impuesto a la renta los pagos originados en financiamiento externo a instituciones financieras del exterior, legalmente establecidas como tales, o entidades no financieras especializadas calificadas por los entes de control correspondientes en el Ecuador; así como los intereses de créditos externos conferidos de gobierno a gobierno o por organismos multilaterales,

En los casos de intereses pagados al exterior no contemplados en el inciso anterior, se deberá realizar una retención en la fuente equivalente a la tarifa general de impuesto a la renta de sociedades.

2.3.1.2. Gastos indirectos asignados del exterior

Ley de Régimen Tributario Interno

Los gastos indirectos asignados desde el exterior a sociedades domiciliadas en el Ecuador por sus partes relacionadas, hasta un máximo del 5% de la base imponible del Impuesto a la Renta más el valor de dichos gastos. Para el caso de las sociedades que se encuentren en el ciclo pre operativo del negocio, éste porcentaje corresponderá al 5% del total de los activos, sin perjuicio de la retención en la fuente correspondiente (Art.10)

Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno

Los gastos indirectos asignados desde el exterior a sociedades domiciliadas en el Ecuador por sus partes relacionadas, no podrán ser superiores al 5% de la base imponible del Impuesto a la Renta más el valor de dichos gastos, siempre y cuando dichos gastos correspondan a la actividad generadora realizada en el país. En el caso de que no se determine base imponible de Impuesto a la Renta no se admitirán dichos gastos. Para el caso de las sociedades que se encuentren en el ciclo pre operativo del negocio, este porcentaje corresponderá al 5% del total de los activos, sin perjuicio de la retención en la fuente correspondiente (Art. 30 literal c).

En base a la normativa citada, las Compañías pueden deducirse por concepto de gastos indirectos asignados desde el exterior hasta un 5% de la base imponible del impuesto a la renta más el valor de dichos gastos.

A continuación se presenta de manera ejemplificativa el valor máximo deducible, por concepto de gastos indirectos asignados desde el exterior.

Cuadro 1. Valor máximo deducible gastos indirectos

Concepto	Valor
Utilidad contable	1,000,000
(-) 15% participación trabajadores	150,000
(+) Gastos no deducibles	685,216
(=) Base imponible	1,835,216
(+) Gastos Indirectos Asignados desde el Exterior	500,000
(=) Total base para determinar límite de gastos indirectos	2,335,216
Porcentaje de deducción máximo	5%
Máximo de gastos indirectos asignados por partes relacionadas, deducibles	<u>383,239</u>
Gastos indirectos asignados desde el exterior por partes relacionadas	500,000
Gasto no deducible	116,761

Gastos de promoción y publicidad

Ley de Régimen Tributario Interno

Son deducibles los costos y gastos por promoción y publicidad de conformidad con las excepciones, límites, segmentación y condiciones establecidas en el Reglamento (Art.10, numeral 9).

Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno

Los costos y gastos incurridos para la promoción y publicidad de bienes y servicios serán deducibles hasta un máximo del 4% del total de ingresos gravados del contribuyente, este límite no será aplicable en el caso de erogaciones incurridas por:

Patrocino y organización de actividades deportivas, artísticas y culturales (Art. 28, numeral 11) (Reglamento para aplicación Ley de Regimen Tributario Interno, LORTI, 2014).

A partir del año 2015 los sujetos pasivos del impuesto a la renta pueden deducirse hasta un máximo del 4% del total de los ingresos gravados por concepto de costos y gastos de promoción y publicidad, en la normativa vigente no existe ninguna regulación que establezca o defina los costos y gastos que se deben considerar como promoción y publicidad para este límite.

A continuación de manera ejemplificativa se presenta una estimación del valor máximo deducible.

Cuadro 2. Valor máximo deducible – Promoción y publicidad

Concepto	Valor
Total ingresos gravados	22,778,739
Porcentaje máximo deducible	<u>4%</u>
Máximo gasto deducible promoción y publicidad	911,150
Total gasto de promoción y publicidad según Cía.	<u>2,886,420</u>
Gasto no deducible	1,975,270

2.3.1.3. Gastos de regalías, servicios técnicos, administrativos, de consultoría y similares, pagados a sus partes relacionadas

Ley de Régimen Tributario Interno

Las regalías, servicios técnicos, administrativos y de consultoría pagados por sociedades domiciliadas o no en Ecuador a sus partes relacionadas serán deducibles de acuerdo con los límites que para cada tipo o en su conjunto se establezca en el reglamento para la aplicación de esta Ley (Art. 10, numeral 20).

Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno

La sumatoria de las regalías, servicios técnicos, administrativos, de consultoría y similares, pagados por sociedades residentes o por establecimientos permanentes en Ecuador a sus partes relacionadas, no podrán ser superiores al 20% de la base imponible del impuesto a la renta más el valor de dichos gastos, siempre y cuando dichos gastos correspondan a la actividad generadora realizada en el país. En caso de que no se determine base imponible de impuesto a la renta, no serán deducibles dichos gastos.

Para efectos de este artículo se considerarán regalías a las cantidades pagadas por el uso o derecho de uso de marcas, patentes, obtenciones vegetales y demás elementos contenidos en la Ley de Propiedad Intelectual.

El contribuyente podrá solicitar un límite mayor de deducibilidad, bajo las disposiciones legales, reglamentarias y procedimentales establecidas para la consulta de valoración previa de operaciones entre partes relacionadas. (Art.28, numeral 16)

Los gastos relacionados con regalías, servicios técnicos, administrativos, de consultoría y similares, pagados por la Compañía a sus partes relacionadas serán deducibles hasta un máximo del 20% de la base imponible del impuesto a la renta más el valor de dichos gastos.

A continuación de manera ejemplificativa se presenta una estimación del valor máximo deducible.

Cuadro 3. Valor máximo deducible – Gastos directos relacionados

<u>Concepto</u>	<u>Valor</u>
Utilidad contable	1,000,000
(-) 15% participación trabajadores	150,000
(+) Gastos no deducibles	685,216
(=) Base imponible	<u>1,835,216</u>
(+) Gastos de regalías, servicios técnicos, administrativos, similares	<u>900,000</u>
(=) Total base para determinar límite de gastos de regalías, administración y servicios técnicos	2,735,216
Porcentaje de deducción máximo	20%
Máximo de gastos de regalías, administración y servicios técnicos, deducibles	<u>547,043</u>
Gastos de regalías, servicios técnicos, administrativos, similares	900,000
Gasto no deducible	352,957

2.3.1.4. Utilidad en venta de acciones

Es ingreso de fuente ecuatoriana las utilidades que perciban las sociedades domiciliadas o no en Ecuador y las personas naturales, ecuatorianas o extranjeras, residentes o no en el país, provenientes de la enajenación directa o indirecta de acciones, participaciones, otros derechos representativos de capital u otros derechos que permitan la exploración, explotación, concesión o similares; de sociedades domiciliadas o establecimientos permanentes en Ecuador, de acuerdo a lo estipulado en el Art. 8 numeral 3.1 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

La utilidad en la enajenación de acciones u otros derechos representativos de capital se calculará de la siguiente manera (Régimen tributario interno, 2010):

- El ingreso gravable corresponderá al valor real de la enajenación.
- El costo deducible será el valor nominal, el valor de adquisición, o el valor patrimonial proporcional de las acciones u otros derechos representativos de capital, según corresponda, de acuerdo con la técnica financiera aplicable para su valoración.
- También serán deducibles los gastos directamente relacionados con la enajenación, de acuerdo a lo señalado en el Art. Innumerado a continuación del Art. 26 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

La normativa tributaria establece que se genera el impuesto en la enajenación directa o indirecta entendiéndose esta última en los siguientes casos (Régimen tributario interno, 2010):

- En cualquier momento dentro del ejercicio fiscal en que se produzca la enajenación, el valor real de los derechos representativos de capital de la sociedad residente o establecimiento permanente en Ecuador representen directa o indirectamente el 20% o más del valor real de todos los derechos representativos de la sociedad no residente en el Ecuador.

