

**CONVENCIÓN SOBRE ASISTENCIA ADMINISTRATIVA
MUTUA EN MATERIA FISCAL E INTERCAMBIO DE
INFORMACIÓN TRIBUTARIA EN ECUADOR**

Proyecto integrador realizado por:

TORRES CHONILLO CAROLINA LISSETTE

VINCES CRESPO TATIANA SOLANGE

**Presentado a la Facultad de Ciencias Sociales y Humanísticas de la
Escuela Superior Politécnica del Litoral (ESPOL)**

Previa a la obtención del Título de:

ECONOMISTA CON MENCIÓN EN GESTIÓN EMPRESARIAL

Director de Proyecto: Econ. Juan Carlos Campuzano, MSc.

Febrero 2017

RESUMEN

Considerando que la pérdida de ingresos fiscales por evasión y elusión de impuestos aún es significativa, resulta necesario explorar otras medidas que ayuden a disminuir su efecto, tales como los instrumentos multilaterales. El presente estudio analiza las ventajas y desventajas de una posible suscripción de Ecuador a la Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua (CAAM) en materia fiscal de la OCDE, la cual incluye intercambio de información, investigaciones fiscales y asistencia internacional en recaudación. Con la ayuda de entrevistas a expertos se determinan las ventajas y desventajas que implica la suscripción, las cuales son complementadas con el análisis de artículos específicos de los convenios para evitar la doble imposición (CDIs) suscritos por Ecuador a partir del 2008 y el análisis de la recaudación y gestión administrativa de Ecuador y Colombia, siendo este último, miembro de la CAAM. El primer análisis confirmó las debilidades de los instrumentos bilaterales y el segundo permitió identificar los factores que determinaron el comportamiento del crecimiento promedio de la recaudación de ambos países en el período 2012-2016. Por último, aunque el proceso para suscribirse a la CAAM tome varios años, el acceso a la información tributaria implícitamente involucra mejores resultados sobre la recaudación.

Palabras claves

BEPS, CAAM, CDIs, SRI, DIAN

ABSTRACT

Considering that the loss of tax revenue due to tax evasion and tax avoidance is still significant, it is necessary to explore other measures that will reduce its effect, such as multilateral instruments. The present study analyzes advantages and disadvantages of a possible Ecuador subscription to the OECD Convention on Mutual Administrative Assistance (CMAA), which includes exchange of information, tax investigations and international assistance in tax collection. With the help of interviews with experts, advantages and disadvantages of the subscription are determined, which are complemented by the analysis of specific articles of the Double Taxation Agreements (DTAs) subscribed by Ecuador since 2008 and the analysis of the collection and administrative management of Ecuador and Colombia, the latter being a member of CMAA. The first analysis confirmed the weaknesses of the bilateral instruments and the second allowed to identify the factors that determined the behavior of the average growth of the collection of both countries in the period 2012-2016. Finally, although the process for subscribing to CMAA takes several years, access to tax information implicitly involves better results on collection.

Keywords

BEPS, CMAA, DTAs, SRI, DIAN

AGRADECIMIENTOS

Agradecemos a Dios por brindarnos la oportunidad, paciencia, responsabilidad y determinación necesarias para culminar esta etapa con éxito.

A nuestros padres y hermanos que han sido un pilar fundamental en nuestras vidas y principales cómplices de nuestros sueños.

A nuestro director de tesis, Econ. Juan Carlos Campuzano y a todas aquellas personas que, de alguna manera, contribuyeron y nos dieron toda la apertura para la realización del presente estudio.

Eternamente agradecidas.


Carolina y Tatiana

DECLARACIÓN EXPRESA

“La responsabilidad y la autoría del contenido de este Trabajo de Titulación, nos corresponde exclusivamente; y damos nuestro consentimiento para que la ESPOL realice la comunicación pública de la obra por cualquier medio con el fin de promover la consulta, difusión y uso público de la producción intelectual”



Torres Chonillo Carolina Lisette



Vines Crespo Tatiana Solange

SIGLAS

BCE	Banco Central del Ecuador
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting (Erosión de la base imponible y el traslado de beneficios)
BM	Banco Mundial
CAAM	Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua
CAN	Comunidad Andina
CDIs	Convenios de doble imposición
CREE	Impuesto sobre la renta para la equidad
DIAN	Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales de Colombia
IVA	Impuesto al Valor Agregado
IR	Impuesto a la renta
MCT	Modelo de Convenio Tributario
OCDE	Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico
ONU	Organización de las Naciones Unidas
SENAE	Servicio Nacional de Aduanas del Ecuador
SRI	Servicio de Rentas Internas
SPNF	Sector Público No Financiero

TABLA DE CONTENIDO

1. INTRODUCCIÓN	10
1.1 Antecedentes	10
1.2 Definición del problema.....	11
1.3 Justificación.....	12
1.4 Objetivos	13
1.4.1 Objetivo general	13
1.4.2 Objetivos específicos.....	13
2. MARCO TEÓRICO	14
2.1 Tributación internacional: doble imposición, erosión de la base imponible y traslado de beneficios.	14
2.2 La cooperación administrativa tributaria internacional	15
2.4 Intercambio de información tributaria.....	19
2.4.1 Modelos de intercambio de información tributaria	19
2.5 La Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal modificada en el 2010	21
3. METODOLOGÍA	25
3.1. Enfoque de la investigación	25
3.2. Tipo de investigación	25
3.3 Métodos de recolección y fuentes de información.....	26
3.4 Población y muestra	27
3.5 Técnicas e instrumentos de análisis.....	29
3.5.1 Análisis comparativo de los convenios suscritos por Ecuador para evitar la doble imposición a partir del 2008.....	29
3.5.2 Análisis comparativo del desempeño y gestión administrativa de los sistemas tributarios de Ecuador y Colombia en el periodo 2012-2016.....	37
3.5.2.1 Diagnóstico de la recaudación y gestión administrativa tributaria de Ecuador.....	40
3.5.2.2 Diagnóstico de la recaudación y gestión administrativa tributaria de Colombia	52
3.5.2.3 Comparación de la recaudación y gestión administrativa tributaria de Ecuador y Colombia.....	60
3.5.3 OPINIÓN ESPECIALISTAS.....	64
4. RESULTADOS.....	67
4.1 Los CDIs de Ecuador con Uruguay, Corea, China, Singapur y el MCT de la OCDE.	67

4.2	Recaudación y gestión administrativa de Ecuador y Colombia	69
4.3	Ventajas y Desventajas de una posible suscripción de Ecuador a la CAAM.....	75
5.	COMENTARIOS	77
6.	CONCLUSIONES	78
7.	RECOMENDACIONES	80
8.	REFERENCIAS	81
	ANEXOS.....	85
	Anexo 1: Estado de las jurisdicciones participantes en la CAAM.....	85
	Anexo 2: Entrevista A Especialista.....	90
	Anexo 3: Herramienta para el diagnóstico de la administración tributaria	91
	Anexo 4: Métodos para eliminar la doble imposición - CDIs Ecuador	94

LISTADO DE FIGURAS

Figura 1 Enfoques de Investigación	25
Figura 2 Aporte de los impuestos a los ingresos del sector público no Financiero.....	40
Figura 3 Recaudación (Miles de dólares) y Participación de los Impuestos Directos e Indirectos, 2012-2016	43
Figura 4 Recaudación Impuestos SRI (Miles de dólares), 2012-2016.....	43
Figura 5 Recaudación tributos SENAE (Miles de dólares), 2012-2016	44
Figura 6 Presentación Oportuna de IR sociedades.....	45
Figura 7 Servicios en línea SRI.....	48
Figura 8 Recaudación Total SENAE	50
Figura 9 Evolución de la contribución tributaria en Ecuador, 1999-2015	50
Figura 10 Tasa de Crecimiento % anual del PIB* Ecuador	51
Figura 11 Tarifas vigentes del impuesto sobre las ventas IVA	53
Figura 12 Recaudación por tipo de impuesto 2000 - 2016.....	55
Figura 13 Tasas impositivas en 2014	57
Figura 14 Ingresos tributarios como porcentaje del PIB	59
Figura 15 Ingresos de IR + CREE y dividendos petroleros (en pesos colombianos).....	60

LISTADO DE TABLAS

Tabla 1 Ventajas y Desventajas de instrumentos fiscales bilaterales.....	17
Tabla 2 Ventajas y Desventajas de instrumentos fiscales multilaterales	17
Tabla 3 Procedimiento de celebración de convenios	18
Tabla 4 Convenios para evitar la doble imposición (CDIs) suscritos por Ecuador.....	27
Tabla 5 Perfil de especialistas	29
Tabla 6 Art. 23 Métodos para evitar la doble imposición	30
Tabla 7 Art. 26 Intercambio de información.....	31
Tabla 8 Art. 27 Asistencia en la recaudación de impuestos	32
Tabla 9 Recaudación tributaria SRI: efectiva y Neta (miles de dólares), 2012-2016	49
Tabla 10 Sistema Tributario Ecuador y Colombia, 2012-2016.....	61

1. INTRODUCCIÓN

1.1 Antecedentes

De manera general, la principal fuente de ingresos del Estado que financia las necesidades de los ciudadanos son los impuestos, estos son distribuidos entre las instituciones del sector público para la ejecución de obras que aumentan el bienestar de la sociedad. Sin embargo, la globalización ha provocado que los ingresos fiscales de varios países disminuyan, pues el aumento de transacciones internacionales y la mayor movilidad de capitales han aumentado la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios a otras jurisdicciones (BEPS).

Si bien la erosión de la base imponible se puede realizar dentro de cada jurisdicción, el traslado de beneficios lejos de las jurisdicciones donde se generaron es la fuente principal del problema BEPS, pues la interacción entre distintos sistemas fiscales ha facilitado que empresas multinacionales practiquen estrategias orientadas a la baja o nula tributación. La presencia de BEPS ha disminuido la recaudación tributaria de los gobiernos de países desarrollados y en desarrollo, según la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE, 2015) la pérdida anual que causa BEPS ronda entre 4 y 10% de la recaudación global por impuestos sobre sociedades, es decir entre 100 y 240 mil millones de dólares por año.

Con el objetivo de minimizar la magnitud del problema BEPS, en el 2013 los gobiernos de los países de la OCDE y del G20 realizaron una revisión exhaustiva de las normas de fiscalidad internacional, el informe “Lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios” reveló que BEPS surge de la interacción de muchas y diferentes normas, provocando así descoordinación de las normas internas de alcance transfronterizo, por su parte, la escasez de datos e información favorece el problema BEPS (OCDE, 2013).

Posterior a los resultados del informe mencionado se elaboró “El plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios”, dicho plan identificó 15 acciones en torno a tres pilares fundamentales: dotar de coherencia a las normas internas que abordan actividades transfronterizas, reforzar las exigencias de sustancia en los actuales estándares internacionales y mejorar la transparencia y la seguridad jurídica para aquellos negocios que no adoptan una postura agresiva (OCDE, 2013) .

Por otra parte, con el fin de disminuir los efectos por el envío de beneficios a otras jurisdicciones y de adaptarse a los cambios del entorno económico y financiero global, el interés por desarrollar instrumentos de cooperación internacional es permanente; en 1988, la OCDE y el Consejo de Europa desarrollaron la Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua (CAAM) en materia fiscal, la cual fue modificada en el 2010 y abierta a la firma el 1 de junio del 2011.

Este instrumento multilateral busca disminuir la negociación de tratados bilaterales en materia fiscal y facilitar la cooperación internacional para un mejor manejo de las leyes fiscales. Actualmente 108 jurisdicciones participan en la Convención, no obstante, los países no suscritos optan por reformas tributarias más estrictas, como en el caso de Ecuador.

Cabe indicar que para empezar la negociación de un convenio se requiere manifestar de manera formal el interés en negociar, normalmente por vía diplomática, posterior a esto, el tema es comentado públicamente, en el caso de Ecuador, no hay pronunciamiento público sobre una posible suscripción a la CAAM. Previo a las negociaciones que implique pertenecer a la Convención, el país deberá formar parte del Foro Global sobre transparencia e intercambio de información con fines fiscales, este órgano cuenta con 139 miembros y se encarga de velar por el cumplimiento de las normas internacionales de transparencia e intercambio de información que sus miembros se comprometen a cumplir.

1.2 Definición del problema

La cooperación administrativa internacional es un factor clave para lograr las recomendaciones del Plan de Acción propuesto por la OCDE, en este ámbito la utilización de instrumentos bilaterales y multilaterales promueven la cooperación internacional en forma de intercambio de información. En 1920, bajo los principios de la Sociedad de las Naciones para minimizar las distorsiones del comercio y los obstáculos al crecimiento económico sostenible, tal como la doble imposición, surgió una red de más de 3000 tratados bilaterales (OCDE, 2015), en su mayoría, estos tratados permiten ajustar el contenido del convenio a voluntad de las partes intervinientes, con lo cual, su interpretación se vuelve más compleja.

Por su parte, desde la década de los 80 Ecuador empezó a gestionar y suscribir Convenios para evitar la doble imposición (CDIs), a la fecha ha suscrito 16 convenios bilaterales y la

decisión #578 de la Comunidad Andina (CAN), algunos de los países con los ha firmado un CDI son Argentina, España, México, Canadá, Chile, Uruguay y China. Por otro lado, un estudio del Colegio de Economistas de Pichincha indica que el país pierde entre \$300 y \$400 millones anuales por evasión fiscal, se estima que desde el año 2000 a marzo del 2016 la evasión de impuestos ascendía a \$4.500 millones, dicho valor es equivalente a 750 unidades educativas del milenio, 692 hospitales, 2 centrales hidroeléctricas y \$8.512 millones para invertir en obras viales (El Telégrafo, 2016).

Por otro lado, aunque las reformas y el aumento de la eficiencia de la gestión administrativa tributaria hayan aumentado la presión fiscal en 4.1% durante el 2006 y el 2015 (SRI, 2015), las cifras por evasión de impuestos aún son significativas. En general, los datos sobre el sector tributario revelan que el traslado de beneficios a otras jurisdicciones es un problema en el que se debe seguir trabajando, si bien las medidas internas aplicadas han ayudado a disminuir la pérdida de recursos por evasión, es importante considerar medidas internacionales que contribuyan a este objetivo, tal como lo hace la CAAM.

1.3 Justificación

Este estudio respecto a la Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal de la OCDE permitirá determinar las ventajas y desventajas que tendrá el Ecuador en caso de suscribirse, así como las expectativas que el país tiene en el largo plazo.

Por otra parte, como se trata de un tema reciente, no se cuenta con información secundaria suficiente para determinar efectos económicos posteriores comprobados o de fuentes externas, por tanto se realizará una investigación exploratoria a través de la cual se puedan establecer opiniones o impresiones que puedan servir para la elaboración de documentos de investigación subsiguientes, logrando así fomentar el interés por incrementar la efectividad en la recaudación de tributos y evitar la erosión de la base imponible, sobre todo por parte de las grandes corporaciones que son las que poseen principalmente la estructura organizativa para incurrir en estas acciones.

1.4 Objetivos

1.4.1 Objetivo general

Determinar ventajas y desventajas que influyen en el interés de Ecuador de suscribirse a la Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal de la OCDE para lograr el acceso a información fiscal de los contribuyentes en el extranjero y disminuir la pérdida de recursos por evasión de impuestos.

1.4.2 Objetivos específicos

1. Analizar los artículos de los CDIs relacionados con el método para evitar la doble imposición y con las disposiciones especiales a fines al intercambio de información y a la asistencia en la recaudación de impuestos, a través de un análisis comparativo para determinar si existen diferencias significativas entre los convenios suscritos por Ecuador a partir del 2008.
2. Identificar diferencias del desempeño y gestión administrativa de los sistemas tributarios de Ecuador y Colombia, siendo este último, miembro de la CAAM, a través de un análisis comparativo en el período 2012-2016.
3. Determinar factores de interés para Ecuador ante una posible suscripción a la CAAM, según el criterio de expertos.

2. MARCO TEÓRICO

2.1 Tributación internacional: doble imposición, erosión de la base imponible y traslado de beneficios.

“La tributación internacional es la aplicación de las leyes globales de impuestos a las transacciones entre dos o más países. Comprende todos los asuntos tributarios surgidos de las leyes internas de los países que incluyen algún elemento extranjero” (Donoso, 2014, pág. 19). La tributación internacional se relaciona con el nivel de transacciones transfronterizas, por su parte, la globalización influye en el nivel de dichas transacciones, entre las tendencias de la globalización destaca la mayor movilidad de capital y trabajo, la disminución de las barreras del comercio y el desarrollo tecnológico.

La globalización de las economías ocasionó que la interacción entre sistemas fiscales derive problemas de doble imposición, este fenómeno se define como “la superposición de las potestades tributarias de distintos estados o jurisdicciones sobre la renta obtenida por un sujeto, debido a la aplicación de criterios jurisdiccionales diferentes. De esta manera, un mismo contribuyente o ingreso se ven sometidos a tributación en más de un país” (Campagnale, Catinot y Larrondo, 2000, pág.18). Por ende, los negocios transfronterizos son intervenidos por la tributación internacional para regular el funcionamiento conjunto de sistemas fiscales diferentes.

Según, Rivas y Márquez (como se citó en Vallejo & Maldonado, 2007) los efectos de la doble imposición internacional son:

- a. Carga fiscal inequitativa sobre inversores extranjeros, puesto que sus rentas serán gravadas más de una vez.
- b. Barrera para el desarrollo económico y la inversión extranjera directa, el factor fiscal se vuelve un obstáculo para el libre flujo de capitales entre estados.
- c. Incremento de operaciones intermedias realizadas a través de estados que revistan el carácter de paraísos tributarios, con el fin de reducir la imposición global total.
- d. Pérdida de neutralidad y eficiencia de la imposición internacional en la localización de los factores de producción.

Las actuales normas fiscales internacionales controlan la doble imposición, sin embargo, dichas normas han facilitado, lo contrario la doble no imposición; también pueden dar lugar a lagunas que permitan reducir la imposición sobre la renta, las empresas multinacionales

suelen aprovechar las divergencias entre las normas internas y las normas internacionales para minimizar su tributación (OCDE, 2013).

La existencia de lagunas e inconsistencias de las que pueden servirse empresas multinacionales produce la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios a jurisdicciones donde existe escasa o nula actividad. Diversos estudios han analizado los tipos impositivos efectivos que se aplican a las empresas multinacionales para demostrar la existencia o la inexistencia de prácticas BEPS, sobre esos estudios la OCDE (2013) concluye:

- Existe mayor segregación entre el lugar en el que las empresas desarrollan su actividad y sus inversiones y el lugar en el que se declaran los beneficios con fines tributarios
- El tipo impositivo efectivo, si se calcula de forma coherente, aporta en principio indicios útiles de la existencia real del fenómeno BEPS.
- La mayoría de los estudios disponibles sobre los tipos impositivos efectivos aplicables a las empresas multinacionales emplean una metodología diferente.
- La utilización de diversas metodologías para el cálculo de los tipos impositivos efectivos y las deficiencias de disponibilidad de datos, dan lugar a conclusiones divergentes sobre la carga tributaria impuesta a las empresas multinacionales y sobre la incidencia de las prácticas BEPS.

De manera general, el informe resume que con los datos actualmente disponibles es difícil llegar a conclusiones fiables sobre la magnitud del problema BEPS, en su mayoría, los estudios corroboran que los comportamientos orientados a la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios están muy extendidos.

2.2 La cooperación administrativa tributaria internacional

La cooperación administrativa tributaria internacional resulta el método más acertado como defensa de la soberanía tributaria de los países frente a la movilidad de capitales (Garrido, 2006). Y es que este concepto presenta un importante rol en los convenios multilaterales, dado que permite el intercambio de información y agiliza la gestión de documentos que se pudieran requerir en los procesos de fiscalización internacional.

No obstante, algunos Estados no suelen ser muy proclives a desarrollar medidas de cooperación, optando por reformas en el sistema tributario que terminan por generar

competencia fiscal. Esto se debe generalmente a la necesidad de evitar la pérdida de la riqueza gravable, además de disminuir los efectos de la deslocalización de rentas (Garrido, 2006).

Pero contrario a lo que se cree, la implementación de la cooperación administrativa internacional reconoce el respeto a las estructuras tributarias de los Estados, pues su cumplimiento asegura una cooperación más eficiente.

En los últimos años se aprecia un continuo interés en el desarrollo de instrumentos de asistencia internacional. Actualmente se han efectuado múltiples propuestas de esta índole con el propósito de promover la cooperación a través de tratados o incluso mediante la formación de organizaciones internacionales dedicadas al control tributario de determinadas actividades.

La OCDE ha sido pionera en el incentivo de distintos mecanismos de índole bilateral y multilateral para tratar de dar una respuesta eficaz al nuevo entorno económico y financiero (Calderón, 2001). En esta labor han acompañado enérgicamente otras entidades internacionales tales como el Fondo Monetario Internacional (FMI) y el Grupo de Acción Financiero (FATFGAFI), el primero encamina sus actividades a reducir los riesgos del entorno sobre los mercados financieros a nivel mundial y el segundo se concentra en los efectos sobre el lavado de dinero.

2.3 Instrumentos bilaterales y multilaterales

Según Puente (como se citó en Garrido, 2006) “el convenio o acuerdo internacional es el acto jurídico concertado por sujetos de Derecho internacional y sometido por ellos a este Derecho”. Sin embargo, se debe considerar que dentro de cada país existe una jerarquía para la aplicación de sus normas y reglamentos, en el caso de Ecuador La Constitución prima sobre los tratados y convenios internacionales¹.

Por otra parte, los convenios o acuerdos pueden clasificarse según diversos criterios, siendo el número de participantes uno de los más utilizados (Garrido, 2006), bajo este criterio los instrumentos pueden ser bilaterales o multilaterales.

¹ Decreto Legislativo # 0. Registro Oficial 449 de 20-oct-2008. Constitución de La República del Ecuador; Art.425

De manera general, los convenios entre países resultan positivos, la apertura comercial y la inversión extranjera directa no solo permiten abrirse paso al mundo en la venta de productos nacionales, sino también recibir mejores bienes elaborados en el extranjero. La importancia de los tratados internacionales ha llevado a la elaboración de instrumentos de diversas índoles, en cuanto a temas tributarios, las tablas 1 y 2 resumen las ventajas y desventajas para cada tipo de instrumento.

Tabla 1 Ventajas y Desventajas de instrumentos fiscales bilaterales

Ventajas	Desventajas
<ul style="list-style-type: none"> • Incremento de los flujos comerciales e inversión extranjera directa entre las partes. • Permiten acomodar el contenido convenio a la voluntad de las partes intervinientes. • Promueven el intercambio de información entre dos estados contratantes. • Aseguran la coordinación entre legislaciones nacionales. • Transferencia de tecnología. 	<ul style="list-style-type: none"> • Pérdida de recaudación directa • Varían ampliamente en sus detalles para reflejar especificidades en las relaciones económicas entre los dos estados contratantes, incluso cuando las diferencias no son necesarias. • Los mecanismos de resolución de problemas interpretativos son más complejos. • El proceso de negociación depende de la gestión y agilidad del proceso por parte de cada estado, toma varios años.

Fuente: Vallejo, 2003. Los convenios para evitar la doble imposición: ventajas e inconvenientes / Garrido, 2006. La cooperación multilateral en el ámbito de la OCDE / OCDE, 2015. Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties, Action 15 -2015 Final Report
Elaboración: Autores

Tabla 2 Ventajas y Desventajas de instrumentos fiscales multilaterales

Ventajas	Desventajas
<ul style="list-style-type: none"> • Uniformidad de las reglas, existencia de normas interpretativas más desarrolladas y mayor seguridad jurídica para garantizar la aplicación del convenio por parte de las naciones que se han comprometido. • Trato igualitario para todos los países suscritos a un convenio. • Menor incertidumbre, se tiene mayor certeza de las reglas del juego. Esto implica, sobre todo, temas legales, comerciales y tributarios. • Transferencia de tecnología. 	<ul style="list-style-type: none"> • La complejidad de realizar el convenio y mucho más, de concluir; toma años de negociación para que todas las partes intervinientes estén de acuerdo y, sobre todo, conformes con las disposiciones a las que se someterán. • A diferencia de los convenios bilaterales, son mucho más generales, agravando su complejidad. • Poder de negociación diferente, pues los países desarrollados tendrían mayor voz que los países en vías de desarrollo.

Fuente: Garrido, 2006. La cooperación multilateral en el ámbito de la OCDE / Otros
Elaboración: Autores

Según Garrido (2006) en el ámbito de la cooperación administrativa la utilización de instrumentos bilaterales se realiza mediante CDIs; la suscripción de estos convenios se justifica bajo el fin de dar seguridad jurídica al inversionista extranjero, a través de una carga fiscal menor a la que hubiesen generado sus operaciones en países con los que no se hayan suscritos CDIs. Los modelos más utilizados para este tipo de convenio son los de la OCDE y la Organización de las Naciones Unidas (ONU). Vallejo & Maldonado (2007) resume las características de los modelos mencionados de la siguiente manera:

El modelo de la OCDE destaca el compromiso recíproco de los países a no gravar a residentes del otro país que no ejerzan un nivel mínimo de actividad dentro de su territorio, la fijación de ese mínimo varía según el tipo de actividad. También, incluye los requisitos mínimos para los casos de prestación de servicios personales y criterios para determinar si una persona es residente de un país u otro.

El modelo de la ONU, enfatiza en los derechos de los países donde se obtiene rentas, restringe más las circunstancias en que las empresas de otro país pueden operar sin pagar impuestos en el país donde generan rentas, además, deja abierta la posibilidad de tener tasas de retención más altas sobre las rentas por intereses, dividendos y regalías.

Respecto al proceso que implica la celebración de este tipo de convenios, la tabla 3 resume el proceso previo a su publicación oficial.

Tabla 3 Procedimiento de celebración de convenios

Paso 1	Manifestación informal de interés en negociaciones, que pueden ocurrir en el nivel de los técnicos, altos funcionarios, o por vía diplomática.
Paso 2	Manifestación formal de interés, normalmente por vía diplomática (una carta a la embajada del otro país es suficiente), mientras los técnicos programan negociaciones de una semana (conocida como “ronda” de negociaciones).
Paso 3	Invitación al público para comentar sobre temas que el país debería discutir en las negociaciones.
Paso 4	Primera ronda: Conversación sobre la legislación tributaria de ambos países, los problemas de los inversionistas, intercambio de información entre administraciones tributarias, negociación de los artículos menos controvertidos y sugerencias para los artículos más controvertidos.
Paso 5	Consultas a las autoridades del más alto nivel de los países respectivos, para discutir los temas controvertidos y determinar las posibles soluciones y compromisos.
Paso 6	Segunda ronda: Se resuelven los puntos controvertidos y se procede a que los negociadores rubriquen las páginas.
Paso 7	Los países firman el convenio, normalmente a nivel de Ministro, pero a veces por los Presidentes o Viceministros.
Paso 8	Debate y ratificación por los respectivos congresos.
Paso 9	Canje de notas diplomáticas.

