

República del Ecuador

**INVESTIGACIÓN DEL RÉGIMEN
TRIBUTARIO DEL ECUADOR QUE SE
APLICA A LA ASISTENCIA
FINANCIERA MEDIANTE CRÉDITOS
EN YENES
INFORME FINAL**

ABRIL DEL AÑO 2016

**AGENCIA DE COOPERACIÓN INTERNACIONAL
DE JAPÓN (JICA)
ERNST & YOUNG ADVISORY CO. LTD.**

República del Ecuador

**INVESTIGACIÓN DEL RÉGIMEN
TRIBUTARIO DEL ECUADOR QUE SE
APLICA A LA ASISTENCIA FINANCIERA
MEDIANTE CRÉDITOS EN YENES
INFORME FINAL**

ABRIL DEL AÑO 2016

**AGENCIA DE COOPERACIÓN INTERNACIONAL DE
JAPÓN (JICA)
ERNST & YOUNG ADVISORY CO. LTD.**

RESUMEN

1 Resumen de la Investigación

(1) Resumen de la Investigación

El objetivo de este trabajo es comprender la aplicación de las leyes ecuatorianas respecto de los impuestos aplicados a asistencias financieras mediante créditos en yenes y cooperaciones financieras no reembolsables. Investigar con antelación los riesgos potenciales relacionados a los impuestos por asistencias financieras para el desarrollo que se estén ejecutando en Ecuador; y aclarar los puntos esenciales para minimizar dichos riesgos, con el fin de poder llevar a cabo sin problemas tanto asistencias mediante créditos en yenes, como cooperaciones financieras no reembolsables en Ecuador.

(2) Método de Ejecución de la Investigación

Esta investigación ha sido ejecutada en 3 etapas, las cuales se mencionan a continuación:

Las organizaciones que se visitaron en Ecuador son las siguientes:

- Del Gobierno del Ecuador: Servicio de Rentas Internas del Ecuador (SRI), Servicio Nacional de Aduana del Ecuador (SENAE), Ministerio de Electricidad y Energía Renovable, Corporación Eléctrica del Ecuador (CELEC).
- Organizaciones de Asistencia Internacional: Banco Mundial, Banco Interamericano de Desarrollo, Corporación Andina de Fomento.
- Empresas Privadas: Compañías Comerciales Japonesas, etc.

2 Problemática y Sugerencias

Hemos comprendido a través de esta investigación que en Ecuador no existen mayores diferencias con respecto a la tributación de impuestos entre: asistencias financieras mediante créditos en yenes y cooperaciones financieras no reembolsables.

Mientras que en el caso de las cooperaciones financieras reembolsables, E/N se concederán entre el Gobierno de Japón y el Ministerio de Relaciones Exteriores y Movilidad Humana del Ecuador, con la posibilidad de que finalmente el que firme sea el Ministerio de Finanzas (Ministro).

(1) Problemática relacionada con el régimen tributario al poner en ejecución una asistencia financiera mediante crédito en yenes

La exención y devolución de impuestos son diferentes y dependen de lo estipulado en los artículos relacionados con impuestos para asistencias financieras reembolsables. El IVA será cubierto por el presupuesto del Ministerio de Finanzas a través de las entidades ejecutoras. También se puede aplicar la medida de exención de impuestos en caso de que el importador sea una organización pública del gobierno y similares (ejemplo: CELEC). Sin embargo, no se aplica la exención de Impuesto a la Renta de sociedades, ni de personas naturales sobre los ingresos que genere el contratista, etc. con cooperaciones financieras reembolsables. Por el contrario, los pagos de capital y de intereses que genere el crédito en yenes, estarán exentos del Impuesto a la Renta y el Impuesto a la salida de divisas. Cuando se realiza una transferencia bancaria al exterior desde el Ecuador, grava el 5% de impuesto a la salida de divisas, así como el 22% de Impuesto a la Renta (retenciones en la fuente de Impuesto a la Renta). Sin embargo, el gobierno como la contraparte del proyecto AOD (Asistencia Oficial para el Desarrollo) tiene que abrir una cuenta bancaria en el Banco Central, si la transferencia bancaria internacional es realizada desde esta cuenta, no grava impuesto a la salida de divisas.

Los puntos a tomar en cuenta en la aplicación del Régimen Tributario de impuestos no solamente con respecto a las Cooperaciones Financieras Reembolsables, son los siguientes:

- ① Influencia de la situación financiera del Gobierno.
- ② Los trámites pueden variar según la entidad pública dependiendo de los conocimientos sobre los créditos AOD (Asistencia Oficial para el Desarrollo).
- ③ Deterioro de la capacidad administrativa del Gobierno por causa de contratar a gente sin experiencia.
- ④ Revisión de proyectos en general y retrasos debido al cambio de personal a nivel directivo, incluyendo a los ministros.
- ⑤ Trabajos que se realizan verticalmente y con una estricta observancia de leyes.

(2) Medidas Sugeridas

Recomendamos las siguientes medidas para reanudar las cooperaciones financieras reembolsables y poder solucionar los problemas antes mencionados:

- ① Medidas previas y medidas posteriores, teniendo en cuenta la difícil situación financiera del Gobierno del Ecuador.
- ② Mantener estrecha comunicación con el Ministerio de Finanzas (especialmente con el funcionario a cargo).

- ③ Análisis y estipulaciones minuciosas en los documentos públicos.
- ④ Entendimiento del régimen tributario del Ecuador y la contratación de un experto.

ÍNDICE

Resumen	
Índice	
Lista de Cuadros	
Mapa	
Lista de Abreviaturas	

CAPÍTULO 1 RESUMEN DE LA INVESTIGACIÓN	1
1.1 Objetivo de la investigación.....	1
1.2 Trasfondo de la investigación	1
CAPÍTULO 2 MÉTODO DE EJECUCIÓN DE LA INVESTIGACIÓN	3
CAPÍTULO 3 PLAN DE OPERACIÓN	4
CAPÍTULO 4 RESULTADOS DE LA INVESTIGACIÓN	5
4.1 Resumen del régimen tributario que se aplica a la asistencia financiera mediante créditos en yenes	5
4.1.1 Políticas y características del régimen tributario Ecuatoriano	5
4.1.2 Categorías de impuestos principales: impuesto a la renta para sociedades	6
4.1.3 Categorías de impuestos principales: impuesto a la renta para personas naturales	11
4.1.4 Categorías de Impuestos principales: impuesto al valor agregado-IVA.....	17
4.1.5 Categorías de Impuestos principales: aranceles	20
4.1.6 Categorías de Impuestos principales: impuesto a la salida de divisas-ISD	23
4.1.7 Categorías de Impuestos principales: impuestos municipales	25
4.1.8 Tratados para evitar la doble tributación (TDT).....	25
4.1.9 Incentivos tributarios para ZEDES.....	27
4.2 Organización ejecutiva y situación del régimen tributario en Ecuador para la asistencia financiera de créditos en yenes	28
4.2.1 Organización ejecutiva del sistema tributario en Ecuador	28
4.2.2 Comparación entre cooperaciones financieras reembolsables y cooperaciones financieras no reembolsables (asistencia técnica incluida), con respecto al régimen tributario Ecuatoriano	31
4.2.3 Situación de cooperación financiera reembolsable y no reembolsable por parte de los siguientes donantes	33
CAPÍTULO 5 PROBLEMÁTICA Y SUGERENCIAS.....	38
5.1 Problemática y sugerencias	38

5.1.1 Problemática relacionada con el régimen tributario al poner en ejecución una asistencia financiera mediante crédito en yenes	38
5.1.2 Problemática relacionada con la ejecución de una asistencia mediante crédito en yenes, desde el punto de vista tributario	40
5.2 Medidas sugeridas	42
Anexos	46
1 Cronograma de la investigación y lista de personas entrevistadas de cada organización	47

Lista de Cuadros

Cuadro 2-1 Enfoque de la Investigación	3
Cuadro 3-1 Proceso de Operación	4
Cuadro 4-1 Legislación tributaria	6
Cuadro 4-2 Tarifas de retención para pagos locales	10
Cuadro 4-3 Tasa de Retención Para Ingresos de Dividendo Alto.....	13
Cuadro 4-4 Tarifa de Impuesto a la Renta para personas naturales	15
Cuadro 4-5 Porcentajes de retención de IVA.....	20
Cuadro 4-6 Tarifa de Impuesto a los Consumos Especiales por artículos	22
Cuadro 4-7 Tarifas aplicables según los TDT.....	26
Cuadro 4-8 Proyectos de Asistencia en el Ecuador por parte del Banco Mundial.....	34
Cuadro 4-9 Proyectos de Asistencia en el Ecuador por parte del Banco Interamericano de Desarrollo.....	35

Mapa del área donde se ejecutará la operación



Lista de Abreviaturas

CAF (Corporación Andina de Fomento)

CELEC (Corporación Eléctrica del Ecuador)

CHC (Fondo Chino de Co-financiamiento para América Latina y el Caribe)

DTT (Tratado de Doble Tributación)

E/N (Canje de Notas)

ECB (Banco Central Europeo)

G/A (Acuerdo para la Cooperación Financiera No Reembolsable)

GIZ (Organización Alemana de Cooperación Internacional)

ISD (Impuesto a la Salida de Divisas)

IVA (Impuesto al Valor Agregado)

KOICA (Agencia de Cooperación Internacional de Corea)

L/A (Acuerdo de Préstamo)

PPP (Alianza Público Privada)

SENAE (Servicio Nacional de Aduana del Ecuador)

SETCI (Secretaría Técnica de Cooperación Internacional)

SRI (Servicio de Rentas Internas del Ecuador)

ZEDE (Zonas Especiales de Desarrollo Económico)

CAPÍTULO 1 RESUMEN DE LA INVESTIGACIÓN

1.1 Objetivo de la investigación

El objetivo de este trabajo es comprender la aplicación de las leyes ecuatorianas respecto de los impuestos aplicados a asistencias financieras mediante créditos en yenes y cooperaciones financieras no reembolsables; investigar con antelación los riesgos potenciales relacionados a los impuestos por asistencias financieras para el desarrollo que se estén ejecutando en Ecuador; y aclarar los puntos esenciales para minimizar dichos riesgos con el fin de poder llevar a cabo sin problemas tanto asistencias financieras mediante créditos en yenes, como cooperaciones financieras no reembolsables en Ecuador.

1.2 Trasfondo de la investigación

Japón no ha ofrecido asistencias mediante créditos en yenes a Ecuador después de concertar el crédito en yenes en el año de 1996, debido a la influencia del deterioro de las relaciones entre Ecuador y el mundo financiero.

Sin embargo, el FMI (Fondo Monetario Internacional) ha reanudado la consulta del Artículo IV con Ecuador en el año 2014, y en el mismo año, Ecuador ha emitido bonos de deuda pública que el Estado tiene como obligaciones, de esta manera está recobrando la confianza del mercado financiero internacional, con lo que declaró que tiene la expectativa de recibir nuevas asistencias mediante créditos en yenes.

Dentro de este contexto se prevé estudiar la posibilidad de nuevas asistencias mediante créditos en yenes después de 20 años aproximadamente.

Con esta situación, para reanudar las asistencias financieras mediante créditos en yenes, en primer lugar, nació la necesidad de comprender claramente el régimen tributario interno de impuestos que se genera por las asistencias financieras para el desarrollo del gobierno de Ecuador; ejecutar la confirmación de la exención de impuestos estipulada en la promesa internacional entre ambos países previo al tratamiento de los impuestos previsibles (aranceles, derechos exclusivos de exención); la exención de impuestos por ser asistencias financieras internacionales; y además, la exención de impuestos de consumo e IVA que generen las operaciones, tanto del consultor de las asistencias mediante créditos en yenes, como de las empresas que han recibido pedidos de contrato.