- Dentro del mismo ejercicio fiscal, o durante los doce meses anteriores a la transacción, la enajenación o enajenaciones de derechos representativos de capital de la sociedad no residente, cuyo enajenante sea una misma persona natural o sociedad o sus partes relacionadas, correspondan directa o indirectamente a un monto acumulado superior a trescientas fracciones básicas desgravadas de impuesto a la renta de personas naturales. Este monto se ampliará a mil fracciones básicas desgravadas de impuesto a la renta de personas naturales, cuando dicha transacción no supere el 10% del total del capital accionario; sin embargo, si la persona que vende los derechos representativos se encuentra domiciliado en un paraíso fiscal o régimen de menor imposición la transacción se encuentra gravada en su totalidad.

No se entenderá producida enajenación directa o indirecta alguna, cuando la transferencia de acciones, ocurra por efectos de procesos de fusión o escisión, siempre que los beneficiarios efectivos de las acciones, participaciones o derechos representativos de capital, sean los mismos antes y después de esos procesos.

Las sociedades y personas naturales están en la obligación de informar la enajenación directa o indirecta de acciones, en el respectivo anexo, La falta de presentación o presentación con errores de esta información se sancionará con una multa del 5% del valor real de la transacción.

2.3.1.5. Impuestos diferidos

En Ecuador, el tratamiento de los impuestos diferidos se encuentra normado en la Ley de Régimen Tributario Interno y su reglamento; sin embargo, a continuación se incluyen varias definiciones de la norma contable aplicable (NIC 12 “Impuesto a las ganancias”).

Impuesto corriente es la cantidad a pagar (recuperar) por el impuesto a las ganancias relativo a la ganancia (pérdida) fiscal del periodo.

Pasivos por impuestos diferidos son las cantidades de impuestos sobre las ganancias a pagar en periodos futuros, relacionadas con las diferencias temporarias imponibles.

Activos por impuestos diferidos son las cantidades de impuestos sobre las ganancias a recuperar en periodos futuros, relacionadas con (Norma Internacional de Contabilidad , 2001):

- a) Las diferencias temporarias deducibles;
- b) La compensación de pérdidas obtenidas en periodos anteriores, que todavía no hayan sido objeto de deducción fiscal; y
- c) la compensación de créditos no utilizados procedentes de periodos anteriores.

Las diferencias temporarias son las que existen entre el importe en libros de un activo o pasivo en el estado de situación financiera y su base fiscal. Las diferencias temporarias pueden ser:

- a) Diferencias temporarias imponibles, que son aquellas diferencias temporarias que dan lugar a cantidades imponibles al determinar la ganancia (pérdida) fiscal correspondiente a periodos futuros, cuando el importe en libros del activo sea recuperado o el del pasivo sea liquidado.
- b) Diferencias temporarias deducibles, que son aquellas diferencias temporarias que dan lugar a cantidades que son deducibles al determinar la ganancia (pérdida) fiscal correspondiente a periodos futuros, cuando el importe en libros del activo sea recuperado o el del pasivo sea liquidado⁷⁴.

Los impuestos diferidos son producto de multiplicar la tarifa aplicable de impuesto a la renta por las diferencias temporarias entre la contabilidad tributaria y financiera las mencionadas

A continuación se enuncian los impuestos diferidos que son aceptados en la normativa tributaria ecuatoriana:

⁴ Norma Internacional de Contabilidad 12, párrafo 5.

Ley de Régimen Tributario Interno

Para efectos tributarios se permite el reconocimiento de activos y pasivos por impuestos diferidos, únicamente en los casos y condiciones que se establezcan en el reglamento.

En caso de divergencia entre las normas tributarias y las normas contables y financieras, prevalecerán las primeras (Art. innumerado a continuación del Art. 10).

Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno

Para efectos tributarios y en estricta aplicación de la técnica contable, se permite el reconocimiento de activos y pasivos por impuestos diferidos, únicamente en los siguientes casos y condiciones:

Valor neto de realización

Las pérdidas por deterioro parcial producto del ajuste realizado para alcanzar el valor neto de realización del inventario, serán consideradas como no deducibles en el periodo en el que se registren contablemente; sin embargo, se reconocerá un impuesto diferido por este concepto, el cual podrá ser utilizado en el momento en que se produzca la venta o autoconsumo del inventario.

La NIC 2 “inventarios”, establece que el valor neto de realización es el “importe neto que la entidad espera obtener por la venta de los inventarios”⁵, si el valor de los inventarios es menor al que se espera recuperar los mismos se encuentran deteriorados y se deberá reconocer dicho deterioro en los resultados del ejercicio, el mismo deberá ser considerado como gasto no deducible y registrar un activo por impuesto diferido; sin embargo, se de señalar que se podrá

⁵ Norma Internacional de Contabilidad 2, párrafo 7

considerar como deducible el momento que se produzca la venta o autoconsumo del inventarios es decir cuando efectivamente conozca que los mimos se encuentran deteriorados.

Registro contable del gasto desmantelamiento

	Debe	Haber
Gasto deterior de inventario	XXX	
Inventario		XXX

Registro contable del activo por impuesto diferido

	Debe	Haber
Activo por impuesto diferido	XXX	
Ingreso		XXX

Las pérdidas esperadas en contratos de construcción generadas por la probabilidad de que los costos totales del contrato excedan los ingresos totales del mismo, serán consideradas como no deducibles en el periodo en el que se registren contablemente; sin embargo, se reconocerá un impuesto diferido por este concepto, el cual podrá ser utilizado en el momento en que finalice el contrato, siempre y cuando dicha pérdida se produzca efectivamente.

Depreciación corresponde al valor activado por desmantelamiento

La depreciación corresponde al valor activado por desmantelamiento será considerada como no deducible en el periodo en el que se registren contablemente; sin embargo, se reconocerá un impuesto diferido por estos conceptos, los cuales podrán ser utilizados en el momento en que efectivamente se produzca el desmantelamiento y únicamente en los casos en que exista la obligación contractual para hacerlo.

La NIC 16 “Propiedad, planta y equipos” establece que el costo de propiedades, planta y equipo comprende su precio de adquisición más todos los costos directamente relacionados con la ubicación y la puesta en condiciones de funcionamiento y la estimación inicial de cualquier **costo de desmantelamiento y retiro del elemento o de rehabilitación de la ubicación del activo.**

El fin de la norma es regular que los costos por desmantelamiento activados y cargados al gasto en la depreciación sean considerados como gasto no deducible en el ejercicio; sin embargo, se considerará una deducción adicional el momento en el que se desmantelen dichos activos.

Registro contable del gasto desmantelamiento

	Debe	Haber
Gasto depreciación desmantelamiento	XXX	
(Depreciación Acumulada Activo fijo)		XXX

Registro contable del activo por impuesto diferido

	Debe	Haber
Activo por impuesto diferido	XXX	
Ingreso		XXX

Deterioro de propiedades, planta y equipo

El valor del deterioro de propiedades, planta y equipo que sean utilizados en el proceso productivo del contribuyente, será considerado como no deducible en el periodo en el que se registre contablemente; sin embargo, se reconocerá un impuesto diferido por este concepto, el cual podrá ser utilizado en el momento en que se transfiera el activo o a la finalización de su vida útil.

La Norma Internacional de Contabilidad 36 norma el tratamiento contable del deterioro del valor de los activos fijos, la mencionada norma tiene como objetivo “establecer los procedimientos que una entidad aplicará para asegurarse de que sus activos están contabilizados por un importe que no sea superior a su importe recuperable”⁶. Es decir el valor en el que se puede vender un activo fijo a valor de mercado.

De manera general cuando un activo tiene un importe recuperable (venta o uso) inferior al valor registrado en libros, estaría deteriorado y la norma exige que se reconozca una pérdida por deterioro, dicha pérdida deberá ser reconocida en el ejercicio en el que se identifique el deterioro; sin embargo, si corresponde a un activo revaluado este se deberá reconocer en otros resultados integrales.

Registro contable Gasto Pérdida por deterioro

	Debe	Haber
Gasto Pérdida por deterioro	XXX	
Pérdida Acumulada por Deterioro		XXX

⁶ Norma Internacional de Contabilidad (NIC 36), párrafo 1

Según lo establecido en la normativa tributaria ecuatoriana este valor se considerará como gasto no deducible el momento que se registra el gasto; sin embargo, se reconocerá una deducción adicional el momento que se transfiera el activo o la finalización de su vida útil.

Dicho gasto no deducible considerado por el deterioro de los activos fijos generará un activo por impuesto diferido, porque es un valor que se espera recuperar a futuro por la Compañía.