Fuente: Lithon, 2013. El intercambio de información tributaria como instrumento de control fiscal

2.4 Intercambio de información tributaria

El actual contexto económico global conlleva a la necesidad de verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de las empresas que realizan operaciones en el extranjero, “con el intercambio de información, los países mantienen su soberanía sobre sus propias bases tributarias y aseguran la correcta asignación de los derechos a la imposición con los países que firman convenios tributarios” (Martín, 2009).

Las principales modalidades de intercambios de información son el intercambio previa petición, el intercambio automático y el intercambio espontáneo.

Sobre las modalidades mencionadas, Merino Espinoza et. al (como se citó en Linthon, 2013) exponen lo siguiente:

El intercambio previa petición consiste en la solicitud de información de un estado a otro, generalmente, la información solicitada se relaciona a un examen, consulta o investigación de ciertas obligaciones tributarias de un determinado contribuyente durante períodos tributarios específicos.

El intercambio automático implica la transmisión de información periódica que abarca muchos casos individuales del mismo tipo, por parte del país de fuente al país de residencia, dicha información se relaciona con diversas categorías de renta, tales como dividendos, intereses, cánones, salarios o pensiones, otros.

El intercambio espontáneo consiste en proporcionar información previsiblemente relevante al otro estado contratante, sin que este la haya solicitado, normalmente este tipo de información se facilita con motivo de una actividad investigadora, por ejemplo, una auditoría u otro tipo de investigación tributaria.

2.4.1 Modelos de intercambio de información tributaria

El Art. 26 del Modelo de Convenio Tributario (MCT) de la OCDE ha venido regulando la cooperación administrativa en forma de intercambio de información. Dicho artículo es aplicable a los impuestos de toda clase que se perciban en los estados contratantes e indica la obligación de suministrar información, así como la no denegación del intercambio de información, tras alegar que ésta en manos de bancos o instituciones financieras, agentes o fiduciarios o bajo una titularidad patrimonial (Martín, 2009).

Por su parte, el Modelo de Convenio de la ONU destaca en su artículo de intercambio de información lo siguiente:

- El Estado solicitante no está obligado a demostrar que necesita la información solicitada para que rija la obligación de proporcionarla.
- El Estado al que se solicite información no podrá negarse si el estado solicitante obra en poder de un banco u otra institución financiera.
- Las autoridades solicitantes de la información deben haber agotado todos los medios previstos en su normativa interna y los procedimientos administrativos normales.

En cuanto a convenios netamente sobre el intercambio de información destaca el Modelo Acuerdo sobre Intercambio de Información en materia tributaria de la OCDE, el cual fue desarrollado por el grupo de trabajo del Foro Global sobre intercambio de información en base al Art. 26 del MCT, dicho acuerdo “no es un instrumento vinculante; pero establece el criterio de intercambio efectivo de información a los efectos de la iniciativa de la OCDE sobre prácticas fiscales perniciosas” (Linthon, 2013, p. 20).

Los artículos que forman parte de la estructura del acuerdo son los siguientes:

- Artículo 1. Objeto y ámbito del Acuerdo.
- Artículo 2. Jurisdicción.
- Artículo 3. Impuestos comprendidos.
- Artículo 4. Definiciones.
- Artículo 5. Intercambio de información previa solicitud.
- Artículo 6. Inspecciones fiscales en el extranjero.
- Artículo 7. Posibilidad de denegar una solicitud.
- Artículo 8. Confidencialidad.
- Artículo 9. Costes.
- Artículo 10. Legislación para el cumplimiento del Acuerdo.
- Artículo 11. Idioma.
- Artículo 12. Otros Acuerdos o Convenios.
- Artículo 13. Procedimiento amistoso.
- Artículo 14. Funciones del depositario
- Artículo 15. Entrada en vigor.
- Artículo 16. Denuncia.

2.5 La Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal modificada en el 2010

La CAAM fue desarrollada conjuntamente por la OCDE y el Consejo de Europa en 1988 y enmendada mediante protocolo en 2010. Se trata un acuerdo multilateral destinado a facilitar la cooperación internacional entre las autoridades fiscales con la finalidad de mejorar su capacidad para hacer frente a las problemáticas de la fiscalidad internacional, y así asegurar la plena aplicación de sus leyes fiscales nacionales respetando siempre los principales derechos de los contribuyentes (OCDE, 2012).

Además, conforma el instrumento multilateral más completo disponible hasta la fecha en materia de cooperación tributaria para combatir la evasión y elusión fiscal, pues establece todos los modos potenciales de cooperación administrativa entre los Estados en materia de impuestos. Esta colaboración incluye el intercambio automático de información, investigaciones fiscales concurrentes y ayuda internacional en la recaudación de deudas tributarias.

La CAAM fue enmendada para responder al llamamiento del G-20 en su Cumbre de Londres en abril de 2009 para alinearla con la norma internacional sobre el intercambio de información previa solicitud y abrirla a todos los países, en particular para asegurar que los países en desarrollo pudieran beneficiarse de un entorno más transparente. La Convención enmendada se abrió a la firma el 1 de junio de 2011 (OCDE, 2012).

Actualmente 108 jurisdicciones (ver anexo 1) participan en la CAAM, de las cuales 15 son extensión territorial de Reino Unido, Dinamarca y Países Bajos. Esto representa una amplia gama de países, incluyendo todos los países del G-20, todos los BRIICS, casi todos los países de la OCDE, grandes centros financieros y un número creciente de países en desarrollo.

Este convenio multilateral está dividido en seis capítulos en los cuales se proporciona una serie de reglas y procedimientos para la implementación de la asistencia administrativa mutua por parte de las naciones suscritas. Los dos primeros capítulos determinan el alcance del tratado y proporcionan definiciones. El capítulo III prescribe las tres formas de asistencia

administrativa disponibles en virtud del tratado: intercambio de información relacionada con cuestiones fiscales, recaudación o recuperación de tributos y el intercambio de documentos.

En el capítulo IV se exponen las normas aplicables a todas las formas de asistencia. Estas normas describen el contenido requerido de una solicitud de asistencia, establecen reglas acerca de cuándo y cómo responder a las solicitudes, incluyendo el establecimiento de motivos para rechazar una solicitud, e imponen requisitos de confidencialidad. Por otro lado, las disposiciones especiales del Capítulo V establecen un órgano rector para administrar el Convenio, señalan el lenguaje oficial de las comunicaciones del Convenio y determinan cómo se distribuyen los costos.

Finalmente, en el capítulo VI se incluyen las disposiciones finales que tratan de diversos requisitos como el procedimiento para la suscripción, su respectiva entrada en vigor y el efecto de su entrada en vigor, incluyendo el grado en que un suscriptor puede reservarse el derecho de no cumplir con las disposiciones especificadas del convenio.

Con respecto a las enmiendas realizadas en el Convenio, éstas se centran principalmente en los Capítulos III y IV relacionado a los tipos de asistencia que se prestarán, así como sus normas y la confidencialidad respectiva. En su forma enmendada, esos capítulos reflejan ahora las normas de la OCDE que exigen la existencia de mecanismos de intercambio de información cuando se solicitan:

- Que el intercambio de información esté disponible para los fines de la legislación fiscal nacional, tanto en materia penal como civil;
- Que no hay restricciones en el intercambio de información causadas por la aplicación del principio de doble incriminación o un requisito de interés fiscal interno;
- El respeto de las salvaguardias y limitaciones;
- Estrictas normas de confidencialidad para la información intercambiada;
- Y la disponibilidad de información confiable (en particular información sobre bancos, propiedad, identidad y contabilidad) y las facultades para obtener y proporcionar dicha información en respuesta a una solicitud específica.

También abre el tratado multilateral a la participación de los Estados que no son miembros del Consejo de Europa ni de la OCDE y que, por tanto, eran anteriormente inelegibles.

Los procedimientos para ser parte de la Convención difieren según el país en cuestión: partes en la Convención original (párrafo 1 del artículo IX del Protocolo), países miembros de la OCDE o del Consejo de Europa (Artículo 28.1 de la Convención) y países no miembros de la OCDE o del Consejo de Europa (Artículo 28.5 de la Convención). A continuación, se detalla el procedimiento establecido por la OCDE que deben seguir estos últimos para ser parte de la Convención:

- Para ser invitado a firmar la Convención, el país debe hacer una solicitud dirigida a uno de los Depositarios (al Secretario General de la OCDE o al Secretario General del Consejo de Europa), quienes transmitirán a las Partes e informarán a los órganos rectores de cada Organización.
- La decisión de invitar al país solicitante es tomada en base a un consenso de las Partes a través del Organismo Coordinador. Las Partes tendrán en cuenta, las normas y prácticas de confidencialidad del país en cuestión y si el país es miembro del Foro Mundial sobre Transparencia e Intercambio de Información con fines tributarios.
- Una vez que se haya acordado invitar al país, la Secretaría de la OCDE envía una carta a ese país invitándolo a adherirse a la Convención.
- Después de recibir la carta, el país puede firmar la Convención. Los arreglos para la firma pueden hacerse con uno de los Depositarios de la Convención.
- Tras la firma de la Convención, el país debe completar sus procedimientos internos para la ratificación, aceptación o aprobación de la Convención. Una vez completados estos procedimientos, deberá producirse un instrumento de ratificación, aceptación o aprobación.
- El instrumento de ratificación, aceptación o aprobación debe depositarse en uno de los Depositarios.

- Al depositar el instrumento de ratificación, aceptación o aprobación, el país debe proporcionar la información necesaria para su inclusión en el anexo B y, en de ser el caso, en el anexo C, así podrá hacer las declaraciones, reservas y notificaciones previstas en el Convenio.
- El Convenio entra en vigor para el país, el primer día del mes siguiente a la expiración de un período de tres meses después de la fecha depósito del instrumento de ratificación, aceptación o aprobación.

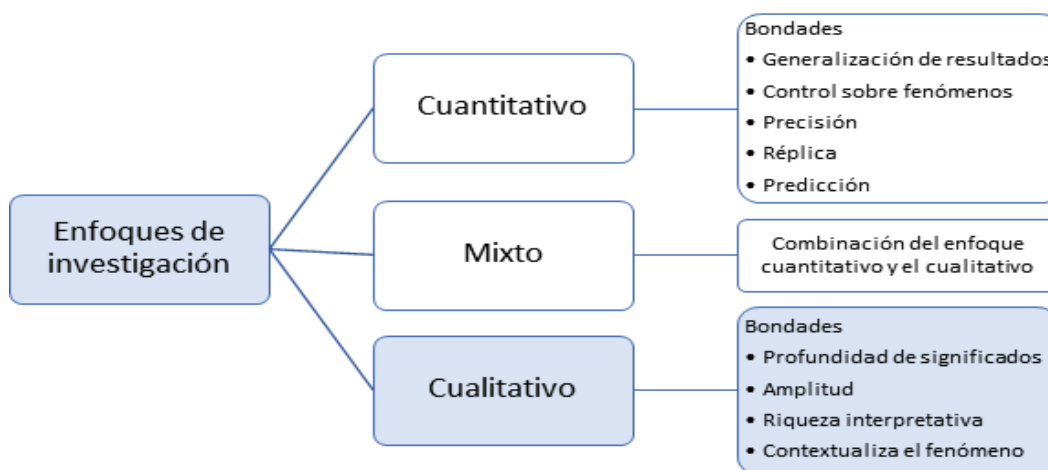
3. METODOLOGÍA

3.1. Enfoque de la investigación

Dado que, “la investigación cualitativa se enfoca a comprender y profundizar fenómenos, explorándolos desde la perspectiva de los participantes en un ambiente natural y en relación con el contexto” (Hernández, Fernández, & Baptista, 2010, p. 364) el enfoque de investigación del presente estudio es cualitativo, pues su objetivo principal es identificar las ventajas y desventajas que influyen en el interés de Ecuador para suscribirse a la CAAM en Materia Fiscal de la OCDE.

La figura 1 muestra las bondades de los distintos enfoques de investigación: cuantitativo, cualitativo y mixto, por su parte, las bondades de la investigación cualitativa son adecuadas para analizar la situación actual de los CDIs que Ecuador haya suscrito con otros países y para captar con profundidad las perspectivas de especialistas ante una posible suscripción del país a la CAAM.

Figura 1 Enfoques de Investigación



Fuente: Hernández, Fernández, & Baptista, 2010. Adaptado de Metodología de la Investigación (5ta ed.)

Elaboración: Autores

3.2. Tipo de investigación

La investigación exploratoria consiste en recopilar información preliminar que ayudará a definir un problema y sugerir una hipótesis. Por lo general, se lleva a cabo cuando se aborda un problema nuevo y no se cuenta con información suficiente o reciente. Existen tres propósitos que conforman este tipo de investigación:

- Diagnosticar una situación
- Seleccionar alternativas
- Descubrir nuevas ideas

A menudo se basa en información secundaria, como la revisión de literatura, datos disponibles y enfoques más formales a través de entrevistas a profundidad, grupos focales, casos de estudio o estudios piloto.

Cuando el propósito de la investigación es familiarizarse con un fenómeno o adquirir una nueva visión en él con el fin de formular un problema más preciso o desarrollar hipótesis, los estudios exploratorios son muy útiles. Si la teoría resulta demasiado general o demasiado específica, no se puede formular una hipótesis. Por lo tanto, la investigación exploratoria proveerá información que será útil en la formulación de hipótesis relevantes para una investigación más definida. Es importante destacar que los resultados de la investigación exploratoria no suelen ser convenientes para la toma de decisiones por sí mismos, pero pueden proporcionar una visión significativa de una situación dada.

Es por esto que se ha optado por este tipo de investigación; dado que se está realizando un acercamiento entre Ecuador y la CAAM, a través de la investigación exploratoria se intenta comprender el entorno que envuelve la idea de la suscripción de dicho país a este convenio multilateral, explorando mediante las ventajas y desventajas que pudieran surgir.

3.3 Métodos de recolección y fuentes de información

Los métodos de recolección de datos del enfoque cualitativo no son estandarizados ni rígidos, la recolección de los datos consiste en obtener las perspectivas y puntos de vista de los participantes (Hernández et al., 2010). Los principales métodos de recolección de datos cualitativos son: entrevistas, grupos focales, observación, recolección de material documentado como cartas, diarios, fotografías e informes, recopilación de datos narrativos, y preguntas abiertas en cuestionarios.

En función de los objetivos del estudio se ha determinado los métodos y fuentes de información a utilizar, por ende, la información necesaria para analizar los artículos relacionados con el método para evitar la doble imposición, el intercambio de información y la asistencia de la recaudación de impuestos de los CDIs suscritos por Ecuador es de

naturaleza secundaria, pues los artículos que se analizan se extraen de la versión oficial de cada convenio disponible en el sitio web del Servicio de Rentas Internas (SRI).

La información para identificar diferencias significativas del desempeño y gestión administrativa de los sistemas tributarios de Ecuador y Colombia en el periodo 2012-2016 es de naturaleza secundaria, ya que proviene de informes y estadísticas publicadas por el SRI, el Servicio Nacional de Aduanas del Ecuador (SENAE), el Banco Central del Ecuador (BCE), la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales de Colombia (DIAN), el Banco de la República de Colombia, la OCDE, la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), el Banco Mundial (BM) y artículos de diarios de ambos países.

Por último, con el fin de identificar los factores de interés para Ecuador ante una posible suscripción a la CAAM se obtuvo información de naturaleza primaria a través de entrevistas a especialistas, el enfoque de la entrevista es semiestructurada, puesto que permite un grado de libertad y adaptabilidad en la obtención de la información del entrevistado.

La entrevista consta de dos secciones (ver anexo 2), la primera trata sobre los CDIs que ha suscrito Ecuador, de manera general las preguntas de esta sección permiten conocer las ventajas y desventajas de los convenios que los entrevistados consideren importantes. La segunda sección es sobre la CAAM, esta permite profundizar las razones de la no suscripción del país y determinar factores de interés ante una posible suscripción.

3.4 Población y muestra

El presente estudio implica dos unidades de análisis, la primera unidad de análisis pertenece a la población de los CDIs suscritos por Ecuador, el detalle de los mismos se encuentra en la tabla 4. La segunda pertenece a la población de especialistas en tributación de Ecuador, ambas proporcionan la información necesaria para cumplir el objetivo principal del estudio.

Tabla 4 Convenios para evitar la doble imposición (CDIs) suscritos por Ecuador

CONVENIO	SUSCRIPCIÓN	INICIO DE APLICABILIDAD	REGISTRO OFICIAL
ARGENTINA	3 de marzo de 1981	1983	No.235, 4 de mayo de 1982
ALEMANIA	7 de diciembre de 1982	1987	No. 493 de 5 de agosto de 1986 (Publicación) No. 438 de 19 de mayo de 1986 (Ratificación)
BRASIL	26 de mayo de 1983	1989	No. 865, 2-febrero-1988

ITALIA	23 de mayo 1984	1991	No.407, 30 de marzo de 1990
FRANCIA	16 de marzo de 1989	1993	No. 34, 25-septiembre-1992.
ESPAÑA	20 de mayo 1991	1994	No.253, 13 de agosto de 1993
RUMANIA	24 de abril de 1992	1997	No. 785, 20-septiembre-1995
SUIZA	28 de noviembre de 1994	1996 2001	No.788, 25-septiembre-1995 (Texto Original) No.178, 5-octubre-2000 (Protocolo)
MEXICO	30 de julio 1992	2002	No.201, 10-noviembre-2000 (Ratificación) No.281, 9-marzo-2001 (Publicación)
CANADÁ	28 de junio 2001	2002	No. 484, 31 de diciembre de 2001
CHILE	26 de agosto 1999	2005	No.189, 14 de octubre de 2003 (Ratificación) No.293, 16 de marzo de 2004. (Publicación)
BÉLGICA	18 de diciembre de 1996	2005	No.286, 16 de marzo de 2001(Ratificación) No.312, 13 de abril de 2004. (Publicación)
COMUNIDAD ANDINA	04 de mayo 2004	2005	No.457, 9 de noviembre de 2004
URUGUAY	26 de mayo de 2011	2013	No.812, 18 de octubre de 2012(Ratificación) No.885, 4 de febrero de 2013 (Publicación)
COREA	8 de octubre de 2012	2014	No.124, 15-noviembre 2013
CHINA	21 de enero 2013	2015	No.213, 27-marzo-2014
SINGAPUR	27 de junio de 2013	2016	No. 618 de 29 de octubre de 2015

Fuente: Sitio web SRI <http://www.sri.gob.ec/web/guest/fiscalidad-internacional>

Elaboración: Autores

Según Hernández et al (2010), en el proceso cualitativo, una muestra es un grupo de personas, sucesos, eventos, otros, del que se recolecta información, sin necesidad que sea representativo de la población que se estudia, en cuanto al tipo de muestra, para la población 1, la muestra es de tipo homogénea, puesto que sus elementos comparten características similares, para la población 2, la muestra es de tipo por conveniencia, ya que son los especialistas a los cuales se tuvo acceso.

En base a lo expuesto en el párrafo anterior, la muestra 1 corresponde a los CDIs suscritos por Ecuador a partir del 2008, el motivo por el cual se ha determinado analizar los últimos convenios, se debe a la evolución del contenido de los mismos, a partir de ese año, los esfuerzos para disminuir los efectos de la evasión de impuestos y para adaptarse a los avances en temas de fiscalidad internacional se reflejan en ajustes de los artículos de convenios pasados, así el tamaño de la muestra es de 4 CDIs, los convenios seleccionados son los suscritos con Uruguay, Corea, China y Singapur.

Por su parte la muestra 2, corresponde a los especialistas en tributación de Ecuador enfocados en el área de fiscalidad internacional, la muestra es de 3 especialistas; la tabla 5 indica el perfil de los mismos.

Tabla 5 Perfil de especialistas

Cargo	Institución donde labora	Fecha
Experto Supervisor Zonal 8 y 9 Gestión Tributaria.	SRI - Guayaquil	13 de enero 2017
Jefe Nacional del Departamento de Normativa.	SRI – Quito	13 de enero 2017
Docente	ESPOL	16 de enero 2017

Elaboración: Autores

3.5 Técnicas e instrumentos de análisis

3.5.1 Análisis comparativo de los convenios suscritos por Ecuador para evitar la doble imposición a partir del 2008.

Según Ariza & Gandini (2012) “el análisis comparativo cualitativo puede ser definido como un método orientado a casos que permite el análisis formal y sistemático de la causalidad”. El método es aplicable cuando los elementos de análisis pertenecen al mismo grupo, pero difieren en algunos aspectos; en este caso se pretende identificar diferencias entre los artículos relacionados con el método para evitar la doble imposición, el intercambio de información y la asistencia de recaudación de impuestos de los CDIs suscritos por Ecuador a partir del 2008 y el Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio de la OCDE del 2010. Cabe indicar que se ha utilizado la actualización del 2010 del MCT, ya que los convenios analizados fueron firmados antes de la actualización del 2014.

La selección de los casos y su descripción es la primera de fase del método comparativo, seguida del momento propiamente analítico y por último la etapa de interpretación (Ariza & Gandini, 2012). Respecto a la primera fase, los casos a analizar son los CDIs vigentes en Ecuador con Uruguay, Corea, China y Singapur. Para definir las características a analizar se tomó como referencia los siguientes artículos del MCT.

Capítulo V Métodos Para Eliminar La Doble Imposición

Artículo 23 a método de exención

Artículo 23 b método de imputación o de crédito fiscal

Capítulo VI Disposiciones Especiales

Artículo 26 intercambio de información

Artículo 27 asistencia en la recaudación de impuestos

Respecto al método para evitar la doble imposición, el Art. 23 propone dos métodos, el primero es el método de exención y el segundo es el método de imputación o de crédito fiscal, la tabla 6 detalla las disposiciones de cada modelo para evitar la doble imposición entre dos estados contratantes.

Tabla 6 Art. 23 Métodos para evitar la doble imposición

Artículo 23 A.-Método De Exención	Artículo 23 B.-Método De Imputación O De Crédito Fiscal
<p>1.-Cuando un residente de un Estado contratante obtenga rentas o posea elementos patrimoniales que, de acuerdo con lo dispuesto en el presente Convenio, pueden someterse a imposición en el otro Estado contratante, el Estado mencionado en primer lugar dejará exentas tales rentas o elementos patrimoniales, sin perjuicio de lo dispuesto en los apartados 2 y 3.</p> <p>2.-Cuando un residente de un Estado contratante obtenga rentas que, de acuerdo con las disposiciones de los Artículos 10 y 11, pueden someterse a imposición en el otro Estado contratante, el Estado mencionado en primer lugar admitirá la deducción en el impuesto sobre las rentas de dicho residente de un importe igual al impuesto pagado en ese otro Estado. Sin embargo, dicha deducción no podrá exceder de la parte del impuesto, calculado antes de la deducción, correspondiente a las rentas obtenidas en ese otro Estado.</p> <p>3.-Cuando, de conformidad con cualquier disposición del Convenio, las rentas obtenidas por un residente de un Estado contratante, o el patrimonio que posea, estén exentos de impuestos en ese Estado, dicho Estado podrá, sin embargo, tener en cuenta las rentas o el patrimonio exentos a efectos de calcular el importe del impuesto sobre el resto de las rentas o el patrimonio de dicho residente.</p> <p>4.-Lo dispuesto en el Artículo 1 no es aplicable a la renta percibida o al patrimonio poseído por un residente de un Estado contratante cuando el otro Estado contratante aplica las disposiciones del Convenio para exonerar de impuesto esta renta o este patrimonio o cuando aplica lo dispuesto por el apartado 2 de los Artículos 10 u 11 a dicha renta.</p>	<p>1.-Cuando un residente de un Estado contratante obtenga rentas o posea elementos patrimoniales que, de acuerdo con las disposiciones del presente Convenio, pueden someterse a imposición en el otro Estado contratante, el Estado mencionado en primer lugar admitirá:</p> <p>a) la deducción en el impuesto sobre las rentas de ese residente de un importe igual al impuesto sobre la renta pagado en ese otro Estado;</p> <p>b) la deducción en el impuesto sobre el patrimonio de ese residente de un importe igual al impuesto sobre el patrimonio pagado en ese otro Estado.</p> <p>En uno y otro caso, dicha deducción no podrá, sin embargo, exceder de la parte del impuesto sobre la renta o sobre el patrimonio, calculado antes de la deducción, correspondiente, según el caso, a las rentas o el patrimonio que pueden someterse a imposición en ese otro Estado</p> <p>2.-Cuando, de conformidad con cualquier disposición del Convenio, las rentas obtenidas por un residente de un Estado contratante o el patrimonio que posea estén exentos de imposición en ese Estado, dicho Estado podrá, sin embargo, tener en cuenta las rentas o el patrimonio exentos a efectos de calcular el importe del impuesto sobre el resto de las rentas o el patrimonio de dicho residente.</p>

Fuente: OCDE, 2010. Modelo de Convenio Tributario sobre el Impuesto a la Renta y el Patrimonio.

En cuanto al intercambio de información, el Art. 26 establece que la información recibida por un estado contratante será mantenida secreta, al igual que la información obtenida en

virtud del Derecho interno de ese Estado, dicha información solo se proporcionará a autoridades encargadas de la liquidación o recaudación de los impuestos, para fines de aplicación efectiva o de la persecución del incumplimiento de los impuestos; la tabla 7 muestra con detalle las disposiciones relacionadas al intercambio de información.

Tabla 7 Art. 26 Intercambio de información

1. Las autoridades competentes de los Estados contratantes intercambiarán la información previsiblemente pertinente para aplicar lo dispuesto en el presente Convenio o para administrar y exigir lo dispuesto en la legislación nacional de los Estados contratantes relativa a los impuestos de toda clase y naturaleza percibidos por los Estados contratantes, sus subdivisiones o entidades locales en la medida en que la imposición prevista en el mismo no sea contraria al Convenio. El intercambio de información no vendrá limitado por los Artículos 1 y 2.

2. La información recibida por un Estado contratante en virtud del apartado 1 será mantenida secreta de la misma forma que la información obtenida en virtud del Derecho interno de ese Estado y sólo se desvelará a las personas o autoridades (incluidos los tribunales y órganos administrativos) encargadas de la liquidación o recaudación de los impuestos a los que hace referencia el apartado 1, de su aplicación efectiva o de la persecución del incumplimiento relativo a los mismos, de la resolución de los recursos en relación con los mismos o de la supervisión de las funciones anteriores. Dichas personas o autoridades sólo utilizarán esta información para estos fines. Podrán desvelar la información en las audiencias públicas de los tribunales o en las sentencias judiciales.

3. En ningún caso las disposiciones de los apartados 1 y 2 podrán interpretarse en el sentido de obligar a un Estado contratante a:

- a) adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa, o a las del otro Estado contratante;
- b) suministrar información que no se pueda obtener sobre la base de su propia legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal, o de las del otro Estado contratante;
- c) suministrar información que revele secretos comerciales, gerenciales, industriales o profesionales, procedimientos comerciales o informaciones cuya comunicación sea contraria al orden público.