Por esta razón también es muy importante que en la etapa de ejecución, el Gobierno del Ecuador realice de manera precisa, adecuada y eficiente, los trámites necesarios con respecto al tratamiento de impuestos (exención de impuestos, devolución de impuestos, etc.).

CAPÍTULO 2 MÉTODO DE EJECUCIÓN DE LA INVESTIGACIÓN

Esta investigación ha sido ejecutada en 3 etapas, las cuales se mencionan a continuación:

Cuadro 2-1 Enfoque de la Investigación

CAPÍTULO 3 PLAN DE OPERACIÓN

- 1) La investigación interna (en Japón) inició el día 26 de febrero de 2016.
- 2) Se entregará el informe final (en japonés) hasta el día 13 de mayo de 2016 y el informe final (en español) hasta el día 10 de junio de 2016.
- 3) Se realizó la investigación de conformidad con el CUADRO 3-1, detallado a continuación.
- 4) La investigación en Ecuador se realizó desde el día 4 de abril de 2016 hasta el día 15 de abril de 2016.

Cuadro 3-1 Proceso de Operación

CAPÍTULO 4 RESULTADOS DE LA INVESTIGACIÓN

4.1 Resumen del régimen tributario que se aplica a la asistencia financiera mediante créditos en yenes

4.1.1 Políticas y características del régimen tributario ecuatoriano

Los principios de los impuestos a nivel nacional están establecidos en la Constitución y en la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno. Las políticas del Régimen Tributario de Impuestos del Ecuador se han venido desarrollando independientemente.

Estos últimos años debido a la emisión de varias Resoluciones por parte del SRI, la interpretación y la aplicación del régimen tributario está cambiando frecuentemente. Bajo la administración actual el cobro y la imposición de impuestos están consolidados como parte del programa político principal, por lo tanto tiene la particularidad de ser muy riguroso, estricto y severo en la aplicación de medidas a favor del área tributaria.

El régimen tributario ecuatoriano, está basado en el “principio de renta mundial”, con lo cual todos los ingresos generados en el exterior como los de fuente ecuatoriana, están sujetos al Impuesto a la Renta.

El Servicio de Rentas Internas permite a todos los contribuyentes pagar y presentar las declaraciones de impuestos en línea. Las declaraciones y formularios físicos fueron eliminados con el fin de promover la declaración de impuestos en línea.

La legislación tributaria ecuatoriana tiene la intención de evitar la doble imposición internacional a través de la aplicación de tratados para evitar la doble tributación-TDT, o mediante la aplicación de reglas locales de crédito tributario o con exenciones a los ingresos que paguen impuestos en el extranjero.

Cuadro 4-1 Legislación tributaria

Nombre de la norma
Constitución de la República del Ecuador (Publicada en el Registro Oficial No. 449, 20 de octubre de 2008)
Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno
Ley Orgánica de Remisión de Intereses, Multas y Recargos
Ley del Registro Único de Contribuyentes
Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno (Decreto Ejecutivo 374)
Resolución No. NAC-DGERCGC10-00046 (Normas de Procedimiento para la Devolución del Impuesto al Valor Agregado (IVA) a Entidades y Organismos del Sector Público y Empresas Públicas)
Resolución No. NAC-DGERCGC15-00000284 (Se fijan los Porcentajes de Retención del Impuesto al Valor Agregado)
Resolución No. NAC-DGERCGC13-00451 (Se establece el Procedimiento para la Verificación de los Valores Pagados del IVA)

Las categorías de impuestos principales son: el Impuesto a la Renta para sociedades, el Impuesto a la Renta para personas naturales, Impuesto al Valor Agregado-IVA, Impuesto a la Salida de Divisas-ISD, impuestos aduaneros, aranceles y otros tipos de impuestos y contribuciones municipales.

4.1.2 Categorías de impuestos principales: impuesto a la renta para sociedades

(1) Objeto del Impuesto

Las sociedades establecidas en Ecuador y/o con residencia en Ecuador, incluyendo las empresas que poseen establecimientos permanentes en Ecuador (PE: Empresas que poseen establecimientos permanentes en Ecuador), son sujetos de imposición del Impuesto a la Renta para sociedades.

El Impuesto a la Renta para sociedades es del 22%; sin embargo se aplicará una tarifa del 25% para entidades en las que el 50% o más de su capital sea propiedad de accionistas, socios, titulares de derechos

representativos de capital o similares, domiciliados en paraísos fiscales o jurisdicciones fiscales de menor imposición.¹

(2) Tarifa del impuesto

El Impuesto a la Renta estándar para Sociedades es del 22%. Las empresas, las sucursales y PE extranjeras que residen en Ecuador deben aplicar la misma tasa de impuesto sobre su utilidad atribuible.

(3) Deducciones

A efectos del cálculo del Impuesto a la Renta, la legislación tributaria considera como deducibles todos los gastos directamente relacionados con el objeto social de la compañía, y cada vez que el gasto sea necesario para obtener, mantener o mejorar los ingresos gravados. En términos específicos, la legislación tributaria establece como deducibles todos los pagos de intereses originados de créditos obtenidos para desarrollar el objeto social de la sociedad; sin embargo, existen regulaciones específicas aplicables si este crédito está acordado entre partes relacionadas.²

(4) Incentivos tributarios

i. Exención de obligación del pago del anticipo

Las nuevas sociedades aplican la exención de obligación del pago del anticipo de Impuesto a la Renta para sociedades durante los 5 primeros años después de iniciar operaciones.

ii. Amortización adicional

100% de depreciación y deducción de amortización relacionada con tecnología y equipos para:

- Producción limpia

¹En caso de que la participación de los beneficiarios mencionados sea menor al 50%, la tarifa de Impuesto a la Renta de sociedades será del 25% solamente sobre esa porción.

La tasa del Impuesto a la Renta para sociedades (25%), se aplicará también cuando las entidades ecuatorianas no informen al Servicio de Rentas Internas (SRI) sobre los cambios en su estructura de capital (transferencias de los derechos de capital, acciones, participaciones, entre otros.)

²Personas naturales o jurídicas, ya sean domiciliadas en Ecuador o no, en el que uno de ellos participe directa o indirectamente en la administración, control o en el capital de otra, serán consideradas como partes relacionadas. Si un tercero participa en esta previa descripción, éste también será considerado como una parte relacionada. Para que los pagos de los préstamos extranjeros con partes relacionadas (entidades no financieras) sean deducibles del Impuesto a la Renta, deben cumplirse las siguientes condiciones:

- El valor total del préstamo no puede ser superior al 300% del capital social de la entidad ecuatoriana.
- El préstamo debe ser registrado ante el Banco Central del Ecuador.
- La tasa de interés no debe exceder la tasa máxima establecida por el Banco Central del Ecuador en la fecha de registro del préstamo. El exceso no es deducible.
- Aplicar una retención del 22% del Impuesto a la Renta.
- Debe cumplirse el principio de esencia sobre la forma; esto significa que el crédito debe estar relacionado con los fines del objeto social de la sociedad.

- Generación de energía renovable (solar, eólica, o similar)
- Reducción del impacto ambiental en la actividad productiva
- Instalaciones para reducir emisiones de gas de efecto invernadero

No obstante, esta deducción sólo se aplica si es adicional para cumplir las normas ambientales locales, y no puede ser superior al 5% en relación con el total de ingresos del contribuyente.

iii. Exención del Impuesto a la Renta para sociedades con inversiones nuevas durante 5 años a partir del inicio de sus actividades

Exención del Impuesto a la Renta para sociedades por 5 años contados desde el primer año que la nueva inversión genere ingresos gravables³. Este beneficio debe ser considerado sólo para; (Art. 9,1 LORTI)

- Entidades constituidas a partir de enero del año 2011, fuera de las jurisdicciones urbanas del cantón Quito o del cantón Guayaquil.
- Estas inversiones estarán relacionadas con las siguientes industrias:⁴
- Bioenergía (energías renovables y energía a partir de biomasa, etc.)
- Industrias estratégicas que reduzcan las importaciones y fomenten las exportaciones, determinadas por el Presidente de la República.

iv. Incentivos tributarios para ZEDE

Las nuevas sociedades constituidas en una "ZEDE" (Zonas Especiales de Desarrollo Económico), pueden aplicar la exención de Impuesto a la Renta para sociedades por 5 años contados a partir del primer año en que inicien actividades. A partir del quinto año, la tasa de Impuesto a la Renta para sociedades será del 17%, es decir, reduciendo un 5% de la tasa aplicable.

v. Ingresos relacionados a los bienes de Organizaciones Internacionales en Ecuador. (Art. 9,3 y 9,4 LORTI).

Bajo condición de reciprocidad, no gravan impuesto los ingresos que los Estados extranjeros y

³Las nuevas inversiones aprobadas por el Código Orgánico de la Producción están orientadas a mejorar la economía del Estado, la producción e inversión de recursos económicos para fomentar los empleos.

⁴También son sujetos de este beneficio la producción de verduras y pescados frescos, congelados e industrializados, la producción y cadena forestal y agroforestal y sus productos elaborados; la industria metalmecánica, la industria petroquímica, la industria farmacéutica, turismo, servicios logísticos de comercio exterior, biotecnología y software aplicados.

organizaciones internacionales obtengan por los bienes que posean en Ecuador (artículo 9, numeral 3 y numeral 4 LORTI).

vi. Entidades Jurídicas fundadas para proyectos públicos por APP.

Las Sociedades constituidas en Ecuador para el desarrollo de proyectos públicos en Asociación Público-Privada (APP), gozarán de una exención del pago de Impuesto a la Renta durante 10 años.(Art. 9,3 LORTI).

vii. Determinación del trato de la administración tributaria para contratos de inversión.

Los inversionistas pueden mantener estabilidad tributaria a través de la celebración de un contrato de inversión, aunque existan reformas tributarias posteriores que aumenten los impuestos en el futuro. Sin embargo, para este fin, el inversionista que firme el contrato de inversión, debe aceptar una tasa del 25% del Impuesto a la Renta para sociedades. El plazo en vigencia del contrato es de 15 años desde la firma del acuerdo y podrá ser renovado bajo ciertas condiciones.

(5) Otros Puntos Esenciales

▪ Retenciones

Todos los pagos (dividendos, intereses, regalías, remuneraciones) realizados por sociedades a terceros, a pesar de ser pagadas en el Ecuador o en el extranjero, están sujetos a una tasa de retención de impuesto.

Una retención del 22% de Impuesto a la Renta se aplica como regla general en pagos al exterior. Una retención del Impuesto a la Renta del 35% podría ser impuesta si el beneficiario o el destinatario de los ingresos se encuentra en un paraíso fiscal o en un régimen de menor imposición. Para los pagos locales las tarifas de retención son las siguientes:

Cuadro 4-2 Tarifas de retención para pagos locales

Objeto	Tarifas de Retención
Dividendos	Sociedades 0%
	Personas Naturales 0% ~ 35%
Intereses	2%
Regalías	8%
Honorarios	Servicios de mano de obra de personas naturales y servicios prestados por sociedades 2%
	Servicios intelectuales no relacionados con la profesión 8%
	Servicios intelectuales relacionados con la profesión 10%

La tasa de retención de pagos al exterior es del 22% sobre la suma total del pago.

- Dividendos y el Impuesto a la Renta para sociedades

Los dividendos calculados después del pago del Impuesto a la Renta distribuidos por sociedades nacionales o extranjeras residentes en el Ecuador a personas domiciliadas en el extranjero y compañías extranjeras no domiciliadas en paraísos fiscales (las empresas ecuatorianas, o entidades extranjeras domiciliadas o no en el Ecuador) estarán exentos del Impuesto a la Renta (Art. 9,1 LORTI).⁵

- Intereses y el Impuesto a la Renta para sociedades.