Registro contable activo por impuesto diferido

	Debe	Haber
Activo por impuesto diferido	XXX	
Ingreso		XXX

Provisiones

Las provisiones diferentes a las de cuentas incobrables, desmantelamiento, desahucio y pensiones jubilares patronales, serán consideradas como no deducibles en el periodo en el que se registren contablemente; sin embargo, se reconocerá un impuesto diferido por este concepto, el cual podrá ser utilizado en el momento en que el contribuyente se desprenda efectivamente de recursos para cancelar la obligación por la cual se efectuó la provisión.

La normativa tributaria establece de forma general que no serán deducibles las provisiones que no establezca la normativa, por este motivo se generará un gasto no deducible del ejercicio y se deberá reconocer un activo por impuesto diferido.

Registro contable de la provisión

	Debe	Haber
Gasto	XXX	
Provisión		XXX

Registro contable del activo por impuesto diferido

	Debe	Haber
Activo por impuesto diferido	XXX	
Ingreso		XXX

Medición de activos no corrientes mantenidos para la venta

Las ganancias o pérdidas que surjan de la medición de activos no corrientes mantenidos para la venta, no serán sujetos de impuesto a la renta en el periodo en el que se el que se registren contablemente; sin embargo, se reconocerá un impuesto diferido por estos conceptos, el cual podrá ser utilizado en el momento de la venta o ser pagado en el caso de que la valoración haya generado una ganancia, siempre y cuando la venta corresponda a un ingreso gravado con impuesto a la renta.

La NIIF 5 Activos No Corrientes Disponibles para la Venta y Operaciones Discontinuadas indica que la medición inicial de un activo no corriente disponible para la venta será el menor valor entre el importe en libros y el valor razonable menos los gastos de venta, la intención, como en otros casos, es no sobreestimar activos. Esta medición puede ocasionar una pérdida por deterioro en la medición inicial del activo no corriente disponible para la venta, el mismo que deberá ser reconocido en el momento de la transferencia del activo o antes, dependiendo del modelo al cuál el mismo se esté manejando.

Si posteriormente al reconocimiento de una pérdida por deterioro se evalúa que la circunstancia que ocasionó el deterioro ha desaparecido, se tendrá que reconocer un ingreso y reversar el deterioro reconocido, en cuyo caso estaríamos de hablar de la ganancia mencionada en la Ley.

La normativa tributaria establece de forma general que no serán deducibles las pérdidas por deterioro, salvo en los casos en los que están establecidos en la normativa, por este motivo, se generará un gasto no deducible del ejercicio y se deberá reconocer un activo por impuesto diferido.

Registro contable de la provisión

	Debe	Haber
Pérdida por Deterioro ANCDV	XXX	
Activo No Corriente Disponible para la Venta		XXX

Registro contable del activo por impuesto diferido

	Debe	Haber
Activo por impuesto diferido	XXX	
Ingreso		XXX

Activos Biológicos

Los ingresos y costos derivados de la aplicación de la normativa contable correspondiente al reconocimiento y medición de activos biológicos, medidos con cambios en resultados, durante su período de transformación biológica, deberán ser considerados en conciliación tributaria, como ingresos no sujetos de renta y costos atribuibles a ingresos no sujetos de renta; adicionalmente éstos conceptos no deberán ser incluidos en el cálculo de la participación a trabajadores, gastos atribuibles para generar ingresos exentos y cualquier otro límite establecido en la norma tributaria que incluya a estos elementos.

En el período fiscal en el que se produzca la venta o disposición del activo biológico, se efectuará la liquidación del impuesto a la renta, para lo cual se deberán considerar los ingresos de dicha operación y los costos reales acumulados imputables a dicha operación, para efectos de la determinación de la base imponible.

En el caso de activos biológicos, que se midan bajo el modelo de costo conforme la técnica contable, será deducible la correspondiente depreciación más los costos y gastos directamente atribuibles a la transformación biológica del activo, cuando éstos sean aptos para su cosecha o recolección, durante su vida útil.

Pérdidas tributarias

Las pérdidas declaradas luego de la conciliación tributaria, de ejercicios anteriores, en los términos y condiciones establecidos en la ley y en este Reglamento.

La normativa tributaria ecuatoriana establece que las sociedades, personas naturales y sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad podrán compensarse las pérdidas tributarias sufridas con las utilidades gravables que pudiera obtener dentro de los cinco períodos impositivos siguientes, sin que se exceda en cada período del 25% de las utilidades obtenidas.

Si es un valor que se va recuperar a futuro, las Compañías deben constituir un activo por impuesto diferido por las pérdidas tributarias sufridas, es importante señalar que dicho beneficio es tributario y las pérdidas tributarias sufridas no se registra en la contabilidad; sin embargo, si se debería constituir un activo por impuesto diferido por dicho rubro.

Registro contable del activo por impuesto diferido

	Debe	Haber
Activo por impuesto diferido	XXX	
Ingreso		XXX

2.3.1.6. Casos prácticos de impuestos diferidos

Las provisiones diferentes a las de cuentas incobrables, desmantelamiento, desahucio y pensiones jubilares patronales.

Financieramente las provisiones son pasivos en los que existe incertidumbre acerca de su cuantía o vencimiento. Se debe reconocer una provisión cuando, y sólo cuando, se dan las siguientes circunstancias (Comite de Normas Internacionales de Contabilidad , 1998):

- a) Una entidad tiene una obligación presente (ya sea legal o implícita) como resultado de un suceso pasado;
- b) Es probable (es decir, existe mayor posibilidad de que se presente que de lo contrario) que la entidad tenga que desprenderse de recursos que comporten beneficios económicos, para cancelar la obligación; y
- c) Puede hacerse una estimación fiable del importe de la obligación. En la Norma se destaca que sólo en casos extremadamente excepcionales no será posible la estimación de la cuantía de la deuda.

Las provisiones son gastos que incurrirá la Compañía en un futuro y el registro contable es el siguiente:

Registro contable provisión

	Debe	Haber
Gasto	XXX	
Provisión		XXX

La normativa tributaria actual establece que el momento que se constituya la provisión se debe considerar como gasto no deducible; sin embargo, el momento del pago de este gasto se debe considerar como gasto deducible, en tal sentido, se debe constituir un activo por impuesto diferido, puesto que dicho rubro se espera recuperar a futuro.

Caso Práctico

El Art. 70 de la Ley de Minería establece que las Compañías deberán resarcir cualquier daño que realicen donde están operando, considerando que dicho gasto se va a realizar el momento que la Compañía acaba sus contrato, lo que realizan es provisionar dicho gasto cada ejercicio, por ejemplo en el año 2015 la Compañía provisiona US\$1,000,000.

El registro contable es el siguiente:

	Debe	Haber
Gasto	1,000,000	
Provisión		1,000,000

Financieramente se considera el gasto del ejercicio; sin embargo, según lo establecido a la normativa tributaria dicho valor va a ser gasto no deducible generando una diferencia temporaria de US\$1,000,000, constituyendo un activo por impuesto diferido por US\$220,000, considerando que la tarifa de impuesto a la renta es 22%, el registro contable es el siguiente.

	Debe	Haber
Activo por impuesto diferido	220,000	
Ingreso por impuesto diferido		220,000

En el año 2016 la Compañía realiza el pago de dicho valor para resarcir el daño causado, el registro contable es el siguiente:

	Debe	Haber
Provisión	1,000,000	
Bancos		1,000,000

El registro del impuesto diferido va a ser el siguiente:

	Debe	Haber
Gasto por impuesto diferido	220,000	
Activo por impuesto diferido		220,000

A continuación, se detalle el movimiento de la diferencia temporaria y el impuesto diferido

	Diferencia temporaria	Impuesto diferido
Activo por impuesto diferido 2015	1,000,000	220,000
Provisión utilizada 2016	(1,000,000)	(220,000)
Saldo Activo por impuesto diferido 2016	0.00	0.00

Se presenta, un comparativo de la conciliación tributaria.