4. Si un Estado contratante solicita información conforme al presente Artículo, el otro Estado contratante utilizará las medidas para recabar información de que disponga con el fin de obtener la información solicitada, aun cuando ese otro Estado pueda no necesitar dicha información para sus propios fines tributarios. La obligación precedente está limitada por lo dispuesto en el apartado 3 siempre y cuando este apartado no sea interpretado para impedir a un Estado contratante proporcionar información exclusivamente por la ausencia de interés nacional en la misma.

5. En ningún caso las disposiciones del apartado 3 se interpretarán en el sentido de permitir a un Estado contratante negarse a proporcionar información únicamente porque esta obre en poder de bancos, otras instituciones financieras, o de cualquier persona que actúe en calidad representativa o fiduciaria o porque esa información haga referencia a la participación en la titularidad de una persona.

Fuente: OCDE, 2010. Modelo de Convenio Tributario sobre el Impuesto a la Renta y el Patrimonio.

Respecto al Art. 27 sobre la asistencia en la recaudación de impuestos, la tabla 8 detalla las disposiciones del mismo.

Tabla 8 Art. 27 Asistencia en la recaudación de impuestos

1. Los Estados contratantes se prestarán asistencia mutua en la recaudación de sus créditos tributarios. Esta asistencia no está limitada por los Artículos 1 y 2. Las autoridades competentes de los Estados contratantes podrán establecer de mutuo acuerdo el modo de aplicación de este Artículo.
2. La expresión “crédito tributario” en el sentido de este Artículo significa todo importe debido en concepto de impuestos de toda clase y naturaleza exigibles por los Estados contratantes, sus subdivisiones políticas o sus entidades locales, en la medida en que esta imposición no sea contraria al presente Convenio o a cualquier otro instrumento del que los Estados contratantes sean parte; la expresión comprende igualmente los intereses, sanciones administrativas y costes de recaudación o de establecimiento de medidas cautelares relacionados con dicho importe.
3. Cuando un crédito tributario de un Estado contratante sea exigible en virtud del Derecho de ese Estado y el deudor sea una persona que conforme al Derecho de ese Estado no pueda impedir en ese momento su recaudación, las autoridades competentes del otro Estado contratante, a petición de las autoridades competentes del primer Estado, aceptarán dicho crédito tributario para los fines de su recaudación por ese otro Estado. Dicho otro Estado recaudará el crédito tributario de acuerdo con lo dispuesto en su legislación relativa a la aplicación y recaudación de sus propios impuestos como si se tratara de un crédito tributario propio.
4. Cuando un crédito tributario de un Estado contratante sea de naturaleza tal que ese Estado pueda, en virtud de su Derecho interno, adoptar medidas cautelares que aseguren su recaudación, las autoridades competentes del otro Estado contratante, a petición de las autoridades competentes del primer Estado, aceptarán dicho crédito tributario para los fines de adoptar tales medidas cautelares. Ese otro Estado adoptará las medidas cautelares de acuerdo con lo dispuesto en su legislación como si se tratara de un crédito tributario propio, aun cuando en el momento de aplicación de dichas medidas el crédito tributario no fuera exigible en el Estado mencionado en primer lugar o su deudor fuera una persona con derecho a impedir su recaudación.
5. No obstante lo dispuesto en los apartados 3 y 4, un crédito tributario aceptado por un Estado contratante a los efectos de dichos apartados, no estará sujeto en ese Estado a la prescripción o prelación aplicables a los créditos tributarios conforme a su Derecho interno por razón de su naturaleza de crédito tributario. Asimismo, un crédito tributario aceptado por un Estado contratante a los efectos de los apartados 3 ó 4 no disfrutará en ese Estado de las prelación aplicables a los créditos tributarios en virtud del Derecho del otro Estado contratante.
6. Ningún procedimiento relativo a la existencia, validez o cuantía del crédito tributario de un Estado contratante podrá incoarse ante los tribunales u órganos administrativos del otro Estado contratante.
7. Cuando en un momento posterior a la solicitud de recaudación realizada por un Estado contratante en virtud de los apartados 3 ó 4, y previo a su recaudación y remisión por el otro Estado contratante, el crédito tributario dejara de ser
 - a) en el caso de una solicitud presentada en virtud del apartado 3, un crédito exigible conforme al Derecho interno del Estado mencionado en primer lugar y cuyo deudor fuera una persona que en ese momento y según el Derecho de ese Estado no pudiera impedir su recaudación, o
 - b) en el caso de una solicitud presentada en virtud del apartado 4, un crédito con respecto al cual, conforme al Derecho interno del Estado mencionado en primer lugar, pudieran adoptarse medidas cautelares para asegurar su recaudación las autoridades competentes del Estado mencionado en primer lugar notificarán sin dilación a las autoridades competentes del otro Estado ese hecho y, según decida ese otro Estado, el Estado mencionado en primer lugar suspenderá o retirará su solicitud.
8. En ningún caso las disposiciones de este Artículo se interpretarán en el sentido de obligar a un Estado contratante a:
 - a) adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa o a las del otro Estado contratante;
 - b) adoptar medidas contrarias al orden público;
 - c) suministrar asistencia cuando el otro Estado contratante no haya aplicado, razonablemente, todas las medidas cautelares o para la recaudación, según sea el caso, de que disponga conforme a su legislación o práctica administrativa;
 - d) suministrar asistencia en aquellos casos en que la carga administrativa para ese Estado esté claramente desproporcionada con respecto al beneficio que vaya a obtener el otro Estado contratante.

Fuente: OCDE, 2010. Modelo de Convenio Tributario sobre el Impuesto a la Renta y el Patrimonio.

La etapa del proceso analítico corresponde a la comparación de los artículos antes mencionado de cada CDI con el MCT, dicho proceso permite identificar patrones y diferencias de los convenios seleccionados. Posteriormente la etapa de interpretación permite llegar a conclusiones sobre las diferencias entre dichos convenios y el modelo estándar, así como profundizar en las obligaciones relacionadas al método para eliminar la doble imposición y el intercambio de información que los estados contratantes acuerdan en el convenio.

A continuación, se presenta el análisis entre los artículos del MCT y los CDIs de Ecuador con Uruguay, Corea, China y Singapur.

Convenio entre el Gobierno de la República del Ecuador y El Gobierno de la República Oriental de Uruguay para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y prevenir la evasión fiscal.

En el acuerdo suscrito con Uruguay en mayo del 2011, el Art. 23 (ver anexo 4) consta de tres numerales, los cuales se especifican a continuación:

El numeral uno hace referencia a que, si un residente obtiene rentas de un Estado contratante y estos ingresos pueden ser sometidos a imposición en el otro Estado, la deducción del impuesto a la renta y sobre el patrimonio de ese residente se realizará por una cuantía igual al impuesto pagado en ese otro Estado.

El numeral dos implica que aun cuando las rentas obtenidas (o el patrimonio) por un residente de un Estado contratante estén exentos de imposición en ese Estado, éste podrá tener en cuenta las rentas (o patrimonio) exentas a efectos de calcular el importe sobre el resto de los ingresos (o patrimonio) del residente.

El numeral tres hace énfasis en los casos especiales en los cuales se exonera la aplicación de impuestos: en Ecuador se da en caso de que se ajuste al Art. 9.1 o al Art. 37 de la Ley del Régimen Tributario Interno; en Uruguay, según Art. 53 del Título 4 del Texto Ordenado 1996 (exoneración por inversiones) y la Ley No. 16.906 de 7 de enero de 1998 (Régimen de Promoción y Protección de las Inversiones).

En general, lo dispuesto por ambos países para eliminar la doble imposición es similar al contenido de los numerales uno y tres del Art. 23 A del MCT del 2010. Por otra parte, el presente convenio no enfatiza sobre la aplicación de la deducción de los ingresos por dividendos e intereses. Sin embargo, especifica las normas aplicables en caso de no haberse reducido o exonerado el pago del impuesto por un residente de un Estado contratante.

Cabe indicar que los artículos sobre el intercambio de información y asistencia en la recaudación de impuestos no presentan diferencias con el MCT.

Convenio entre el Gobierno de la República del Ecuador y El Gobierno de la República de Corea para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal respecto a impuestos sobre la renta.

En el acuerdo suscrito con Corea en octubre del 2012 e inscrito en el Registro Oficial en mayo del 2015, el Art. 23 (ver anexo 4) explica las disposiciones para la eliminación de la doble imposición.

En el numeral uno se detalla las formas en que Corea evita la doble imposición con Ecuador, a través de dos literales: el literal a) menciona que el monto del impuesto sobre rentas procedentes de Ecuador que perciba un residente de Corea puede acreditarse al impuesto de este último país, no obstante, la cantidad acreditada no podrá exceder la cantidad del impuesto coreano antes de otorgarse el crédito. Por otro lado, el literal b) señala que los dividendos pagados por una sociedad residente de Ecuador, a una sociedad residente de Corea y que posea al menos el 10% de las acciones de la sociedad que paga el dividendo, el crédito tomará en consideración el impuesto pagado a Ecuador por dicha sociedad.

Asimismo, en el numeral dos se explica la manera en la que Ecuador evita la doble imposición mediante cuatro literales: el literal a) menciona que en caso de que un residente de Ecuador obtenga ingresos que puedan ser objeto de impuestos en Corea, Ecuador dejará exento dicho ingreso; el literal b) señala que si un residente de Ecuador obtiene ingresos por dividendos, intereses o regalías en Corea, el Estado ecuatoriano admitirá la deducción del impuesto siempre que éste no exceda de la parte del impuesto, antes de la deducción, correspondiente a los ingresos obtenidos en el país coreano.

El literal c) menciona que los casos de exención de impuestos de los ingresos obtenidos por un residente de Ecuador se deben tomar en cuenta para efectos de calcular el importe de las rentas restantes de dicho residente. El literal d) indica los casos de no aplicabilidad del literal a).

En general, las formas de evitar la doble imposición para Corea no se rigen estrictamente a lo dispuesto en el MCT, por su parte las disposiciones de Ecuador se basan en el método de exención del Modelo. Respecto al artículo del intercambio de información, el presente convenio mantiene lo propuesto en el MCT.

Por otra parte, el artículo correspondiente a Asistencia en la Recaudación de Impuestos presenta únicamente tres numerales, menos segregado que el MCT, en los que se indica lo siguiente: el numeral uno menciona que un Estado puede retener impuestos exigidos por el otro Estado (que forma parte de este convenio) para ser transferidos posteriormente a su lugar de destino; el numeral dos indica que las disposiciones del presente artículo no obligarán a un Estado contratante a tomar medidas contrarias a su legislación interna y finalmente, el numeral tres menciona que la aplicabilidad del artículo queda a potestad de los estados contratantes.

Acuerdo entre el Gobierno de la República del Ecuador y El Gobierno de la República Popular China para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal con respecto a los impuestos sobre la renta.

En el acuerdo suscrito con China en enero del 2013 e inscrito en el Registro Oficial en marzo del 2014, el numeral uno del Art. 22 (ver anexo 4) indica las formas en que China elimina la doble imposición, el literal a) de este numeral señala que el importe del impuesto sobre rentas procedentes de Ecuador que perciba un residente de China, puede acreditarse al impuesto chino, sin embargo, la cantidad acreditada no podrá exceder la cantidad del impuesto chino sobre esas rentas. En cuanto al literal b), este indica que los dividendos pagados por una sociedad residente de Ecuador, a una sociedad residente de China y que posea al menos 20% de las acciones de la sociedad que paga el dividendo, el crédito tomará en consideración el impuesto pagado a Ecuador por dicha sociedad.

Respecto a la forma en que Ecuador elimina la doble imposición, el literal a) del numeral dos indica que Ecuador dejará exentas las rentas de un residente del país, que puedan

someterse a imposición en China, lo indicado es similar al numeral uno del Art. 23A del MCT, es decir que en el convenio con China se ha mantenido esta cláusula, cabe indicar que el literal c), relacionado a que Ecuador podrá tener en cuenta las rentas exentas a efectos de calcular el importe del impuesto sobre el resto de las rentas, también se mantiene.

Respecto al literal b) de numeral en cuestión, relacionado a la admisión de la deducción de rentas que hayan sido sometidas a imposición en China, difiere en la aplicación de la deducción a los ingresos por las regalías, pues el MCT solo hace referencia a los dividendos e intereses.

Al contrario de Ecuador, lo dispuesto por China en cuanto a las formas para evitar la doble imposición no se rige estrictamente al estándar del MCT. Por otra parte, el artículo sobre el intercambio de información no presenta variaciones a lo propuesto en el modelo y el artículo sobre asistencia de la recaudación de impuestos no consta en este convenio.

Acuerdo entre el Gobierno de la República del Ecuador y El Gobierno de la República de Singapur para evitar la doble tributación y para la prevención de la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta.

En el acuerdo suscrito con Singapur en junio del 2013 e inscrito en el Registro Oficial en octubre del 2015, el numeral uno del Art. 22 (ver anexo 4) indica la forma en que Singapur elimina la doble imposición, dicho numeral indica que si un residente de Singapur obtiene rentas provenientes de Ecuador que puedan someterse a imposición en este último, Singapur admitirá la deducción del impuesto ecuatoriano pagado, bien directamente o como deducción, contra el impuesto singapurense debido en relación con las rentas de ese residente.

Por otra parte, este mismo numeral agrega que una sociedad residente de Ecuador que paga dividendos a una sociedad residente de Singapur que posea directa o indirectamente al menos el 10% del capital de la sociedad ecuatoriana, para la deducción tomará en cuenta el impuesto ecuatoriano pagado por esa sociedad respecto de la parte de sus beneficios con cargo a la que paga los dividendos.

De la misma manera, Singapur no se ha regido estrictamente por las disposiciones del MCT, todo lo contrario, a Ecuador, quien si mantiene el estándar de propuesto por la OCDE. Cabe indicar que el artículo sobre el intercambio de información no presenta diferencias con

el Modelo y que el artículo de asistencia de la recaudación de impuestos no consta en este convenio.

3.5.2 Análisis comparativo del desempeño y gestión administrativa de los sistemas tributarios de Ecuador y Colombia en el periodo 2012-2016.

El objetivo principal de la realización de un análisis comparativo entre un país suscrito a la CAAM y Ecuador es determinar las incidencias del intercambio de información sobre los niveles de recaudación (relación inversa con la evasión fiscal); es importante mencionar que la gestión de las administraciones tributarias y los componentes macroeconómicos también influyen sobre la recaudación.

Para la selección del país con el que se realizará el análisis comparativo, se tomaron en consideración a los países que conforman la Región Andina: Perú, Colombia, Bolivia y Venezuela; y se seleccionó al país que se ha suscrito a La Convención recientemente, el cual es Colombia, que firmó su adhesión en mayo del 2012, entrando en vigencia en julio del 2014.

Como paso previo al desarrollo de la técnica, se realizó un diagnóstico individual del sistema tributario de los países en cuestión (Ecuador y Colombia), a través de una herramienta de diagnóstico. Para la evaluación del desempeño de la administración tributaria existen instrumentos de distinta naturaleza, Crandall (2011) clasifica los instrumentos de diagnóstico en dos grupos: base de datos y marcos para la realización de evaluaciones individuales de país, las Organizaciones Internacionales como BM, FMI y OCDE han desarrollado instrumentos de ambos tipos, sin embargo, los instrumentos de evaluaciones individuales permiten realizar la comparación del desempeño en materia tributaria de Ecuador y Colombia en el periodo 2012-2016.

El instrumento seleccionado es el *toolkit for tax administration diagnosis: some essential questions to identify tax administration weaknesses, environmental constraints, and reform priorities* del Banco Mundial, de ahora en adelante *toolkit*; su objetivo es detectar debilidades del sistema tributario y prioridades de reformas que mejoren el rendimiento del mismo. El *toolkit* está compuesto por una serie de preguntas relacionadas con el rendimiento de los ingresos de la administración tributaria, las condiciones de política fiscal sobre dicho

rendimiento, las condiciones para una reforma tributaria, la organización, los recursos y las funciones de la administración tributaria y las relaciones externas a esta.

Las preguntas del *toolkit* son abiertas o cerradas, algunas se presentan en escalas específicas y se responden de manera puntual y otras pueden responderse libremente en función de la información disponible, la mayoría de las preguntas incluye sugerencias para interpretar los datos obtenidos a partir de las mismas. Cabe indicar que el presente estudio se limitará a responder las preguntas que permitan plasmar una perspectiva general del desempeño y gestión de la administración tributaria de ambos países en los últimos 5 años.

El anexo 3 presenta todas las preguntas del *toolkit*, a continuación, se detalla las preguntas que serán analizadas.

I. Datos generales sobre el rendimiento del ingreso

¿Cuáles son los ingresos fiscales brutos / netos como porcentaje del PIB?

Si los ingresos fiscales no han sido estables en los últimos años: ¿cuáles son las razones?

II. Condiciones de la política fiscal sobre el rendimiento de la administración tributaria

Número de impuestos y derechos administrados por la administración tributaria

¿Cuáles son las principales fuentes de ingresos fiscales?

¿Cuáles son las tarifas y los umbrales de exención de los principales impuestos o impuesto sobre las ventas, impuesto sobre la nómina)?

¿Existen datos sobre la distribución de la carga tributaria?

III. Organización y recursos de la administración tributaria

Organización y Gestión Estratégica

¿Cuántas agencias de administración tributaria existen?

Informatización y equipo

¿Qué funciones de la administración tributaria han sido computarizadas?

IV. Funciones de administración tributaria y procesos de trabajo

Proceso de evaluación

Número de declaraciones de impuestos presentadas y número de contribuyentes registrados

¿Cuáles son los procedimientos de presentación del impuesto sobre la renta y del IVA?
¿Qué tipo de sanciones y tasas de interés de pago tardío están disponibles para sancionar el incumplimiento? ¿Se aplican las sanciones en la práctica?

Servicios a los contribuyentes

¿Están las leyes fiscales, las reglas y procedimientos asociados y las formas impositivas razonablemente completas y fácilmente accesibles para los contribuyentes?

De manera general, para efectos de homogeneidad de información entre ambos países se limitó el uso de varias preguntas del *toolkit*. A continuación, se detalla por sección la selección y discriminación de las preguntas.

De la sección I se respondió todas las preguntas, ya que son necesarias para presentar la perspectiva general del desempeño tributario. En cuanto a la sección II las preguntas relacionadas con la percepción de justicia y estabilidad por parte de los contribuyentes no se respondieron, ya que son de carácter subjetivo, además se considera que la técnica adecuada para recolectar esta información es a través de encuestas, lo cual va más allá del alcance de este estudio.

Respecto a la sección III, esta no forma parte del análisis puesto que incluye preguntas no relacionadas directamente con el presente objetivo. De la sección IV, las preguntas relacionadas a la sub sección llamada recursos humanos no se abordaron, dado que algunas preguntas son de manejo interno de la administración tributaria, así mismo no se contestaron las preguntas de la subsección normas éticas y control interno, debido a la subjetividad de las mismas.

En cuanto a la sección V, las preguntas que no se abordaron están relacionadas con procesos internos de la administración tributaria, lo cual dificulta la recolección de información. Por último, la sección VI no se respondió, ya que sus preguntas no son de fácil acceso.

3.5.2.1 Diagnóstico de la recaudación y gestión administrativa tributaria de Ecuador

En Ecuador, los tributos representan una de las principales fuentes de ingreso del Estado, según datos del BCE en el 2012 la recaudación de impuestos² representó 35.4% del total de ingresos del sector público no financiero (SPNF), posterior a este año la tendencia es creciente, en el periodo 2012- 2015 la relación entre recaudación tributaria e ingresos del SPNF aumentó 11%. Para el 2016, a pesar de la disminución de los niveles de recaudación por la desaceleración económica, hasta el mes de octubre los impuestos representaron 48.7% de los ingresos del SPNF.

Figura 2 Aporte de los impuestos a los ingresos del sector público no Financiero



Fuente: Banco Central del Ecuador

De la administración tributaria

En Ecuador, el Ministerio de Finanzas es responsable de definir, formular y ejecutar la política fiscal de ingresos, gastos y financiamiento público; por su parte los ingresos del Estado por recaudación de impuestos se captan a través de entidades de régimen central, seccional y de excepción. El Art. 64 del Código Tributario³ contempla que la dirección de la administración tributaria central corresponde al Presidente de la República, en la actualidad

² Los impuestos considerados para el cálculo del aporte de impuestos a los ingresos del SPNF son: IVA, ICE, IR, aranceles y otros impuestos.

³ Código Tributario, Registro Oficial Suplemento 38 de 14-jun-2005. Última modificación 09-mar-2009. Art. 64, 65 y 66.

la recaudación se realiza a través del SRI y SENAE, quienes se encarga de la administración de los tributos por operaciones internas y externas.

De la administración tributaria seccional, el Art. 65 indica que la autoridad competente de realizar esta función es el Prefecto Provincial o el Alcalde, quienes la ejercen a través de las dependencias, direcciones u órganos administrativos que la ley determine; dichos órganos son los encargados de recaudar los tributos no fiscales adicionales a los provinciales o municipales. Por su parte, el Art. 66 señala que la administración tributaria de excepción excluye lo dispuesto en los artículos anteriores, pues corresponde a los casos en que la ley expresamente conceda la gestión tributaria a la propia entidad pública acreedora de tributos.

De manera general, en Ecuador las principales leyes⁴ reguladoras de impuestos, tasas y contribuciones especiales son: Ley de Régimen Tributario Interno, Ley Orgánica de Aduanas, Ley para la Reforma de la Finanzas Públicas y Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador.

Condiciones de la política fiscal sobre el rendimiento de la administración tributaria

Tipos de impuestos

Según la clasificación en impuestos directos e indirectos, en Ecuador los impuestos que administra el SRI son los siguientes:

Impuestos directos

- Impuesto a la Renta (IR)
 - Retenciones mensuales
 - Anticipos al IR
- Impuesto a la Contaminación Vehicular.
- Impuesto a los Vehículos Motorizados.
- Impuesto a la Salida de Divisas (ISD).
- Impuesto a los Activos en el Exterior.

Impuestos indirectos

⁴ Codificación No. 2005-09. Registro Oficial Suplemento 38 de 14-jun-2005. Código Tributario. Última modificación 09-mar-2009. Art. 25.

- Impuesto al Valor Agregado (IVA)
 - IVA de operaciones internas
 - IVA importaciones
- Impuesto a los Consumos Especiales (ICE)
 - ICE de operaciones internas
 - ICE importaciones
- Impuesto redimible a las botellas plásticas no retornables.

Cabe indicar que el SRI también recauda y administra valor del Régimen Impositivo Simplificado (RISE), regalías, patentes y utilidades de conservación minera, impuesto a las tierras rurales, contribución para la atención integral del cáncer y otras contribuciones solidarias. Respecto a estas últimas, el SRI administra la recaudación de las siguientes:

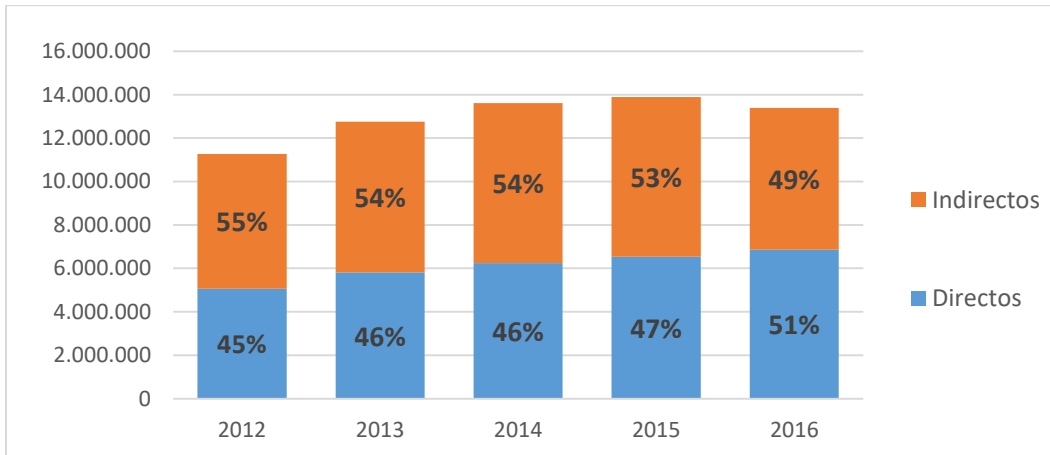
- Contribución solidaria sobre el patrimonio
- Contribución solidaria sobre las utilidades
- Contribución solidaria sobre bienes inmuebles y derechos representativos de capital de propiedad de sociedades no residentes
- Contribución solidaria de un día de remuneración
- Contribución 2% IVA

Por otra parte, los tributos que recauda el SENA son el IVA e ICE de las importaciones, los aranceles ad. valorem y otros tributos, este último rubro abarca costas procesales, derechos consulares, gastos remate y venta directa, intereses, licencias de salida, multas, salvaguarda, sobretiempos petroleros, valor de la garantía, valor de rectificación, valor del remate, tasas y el valor de las notas de crédito.

Principal fuente de ingresos tributarios

Con excepción del año 2016, en la figura 3 se puede observar que en el país la participación de los impuestos indirectos sobre el total de los ingresos tributarios del SRI es mayor que la participación de los impuestos directos, cabe indicar que el aumento de la participación de los impuestos directos en el 2016 se debe a la inclusión de las contribuciones solidarias.

Figura 3 Recaudación (Miles de dólares) y Participación de los Impuestos Directos e Indirectos, 2012-2016

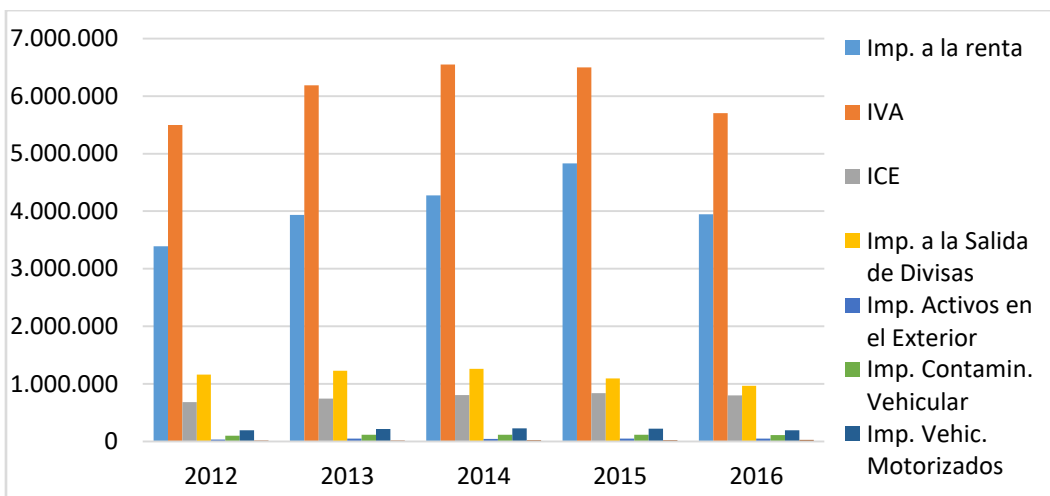


Fuente: Estadísticas Generales de Recaudación SRI (2012 -2016)

Elaboración: Autores

La figura 4 indica que en el periodo de análisis la principal fuente de ingreso del sistema tributario es el IVA, seguido del IR y el ISD. Por otro lado, los impuestos de más baja recaudación son el impuesto a los activos en el exterior y el impuesto redimible a las botellas plásticas no retornables. En el 2015, la recaudación del impuesto a la renta representó el 73% del total de impuestos directos, mientras que la recaudación del IVA representó 88% del total de impuestos indirectos.

