

REPÚBLICA DEL ECUADOR



**INSTITUTO DE ALTOS ESTUDIOS NACIONALES
UNIVERSIDAD DE POSGRADO DEL ESTADO**

Trabajo de titulación para obtener la Maestría Profesional en
Administración Tributaria

PROYECTO DE INVESTIGACIÓN Y DESARROLLO

TESIS

**LA PLANIFICACIÓN TRIBUTARIA COMO MECANISMO PARA
LOGRAR LA EFICIENCIA ECONÓMICA EN EL TRATAMIENTO DEL
IMPUESTO A LA RENTA EN LAS COMPAÑÍAS DEL SECTOR
FARMACÉUTICO DEL ECUADOR**

Autor: María Johanna Sánchez Salazar

Director: Mgs. Jorge Washington Orbe León

Quito, febrero de 2020

Acta de grado

Autoría

Yo, María Johanna Sánchez Salazar, magister, con cédula de ciudadanía No. 2300076649, declaro que las ideas, juicios, valoraciones, interpretaciones, consultas bibliográficas, definiciones y conceptualizaciones expuestas en el presente trabajo, así como, los procedimientos y herramientas utilizadas en la investigación, son de absoluta responsabilidad de la autora del trabajo de titulación. Asimismo, me acojo a los reglamentos internos de la universidad correspondientes a los temas de honestidad académica.



MARÍA JOHANNA SÁNCHEZ SALAZAR

C.C.: 2300076649

Autorización de publicación

“Yo María Johanna Sánchez Salazar cedo al IAEN, los derechos de publicación de la presente obra por un plazo máximo de cinco años, sin que deba haber un reconocimiento económico por este concepto. Declaro además que el texto del presente trabajo de titulación no podrá ser cedido a ninguna empresa editorial para su publicación u otros fines, sin contar previamente con la autorización escrita de la universidad”.

Quito, febrero, 2020



MARÍA JOHANNA SÁNCHEZ SALAZAR

C.C.: 2300076649

Agradecimientos

Deseo agradecer a quienes conforman el Instituto de Altos Estudios Nacionales, en especial a quienes me guiaron con sus tutorías dentro de las aulas durante el transcurso de la maestría, que con dedicación impartieron sus conocimientos y han hecho gratificante este proceso de aprendizaje: Mgs. Maribel Mera, Dra. Sara Caria, Mgs. Lourdes Montesdeoca, Dra. Tatiana Pérez, Dr. Jeremy Rayner, Mgs. Marcelo Varela, Dra. Grace Tamayo, Mgs. Marco Posligua, Mgs. Carlos Velasco, Mgs. Mauricio Coronado, Mgs. Yamilé Montalvo, Mgs. Santiago Betancourt, Mgs. Alex Espinosa y el Dr. Po Chun Lee, y desde luego, al Mgs. Jorge Orbe, mi director de tesis, por su apoyo y guía incondicional para la elaboración de este trabajo. También quiero expresar mi agradecimiento a cada una de las personas que compartieron a mi lado este camino de aprendizaje, a mis amigos y compañeros quienes conforman el equipo de Xperto-Wolfxcat, y de manera especial a Wilian Verdezoto por impulsar y motivar en mí siempre el crecimiento profesional y académico. Finalmente, quiero expresar mi eterna gratitud a Dios y a mis padres quienes me han guiado siempre.

María Johanna Sánchez Salazar

Resumen

La presente investigación estudia la planificación tributaria como herramienta de optimización económica en el tratamiento del impuesto a la renta para las compañías del sector farmacéutico del Ecuador, está dirigida a las compañías anónimas y de responsabilidad limitada que se dedican a la distribución de fármacos en el país, puesto que contribuyen al crecimiento económico del país y al fortalecimiento del sistema de la salud. La investigación se realizó mediante un enfoque cualitativo y cuantitativo. Se desarrolló una guía referencial de planificación tributaria en base a la normativa legal, los fundamentos teóricos de la planificación tributaria (objetivos, principios, alcance, etapas de la planificación tributaria y los límites legales para su aplicación), el análisis de estudios empíricos efectuados a distintos sectores económicos y las herramientas financieras para la evaluación de la planificación tributaria; con la finalidad de conocer cómo influye en la determinación y liquidación del impuesto a la renta. Los resultados obtenidos concluyeron que la planificación tributaria influye de manera positiva en las compañías del sector farmacéutico, permitiendo plantear alternativas que les ayuden a generar eficiencia económica en el tratamiento del impuesto a la renta; direccionando a las empresas hacia escenarios óptimos, de mayor probabilidad de éxito y de menor riesgo implícito; así como, al oportuno cumplimiento de las obligaciones tributarias; y, promoviendo a los contribuyentes al cumplimiento ético de la normativa legal evitando caer en faltas como elusión y/o evasión fiscal.

Palabras clave: defraudación tributaria, eficiencia tributaria, guía de planificación tributaria, perfil tributario del sector farmacéutico, proyección de operaciones.

Abstract

This research studies tax planning as a tool for economic optimization in the treatment of income tax for companies in the pharmaceutical sector of Ecuador, is aimed at limited liability companies that are dedicated to the distribution of drugs in the country since they contribute to the economic growth of the country and to the strengthening of the health system. The research was carried out using a qualitative and quantitative approach. A referential guide to tax planning was developed based on legal regulations, the theoretical foundations of tax planning (objectives, principles, scope, stages of tax planning and the legal limits for its application), the analysis of empirical studies carried out on different economic sectors and financial tools for evaluating tax planning; in order to know how it influences the determination and settlement of income tax. The results obtained concluded that tax planning influences in a positive way the companies in the pharmaceutical sector, allowing to propose alternatives that help them generate economic efficiency in the treatment of income tax; directing companies towards optimal scenarios, with a higher probability of success and less implicit risk; as well as the timely fulfillment of tax obligations; and, promoting taxpayers to ethical compliance with legal regulations, avoiding falling into such as tax evasion.

Key words: tax fraud, tax efficiency, tax planning guide, tax profile of the pharmaceutical sector, projection of operations.

Índice de contenido

Acta de grado	2
Autoría.....	3
Autorización de publicación.....	4
Agradecimientos.....	5
Resumen	6
Abstract	7
Índice de contenido	8
Índice de tablas.....	10
Índice de figuras	12
Índice de anexos	12
Capítulo I Introducción	13
1.1. Planteamiento del problema.....	13
1.1.1. Antecedentes	13
1.1.2. Formulación y sistematización del problema.....	16
1.1.3. Importancia y justificación.....	16
1.2. Objetivos	17
1.2.1. Objetivo general	17
1.2.2. Objetivos específicos.....	17
Capítulo II Marco teórico.....	18
2.1. Planificación tributaria: ¿Herramienta de optimización?.....	18
2.1.1. ¿Qué aspectos se deben considerar en la planificación tributaria?	20
2.1.2. ¿Cómo definir el alcance de una planificación tributaria?	22
2.1.3. ¿Cómo plantear una planificación tributaria?	23
2.1.4. ¿Cuáles son los límites de la planificación tributaria?	24
2.1.5. ¿Cómo evaluar la planificación tributaria?	26
2.2. Estudios relacionados	28
2.2.1. Estudios empíricos sobre planificación tributaria.	28
2.2.2. Análisis crítico.....	35
Capítulo III Desarrollo de la investigación	38
3.1. Metodología de la investigación	38
3.2. Fuentes de información	39
3.3. Análisis de la información e integración de los datos.....	41
3.3.1. Diagnóstico del sector farmacéutico en el ámbito tributario.....	42