Detalle	Considerando GND la provisión	Sin considerando GND la provisión
Utilidad contable	5,847,000	5,847,000
(-) 15% de participación a trabajadores preliminar	877,050	877,050
Utilidad después de participaciones	4,969,950	4,969,950
(+) Gastos no deducibles general	1,850,000	1,850,000
(+) Gastos no deducibles por provisión	<u>1,000,000</u>	<u>0.00</u>
Base imponible	5,819,950	6,819,950
Impuesto causado (22 %)	1,280,389	1,500,389
(-) Retenciones en la fuente	145,700	145,700
Impuesto a la renta a pagar	1,134,689	1,354,689

Conciliación tributaria 2016

Detalle	Sin deducción adicional	Con deducción adicional
Utilidad contable	6,580,750	6,580,750
(-) 15% de participación a trabajadores preliminar	987,113	987,113
Utilidad después de participaciones	5,593,638	5,593,638
(+) Gastos no deducibles	2,580,000	2,580,000
(-) Deducción adicional por provisión pagada	<u>0.00</u>	<u>1,000,000</u>
Base preliminar sujeta a impuesto a la renta	8,173,638	7,173,638
Impuesto causado (22 %)	1,798,200	1,578,200
(-) Retenciones en la fuente que le efectuaron en el periodo	145,700	145,700
Impuesto a la renta a pagar	1,652,500	1,432,500

Las pérdidas declaradas luego de la conciliación tributaria, de ejercicios anteriores

El Art. 11 de la Ley de Régimen Tributario Interno establece de forma general que las sociedades, las personas naturales obligadas a llevar contabilidad y las sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad pueden compensar las pérdidas sufridas en el ejercicio impositivo, con las utilidades gravables que obtuvieron dentro de los cinco períodos impositivos siguientes, sin que se exceda en cada período del 25% de las utilidades obtenidas. Al efecto se entenderá como utilidades o pérdidas las diferencias resultantes entre ingresos gravados que no se encuentren exentos menos los costos y gastos deducibles.

Las Compañías que generan pérdidas tributarias (Ingresos – Costos y Gastos +- partidas conciliatorias), podrán deducirse vía conciliación tributaria dichas pérdidas en los próximos 5 ejercicios fiscales sin que estas excedan el 25% de las utilidades contables del ejercicio, el asiento contable sería el siguiente:

	Debe	Haber
Activo por impuesto diferido	XXX	
Ingreso por impuesto diferido		XXX

Caso Práctico

Durante el ejercicio económico 2015, la Compañía tuvo una pérdida tributaria de US\$157,500. Los resultados en el 2016 sin considerar la pérdida tributaria fueron los siguientes:

Detalle	Valor
Ingresos	1,550,000
(-) Costos y Gastos	<u>1,150,000</u>
Utilidad contable	400,000
(-) 15% de participación a trabajadores preliminar	60,000
Utilidad después de participaciones	340,000
(+) Gastos no deducibles	<u>125,700</u>
Base preliminar sujeta a impuesto a la renta	465,700
Impuesto causado (22 %)	102,454
(-) Retenciones en la fuente que le efectuaron en el periodo	31,200
Impuesto a la renta a pagar	71,254

Considerando que la Compañía generó una pérdida tributaria en el 2015 de US\$157.500, a continuación se realiza el cálculo del máximo a deducirse por este concepto.

Detalle	Valor
Utilidad contable	400,000
(-) 15% de participación a trabajadores preliminar	60,000
Utilidad después de participaciones	340,000
(+) Gastos no deducibles	<u>125,700</u>
Base preliminar sujeta a impuesto a la renta	465,700
Límite de amortización de pérdidas tributarias (25%)	116,425
VALOR A AMORTIZAR	116,425

Incluyendo la amortización por pérdidas tributarias, el impuesto a pagar se detalla a continuación:

Detalle	Valor
Ingresos	1,550,000
(-) Costos y Gastos	<u>1,150,000</u>
Utilidad contable	400,000
(-) 15% de participación a trabajadores preliminar	60,000
Utilidad después de participaciones	340,000
(-) Amortización de pérdidas tributarias	116,425
(+) Gastos no deducibles	<u>125,700</u>
Base preliminar sujeta a impuesto a la renta	349,275
Impuesto causado (22 %)	76,841
(-) Retenciones en la fuente que le efectuaron en el periodo	31,200
Impuesto a la renta a pagar	45,641

La amortización de pérdidas en el año 2016 fue de US\$116,425, mi afectación en el impuesto diferido es de US\$25,613.50. A continuación se detalla el registro del impuesto diferido y el control extracontable de la diferencia temporaria.

En el año 2015 la Compañía tuvo una pérdida tributaria de US\$157,500 (US\$34,650 impuesto) y se constituyó un activo por impuesto diferido.

Cuenta	Debe	Haber
Activo por impuesto diferido	34,650	
Ingreso por impuesto diferido		34,650

En el año 2016, la Compañía se compensó el valor de US\$116,425 (US\$25,613.50 impuesto). A continuación se detalla el asiento contable.

Cuenta	Debe	Haber
Gasto por impuesto diferido	25,613.50	
Activo por impuesto diferido		25,613.50

El saldo del activo por impuesto diferido es de US\$9,036.50, tal como se detalla a continuación:

	Diferencia temporaria	Impuesto diferido
Activo por impuesto diferido 2015	157,500	34,650
Compensación amortización 2016	(116,425)	(25,613.50)
Saldo Activo por impuesto diferido 2016	41,075	9,036.50

Gastos personales – Personas naturales

A partir de la promulgación de la Ley para la Equidad Tributaria del Ecuador aplicable desde el 2008, las personas que trabajan en relación de dependencia o de manera independiente que estén obligados y no obligados a llevar contabilidad, tendrán derecho a la deducción de la base imponible los gastos de alimentación, salud, vivienda, vestido y educación.

Sin embargo, “las personas naturales podrán deducirse, hasta en el 50% del total de sus ingresos gravados sin que supere un valor equivalente a 1.3 veces la fracción básica desgravada de impuesto a la renta de personas naturales, sus gastos personales sin IVA e ICE, así como los de su cónyuge e hijos menores de edad o con discapacidad, que no perciban ingresos gravados y que dependan del contribuyente.

En esta deducción también se encuentra contemplados los gastos incurridos por el cónyuge del contribuyente, sus hijos menores de edad o con discapacidad, siempre que éstos no perciban ingresos gravados y dependan económicamente del contribuyente que pretende hacer uso de la deducción por ese gasto.”⁷.

Con esta reforma se puede evidenciar la intención del legislador de extender el beneficio a las personas naturales bajo relación de dependencia que antes no tenían derecho a deducciones.

La deducción total por gastos personales no podrá superar el 50% del total de los ingresos gravados del contribuyente y, en ningún caso será mayor al equivalente a 1,3 veces la fracción básica desgravada de Impuesto a la Renta de personas naturales, es decir US\$14.040,00, puesto que para el año 2015 la fracción básica desgravada fue de US\$10.800.00.

⁷Ley de Régimen Tributario Interno, Art. 10 numeral 16.

A continuación se detallan los valores máximos a deducirse por concepto de gastos personales:

Cuadro 4. Valores máximos a deducirse – Gastos personales

Concepto	% máximo a deducirse	Valor máximo a deducirse
Vivienda	0.325 Veces	US\$ 3,510 (2015)
Educación	0.325 Veces	US\$ 3,510 (2015)
Alimentación	0.325 Veces	US\$ 3,510 (2015)
Vestimenta	0.325 Veces	US\$ 3,510 (2015)
Salud	1.3 Veces	US\$ 14,040 (2015)

Fuente: SRI

En el Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, se establece que se considerará como gastos personales para la deducción a continuación se detallan los mismos:

Gasto	Concepto
Vivienda	Gastos destinados a la adquisición, construcción, remodelación, ampliación, mejora y mantenimiento de un único bien inmueble destinado a vivienda, pago de arrendamiento de vivienda, así como los pagos por concepto de servicios básicos que incluyen agua, gas, electricidad, teléfono convencional y alcúotas de condominio de un único inmueble
Alimentación	Gastos relacionados con la adquisición de productos naturales o artificiales que el ser humano ingiere para subsistir o para su nutrición, así como compra de alimentos en centros de expendio de alimentos preparados y pensiones alimenticias
Educación	Gastos relacionados con la enseñanza de una persona o instrucción por medio de la acción docente, tales como matrícula, pensión, derechos de grado, útiles y textos escolares, cuidado infantil, uniformes, transporte escolar, equipos de computación y materiales didácticos para el estudio, además del pago de

	intereses de créditos educativos otorgados por instituciones debidamente autorizadas. Los costos de educación superior también podrán deducirse ya sean gastos personales así como los de su cónyuge, hijos de cualquier edad u otras personas que dependan económicamente del contribuyente
Salud	Gastos relacionados con el bienestar físico y mental, tales como pagos por honorarios médicos y profesionales de la salud, servicios de salud prestados por hospitales, clínicas y laboratorios debidamente autorizados, medicina prepagada, prima de seguro médico, deducibles de seguros médicos, medicamentos e insumos médicos, lentes y prótesis y otros accesorios para la salud.
Vestimenta	Gastos relacionados por cualquier tipo de prenda de vestir. No incluye accesorios

Fuente: Ley de Régimen Tributario

Los empleados bajo relación de dependencia deberán presentar el anexo de proyección de gastos personales en los meses de julio y agosto al empleador.