Figura 4 Recaudación Impuestos SRI (Miles de dólares), 2012-2016



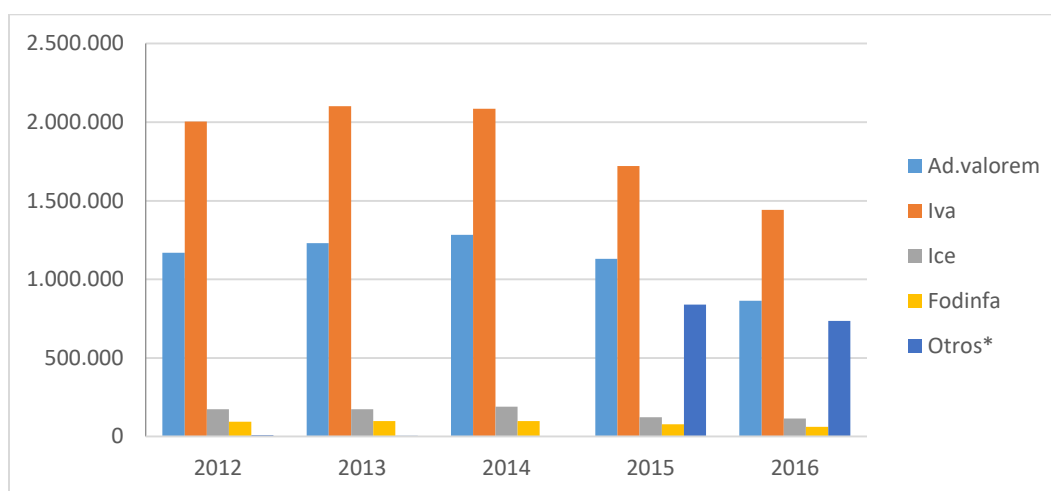
*IVA y el ICE incluye lo proveniente de operaciones internas y de importaciones.

Fuente: Estadísticas Generales de Recaudación SRI (2012 -2016)

Elaboración: Autores

Por otro lado, durante 2012-2016 la principal fuente de recaudación del SENA E fue el IVA de las importaciones, seguido de aranceles ad. valorem, sin embargo, el rubro otros tributos ha aumentado considerablemente los 2 últimos años, pues desde marzo del 2015 se aplicaron salvaguardas para regular las importaciones y equilibrar la balanza de pagos; el desmantelamiento de las sobretasas vigentes 40%, 25% y 15% se hará efectivo en junio del 2017 (El telégrafo, 2016).

Figura 5 Recaudación tributos SENA E (Miles de dólares), 2012-2016



Fuente: Estadísticas de recaudación por tributo SENA E (2012 -2016)

Elaboración: Autores

Tarifas del IVA e IR

En Ecuador, tras el terremoto ocurrido en el mes de abril del 2016 se aprobó el aumento del IVA en 2 puntos porcentuales, así en base a la Ley Solidaria y de Corresponsabilidad Ciudadana desde el primero de junio de ese año la tarifa del IVA paso al 14% (El Universo, 2016).

En cuanto al Impuesto a la Renta, según Art. 37 de la Ley de Régimen Tributario Interno⁵, la tarifa impositiva sobre la base imponible de sociedades constituidas en Ecuador, sucursales de sociedades extranjeras domiciliadas en el país y establecimientos permanentes de sociedades extranjeras no domiciliadas es 22%. En cuanto a personas naturales y sucesiones indivisas, en función del rango en el que se encuentre la base imponible se aplica

⁵ Codificación 26. Registro Oficial Suplemento 463 de 17-nov.-200a. Ley de Régimen Tributario Interno LORTI, Última modificación: 29-dic.-2014. Art.37

la tarifa, la fracción básica mínima para el 2016 fue \$11.170, mientras que en el 2012 fue \$9720.

Contribuyentes y declaraciones

Durante el período de análisis, el valor efectivo recaudado de las sociedades representa más del 80%, en el 2014 el 90% de la recaudación efectiva provenía de las sociedades; por otro lado, para el año 2015 la cifra de contribuyentes activos llegó a 1' 832. 478, entre el 2014 y 2015 el crecimiento de los contribuyentes fue 1.39%, lo cual representó 25230 nuevos contribuyentes activos (SRI, 2015).

Respecto a las declaraciones de los contribuyentes, en el periodo 2012-2015 el número de declaraciones mantuvo una tendencia creciente, entre el 2014 y 2015 el crecimiento fue de 8.21%, sin embargo, para el año 2016 las declaraciones disminuyeron en 1.7%.

En cuanto a la presentación oportuna de impuestos, 8 de cada 10 sociedades declaran oportunamente el pago del impuesto a la renta, pues en el 2012 el 63,46% de las sociedades presentaron en el tiempo adecuado su declaración, mientras que, en el 2015 esta proporción ascendió a 84,32%. Respecto a la declaración del IVA, 9 de cada 10 contribuyentes ecuatorianos cumplen con la presentación de este impuesto, en el año 2012 el 69,84% de los contribuyentes presentaron la declaración del IVA, durante el 2012-2015 la tendencia fue creciente, así en el 2015 esta proporción llegó a 87% (SRI, 2015).

Figura 6 Presentación Oportuna de IR sociedades



**Fuente: Estadísticas Generales de Recaudación - Informe Rendición de cuentas 2015 – SRI
Plazos y procedimiento para declaraciones**

Los plazos⁶ para declarar el IVA y el impuesto a la renta, están en función del noveno dígito del RUC y empieza el día 10 del mes que corresponda. El IVA se puede declarar de forma mensual o semestral, si es semestral el primer semestre se declara en julio y el segundo en enero. El impuesto a la renta para personas naturales se declara en marzo y para sociedades en abril y el anticipo del impuesto a la renta se declara en julio y septiembre de cada año.

En cuanto al procedimiento para la declaración del impuesto a la renta y del IVA, ambas se envían a través de internet, previamente la declaración se elabora en el DIMM (Declaración de Información en Medio Magnético), este software se utiliza desde el 2003 y es de fácil acceso para los contribuyentes; el DIMM dispone de varios formularios según el tipo de contribuyente e impuesto, por lo tanto, el formulario 101 es exclusivo para la declaración del impuesto a la renta de sociedades, para las personas naturales obligadas y no obligadas a llevar contabilidad se utiliza el 102 y 102A respectivamente, para el IVA está disponible el formulario 104 y para el impuesto a la renta sobre herencias, legados y donaciones se hace uso del 108.

Después de elaborar el formulario, a través del servicio en línea de la página web del SRI se envía la declaración, la cual es sometida a verificaciones, si la declaración tiene inconsistencias es rechazada y debe elaborarse nuevamente, en caso de ser aceptada, el sistema muestra el informe de transacción y posteriormente el resumen de la declaración, en el cual se visualiza el valor a pagar con la fecha máxima para realizar el pago. La forma de pago puede ser a través de convenio de débito, otras formas de pago o declaración sin valor a pagar (SRI, 2014).

Por último, si la declaración es aceptada, se almacena en la base de datos del SRI y se genera un comprobante electrónico para pago, el cual puede ser cancelado hasta la fecha de vencimiento.

⁶ Decreto Ejecutivo 374. Registro Oficial Suplemento 209 de 08-jun.-2010. Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno RALORTI, Última modificación: 19-abr.-2016. Art. 72, 77, 158

Sanciones por incumplimiento de declaración

Por otra parte, en el caso de no cumplir las declaraciones, el Art. 97 del Código Tributario, indica que “el incumplimiento de deberes formales acarreará responsabilidad pecuniaria para el sujeto pasivo de la obligación tributaria, sea persona natural o jurídica, sin perjuicio de las demás responsabilidades a que hubiere lugar”.

Para el caso de obligación tributaria no satisfecha, el Art. 21 del Código Tributario establece que “el interés anual equivale a 1,5 veces la tasa activa referencial para noventa días determinada por el Banco Central del Ecuador, desde la fecha de su exigibilidad hasta la de su extinción. Este interés se calculará de acuerdo con las tasas de interés aplicables a cada período trimestral que dure la mora por cada mes de retraso sin lugar a liquidaciones diarias; la fracción de mes se liquidará como mes completo”.

Informatización de procesos

En cuanto al nivel de tecnificación de los procesos de la administración tributaria, hoy en día los contribuyentes pueden acceder a servicios desde el sitio web del SRI, los principales servicios en línea que ofrece la institución son:

- Actualización de RUC
- Recuperación de claves,
- Resumen de datos fiscales para la declaración del impuesto a la renta
- Exoneración y rebajas de impuestos vehiculares
- Automatización del proceso de carga de vehículos importados
- Consulta de código de creación de subcategorías vehiculares
- Emisión de certificados para personas naturales y sociedades
- Códigos QR en declaraciones y certificados en línea
- Consulta de vehículos por identificación del propietario y valores a pagar.

Figura 7 Servicios en línea SRI



Fuente: Estadísticas Generales de Recaudación - Informe Rendición de cuentas 2015 – SRI

Por otro lado, con el fin de facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los pequeños contribuyentes (personas naturales no obligados a llevar contabilidad), el SRI ofrece la plataforma web “SRI & Yo en línea”, esta herramienta permite el registro de los ingresos y egresos, emisión, envío y anulación de comprobantes electrónicos, registro de comprobantes físicos y reporte automático de transacciones.

Cabe mencionar que, en Ecuador, el nuevo esquema de emisión de comprobantes electrónicos se empezó a discutir desde el 2012, sin embargo, con la resolución NAC-DGERCGC15-00000004 publicada en el Registro oficial el 12 de enero de 2015 establece la obligatoriedad de emisión de comprobantes electrónicos desde el 1 de febrero del 2015; el sistema comprende los siguientes documentos: facturas, comprobantes de retención, notas de crédito y débito y guías de remisión.

El SRI indica que la emisión electrónica de los comprobantes supone un menor costo en el cumplimiento de obligaciones tributarias, mayor seguridad en el resguardo de los documentos, eliminación de almacenamiento físico, cuidado del ambiente y consulta en línea

de la validación de la transacción (El comercio, 2015). A la fecha el número de contribuyentes que usan el sistema de facturación electrónica asciende a 22.916 (SRI, 2017).

Datos generales sobre el rendimiento de los ingresos tributarios

Cabe indicar que la recaudación tributaria puede expresarse como efectiva o neta, para el SRI, la recaudación efectiva constituye al valor recaudado sin restar las devoluciones de impuestos, multas, intereses e impuesto redimible a las botellas plásticas, por su parte, la recaudación neta es igual a la recaudación total menos los valores por devolución de impuestos (SRI, 2015). La tabla 9 muestra los niveles de recaudación efectiva y neta reportados por el SRI en el periodo 2012-2016.

Tabla 9 Recaudación tributaria SRI: efectiva y Neta (miles de dólares), 2012-2016

Recaudación	2012	2013	2014	2015	2016
Efectiva	11,264,894	12,757,722	13,616,817	13,950,016	12,662,664
Neta	11,090,656	12,513,479	13,313,491	13,693,064	12,564,837
Crecim. Efectivo		13.25%	6.73%	2.45%	-9.23%
Crecim. Neto		12.83%	6.39%	2.85%	-8.24%

Fuente: Estadísticas Generales de Recaudación SRI (2012 -2016)

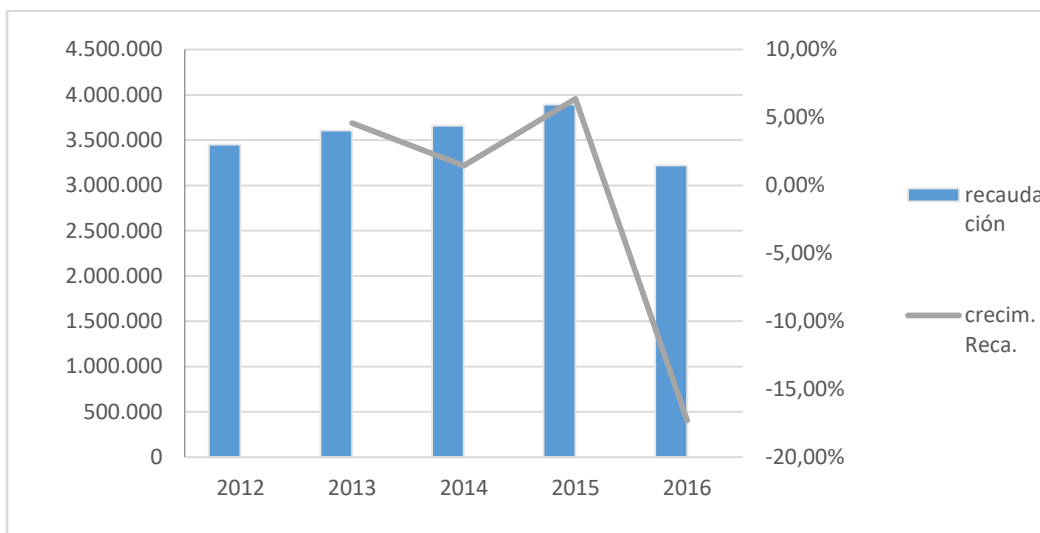
Elaboración: Autores

En la tabla 9 se puede notar que en el periodo 2012-2015 la recaudación tributaria efectiva y neta aumentaron, sin embargo, su aumento cada vez fue menor, en el periodo 2012-2013 el crecimiento efectivo y neto de la recaudación fue 13.3% y 12.8% respectivamente, mientras que en el periodo 2014-2015 el crecimiento de la recaudación efectiva fue 2.4% y la neta fue 2.9%. La coyuntura económica en el periodo 2015-2016 fue particular y difícil, su efecto se evidencia en la disminución de la recaudación, entre enero y noviembre del 2016, el nivel recaudado cumplió solo el 87%⁷ de valor que se estableció como meta (SRI).

Por otra parte, la recaudación del SENA E en el periodo 2014-2015 presentó un crecimiento de 6,38%, mientras que en el 2015-2016 disminuyó considerablemente en 17.31%, la disminución de la recaudación se atribuye a las salvaguardas.

⁷Valor meta del total recaudación sin remisión y sin contribuciones solidarias

Figura 8 Recaudación Total SENAE

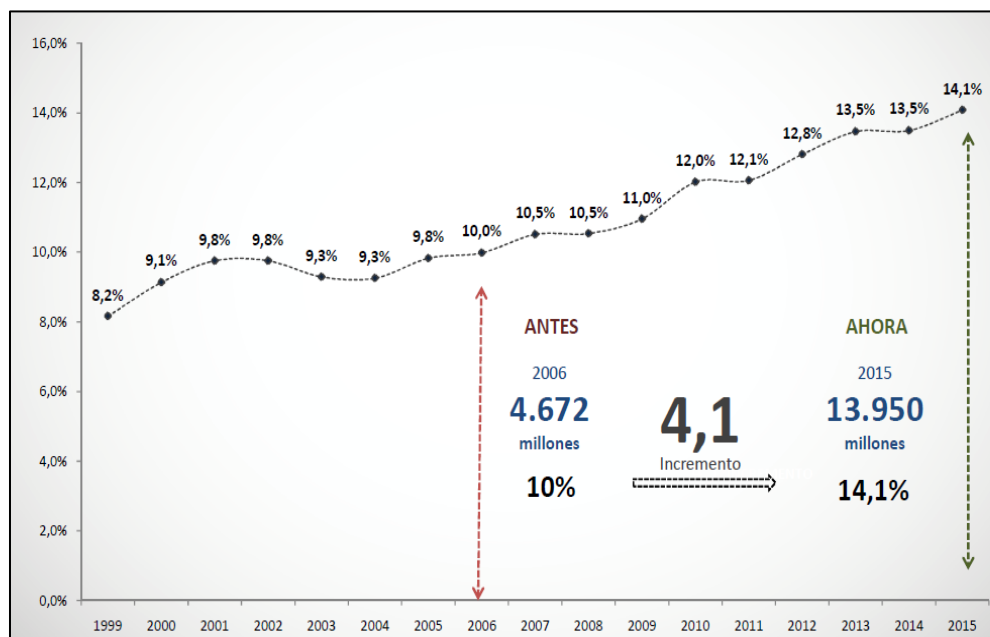


Fuente: Estadísticas de recaudación por tributo SENAE (2012 -2016)

Elaboración: Autores

Respecto a la presión fiscal correspondiente a los impuestos recaudados por el SRI, en la figura 9 se aprecia la tendencia positiva de esta, en el periodo 2012-2015 este indicador aumentó en 2%, pasando de 12.1% a 14.1%.

Figura 9 Evolución de la contribución tributaria en Ecuador, 1999-2015



Fuente: Estadísticas Generales de Recaudación - Informe Rendición de cuentas 2015 – SRI

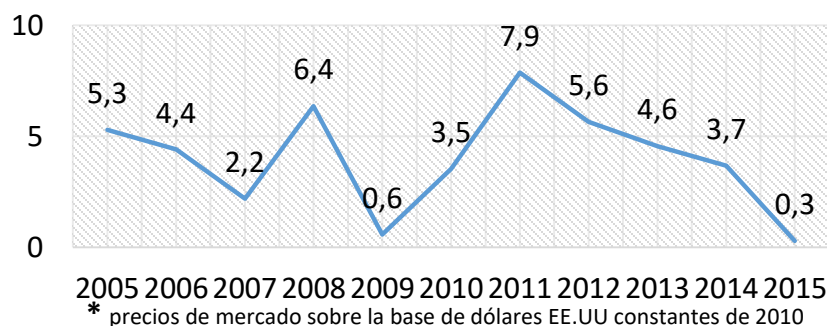
Cabe indicar que, si se considera los aranceles, la presión fiscal es mayor, según una publicación elaborada por importantes organismos internacionales, en el 2014 la recaudación tributaria como porcentaje del PIB en Ecuador fue 19% (OECD et al, 2016), dicho valor es relativamente cercano al promedio latinoamericano para ese año.

Por su parte, desde el 2006 hasta el año 2015 la presión fiscal de los impuestos administrados por el SRI aumentó 4.1%, cabe indicar que, la institución manifiesta que el incremento de la presión fiscal en dicho periodo se atribuye al desarrollo continuo de la gestión tributaria y no a las reformas. El 92.7% del incremento de la presión fiscal se atribuye a la eficiencia de la gestión administrativa, pues la mejora de sistemas de alta tecnología y servicios en línea y el afianzamiento de la cultura tributaria han contribuido en el mejoramiento de los servicios que ofrece la institución (SRI, 2015).

Respecto al año 2016, es importante mencionar que este se caracteriza como un periodo de recesión, pues los efectos de las políticas implementadas para enfrentar la caída del precio del petróleo, la apreciación del dólar y el terremoto afectaron en cierta medida el desempeño de la economía, disminuyendo así el consumo y por ende la recaudación de impuestos.

En la figura 10, a través de la tasa de crecimiento del PIB se puede observar que el 2012 fue el inicio de las dificultades que afrontaría el país, la situación se agravó en el 2015 y en el 2016 se recurrió al financiamiento externo, la colocación de bonos en septiembre por \$1.000 millones a una tasa de 10,71%, el crédito de \$2.000 millones con China para inversión pública y el de \$364 millones con el FMI para equilibrar la balanza de pagos elevaron los niveles de deuda pública a 39.5% del PIB (El Universo, 2016).

Figura 10 Tasa de Crecimiento % anual del PIB* Ecuador



Fuente: Banco Mundial (2005 -2015)

Elaboración: Autores

3.5.2.2 Diagnóstico de la recaudación y gestión administrativa tributaria de Colombia

De la administración tributaria

En Colombia, el único organismo autorizado para realizar el recaudo de los tributos es la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN).

La DIAN es una Unidad Administrativa Especial de Colombia cuyo principal objetivo es garantizar la seguridad fiscal a través del control y gestión del cumplimiento de las obligaciones tributarias, aduaneras y cambiarias de dicho país. Esta entidad nace de la fusión de dos entidades: la Dirección de Impuestos Nacionales (DIN) y la Dirección de Aduanas Nacionales (DAN) en 1993 a través del decreto 2117 de 1992 (Rodríguez, 2008)

La DIAN está a cargo de un Director General, el mismo que en ocasiones puede ser delegado según la normativa legal vigente lo permita. Entre las principales funciones de la DIAN se encuentran:

- Vigilancia sobre el cumplimiento del régimen cambiario en materia de importación y exportación de bienes y servicios.
- Administración de los impuestos y vigilancia sobre el cumplimiento de las obligaciones tributarias.
- Administración de la gestión aduanera y vigilancia sobre el cumplimiento de las obligaciones aduaneras.

Tipos de impuestos

En Colombia, los impuestos pueden ser directos o indirectos dependiendo de la forma en la que éstas se apliquen. Sin embargo, se clasifican según la unidad administrativa correspondiente:

Impuestos Nacionales

Son impuestos presentados por el poder ejecutivo, los mismos que son aprobados únicamente por el Congreso Nacional de Colombia. Estos se hacen efectivos mediante

disposición presidencial y su posterior publicación en el diario de mayor circulación de este país. Entre los más importantes se encuentran:

- **Impuesto al Valor Agregado (IVA)**

Este impuesto recae principalmente sobre venta de carácter nacional de bienes (no exentos) y servicios (dentro de territorio colombiano). Varía dependiendo del tipo de bien o servicio, al 2016 se tiene la siguiente distribución:

Figura 11 Tarifas vigentes del impuesto sobre las ventas IVA

Tarifa	Norma
0% →	Aplica a los exportadores y otros bienes mencionados en el artículo 481 del E.T.
	Productores de bienes mencionados en el artículo 440 del E.T.
1.6% →	Mano de obra prestada por CTA's y PCTA's
	Servicios de aseo, empresas temporales de empleo y vigilancia
10% →	Bienes gravados del artículo 468-1 del E.T.
	Servicios gravados del artículo 468-3 del E.T.
14% →	Aplica a productores e importadores de cerveza
	Esta tarifa cambia a partir de Enero de 2011 por 16%
16% → <small>* Tarifa general del IVA</small>	Aplica a todo tipo de bien o servicio gravado
20% →	Vehículos camperos, barcos de recreo y deportes
	Servicio de telefonía celular
25% →	Vehículos mencionados en el numeral 2 del art. 471 del E.T.
35% →	Vehículos, barcos y aerodinos del numeral 3 del art. 471 del E.T.
	Licores del art. 473 del E.T.

Fuente: Actualicese.com (2016).

- **Impuesto de Renta y Ganancia Ocasional**

Se trata de un tributo que grava la renta y las ganancias de las personas tanto jurídicas como naturales e incluye a firmas extranjeras radicadas en el país. Existen 2 maneras de establecer la base imponible del mismo:

- Sistema Ordinario

Grava los ingresos generados por la actividad económica del contribuyente.

- Renta Presuntiva

Base gravable mínima, equivalente al 3% del total del capital del contribuyente en el día anterior de la culminación del año fiscal.

La tarifa de este impuesto es del 25% (vigente desde el 2013) para personas jurídicas. Por su parte, la Ganancia Ocasional se refiere a ingresos que no provengan de la actividad económica del contribuyente, tales como: herencias, activos fijos, loterías, premios y demás. Este impuesto, del 10%, es calculado sobre la base de la ganancia y se declara en conjunto con el Impuesto a la Renta.

- **Impuesto de Timbre Nacional**

Se trata de un impuesto sobre documentos que evidencian la transición de las obligaciones (desde su constitución hasta su extinción), así como su extensión o medio de transporte. La tarifa es del 1.5%.

- **Contribuciones Especiales**

Las Contribuciones Especiales son gravámenes que establece el gobierno nacional con el fin de cubrir necesidades específicas en el presupuesto de la nación. La más importante es el Gravamen a los Movimientos Financieros (GMF), que aplica para las transacciones financieras relacionadas al Banco de la República (Banco Central de Colombia). La tasa es del 0.4% por transacción.

- **Impuesto de Renta para la Equidad (CREE)**

Este impuesto es aplicable a los contribuyentes (sociedades únicamente) que presenten ingresos que sean idóneos para aumentar su patrimonio (por ejemplo, utilidades). La tarifa es del 9%. Este impuesto dio fin a algunas contribuciones sociales que se deducían en nómina.

- **Impuesto Nacional al Consumo**

El impuesto se aplica principalmente a los sectores de vehículos, telecomunicaciones, comidas y bebidas. Las tarifas según el bien o servicio, oscilan entre 0, 5 y 16%.

Impuestos Departamentales

Son los impuestos empleados cuya misión es disminuir considerablemente el consumo de productos nocivos para la salud, tales como: cerveza, tabaco, cigarrillo, entre otros.

Impuestos Municipales

- **Impuesto de Industria y Comercio**

Este impuesto grava toda actividad económica que se realiza específicamente en la capital de Colombia de manera ocasional o indefinida, con presencia física o sin ella.

- **Impuesto sobre vehículos automotores**

Impuesto que gravan los vehículos matriculados, su pago es anual y va del 1 de enero al 31 de diciembre de cada año.

Impuestos con mayor recaudación de la administración tributaria

En Colombia, los impuestos que presentan mayores recaudaciones según el último informe de la DIAN en conjunto con la Subdirección de Gestión de Análisis Operacional, son el Impuesto a la Renta y el IVA.