3.3.2.	Perfil tributario del sector farmacéutico.....	49
3.4.	Planificación tributaria aplicada al sector farmacéutico	54
3.4.1.	Fase preliminar: Identificación de operaciones.....	55
3.4.2.	Fase de desarrollo: Etapas de la planificación tributaria.....	57
3.5.	Análisis e interpretación de los resultados	91
Capítulo IV	Conclusiones y recomendaciones.....	92
4.1.	Conclusiones	92
4.2.	Recomendaciones.....	93
Bibliografía.....		94
Anexos.....		98

Índice de tablas

Tabla 1. Enfoque de la planificación tributaria	25
Tabla 2. Estudio empírico No. 1: Planificación tributaria en el sector de la construcción	29
Tabla 3. Estudio empírico No. 2: Planificación tributaria en el sector del turismo	30
Tabla 4. Estudio empírico No. 3: Planificación tributaria en el sector inmobiliario	31
Tabla 5. Estudio empírico No. 4: Planificación tributaria como herramienta para mejorar los procesos en las organizaciones.....	33
Tabla 6. Estudio empírico No. 5: Planificación tributaria en el subsector avícola	34
Tabla 7. Análisis comparativo de los estudios empíricos	36
Tabla 8. Fuente de información: Normativa tributaria.....	40
Tabla 9. Estructura organizacional de las compañías farmacéuticas	42
Tabla 10. Criterios para la preparación y liquidación del impuesto a la renta	43
Tabla 11. Adquisición de propiedades, planta y equipo	46
Tabla 12. Análisis del porcentaje de no deducibilidad de PPE.....	46
Tabla 13. Análisis del impuesto a la propiedad de vehículos no deducible 2018.....	47
Tabla 14. Análisis de la depreciación de vehículos no deducible 2018.....	47
Tabla 15. Análisis de conciliación tributaria periodo 2018	48
Tabla 16. Matriz de deducciones, beneficios e incentivos tributarios - ejercicio fiscal 2019....	50
Tabla 17. Elementos básicos y fundamentales.....	55
Tabla 18. Operaciones proyectadas por el sujeto	56
Tabla 19. Información general del sujeto beneficiario de la planificación	58
Tabla 20. Estado tributario del sujeto beneficiario de la planificación.....	59
Tabla 21. Información financiera del sujeto beneficiario de la planificación.....	60
Tabla 22. Esquema de archivo: Carpeta principal y subcarpetas	61
Tabla 23. Esquema de archivo: Sub carpeta 1	62
Tabla 24. Esquema de archivo: Sub carpeta 2	63
Tabla 25. Esquema de archivo: Sub carpeta 3	63
Tabla 26. Información objeto de análisis	64
Tabla 27. Análisis de la composición accionaria	65
Tabla 28. Análisis de saldos iniciales del periodo a planificar	65
Tabla 29. Análisis del impuesto a la renta 2018 de la compañía farmacéutica ABC S.A.	66
Tabla 30. Análisis de incremento neto de empleo	67
Tabla 31. Análisis de la deducción adicional por contratación de medicina prepagada.....	68
Tabla 32. Análisis de la deducción adicional por trabajadores con discapacidad.....	68

Tabla 33. Análisis de baja de inventario caducado	69
Tabla 34. Política de provisión para deterioro por caducidad.....	70
Tabla 35. Política de provisión para deterioro financiero	70
Tabla 36. Análisis de deterioro de inventario por VNR.....	71
Tabla 37. Deterioro acumulado de inventario	72
Tabla 38. Impuestos diferidos: Deterioro de inventario.....	72
Tabla 39. Análisis de deducibilidad de la provisión acumulada para créditos incobrables	73
Tabla 40. Análisis de deducibilidad de la provisión del periodo para créditos incobrables	73
Tabla 41. Análisis de la depreciación de vehículos no deducible 2019.....	74
Tabla 42. Análisis impuesto a la propiedad de vehículos 2019 no deducible.....	74
Tabla 43. Análisis de importaciones pendientes de pago superior a 12 meses.....	75
Tabla 44. Análisis de subpartidas arancelarias.....	76
Tabla 45. Análisis de ingresos exentos	77
Tabla 46. Análisis de participación a trabajadores atribuible a ingresos exentos	77
Tabla 47. Análisis del límite de amortización de pérdidas tributarias	78
Tabla 48. Conciliación de la amortización de pérdidas tributarias	78
Tabla 49. Impuestos diferidos: Amortización de pérdidas tributarias	79
Tabla 50. Escenario 1: Liquidación del impuesto a la renta	80
Tabla 51. Escenario 1: Conciliación contable de resultados.....	80
Tabla 52. Escenario 2: Liquidación del impuesto a la renta	81
Tabla 53. Escenario 2: Conciliación contable de resultados.....	82
Tabla 54. Escenario 3: Liquidación del impuesto a la renta	82
Tabla 55. Escenario 3: Conciliación contable de resultados.....	83
Tabla 56. Análisis del ahorro fiscal entre los escenarios 1 y 2	83
Tabla 57. Análisis del ahorro fiscal entre los escenarios 2 y 3	84
Tabla 58. Análisis del ahorro fiscal entre los escenarios 1 y 3	84
Tabla 59. Análisis de la relación costo - beneficio	84
Tabla 60. Análisis de rentabilidad neta	85
Tabla 61. Análisis de flujo de efectivo.....	85
Tabla 62. Análisis comparativo de los escenarios.....	86
Tabla 63. Escenario 1: Análisis de probabilidades de éxito y de riesgo	87
Tabla 64. Escenario 2: Análisis de probabilidades de éxito y de riesgo	88
Tabla 65. Escenario 3: Análisis de probabilidades de éxito y de riesgo	89
Tabla 66. Elección del mejor escenario	89

Índice de figuras

Figura 1. Evolución del mercado farmacéutico privado en el Ecuador	13
Figura 2. Distribución del gasto de salud (GS) en el Ecuador	14
Figura 3. Objetivos de la planificación tributaria.....	19
Figura 4. Principios de la planificación tributaria	20
Figura 5. Aspectos a considerar en la planificación tributaria	21
Figura 6. Etapas del proceso de planificación tributaria	23
Figura 7. Límites de la planificación tributaria	25
Figura 8. Organismos de control que regulan a las compañías farmacéuticas.....	39
Figura 9. Normativa legal analizada	40
Figura 10. Procedimiento aplicado para la determinación de las deducciones, beneficios e incentivos tributarios.....	49

Índice de anexos

Anexo 1. Glosario	98
Anexo 2. Selección de deducciones, beneficios e incentivos tributarios para las compañías farmacéuticas.....	99
Anexo 3. Extracto de la guía referencial (herramienta Excel)	108