No aplica una retención del Impuesto a la Renta si el préstamo es concedido por una entidad financiera extranjera o por entidades gubernamentales (préstamos soberanos), si se cumplen con las siguientes condiciones: (Art. 13,3 LORTI)

- Registrar el préstamo en el Banco Central del Ecuador. 1, a la fecha del registro del préstamo. El 22% de retención del Impuesto
- La tasa de interés no debe exceder la tasa máxima establecida por el Banco Central a la Renta, aplica sobre el pago de la tasa de interés superior a la establecida por el Banco Central.

⁵Si los beneficiarios son entidades domiciliadas en paraísos fiscales o son personas residentes en Ecuador, los dividendos estarán sujetos a retención del Impuesto a la Renta.

La tasa de la retención del Impuesto a la Renta es del 10% para los dividendos distribuidos en nombre de los accionistas domiciliados en paraísos fiscales o jurisdicciones fiscales de menor imposición, si la tarifa del Impuesto a la Renta para sociedades de la entidad local es del 25%.

- Gastos por regalías, asistencias técnicas, servicios administrativos y asesorías.

En Ecuador existe un límite de deducibilidad a efectos de Impuesto a la Renta respecto de gastos por regalías, servicios técnicos, administrativos y de consultoría que se presten en favor de una sociedad ecuatoriana por parte de sus partes relacionadas.

La suma de las regalías, servicios técnicos, administrativos, de consultoría y similares, pagados por sociedades residentes en Ecuador a sus partes relacionadas, no podrán ser superiores al 20% de la base imponible del Impuesto a la Renta más el valor de dichos gastos, siempre y cuando dichos gastos correspondan a la actividad generadora realizada en el país.

Para las entidades dentro de la fase pre-operativa, la limitación será del 10% para fines de deducibilidad. Con respecto a esta limitación, el contribuyente puede presentar una consulta de valoración previa ante la Administración Tributaria con el fin de requerir un mayor porcentaje. Este procedimiento es similar a un acuerdo APA (Acuerdo Previo Sobre Precios de Transferencia); sin embargo, depende de la resolución final y la aprobación por parte del SRI.

Esta solicitud debe seguir ciertos requisitos específicos legalmente establecidos por el SRI, debiendo de considerar además información técnica, metodología de valoración según el principio de plena competencia, supuestos críticos, entre otra información con el fin de soportar la solicitud e impulsar a que el límite de deducibilidad se incremente con la aprobación de la autoridad competente.

- Anticipo del Impuesto a la Renta para sociedades.

Las sociedades deben determinar un anticipo del Impuesto a la Renta a partir del quinto año del inicio de sus operaciones. La ley entiende como inicio de las operaciones cuando la compañía inicia la producción y las ventas. Este pago (anticipo) se realiza en dos fechas, que vencen en julio y septiembre cada una.⁶

4.1.3 Categorías de impuestos principales: impuesto a la renta para personas naturales

(1) Objeto del Impuesto

Los ecuatorianos y los residentes extranjeros domiciliados en Ecuador tienen la obligación del pago del Impuesto a la Renta basado en el principio de renta mundial sobre los ingresos obtenidos por actividades de

⁶La suma del anticipo se calcula deduciendo la suma de la retención cobrada en el año del ejercicio pasado desde el total de una parte accionista (0.2%), los gastos de pérdida (0.2%), importe total de activo (0.4%) y el ingreso gravado (0.4%).

su negocio, actividades profesionales, comerciales o servicios realizados en el Ecuador. Los no residentes tienen la obligación del pago de Impuesto a la Renta de sus ingresos generados en el Ecuador, sin importar donde éste sea pagado.

i. Residencia fiscal de personas naturales

Las personas que han permanecido en Ecuador en el mismo período fiscal desde el 1 de enero hasta el 31 de diciembre, un total de ciento ochenta y tres (183) días calendario o más, consecutivos o no, son considerados como residentes. Adicionalmente, las personas que han permanecido en Ecuador un total de ciento ochenta y tres (183) días calendario o más, consecutivos o no, en un lapso de doce meses dentro de dos períodos fiscales, son considerados como residentes de Ecuador, a menos que acredite su residencia fiscal para el período correspondiente en otro país o jurisdicción.

ii. Ingresos gravados

Tanto residentes ecuatorianos como extranjeros que perciban ingresos por actividades de su negocio, actividades profesionales, comerciales o servicios realizados en Ecuador, están sujetos al Impuesto a la Renta. La imposición de los diversos tipos de ingresos se describe a continuación:

▪ Ingresos por salarios:

Los ingresos gravados incluyen ingresos por servicios prestados en virtud de un contrato de trabajo verbal o escrito, independientemente de si el ingreso se recibe en efectivo, en servicios o en especie. La indemnización⁷ por accidentes de trabajo y muerte, los pagos por despido intempestivo (despido sin aviso o causa legal), indemnizaciones por desahucio y las cantidades recibidas de fondos pensiones, están exentos de Impuesto a la Renta.

▪ Ingresos de negocios:

Las personas naturales están sujetas a impuestos sobre los ingresos obtenidos por el desarrollo de actividades económicas realizadas en Ecuador y los ingresos derivados de los bienes y activos

⁷ Bono de educación, es decir el décimo cuarto sueldo, la cantidad corresponde a un salario básico unificado (año 2016 \$366). (Education bonus, known as the fourteenth salary, which equals one Unified Basic Remuneration (USD354 for 2015).)

- Fondos de reserva, la cantidad corresponde a 1/12 del total de salarios percibidos en un año (8,33%). Esta cantidad se paga a partir del segundo año de antigüedad. (Retirement funds, which equal one-twelfth of the year's remuneration (8.33% of annual remuneration). This amount is payable from the second year of employment for the same employer.)

ubicados en el Ecuador. Los ingresos de negocio incluyen los ingresos de las personas naturales que son propietarias o miembros activos de una sociedad comercial, industrial, minera o de un negocio agrícola en la que hayan invertido en el capital. Los ingresos son gravados conforme a las tarifas establecidas. Gravan impuestos los ingresos generados por actividades de negocios, por bienes y mercancías en Ecuador.

▪ Ingresos por inversiones (Ingresos por dividendos):

En general los dividendos distribuidos después del pago del Impuesto a la Renta para sociedades están exentos. Sin embargo, los dividendos pagados a residentes ecuatorianos y extranjeros, están sujetos a retención del Impuesto a la Renta.

Cuadro 4-3 Tasa de Retención Para Ingresos de Dividendo Alto

Límites de Cantidad de Ingreso de Dividendos	Valor Mínimo de Impuesto y Tasa	
	Valor Mínimo de Impuesto	Tasa
\$0 ~ \$100,000	\$0	1%
\$100,000 ~ \$200,000	\$1,000	7%
\$200,000 ~ -	\$8,000	13%

El pago de dividendos a ecuatorianos y extranjeros residentes en el exterior no está sujeto a retención del Impuesto a la Renta.⁸

Los dividendos distribuidos a personas naturales residentes en el Ecuador estarán sujetos a una retención de Impuesto a la Renta de entre el 0% al 35%.

⁸ El pago de dividendos para las sociedades establecidas en paraísos fiscales gravan la diferencia de la tasa de impuesto entre la tasa máxima del Impuesto a la Renta para personas naturales (35%) y la tasa del Impuesto a la Renta para sociedades (22%, año 2015), de lo que resulta en un 13% adicional de retención sobre el impuesto a la renta para el año 2015. El dividendo de fideicomisos también grava lo mismo. El ingreso por regalías generadas por la inversión dentro del Ecuador se considera normalmente como un ingreso por negocio. No grava en Ecuador el ingreso por regalías desde el extranjero, si está gravado en el país en cuestión. El interés pagado a residentes es añadido a la base imponible del contribuyente y gravado de acuerdo a lo establecido.

- Ingresos por intereses

Los ingresos por intereses también son objeto de retención del 22% de Impuesto a la Renta. El valor del impuesto retenido podrá ser deducido del valor a para del Impuesto a la Renta de la persona natural.

- Ingresos por opción de compra de acciones

Generalmente los ingresos generados por las opciones de compra de acciones por empleados se consideran como ingresos (diferentes a los salarios y honorarios profesionales) gravados para el cálculo del Impuesto a la Renta de las personas naturales. Cada caso debe ser analizado de manera individual.

- Impuestos sobre enajenación de derechos representativos de capital

La tasa de impuesto sobre el beneficio originado en la transferencia de derechos representativos de capital es del 22% (año 2016).

(2) Tarifa del Impuesto

Tarifa del Impuesto a la Renta para personas naturales aplicable para el ejercicio fiscal 2015 (desde el 1 de enero hasta el 31 de diciembre)

Cuadro 4-4 Tarifa de Impuesto a la Renta para personas naturales

Fracción básica	Valor Mínimo de Impuesto y Tarifa	
	Impuesto fracción básica	Impuesto fracción excedente
\$0 ~ \$10,800	\$0	0%
\$10,800 ~ \$13,770	\$0	5%
\$13,770 ~ \$17,210	\$149	10%
\$17,210 ~ \$20,670	\$493	12%
\$20,670 ~ \$41,330	\$908	15%
\$41,330 ~ \$61,980	\$4,007	20%
\$61,980 ~ \$82,660	\$8,137	25%
\$82,660 ~ \$110,190	\$13,307	30%
\$110,190 ~ -	\$21,566	35%

Si los dividendos son distribuidos a personas naturales residentes en Ecuador, la tasa de retención del Impuesto a la Renta se determinará entre el 0% y el 35%.

(3) Deducciones

- Gastos deducibles

Las contribuciones pagadas por los empleados al Seguro Social (IESS) son deducibles para efectos del Impuesto a la Renta.

- Gastos personales deducibles

Para el 2015, los contribuyentes (personas naturales) pueden deducir como gastos personales los de su cónyuge y los de la familia que mantenga, hasta un 50% del ingreso anual (US\$14,040). Son deducibles los gastos de vivienda, educación, vestimenta, alimentación y salud hasta un monto máximo de US\$3,510 respectivamente, excepto para gastos de salud, que serán hasta un máximo de US\$14,040.

▪ Gastos de negocio deducibles

Podrán deducirse los siguientes gastos para efectos del Impuesto a la Renta:

- Gastos directamente necesarios para generar ingresos gravados.
- Intereses por préstamos de fondos para negocio. Sin embargo, la tasa de interés puede superar el límite establecido por el BCE (Banco Central del Ecuador).
- Otros impuestos gravados al negocio (no incluyen el Impuesto a la Renta o impuestos que aumenten el crédito tributario).
- El valor del seguro contra accidentes laborales y seguro de bienes para negocios.
- Daños por desastres naturales y actos ilegales.
- Gastos de transporte y alojamiento.
- Gastos de depreciación y amortización.
- Amortización de pérdidas. (Para personas que llevan contabilidad.)
- Los sueldos, salarios y compensación en general, beneficios sociales, el 15 % de participación en utilidades, indemnizaciones por despido y otros gastos relacionados con el Derecho Laboral.
- Provisiones por cuentas incobrables.
- Impuesto a la Renta y el seguro social de los empleados si es asumido por el empleador.
- Provisiones para las pensiones de jubilación de los empleados que han estado bajo relación de dependencia de al menos 10 años.
- Los gastos pagables a la terminación de una actividad que son exclusivamente generados durante el período normal de operación del negocio que tienen pruebas legales y adecuadas.

(4) Otros puntos esenciales

▪ Retenciones

Los no residentes que permanezcan en Ecuador por no más de seis meses en un ejercicio fiscal y que reciban ingresos de fuente ecuatoriana están sujetos a una retención del 22%, que es un impuesto final. Este impuesto también se aplica a los dividendos distribuidos antes del pago del Impuesto a la Renta de sociedades.