Figura 12 Recaudación por tipo de impuesto 2000 - 2016

Cifras en millones de DOLARES AMERICANOS*

Actualizado a 30 de diciembre de 2016

Año	A. Internos (1+...+10)	1. Renta	2. IVA interno	3. G.M.F.	4. Timbre	5. Seguridad Democrática	6. Patrimonio	7. Riqueza	8. Impuesto al Consumo	9. Impuesto Gasolina y ACPM	10. CREE	B. Externos (13+14)	13. Arancel	14. IVA Externo	C. Por Clasificar /4	Total (A+B+C)
2000	7,104	3,626	2,787	497	193	0	0	0	0	0	0	2,152	843	1,309	17	9,273
2001	8,456	4,463	3,184	625	183	0	0	0	0	0	0	2,349	979	1,370	10	10,815
2002	8,804	4,406	3,203	565	174	456	0	0	0	0	0	2,248	861	1,388	5	11,058
2003	8,888	4,357	3,364	564	178	425	0	0	0	0	0	2,327	795	1,532	7	11,222
2004	11,483	6,053	4,184	855	219	14	159	0	0	0	0	2,883	910	1,973	33	14,399
2005	14,753	7,976	5,246	1,035	290	6	199	0	0	0	0	4,009	1,298	2,711	15	18,776
2006	17,166	9,471	6,004	1,133	337	4	218	0	0	0	0	5,203	1,564	3,639	8	22,378
2007	22,679	12,017	8,188	1,445	415	7	606	0	0	0	0	6,440	2,051	4,389	9	29,128
2008	27,423	14,000	9,654	1,639	412	5	1,713	0	0	0	0	7,195	2,256	4,940	10	34,629
2009	26,205	14,255	9,124	1,459	301	1	1,065	0	0	0	0	5,933	1,929	4,004	13	32,151
2010	29,281	14,797	11,415	1,701	187	2	1,180	0	0	0	0	7,699	2,573	5,126	16	36,996
2011	37,850	18,993	13,602	2,743	67	1	2,443	0	0	0	0	9,169	2,378	6,791	33	47,052
2012	45,747	25,506	14,724	3,041	33	1	2,442	0	0	0	0	9,452	2,201	7,251	23	55,222
2013	47,708	24,910	13,568	3,158	32	2	2,364	0	668	1,457	1,549	8,714	2,262	6,451	75	56,497
2014	48,681	19,897	14,311	3,222	36	0	2,243	0	883	1,491	6,598	8,975	2,191	6,784	18	57,673
2015	38,540	15,457	11,051	2,462	38	0	0	2,044	681	1,251	5,556	7,498	1,856	5,642	17	46,055
Ene-nov 2016p	33,252	13,231	9,688	2,097	32	0	0	1,700	595	1,127	4,782	5,763	1,345	4,418	7	39,022

Fuente: DIAN. Estadísticas de recaudación por tipo de impuesto 2000 - 2016

Como se observa en el gráfico, en el 2016, la DIAN recaudó aproximadamente \$13.23 millones de dólares en Impuesto a la Renta, \$9,69 millones de dólares en IVA y \$4,78 millones de dólares en CREE, conformando así el 71% de la recaudación total.

No obstante, la recaudación total ha disminuido un 11% con respecto al 2015, principalmente por la caída de sus tres impuestos más representativos, teniendo el IVA un mayor impacto con -11% de crecimiento con respecto al año anterior; mientras que el IR se contrae un 9%. Evidenciándose así, la caída del consumo doméstico para el 2016.

Distribución de la carga tributaria

Posterior al análisis de los tributos más recaudados y tomando en cuenta que, CREE es el tercer impuesto más recaudado y solo aplicable a personas jurídicas, se puede atribuir que la carga tributaria recae mayoritariamente en las empresas.

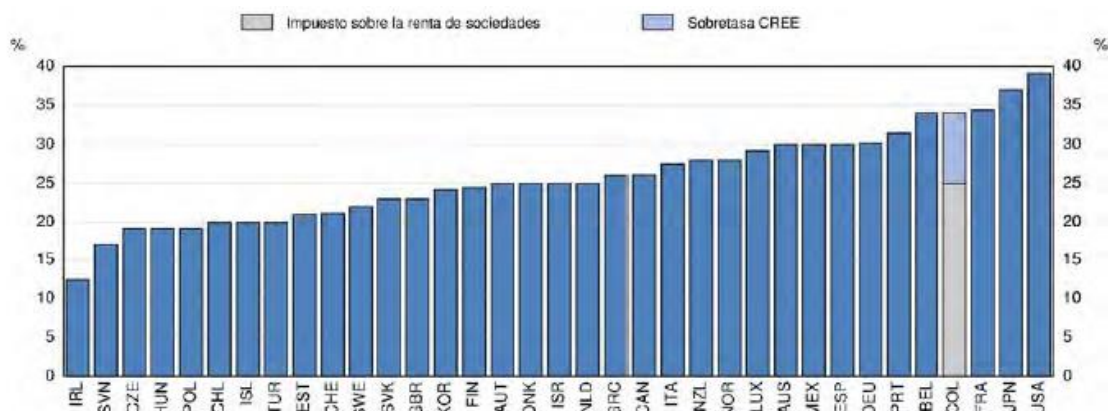
Dicha carga tributaria es prominente debido al efecto combinado de las tasas del impuesto a la renta de las sociedades, el impuesto al patrimonio neto con el que se gravan los activos de las compañías y el IVA que se impone sobre la inversión. La tasa del IR a sociedades es del 25% al 2016, la cual se ubica sobre los estándares internacionales, ocasionando desincentivos a la inversión, sobre todo al sector no petrolero (OCDE, 2015).

Por otra parte, con el propósito de fomentar la disminución de los impuestos sobre la nómina y disminuir los vacíos legales en materia tributaria, el estado colombiano decidió implementar una sobretasa del 9% en 2012 (CREE) que se impone sobre una base más amplia. Dado que el IR de las sociedades y el mencionado CREE tienen bases impositivas, retenciones y sistemas de declaración distintos, la reforma introdujo una complejidad aún mayor.

Sin embargo, según la literatura, para aumentar la eficiencia y el crecimiento, el IR de sociedades y el CREE deberían unificarse, ampliando la base impositiva y reduciendo la tasa mixta. Esto es lo que se espera suceda para el 2017 con la reforma aprobada en diciembre del 2016 (OCDE, 2015).

Este incremento en la inversión y posteriormente del crecimiento subsanaría en el largo plazo gran parte de las pérdidas temporales de ingresos.

Figura 13 Tasas impositivas en 2014



Fuente: Base de datos OCDE (2014).

Tanto las personas naturales como las jurídicas están sujetas a un impuesto sobre el patrimonio que grava los activos netos. Este impuesto fue implantado en el 2011 a una tasa del 6% con un plazo de cuatro años para su cancelación. Dicho impuesto recae principalmente en las compañías; tan solo un número muy pequeño de personas naturales (0,01% de la población) paga este impuesto, ya que existen muchas exenciones para este tipo de contribuyentes y la identificación de su patrimonio resulta complejo. No obstante, esta ley (aprobada a finales del 2014), se extenderá hasta el 2018 para personas naturales, las personas jurídicas, por su parte, dejarán de cancelar este impuesto en el 2017.

Este punto es muy importante ya que el impuesto sobre el patrimonio incrementa las tasas efectivas del IR de las sociedades y el retorno sobre la inversión (tan fundamental para llegar al punto de equilibrio), deformando la distribución del capital.

La alternativa parece ser la implementación de un IVA basado en el consumo, de manera que se reduzca la carga tributaria en la inversión. Las compañías que pagan este impuesto según su tasa general del 16% no reciben una devolución del IVA pagado al realizar sus inversiones, extendiendo significativamente el costo de inversión en Colombia. Por tanto, una reforma tributaria que imponga el IVA únicamente al consumo (excluyendo por completo a la inversión) resulta muy necesario.

Pasos para declaración impuestos

El primer paso es ingresar a la página de la DIAN y preparar de la declaración de IR que se va a presentar al banco donde se efectuará el pago. En esta página se encuentra un borrador que se debe completar con información exacta de ingresos, gastos y otras obligaciones gravables del año anterior a la declaración, de forma que quede registrado en la DIAN y ésta sirva de guía para la declaración final (Portafolio, 2016).

Para ello, se debe dar clic a la opción “Otros servicios”, luego “Prevalidadores” y abrir un archivo de Excel en la cual se debe agregar la información que se solicita. Una vez terminado este paso, es recomendable imprimir el archivo para tener una base sobre la cual se trabajará la declaración final.

Luego, de culminar la prevalidación se debe seleccionar el formulario correspondiente, éste puede ser tramitado online con base en el archivo borrador.

Para personas naturales no obligadas a llevar contabilidad aplican los formatos 230, 210 (IMAS e IMAN respectivamente) dependiendo del contribuyente. Es importante recordar que el formulario no puede ser impreso en blanco, ni llenado a mano: debe ser procesado en línea únicamente.

Es importante mencionar que la información que se provea en la prevalidación debe ir acorde a lo presentado en el formulario dado que ambas son consideradas por la DIAN.

La selección del formulario dependerá del tipo de personal natural; IMAN (Impuesto Mínimo Alternativo Nacional) para los contribuyentes en relación de dependencia e IMAS (Impuesto Mínimo Alternativo Simple) para los contribuyentes que trabajan por cuenta propia (Portafolio, 2016).

Finalmente, una vez seleccionado el formulario y alineado a la información presentada en la prevalidación, se debe proceder a firmarla a través de la firma digital disponible en el sistema y estará lista para ser presentada y cancelada en el banco correspondiente.

Automatización de procesos

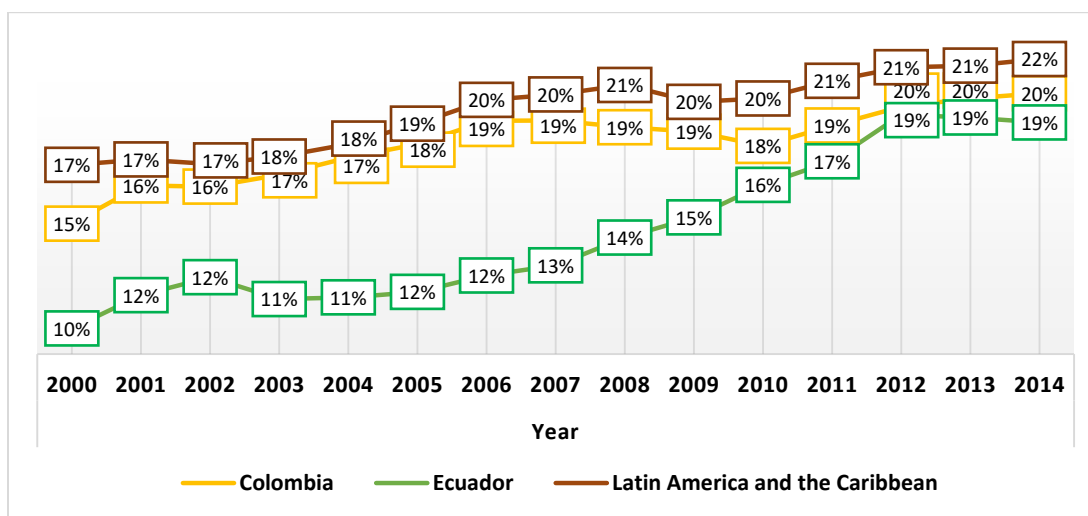
La base para una buena administración tributaria es la información. Es por esto que la DIAN ha ido mejorando a través de los años. Los resultados de este cambio han sido considerables y muy evidentes, se ha impulsado un crecimiento de procesos administrativos virtuales, tanto formularios como declaraciones.

Registro Único Tributario (RUT): El RUT fue creado con la finalidad de identificar, ubicar y clasificar a los contribuyentes. Esto significó una inminente simplificación en los procesos administrativos de la entidad, en la medida en que fueron asociados a los muchos registros existentes, como el registro nacional de exportadores de bienes y servicios, el tributario, el de vendedores, el de usuarios aduaneros autorizados y demás.

Comunicación masiva virtual (Portal de la DIAN): El MUISCA mejoró notablemente la página virtual de la entidad con el propósito de ofrecer información y asistencia a través de ella, además de hacer más eficiente y sencillo el cumplimiento de obligaciones tributarias por medio de los servicios electrónicos.

Datos generales sobre el rendimiento de los ingresos tributarios

Figura 14 Ingresos tributarios como porcentaje del PIB



Fuente: Base de datos OCDE (2000 – 2014).

Elaboración: Autores.

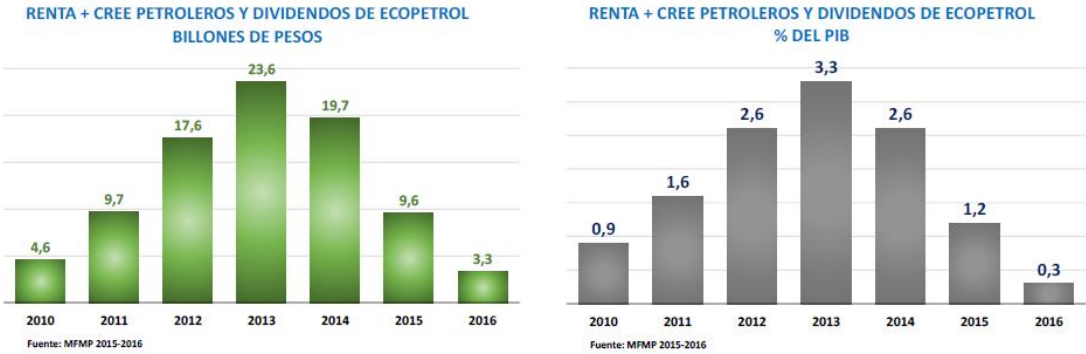
En el 2015, la recaudación tributaria en Colombia crece 8% frente a lo obtenido en el 2014, esto evidentemente no muestra una mejoría en los ingresos por tributos frente a lo

alcanzado en periodos anteriores, a pesar de los esfuerzos por incrementar la recaudación mediante las tres reformas tributarias consecutivas (2010, 2012 y 2014) que efectuó la DIAN.

Una de las causas, evidentemente, es la fuerte reducción del precio del petróleo, desde el segundo semestre del 2014, que afectó enérgicamente los ingresos petroleros y con ello, los ingresos del Estado. En el primer semestre del 2014, el precio promedio del petróleo Brent fue de US\$109 el barril mientras que la segunda parte del año ascendió a US\$88 el barril, cerrando el año en US\$51 el barril de petróleo, para finalmente en el 2015 llegar a un precio promedio de US\$53 el barril (Contraloría General de la República, 2016).

Estos factores impactaron fuertemente las finanzas públicas de Colombia. Entre 2013 y 2015 los ingresos por tributos procedentes de la renta petrolera (que incluye IR y CREE más dividendos de Ecopetrol) pasaron de \$23,6 billones a \$9.6 billones en 2015. En términos de PIB, la renta petrolera pasó de representar el 3.3% en 2013 a 1.2% en el 2015 y para el 2016 posiblemente sea el 0.3% del PIB total, aunque aún no se posee información oficial al respecto (Contraloría General de la República, 2016).

Figura 15 Ingresos de IR + CREE y dividendos petroleros (en pesos colombianos)



Fuente: Marco Fiscal de Mediano Plazo (2010 – 2016).

3.5.2.3 Comparación de la recaudación y gestión administrativa tributaria de Ecuador y Colombia.

La tabla 10 muestra las diferencias del desempeño y gestión tributaria de las administraciones de Ecuador y Colombia.

Tabla 10 Sistema Tributario Ecuador y Colombia, 2012-2016

CARACTERIS TICAS	ECUADOR	COLOMBIA	DIFERENCIAS
Estructura de la administración tributaria: Entidades autorizadas por la ley para recaudar y administrar impuestos.	<p>La administración de los ingresos del estado por concepto de impuestos se realiza a través de entidades de régimen central, seccional y de excepción.</p> <p>La administración tributaria central la lleva acabo el SRI y el SENA E, el primero se enfoca en la administración de los tributos internos y el segundo de los tributos de comercio exterior.</p> <p>La administración de seccional es función del Prefecto Provincial o el Alcalde, quienes la realizan a través de las dependencias, direcciones u órganos administrativos que la ley determine, siendo los encargados de recaudar los tributos no fiscales adicionales a los provinciales o municipales</p> <p>La administración tributaria de excepción excluye lo dispuesto en los artículos anteriores.</p>	<p>La administración tributaria en Colombia está dividida en tres secciones: nacional, municipal y departamental.</p> <p>La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) es una Unidad Administrativa Especial que recauda los impuestos nacionales con el propósito de garantizar la seguridad fiscal en materia tributaria y aduanera según Decreto No. 2117 en 1992.</p> <p>Los impuestos departamentales son los administrados por los departamentos, es decir, entidades en los que se encuentra dividida políticamente la nación.</p> <p>Los impuestos municipales corresponden a la administración del Municipio de una jurisdicción territorial, la misma que posee autonomía política, fiscal y administrativa dentro de los límites que señala la Ley.</p>	<p>En el caso de Ecuador, las entidades principales recaudadoras de tributos internos y externos son 2 (SRI y SENA E), ambas entidades trabajan en conjunto para la recaudación de IVA e ICE.</p> <p>En Colombia solo 1 entidad (DIAN) se encarga de la recaudación de impuestos sobre las operaciones internas y de comercio exterior.</p>
Impuestos de la administración central/nacional	<p>Los impuestos que administra el SRI, divididos en impuestos directos e indirectos son los siguientes:</p> <p>Impuestos Directos: Impuesto a la renta, impuesto a la salida de divisas, a los activos en el exterior, a la contaminación vehicular y a los vehículos motorizados.</p> <p>Impuestos Indirectos: IVA, ICE y a las botellas plásticas no retornables.</p> <p>Los impuestos que administra el SENA E son: aranceles ad. valorem, IVA e ICE a las importaciones, fondo de desarrollo para la infancia (FODINFA) y otros (derechos consulares, gastos remate y venta directa, intereses, licencias de salida, multas, salvaguarda, valor de la garantía, valor del remate, tasas y el valor de las notas de crédito, etc.)</p>	<p>Los impuestos nacionales recaudados por la DIAN, están divididos en impuestos directos e indirectos, entre los principales se encuentran:</p> <p>Impuestos Directos: Impuesto al patrimonio, impuesto CREE, Impuesto sobre la Renta y complementarios.</p> <p>Impuestos Indirectos: Impuesto a las Ventas, Gravamen de Movimientos Financieros e Impuesto de timbre.</p>	<p>Ambas administraciones se enfocan en la recaudación impuestos sobre el consumo y sobre los ingresos, sin embargo, administran otros impuestos que se ajustan a las necesidades del país, por ejemplo, en Ecuador, desde el 2012 se recauda el impuesto a la contaminación vehicular; por el lado de Colombia, desde el 2013, las sociedades deben pagar el impuesto de la renta para la equidad CREE, en beneficio de los trabajadores</p>
Presión fiscal: Relación entre la recaudación de tributos y el PIB (No considera los impuestos de gobiernos locales)	<p>La presión fiscal correspondiente a los impuestos recaudados por el SRI, en el periodo 2012-2015 aumentó en 2%, pasando de 12.1% a 14.1%, sin embargo, al considerar los aranceles, la presión fiscal en el 2014 fue 19% (OCDE), desde el 2012 ha disminuyó 0.3%.</p>	<p>La presión fiscal fue 20% en el 2014 según informe de la OCDE. El porcentaje se ha mantenido desde 2012, no obstante, para el 2015 se reduce al 16% debido a la caída del petróleo principalmente.</p>	<p>La presión fiscal de los impuestos recaudados por el SRI es menor que en Colombia, pero al considerar la recaudación de impuestos y aranceles, la presión fiscal de ambos países ronda por 20%.</p>

<p>Niveles de recaudación Para el SRI, la recaudación efectiva constituye al valor recaudado sin restar las devoluciones de impuestos, multas, intereses e impuesto redimible a las botellas plásticas</p>	<p>En el periodo 2012-2015 la recaudación tributaria efectiva del SRI aumentaba, sin embargo, su aumento cada vez era menor, pues en el periodo 2012-2013 el crecimiento efectivo de la recaudación fue 13.3%, mientras que en el periodo 2014-2015 fue 2.4%. Entre enero y noviembre del 2016 la recaudación disminuyó, pues el nivel recaudado cumplió solo el 87% de valor que se estableció como meta. Por otra parte, la recaudación conjunta del SRI y SENAE en el periodo 2014-2015 presentó un crecimiento de 6,6%.</p>	<p>En el periodo 2012-2015 la recaudación tributaria efectiva de la DIAN ha aumentado en términos nominales, sin embargo, su crecimiento se ha mantenido, pues en el periodo 2012-2013 el crecimiento de la recaudación fue 6.26%, mientras que para el periodo 2013-2014 y 2014-2015 creció en 8% en ambos periodos.</p>	<p>En el periodo 2012-2013 la recaudación en Ecuador creció más que en Colombia, sin embargo, para los periodos posteriores el crecimiento de la recaudación en Colombia aumentó, mientras que en Ecuador disminuyó considerablemente, así el SRI no alcanzó su meta de recaudación en el 2016.</p>
<p>Principales ingresos tributarios: Impuestos que aportan más a los ingresos tributarios.</p>	<p>En el periodo 2012-2016 la principal fuente de ingreso del sistema tributario es el IVA, seguido del impuesto a la renta. En el 2015, El IVA representó 88% del total de los impuestos indirectos y el IR representa 73% del total de impuestos directos. Por otro lado, los impuestos de baja recaudación son el impuesto a los activos en el exterior y el impuesto redimible a las botellas plásticas no retornables. En cuanto a los tributos que maneja el SENAE, en el periodo 2012-2015 la principal fuente de su recaudación fue el IVA de las importaciones, seguido de aranceles ad. valorem, sin embargo, el rubro otros tributos ha aumentado considerablemente en el 2015 y 2016.</p>	<p>Según las estadísticas de recaudo mensual de Colombia el impuesto a la renta es el impuesto con mayor recaudación, en el 2016 se recaudó \$13,231 millones de dólares (40'321,527 billones pesos colombianos) El IVA es el segundo impuesto de mayor, en el 2016 se recaudó \$9,688 millones de dólares (29'737,692 billones de pesos colombianos).</p>	<p>Al contrario que en Ecuador, el principal ingreso de la administración tributaria colombiana es el impuesto a la renta, seguido del IVA. En Colombia se recauda más por impuestos sobre los ingresos de los contribuyentes, mientras que en Ecuador su principal fuente viene de los impuestos sobre el consumo.</p>
<p>Tarifas de los principales impuestos</p>	<p>Impuesto al valor agregado Tarifa 14%: todo producto o servicio que no grave tarifa 0%. Impuesto a la renta Sociedades: 22% sobre la base imponible de sociedades constituidas en Ecuador, sucursales de sociedades extranjeras domiciliadas en el país y establecimientos permanentes de sociedades extranjeras no domiciliadas Personas naturales y sucesiones indivisas: en función del rango en el que se encuentre la base imponible se aplica la tarifa, la fracción básica mínima para el 2016 fue \$11.170, mientras que en el 2012 fue \$9720.</p>	<p>Impuesto al valor agregado Varía de acuerdo al tipo de bien o servicio, pero la tarifa general es del 16%. Impuesto a la renta La tarifa para personas jurídicas es del 25% desde el 2013. Impuesto ganancia ocasional: 10% según reforma tributaria (Ley 1607) del 2012.</p>	<p>Las tarifas de los principales impuestos son mayores en Colombia que en Ecuador. A pesar del incremento temporal del IVA, la tarifa en Ecuador aún es menor en 2 puntos porcentuales que la tarifa general de Colombia (16%). En cuanto al impuesto a la renta para sociedades, la tarifa es mayor en Colombia, desde el 2013, en dicho país la tarifa es 25%, mientras que desde el 2012, en Ecuador la tarifa es 22%.</p>
<p>Declaraciones</p>	<p>En el periodo 2012-2015 el número de declaraciones mantuvo una tendencia creciente, datos del SRI, indican que, en el 2015, 8 de cada 10 sociedades declaran oportunamente el pago del impuesto a la renta, pues en el 2012</p>	<p>En 2015, 2.086.085 contribuyentes presentaron declaración de renta por el año gravable 2014, de los cuales el 59,5% (1.241.499) declararon impuesto a cargo mayor a \$0;</p>	<p>Las declaraciones no presentan mayor variedad entre países, pero es importante fomentar la cultura tributaria en la ciudadanía para que se</p>

	<p>el 63,46% de las sociedades presentaron a tiempo su declaración, mientras que en el 2015 la proporción aumentó a 84,32%. En cuanto, a la declaración del IVA, el SRI indicó que, en el 2015, 9 de cada 10 contribuyentes ecuatorianos cumplen con la presentación de este impuesto, en el año 2012 el 69,84% de los contribuyentes presentaron la declaración del IVA, para el 2015 la proporción aumentó a 87%</p>	<p>mientras que para el 40.5% restante, su actividad generadora de renta no condujo a liquidación alguna de impuesto. Por su parte, 619.944 contribuyentes que equivalen al 29.7%, declararon saldo a pagar mayor a \$0; lo anterior, permite afirmar que en términos del monto declarado como impuesto a cargo, sólo el 21.4% fue declarado como saldo a pagar, lo que permite establecer que el restante 78.6% ya fue cancelado vía retención en la fuente, saldos a favor o anticipo de impuestos.</p>	<p>efectúen estas obligaciones sin mayores inconvenientes. En este punto, Ecuador tiene un punto a su favor, pues presenta una mayor iniciativa de comunicación.</p>
<p>Procedimientos de declaración de los principales impuestos</p>	<p>En cuanto al procedimiento para la declaración del impuesto a la renta e IVA, estas deben enviarse a través del sitio web del SRI, previo a su envío la declaración se elabora en el DIMM, este dispone de varios formularios según el tipo de impuesto y contribuyente, cabe indicar que los contribuyentes pueden acceder fácilmente al software, a través de manuales elaborados por el SRI se explica el uso del DIMM. Después de elaborar el formulario, este es sometido a verificaciones, en caso de ser aceptado, el sistema muestra el informe de transacción y posteriormente el resumen de la declaración, en el cual se visualiza el valor a pagar con la fecha máxima para realizarlo. Por último, la declaración se almacena en la base de datos del SRI y se genera un comprobante electrónico para pago.</p>	<p>En el caso de Colombia, la declaración del impuesto a la renta es más compleja. Existen tres métodos para el cálculo del impuesto y cada uno de éstos presenta dos categorías a las cuales el contribuyente deberá acogerse dependiendo de los requisitos que cumpla. Luego de esto, deberá llenar un formulario (210, 110, 230 y 240, dependiendo de su categoría) y posteriormente, enviarlo a través de la página de la DIAN, previa suscripción o solicitar de forma gratuita formularios en los puntos de contacto de la DIAN. Una vez que el informe sea aceptado, se emite una notificación para efectuar el pago correspondiente si el caso lo amerita.</p>	<p>Los procedimientos para llevar a cabo la declaración son similares entre países, sin embargo, es evidente que Ecuador presenta un procedimiento mucho más estándar que permite a los contribuyentes cumplir con sus obligaciones tributarias de manera más eficiente. A diferencia de Colombia, en la cual se puede observar una serie de pasos que pueden confundir al contribuyente en el proceso y esto puede ocasionar el no cumplimiento de sus haberes tributarios.</p>
<p>Sanciones de incumplimiento por pago de impuesto</p>	<p>Para el caso de obligación tributaria no satisfecha, el Art. 21 del Código Tributario establece que el interés anual equivale a 1,5 veces la tasa activa referencial para noventa días determinada por el Banco Central del Ecuador. Este interés se calcula de acuerdo con las tasas de interés aplicables a cada período trimestral que dure la mora por cada mes de retraso sin lugar a liquidaciones diarias.</p>	<p>Existen diferentes tipos de sanciones, que van del Art. 641 a 656 del Estatuto Tributario. Por ejemplo, la no declaración del impuesto a la renta ocasiona que se deba cancelar el 20% del total de las consignaciones bancarias o de ingresos brutos del período no declarado o de los ingresos registrados en la última declaración.</p>	<p>Las sanciones para ambos países son variables y dependen mucho de la estructura en el pago de impuestos según tipo de contribuyente; sin embargo, un punto importante a resaltar es que mientras Colombia prefiere aplicar multas mediante tarifas, Ecuador utiliza mayormente tasas.</p>
<p>Automatización de procesos: Plataformas y comprobantes electrónicos</p>	<p>En cuanto al nivel de tecnificación de los procesos de la administración tributaria, hoy en día los contribuyentes pueden acceder a muchos servicios desde el sitio web del SRI. Por ejemplo, para facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes</p>	<p>Registro Único Tributario (RUT): El RUT fue creado con la finalidad de identificar, ubicar y clasificar a los contribuyentes. Esto significó una inminente simplificación en los procesos administrativos de la entidad, en la medida en que fueron</p>	<p>El cambio tecnológico en ambos países es evidente, ambos cuentan con un portal de servicios en línea en el cual se pueden realizar diligencias de distinta índole.</p>