Capítulo I

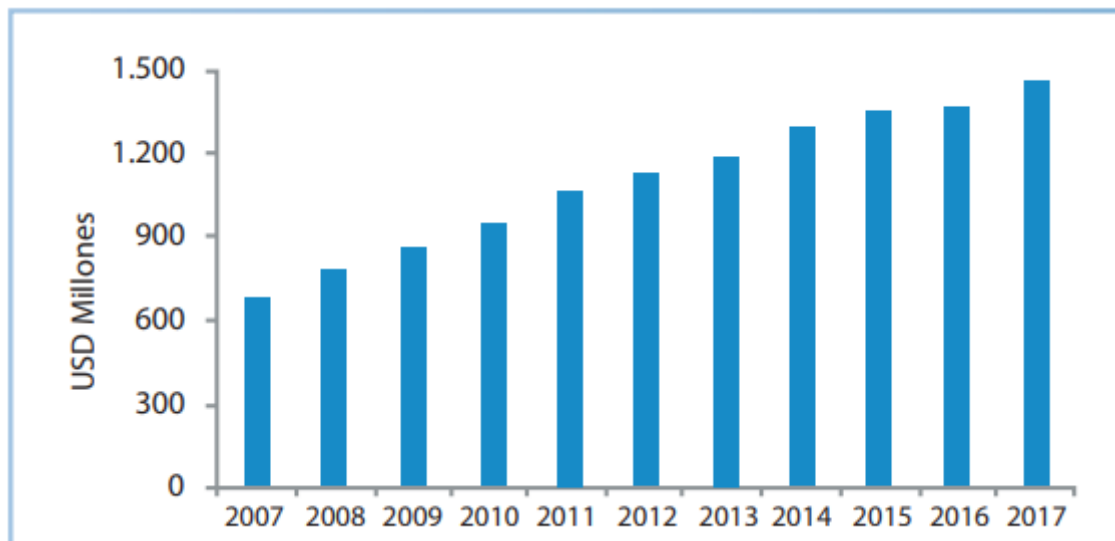
Introducción

1.1. Planteamiento del problema

1.1.1. Antecedentes

El sector farmacéutico ha experimentado un importante crecimiento en el Ecuador durante los últimos años, como se muestra en la figura 1, debido al incremento del gasto público que ha realizado el gobierno en la salud (ESPAE, 2018, pág. 7). Quienes participan en la distribución de fármacos en el país son distribuidores regionales y locales, que proveen medicamentos al mercado privado tales como: farmacias y clínicas; y, al mercado público tales como: hospitales, dispensarios, programas del estado, entre otros (SCPM, 2015, pág. 6).

Figura 1. Evolución del mercado farmacéutico privado en el Ecuador

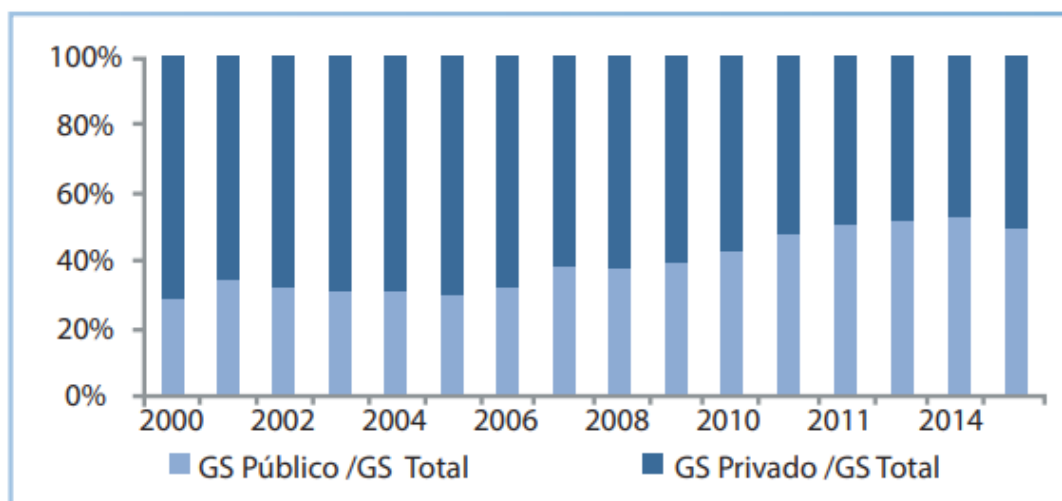


Fuente: IMS Health (2007-2011); Actores del mercado (2012-2017)
Citado por: (ESPAE, 2018, pág. 10)

Evidentemente, el aumento de recursos en el sector de la salud, tales como: la ampliación de los servicios de salud en el IESS, mediante infraestructura, convenios con clínicas privadas, y el incremento de la población cubierta por la seguridad social, han sido factores importantes para el crecimiento de la demanda de fármacos en el país; lo cual, ha generado un impacto en el crecimiento de las compañías farmacéuticas (ingresos, compras, contratación de personal, entre otros) (ESPAE, 2018, pág. 10).

Al analizar la evolución del sector farmacéutico en el Ecuador, es indiscutible el importante crecimiento de esta industria desde el año 2000, como se muestra en la figura 2; según la información publicada por la Organización Mundial de la Salud (OMS) citada por (ESPAE, 2018, pág. 9), la relación del gasto corriente anual total en salud realizado en Ecuador respecto al PIB del país ha mostrado una tasa de crecimiento anual compuesto de 7.5%, hasta llegar a 8.5% en 2015, con lo cual el gasto total en salud sumó USD. 8,558 millones.

Figura 2. Distribución del gasto de salud (GS) en el Ecuador



Fuente: Organización Mundial de la Salud
Citado por: (ESPAE, 2018, pág. 9)

En el Ecuador, la distribución de fármacos constituye la principal actividad de generación de valor agregado en la industria farmacéutica; puesto que, el acceso a medicamentos es un indicador que mide el nivel de vida de un país, debido a que refleja la eficiencia y fortaleza de un sistema de salud (Ortiz-Prado, Galarza, Cornejo León, & Ponce, 2014, pág. 57). No obstante, existe un escaso número de empresas de esta industria que han implementado prácticas de sostenibilidad corporativa; según datos del GRI (Global Reporting Initiative), se registran solo 2 empresas de la industria que han elaborado memorias de sostenibilidad: la Corporación GPF y el Grupo DIFARE. (ESPAE, 2018, pág. 31).

Estudios relacionados al sector farmacéutico han demostrado que las compañías de este sector de la economía tienen dificultades en los procesos administrativos, control de inventarios, control de presupuestos y generación de información impositiva y comercial; algunos de estos estudios han dado respuesta al sector farmacéutico en el área administrativa y control de inventarios mediante la aplicación de técnicas y evaluación de estudios de caso en muestras

determinadas, sin embargo, en la actualidad aún existen dificultades en el tratamiento impositivo (Asencio Cristóbal, González Ascencio, & Lozano Robles, 2017, págs. 124-137).