- Deducción de pérdidas remanentes

Se puede aplicar el saldo de las pérdidas para compensar las ganancias en los cinco ejercicios fiscales siguientes. Se autoriza la compensación de pérdidas sólo en el caso de personas que lleven contabilidad. El monto compensado no podrá exceder el 25% de los ingresos gravados del año fiscal actual.

4.1.4 Categorías de impuestos principales: impuesto al valor agregado-IVA

(1) Objeto del Impuesto

El IVA grava las siguientes operaciones:

- La transferencia de bienes o prestación de servicios realizados en Ecuador.
- La importación de bienes y servicios.
- Derechos de autor, propiedad industrial y derechos relacionados.

La legislación ecuatoriana establece que la importación de servicios está sujeta al IVA. El contribuyente que adquiere servicios importados está obligado a pagar el 100% del IVA a través del método de auto retención en la declaración de impuesto mensual presentada por el contribuyente. La retención se considerará como crédito tributario de IVA.

(2) Tarifa del impuesto

La tasa del Impuesto al Valor Agregado es del 12%. No obstante, algunas transferencias y servicios están sujetos al 0% o se encuentran exentos del IVA bajo la LORTI.⁹

⁹ La transferencia de bienes que no grava impuestos son: los productos agrícolas, medicinas, periódicos, revistas, libros, medios de transporte, educación, asistencia médica, eléctricos, agua potable y alcantarillado, alquiler de vivienda, etc. Los servicios exentos de IVA son: ventas de negocios, compras de empresas, fusiones, escisiones, donaciones a instituciones benéficas, compra y venta de productos financieros y compra y venta de bienes raíces.

Adicionalmente, se emitió la Ley Orgánica de Solidaridad y de corresponsabilidad ciudadana para la reconstrucción y reactivación de las zonas afectadas por el terremoto del 16 de abril de 2016, mediante la cual la tasa del Impuesto al Valor Agregado-IVA a partir del 1 de Junio del 2016 se incrementa al 14% por un año, esto con el fin de apoyar la emergencia por el desastre del terremoto del 16 de abril de 2016

(3) Deducciones

- El IVA sobre las exportaciones.

Se puede deducir el IVA generado por artículos de exportación (incluidas las materias primas para producir artículos exportados) con el cálculo del valor de IVA que se debe pagar. El IVA en la compra de materia prima, artículos y servicios adquiridos al Estado, Ministerios, etc. Se puede deducir con el cálculo del valor de IVA.

- Deducción de IVA sobre el valor del impuesto de adquisición.

Los contribuyentes calculan la cantidad del importe de los impuestos deduciendo el total del IVA de adquisición dentro del Ecuador y el valor del impuesto en ventas.

(4) Incentivos tributarios

El IVA pagado por los ejecutores de convenios internacionales en las compras de bienes y servicios podrá ser compensado a través de transferencias de capital del Presupuesto General del Estado (Art. 73 LORTI).

Los gastos tienen que estar relacionados con el objeto del convenio, además el convenio internacional tiene que estar registrado ante el SRI.

La Resolución NAC-DGER CGC13-00451 establece los requisitos para registrar el convenio internacional. El representante legal del ejecutor debe solicitar al SRI el registro del convenio internacional. Los requisitos para registrar un convenio internacional son los siguientes;

- Copia del convenio.
- Copia del certificado emitido por el Ministerio de Relaciones Exteriores que indica que el convenio es un préstamo internacional, la vigencia del acuerdo, las fechas de vencimiento, y el nombre de la entidad nombrada como ejecutora.
- Si el convenio es un convenio de cooperación internacional o si se trata de un convenio de concesión de ayuda registrado ante la Secretaría Técnica de Cooperación Internacional SETECI, el certificado requerido para la devolución del IVA debe ser emitido por la SETECI y tiene que contener la descripción del tipo de convenio, fecha de expiración y el nombre de su ejecutor. Además el SRI puede pedir documentos adicionales para verificar el contenido de la solicitud. Puede aplicar la devolución de IVA en compras si el contrato de préstamo o el contrato de donación indican que puede aplicar la devolución de IVA para el contratista (no solamente instituciones públicas) que ha concertado con el ejecutor en otro contrato. El contrato de préstamo y el contrato de

donación deben estar registrados en la SETECI.

Bajo el régimen ZEDE se aplica la devolución del IVA en la compra de materia prima, artículos y servicios adquiridos en el territorio nacional. La tasa del 0% de IVA se aplica para la importación de mercancías y materias primas.

(5) Otros Puntos Esenciales

- Retenciones

Se debe hacer la retención en la fuente de IVA en cada transacción y se tiene que incluir en el cálculo para la declaración del siguiente mes.

Cuadro 4-5 Porcentajes de retención de IVA

Oferente de Bienes y Servicios	Entidad Pública Receptora de Bienes y Servicios	Contribuyente Especial Receptor de Bienes y Servicios	Corporación Receptora de Bienes y Servicios
Entidades Públicas	No aplica retención de IVA	No aplica retención de IVA	Retención del 30% de IVA por bienes
			Retención del 70% de IVA por servicios
Contribuyente Especial	No aplica retención de IVA	Retención del 10% de IVA por bienes	Retención del 30% de IVA por bienes
		Retención del 20% de IVA por servicios	Retención del 70% de IVA por servicios
Personas Naturales Obligadas a Llevar Contabilidad/Personas Jurídicas	No aplica retención de IVA	No aplica retención de IVA	No aplica la retención de IVA
Empresas Constructoras	No aplica retención de IVA	No aplica retención de IVA de bienes	No aplica retención de IVA de bienes
		Retención del 30% de IVA por servicios	Retención del 30% de IVA por servicios
Compañías de Seguros	No aplica retención de IVA	No aplica retención de IVA	Retención del 30% de IVA por bienes
			Retención del 70% de IVA por servicios

4.1.5 Categorías de impuestos principales: aranceles

(1) Objeto del impuesto

Cuando se importan bienes al Ecuador, el importador debe pagar los aranceles, el valor del impuesto es una tasa fija (sistema ad valorem).

(2) Tarifa del impuesto

Las tarifas de aranceles sobre las importaciones son del 5%, 10%, 15% y 20% (35% para vehículos), según lo establecido en la Decisión No. 370 de la Comunidad Andina. (La decisión N°507 incluye una versión actualizada de la nomenclatura de la Comunidad Andina).

- **Impuesto a los Consumos Especiales (ICE):**

Se aplica a la importación de vehículos a motor para el transporte terrestre de hasta 3,5 toneladas de capacidad de carga, a la importación de cigarrillos, cervezas, bebidas alcohólicas, productos alcohólicos a parte de la cerveza, aviones, aeroplanos, helicópteros, autos de tres llantas y motocicletas de cuatro llantas, yates y buques recreacionales.¹⁰

¹⁰Adicionalmente la tasa de impuesto a los consumos especiales se aplica a: cigarrillos, cerveza y otras bebidas y productos alcohólicos, gaseosas, aviones, helicópteros, barcos, navíos, buques, barcos de vela o particulares, botes recreacionales, etc.

Cuadro 4-6 Tarifa de Impuesto a los Consumos Especiales por artículos

Grupo	Artículo	Tasa de Impuesto
1	Electrodomésticos, calefón a gas, equipos, cocinas, estufas	100%
2	1.-Vehículos a motor para transporte terrestre de hasta 3,5 toneladas de capacidad de carga corresponde a los siguientes:	—
	Autos particulares: hasta \$20000	5%
	Camiones, ambulancias, etc.: hasta \$30000	5%
	Otros vehículos excepto camiones, ambulancias, etc.: más de \$20000 hasta \$30000	10%
	Más de \$30000 hasta \$40000	15%
	Más de \$40000 hasta \$50000	20%
	Más de \$50000 hasta \$60000	25%
	Más de \$60000 hasta \$70000	30%
	Más de \$70000	35%
	2.-Los vehículos híbridos a motor para transporte terrestre de hasta 3,5 toneladas de capacidad de carga corresponde a los siguientes:	
	Hasta \$35000	0%
	Más de \$35000 hasta \$40000	8%
	Más de \$40000 hasta \$50000	14%
	Más de \$50000 hasta \$60000	20%
	Más de \$60000 hasta \$70000	26%
	Más de \$70000	32%
3.-Aviones, helicópteros, barcos, barcos de vela, botes de recreación	15%	
3	Equipos de servicios de radiodifusión	15%

(3) Incentivos tributarios

La legislación aduanera ecuatoriana establece beneficios tributarios cuando la importación de materiales se realiza con fines de contratación pública, especialmente cuando la importación es ejecutada por un organismo público, entidad u otros similares. En caso de que el importador sea el gobierno o una institución

pública, se aplica la exención de impuestos. Para aplicarla se necesitan los documentos de aduana completos (factura, guía de carga, hoja de ruta aérea, etc.) y una carta mencionando que la importación es una adquisición pública.¹¹

Además, si la importación es a través de una sociedad domiciliada en una ZEDE, se aplica la exención si el arancel de importación está relacionado con actividades aprobadas.

4.1.6 Categorías de impuestos principales: impuesto a la salida de divisas-ISD

(1) Objeto del Impuesto

Todos los contribuyentes ecuatorianos están sujetos al 5% de Impuesto a la Salida de Divisas en las transferencias de dinero al exterior, independientemente de si la operación se realiza con la intervención o no de una institución financiera. Todos los pagos realizados en el extranjero por empresas ecuatorianas con residencia fiscal deberán pagar el Impuesto a la Salida de Divisas, independientemente de donde se encuentren sus recursos financieros. Los pagos realizados a través de cuentas bancarias localizadas en los dominios extranjeros también están sujetos al ISD debido a una presunción legal.

Adicionalmente, la legislación tributaria ecuatoriana establece una presunción legal bajo a cual, si los pagos recibidos por servicios o bienes exportados no ingresan al Ecuador después de 6 meses, serán considerados como base gravable para el 5% ISD. También se establece por ley la presunción de imponer ISD en el caso de las importaciones con pago pendiente después de los siguientes 12 meses.

(2) Tarifa del impuesto

La tasa del impuesto ISD es del 5%.

(3) Incentivos tributarios

- Medidas de exención de impuestos de ISD para el contrato de créditos:

Aplica la exención de impuestos para transferencias bancarias internacionales relacionadas al contrato de préstamo de cooperación internacional con la condición de que se cumplan los siguientes requisitos:

- El préstamo deberá ser a una entidad financiera internacional que no se encuentre en paraísos

¹¹ FODINFA (Fondo de Desarrollo de la Infancia): Un impuesto del 0,5% sobre el valor CIF (Costo, Seguro y Flete) de importación es destinado al Fondo de Desarrollo Infantil (excepto si los productos son utilizados en la fabricación de fármacos para uso humano y veterinario).

fiscales.

- El plazo debe ser mayor a 1 año.
- El préstamo deberá ser para una nueva inversión
- No deberá superar el interés determinado por el BCE. (9.31%: actualizada en abril de 2016)

▪ Otras exenciones de impuestos:

Las siguientes transferencias bancarias al extranjero están exentas de ISD:¹²

- Los pagos realizados en el extranjero, para el reembolso del capital y de intereses generados por préstamos concedidos por entidades financieras extranjeras.
- Entidades no financieras especializadas y calificadas por las correspondientes entidades de control del Ecuador, las cuales otorgan un financiamiento de 360 días calendario o más, a través de crédito, depósito, compra y venta de cartera, títulos con valores de venta en el mercado, que se utilicen para financiar la vivienda, microcréditos o inversiones productivas.
- Los pagos efectuados en el extranjero , para la distribución de dividendos por sociedades nacionales o extranjeras domiciliadas en el Ecuador, después del pago del Impuesto a la Renta en favor de otras empresas extranjeras o no residentes, siempre que la empresa o la persona natural no está domiciliado en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición.