Estabilidad de los ingresos: Factores exógenos a la administración tributaria	<p>naturales no obligados a llevar contabilidad, el SRI ofrece la plataforma web “SRI & Yo en línea” Por otro lado, el nuevo esquema de emisión de comprobantes electrónicos se empezó el 1 de febrero del 2015; el sistema comprende: facturas, comprobantes de retención, notas de crédito y débito y guías de remisión.</p>	<p>asociados a los muchos registros existentes. Comunicación masiva virtual (Portal de la DIAN): El MUISCA mejoró notablemente la página virtual de la entidad con el propósito de ofrecer información y asistencia a través de ella, además de hacer más eficiente y sencillo el cumplimiento de obligaciones tributarias por medio de los servicios electrónicos.</p>	<p>La facturación electrónica es otro mecanismo eficiente implementado en estos países. En Colombia se inició en el 2008 (mediante decreto 1929 de 2007), sin embargo, no fue hasta el 2013 que la herramienta se masificó; en el caso ecuatoriano, el sistema empezó en el 2015 y parece ir bastante bien.</p>
	<p>Respecto al año 2016, es importante mencionar que este se caracteriza como un periodo de recesión, pues los efectos de las políticas implementadas para enfrentar la caída del precio del petróleo, la apreciación del dólar y el terremoto del 16 abril del 2016 afectaron en cierta medida el desempeño de la economía, disminuyendo así el consumo y por ende la recaudación de impuestos. La tasa de crecimiento del PIB indica que el 2012 empezó a disminuir pasando de 7.9% a 5.6%; dado que en el 2015 se registró un nivel de crecimiento de 0.3%, en el 2016 se recurrió al financiamiento externo (39.5% del PIB)</p>	<p>Sin duda, el 2016 fue un año de afectaciones, principalmente por la caída del petróleo, fuente significativa de ingresos en el presupuesto de la administración tributaria colombiana. En el 2015, la recaudación tributaria en Colombia crece 8% frente a lo obtenido en el 2014, esto evidentemente no muestra una mejoría en los ingresos por tributos frente a lo alcanzado en periodos anteriores, a pesar de los esfuerzos por incrementar la recaudación mediante las tres reformas tributarias consecutivas (2010, 2012 y 2014) que efectuó la DIAN.</p>	<p>La crisis petrolera es la principal causa de la contracción económica en los países de la región andina, principalmente de aquellos en los que estos ingresos tienen una importante representación en el presupuesto del Estado. Tanto Ecuador, como Colombia resultaron afectados. La apreciación del dólar afectó mucho más a Ecuador, pues lo hizo menos competitivo con respecto a sus países vecinos con moneda propia, agravando un poco más el escenario.</p>

Elaboración: Autores

3.5.3 OPINIÓN ESPECIALISTAS

Respecto a los convenios para evitar la doble imposición que ha firmado Ecuador y que los especialistas consideran más importantes son los CDI con México, España y la CAN; un factor para determinar su importancia es la cantidad de transacciones económicas con otro país, también se indicó que las transacciones económicas relacionadas a servicios (intangibles, servicios profesionales, asistencias técnicas, dividendos, servicios de publicidad y aduaneros) son las que mayor impacto han tenido hasta el momento. Existen muchos servicios que se transan entre Ecuador y España, entre Ecuador y México y obviamente, por cercanía y similitud de mercados, con la CAN.

Por otro lado, se mencionó que la razón que motiva la suscripción de convenios es netamente de carácter comercial, sin embargo, la administración tributaria tiende a ser cautelosa, pues la suscripción de convenios para evitar la doble imposición por parte de los participantes implica un sacrificio fiscal (disminución de los niveles de recaudación), así que,

para atribuir beneficios de los convenios se debería analizar si lo que se gana es más de lo que se pierde, sin embargo, para efectos prácticos es difícil atribuir el impacto un convenio sobre la economía. Cabe indicar que se ha analizado el efecto de los convenios sobre los niveles de recaudación, lamentablemente en las publicaciones del Centro de Estudios fiscales no se analiza ningún otro impacto.

Por su parte, un estudio sobre la incidencia de la aplicación de los CDI's en la recaudación de la administración tributaria del país concluye que aplicar este tipo de convenios no es ventaja en términos de recaudación fiscal, a través de un análisis del impacto que sufre la recaudación tributaria por efectos de salidas de divisas se comprobó que el valor retenido por impuestos es inferior respecto del valor que se hubiera recaudado si no se hubieran aplicado los convenios (Quisigüña, 2015).

En cuanto al incumplimiento de las disposiciones de los convenios, se indicó que la aplicación de este tipo de convenio es obligatoria para las partes y que no queda a potestad de los usuarios el aplicarlo o no, sin embargo, es difícil controlar que los contribuyentes que aplican los convenios cumplan sus lineamientos, no obstante, en el ejercicio fiscal 2016 se observaron en un par de ocasiones un incorrecto uso de estos convenios pero no con los países mencionados anteriormente (México, España y CAN).

Por otro lado, se mencionó que en las consultas de los contribuyentes sobre la aplicación de los convenios, se les indica que deben cumplir con todos los deberes formales que conlleva la aplicación de los convenios, recalándoles que los convenios deben ser aplicados conforme a la redacción de cada uno de ellos, por ejemplo, en el convenio de España y México predomina el criterio de sujeción de residencia, es decir que la mayoría de pagos que se efectúen desde Ecuador no se debe retener valor alguno; mientras que en el convenio de la CAN predomina el criterio de fuente, es decir que si Ecuador paga, debe retener.

Respecto a las ventajas de negociar convenios bilaterales o multilaterales, las opiniones fueron divididas, por un lado, se indicó que negociar un convenio bilateral con uno y con otro país no es práctico, pues las negociaciones implican mucho tiempo, por otro lado, se indicó que negociar directamente con un país es más simple que con varios a la vez.

En cuanto a la Convención, a más de indicarse los beneficios que esta ofrece relacionados al intercambio de información, se mencionó que poder llevar a la práctica los procedimientos que implica puede resultar engorroso; en particular para los países en vías de desarrollo respecto a las potencias mundiales. Las solicitudes de asistencia mutua suelen llevar un tiempo considerable en su ejecución; aun cuando existan este tipo de documentos y exista la buena voluntad de las partes para compartir información y la asistencia solicitada.

También se indicó que para el país resultaría favorable contar con información relacionada a los controles de auditorías de precios de transferencia, sin embargo, puede resultar complicado ser elegibles; y si llegase a ocurrir, pasará varios años para que se lleva a efecto la suscripción. A pesar de lo antes mencionado, se manifestó que el país está interesado en formar parte de la Convención, pero indiscutiblemente este proceso tomará años, ya que primero se debe formar parte del Global Fórum, y así como se ha procedido con otros países miembros del foro, la legislación y el desempeño en intercambio de información del país será sometida a un proceso de evaluación (*peer review process*). Por otro lado, los entrevistados mencionaron que el tema político influye altamente en la decisión de la suscripción de un convenio.

También, se indicó que los beneficios esperados en el largo plazo para el Ecuador ante una posible suscripción a La Convención, básicamente son contar con información de los contribuyentes en transacciones o establecimientos ubicados en los demás países para poder llevar a cabo un proceso determinativo más integral. A mayor información, mejor resultado. Por último, se recomendó que el país debe especializarse más en lo que respecta a la aplicación de los convenios en sus variantes de modelos (OCDE, ONU, CAN), aprender de las experiencias de otras administraciones tributarias de la región y conocer con más detalle sobre las estrategias que desarrollan las multinacionales, para así reforzar controles, una vez que se mejore en estos campos, se podrá abarcar mayor cantidad de información y buscar nuevos convenios que ayuden al país.

4. RESULTADOS

4.1 Los CDIs de Ecuador con Uruguay, Corea, China, Singapur y el MCT de la OCDE.

Parte del proceso de celebración de los CDIs es el tiempo que transcurre entre la fecha de su firma y entrada en vigor, este periodo depende de la gestión y agilidad del proceso por parte de cada país. Por ejemplo, en los convenios de Ecuador con Uruguay y Corea cada uno implicó un periodo de 2 años, así el convenio con Uruguay entró en vigencia en 2013 y el de Corea en 2014. En cambio, los convenios de Ecuador con China y Singapur se firmaron en 2013, sin embargo, la aplicabilidad del de China empezó un año antes que el de Singapur, la entrada en vigor de este último inició en el 2016.

En cuanto a que tanto varía los artículos analizados de los cuatro convenios con el MCT de la OCDE, destaca el artículo para evitar la doble imposición, las formas para disminuir este problema en Ecuador se basan en el método de exención propuesto en el Modelo, por ende, las rentas de un residente de Ecuador que puedan someterse a imposición en Uruguay, Corea, China y Singapur se dejarán exentas. También, Ecuador admite la deducción en el impuesto de rentas por regalías, dividendos e intereses de un residente de Ecuador, sin embargo, dicha deducción no podrá exceder de la parte del impuesto calculado, antes de la deducción, correspondiente a las rentas obtenidas en los países antes mencionados, cabe indicar que las regalías se han incluido pues en el MCT solo se mencionan los dividendos e intereses.

Respecto al convenio con Uruguay, este país también toma como base lo dispuesto en el Art. 23 A del MCT, por ende, admite la deducción de un importe igual al impuesto sobre las rentas y el patrimonio de un residente de Uruguay pagado en Ecuador; cabe indicar que en el numeral tres de este convenio se especifican las exoneraciones de impuestos de cada país principalmente por temas de normativa interna; tanto Ecuador como Uruguay presentan beneficios (exención de impuestos) con fines de incentivo a la inversión y producción local.

En el convenio con Corea las disposiciones para eliminar la doble imposición no se rigen estrictamente al contenido del MCT, así el numeral uno del Art. 23 indica que el importe del impuesto de rentas procedentes desde Ecuador de un residente de Corea se aceptan como crédito del impuesto sobre la renta coreano, también enfatiza el tema de los dividendos al mencionar que si una sociedad coreana es propietaria de al menos el 10% de las acciones de

una compañía en Ecuador, debe tomar en cuenta el impuesto ecuatoriano respectivo por dividendos.

Por su parte en China las disposiciones para evitar la doble imposición difieren un poco del MCT, en el numeral uno del Art. 22 se especifica que el importe del impuesto sobre rentas procedentes de Ecuador de un residente de China puede acreditarse al impuesto chino, también se indica que una sociedad residente de China que posea al menos 20% de las acciones de una sociedad residente de Ecuador, tomará en consideración el impuesto pagado a Ecuador por la sociedad que paga dividendos.

En el convenio con Singapur, lo dispuesto por este país tampoco no se rige estrictamente por las disposiciones recomendadas en el MCT, el numeral uno del Art. 22 indica que Singapur admitirá la deducción del impuesto ecuatoriano pagado bien directamente o como deducción, contra el impuesto singapurense debido en relación con las rentas de ese residente; sobre la deducción en el impuesto sobre la renta por dividendos, intereses y regalías, lo dispuesto por Singapur es similar a lo ya mencionado en el convenio con Corea.

Respecto al artículo sobre el intercambio de información, cabe indicar que su contenido en los convenios con Uruguay, Corea, China y Singapur no cambia con lo propuesto en el MCT, de manera general, este artículo indica que el intercambio de información es relativo a los impuestos de toda clase y naturaleza percibidos por los Estados contratantes; el intercambio no se ve limitado por los artículos sobre personas e impuestos comprendidos; también indica formas en las que no deben ser interpretadas las disposiciones de intercambio de información, por ejemplo, la solicitud de intercambio de información no debe inducir a adoptar medidas administrativas contrarias a la legislación del otro Estado contratante.

En cuanto al intercambio de información en el Ecuador, cabe indicar que el país no ha firmado Acuerdos de intercambio de información, sin embargo, los CDIs que ha suscrito incluyen una cláusula de intercambio de información, la intervención de este tipo de instrumentos debe alinearse a la legislación interna de cada estado contratante.

Por otra parte, para Ecuador, los países que ponen en vigencia un convenio para evitar la doble imposición y que contiene cláusula de intercambio de información, o un acuerdo específico de intercambio de información es excluido de la categoría de paraísos fiscales o regímenes preferenciales, por consiguiente, aquellos países que no proporcionen la

información solicitada, serán considerados paraísos fiscales en lo que respecta a la normativa tributaria vigente (Linthon, 2013).

Por último, los convenios de Ecuador con Uruguay y Corea si incluyen el artículo de asistencia en la recaudación de impuestos, en el convenio de Uruguay el contenido de este artículo es igual al MCT, mientras que en el convenio con Corea el artículo presenta únicamente tres numerales (a diferencia del MCT, que posee ocho artículos) en los cuales se indica que la asistencia mutua incluye la recaudación de intereses y sanciones (en caso de que lo requiera) en nombre del Estado contratante, la no adopción de medidas administrativas contrarias a la legislación de los estados participantes y de manera general, a la libertad en la aplicación de este artículo a través de un consenso.

4.2 Recaudación y gestión administrativa de Ecuador y Colombia

La comparación del desempeño y gestión administrativa entre Ecuador y Colombia se realizó en base a las interpretaciones sugeridas por el *Toolkit For Tax Administration Diagnosis*, a continuación, se presentan los resultados de las características más importantes de la administración tributaria de ambos países.

Si la administración tributaria de un país está compuesta por diferentes partes que recaudan ingresos, la falta de cooperación entre las mismas puede disminuir los niveles de recaudación.

En el caso de Ecuador las principales entidades recaudadoras de tributos son el SRI y el SENA, este último se encarga de la recaudación de tributos generados por las operaciones de comercio exterior, por su parte el SRI a más de recaudar impuestos sobre los ingresos y el consumo de las operaciones internas, también administra aquellos que se producen en las importaciones, es decir que ambas instituciones trabajan en conjunto para la recaudación y administración del IVA e ICE.

En el caso de Colombia, la DIAN es la entidad encargada de la recaudación de los impuestos sobre las operaciones internas y de comercio exterior. La DIAN es la única entidad en Colombia autorizada para recaudar los tributos nacionales; mientras que los impuestos departamentales y municipales son responsabilidad de la administración local correspondiente.

Aunque en Ecuador la recaudación tributaria sea ejecutada por dos instituciones, cabe indicar que ambas han aumentado sus esfuerzos para mejorar su gestión administrativa, así los resultados de la recaudación aumentaron hasta antes que la crisis económica se intensifique en el 2015.

Por otra parte, un elevado número de impuestos aumenta el riesgo de tener un sistema fiscal con altos costos administrativos e impuestos de bajo rendimiento, las administraciones tributarias de ambos países se enfocan en la recaudación de impuestos sobre el consumo y los ingresos, sin embargo, recaudan otros impuestos que se ajustan a las necesidades de cada país.

Cabe indicar que en Ecuador el número de impuestos ha aumentado considerablemente desde el 2008, como resultado de numerosas reformas tributarias ejecutadas por el actual gobierno, en los últimos nueve años se creó el impuesto a la salida de divisas, a los activos en el extranjero, a las tierras rurales, a las botellas plásticas no retornables y a la contaminación vehicular, se empezaron a aplicar regalías, patentes, utilidades de conservación minera y contribuciones solidarias, tal como la contribución para la atención integral del cáncer. (El comercio, 2016).

Respecto a las contribuciones solidarias, estas son de interés, ya que si la administración tributaria se encarga de la recaudación de varios ingresos no tributarios corre el riesgo antes mencionado (altos costos administrativos y bajo rendimiento), de ser el caso la responsabilidad de su recaudación debe transferirse a la administración beneficiaria. En el 2016, en Ecuador las contribuciones solidarias representaron 8.67% del total recaudado en ese año.

De los impuestos antes mencionados el ISD genera mayor rendimiento, es el tercer impuesto que más ingresos aporta al SRI, sin embargo, los impuestos relacionados con el medio ambiente representan un nivel bajo de recaudación respecto al total recaudado por la institución, en el 2015 el impuesto a las botellas no retornables representó 0,2% y el de la contaminación vehicular 0.8%.

Por su parte, Colombia ha tenido 4 reformas tributarias desde el 2012, en los cuales, los principales cambios han residido principalmente sobre el impuesto a la renta y el IVA.

En el 2012, según la reforma tributaria de la Ley 1607, se crea el CREE como aporte de parte de las sociedades y personas jurídicas; posteriormente, en la Reforma Tributaria de

2013 según la Ley 1607, se realiza una clasificación de personas naturales con la finalidad de asignar de mejor manera la carga tributaria, esta consta de: empleados y trabajadores por cuenta propia. Estos dos sistemas dieron origen a nuevas bases imponibles denominadas: Impuesto Mínimo Alternativo (IMAN) e Impuesto Mínimo Alternativo Simple (IMAS).

Más tarde, en la Ley 1607 de la Reforma Tributaria de 2014, se creó el Impuesto a la Riqueza y la sobretasa al CREE cuya aplicación va del 2015 al 2018. Finalmente, se realiza una Reforma Tributaria Estructural a través de la Ley 1819 a finales del 2016, la misma que consta de 376 artículos cuyas principales incidencias son:

- El IR se agruparán según: rentas de trabajo, pensiones, de capital, no laborales y, dividendos y participaciones. Los sistemas denominados IMAN e IMAS serán eliminados.
- La tarifa general del IVA se modifica según artículo 184 de la Reforma Tributaria en cuestión, pasando de un 16% a un 19% para el 2017.

Como se puede notar, las reformas tributarias se han realizado especialmente con fines de reestructuración del sistema tributario para una mejor redistribución de la carga tributaria entre tipos de contribuyentes (naturales y jurídicos).

En cuanto a la presión fiscal, este indicador permite analizar los resultados obtenidos por la administración tributaria, niveles relativos bajos de recaudación indican la necesidad de fortalecer el desempeño de la misma, sin embargo, el análisis de los ingresos tributarios debe realizarse para varios años, debido a que están influidos por la política macroeconómica y fiscal, eficiencia y eficacia de la administración tributaria y el grado de corrupción fiscal.

En el periodo 2012-2013 la recaudación en Ecuador creció más que en Colombia, para los periodos posteriores el crecimiento anual de la recaudación en Colombia pasó de 6% a 8%, sin embargo, su crecimiento se ha mantenido hasta el año 2015; por su parte en Ecuador el crecimiento anual fue menor, entre el 2014-2015 creció 2.4% y en el año 2016 solo alcanzó el 87% de la meta de recaudación, el crecimiento promedio de la recaudación en Ecuador a partir del 2013 es 3.3%.

Cabe indicar que 2015 y 2016, la economía ecuatoriana resultó afectada por la caída del precio del petróleo, la apreciación del dólar y el terremoto en abril del 2016, entre las medidas aplicadas destaca las salvaguardias para regular las importaciones y equilibrar la balanza de

pagos y la contribución solidaria del aumento del IVA en 2% por 1 año. En el 2016, la recaudación tributaria resultó afectada por la disminución del consumo.

Colombia no fue la excepción en formar parte de las consecuencias negativas de la caída del petróleo, no obstante, obtuvo muchos beneficios de la depreciación de su moneda producto de la apreciación del dólar americano.

Y es que la disminución de los ingresos por hidrocarburos desaceleró también la recaudación, dado que afectó negativamente al Impuesto a la Renta, el mayor impuesto recaudado de dicho país. Tan solo en el 2014 se redujo 15% con respecto al año anterior.

Otros factores que permitieron la caída de este impuesto fue la implementación de otros tres nuevos impuestos en el 2013, socavando la recaudación del IR que no ha vuelto a alcanzar los niveles del año mencionado. Estos impuestos son: el impuesto al consumo, impuesto a la gasolina y CREE.

Asimismo, otra incidencia observable a partir de este razonamiento se encuentra en el crecimiento de la recaudación total, la misma que crecía a doble dígito hasta el 2013, y posterior a los cambios, crece al 6% en promedio hasta 2016.

Gran parte de estas variaciones se debe a que la carga tributaria recae considerablemente sobre las personas jurídicas. Según un informe de Competitividad Global del 2014 emitido por el Foro Económico Global, Colombia es el cuarto país con mayor carga tributaria en el mundo, el empresario debe liberarse del 75.4% de las utilidades de su compañía para cumplir con sus obligaciones tributarias, lo cual resulta alarmante pues desalienta la inversión extranjera.

Es por esto que en diciembre de 2016 se realizó una reforma estructural del pago de tributos, con la finalidad de distribuir la carga tributaria de manera más equitativa; en materia de IR para personas jurídicas, la nueva reforma menciona que las sociedades pagarán un solo impuesto a la renta, la misma que tomará el lugar de los cuatro tributos que se cancelan al momento (renta, CREE, sobretasa CREE, y riqueza), así, para el 2017 las compañías pagarán 39% en total (34% de IR y 5% de sobretasa CREE), disminuyendo tres puntos porcentuales a lo que se habría recaudado de los cuatro impuestos mencionados. De la misma forma, se espera que año a año vaya disminuyendo hasta fijar una tasa del 32% en IR para el 2019.

De esta manera, se pretende mejorar los ingresos de las sociedades y, sobre todo, atraer la inversión extranjera que necesita dicho país.

Si se considera la presión fiscal de los impuestos recaudados por el SRI, en el 2015 representó 14.1% del PIB, cabe indicar que la institución manifiesta que el incremento de este indicador se atribuye al desarrollo continuo de la gestión tributaria y no a las reformas, pues el 92.7% de su incremento se relaciona a la mejora de sistemas de alta tecnología, servicios en línea y el afianzamiento de la cultura tributaria.

Al comparar la presión fiscal de los impuestos que recauda el SRI y la DIAN, la primera es menor, sin embargo, al considerar la recaudación de impuestos y aranceles, la presión fiscal de ambos países rondaba por el 20% hasta el 2014. Es decir, que los niveles de recaudación de impuestos como porcentaje del PIB son similares en Colombia y Ecuador.

En cuanto a los ingresos de la administración tributaria, es importante conocer sus principales fuentes de ingresos, para así identificar si depende en gran medida de los impuestos directos (sobre los ingresos) o de los impuestos indirectos (sobre el comercio), pues los esfuerzos de la administración deben enfocarse en los impuestos de mayor rendimiento.

En Ecuador el impuesto de mayor recaudación es el IVA, en el 2015 representó el 88% del total de impuestos indirectos, el segundo impuesto más recaudado es el impuesto a la renta y representó el 73% del total de los impuestos directos. Por el contrario, el principal ingreso de la administración tributaria colombiana es el impuesto a la renta, seguido del IVA. En Colombia se recauda más por impuestos sobre los ingresos de los contribuyentes, mientras que en Ecuador su principal fuente viene de los impuestos sobre el consumo.

Por otra parte, tasas elevadas de impuestos desincentivan el cumplimiento de las responsabilidades tributarias de los contribuyentes, dando paso al uso de mecanismos para evitar altos pagos por concepto de impuestos. Las tarifas del IVA e IR son mayores en Colombia que en Ecuador, a pesar del incremento del IVA en Ecuador, la tarifa de este impuesto es menor en 2 puntos porcentuales que la tarifa general de Colombia (16%) para el 2016. En cuanto al impuesto a la renta para sociedades, la tarifa es mayor en Colombia, desde el 2013, la tarifa vigente es 25%, mientras que desde el 2012, en Ecuador las sociedades pagan 22%.

Es importante mencionar que, parte de esta diferencia radica en la estructura de estos dos impuestos en cada país. Mientras que, en Ecuador, el IVA presenta solo dos tarifas (0% y 14%), en Colombia presenta varias tarifas dependiendo de los bienes o servicios que sean aplicables (como el 20% al servicio de telefonía celular, por ejemplo), sin embargo, la tarifa general es del 16%, la misma que incrementará tres puntos porcentuales para el 2017.

Por otro lado, el Impuesto a la Renta en Colombia viene acompañado de otras tarifas adicionales (como se mencionó en párrafos anteriores) que incrementan considerablemente la tasa, aumentando la brecha con la tarifa de Ecuador.

Respecto a la declaración de impuestos, en el periodo 2012-2015 el número de declaraciones mantuvo una tendencia creciente, datos del SRI, indican que, en el 2015, 8 de cada 10 sociedades declaran oportunamente el pago del impuesto a la renta y 9 de cada 10 contribuyentes ecuatorianos cumplen con la declaración del IVA.

En cuanto a las sanciones por no presentación de declaraciones, las sanciones para ambos países son variables y dependen mucho de la estructura en el pago de impuestos según tipo de contribuyente; sin embargo, un punto importante a resaltar es que en Colombia se refiere aplicar multas mediante tarifas, mientras que en Ecuador se utiliza mayormente tasas.

En Ecuador el art. 21 del Código Tributario establece que el interés anual equivale a 1,5 veces la tasa activa referencial para noventa días determinada por el Banco Central del Ecuador, desde la fecha de su exigibilidad hasta la de su extinción. Por su parte en Colombia, el Estatuto Tributario presenta varias normas aplicables a la ausencia o presentación incorrecta de las declaraciones tributarias. Entre estas sanciones se encuentran: sanción por extemporaneidad, por inexactitud, por corrección y por no declaración; dependiendo del tipo de sanción aplicable se realiza la respectiva multa que usualmente es una tasa adicional a la declaración generada sobre la base imponible.

Finalmente, es menester mencionar que para un correcto control y gestión por parte de la administración tributaria, contar con un sistema que permita el seguimiento de las obligaciones tributarias resulta de suma importancia, por ello, entre los principales avances tecnológicos que ha tenido la DIAN se encuentra el portal MUISCA (Modelo Único de Ingresos, Servicio y Control Automatizado) implementado en el 2003, con la finalidad de facilitar toda clase de consultas, desde temas tributarios, hasta cálculo de aranceles.