Siendo el sector farmacéutico una industria en crecimiento y con alta responsabilidad social, debido a su actividad (producción y comercialización de medicamentos), los organismos de control, han dispuesto dentro de la normativa ecuatoriana de la salud, estrictas sanciones a las compañías farmacéuticas que incumplan con las normas establecidas para la venta de medicamentos, tal como es el caso del artículo 21 de la Ley de Producción, Importación, Comercialización y Expendio de Medicamentos Genéricos de Uso Humano, el cual establece sanción “a quienes vendan, adquieran o reciban a nombre de entidades del sector público, medicinas cuya fecha de expiración sea menor a un (1) año contado a partir de su recepción, con prisión de hasta un año y una multa de 15.000 dólares de los Estados Unidos” (Ley de Medicamentos Genéricos de Uso Humano, 2005, pág. 4). Asimismo, el artículo 175 de la Ley Orgánica de Salud del Ecuador establece que: “sesenta días antes de la fecha de caducidad de los medicamentos, las farmacias y botiquines notificarán a sus proveedores, quienes tienen la obligación de retirar dichos productos y canjearlos de acuerdo con lo que establezca la reglamentación correspondiente” (Ley Orgánica de Salud, 2006, pág. 30), por lo que, los distribuidores están obligados a entregar productos vigentes y retirar los productos caducados para su posterior destrucción o incineración, generando gastos adicionales.

Al existir en el Ecuador una gran demanda de productos farmacéuticos, tanto en el mercado público como en el privado (Ortiz-Prado, Galarza, Cornejo León, & Ponce, 2014, pág. 61), y siendo el sector farmacéutico una industria en constante crecimiento, requiere mecanismos para estandarizar sus procesos administrativos que involucran el control de presupuestos y generación de información impositiva, lo cual, impulsó a la presente investigación a analizar la planificación tributaria como herramienta que permita lograr mayor eficiencia económica en los resultados, generando buenas prácticas de sostenibilidad corporativa mediante el uso de mecanismos legales. El desarrollo de una guía referencial de planificación tributaria para el sector farmacéutico es necesario para conocer la influencia de esta herramienta en el tratamiento del impuesto a la renta en las compañías del sector farmacéutico del Ecuador, debido a que contribuye a las compañías de este sector económico a planificar sus operaciones, conocer de manera anticipada sus resultados (proyectados), valorar el impacto fiscal de los beneficios netos, prever las obligaciones con la administración tributaria y analizar las deducciones, beneficios e incentivos tributarios a los que pueden acceder para obtener mayor eficiencia económica en el tratamiento impositivo de la determinación del impuesto a la renta.

1.1.2. Formulación y sistematización del problema

Formulación del problema

¿Cómo influye la planificación tributaria en el tratamiento del impuesto a la renta de las compañías del sector farmacéutico del Ecuador?

Sistematización del problema

¿Existen deducciones, beneficios e incentivos tributarios aplicables para el tratamiento y determinación del impuesto a la renta en las compañías del sector farmacéutico del Ecuador?

¿Cómo influye la planificación tributaria mediante la aplicación de deducciones, beneficios e incentivos tributarios en la determinación del impuesto a la renta en las compañías del sector farmacéutico del Ecuador?

1.1.3. Importancia y justificación

Importancia

La presente investigación es importante porque contribuye al desarrollo de procesos de control y planificación en materia impositiva en las compañías del sector farmacéutico del Ecuador, mediante el uso de estrategias legales como la planificación tributaria, que permite mejorar la eficiencia económica en el tratamiento y determinación del impuesto a la renta. Es relevante puesto que el sector farmacéutico es una industria en constante crecimiento económico y de alta responsabilidad para el fortalecimiento del sistema de salud en el país; por lo cual, requiere un control anticipado de las operaciones y obligaciones futuras ante la administración tributaria, así como, contar con información idónea para la toma de decisiones.

Justificación

La planificación tributaria disminuye los niveles de riesgo tributario y presenta a los contribuyentes diferentes alternativas que incluyen los beneficios legales establecidos en la normativa tributaria para asegurar a las empresas los resultados deseados. Por lo tanto, la presente investigación es de utilidad práctica, puesto que la planificación tributaria es una

herramienta administrativa-financiera que puede ser utilizada por todos los contribuyentes para buscar los escenarios más favorables en materia fiscal, cumplir en la medida justa con el Estado, transparentar sus operaciones y asegurar los resultados esperados. En el Ecuador, el sector farmacéutico se encuentra en constante crecimiento, es un sector que dinamiza la economía y el desarrollo del país, por lo cual, la presente investigación tiene como propósito contribuir con este sector económico en materia impositiva, mediante el análisis de la influencia de la planificación tributaria como herramienta que permita mejorar la eficiencia económica en el tratamiento y determinación del impuesto a la renta.

1.2. Objetivos

1.2.1. Objetivo general

- Conocer la influencia de la planificación tributaria en el tratamiento del impuesto a la renta en las compañías del sector farmacéutico del Ecuador.

1.2.2. Objetivos específicos

- Determinar el perfil tributario (deducciones, beneficios e incentivos tributarios) aplicable para el tratamiento y determinación del impuesto a la renta en las compañías del sector farmacéutico del Ecuador.
- Analizar cómo influye la planificación tributaria mediante la aplicación de deducciones, beneficios e incentivos tributarios en la determinación del impuesto a la renta en las compañías del sector farmacéutico del Ecuador.

Capítulo II

Marco teórico

El presente capítulo se encuentra distribuido en dos secciones, la primera describe los fundamentos teóricos de la planificación tributaria y la segunda los estudios empíricos relacionados a la planificación tributaria en diferentes sectores económicos. Los fundamentos teóricos de la planificación tributaria contemplan la conceptualización de la planificación como una herramienta de optimización y de eficiencia, los objetivos por los cuales se define una planificación tributaria, los aspectos que se deben considerar antes de plantear una planificación tributaria, como determinar el alcance y la forma de evaluar los resultados de la planificación tributaria, con la finalidad de seleccionar de forma adecuada las alternativas más eficientes para la empresa. Se efectuó también un análisis individual de los estudios empíricos relacionados a la planificación tributaria de diferentes sectores económicos, los cuales fueron escogidos de distintos repositorios e instituciones con la finalidad de conocer la metodología aplicada en cada estudio desarrollado; para este análisis se seleccionaron cinco estudios, de los cuales cuatro de ellos corresponden a planificaciones aplicadas a un sector económico y uno corresponde a la planificación tributaria para mejorar los procesos en las organizaciones. Adicionalmente, se realizó un análisis comparativo de los estudios empíricos relacionados, a efectos de determinar la metodología y procesos óptimos para determinar el perfil tributario (deducciones, beneficios e incentivos tributarios) aplicable al sector farmacéutico del Ecuador y su influencia en el tratamiento del impuesto a la renta mediante la planificación tributaria.

2.1. Planificación tributaria: ¿Herramienta de optimización?

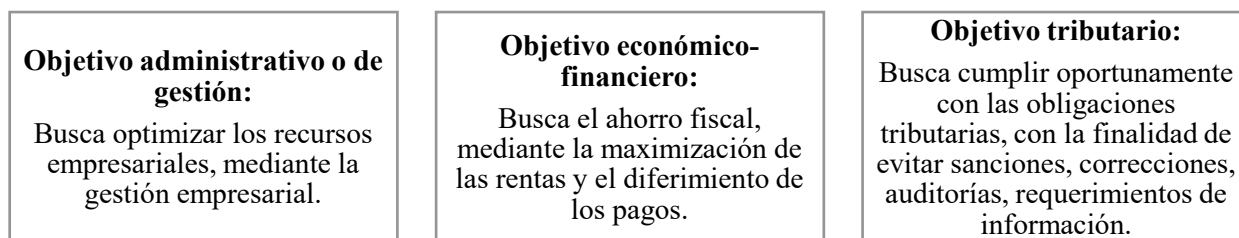
La planificación tributaria es un “proceso sistémico y metódico” (Vergara Hernández, 2019, pág. 2) en el que los contribuyentes de manera lícita, eligen razonablemente la opción legal y tributaria para lograr mayor ahorro y eficiencia económica, aprovechando los incentivos y beneficios tributarios que se encuentren contempladas en la ley (Villasmil Molero, 2016, pág. 123). Se la puede definir también como un proceso que comprende una serie de actuaciones que realiza el contribuyente de manera lícita, con la finalidad de invertir eficientemente los recursos de su negocio y con la menor carga impositiva legalmente admitida dentro del ordenamiento jurídico (Rivas Coronado & Vergara Hernández, 2000).