1. CASOS PRÁCTICOS DEDUCCIÓN GASTOS PERSONALES

Juan Pérez, trabaja bajo relación de dependencia en la empresa XYZ, su sueldo anual fue de US\$54,000 y recibió utilidades por el valor de US\$3,5000.

Adicionalmente, incurrió en los siguientes gastos personales:

	% máximo a deducirse	Fracción básica	Valor máximo a deducirse	Gasto de Juan	Gasto máximo deducible
Vivienda	0.325	10,800	3,510	7,200	3,510
Salud	1.3	10,800	14,040	3,500	3,500
Educación	0.325	10,800	3,510	4,200	3,510
Alimentación	0.325	10,800	3,510	4,800	3,510
Vestimenta	0.325	10,800	3,510	2,000	2,000
		TOTAL			16,030

A continuación se detalla un resumen de la proyección de ingresos y gastos y la retención efectuada por la Compañía.

Concepto	Valor sin gastos personales	Valor con gastos personales
(+) Sueldo anual proyectado	54,000	54,000
Ingresos gravados bajo relación de dependencia	54,000	54,000
(-) Aportación personal del IESS	5,103	5,103
(-) Deducción gastos personales - Vivienda	0	3,000
(-) Deducción gastos personales - Salud	0	3,000
(-) Deducción gastos personales - Educación	0	3,000
(-) Deducción gastos personales - Alimentación	0	3,000
(-) Deducción gastos personales - Vestimenta	0	1,500
Base imponible Gravada	48,897	35,397
(+) Impuesto a la fracción básica	4,007	908
(+) Impuesto a la fracción excedente	1,513	2,209
Retenciones 2014	5,520	3,117

A continuación se detalla la liquidación de impuesto a la renta del empleado

Concepto	Valor sin gastos personales	Valor con gastos personales
(+) Sueldo anual	54,000	54,000
(+) Participación utilidades	<u>3,500</u>	<u>3,500</u>
Ingresos gravados relación de dependencia	57,500	57,500
(-) Aportación personal del IESS	5,103	5,103
(-) Deducción gastos personales - Vivienda	0	3,510
(-) Deducción gastos personales - Salud	0	3,500
(-) Deducción gastos personales - Educación	0	3,510
(-) Deducción gastos personales - Alimentación	0	3,510
(-) Deducción gastos personales - Vestimenta	<u>0</u>	<u>2,000</u>
Base imponible Gravada	52,397	36,367
(+) Impuesto a la fracción básica	4,007	908
(+) Impuesto a la fracción excedente	2,213	2,355
(-) Retenciones bajo relación de dependencia	5,520	3,117
Impuesto a pagar	700	146

Se concluye que sin la deducción de gastos personales el empleado paga un impuesto a la renta mayor de US\$2,958, tal como se detalla.

Concepto	Impuesto a pagar sin gastos personales	Impuesto a pagar con gastos personales	Beneficio en impuesto
Total impuesto pagado	6,220	3,263	2,958

2.4. Reformas Tributarias impuesto a la salida de divisas

Con la finalidad de determinar que transacciones se encuentran sujetas al pago del Impuesto a la Salida de Divisas se analiza la naturaleza de este impuesto y el hecho generador del mismo.

El objeto de éste impuesto, de conformidad con el Art. 155 de la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria en el Ecuador, es gravar las operaciones y transacciones monetarias realizadas hacia el exterior.

El hecho generador del Impuesto a la Salida de Divisas-ISD se constituye de dos maneras, con la transferencia o traslado de divisas o mediante presunción.

Transferencia o traslado de divisas al exterior

Una transferencia o traslado de divisas al exterior se encuentra gravada con ISD cuando se efectúa a través de los siguientes canales:

- Efectivo;
- Cheque;
- Transferencias de dinero;
- Acreditación;
- Depósito;
- Giro;
- Cualquier otro mecanismo de extinción de las obligaciones.

En el envío o transferencia de divisas con la intermediación de couriers, el hecho generador se produce cuando el ordenante solicita el envío de las divisas.

Presunciones del hecho generador del impuesto a la salida de divisas

La Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador en su Art. 156 establece las siguientes presunciones del hecho generador del ISD, es decir, transacciones en las que a pesar de no efectuarse una erogación de dinero fuera del país se presume que existe la obligación de declarar y pagar ISD.

- Los pagos efectuados desde el exterior por personas naturales o sociedades ecuatorianas o extranjeras domiciliadas en el Ecuador, se presumen efectuados con recursos que causen el ISD en el Ecuador, aunque los pagos no se hagan a través de transferencias de dinero localizado en cuentas ecuatorianas, sino con recursos financieros en el exterior de la persona natural o la sociedad o inclusive de terceros.

- Las exportaciones de bienes y/o servicios generados en el Ecuador, efectuadas por personas naturales o sociedades domiciliadas en Ecuador que efectúen actividades de exportación, cuando las divisas correspondientes a los pagos por concepto de dichas exportaciones no ingresen al Ecuador dentro de los 180 días después de haber iniciado la prestación del servicio o desde que las mercancías arriben al puerto de destino.

Exenciones

Siempre que se cumplan los requisitos señalados en la normativa, las transferencias de hasta USD 1.000 acumulados en un período quincenal (1-15 de cada mes o del 16 al último día de cada mes), que no supongan la utilización de tarjetas de crédito o débito se encuentran exentas del pago del ISD en el Ecuador.

Para aplicar esta exención se deberá presentar de manera obligatoria en la institución financiera a través de la cual se lleve a cabo el pago al exterior, el formulario de “Declaración de transacción exentas / no sujetas del Impuesto a la Salida de Divisas”, previsto para tal efecto por parte del Servicio de Rentas Internas, así como la documentación que justifique el acceso a la exención del pago del ISD.

En conclusión y de acuerdo con su giro del negocio podemos señalar que se deberá declarar y pagar el impuesto a la salida de divisas en los siguientes casos (Comite de Normas Internacionales de Contabilidad , 1998):

- Cuando se efectúe una operación por medio de la cual se transfiera divisas fuera del país. Por ejemplo, una transferencia de dinero efectuada por una Compañía ecuatoriana al exterior, que no constituya una distribución de dividendos.
- Cuando se efectúe una operación por medio de la cual se extinga una obligación producto de una transacción efectuada hacia el exterior. Por ejemplo, Compañía ecuatoriana debe una suma determinada a una compañía extranjera y a su vez ésta última tiene cuentas por cobrar

a Compañía ecuatoriana, en este caso se efectúa una compensación de cuentas deudoras con acreedoras; sin embargo, a pesar de no existir una erogación de dinero al exterior esta figura se encuentra gravada con el ISD por ser un modo de extinguir las obligaciones.

- Cuando se efectúe un pago desde el exterior por personas naturales o sociedades ecuatorianas o extranjeras domiciliadas en el Ecuador, aunque los pagos no se hagan a través de transferencias de dinero localizado en cuentas ecuatorianas, sino con recursos financieros en el exterior de la persona natural o la sociedad o inclusive de terceros. Por ejemplo, si un pago a proveedores se realiza desde una cuenta de una Compañía ecuatoriana mantenga en el exterior, éste pago se encuentra gravado con el ISD por la presunción señalada en el presente informe.
- Cuando una persona natural o jurídica efectúa envíos a través de un Courier, en éste caso, la Compañía de Courier deberá proceder a la retención en la fuente de éste impuesto.