ISD no se generará en el pago desde el extranjero con recursos que ya pagaron este impuesto en la transferencia original desde Ecuador. Bajo el régimen de ZEDE, las importaciones relacionadas con la actividad autorizada.

(4) Otros Puntos Esenciales

Los pagos del ISD deben ser considerados como gastos deducibles en el cálculo del Impuesto a la Renta.

La compensación de cuentas está sujeta al ISD sobre el importe total.

¹²Algunos pagos y transferencias están exentas de ISD, entre otros, los siguientes: Nuevas inversiones, Préstamos a largo plazo, Préstamos concedidos por entidades financieras no domiciliadas en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición o regímenes especiales, Préstamos concedidos por partes no relacionadas.

4.1.7 Categorías de impuestos principales: impuestos municipales

- **Impuesto a las Patentes:**
Se paga todos los años, se basa en el capital social de la empresa. La tasa de impuesto varía entre US \$ 10 y US \$ 25.000.

- **Impuesto a las Alcabalas:**
Se basa en el valor de la propiedad. La tasa de impuesto corresponde al 10% del valor de la transferencia. Cada negocio debe pagar los impuestos.

- **Impuesto a los Activos Totales:**
El Impuesto se calcula multiplicando por 0,0015 los activos totales menos los pasivos corrientes y contingentes de deudas.

4.1.8 Tratados para evitar la doble tributación (TDT)

Ecuador ha suscrito tratados para evitar la doble imposición con los siguientes países: Comunidad Andina (Colombia, Perú y Bolivia), China, Alemania, Bélgica, Brasil, Canadá, Chile, Singapur, España, Francia, Italia, México, Rumania, Suiza, Corea del Sur y Uruguay.

Las tarifas aplicables conforme los convenios suscritos son las establecidas en el Cuadro 4-7:

Cuadro 4-7 Tarifas aplicables según los TDT

	Dividendos (a)	Intereses (b)	Regalías (c)
Bélgica	15%	10%	10%
Brasil	0%	15%	15%
Canadá	5% o 15%	15%	10% o 15%
Chile	5% o 15%	4% o 15%	10% o 15%
China	0% o 15%	0% o 10%	0% o 10%
Francia	15%	10% o 15%	15%
Alemania	15%	15%	15%
Italia	15%	0% o 10%	5%
Corea del Sur	5% o 10%	0% o 12%	5% o 12%
México	5%	10% o 15%	10%
Rumania	15%	10%	10%
Singapur	5%	10%	10%
España	15%	10% o 15%	15%
Suiza	15%	10%	10%
Uruguay	10% o 15%	15%	10% o 15%
Países sin convenio	0%	22%	22%

- (a) El pago de dividendos está exento de retención bajo la ley local ecuatoriana siempre que se haya pagado el Impuesto a la Renta sobre la utilidad de la que los dividendos son distribuidos.
- (b) Se aplica una retención del 22% a pagos de intereses al exterior, salvo que los intereses correspondan a un préstamo otorgado por instituciones financieras o multilaterales.
- (c) Las regalías por marcas están gravadas con el 22%.

Los TDT suscritos con los países miembros de Comunidad Andina están basados en el principio de fuente y los TDT con otros países están basados en el “Modelo del Tratado de Doble Tributación de OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos)” relacionado con ingresos y capital.

Con el fin de aplicar los beneficios del TDT, es necesario un certificado de residencia fiscal expedido por la Administración Tributaria que deberá ser solicitado para el ejercicio fiscal aplicable a la transacción, traducido al español, y debidamente legalizado/ apostillado para los propósitos locales.

Además, para efectos de deducción de impuestos y si una entidad ecuatoriana busca aplicar los beneficios del TDT en sus pagos al exterior, debe contar con un informe de auditoría independiente.

De conformidad con la Resolución No. NAC-DGERCGC16-00000204 el monto máximo para aplicar automáticamente los beneficios previstos en los Convenios para Evitar la Doble Imposición será de veinte fracciones básicas gravadas con tarifa cero de Impuesto a la Renta para personas naturales (USD 11.170 para el 2016).

Este monto máximo se aplicará sobre la suma de todos los pagos y créditos en cuenta realizados por un mismo agente de retención a un mismo proveedor en un mismo ejercicio fiscal, siempre que correspondan a costos o gastos deducibles para el agente de retención, a los que les corresponda el beneficio de una tarifa menor a la tarifa general del Impuesto a la Renta de sociedades en aplicación de Convenios para Evitar la Doble Imposición.

En el caso de que la totalidad de pagos referidos en el párrafo anterior superen el monto máximo, el agente de retención aplicará la tarifa de retención conforme lo establecido en la normativa tributaria vigente, sin considerar los beneficios previstos en los Convenios para Evitar la Doble Imposición, desde el momento en que se exceda el monto máximo y hasta el 31 de diciembre de ese ejercicio impositivo, por el valor íntegro del pago o crédito en cuenta que provoque dicho exceso.

En caso de superarse los montos, la aplicación del beneficio se realizará mediante los mecanismos de devolución de impuestos;

El plazo de prescripción en el Ecuador es generalmente de tres años, aunque podría ampliarse a seis años en el caso de presentación tardía o de liquidación incompleta de impuestos.

4.1.9 Incentivos tributarios para ZEDEs

Las nuevas entidades jurídicas constituidas en una "ZEDE" (Zonas Especiales de Desarrollo Económico) pueden aplicar los beneficios generales mencionados. Estas zonas denominadas como "ZEDE" son destinos aduaneros específicos (ubicaciones) delimitados en el territorio ecuatoriano, cuya finalidad es mejorar la inversión.

Para considerar un lugar como un " ZEDE " existe un procedimiento formal que debe ser presentado ante el Ministerio respectivo.El

Presidente es el encargado de crear las ZEDEs a través de un Decreto Ejecutivo correspondiente, y también será responsable de determinar las condiciones específicas para usuarios de empresas ZEDEs. En este sentido, se aplican los siguientes incentivos:

- Una exención de cinco años de pago de Impuesto a la Renta para las nuevas inversiones en sectores que contribuyan a cambiar el sistema de energía, la sustitución estratégica de importaciones, a quienes fomenten las exportaciones y al desarrollo rural del país.
- Después del quinto año, la tasa del Impuesto a la Renta para sociedades se reducirá un 5% en relación con la tasa en vigencia (17%).
- La exención del ISD durante las operaciones de financiamiento externo.
- Además, los productos importados serán gravados con tasa 0% de IVA.

Es importante mencionar que para obtener los beneficios descritos, las empresas extranjeras no deben tener su residencia fiscal en un paraíso fiscal.

4.2 Organización ejecutiva y situación del régimen tributario en Ecuador para la asistencia financiera de créditos en yenes

4.2.1 Organización ejecutiva del sistema tributario en Ecuador

Las organizaciones ejecutivas del régimen tributario en Ecuador son el Ministerio de Finanzas, el Servicio de Rentas Internas del Ecuador (SRI) y el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador (SENAE), y sus funciones son las siguientes:

Ministerio de Finanzas

(<http://www.finanzas.gob.ec>)

- Introducción de programas para fortalecer la tributación sostenible y la organización gubernamental.
- El planteamiento y la realización de políticas, leyes, ordenanzas y el proceso administrativo, rentas públicas de la contabilidad del gobierno, gastos públicos del Estado, planificación y supervisión de activos y deudas.
- Planificación del proyecto de ley y proyecto del presupuesto basado en la autoridad y responsabilidad de Ministerios, etc.
- Mejorar la contabilidad del gobierno para que funcione eficientemente manteniendo las reglas tributarias.

- Aprobación del acuerdo entre gobiernos relacionados a débitos del gobierno, la aprobación de la deuda pública.

Servicio de Rentas Internas (SRI).

(<http://www.sri.gob.ec>)

- El SRI es una institución pública encargada de la recaudación de impuestos.
- Institución independiente que define las políticas y estrategias de gestión.
- El SRI es el responsable de la aplicación de políticas y leyes fiscales.

Servicio Nacional de Aduana del Ecuador (SENAE).

(<http://www.aduana.gob.ec>)

- SENAE es una institución gubernamental que facilita el comercio exterior, el comercio internacional, las importaciones y exportaciones.
- SENAE es una institución gubernamental responsable de controlar el comercio exterior y promover una la competencia justa en el sector económico.

Los Ministerios, y las organizaciones ejecutivas relacionadas a la cooperación internacional son el Ministerio de Relaciones Exteriores y Movilidad Humana y la Secretaría Técnica de Cooperación Internacional (SETCI).

Ministerio de Relaciones Exteriores y Movilidad Humana

(<http://www.cancilleria.gob.ec/>)

- El Ministerio de Relaciones Exteriores y de Movilidad Humana es el órgano rector de la política internacional y es el responsable de la gestión y coordinación de las políticas internacionales, la integración latinoamericana y la movilidad humana, de conformidad con los principios y normas constitucionales del derecho internacional.
- Planteamiento y ejecución de la política exterior.
- Coordinación y negociación con otros países desde punto de vista del interés nacional
- Cooperación con los países de Latinoamérica

Secretaría Técnica de Cooperación Internacional (SETCI).

- Coordinación y negociación con el donante de Cooperación Financiera No Reembolsable.

Las autoridades de los Ministerios y las organizaciones ejecutivas para la generación de energía renovables, incluido la producción de electricidad geotérmica son los siguientes:

Ministerio de Electricidad y Energía y Renovable

[\(http://www.energia.gob.ec/\)](http://www.energia.gob.ec/)

- Supervisión de las políticas y proyectos relacionados a la energía.
- Responsable de emitir las autorizaciones respectivas para la implementación y ejecución de proyectos de energía.
- Es el Encargado de evaluar la validez y sostenibilidad de los proyectos de energía.
- Encargado de vigilar la aplicación de la tecnología limpia, reducción de la contaminación y las directrices de respeto y cuidado de la naturaleza.
- El Ministerio de Electricidad y el sector nuclear garantiza la cobertura total del servicio eléctrico, el desarrollo de las energías renovables y el uso pacífico de la radiación ionizante, mediante el cumplimiento de la política nacional, los planes y objetivos de expansión.

Corporación Eléctrica del Ecuador (CELEC)

[\(http://www.celec.gob.ec\)](http://www.celec.gob.ec/)

- Encargada del suministro de electricidad desde el punto de vista del aseguramiento de la soberanía eléctrica.
- Encargada de controlar y monitorear los proyectos de bienestar público y el impulso del desarrollo de energía con altos estándares de calidad y eficiencia.
- Encargada de venta de suministro de energía, como la generación de energía y la transmisión eléctrica, y la importación y exportación de electricidad.

4.2.2 Comparación entre cooperaciones financieras reembolsables y cooperaciones financieras no reembolsables (asistencia técnica incluida), con respecto al régimen tributario Ecuatoriano

Como requisito previo para proceder a comparar el régimen tributario del Ecuador que se aplica tanto a las asistencias mediante créditos en yenes como a las cooperaciones financieras (no reembolsables), se explicarán a continuación las respectivas leyes en las que tiene que basarse cada esquema, así como los diferentes trámites que se requieren.