La planificación tributaria comprende un conjunto de estrategias financieras, tributarias y contables, que se caracterizan por ser de carácter previo (anticipado), con el objetivo de

disminuir o diferir la carga tributaria (Wolterskluwer, 2019). En sí, corresponde a las decisiones que tome el contribuyente para optimizar la carga tributaria y que estas no se contrapongan a la normativa legal (Baez Arguello, 2019).

El objetivo de la planificación tributaria se enmarca en el resultado económico y financiero, mediante la administración de los beneficios tributarios y la gestión empresarial en el control de los tributos. Para medir los objetivos de la planificación tributaria, se utilizan indicadores financieros de eficiencia, que permiten determinar la disminución de la carga fiscal, el diferimiento de las obligaciones tributarias, la liquidez y la generación de flujo (Zapata Sánchez, 2014, pág. 25). El objetivo de la planificación tributaria se determina desde varias aristas y de acuerdo a la necesidad de la empresa.

Figura 3. Objetivos de la planificación tributaria



Fuente: (Zapata Sánchez, 2014, pág. 25).
Elaborado por: La autora (2020).

La planificación tributaria a través de cada arista busca enlazar de manera eficaz las actividades que ejecutan las empresas con el sistema tributario al que están sujetas, para lo cual es necesario el análisis de la normativa tributaria. Las empresas mediante una adecuada planificación tributaria pueden minimizar la carga impositiva o incluso diferirla en el tiempo a través de una correcta planificación. Para ejecutar la planificación tributaria se requiere conocer la situación actual de la empresa, sector o contribuyente, mediante un diagnóstico de las obligaciones tributarias que le corresponden, lo cual, lo llevará a determinar la forma más óptima para disminuir la carga de dichas obligaciones. Según Rivas Norberto y Vergara Samuel (2000), para establecer una planificación tributaria confiable, esta debe contemplar doce principios que regulan su proceso; estos principios se encuentran esquematizados de la siguiente manera:

Figura 4. Principios de la planificación tributaria



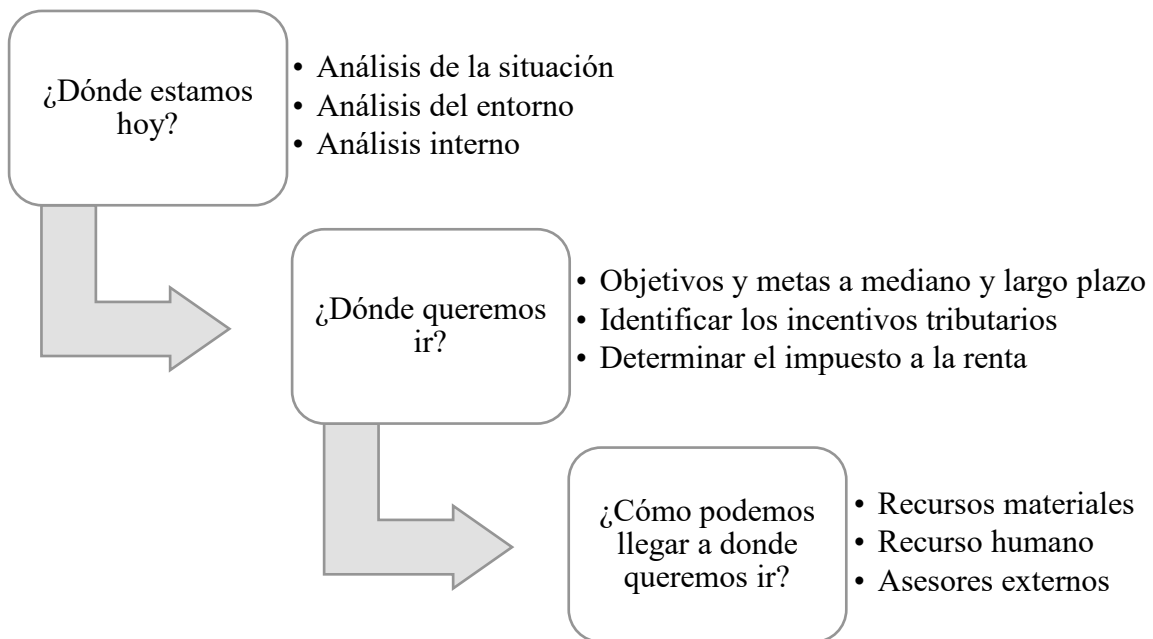
Fuente: (Rivas Coronado & Vergara Hernández, 2000).

Elaborado por: La autora (2020).

2.1.1. ¿Qué aspectos se deben considerar en la planificación tributaria?

Al iniciar una planificación tributaria se debe considerar tres interrogantes, que sirven de orientación para la selección del tipo de estrategia que debe aplicar la empresa.

Figura 5. Aspectos a considerar en la planificación tributaria



Fuente: (Villasmil Molero, 2016, pág. 124).
Elaborado por: La autora (2020).

Adicionalmente, existen elementos básicos y fundamentales que deben ser considerados también en una planificación tributaria, los elementos básicos en una planificación tributaria comprenden:

- La existencia de un negocio proyectado.
- Las formas de organización legal que existen.
- El concepto de unidad económica, para la comprensión de la empresa.
- Los impuestos que pueden afectar a las utilidades de las empresas.
- La perspectiva global en el tiempo.
- La estructura que concilie en la mejor forma los elementos antes citados (Rivas Coronado & Vergara Hernández, 2000).

Por otro lado, los elementos fundamentales se componen de:

- El sujeto quien es el beneficiario directo de la planificación.
- El objeto de la planificación, el cual debe ser un negocio real proyectado, legal, lícito y legítimo.
- El objetivo de la planificación, la cual es la maximización de las utilidades mediante el ahorro tributario y el diferimiento en el pago de impuestos.
- El orden adecuado de los procesos.

- e) Los procedimientos adecuados para la aplicación de los principios que regulan a la planificación tributaria.
- f) Los instrumentos y recursos para la aplicación de la planificación tributaria (Rivas Coronado & Vergara Hernández, 2000).

Algunos factores que hacen necesaria a la planificación tributaria y promueven su aplicación en las empresas son los cambios en la legislación tributaria, debido a que obliga a las empresas a analizar estos cambios y buscar las estrategias adecuadas para reducir su impacto; la búsqueda de mejores resultados, reducción de costos y mejoramiento en la rentabilidad del negocio.