En Ecuador, el SRI a través de su portal web facilita consultas a los contribuyentes, tales como consulta de RUC (Registro Único del Contribuyente), preinscripción de RUC para personas naturales, valores a pagar por matrícula, validez de comprobantes físicos y electrónicos, seguimiento de trámites, entre otros. Con el fin de que los contribuyentes (personas naturales) preparen y reúnan los datos para su declaración del impuesto a la renta, el SRI facilita el servicio en línea “Datos Fiscales”. También pone a disposición la aplicación SRI móvil, en la cual se pueden realizar consultas tributarias, revisar noticias y agencias de la institución.

Otro proyecto sobresaliente es la facturación electrónica, en Colombia se oficializó con el Decreto 1929 a través del cual se reglamentó el artículo 616-1 del Estatuto Tributario en el 2007, cuyos principales beneficios fueron las eficiencias en los procesos, disminución de costos, facilidad de transacciones, seguridad en las operaciones, entre otras.

En Ecuador, la resolución NAC-DGERCGC15-00000004 publicada en el Registro oficial el 12 de enero de 2015 establece la obligatoriedad de emisión de comprobantes electrónicos desde el 1 de febrero del 2015, el sistema comprende los siguientes documentos: facturas, comprobantes de retención, notas de crédito y débito y guías de remisión.

4.3 Ventajas y Desventajas de una posible suscripción de Ecuador a la CAAM

Con el fin de fortalecer las relaciones comerciales y evitar la doble imposición, Ecuador ha suscrito CDIs con otros países, varios estudios demuestran la disminución de la recaudación tributaria y señalan la variación de las disposiciones de acuerdo al país con el que se firman; si bien la recaudación disminuye, sus beneficios no fiscales contribuyen al desarrollo del país. Considerando la cantidad de transacciones económicas con otro país, destacan los CDIs suscritos por Ecuador con México, España y la CAN.

En cuanto al incumplimiento de las disposiciones de este tipo de convenios, la aplicación de los mismos es obligatoria para las partes, sin embargo, es difícil controlar que los contribuyentes que aplican los convenios cumplan sus lineamientos, estos deben ser aplicados conforme a la redacción de los mismos.

Por otra parte, negociar un convenio bilateral con un país y con otro no es práctico, ya que las negociaciones implican mucho tiempo, además un convenio multilateral reduce el número de convenios del mismo tipo que un país pueda suscribir, sin embargo, negociar directamente con un país es más simple que con varios a la vez.

A más de considerar las fortalezas y debilidades de los actuales instrumentos que el país utiliza para evitar la doble imposición, una posible suscripción de Ecuador a la CAAM implica sus propias ventajas y desventajas; respecto a las ventajas destaca el aumento del esfuerzo para combatir la evasión y elusión fiscal, el acceso al intercambio automático de información, investigaciones fiscales simultáneas y asistencia internacional en la recaudación de impuestos, la posibilidad de contar con información de los contribuyentes en transacciones o establecimientos ubicados en otros países y con información relacionada a los controles de auditorías de precios de transferencia; implícitamente a mayor información se espera mejores resultados sobre la recaudación.

En cuanto a las desventajas, cabe indicar que resultar elegible para suscribirse a la CAAM no será fácil, su proceso puede llevar años, ya que primero se debe formar parte del Foro Global sobre transparencia e intercambio de información con fines fiscales, para ser miembro de dicho foro, la legislación y el desempeño en intercambio de información del país debe someterse a un proceso de evaluación. El proceso evalúa el cumplimiento de las jurisdicciones con el estándar internacional de transparencia e intercambio de información previa solicitud, posterior a la terminación de las dos fases del proceso (Fase 1: comentarios examinan el marco legal y reglamentario; Fase 2 críticas estudiar la aplicación de este marco en la práctica), cada jurisdicción recibe una calificación global.

Para los países en vía en de desarrollo llevar a la práctica los procedimientos que demanda la convención pueden resultar complejo, por ende, los países interesados en ser miembro deben comprometerse a reforzar la normativa interna para obtener y acceder a la información tributaria entre países y a adoptar estándares internacionales en materia de intercambio y transparencia de información tributaria.

5. COMENTARIOS

Como se ha mencionado antes, negociar un convenio bilateral tiene sus ventajas y desventajas, sin embargo, para efectos de este estudio, la variación de las disposiciones especificadas entre convenios es tema de interés, así el análisis de los artículos relacionados con el método para evitar la doble imposición, el intercambio de información y la asistencia en la recaudación de impuestos de los últimos CDIs que ha firmado Ecuador permitió comprobar que en base al MCT de la OCDE los convenios son ajustados a voluntad de los estados contratantes, sobre todo por la otra parte contratante.

Lo interesante fue que en los cuatro convenios analizados el artículo del intercambio de información era igual al Art. 26 del MCT, en base a esto se augura que las disposiciones de este son aceptadas por la mayoría de países. Sin embargo, para combatir la evasión y elusión de impuestos es importante considerar instrumentos especializados en el intercambio de información y asistencia de la recaudación de impuestos. En base a lo anterior, el análisis de las ventajas y desventajas de una posible suscripción del país a la CAAM se potencializa.

Por su parte, el análisis comparativo de la recaudación y gestión administrativa de Ecuador y Colombia permitió identificar los factores que influyeron en los resultados de recaudación a partir del año en que Colombia se suscribió a la CAAM. La política fiscal, las entidades encargadas de la recaudación, la estructura tributaria, la automatización de procesos y los shocks macroeconómicos son los principales factores que afectaron los niveles de recaudación de ambos países en el periodo 2012-2016.

Aunque el crecimiento promedio de la recaudación en Ecuador es menor que el de Colombia, los avances de este último en cuanto a intercambio de información, no pueden ser atribuidos directamente a los resultados en la recaudación. Puesto que medir el impacto de un convenio no es fácil, en el largo plazo los efectos directos e indirectos de la suscripción a la Convención se traducirán en disminución de la evasión y elusión fiscal y así en mejoras de la recaudación.

A más de los factores mencionados, cabe destacar que el nivel de comunicación y apertura de la administración tributaria ecuatoriana es mayor al de la administración colombiana, sobre todo en términos de facilitación de información estadística actualizada,

bases de datos, hasta cursos de educación tributaria. En temas de automatización, aunque Colombia empezó su campaña muchos antes, Ecuador a través del SRI ha logrado implementar satisfactoriamente herramientas virtuales para facilitar las transacciones de sus contribuyentes.

Por último, aunque la suscripción a la Convención aumente los esfuerzos para combatir la evasión y elusión de impuestos, el país debería prestar más atención en lo que respecta a la aplicación de los convenios en sus variantes de modelos (ONU, CAN), aprender de las experiencias de otras administraciones tributarias de la región y conocer con más detalle sobre las estrategias que desarrollan las multinacionales, posterior a esto el país podrá abarcar mayor cantidad de información y buscar nuevos convenios.

6. CONCLUSIONES

Es de conocimiento que entre los problemas que enfrentan las administraciones tributarias destaca la evasión y elusión de impuestos por parte de grandes contribuyentes. Ecuador no es la excepción, por tanto, contribuir con mecanismos que favorezcan a solventar estos inconvenientes resulta muy importante.

En conclusión, los principales hallazgos de este estudio fueron:

Colombia y Ecuador presentan estructuras y administraciones tributarias muy distintas, como era de esperarse, la clave está en el enfoque. -

Colombia, en términos tributarios, es un país más enfocado en las personas jurídicas pues son los mayores contribuyentes del impuesto más recaudado por la DIAN: el Impuesto a la Renta. Pese al recargo de impuestos que ha ido recibiendo este sector desde el 2013, varias son las reformas que se han llevado a cabo para alivianar la carga de las compañías.

Ecuador, por su parte, posee dos entidades recaudadoras, el SRI y SENA, cuya comunicación es de vital importancia para la efectividad de sus procesos, puesto que el intercambio de información entre las mismas puede llegar a entorpecer los trámites de los contribuyentes o las fiscalizaciones correspondientes. Ecuador presenta una mayor

recaudación de impuestos indirectos (orientados al consumo), sobre todo el Impuesto al Valor Agregado, y a partir del 2008, impuestos de esta naturaleza han ido incrementándose, aumentando la complejidad de su sistema tributario.

Por otro lado, si se ve el desempeño de las administraciones tributarias, tomando al SRI como la administración principal de Ecuador y a la DIAN en Colombia, se perciben otras diferencias relevantes tales como: la automatización de procesos en las entidades, la adopción de prácticas internacionales sobre materia tributaria, en el caso de Colombia, tomar como referencia el modelo español y canadiense permitió la implementación de su plataforma virtual en el 2003 y la facturación electrónica en el 2007. Por su parte Ecuador, no se ha quedado atrás en innovación, así desde el 2015 se empezó la emisión de comprobantes electrónicos.

Este punto es importante porque mientras más eficientes sean los procesos administrativos, habrá un mayor control y, por tanto, una mayor transferencia de información verídica y en los tiempos solicitados.

La base de una buena administración tributaria es la gestión de la información, Colombia parece ser consciente de este tema, eso explica los convenios bilaterales de asistencia con varios países y su posterior adhesión a la Convención.

Por su parte, Ecuador está tomando los pasos correctos modernizando la administración tributaria, pero los cambios en la estructura tributaria y de los procesos en materia de cooperación administrativa internacional, son necesarios para facilitar una posible suscripción a la CAAM.

Los últimos CDIs celebrados por Ecuador tienen como base el MCT de la OCDE. -

El análisis de tres artículos correspondientes al Método para eliminar la doble imposición, el intercambio de información y la asistencia en la recaudación de impuestos provenientes de los convenios de Ecuador con Uruguay, Corea, China y Singapur, presentan una estructura muy similar al Modelo de Convenio Tributario de la OCDE. Esto es evidente al revisar el artículo de Intercambio de Información y notar que, en los cuatro convenios, el apartado es exactamente igual, conformando un punto muy importante a favor de la

Convención, pues en esta sección en específica, Ecuador concuerda con lo redactado en dicho modelo.

Asimismo, en el artículo sobre método para eliminar la doble imposición, las estructuras son muy parecidas al modelo de convenio salvo ciertos detalles ajustados a cada país; dado que se trata de convenios bilaterales, la especificidad es bastante evidente.

El tercer artículo en estudio, la asistencia en la recaudación de impuestos, (que explica básicamente el tratamiento del crédito tributario) no consta en los convenios de Ecuador con China y Singapur, mientras que en el convenio con Uruguay y Corea si se incluyen.

Si bien, el MCT de la OCDE está acertadamente estructurado (sobre todo en materia de intercambio de información), resulta necesario que Ecuador se fije en otros modelos de convenios (como la ONU, por ejemplo) que aporten, no solo en los artículos evaluados, sino también en otros apartados que involucren una mejora contra la elusión y evasión fiscal.

Con respecto a las expectativas de Ecuador en caso de suscribirse a la Convención. -

El principal objetivo que se persigue a través del convenio es el acceso a la información, la misma que permitirá una mejor gestión y control por parte de la administración tributaria. Pero acceder a bases de datos extranjeros implica brindar también la misma cantidad y calidad de información (y documentación) al exterior según lo dispuesto en el convenio, y actualmente no se tiene la certeza de la predisposición del país a exteriorizar información, ya sea por temas culturales o políticos.

Sin embargo, aunque no se descarta la intención de Ecuador a formar parte de la CAAM (proceso que puede tomar años, en caso de solicitarlo), los beneficios esperados sobre su economía no son sencillos de cuantificar, puesto que se trata de un convenio multilateral, dependiendo de la dinámica que tenga Ecuador con los demás miembros suscritos, éstos pueden ser variables.

7. RECOMENDACIONES

- Dado que la suscripción de Colombia a la CAAM se realizó en el 2012 y su entrada en vigor, en el 2014, es difícil establecer efectos posteriores en el corto plazo,

tomando en cuenta que el 2016 no fue un año regular para los países de la región Andina; se recomienda hacer un análisis en el largo plazo a fin de determinar con mayor certeza los beneficios de la suscripción.

- En futuras investigaciones, se sugiere realizar un análisis exhaustivo de la CAAM y la Legislación Ecuatoriana, de manera que se precise formalmente las diferencias o contradicciones que puedan tener los documentos que pudieran estar impidiendo o dificultando la adhesión de Ecuador.

8. REFERENCIAS

○ Libros

Hernández, R., Fernández, C., & Baptista, M. d. (2010). *Metodología de la investigación* (5ta ed.). Mexico: McGRAW-HILL / INTERAMERICANA EDITORES, S.A. DE C.V.

Instituto de Estudios Fiscales (IEF) para edición española. (2011). *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio: versión abreviada. Obra publicada por acuerdo de la OCDE*. Paris.

OCDE. (2013). *Lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*. Éditions OCDE. doi:<http://dx.doi.org/10.1787/9789264201224-es>

OECD and Council of Europe . (2011). *The Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters: Amended by the 2010 Protocol*. OECD Publishing. doi:10.1787/9789264115606-en

OECD. (2013). *El plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*. OECD Publishing. doi:<http://dx.doi.org/10.1787/9789264207813-es>

OECD. (2015). *Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties, Action 15 -2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. Paris: OECD Publishing. Obtenido de <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241688-en>

OECD, et al. (2016), *Revenue Statistics in Latin America and the Caribbean 2016*, OECD Publishing, Paris. doi: http://dx.doi.org/10.1787/rev_lat_car-2016-en-fr

○ Tesis, Reportes y Documentos de investigación

Ariza, M., & Gandini, L. (2012). *El análisis comparativo cualitativo como estrategia metodológica*. Mexico. Obtenido de

https://www.academia.edu/1873659/Ariza_M_y_L._Gandini_2012_El_an%C3%A1lisis_comparativo_cualitativo_como_estrategia_metodol%C3%B3gica

- Calderón, J. M. (2001). Tendencias actuales en materia de intercambio de información entre Administraciones Tributarias. *Crónica Tributaria*, 99.
- Campagnale, N., Catinot, S., & Larrondo, A. (2000). El Impacto de la Tributación sobre las Operaciones Internacionales. 18. Buenos Aires: La Ley.
- Contraloría General de la República. (20 de junio de 2016). *El impacto de la Crisis Petrolera en los ingresos del Gobierno Nacional Central*. Boletín Macro Fiscal 2016, 2-5.
- Crandall, W. (2011). Desarrollo de un instrumento para la evaluación del desempeño de la administración tributaria.
- Donoso, I. (2014). El problema de la doble tributación en Ecuador. Modelos de Solución (tesis pregrado) Universidad de Azuay. 19-20. Cuenca, Ecuador. Obtenido de <http://dspace.uazuay.edu.ec/bitstream/datos/3478/3/10177.pdf>
- Garrido, R. d. (2006). La cooperación multilateral en el ámbito de la OCDE. Agencia Estatal de Administración Tributaria.
- García, P. (2004). “Asistencia mutua internacional en materia de recaudación tributaria” en CORDÓN EZQUERRO (director): Manual de Fiscalidad Internacional. Instituto de Estudios Fiscales.
- Linthon, J. (2013). El intercambio de información como instrumento de control fiscal (tesis de maestría). Guayaquil, Ecuador. Obtenido de <https://www.dspace.espol.edu.ec/retrieve/89669/D-P11867.pdf>
- Quisigüña, D. (2015). Incidencia de la aplicación de los convenios de doble tributación en la recaudación de la administración tributaria ecuatoriana (tesis de maestría). Quito.
- Martín, B. (2009). Los acuerdos de intercambio de información. Cuadernos de Formación. Colaboración 14/10.
- Montaño, C. (2006). Manual de Derecho Tributario Internacional. Quito: Corporación Editora Nacional.
- N. C., S. C., & A. L. (2000). El Impacto de la Tributación sobre las Operaciones Internacionales. Buenos Aires: La Ley.
- OCDE. (2015). *Estudios Económicos de la OCDE: Colombia*. Obtenido de: https://www.oecd.org/eco/surveys/Overview_Colombia_ESP.pdf

- OCDE. (2015). *Nota explicativa, Proyecto OCDE/G20 de Erosión de Bases Imponibles y Traslado de Beneficios, OCDE*. Obtenido de www.oecd.org/ctp/beps-2015-nota-explicativa.pdf
- OECD. (2012). *Joint Council of Europe/OECD Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters*. Obtenido de OECD: http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/Convention_On_Mutual_Administrative_Assistance_in_Tax_Matters_Report_and_Explanation.pdf
- Puente, E. (1992). *Lecciones de Derecho Internacional Público*. Madrid: Dykinson.
- Rodríguez, C. e. (2008). *Entre el clientelismo y la modernización: Una etnografía institucional de la administración de impuesto de Colombia*. Princeton University, The Center for Migration and Development, Santo Domingo, República Dominicana. Obtenido de <https://www.princeton.edu/cmd/working-papers/idlac08/wp0805h.pdf>
- SRI. (2014). *Procedimientos para la elaboración de declaraciones por internet* .
- SRI. (2015). *Rendición de Cuentas* .
- Vallejo, M. (2003). Los convenios para evitar la doble imposición: ventajas e inconvenientes. *XV Seminario Regional de Política Fiscal*. Chile.
- Vallejo, S., & Maldonado, G. (2007). LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN. *Fiscalidad Revista Institucional del Servicio de Rentas Internas*, 39-59.
- **Artículos Web**
- BCE. (s.f.). *Estadísticas de Operación del Sector Público no Financiero periodo 2012 - 2016* .
- Clavijo, S. (enero de 2007). *Evolución de la Tributación en Colombia y sus desafíos (1990 – 2006)*. Obtenido de CEPAL: <http://www.cepal.org/ilpes/noticias/paginas/2/27472/clavijo0107.pdf>
- El comercio. (11 de enero de 2015). *Facturación electrónica en el Ecuador*. Obtenido de <http://www.elcomercio.com/actualidad/facturacionelectronica-ecuador-servicioderentasinternas-dudas-respuestas.html>
- El comercio. (24 de febrero de 2016). *Los ecuatorianos pagan 30 impuestos al SRI*. Obtenido de <http://www.elcomercio.com/datos/impuestos-sri-ecuador-recaudacion-tributaria.html>

- El telegrafo. (6 de junio de 2016). *Ecuador pierde entre \$ 300 y \$ 400 millones anuales por evasión fiscal*. Obtenido de <http://www.eltelgrafo.com.ec/noticias/politica/2/ecuador-pierde-entre-usd-300-y-usd-400-millones-anuales-por-evasion-fiscal>
- El telégrafo. (29 de abril de 2016). *Comex elimina sobretasa del 5% de salvaguardia sobre 700 partidas arancelarias*. Obtenido de <http://www.eltelgrafo.com.ec/noticias/economia/8/comex-elimina-sobretasa-del-5-de-salvaguardia-sobre-700-partidas-arancelarias>
- El Telégrafo. (6 de junio de 2016). *Ecuador pierde entre \$ 300 y \$ 400 millones anuales por evasión fiscal*. Obtenido de <http://www.eltelgrafo.com.ec/noticias/politica/2/ecuador-pierde-entre-usd-300-y-usd-400-millones-anuales-por-evasion-fiscal>
- El Universo. (10 de Octubre de 2016). *Opiniones divididas por manera en que se debe 'medir' deuda pública de Ecuador*. Obtenido de <http://www.eluniverso.com/noticias/2016/10/10/nota/5846722/opiniones-divididas-manera-que-se-debe-medir-deuda-publica>
- El Universo. (16 de mayo de 2016). *Aumento del IVA del 12% al 14% regiría desde 1 de junio próximo en Ecuador*. Obtenido de <http://www.eluniverso.com/noticias/2016/05/16/nota/5582889/aumento-iva-12-14-regiria-1-junio-proximo>
- Portafolio. (9 de agosto de 2016). *Instrucciones para hacer su declaración de renta*. Obtenido de Portafolio: Economía: <http://www.portafolio.co/economia/instrucciones-para-hacer-la-declaracion-de-renta-499406>
- SENAE. (s.f.). Estadísticas de recaudación por tributo SENAE período 2012 -2016. Obtenido de https://www.aduana.gob.ec/news/dwh_statistics_rec.action
- SRI. (2017). *Comprobantes electrónicos*. Obtenido de SRI: <http://www.sri.gob.ec/web/guest/comprobantes-electronicos>
- SRI. (s.f.). *Estadísticas generales de recaudación periodo 2012-2016*. Obtenido de <http://www.sri.gob.ec/web/guest/estadisticas-generales-de-recaudacion;jsessionid=2w005DE49RE8CigImk6zmxw3>

ANEXOS

Anexo 1: Estado de las jurisdicciones participantes en la CAAM

COUNTRY/JURISDICTION*	ORIGINAL CONVENTION			PROTOCOL (P) / AMENDED CONVENTION (AC)		
	SIGNATURE (Opened on 25-01-1988)	DEPOSIT OF INSTRUMENT OF RATIFICATION, ACCEPTANCE OR APPROVAL	ENTRY INTO FORCE	SIGNATURE (Opened on 27-05-2010)	DEPOSIT OF INSTRUMENT OF RATIFICATION, ACCEPTANCE OR APPROVAL	ENTRY INTO FORCE
1. ALBANIA				01-03-2013 (AC)	08-08-2013	01-12-2013
2. ANDORRA				05-11-2013 (AC)	25-08-2016	01-12-2016
3. ANGUILLA ¹						01-03-2014
4. ARGENTINA				03-11-2011 (AC)	13-09-2012	01-01-2013
5. ARUBA ²			01-02-1997			01-09-2013
6. AUSTRALIA				03-11-2011 (AC)	30-08-2012	01-12-2012
7. AUSTRIA				29-05-2013 (AC)	28-08-2014	01-12-2014
8. AZERBAIJAN	26-03-2003	03-06-2004	01-10-2004	23-05-2014 (P)	29-05-2015	01-09-2015
9. BARBADOS				28-10-2015 (AC)	04-07-2016	01-11-2016
10. BELGIUM	07-02-1992	01-08-2000	01-12-2000	04-04-2011 (P)	08-12-2014	01-04-2015
11. BELIZE				29-05-2013 (AC)	29-05-2013	01-09-2013
12. BERMUDA ³						01-03-2014
13. BRAZIL				03-11-2011 (AC)	01-06-2016	01-10-2016
14. BRITISH VIRGIN ISLANDS ⁴						01-03-2014
15. BULGARIA	26-10-2015			26-10-2015 (P)	14-03-2016	01-07-2016
16. BURKINA FASO				25-08-2016 (AC)		
17. CAMEROON				25-06-2014 (AC)	30-06-2015	01-10-2015
18. CANADA	28-04-2004			03-11-2011 (P)	21-11-2013	01-03-2014
19. CAYMAN ISLANDS ⁵						01-01-2014
20. CHILE				24-10-2013 (AC)	07-07-2016	01-11-2016

* This table includes State Parties to the Convention as well as jurisdictions, which are members of the GFTEI or that have been listed in Annex B naming a competent authority, to which the application of the Convention has been extended pursuant to Article 29 of the Convention.

¹ Extension by the United Kingdom.

² Extension by the Kingdom of the Netherlands.

³ Extension by the United Kingdom.

⁴ Extension by the United Kingdom.

⁵ Extension by the United Kingdom.

COUNTRY/JURISDICTION*	ORIGINAL CONVENTION			PROTOCOL (P)/ AMENDED CONVENTION (AC)		
	SIGNATURE (Opened on 25-01-1988)	DEPOSIT OF INSTRUMENT OF RATIFICATION, ACCEPTANCE OR APPROVAL	ENTRY INTO FORCE	SIGNATURE (Opened on 27-05-2010)	DEPOSIT OF INSTRUMENT OF RATIFICATION, ACCEPTANCE OR APPROVAL	ENTRY INTO FORCE
21. CHINA (PEOPLE'S REPUBLIC OF)				27-08-2013 (AC)	16-10-2015	01-02-2016
22. COLOMBIA				23-05-2012 (AC)	19-03-2014	01-07-2014
23. COOK ISLANDS				28-10-2016 (AC)		
24. COSTA RICA				01-03-2012 (AC)	05-04-2013	01-08-2013
25. CROATIA				11-10-2013 (AC)	28-02-2014	01-06-2014
26. CURAÇAO ⁶			10-10-2010			01-09-2013
27. CYPRUS	10-07-2014	19-12-2014	01-04-2015	10-07-2014 (P)	19-12-2014	01-04-2015
28. CZECH REPUBLIC				26-10-2012 (AC)	11-10-2013	01-02-2014
29. DENMARK	16-07-1992	16-07-1992	01-04-1995	27-05-2010 (P)	28-01-2011	01-06-2011
30. DOMINICAN REPUBLIC				28-06-2016 (AC)		
31. EL SALVADOR				01-06-2015 (AC)		
32. ESTONIA				29-05-2013 (AC)	08-07-2014	01-11-2014
33. FAROE ISLANDS ⁷			01-01-2007			01-06-2011
34. FINLAND	11-12-1989	15-12-1994	01-04-1995	27-05-2010 (P)	21-12-2010	01-06-2011
35. FRANCE	17-09-2003	25-05-2005	01-09-2005	27-05-2010 (P)	13-12-2011	01-04-2012
36. GABON				03-07-2014 (AC)		
37. GEORGIA	12-10-2010	28-02-2011	01-06-2011	03-11-2010 (P)	28-02-2011	01-06-2011
38. GERMANY	17-04-2008	28-08-2015	01-12-2015	03-11-2011 (P)	28-08-2015	01-12-2015
39. GHANA				10-07-2012 (AC)	29-05-2013	01-09-2013
40. GIBRALTAR ⁸						01-03-2014
41. GREECE	21-02-2012	29-05-2013	01-09-2013	21-02-2012 (P)	29-05-2013	01-09-2013
42. GREENLAND ⁹			01-04-1995			01-06-2011
43. GUATEMALA				05-12-2012 (AC)		
44. GUERNSEY ¹⁰						01-08-2014

* This table includes State Parties to the Convention as well as jurisdictions, which are members of the GFTEI or that have been listed in Annex B naming a competent authority, to which the application of the Convention has been extended pursuant to Article 29 of the Convention.

⁶ Extension by the Kingdom of the Netherlands. Curacao used to be a constituent of the "Netherlands Antilles", to which the original Convention applied as from 01-02-1997.

⁷ Extension by the Kingdom of Denmark.

⁸ Extension by the United Kingdom.

⁹ Extension by the Kingdom of Denmark.

¹⁰ Extension by the United Kingdom.