Cooperación Financiera No Reembolsable

Se entiende que este esquema de cooperación se basa en las leyes japonesas, y que para poder enviar los fondos, se requiere abrir una cuenta en un banco ubicado en Japón, a nombre del Gobierno del país beneficiario. Así mismo, cuando surjan conflictos, no se buscará la solución en los tribunales, sino mediante “procesos de arbitraje”, que consisten en resolver conflictos con base en el criterio de un tercero (el árbitro). Por lo tanto, en cuanto a la exención de tributos (Medidas para exonerar tributos a favor de empresas japonesas, personas jurídicas, y personas naturales, que se encargan de las asistencias), la idea es que los derechos arancelarios, impuestos internos y demás recargos financieros, gravados dentro del país beneficiario, no sean desembolsados de los fondos de asistencia, y que su exoneración sea la regla y principio, debiendo implementar mecanismos mediante medidas presupuestarias y reembolsos.

Ahora cabe aclarar que la exención de tributos significa que no es necesario pagarlos desde un inicio. En cambio, en un mecanismo mediante medidas presupuestarias, los tributos deben ser pagados desde el principio, sin embargo, posteriormente el Gobierno contraparte que dispone del presupuesto correspondiente los cubrirá. Así mismo, un reembolso significa que luego de pagar los tributos, se los devuelve a través de los trámites respectivos. En este último caso, se podría decir que no siempre está garantizada la devolución en su totalidad, ni tampoco la fecha de su reembolso.

Cooperación Financiera Reembolsable

Se entiende que este esquema de cooperación, al igual que el esquema previamente mencionado, se basa en las leyes japonesas, y que para enviar los fondos se requiere abrir una cuenta en el Banco Central del Ecuador. Sin embargo, se supone que se celebrará un acuerdo bancario entre el banco encargado de la ejecución del crédito, ubicado dentro de Japón (BTMU-Bank of Tokyo-Mitsubishi UFJ) y el banco encargado del manejo del crédito, ubicado dentro del país prestatario (en el caso de que el Ministerio de Finanzas del Ecuador sea el prestatario, será el Banco Central), y posteriormente, se abrirá una cuenta bancaria de no residente en yenes.

De la misma manera, cuando surjan conflictos, no se buscará la solución en los tribunales sino se lo hará mediante “trámites de arbitraje” que consisten en resolver conflictos con base en el criterio de un tercero (el árbitro). Por lo tanto, en cuanto a la exención de tributos (Medidas para exonerar tributos a favor de empresas (no necesariamente japonesas), personas jurídicas y personas naturales, que se encargan de las asistencias), se mantendrá el mismo concepto aplicado a una cooperación financiera no reembolsable, sin embargo, al momento de aplicar la exoneración, se debe considerar el estatus de un préstamo mediante una cooperación financiera reembolsable frente al status de una donación mediante una cooperación financiera no reembolsable, ya que podemos establecer que una cooperación reembolsable no gozará de una mayor exoneración que una cooperación no reembolsable, aunque sí podría ser menor.

Basado en todo lo anterior, se entiende que en el Ecuador, en cuanto a su régimen tributario, no se observa una mayor diferencia entre una asistencia mediante créditos en yenes y una cooperación financiera (no reembolsable). Cabe mencionar que en una cooperación financiera no reembolsable, como regla general, el canje de notas se realiza entre el Gobierno del Japón y el Ministerio de Relaciones Exteriores (el Ministro) del Ecuador, mientras que el acuerdo de otorgamiento (G/A) se celebra entre JICA y una entidad pública como un Ministerio, el que será la contraparte. Por consiguiente, cuando al contratista se le presenten problemas en la administración del proyecto, así como en la exención de tributos y reembolsos, etc., la situación dependerá del Servicio de Rentas Internas y de la capacidad de coordinación de la entidad pública con la que se celebre el Acuerdo de Otorgamiento, en caso de que el Ministerio de Finanzas no participe como parte interesada del proyecto.

Por esta razón, cuando una entidad sin experiencia en el manejo de una cooperación financiera no reembolsable sea la contraparte, el contratista puede correr el riesgo de no gozar de los tratamientos esperados en los trámites de exención y reembolsos de tributos.

En cambio, en una cooperación financiera reembolsable, aunque se analiza el canje de notas entre el Gobierno del Japón y el Ministerio de Relaciones Exteriores del Ecuador, se estima que al final será firmado por el Ministerio de Finanzas (el Ministro).

Por otra parte, el acuerdo de crédito (L/A) se celebrará entre JICA y el Ministerio de Finanzas o una entidad pública que será la contraparte. Además, al poner en ejecución un crédito en yenes, el Ecuador nombrará a un funcionario del Ministerio de Finanzas para que se encargue de dicho crédito, por lo que es de esperar que a través de dicho funcionario se identifique de antemano la problemática con respecto a la exención y reembolsos de tributos, y que en caso de que surjan problemas luego de la puesta en marcha del crédito, se busquen soluciones principalmente por medio de dicho funcionario.

El manejo de tributos en una cooperación financiera reembolsable se establecerá de forma general por medio del canje de notas; sin embargo, será necesario que se especifique minuciosamente en el contrato entre la entidad ejecutora y el contratista con el fin de que el reglamento surta mayores efectos.

4.2.3 Situación de cooperación financiera reembolsable y no reembolsable por parte de los siguientes donantes

Organismos de Cooperación Internacional Multilateral

Al momento de elaborar el presente informe, son tres los organismos de cooperación internacional multilateral que se encuentran realizando cooperación financiera reembolsable y no reembolsable en el Ecuador. Estos son: El Banco Mundial, el Banco Interamericano de Desarrollo y la Corporación Andina de Fomento.

(1) Banco Mundial

Se nos ha informado que en el área del desarrollo energético, no existe ningún proyecto que haya avanzado hasta llegar al nivel de la toma de decisión de brindar asistencia o provisión.

En el Cuadro 4-8 se indica el extracto de la información obtenida oralmente y de la información publicada en su página web.

En cuanto al manejo de tributos, ya que la mayoría de los proyectos se encuentran todavía en un estado preparativo dentro del proceso de provisión, no se ha presentado hasta ahora ninguna situación que tenga relación con el pago de tributos. Sin embargo, en cuanto al IVA, el Banco Mundial cree que dicho impuesto será atendido por el mecanismo de medidas presupuestarias en caso de que el proyecto tenga como contraparte a un organismo autónomo regional.

Cuadro 4-8 Proyectos de Asistencia en el Ecuador por parte del Banco Mundial

Nombre del proyecto	Fecha de aprobación	Fecha de conclusión del proyecto	Monto de asistencia	Reembolsable/No reembolsable
Proyecto de Mejoramiento de la Transportación Pública de la Ciudad de Ibarra	27 de enero de 2016	30 de junio de 2021	US\$ 52.5 millones	Reembolsable
Proyecto de Apoyo a la Reforma Educativa	14 de octubre de 2015	31 de diciembre de 2020	US\$ 178 millones	Reembolsable
Proyecto de Apoyo a la Modernización y Sostenibilidad de los Medianos y Pequeños Agricultores	15 de julio de 2015	30 de junio de 2021	US\$ 80 millones	Reembolsable
Proyecto de Mejoramiento de la Capacidad de Gestión de Agua Tratada en Guayaquil	22 de abril de 2015	31 de diciembre de 2019	US\$ 102.5 millones	Reembolsable
Proyecto de Mejoramiento de los Servicios Públicos en Manta	8 de agosto de 2013	30 de junio de 2018	US\$ 100 millones	Reembolsable
Proyecto de la Primera Línea del Metro de Quito	25 de julio de 2013	31 de diciembre de 2018	US\$ 205 millones	Reembolsable

(2) Banco Interamericano de Desarrollo

Este Banco es el donante número uno en el Ecuador. Sólo en el área energética del Ecuador tiene 7 proyectos, además del portafolio de 2.500 millones de dólares americanos. Tanto el año pasado como hace dos años, un proyecto de asistencia compartida con un donante chino fue aprobado respectivamente.

Con respecto al manejo de tributos, este Banco considera que el IVA será cubierto por la entidad pública ecuatoriana que constituye la contraparte, mediante el mecanismo de medidas presupuestarias. Así mismo el Banco asume que si una institución pública no es la importadora, no se aplica la exención de derechos arancelarios, y se entiende que a las rentas del contratista se le gravan los impuestos aplicados a la persona jurídica.

Cuadro 4-9 Proyectos de Asistencia en el Ecuador por parte del Banco Interamericano de Desarrollo

Nombre del proyecto	Fecha de aprobación	Fecha de conclusión	Monto de asistencia	Reembolsable/No Reembolsable
Proyecto de Mejoramiento de la Capacidad de Seguimiento al Desarrollo en el Área de Energía Geotérmica	11 de abril de 2016		US\$ 0.01 millones	Cooperación técnica
Proyecto de Asistencia Técnica en Biocombustibles para Bio Generación en las Islas Galápagos	5 de noviembre de 2015	En 36 meses desde el inicio de la asistencia	US\$ 0.61 millones	Cooperación técnica
Proyecto de Asistencia en la Planificación Nacional para la Mejora de la Eficiencia Energética y Energía Renovables	10 de septiembre de 2015	En 24 meses desde el inicio de la asistencia	US\$ 0.35 millones	Cooperación técnica
Proyecto de Apoyo a la Creación del Programa Nacional de Energía	9 de julio de 2015	En 24 meses desde el inicio de la asistencia	US\$ 0.30 millones	Cooperación técnica
Fase 2 del Proyecto de Fortalecimiento del Sistema de Transmisión de Energía	24 de junio de 2015	En 4 años (crédito a 25 años)	US\$ 50 millones (Además por parte de CHC, US\$ 30millones) ¹³	Reembolsable

(3) Corporación Andina de Fomento (CAF)

Es un donante multinacional originado de los países de la Comunidad Andina. En el Ecuador, se están llevando adelante 4 proyectos a mediana escala relacionados con la generación de energía eléctrica. De estos proyectos, cabe citar el más representativo denominado Proyecto de Apoyo a la Inversión, con un monto total de US\$ 250 millones, y se encuentra en la etapa en que está ya ejecutado el financiamiento.

Con respecto al manejo de tributos, existe un Acuerdo de Inmunidad entre los países miembros de la CAF, incluyendo al Ecuador, los mismos que gozan de la exención de tributos autorizada por el SRI, por lo que hasta la presente, no se ha planteado ningún tema de carácter tributario. Sin embargo, cabe mencionar que en la actualidad, la devolución del IVA toma de 3 a 4 meses.

¹³CHC (China Co-Financing Fund for Latin America and Caribbean: Fondo de Cofinanciación de China para América Latina y el Caribe

Organismos de Cooperación Internacional Bilateral

(1) GIZ (Organización Alemana de Cooperación Internacional)

Dentro del marco de cooperación financiera reembolsable, cooperación técnica y asistencia a ONG, los trabajos se concentran en dos áreas que constituyen la formación de recursos humanos y la mejora de la productividad a nivel regional.

GIZ se encarga principalmente de las cooperaciones técnicas a favor de los organismos relacionados con el gobierno, mientras que KfW, se encarga de las cooperaciones económicas.

KfW, conjuntamente con GIZ, están llevando adelante el desarrollo de energías alternativas (generación híbrida de energía eléctrica con energía solar/biogás) en la Isla Isabela de las Islas Galápagos.

Basado en el acuerdo celebrado en el 2013 entre KfW y el Ministerio de Energía Renovable del Ecuador (cooperación financiera no reembolsable con un monto total de 5.9 millones de euros), en mayo de 2013 se realizó una licitación para escoger al contratista (contrato “llave en mano”: EPC-Engineering, Provisioning goods & service and Construction & Commissioning Project- Proyecto de Ingeniería, Provisión de artículos y servicios, y Construcción y Puesta en marcha). Está planificado atribuir al Gobierno del Ecuador los costos que sobrepasen el monto de donación así como los costos tributarios.

GIZ tiene entendido que los privilegios tributarios están asegurados, basado en el acuerdo entre Alemania y el país beneficiario. Sin embargo, constituye un problema el hecho de que la devolución del IVA ha tomado unos dos años.