2.1.2. ¿Cómo definir el alcance de una planificación tributaria?

El alcance en la planificación tributaria se define por el ámbito en el cual se encuentra inmersa la empresa, el análisis de los aspectos legales y tributarios, y el tiempo en el que se ejecutará la planificación; Galarraga Alfredo (2002), define el alcance de la planificación tributaria según las siguientes categorías:

Por su tiempo, la cual define a la planificación tributaria en dos tipos, preparativa y operativa; el tipo de planificación preparativa inicia antes del nacimiento de la empresa o negocio, la cual prevé las obligaciones y los procesos de organización del negocio antes de la puesta en marcha, por otro lado, el tipo de planificación operativa comprende el proceso de planificación a partir del inicio de la empresa en marcha.

Por su tipo, es una categoría que define a la planificación tributaria como simple y compleja debido a la particularidad de cada una. La planificación simple está dirigida al planteamiento de estrategias tributarias y procesos organizacionales para el correcto cumplimiento de los deberes y obligaciones tributarias; no obstante, la planificación compleja considera el entorno económico, financiero y tributario de las empresas con la finalidad de obtener un beneficio económico, siendo la planificación simple parte del proceso de la planificación compleja.

Por su propósito, es una categoría que se define por la búsqueda de la maximización de los beneficios económicos, por lo cual, Galarraga ha clasificado la planificación de acuerdo a su propósito en positiva o negativa. La planificación positiva es aquella que tiene por objeto cumplir con las obligaciones legales de acuerdo a la normativa tributaria, evitando fraudes y elusión tributaria; y la planificación negativa es aquella que se orienta a disminuir los pasivos tributarios

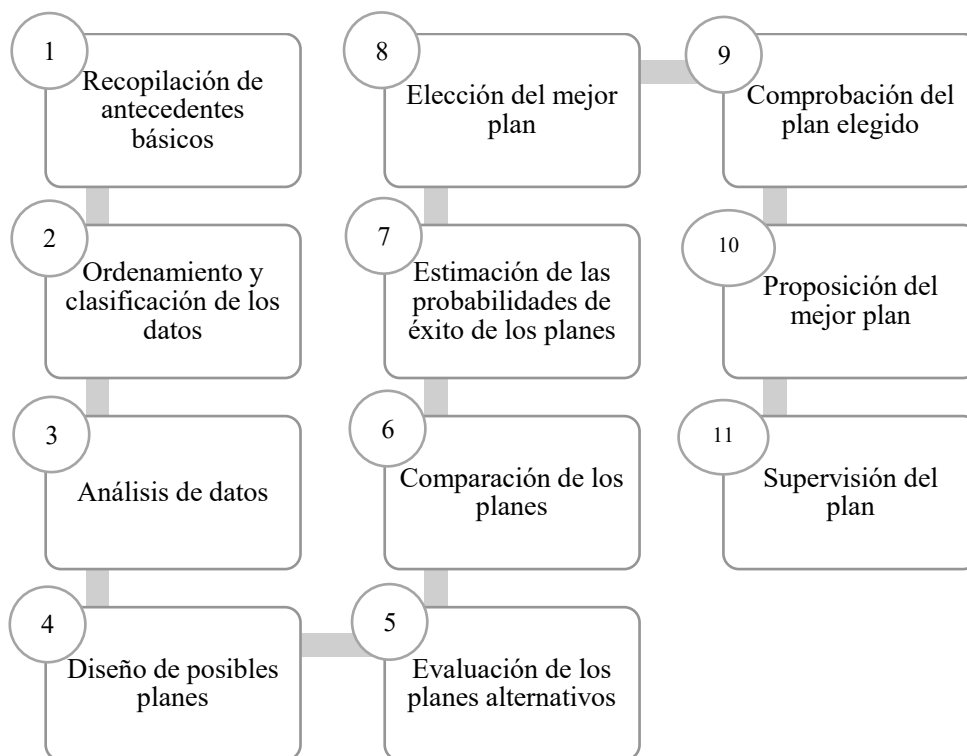
mediante la manipulación u omisión de información lo cual conlleva a los delitos de elusión y evasión tributaria.

Por su dirección, es la cual se enfoca en la forma de constitución del sujeto, el cual puede ser una persona natural o jurídica, considerando también el tamaño del sujeto: micro, pequeña, mediana o grande empresa.

2.1.3. ¿Cómo plantear una planificación tributaria?

La planificación tributaria sigue un ordenamiento lógico, Rivas Coronado & Vergara Hernández (2000) han definido el proceso de planificación mediante once etapas, las cuales plantean los lineamientos a seguir dentro de una planificación tributaria, cada etapa está determinada por un propósito.

Figura 6. Etapas del proceso de planificación tributaria



Fuente: (Rivas Coronado & Vergara Hernández, 2000).

Elaborado por: La autora (2020).

La primera etapa tiene como propósito recopilar la información de la empresa o negocio, relacionada a su actividad en el ámbito empresarial, información de accionistas en el caso de personas jurídicas y del contribuyente en el caso de personas naturales, así como, también los

aspectos legales, el tipo de mercado (nacional e internacional), el tamaño de la empresa, en sí toda la información relevante para el planteamiento de la planificación tributaria.

La segunda etapa tiene como finalidad ordenar, procesar y clasificar toda la información previamente recopilada, para su posterior análisis; dentro de la tercera etapa a partir de la información procesada en la etapa precedente, se procede a analizar los datos y contrastarlos con la normativa tributaria para orientar los posibles diseños de estrategias.

La cuarta etapa se enfoca en el diseño de estrategias y opciones que se pueden plantear para maximizar los beneficios económicos del sujeto. Consecuentemente, una vez planteadas las estrategias y posibles planes, se procede a desarrollar la quinta etapa en la cual se realiza la evaluación de estrategias y planes propuestos mediante herramientas financieras, los cuales pueden ser indicadores financieros, análisis financieros, entre otros, esto depende del alcance de la planificación tributaria.

En la sexta etapa se desarrolla una comparación de las alternativas propuestas, con la finalidad de determinar la mejor opción para el sujeto; en la séptima etapa se realiza un análisis del riesgo implícito que se encuentra en las alternativas propuestas con el objetivo de determinar las posibilidades de éxito o fracaso de dichas alternativas.

La octava etapa se establece para seleccionar la mejor alternativa entre las opciones propuestas, considerando aquella alternativa con la cual se obtenga mejores beneficios y menor riesgo tributario; y posteriormente se realiza una comprobación de la alternativa elegida, esto se desarrolla dentro de la novena etapa.

La décima etapa consiste en presentar de manera ordenada los planes que otorguen los mejores beneficios económicos con menores riesgos tributarios al sujeto, para que sea éste quien elija el plan, el cual se aplicará dentro del negocio. Y finalmente, la undécima etapa constituye una supervisión y seguimiento a la planificación tributaria, debido a los constantes cambios en la legislación tributaria esta puede requerir ajustes adicionales para continuar con la aplicación de la planificación tributaria.