Ley Orgánica Reformatoria e Interpretativa a la Ley de Régimen Tributario Interno, al Código Tributario, a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador y a la Ley de Régimen del Sector Eléctrico

Con la promulgación de la Ley se incluyeron exoneraciones, las mismas que se detallan a continuación (SRI, 2007):

- Transferencias, traslados, envíos o retiros de divisas realizadas de organismos públicos de control y regulación.
- Traslados de divisas de hasta una fracción básica desgravada.
- Transferencias que se realicen para pagos de estudios en el exterior.
- Los pagos por servicios de salud.

- Los avances de efectivo y retiros realizados en el exterior hasta una fracción básica desgravada.

Ley Reformatoria a la Ley de Régimen Tributario Interno y a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador

Con la promulgación de la Ley, se presume que se genera el impuesto a la salida de divisas, cuando se paguen desde el exterior importaciones realizadas desde el Ecuador, es un mecanismo anti elusión debido a que la Compañías estaban pagando las importaciones con divisas que nunca pagaron ISD y se incrementó la tarifa del 0.5% al 1% y se eliminaron las exoneraciones.

Ley Reformatoria a la Ley de Régimen Tributario Interno y a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria

Las reformas incrementaron la tarifa del impuesto a la salida de divisas del 1% al 2% y se estableció como crédito tributario para el pago de impuesto a la renta, el ISD que se genere en la importación de materias primas, insumos y bienes de capital con arancel 0% y se exoneró del pago de ISD a las transacciones con un valor de US\$1,000 y la no sujeción de este impuesto a los giros y trasferencias realizados por entidades y organismos del sector público y organismos internacionales.

Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones

Se exonera del ISD a los pagos de capital e intereses en préstamos relacionados con inversiones previstas en el Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones.

Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado

Con la promulgación de la Ley se incrementó la tarifa del 2% al 5% y se estableció la presunción del ISD en todo pago afectado desde el exterior y en exportaciones cuya divisas no retornen al país, estas medidas anti elusión favorecieron a la recaudación tributaria, puesto que las compañías en los pagos que se generaban por las exportaciones mantenían en cuentas del exterior para no pagar el impuesto. Adicionalmente se exoneró del ISD al pago de dividendo y el crédito tributario de ISD en el pago de impuesto a la renta se podría compensar hasta en cinco años.

Ley Orgánica para el Fortalecimiento y Optimización del Sector Societario y Bursátil

Con la promulgación de la Ley, se estableció la exoneración del impuesto a los pagos efectuados al exterior provenientes de los rendimientos financieros, ganancias de capital y capital de aquellas inversiones externas que hubieren ingresado exclusivamente al mercado de valores del Ecuador para realizar esta transacción y que hayan permanecido al menos un año en el país.

Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal

Con la promulgación de la Ley, se estableció que los pagos efectuados al exterior por créditos obtenidos por entidades ecuatorianas, estarán exentos únicamente respecto de aquellos créditos para financiar segmentos definidos por el Comité de Política Tributaria. Adicionalmente no están sujetos al pago del ISD las importaciones a consumo de cocinas eléctricas y de inducción, sus partes y piezas, las ollas diseñadas para su utilización, sistemas eléctricos de calentamiento de agua, incluyendo duchas eléctricas y se establece como base imponible del ISD cualquier mecanismo de extinción de obligaciones cuando las operaciones se realicen hacia el exterior.

Ley Orgánica para el equilibrio de las finanzas públicas

Con la promulgación de la Ley, se estableció que las divisas en efectivo que porten los ciudadanos ecuatorianos y extranjeros, mayores de edad que abandonen el país o menores de edad que no viajen acompañados de un adulto, hasta tres salarios básicos unificados del trabajador en general, en lo demás estarán gravadas.

Las transferencias o envíos al exterior se encuentran exentas hasta por un monto equivalente a tres salarios básicos unificados del trabajador en general, cada 15 días.

Las personas que realicen consumos con tarjeta de crédito o débito en el exterior se encuentran exento del pago de ISD hasta el monto de US\$5,000.

Ley Orgánica de solidaridad y de corresponsabilidad Ciudadana para la reestructuración y reactivación de las zonas afectadas por el terremoto de 16 de marzo del 2016.

Con la promulgación de la Ley, se estableció la exoneración del ISD sobre bienes importados, que se encuentren en el listado emitido por el Comité de Política Tributaria, a contribuyentes que se encuentren en la zona afectada o vendan directamente a las zonas afectadas.

CAPITULO III

3. Impacto de las reformas tributarias en el presupuesto general del estado

3.1. Ingresos del gobierno central

Art. 78 del Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas señala que *“Los ingresos fiscales se clasifican en ingresos permanentes y no permanentes, y podrán clasificarse en otras categorías con fines de análisis, organización presupuestaria y estadística”*.

El Ecuador ha mantenido una tendencia de crecimiento de sus ingresos a lo largo de los periodos comprendidos entre el 2007 y 2015.

Los ingresos durante este periodo, básicamente se han triplicado, a partir del año 2008 se observa un crecimiento significativo en lo referente a ingresos, este incremento se da básicamente desde la posesión del economista Rafael Correa, actual presidente de la República del Ecuador.

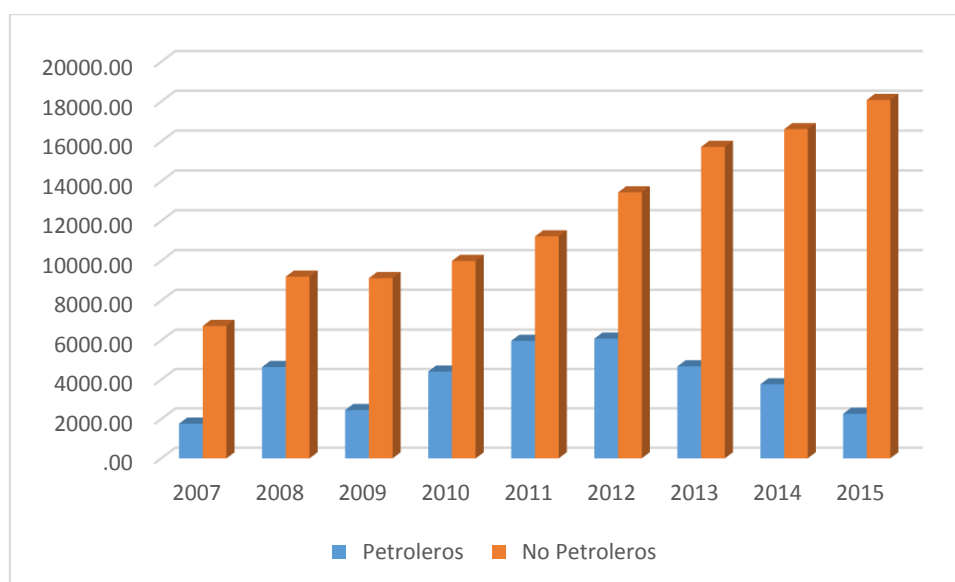
Art. 5 numeral 2 del Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas dispone que se *“entiende por sostenibilidad fiscal a la capacidad fiscal de generación de ingresos, la ejecución de gastos, el manejo del financiamiento, incluido el endeudamiento, y la adecuada gestión de los activos, pasivos y patrimonios, de carácter público, que permitan garantizar la ejecución de las políticas públicas en el corto, mediano y largo plazos, de manera responsable y oportuna, salvaguardando los intereses de las presentes y futuras generaciones.”*⁸

⁸ Código Organizo de Planificación y Finanzas Públicas.

El incremento se da tanto en los ingresos petroleros y no petroleros, esto se debe a los siguientes puntos:

- Mayor presión fiscal por parte de la Administración Tributaria.
- Aplicación de la ley 42, referente os ingresos petroleros, los excedentes en ventas subieron al 99% en el año 2007 y terminó en un 20% en el año 2008.
- Renegociación de los contratos petroleros.