(2) Agencia de Desarrollo de España.

Dentro del marco de cooperación financiera reembolsable, cooperación técnica y asistencia a ONG, los trabajos se concentran en dos áreas que constituyen la formación de recursos humanos y la mejora de la productividad a nivel regional.

Con respecto al manejo de tributos, en el L/A, está claramente indicado que el IVA no será incluido en los costos del proyecto, sino que es objeto de exención. Sin embargo, la Agencia tiene entendido que las provisiones que realiza el contratista están gravadas con IVA y que para este particular se aplica el mecanismo de medidas presupuestarias.

(3) KOICA (Agencia de Cooperación Internacional de Corea).

La Agencia se encuentra realizando proyectos de asistencia relacionados con la Mejora de la Infraestructura Médica (Centro Médico de Durán en la Provincia del Guayas); Mejora de la Productividad Agrícola (Fase 2 de la Mejora del Riego en la Provincia de Chimborazo, desde el año 2014 en adelante);

Estación de Generación Solar de Energía Eléctrica en las Islas Galápagos (concluida en diciembre de 2014, 1.5MW).

Sobre el manejo de tributos, no disponemos de información, ya que no fue posible conseguir una entrevista durante la visita al Ecuador.

CAPÍTULO 5 PROBLEMÁTICA Y SUGERENCIAS

5.1 Problemática y sugerencias

5.1.1 Problemática relacionada con el régimen tributario al poner en ejecución una asistencia financiera mediante crédito en yenes

(1) Diferencias según el tipo de tributo

En las cooperaciones financieras reembolsables, el tratamiento que se da a la exención y reembolso de tributos varía de acuerdo con el tipo de tributo, como a continuación se indica:

IVA

En esta visita al Ecuador, se tuvo la oportunidad de conversar con el Ministerio de Finanzas, en el supuesto de realizar en el futuro una cooperación financiera reembolsable a favor de la CELEC. Según la explicación de dicho Ministerio, a la CELEC se le exoneran básicamente los tributos en general, porque es una corporación pública, con la excepción del IVA (14%). Sin embargo, en una cooperación financiera reembolsable, aunque se le grave el IVA, estos impuestos se asumen posteriormente como parte del presupuesto del Ministerio de Finanzas (mecanismo mediante medidas presupuestarias). De ahí, se colige que el contratista podrá solicitar al CELEC la devolución del IVA que haya incurrido provisionalmente en la adquisición de bienes y servicios. Sin embargo, cabe aclarar que el mismo contratista está sujeto a tributos, por lo que tendrá que elaborar una declaración mensual del IVA como contratista, y luego, pagarlo, dependiendo de las transacciones.

Derechos arancelarios

Para gozar de la exención de derechos arancelarios, se requieren las siguientes condiciones detalladas en los numerales. Por otra parte, nos han informado que con tal de satisfacer estas condiciones mediante trámites respectivos, se suele realizar con preferencia una desaduanización para los proyectos de carácter público. Así mismo, nos han informado que el trámite mismo de desaduanización puede tardar unas 6 horas, en el tiempo más corto.

- ① El importador tiene que ser una institución gubernamental.

Es necesario que el importador sea una institución gubernamental (corporaciones como la CELEC, etc.). En cambio, si un grupo del sector privado, como por ejemplo el contratista, hace importaciones, tiene que pagar los derechos arancelarios.

- ② Hay que obtener autorización del SERCOP (Servicio Nacional de Contratación Pública) para realizar importaciones.

Para realizar importaciones con el uso de fondos públicos, se requiere autorización del SERCOP.

- ③ Hay que reunir documentos necesarios.

Además del documento indicado en el punto ②, es necesario reunir facturas de importación; guías de transporte; conocimientos de embarque o guías aéreas.

- ④ Hay que obtener autorización del INEN (Servicio Ecuatoriano de Normalización) o de alguna otra institución competente.

Para importar maquinarias, etc., hay que conseguir la autorización de INEN con respecto al contenido y la calidad. Así mismo, para las importaciones de otros productos tales como los fármacos, hay que conseguir una autorización similar del Ministerio de Salud.

Impuesto a la Renta (Personas Jurídicas; Personas Naturales)

Aún en las cooperaciones financieras reembolsables¹⁴, básicamente no se les exonera del impuesto a la renta a las sociedades como contratistas, ni tampoco a los individuos, excluyendo los impuestos sobre las rentas que generen los intereses de crédito y amortización del capital a favor del financista, así como el Impuesto a la Salida de Divisas-ISD. Sobre este particular, cuando el contratista es una empresa de origen japonés, se genera un problema de doble imposición. Sin embargo, sería difícil evitar dicha imposición doble, toda vez que Japón no ha suscrito con el Ecuador tratados par evitar la doble imposición TDT. Así mismo, están sujetas a una tasa de retención de impuestos (22%) las rentas que generen las remuneraciones, etc. por concepto de los servicios profesionales de un individuo no residente, cuya fuente está en el

¹⁴Si en los documentos públicos está estipulado claramente que se otorgará un tratamiento especial, tal beneficio no sería imposible. Sin embargo, nos han informado que de acuerdo con la Constitución de la República del Ecuador en vigencia, sería difícil tal estipulación de otorgar un tratamiento especial sólo al Japón.

Ecuador. En cambio, no están sujetos a esta retención los pagos que se realizan fuera del Ecuador (ej. la sede de JICA), basados en un contrato con un cliente extranjero (ej. la sede de JICA), por no considerarse como fuente en el Ecuador.

Impuesto a la Salida de Divisas ISD

En el Ecuador, el ISD del 5% se grava a los envíos de dinero al exterior. Sin embargo, en los proyectos donde se compromete el Ecuador como beneficiario de las cooperaciones financieras reembolsables, tales como ADO (Asistencia Oficial para el Desarrollo), la institución gubernamental contraparte necesita abrir una cuenta bancaria dentro del Banco Central, por lo que se puede entender que los envíos de dinero al exterior por medio de dicha cuenta estarán exentos del ISD. No obstante, cabe aclarar que están sujetos al impuesto los envíos al exterior desde una cuenta bancaria abierta por el contratista en un banco comercial.

(2) Aplicar o no “ZEDE Zonas Especiales de Desarrollo Económico”

En el Ecuador, si mediante una solicitud de aplicación de ZEDE a un sector de actividades específicas y a una zona determinada, se consigue una aprobación, se otorgan unos beneficios preferentes (ZEDE). En la presente visita al Ecuador, hemos auscultado la posibilidad de aplicar este sistema preferente a la Central Geotérmica Chachimbiro, sin embargo, nos han respondido que va a ser difícil. Así mismo, a parte de la mencionada Central Chachimbiro, hemos buscado conjuntamente con el Ministerio de Energía alguna posibilidad de aplicar este sistema preferente al área de energías renovables, sin embargo, no existe tal posibilidad.

5.1.2 Problemática relacionada con la ejecución de una asistencia mediante crédito en yenes, desde el Punto de vista tributario

Comparando con las cooperaciones financieras no reembolsable del pasado, no se ha encontrado un mayor problema en caso de ejecutar una cooperación financiera reembolsable. Sobre la CELEC, esta corporación tiene m experiencia ucha en los proyectos a nivel nacional, en otras palabras, es muy experimentada en las contrataciones públicas dentro y fuera del país, realizando prácticamente todas las semanas los trámites de exoneración de derechos arancelarios. Además, el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, al evaluar el trabajo de la CELEC, ha comentado que es experta en los trámites. Por otra parte, sobre el Ministerio de Finanzas que va a ser parte contratante de cooperación financiera reembolsable, los otros donantes lo han evaluado y comentado: "por cada donante o cada grupo de donantes determinados, se nombra a un funcionario a

cargo, el cual se encuentra desempeñándose bien como coordinador interno del Gobierno ecuatoriano, por ende, no se identifica por el momento problema particular en la ejecución del proyecto, incluso en el área del régimen tributario.” Por otra parte, desde el punto de vista tributario, al momento de poner en ejecución una cooperación que no necesariamente es de carácter reembolsable, se consideran preocupantes los siguientes puntos:

① Influencia de la situación financiera del Gobierno

La caída del precio del petróleo afecta seriamente también al Ecuador, donde parece que están surgiendo casos de pagos retrasados de bonificación, etc., a los funcionarios del Gobierno. Así mismo, hay casos en que los fondos aportados por los donantes y depositados en una cuenta en el Banco Central para los fines de proyectos específicos, se asignan a otros proyectos y gastos del Gobierno, so pretexto de una atención de emergencia. De esto se puede deducir que a pesar de que se autorice efectivamente un reembolso del IVA. Algunas veces puede tomarse un tiempo considerable hasta que en realidad se realice un reembolso. Según el SRI, la respuesta sobre un reembolso, sea positiva o negativa, se suele dar en 90 días a más tardar en general, sin embargo, ni ellos saben cuándo se paga en realidad. Según un donante (GIZ), se está tomando 1 a 2 años. Como conclusión, aunque se autorice un reembolso de tributos, se puede tardar un largo tiempo hasta recibir el dinero, dependiendo del caso.

② Los trámites pueden variar según la entidad pública dependiendo de los conocimientos sobre AOD (Asistencia Oficial para el Desarrollo)

Cuando se hace contraparte una entidad pública como un Ministerio, etc., con poca experiencia en ADO, o con escasa capacidad de coordinar las partes interesadas que incluyen otras instituciones relacionadas, se puede correr el riesgo de que no se realicen trámites, etc. inherentes de una ADO, causando posteriormente retrasos en las exenciones y reembolsos de tributos, incluso imposibilitando tramitarlos.

③ Deterioro de la capacidad administrativa del Gobierno por causa de contratar a gente de fuera sin experiencia

Posiblemente como parte de la política de reestructuración del Gobierno, estos últimos años, se observa una tendencia progresiva de sugerir a los funcionarios antiguos que se retiren e ir contratando a gente joven. Estos funcionarios contratados de fuera carecen de suficientes conocimientos administrativos, originando una administración ineficiente con respecto a los trámites en general del

Gobierno. Por esta razón, debido a la falta de conocimientos por parte de los funcionarios, se están produciendo retrasos también en los trámites tributarios.

- ④ Revisión de proyectos en general y retrasos debido al cambio de personal a nivel directivo, incluyendo a los ministros

Como una tendencia general reciente, en el Gobierno se están produciendo cambios a corto plazo (ej. a 6 meses) de altos funcionarios a nivel de Ministros, lo cual quiere decir que bajo la dirección del nuevo Ministro, se están introduciendo frecuentes cambios organizativos y revisiones de los proyectos ya existentes, causando como consecuencia retrasos en los proyectos en general, con excepción de algunos particularmente importantes. Así que, hay el riesgo de que los asuntos tradicionalmente acordados sobre los detalles del tratamiento tributario no sean transferidos apropiadamente al nuevo equipo.

- ⑤ Trabajos que se realizan verticalmente y una estricta observancia de leyes

Es muy notable una administración de carácter vertical entre las entidades públicas como Ministerios, etc., aunque el Ecuador no es el único país con esta característica, y al mismo tiempo, cada entidad pública tiene una fuerte posición de respetar las leyes, por lo que en los trámites, no se puede esperar una discrecionalidad flexible. Consecuentemente, en los aspectos tributarios, no se puede esperar un tratamiento especial a ADO, a no ser que haya por lo menos algunos documentos públicos (Canje de Notas (E/N), Acuerdo de Crédito (L/A), demás documentos, etc., firmados por el Ministro de Finanzas del Gobierno contraparte y el Director General del SRI).