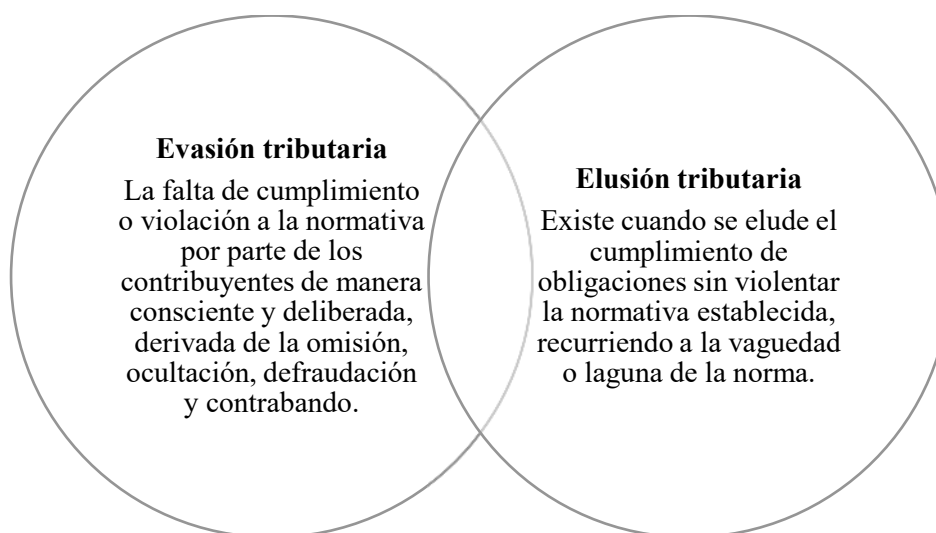
2.1.4. ¿Cuáles son los límites de la planificación tributaria?

Dentro de una planificación tributaria se puede identificar dos límites que se basan en no violentar la normativa legal y tributaria: el límite objetivo y el límite subjetivo. El límite objetivo sugiere la relación entre la planificación tributaria y las normas jurídico tributario que se imponen a los sujetos como medidas antielusión y antievasión, con la finalidad de no contraponerse con la normativa tributaria. El límite subjetivo observa la conducta del sujeto ante la normativa legal

y tributaria; este límite sugiere al planificador enmarcarse dentro de los actos ético y lícito en una planificación tributaria.

Es decir, la planificación tributaria no se orienta a actos de elusión o evasión fiscal, no es una herramienta orientada a excluir ingresos o renta, así como, tampoco ocultarlos o disminuirlos, y bajo ningún parámetro se trata de evadir obligaciones fiscales, por lo cual no pueden ser confundidas entre ellas (Vergara Hernández, 2019).

Figura 7. Límites de la planificación tributaria



Fuente: (Carpio Rivera, 2012, pág. 54).

Elaborado por: La autora (2020).

La planificación tributaria se enfoca en el planteamiento de opciones que se enmarquen dentro de lo dispuesto en la normativa legal y tributaria, y actuar de manera lícita, sin abusar de las formas jurídicas.

Tabla 1. Enfoque de la planificación tributaria

Concepto	Legítimo	Lícito
Planificación Tributaria	Sí	Sí
Elusión Tributaria	No	Sí
Evasión Tributaria	No	No

Fuente: (Carpio Rivera, 2012, pág. 56).

Elaborado por: La autora (2020).

En el Ecuador, como medidas de antielusión y antievasión fiscal en el Código Orgánico Integral Penal (2014), se establece en el artículo 298 “defraudación tributaria” que:

La persona que simule, oculte, omita, falsee o engañe en la determinación de la obligación tributaria, para dejar de pagar en todo o en parte los tributos realmente debidos, en provecho propio o de un tercero, será sancionada cuando:

(...) 6. Haga constar en las declaraciones tributarias datos falsos, incompletos, desfigurados o adulterados, siempre que el contribuyente no haya ejercido, dentro del año siguiente a la declaración, el derecho a presentar la declaración sustitutiva en la forma prevista en la ley.

(...) 15. Omita ingresos, incluya costos, gastos, deducciones, exoneraciones, rebajas o retenciones falsas o inexistentes o superiores a las que procedan legalmente, para evitar el pago de los tributos debidos.

(...) Las penas aplicables al delito de defraudación son:

En los casos de los numerales del 1 al 11, será sancionada con pena privativa de libertad de uno a tres años.

(...) En los casos de los numerales del 15 al 17, será sancionada con pena privativa de libertad de cinco a siete años. Cuando los impuestos defraudados superen los cien salarios básicos unificados del trabajador en general, será sancionada con el máximo de la pena privativa de libertad prevista para estos delitos. (Código Orgánico Integral Penal, 2014, pág. 46)

Por lo cual, la planificación tributaria en el país se enfoca en el tipo de planificación compleja, con la finalidad de efectuar un correcto cumplimiento de los deberes y obligaciones tributarias; así como, obtener un beneficio económico mediante los lineamientos que permite la ley.

2.1.5. ¿Cómo evaluar la planificación tributaria?

Las herramientas financieras son un factor clave para el análisis y evaluación de una planificación tributaria; en el sector farmacéutico estas herramientas son un mecanismo útil para la evaluación de la situación financiera y los resultados obtenidos, información indispensable para socios, accionistas, gerentes, administradores y demás usuarios del entorno social de la empresa. Un elemento importante para la aplicación de las herramientas financieras es la contabilidad, a través de la cual se registran todas las operaciones y transacciones de cada empresa siguiendo un orden cronológico y aplicando las normativas que dispongan los organismos de control para el efecto, obteniendo a través de ésta, los estados financieros: estado de situación financiera y estado de resultados, que sirven para la presentación de información financiera y declaración de impuestos a los organismos de control; esta información es la que refleja los resultados de una planificación tributaria y sobre la cual se aplican las herramientas financieras para el análisis y evaluación de la misma.

Entre las herramientas financieras para evaluar la planificación tributaria en el sector farmacéutico se describen las siguientes: los indicadores financieros, el análisis de costo - beneficio, los indicadores de decisión y el análisis de sensibilidad.

Los indicadores financieros permiten evaluar la situación financiera y el desempeño de una empresa, demuestran la evolución de las empresas a través del tiempo, y se los puede realizar de forma vertical y de forma horizontal; para evaluar la planificación tributaria se utilizan las siguientes categorías: indicadores de liquidez, indicadores de rentabilidad e indicadores de endeudamiento. Los indicadores de liquidez son aquellos que miden la capacidad que tiene una empresa para cumplir con sus pasivos a corto plazo, mediante la transformación de sus activos corrientes en efectivo. Los indicadores de rentabilidad son aquellos que se calculan con la finalidad de obtener una medida acerca de la efectividad que posee el departamento administrativo de la empresa, para controlar el nivel de costos y gastos que se presentan durante su operación. Y, los indicadores de endeudamiento son aquellos que permiten conocer cómo la empresa financia sus activos con deudas a terceros. Así como, también proporciona la razón entre la deuda con terceros y su patrimonio (Morelos Gómez, Fontalvo Herrera, & de la Hoz Granadillo, 2012, pág. 18).