COUNTRY/JURISDICTION*	ORIGINAL CONVENTION			PROTOCOL (P)/ AMENDED CONVENTION (AC)		
	SIGNATURE (Opened on 25-01-1988)	DEPOSIT OF INSTRUMENT OF RATIFICATION, ACCEPTANCE OR APPROVAL	ENTRY INTO FORCE	SIGNATURE (Opened on 27-05-2010)	DEPOSIT OF INSTRUMENT OF RATIFICATION, ACCEPTANCE OR APPROVAL	ENTRY INTO FORCE
45. HUNGARY	12-11-2013	07-11-2014	01-03-2015	12-11-2013 (P)	07-11-2014	01-03-2015
46. ICELAND	22-07-1996	22-07-1996	01-11-1996	27-05-2010 (P)	28-10-2011	01-02-2012
47. INDIA				26-01-2012 (AC)	21-02-2012	01-06-2012
48. INDONESIA				03-11-2011 (AC)	21-01-2015	01-05-2015
49. IRELAND				30-06-2011 (AC)	29-05-2013	01-09-2013
50. ISLE OF MAN ¹¹						01-03-2014
51. ISRAEL				24-11-2015 (AC)	31-08-2016	01-12-2016
52. ITALY	31-01-2006	31-01-2006	01-05-2006	27-05-2010 (P)	17-01-2012	01-05-2012
53. JAMAICA				01-06-2016 (AC)		
54. JAPAN	03-11-2011	28-06-2013	01-10-2013	03-11-2011 (P)	28-06-2013	01-10-2013
55. JERSEY ¹²						01-06-2014
56. KAZAKHSTAN				23-12-2013 (AC)	08-04-2015	01-08-2015
57. KENYA				08-02-2016 (AC)		
58. KOREA	27-05-2010	26-03-2012	01-07-2012	27-05-2010 (P)	26-03-2012	01-07-2012
59. LATVIA				29-05-2013 (AC)	15-07-2014	01-11-2014
60. LIECHTENSTEIN				21-11-2013 (AC)	22-08-2016	01-12-2016
61. LITHUANIA	07-03-2013	04-02-2014	01-06-2014	07-03-2013 (P)	04-02-2014	01-06-2014
62. LUXEMBOURG	29-05-2013	11-07-2014	01-11-2014	29-05-2013 (P)	11-07-2014	01-11-2014
63. MALAYSIA				25-08-2016 (AC)	03-01-2017	01-05-2017
64. MALTA				26-10-2012 (AC)	29-05-2013	01-09-2013
65. MARSHALL ISLANDS				22-12-2016 (AC)	22-12-2016	01-04-2017
66. MAURITIUS				23-06-2015 (AC)	31-08-2015	01-12-2015
67. MEXICO	27-05-2010	23-05-2012	01-09-2012	27-05-2010 (P)	23-05-2012	01-09-2012
68. MOLDOVA	27-01-2011	24-11-2011	01-03-2012	27-01-2011 (P)	24-11-2011	01-03-2012
69. MONACO				13-10-2014 (AC)	14-12-2016	01-04-2017
70. MONTSERRAT ¹³						01-10-2013

* This table includes State Parties to the Convention as well as jurisdictions, which are members of the GFTEI or that have been listed in Annex B naming a competent authority, to which the application of the Convention has been extended pursuant to Article 29 of the Convention.

¹¹ Extension by the United Kingdom.

¹² Extension by the United Kingdom.

¹³ Extension by the United Kingdom.

COUNTRY/JURISDICTION*	ORIGINAL CONVENTION			PROTOCOL (P)/ AMENDED CONVENTION (AC)		
	SIGNATURE (Opened on 25-01-1988)	DEPOSIT OF INSTRUMENT OF RATIFICATION, ACCEPTANCE OR APPROVAL	ENTRY INTO FORCE	SIGNATURE (Opened on 27-05-2010)	DEPOSIT OF INSTRUMENT OF RATIFICATION, ACCEPTANCE OR APPROVAL	ENTRY INTO FORCE
71. MOROCCO				21-05-2013 (AC)		
72. NAURU				28-06-2016 (AC)	28-06-2016	01-10-2016
73. NETHERLANDS	25-09-1990	15-10-1996	01-02-1997	27-05-2010 (P)	29-05-2013	01-09-2013
74. NEW ZEALAND				26-10-2012 (AC)	21-11-2013	01-03-2014
75. NIGERIA				29-05-2013 (AC)	29-05-2015	01-09-2015
76. NIUE				27-11-2015 (AC)	06-06-2016	01-10-2016
77. NORWAY	05-05-1989	13-06-1989	01-04-1995	27-05-2010 (P)	18-02-2011	01-06-2011
78. PAKISTAN				14-09-2016 (AC)	14-12-2016	01-04-2017
79. PANAMA				27-10-2016 (AC)		
80. PHILIPPINES				26-09-2014 (AC)		
81. POLAND	19-03-1996	25-06-1997	01-10-1997	09-07-2010 (P)	22-06-2011	01-10-2011
82. PORTUGAL	27-05-2010			27-05-2010 (P)	17-11-2014	01-03-2015
83. ROMANIA	15-10-2012	11-07-2014	01-11-2014	15-10-2012 (P)	11-07-2014	01-11-2014
84. RUSSIA				03-11-2011 (AC)	04-03-2015	01-07-2015
85. SAINT KITTS AND NEVIS				25-08-2016 (AC)	25-08-2016	01-12-2016
86. SAINT LUCIA				21-11-2016 (AC)		
87. SAINT VINCENT AND THE GRENADINES				25-08-2016 (AC)	31-08-2016	01-12-2016
88. SAMOA				25-08-2016 (AC)	31-08-2016	01-12-2016
89. SAN MARINO				21-11-2013 (AC)	28-08-2015	01-12-2015
90. SAUDI ARABIA				29-05-2013 (AC)	17-12-2015	01-04-2016
91. SENEGAL				04-02-2016 (AC)	25-08-2016	01-12-2016
92. SEYCHELLES				24-02-2015 (AC)	25-06-2015	01-10-2015
93. SINGAPORE				29-05-2013 (AC)	20-01-2016	01-05-2016
94. SINT MAARTEN ¹⁴			10-10-2010			01-09-2013
95. SLOVAK REPUBLIC				29-05-2013 (AC)	21-11-2013	01-03-2014
96. SLOVENIA	27-05-2010	31-01-2011	01-05-2011	27-05-2010 (P)	31-01-2011	01-06-2011
97. SOUTH AFRICA				03-11-2011 (AC)	21-11-2013	01-03-2014
98. SPAIN	12-11-2009	10-08-2010	01-12-2010	11-03-2011 (P)	28-09-2012	01-01-2013
99. SWEDEN	20-04-1989	04-07-1990	01-04-1995	27-05-2010 (P)	27-05-2011	01-09-2011
100. SWITZERLAND				15-10-2013 (AC)	26-09-2016	01-01-2017

* This table includes State Parties to the Convention as well as jurisdictions, which are members of the GFTEI or that have been listed in Annex B naming a competent authority, to which the application of the Convention has been extended pursuant to Article 29 of the Convention.

¹⁴ Extension by the Kingdom of the Netherlands. Sint Maarten used to be a constituent of the "Netherlands Antilles", to which the original Convention applied as from 01-02-1997.

COUNTRY/JURISDICTION*	ORIGINAL CONVENTION			PROTOCOL (P)/ AMENDED CONVENTION (AC)		
	SIGNATURE (Opened on 25-01-1988)	DEPOSIT OF INSTRUMENT OF RATIFICATION, ACCEPTANCE OR APPROVAL	ENTRY INTO FORCE	SIGNATURE (Opened on 27-05-2010)	DEPOSIT OF INSTRUMENT OF RATIFICATION, ACCEPTANCE OR APPROVAL	ENTRY INTO FORCE
101. TUNISIA				16-07-2012 (AC)	31-10-2013	01-02-2014
102. TURKEY				03-11-2011 (AC)		
103. TURKS & CAICOS ISLANDS ¹⁵						01-12-2013
104. UGANDA				04-11-2015 (AC)	26-05-2016	01-09-2016
105. UKRAINE	20-12-2004	26-03-2009	01-07-2009	27-05-2010 (P)	22-05-2013	01-09-2013
106. UNITED KINGDOM	24-05-2007	24-01-2008	01-05-2008	27-05-2010 (P)	30-06-2011	01-10-2011
107. UNITED STATES	28-06-1989	13-02-1991	01-04-1995	27-05-2010 (P)		
108. URUGUAY				01-06-2016 (AC)	31-08-2016	01-12-2016

¹⁵ Extension by the United Kingdom.

Fuente: OECD (2017). Jurisdictions Participating in The Convention on Mutual Administrative Assistance In Tax Matters Status – 3 January 2017

Anexo 2: Entrevista A Especialista

Sección I sobre “Tratados y convenios bilaterales/multilaterales para evitar la doble imposición suscritos por Ecuador”

1. ¿Cuáles considera que son los Convenios para evitar la Doble Imposición (CDIs) más importantes que ha firmado Ecuador? ¿Por qué?
Nota: de la pregunta 2 a la 5 de la sección I responder por cada CDI que haya mencionado en la pregunta anterior.
2. En función de los CDIs que considera más importante, ¿Podría explicar brevemente el contexto en el cual se firmó el convenio, así como la principal razón que motivó su suscripción?
3. ¿Considera que dichos CDIs han obtenido los resultados esperados? ¿Por qué?
4. ¿Cree ud. que los lineamientos de dichos CDIs se han respetado claramente desde su firma?
5. ¿Considera que la asistencia administrativa e intercambio de información
6. entre los estados contratantes ha sido eficiente?
7. ¿Cuál es su opinión al respecto de los convenios multilaterales? ¿Considera que son más beneficiosos que los bilaterales?

Sección II sobre La Convención Modificada sobre la Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal de la OCDE (2010)

1. ¿Cuál es su concepto al respecto de La Convención Modificada sobre la Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal de la OCDE?
2. ¿Considera que Ecuador es un candidato elegible para suscribirse a La Convención?
3. En su opinión, ¿Por qué Ecuador no se ha suscrito a La Convención? ¿Ha existido algún acercamiento del país para formar parte de La Convención? ¿Existe algún artículo con el cual el país no esté de acuerdo?
4. ¿Considera que influye altamente el tema político en la decisión de Ecuador de suscribirse?
5. En su opinión ¿Cuáles son los beneficios esperados (en el largo plazo) en caso de que Ecuador decida suscribirse a La Convención?
6. En su opinión ¿Qué otro tratado/convenio al que Ecuador no está suscrito considera que debe ser tomado en cuenta? ¿Por qué?

Anexo 3: Herramienta para el diagnóstico de la administración tributaria

ALGUNAS PREGUNTAS ESENCIALES PARA IDENTIFICAR LAS DEBILIDADES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, LOS COMPORTAMIENTOS AMBIENTALES Y LAS PRIORIDADES DE LA REFORMA

I. DATOS GENERALES SOBRE EL RENDIMIENTO DEL INGRESO

1. ¿Cuáles son los ingresos fiscales brutos / netos como porcentaje del PIB?
2. Si los ingresos fiscales no han sido estables en los últimos años: ¿cuáles son las razones?

II. CONDICIONES DE LA POLÍTICA FISCAL SOBRE EL RENDIMIENTO DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

1. Número de impuestos y derechos administrados por la administración tributaria SI
2. ¿Cuáles son las principales fuentes de ingresos fiscales?
3. ¿Cuáles son las tarifas y los umbrales de exención de los principales impuestos o impuesto sobre las ventas, impuesto sobre la nómina)?
4. ¿Cómo evalúa la administración tributaria / contribuyente la estabilidad del sistema tributario?
5. ¿Existen datos sobre la distribución de la carga tributaria?
6. ¿Qué tipo de régimen fiscal simplificado para las pequeñas empresas está disponible?
7. ¿Cuán frecuentes son las amnistías fiscales? ¿El sistema fiscal otorga amnistías ocultas?
8. ¿Consideran los contribuyentes el sistema tributario como justo y la carga tributaria tan razonable?

III. CLIMA TOTAL Y PRE-CONDICIONES PARA LA REFORMA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

1. ¿Existe un fuerte compromiso político y de gestión para reformar la administración tributaria?
2. ¿Se ha desarrollado una estrategia de gestión de la reforma
3. ¿En qué medida está politizada la administración tributaria?
4. ¿Cuán frecuentes son los cambios en la alta dirección?
5. ¿Qué consideran la administración superior de la administración tributaria como prioridades de reforma para la administración tributaria?
6. ¿Cuál es la percepción general de la comunidad empresarial respecto a la integridad, eficiencia y efectividad de la administración tributaria?

IV. ORGANIZACIÓN Y RECURSOS DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

- A. Organización y Gestión Estratégica

1. ¿Cuántas agencias de administración tributaria existen?
2. ¿Tiene la administración tributaria la suficiente independencia?
3. Presupuesto de la administración tributaria
 - A) ¿Cuál es el presupuesto anual de la administración tributaria?
 - B) ¿Cuáles son los procedimientos de asignación presupuestaria?
4. Papel de las oficinas regionales y locales
 - A) ¿Está la administración tributaria obligada a seguir procedimientos escritos y transparentes?
 - B) ¿Existen descripciones de puestos para posiciones individuales?
5. Visión y declaración de misión de la administración tributaria poco relevante.
6. ¿Existe un plan estratégico para implementar la visión y la declaración de misión?
¿Es realista el plan y su implementación medible? poco relevante
7. ¿Cuál es la estructura organizativa de la administración tributaria? poco relevante.

B. Recursos Humanos

1. Número de funcionarios de la administración tributaria
2. Calificación del personal
3. Dotación de personal de la sede
4. ¿Frecuencia de la rotación del personal y de las posiciones afectadas por la elevada tasa de rotación?
5. Salario y sistema de bonificación
6. Entrenamiento de inducción
7. ¿Qué tipo de formación especializada está disponible? ¿Con qué frecuencia los empleados se benefician de una capacitación especializada?

C. Informatización y equipo

1. ¿Hay escasez de equipos (por ejemplo, oficinas, automóviles, líneas telefónicas) que afectan gravemente la capacidad de la administración tributaria para llevar a cabo sus tareas?
2. ¿Qué funciones de la administración tributaria han sido computarizadas?

D. Normas éticas y control interno

1. ¿Está la administración tributaria seriamente corrupta?
2. ¿Existe un sistema efectivo de auditoría interna?

V. FUNCIONES DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y PROCESOS DE TRABAJO

A. Información general

B. Registro de contribuyentes

1. ¿Número de contribuyentes registrados? ¿Qué contribuyentes deben estar registrados? ¿Qué medidas existen para registrar empresas en el sector informal?
2. Números de identificación del contribuyente

C. Proceso de evaluación

1. ¿El impuesto sobre la renta se basa en la autoevaluación o en la evaluación de la oficina?
2. Número de declaraciones de impuestos presentadas / número de contribuyentes registrados
3. ¿Cuáles son los procedimientos de presentación del impuesto sobre la renta y del IVA?
4. ¿Qué procedimientos se siguen para detectar detenedores?

D. Auditorías fiscales

1. ¿Existe un plan de auditoría integral? En caso afirmativo, ¿quién desarrolla el plan?
2. Frecuencia de auditoría y método

E. Recogida y ejecución

1. ¿Cuáles son los poderes de ejecución de la administración tributaria?
2. ¿Se notifica previamente al contribuyente la intención de la administración tributaria de adoptar medidas coercitivas?
3. ¿Cuánto impuesto adicional se recauda a través de la aplicación?
4. ¿Qué tipo de sanciones y tasas de interés de pago tardío están disponibles para sancionar el incumplimiento? ¿Se aplican las sanciones en la práctica?

F. Servicios a los contribuyentes y devoluciones de impuestos

1. ¿Se ha implementado un programa de servicio e información para los contribuyentes? ¿Cuáles son los principales elementos de este programa? ¿Están satisfechos los contribuyentes con el servicio que reciben?
2. ¿Hay unidades de servicio / personal especializadas del contribuyente en el nivel local de la oficina de impuestos? ¿Hay un departamento de la jefatura dedicado a servicios del contribuyente?
3. ¿Están las leyes fiscales, las reglas y procedimientos asociados y las formas impositivas razonablemente completas y fácilmente accesibles para los contribuyentes?
4. ¿Cuánto dura el retraso real para el reembolso del IVA y exceso de retención de impuestos a los contribuyentes?

G. Grandes contribuyentes

1. ¿Cuántos contribuyentes representan el 70% de los ingresos tributarios totales?
2. ¿Se ha establecido una Unidad de Contribuyentes Grandes? ¿Cómo se organiza, cuáles son sus funciones y por cuántos contribuyentes es responsable?

VI. RELACIONES EXTERNAS

1. ¿Existen restricciones externas, aparte de las analizadas anteriormente, que afectan seriamente el desempeño de la administración tributaria?
2. ¿En qué medida participan los bancos en el proceso de recaudación de impuestos? ¿Hay algún problema con el reporte de información y la transferencia de fondos?
3. ¿Están bien establecidos y regulados adecuadamente la contabilidad tributaria, los profesionales tributarios, las profesiones de derecho fiscal y los agentes de despacho de aduanas?

Anexo 4: Métodos para eliminar la doble imposición - CDIs Ecuador

ECUADOR -URUGUAY	ECUADOR – COREA	ECUADOR - CHINA	ECUADOR -SINGAPUR
<p>ARTÍCULO 23: ELIMINACIÓN DEL DOBLE IMPUESTO</p> <p>1. cuando un residente de un estado contratante obtenga rentas o posea elementos patrimoniales que de acuerdo con las disposiciones del presente convenio pueden someterse a imposición en el otro Estado contratante el Estado mencionado en primer lugar admitirá:</p> <p>a) la deducción en el impuesto sobre las rentas de ese residente de un importe igual al impuesto sobre la renta pagado en ese otro estado.</p> <p>b) la deducción en el impuesto sobre el patrimonio de ese residente de un importe igual al impuesto sobre el patrimonio pagado en ese otro estado</p> <p>En uno y otro caso dicha deducción no podrá sin embargo exceder de la parte del impuesto sobre la renta o sobre el patrimonio calculado antes de la deducción correspondiente según el caso a las rentas o el patrimonio que pueden someterse a imposición en ese otro estado</p> <p>2. cuando de conformidad con cualquier disposición del convenio las rentas obtenidas por un residente de un estado contratante o el patrimonio que posea estén exentos de imposición en ese estado dicho estado podrá sin embargo tener en cuenta las rentas o el patrimonio exentos a efectos de calcular el importe del impuesto sobre el resto de las rentas o el patrimonio de dicho residente</p> <p>3. a los efectos de lo dispuesto en el apartado 1 se entenderá que el impuesto pagado en un estado contratante es el que</p>	<p>ARTÍCULO: 23 ELIMINACIÓN DE LA DOBLE IMPOSICIÓN</p> <p>1.En corea, la doble imposición se evitará de la siguiente manera:</p> <p>Sin perjuicios de la disposición de la legislación tributaria coreana respecto de la aceptación como crédito contra el impuesto coreano del impuesto pagable en cualquier otro país que no sea Corea (sin afectar al principio general allí contenido):</p> <p>a) Cuando un residente de Corea obtenga rentas desde Ecuador que puedan ser gravadas en Ecuador en virtud de la legislación de Ecuador de acuerdo con las disposiciones del presente convenio, con respecto a dichas rentas, el monto del impuesto ecuatoriano debido se aceptará como crédito del impuesto sobre la renta coreano debido, exigió a ese residente. Sin embargo, ese monto del crédito no excederá la parte del impuesto coreano calculando antes de otorgarse el crédito, correspondiente a dichas rentas:</p> <p>b) cuando la renta obtenida desde ecuador sea dividendos pagados por una sociedad residente de Ecuador a una sociedad residente de Corea que sea propietaria de al menos el 10 (diez) por ciento de la acción con derecho a voto enviadas por, o del capital social de, la sociedad que paga los dividendos, el crédito deberá tomar en cuenta el impuesto ecuatoriano debido por la sociedad respecto a los beneficios sobre los cuales el dividendo sea pagado</p> <p>2. en Ecuador, la doble imposición será evitada de la siguiente manera</p>	<p>ARTÍCULO 22: MÉTODOS PARA LA ELIMINACIÓN DE LA DOBLE IMPOSICIÓN</p> <p>En China, de acuerdo con las disposiciones de la ley de China, la doble imposición será eliminada de la siguiente forma:</p> <p>a) Cuando un residente de China obtenga rentas procedentes de Ecuador, el importe del impuesto sobre esas rentas que debe pagar en Ecuador con arreglo a las disposiciones del presente Acuerdo, podrá acreditarse al impuesto chino de ese residente. Sin embargo, la cantidad acreditada no podrá exceder de la cantidad del impuesto chino sobre esas rentas calculadas de acuerdo con la normativa tributaria y regulaciones de China.</p> <p>b) Cuando las rentas obtenidas en Ecuador sea un dividendo pagado por una sociedad que sea residente de Ecuador, a una sociedad que sea residente de China y que posea no menos del 20% de las acciones de la sociedad que paga el dividendo, el crédito tomará en consideración el impuesto pagado a Ecuador por la sociedad que paga el dividendo, respecto a su ingreso.</p> <p>En Ecuador, de acuerdo con las disposiciones de la ley de Ecuador, la doble imposición será eliminada de la siguiente forma:</p> <p>a) Cuando un residente de Ecuador obtenga rentas que, de acuerdo con lo dispuesto en el presente acuerdo, pueden someterse a imposición en China, Ecuador dejara exentas tales rentas, sin perjuicio de lo dispuesto en los sub párrafos b y c.</p>	<p>ARTÍCULO 22: ELIMINACIÓN DE LA DOBLE IMPOSICIÓN</p> <p>En Singapur la doble imposición se evitará como sigue:</p> <p>1. Cuando un residente de Singapur obtenga rentas procedentes de Ecuador que, con arreglo a las disposiciones del presente Acuerdo, puedan someterse a imposición en Ecuador, Singapur con arreglo a sus disposiciones relativas a la imputación contra el impuesto singapurense del impuesto pagado en cualquier país distinto de Singapur, admitirá la deducción del impuesto ecuatoriano pagado, bien directamente o como deducción, contra el impuesto singapurense debido en relación con las rentas de ese residente. Cuando dichas rentas consistan en dividendos pagados por una sociedad residente de Ecuador a una sociedad residente de Singapur que posea directa o indirectamente al menos el 10 por ciento del capital de la sociedad mencionada en primer lugar la deducción se calculara teniendo en cuenta el impuesto ecuatoriano pagado por esa sociedad respecto de la parte de sus beneficios con cargo a la que se pagan los dividendos.</p> <p>En Ecuador, de acuerdo con las disposiciones de la ley de Ecuador, la doble imposición será eliminada de la siguiente forma:</p>

se habría pagado de acuerdo con el convenio de no haberse deducido o exonerado en aplicación de las siguientes normas encaminadas a promover el desarrollo económico

A) en el caso de Ecuador
I) artículo 9.1 de la ley de régimen tributario interno respecto a la exoneración del impuesto a la renta para la inversiones nuevas y productivas

II) artículo 37 de la ley de régimen tributario interno respecto a la reducción de la tarifa del impuesto a la renta en el caso de reinversión de utilidades

b) en el caso de Uruguay
I) artículo 53 del título 4 del texto ordenado 1996 (exoneración por inversiones) respecto de la deducción de la renta neta en la liquidación del impuesto a las rentas de las actividades económicas

II) ley M 16.906 de 7 de enero de 1998 (régimen de promoción y protección de las inversiones) respecto a la exoneración del impuesto a las rentas de las actividades económicas para la inversión efectiva para reconocer el crédito fiscal por las referencias reducciones o exoneraciones la autoridad competente de cada estado contratante certificara el monto y la naturaleza de dicho crédito

a) Cuando un residente de Ecuador obtenga rentas que, de acuerdo con lo dispuesto en el presente convenio, pueden someterse a imposición en Corea, el primer estado mencionado dejara exentas tales rentas, sin perjuicio de lo dispuesto en los sub párrafos b y c.

b) cuando un residente de Ecuador obtenga rentas que, de acuerdo con las disposiciones de los art. 10, 11 y 12, pueden someterse a imposición en Corea, el estado mencionado en primer lugar admitirá la deducción en el impuesto sobre las rentas de dicho residente de un importe igual al impuesto pagado en Corea. Sin embargo, dicha deducción no podrá exceder de la parte del impuesto, calculado, antes de la deducción, correspondiente a las rentas obtenidas en Corea.

c) Cuando, de conformidad con cualquier disposición del convenio las rentas obtenidas por un residente de Ecuador estén exentas de impuestos de ese listado, dicho listado podrá, sin embargo, tener en cuenta las rentas exentas a efectos de calcular el importe del impuesto sobre el resto de las rentas de dicho residente.

d) Lo dispuesto en el sub-párrafo a) no es aplicable a la renta percibida por un residente de Ecuador cuando Corea aplica las disposiciones del Acuerdo para exonerar de impuesto esta renta o cuando aplica lo dispuesto por el párrafo 2 del artículo 10, párrafo 2 artículo 11 o párrafo 2 del artículo 12, a dicha renta.

b) cuando un residente de Ecuador obtenga rentas que, de acuerdo con las disposiciones de los art. 10, 11 y 12, pueden someterse a imposición en China, Ecuador admitirá la deducción en el impuesto sobre las rentas de dicho residente de un importe igual al impuesto pagado en China. Sin embargo, dicha deducción no podrá exceder de la parte del impuesto, calculado, antes de la deducción, correspondiente a las rentas obtenidas en China.

c) Cuando, de conformidad con cualquier disposición del Acuerdo las rentas obtenidas por un residente de Ecuador estén exentas de impuestos en Ecuador, Ecuador podrá, sin embargo, tener en cuenta las rentas exentas a efectos de calcular el importe del impuesto sobre el resto de las rentas de dicho residente.

d) Lo dispuesto en el sub-párrafo a) no es aplicable a la renta percibida por un residente de Ecuador cuando China aplica las disposiciones del Acuerdo para exonerar de impuesto esta renta o cuando aplica lo dispuesto por el párrafo 2 del artículo 10, párrafo 2 artículo 11 o párrafo 2 del artículo 12, a dicha renta.

a) Cuando un residente de Ecuador obtenga rentas que, de acuerdo con lo dispuesto en el presente acuerdo, pueden someterse a imposición en Singapur, Ecuador dejara exentas tales rentas, sin perjuicio de lo dispuesto en los subpárrafos b y c

b) cuando un residente de Ecuador obtenga rentas que, de acuerdo con las disposiciones de los art. 10, 11 y 12, pueden someterse a imposición en Singapur, Ecuador admitirá la deducción en el impuesto sobre las rentas de dicho residente de un importe igual al impuesto pagado en Singapur. Sin embargo, dicha deducción no podrá exceder de la parte del impuesto, calculado, antes de la deducción, correspondiente a las rentas obtenidas en Singapur.

c) Cuando, de conformidad con cualquier disposición del Acuerdo las rentas obtenidas por un residente de Ecuador estén exentas de impuestos en Ecuador, Ecuador podrá, sin embargo, tener en cuenta las rentas exentas a efectos de calcular el importe del impuesto sobre el resto de las rentas de dicho residente

d) Lo dispuesto en el sub-párrafo a) no es aplicable a la renta percibida por un residente de Ecuador cuando Singapur aplica las disposiciones del Acuerdo para exonerar de impuesto esta renta o cuando aplica lo dispuesto por el párrafo 2 del artículo 10, párrafo 2 artículo 11 o párrafo 2 del artículo 12, a dicha renta.

Fuente: Convenios para evitar la doble imposición de Ecuador con Uruguay, Corea, China y Singapur.

Elaboración: Autores