Gráfico 1. Ingreso del gobierno central



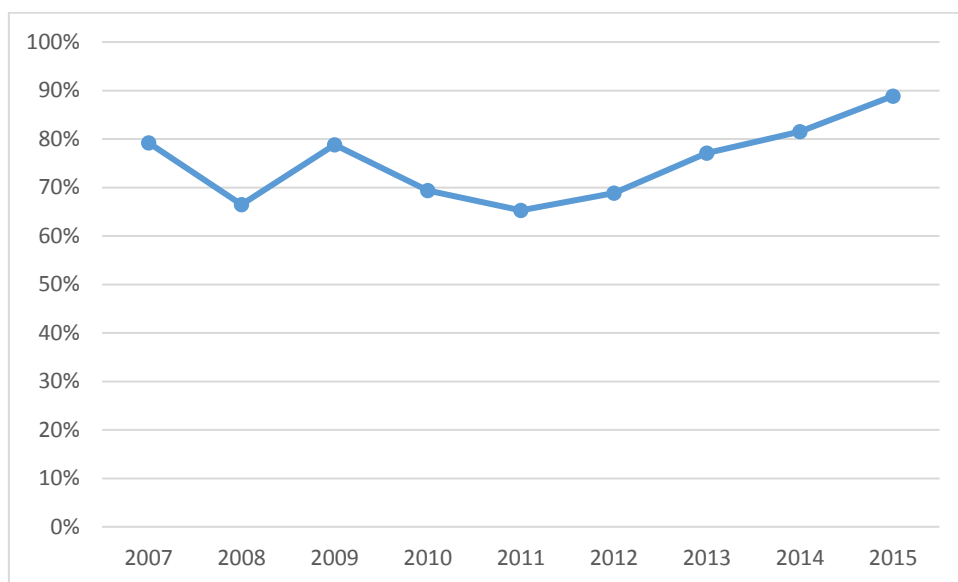
Fuente: Banco Central del Ecuador

En el gráfico se observa la estructura del ingreso por cada periodo respecto a los ingresos petroleros y no petroleros, siendo este último el más significativo y que se enfoca básicamente en la recaudación de impuestos y son destinados al gasto corriente.

3.2. Ingresos no petroleros

Los ingresos no petroleros, son la principal fuente de ingreso del Gobierno Central, en el año 2007 representaba el 79,21% del total del ingreso y en el año 2015 el 88.87%, en el gráfico No. 2 se puede observar la evolución de los ingresos no petroleros en el Ecuador.

Gráfico 2. Ingresos no petroleros/ Total de ingresos



Fuente: Banco Central del Ecuador

Los ingresos no petroleros, se dividen en:

- Tributarios
- No tributarios
- Transferencias

Tabla 2. Tabla de ingresos no petroleros

	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
No Petroleros	6,725.90	9,202.80	9,128.00	9,993.10	11,226.80	13,437.30	15,723.20	16,615.70	18,080.60
Tributarios	4,749.40	6,612.10	7,256.70	8,804.10	9,765.10	12,254.70	13,667.60	14,460.00	15,588.30
No Tributarios	505.3	972.5	752.4	829.7	1,209.90	1,128.20	1,960.50	2,060.80	2,021.10
Transferencias	1,471.20	1,618.20	1,118.80	359.3	251.8	54.4	95.1	95	471.2

Fuente: Banco Central del Ecuador

3.3. Ingresos tributarios

Los ingresos tributarios son la principal fuente de ingreso a nivel nacional, a continuación se detalla los ingresos recibidos por el gobierno central por estos conceptos:

Tabla 3. Ingresos tributarios

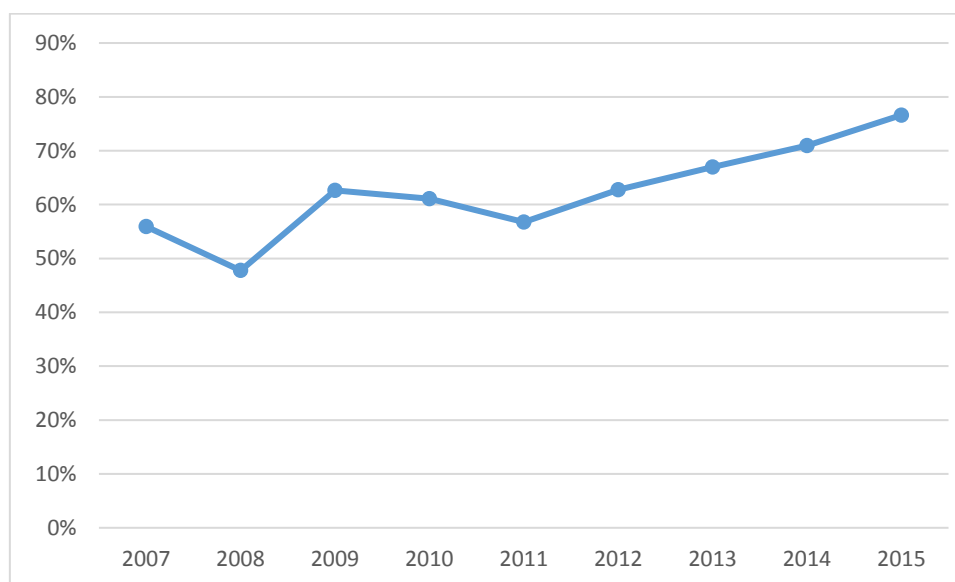
	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Tributarios	4,749	6,612	7,257	8,804	9,765	12,255	13,668	14,460	15,588
A los bienes y servicios	2,729	3,310	3,467	4,426	4,818	6,100	6,800	7,179	7,192
IVA	2,509	2,837	3,019	3,896	4,200	5,415	6,056	6,376	6,352
ICE	220	474	448	530	618	685	744	803	840
A la renta	1,268	2,369	2,518	2,353	3,030	3,313	3,847	4,161	4,734
A la circulación capitales	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Al comercio:	679	789	970	1,580	1,714	2,536	2,675	2,763	3,304
Arancelarios	679	789	923	1,153	1,156	1,261	1,352	1,357	2,026
A la salida del país	0	0	47	428	558	1,275	1,322	1,406	1,278
A la compra divisas	0	0	0	0	0	0	0	0	0
A las operaciones crédito	0	0	0	0	0	0	0	0	0
A los vehículos	72	95	118	156	174	195	214	228	223
Otros	3	48	184	289	28	111	132	129	135

Fuente: Banco Central del Ecuador

Los ingresos no petroleros se centran en la recaudación de impuestos, siendo el IVA (Impuesto al Valor Agregado), el que más se recauda a nivel nacional contraponiéndose a lo señalado en el art. 300 de la Constitución de la República dispone que *el régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. Se priorizarán los impuestos directos y progresivos.*⁹

En la gráfica se puede observar la importancia de los ingresos tributarios en el total de los ingresos del gobierno central, en el ejercicio 2015 los ingresos tributarios representaron el 76,62% del total de los ingresos recibidos por el gobierno central.

Gráfico 3. Ingresos Tributarios/Total ingresos



Fuente: Banco Central del Ecuador

⁹ Constitución de la República del Ecuador, art 300.

Los ingresos tributarios, se basa en la recaudación de impuestos nacionales administrados por el Servicio de Rentas Internas, los mismos se detallan a continuación:

- Impuesto al Valor Agregado – IVA
- Impuesto a la Renta
- Impuesto a la Salida de Divisas – ISD
- Impuesto a los Consumos Especiales – ICE
- Otros

3.4. Ingresos impuestos a la renta

Tabla 4. Ingresos impuestos a la renta

	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Impuesto a la renta	1,740.85	2,369.25	2,551.74	2,428.05	3,112.11	3,391.24	3,933.24	4,273.91	4,833.11

Fuente: Banco Central del Ecuador

En la tabla 4, se incluye el crecimiento de la recaudación del impuesto a la renta, entre el periodo comprendido entre el año 2007 y 2008 la recaudación del impuesto ha crecido en un 277%, esto se debe principalmente a una mayor presión por parte de la autoridad tributaria y las diferentes reformas tributarias.

3.5. Ingresos impuestos a la salida de divisas

El impuesto a la salida de divisas es el tercer impuesto de mayor recaudación a nivel nacional, el mismo fue creado con el fin de evitar la fuga de dinero al exterior. A continuación se detalla la recaudación del impuesto en millones de dólares.

Tabla 5. Ingresos impuestos

	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Impuesto a la salida de divisas	0	31.41	188.29	371.31	491.42	1,159.59	1,224.59	1,259.69	1,093.98

Fuente: Banco Central del Ecuador

Como se observa en la tabla, la recaudación del ISD ha crecido en un 3,482%, esto se debe principalmente al incremento en la tarifa y varios factores principalmente como importación de bienes, mayor traslado de divisas entre otros.