5.2 Medidas sugeridas

A continuación se sugieren algunas medidas para hacer frente a una reanudación de cooperación financiera reembolsable:

- ① Medidas previas y medidas posteriores, teniendo en cuenta la difícil situación financiera del Gobierno del Ecuador

En la actualidad, el Gobierno ecuatoriano está atravesando una situación financiera desfavorable y suelen faltar recursos. Por esta razón, en lo relacionado con los tributos, será necesario que JICA llegue a un acuerdo con el

Ministerio de Finanzas del Ecuador, de la manera más amplia posible a través de documentos oficiales¹⁵ que servirán de constancia, para que se le aplique el mecanismo de exención de tributos que consiste en no pagarlos desde el principio. Así mismo, al poner en ejecución un proyecto, al mismo tiempo de verificar si efectivamente las medidas presupuestarias están tomadas por parte del Gobierno para atender los requerimientos tributarios, habrá que compartir de antemano la información sobre los riesgos de no pago/retraso de los reembolsos, debido a la falta de recursos del Gobierno, con la institución ejecutora del proyecto y su contratista. Por otra parte, el contratista tendrá que tomar en cuenta los riesgos en la recuperación de fondos, e incluso, según el caso, tendrá que incluir en su plan financiero la posibilidad de llevar a cabo compraventas de bonos de reembolso en el mercado. Cabe señalar que según nos han informado, dichas compraventas de bonos en el mercado son transacciones comunes y se pueden vender y comprar en el mercado con un descuento de algo por ciento o unas decenas por ciento.

② Mantener estrecha comunicación con el Ministerio de Finanzas (especialmente con el funcionario a cargo)
La cooperación financiera reembolsable se gestionará a través del Ministerio de Finanzas. Además, en la presente visita al Ecuador, se ha identificado al funcionario que seguramente se encargará del asunto. Por lo tanto, será necesario, de ahora en adelante, procurar mantener una estrecha comunicación tanto con el Ministerio como con dicho funcionario hacia la reanudación de una cooperación financiera reembolsable, y de esta manera, llevar adelante el asunto, procurando evitar discordias entre, por una parte, el Gobierno del Japón y JICA, y por otra parte, el Ecuador, con respecto a los temas tributarios no aclarados, ubicación legal del contratista, etc. Así mismo, será necesario establecer un sistema, mediante el cual los problemas tributarios que puedan surgir durante la ejecución del proyecto sean resueltos y transmitidos a otros, principalmente a través del funcionario arriba mencionado, en coordinación con otras instituciones relacionadas del Ecuador.

③ Análisis y estipulaciones minuciosas en los documentos públicos
Se podría decir que al Gobierno ecuatoriano le falta flexibilidad, atribuible a su posición de observar las leyes, sin embargo, una vez llegado a un acuerdo, sí se va a respetar su contenido con tal de que dicho contenido esté debidamente indicado en los documentos públicos y que esté compartido entre las partes interesadas. Por esta razón, con el fin de evitar dificultades y problemas de carácter tributario luego del

¹⁵Documentos como E/N, L/A, entre otros, que están firmados por el ministro de finanzas, por el director del SRI, etc.

inicio del proyecto, será necesario discutir y llegar a un acuerdo sobre el tratamiento tributario lo más minuciosamente posible, para luego dejar claramente estipulado en los documentos públicos y difundir su contenido entre las instituciones relacionadas /funcionarios a cargo. En este sentido, en dicha discusión sobre los tributos, será indispensable la participación del SRI. En el Ecuador, el SRI, como una dependencia directa del Presidente de la República, tiene un fuerte poder sobre la recaudación tributaria, por lo que además del Ministerio de Finanzas, va a ser indispensable que participe esta institución a través de su funcionario.

Como se ha indicado anteriormente, en cuanto al IVA, la CELEC tiene adoptado el mecanismo de medidas presupuestarias, mediante el cual este impuesto sí será cubierto. Por esta razón, se podrán evitar los riesgos de que una empresa privada (contratista) no pueda recuperar el monto pagado provisionalmente por concepto del IVA. Aquí cabe citar el caso de un donante: en los documentos públicos se incluyó una frase que decía que el contratista será considerado como parte de la institución ejecutora, similar a la CELEC; en otras palabras, el contratista que es firmante del contrato del proyecto será considerado como parte de la institución gubernamental en la ejecución del proyecto, y de esta manera, le fue posible gozar de un tratamiento tributario como tal¹⁶. Así que, a través de la redacción de documentos públicos, se podría evitar de antemano las posibilidades de que cada funcionario a cargo forme diferente criterio y de que haya malentendidos entre ambas partes.

De igual manera, en los documentos de licitación, será necesario dejar claramente estipulado el tratamiento tributario, lo cual permitirá una fácil comunicación con el funcionario del Ministerio de Finanzas arriba mencionado y posibilitará realizar verificaciones previas, etc. ante las autoridades tributarias.

En cuanto al tratamiento tributario, para prevenir dificultades, será necesario dejarlo estipulado con mayor minuciosidad en el Canje de Notas; de igual manera, sobre la exención tributaria, será necesario llegar de antemano a un acuerdo tripartito entre el funcionario a cargo del Ministerio de Finanzas, la entidad ejecutora y JICA mediante discusiones. Sin embargo, si todo esto es difícil, se tendrá que asegurar la efectividad a través de las estipulaciones de los documentos de licitación, etc.

④ Entendimiento del régimen tributario del Ecuador y la contratación de un experto

Aunque en el Ecuador, se respeta el principio de la Prevalencia del Derecho Internacional sobre el Derecho Interno, las entidades como Ministerios, participantes, toman las decisiones sobre los trámites, basados en

¹⁶Es un caso de una institución italiana de asistencia en la época del año 2009. En vista de las reformas posteriores de leyes, se desconoce si habrá o no alguna ventaja tributaria concreta al aplicarlo en la actualidad.

las leyes internas. Por esta razón, JICA y el contratista necesitarán elaborar un plan de celebración de contrato y de ejecución del proyecto, primero entendiendo el régimen tributario y la legislación del Ecuador.

Por ejemplo, en cuanto al trámite de exención de derechos arancelarios, se conseguirá dicha exención, e incluso la preferencia en la desaduanización, si se realiza a través de la institución ejecutora que forma parte del Gobierno. En cambio, si, por error, una empresa privada hace importaciones como consignatario, éstas serán gravadas y a la empresa le tocará realizar los pagos. Además, en el supuesto de que se logre conseguir un reembolso, etc., éste tomará largo tiempo, y difícilmente se obtendrá un reembolso del 100%.

La CELEC también nos ha comentado en una entrevista que, al momento de celebrar un contrato con el contratista, es posible que surjan problemas y malentendidos imprevistos, debido a la falta de conocimientos sobre el régimen tributario ecuatoriano por parte del contratista. Por esta razón, la CELEC, a fin de evitar tales situaciones, ha recomendado enfáticamente estudiar y entender previamente el régimen tributario y la legislación ecuatoriana, y nombrar o contratar a un especialista en el área.

6. ANEXOS

1. Cronograma de la investigación y lista de personas entrevistadas de cada organización.

1. Cronograma de la investigación y lista de personas entrevistadas de cada organización.

Fecha	Hora	Lugar de visita/Número de vuelo	Nombre de las personas a las que visitaron	Dirección y número de teléfono
Sábado, 2 de abril	11:15	Narita/NRT NH0174		
	9:15	Houston/IAH NH0174		
	17:39	Houston/IAH UA1035		
	22:59	Quito/UIO UA1035		
Domingo, 3 de abril				
Lunes, 4 de abril	14:30	Oficina de JICA en Ecuador	Representante Residente Toshiaki Furuya, Coordinadora Técnica-Administrativa Mami Shimizu	Av. 6 de Diciembre N33-42 e Ignacio Bossano, Edificio Titanium, Piso 4, Quito, Ecuador
	16:00	Embajada de Japón en Ecuador	Consejero Katsumi Itagaki	Avenida Río Amazonas N39-123 y Calle José Arizaga, Edif. Amazonas Plaza, Piso 11, Quito, Ecuador TEL:+593-2-2278-700
Martes, 5 de abril	11:00	Oficina de Corporación Mitsubishi en Ecuador	Representante Akihiro Li	Av. 12 de Octubre N24-528 y Cordero Edificio W.T.C, Torre B, Piso 5, Quito, Ecuador TEL:+593-2-2557-880-
Miércoles, 6 de abril	14:00	Oficina de JICA en Ecuador	Coordinadora Mami Shimizu, Sr. Santiago Guerrón	Av. 6 de Diciembre N33-42 e Ignacio Bossano, Edificio Titanium, Piso 4, Quito, Ecuador
	16:00	Banco Mundial en Ecuador	Indu John-Abraham	Av. 12 de Octubre 1830 y Cordero, Edificio W.T.C. Torre B, Piso 13, Quito, Ecuador
Jueves, 7 de abril	11:00	CELEC/Ministerio de Finanzas	José Burbano, Juan Carlos López	Av. 6 de Diciembre N26-235 y Orellana, Quito, Ecuador
	15:30	GIZ	Nadia Mansafi	Amazonas y Eloy Alfaro Edif. MAGAP Piso 2, Quito, Ecuador
Viernes, 8 de abril	9:30	SRI	Jorge Álvarez	Salinas N17-203 y Santiago, Edif. Alhambra, Quito, Ecuador
	15:00	Aduana	Marcelo Flores	Tababela, Centro Logístico de Carga – NAIQ, Quito, Ecuador
Sábado, 9 de abril				
Domingo, 10 de abril				
Lunes, 11 de abril	10:00	CAF	Patricia Bustamante	Av. 12 de Octubre N24-562 y Cordero Edificio W.T.C, Torre A, Piso 13, Quito, Ecuador TEL:+593-2-3988-411-
	14:30	ONU Programa Para el Desarrollo	Mónica Andrade	Av. Amazonas y la Granja, Quito, Ecuador TEL:+593-2-2460-330(332)
Martes, 12 de abril	10:00	Corporación Itochu en Ecuador	Junichi Kato	Av. Eloy Alfaro N30-341 y Amazonas Edif. Finandes, Piso 10, Quito, Ecuador TEL:+593-999735580
	14:00	Agencia de Desarrollo de España	Eva Otero, Responsable de Proyectos	Av. 6 de Diciembre N33-42 e Ignacio Bossano, Edificio Titanium, Piso 10, Quito, Ecuador
Miércoles, 13 de abril	10:00	CELEC	Ing. Juan Carlos Jiménez	José Tamayo E10-25 y Lizardo García, Quito, Ecuador TEL:+593-2-3976-000
Jueves, 14 de abril	10:00	Ministerio de Finanzas	Ing. José Burbano	Av. 10 de Agosto 1661 y George Washington, Quito, Ecuador
	11:00	EY Ecuador	Fernanda Checa	Andalucía y Cordero, Edif. CYEDE, Piso 3, Quito, Ecuador
	16:30	Oficina de JICA en Ecuador	Mami Shimizu	Av. 6 de Diciembre N33-42 e Ignacio Bossano, Edificio Titanium, Piso 4, Quito, Ecuador
	19:30	Embajada de Japón en Ecuador	Katsumi Itagaki	Eloy Alfaro N34-447 y Portugal, Quito, Ecuador
Viernes, 15 de abril	9:30	Banco Interamericano de Desarrollo	Jesús Tejeda	Av. 12 de Octubre N24-528 y Cordero, Edif. World Trade Center – Torre II, Piso 9, Quito, Ecuador TEL:+593-2-2996-9000
Sábado, 16 de abril	23:55	Quito/UIO UA1036		
Domingo, 17 de abril	5:15	Houston/IAH UA 1036		
	11:20	Houston/IAH NH0173		
Lunes, 18 de abril	15:20	Narita/NRT NH1073		