CAPITULO IV

4. Conclusiones y Recomendaciones

4.1. Conclusiones

Con la presente Tesis, se ha identificado que la recaudación tributaria se incrementó sustancialmente entre los periodos 2007 al 2016, a lo cual podemos concluir:

- En los periodos comprendidos entre el año 2007 y 2016 se han realizado 17 reformas tributarias relacionada con el impuesto a la renta, las más trascendentales podemos mencionar la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria, Código Orgánico de la Producción Comercio e inversiones y la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal, entre las reformas más importantes se pueden mencionar las siguientes:
 - Disminución de la tarifa general de impuesto a la renta para sociedades del 25% al 22%.
 - Exoneración del impuesto a la renta para actividades productivas e industrias básicas.
 - Ingreso de fuente ecuatoriana la enajenación directa o indirecta de acciones.
 - Límite de deducibilidad de gastos de viaje, gestión, indirectos asignados desde el exterior, promoción y publicidad, regalías, servicio técnicos, administrativos y de consultoría.
 - El valor de la revaluación de activos no tiene efectos tributarios, la depreciación es no deducible y no es parte del costo tributario en la venta del activo.
 - Impuestos diferidos.
 - Calculo del anticipo de impuesto a la renta para sociedades, basado en los activos, patrimonio, ingresos y costos y gastos de las Compañías.
 - Exoneración del anticipo de impuesto a la renta para inversiones nuevas.
 - Límite de deducibilidad de los gastos indirectos asignados desde el exterior.

- Incremento de la tarifa de impuesto a la renta para personas naturales del 30 al 35%.
- El ingreso por concepto de impuesto a la renta se ha incrementado de US\$1,740 millones de dólares en el año 2007 a US\$4,833 millones de dólares en el año 2015, es decir que el incremento entre los dos periodos fue de 277.75%.
- En los periodos comprendidos entre el año 2007 y 2016 se han publicado 9 reformas tributarias relacionada con el impuesto a la salida de divisas, entre las reformas más importantes se pueden mencionar las siguientes:
 - Incremento de la tarifa de ISD del 0,2% al 5%.
 - ISD presuntivo.
 - Exoneraciones.
 - Crédito tributario de impuesto a la renta.
- El ingreso por concepto de impuesto a la salida de divisas se ha incrementado de US\$31.41 millones de dólares en el año 2008 a US\$1,093 millones de dólares en el año 2015, es decir que el incremento entre los dos periodos fue de 3,479.78%, esto se debe principalmente al incrementó en la tarifa del impuesto comenzando del 0,2% a finales del 2007 hasta el 5% en el año 2012, tarifa que se mantiene en la actualidad, esto convierte a este impuesto en el tercero de mayor recaudación después del impuesto al valor agregado y el impuesto a la renta.

4.2. Recomendaciones

- Las excesivas reformas tributarias en la última década ha creado una incertidumbre en los inversionistas, debido a que no existe una seguridad jurídica – tributaria, por este motivo se recomienda que las reformas no sean frecuentes y así brindar mayor seguridad jurídica a los inversionistas.
- La recaudación se debería centrar en el impuesto a la renta, debido a que el mismo se basa en tributar sobre las ganancias o utilidad de las personas o sociedades, es decir según la capacidad contributiva del sujeto pasivo; sin embargo, se debe reformar el anticipo de impuesto a la renta, debido a que en la actualidad la fórmula de cálculo no es acorde al principio del impuesto (tributar sobre la utilidad) y eliminar el anticipo se constituye en impuesto mínimo para las sociedades y considerarlo como crédito tributario del pago de impuesto a la renta.
- Se recomienda optimizar el gasto público, debido a que el excesivo gasto en servidores públicos, hace que la recaudación tributaria no sea suficiente para cumplir con el presupuesto anual del estado y es por este motivo que el gobierno crea más tributos.
- Se recomienda evaluar la disminución de la tarifa del impuesto a la salida de divisas, debido a que este impuesto restringe en gran medida las inversiones de compañías extranjeras en el Ecuador, considerando que al trasladar dinero al exterior exceptuando dividendos, la Compañía tendría que pagar este impuesto.

Bibliografía

Asamblea constituyente . (2008). Registro oficial No. 392 del 30 de julio del 2008. Quito.

Asamblea constituyente . (2008). Registro Oficial No. 497 . Quito.

Asamblea constituyente . (2009). Registro Oficial No. 094. Quito.

Asamblea Constituyente . (2009). Registro Oficial No. 48. Quito.

Asamblea constituyente . (2010). Registro Oficial No. 244. Quito.

Asamblea constituyente . (2011). Registro Oficial No. 583. Quito.

Asamblea constituyente . (2012). Registro Oficial No. 796. Quito.

Asamblea constituyente . (2013). Registro Oficial No. 37. Quito.

Asamblea constituyente . (2014). Registro Oficial No. 249. Quito.

Asamblea constituyente . (2014). Registro Oficial No. 332. Quito.

Asamblea constituyente . (2014). Registro Oficial No. 405. Quito.

Asamblea constituyente . (2015). Registro Oficial No. 493. Quito.

Asamblea constituyente . (2016). Registro Oficial No. 744. Quito.

Asamblea constituyente . (2016). Registro Oficial No. 759. Quito.

Asamblea constituyente. (2010). Registro Oficial No. 351. Quito.

Comite de Normas Internacionales de Contabilidad . (1998). Norma Internacional de Contabilidad n° 37 : Provisiones, Activos Contingentes y Pasivos.

Constitución del Ecuador . (2008). Presupuesto general del estado . Quito.

Constitución del Ecuador . (2008). Elementos constitutivos del Ecuador . Quito.

Constitución del Ecuador . (2008). Regimen tributario. Quito.

Constitución del Ecuador . (2008). Régimen tributario. Quito.

Constitución del Ecuador . (2008). Soberanía económica . Quito.

Norma Internacional de Contabilidad . (2001). Impuesto a las ganancias .


Régimen tributario interno. (2010). Art. 8 numeral 3.1. Quito.

Reglamento para aplicación Ley de Regimen Tributario Interno, LORTI. (2010). Depuración de los ingresos . Quito.


SRI. (2007). LEY ORGÁNICA REFORMATORIA E INTERPRETATIVA A LA LEY DE RÉGIMEN TRIBUTARIO INTERNO. Quito.

SRI. (2012). El estado, conceptualizaciones. Quito.

SRI. (2016). Bancarización para la deducibilidad de gastos. Quito.




REPÚBLICA DEL ECUADOR
 DIRECCIÓN GENERAL DE REGISTRO CIVIL,
 IDENTIFICACIÓN Y CEDULACIÓN

CÉDULA DE CIUDADANÍA
171715892-5


 APELLIDOS Y NOMBRES
**SALAZAR SOSA
 FAUSTO DANIEL**

LUGAR DE NACIMIENTO
**PICHINCHA
 QUITO
 SANTA BARBARA**

FECHA DE NACIMIENTO **1987-09-15**
 NACIONALIDAD **ECUATORIANA**
 SEXO **M**
 ESTADO CIVIL **Soltero**

INSTRUCCIÓN **SUPERIOR** PROFESIÓN / OCUPACIÓN **EMPLEADO PÚBLICO** E133312222

APELLIDOS Y NOMBRES DEL PADRE
SALAZAR FAUSTO

APELLIDOS Y NOMBRES DE LA MADRE
SOSA MARIA MERCEDES

LUGAR Y FECHA DE EXPEDICIÓN
**QUITO
 2011-05-19**

FECHA DE EXPIRACIÓN
2021-05-19



 
 DIRECTOR GENERAL FIRMA DEL CEDULADO



000648366


CERTIFICADO DE VOTACIÓN
 ELECCIONES GENERALES 2017
 2 DE ABRIL 2017

036 036 - 226 1717158925
 JUNTA No. NUMERO CÉDULA

SALAZAR SOSA FAUSTO DANIEL
 APELLIDOS Y NOMBRES

PICHINCHA CIRCUNSCRIPCIÓN: **3**
 PROVINCIA
 QUITO ZONA:
 CANTÓN
 CUMBAYA PARROQUIA