El análisis de costo - beneficio, también conocido como índice neto de rentabilidad, es una herramienta financiera que sirve para evaluar la relación entre los costos y los beneficios asociados a un proyecto con el objetivo de determinar si es rentable, se obtiene mediante la división del valor actual de los ingresos totales netos o beneficios netos (VAI), entre el valor actual de los costos de inversión o costos totales (VAC); existen cinco pasos para analizar la relación costo - beneficio, el primero es identificar los costos y beneficios de un periodo determinado, el segundo es convertir los costos y beneficios a un valor actual a través de una tasa de descuento, debido a que los montos proyectados no consideran el valor del dinero en el tiempo, el tercer paso es calcular la relación costo - beneficio, el cuarto paso es analizar la relación costo - beneficio, el resultado mayor que 1 significa que es rentable y los resultados inferiores a este valor significan que no es rentable, y finalmente, el quinto paso consiste en realizar una comparación con otros proyectos con la finalidad de elegir entre varias alternativas, la que tenga mayor relación costo - beneficio (R. Arturo, 2019). Esta herramienta es importante para la toma de decisiones, puesto que permite determinar la viabilidad de cualquier sistema, mediante su evaluación, permitiendo de esta manera elegir el sistema más apropiado entre varias alternativas (Ibett Jácome & Orly Carvache, 2017).

Los indicadores de decisión son herramientas que permiten evaluar una planificación tributaria mediante los siguientes indicadores: el valor actual neto (VAN) y la tasa interna de retorno (TIR). El valor actual neto es el valor presente de los flujos de efectivo netos de un proyecto, y para actualizar estos flujos se utiliza una tasa de descuento denominada tasa de expectativa u oportunidad, la cual es una tasa mínima de rentabilidad exigida por el proyecto

para recuperar la inversión. La tasa interna de retorno es otro criterio utilizado para la planificación tributaria en la toma de decisiones, se la puede definir como la tasa de descuento o la tasa de interés que, al utilizarla en el cálculo del valor actual neto, hace que este sea igual a cero, es decir, iguala el valor actual de los ingresos con el valor actual de los egresos (Mete, 2014, pág. 69).

El análisis de sensibilidad es una herramienta que sirve para examinar un resultado por el cambio en una variable, debido a que permite identificar las variables más críticas y analizar el comportamiento de un resultado bajo diferentes supuestos e identificar dentro del proceso de planeación los aspectos que requieren de fortaleza, tanto en el proceso de control como en el seguimiento de una decisión. ¿Qué aspectos hay que considerar en el análisis de sensibilidad?, cuatro aspectos se deben considerar, el primero es reconocer que los cambios en los resultados dependen del modelo o sistema que se ha construido y de los supuestos iniciales en las variables, el segundo es asegurarse que los cambios en las variables sean iguales para todas las propuestas, de manera que los resultados puedan ser comparativos, el tercero es reconocer la posibilidad de que las relaciones entre las variables y los resultados no son lineales, y el cuarto es analizar la sensibilidad de las variables de manera individual de una en una, para poder determinar cuáles son las variables más críticas (Vélez Pareja, 2003, pág. 2).

En el desarrollo de la presente investigación para evaluar las alternativas de planificación tributaria se aplican las herramientas financieras de: análisis costo - beneficio e indicadores de rentabilidad, puesto que, estas herramientas proporcionan un panorama de los resultados para la toma de decisiones, permitiendo a los socios, accionistas, gerentes, administradores y demás usuarios del entorno social de la empresa, elegir el plan más apropiado entre varias alternativas.

2.2. Estudios relacionados

2.2.1. Estudios empíricos sobre planificación tributaria.

Existen estudios sobre la aplicación de planificación tributaria en diferentes sectores económicos, entre ellos el sector de la construcción, turismo, inmobiliario, avícola, entre otros, los cuales son analizados en esta sección, para determinar la relación entre sí, la metodología aplicada por cada autor, y los resultados obtenidos en cada una de ellos; con la finalidad de determinar la metodología y procedimientos adecuados para el sector farmacéutico, en el cual hasta la actualidad no se ha desarrollado este tipo de investigación.

Estudio No. 1.- Planificación tributaria en el sector de la construcción

Tabla 2. Estudio empírico No. 1: Planificación tributaria en el sector de la construcción

Título:	La planificación tributaria como herramienta financiera para la optimización de los recursos empresariales.
Autor:	Romel Patricio Mena Trujillo, Cecilia Ivonne Narváez Zurita y Juan Carlos Erazo Álvarez.
Sector económico:	Construcción.
Tipo de investigación:	Artículo científico.
Publicado por:	Revista científica Visionario Digital
Link de acceso:	https://doi.org/10.33262/visionariodigital.v3i2.1..540

Fuente: (Mena, Narváez, & Erazo, 2019).
Elaborador por: La autora (2020).

El estudio desarrollado por Mena, Narváez y Erazo (2019) se efectuó con el propósito de diseñar una planificación tributaria para las empresas del sector de la construcción, a través del desarrollo de un caso práctico aplicado a una empresa constructora de la ciudad de Macas; el desarrollo de esta investigación consideró la importancia del sector de la construcción para el Ecuador, debido a que es una industria detonante para el crecimiento del país, por el efecto multiplicador que genera la contratación de mano de obra y de otras industrias que intervienen directa e indirectamente.

El estudio se desarrolló en cuatro etapas, la primera etapa describe las bases teóricas en las que se fundamenta la planificación tributaria, y como se aplica en los países de Sudamérica.

En la segunda etapa se efectuó un entendimiento económico y tributario del sector de la construcción, para determinar los procedimientos, beneficios e incentivos tributarios a aplicar por las empresas.

En la tercera etapa se desarrolló la metodología de la investigación a través de un enfoque cualitativo y cuantitativo; para ejecutar el caso práctico se realizó el diagnóstico tributario del sector de la construcción mediante herramientas de recolección y análisis de datos (encuestas, revisión documental y observación directa), las mismas que permitieron determinar las variables de estudio y determinar sus dimensiones particulares.

Dentro de la cuarta etapa se ejecutó la construcción del modelo de planificación tributaria, el mismo que se compone de tres fases, la primera corresponde al conocimiento preliminar del

sector y la empresa de estudio, la segunda fase comprende las metas y principios de planificación tributaria, así como, el análisis de los beneficios tributarios, y la tercera fase mide el impacto de la planificación tributaria en los estados financieros mediante el cálculo del índice Dupont.

Finalmente, el estudio concluye que una planificación tributaria no solo propone la disminución de los impuestos, sino que también busca la optimización de los recursos y el correcto manejo de la normativa tributaria (Mena, Narváez, & Erazo, 2019).

Estudio No. 2.- Planificación tributaria en el sector del turismo

Tabla 3. Estudio empírico No. 2: Planificación tributaria en el sector del turismo

Título:	La planificación tributaria como mecanismo para lograr la eficiencia económica en el tratamiento del impuesto a la renta de las sociedades dedicadas al turismo receptivo en el Ecuador.
Autor:	Josefina Mercedes Zapata Sánchez.
Sector económico:	Turismo.
Tipo de investigación:	Tesis de maestría.
Publicado por:	Universidad Andina Simón Bolívar
Link de acceso:	http://repositorio.uasb.edu.ec/handle/10644/4078

Fuente: (Zapata Sánchez, 2014).
Elaborador por: La autora (2020).

Zapata (2014) desarrolló la investigación sobre el sector del turismo con la finalidad de demostrar que la planificación tributaria constituye un instrumento lícito y técnico, que pueden utilizar las sociedades dedicadas al turismo receptivo para alcanzar altos niveles de eficiencia en la gestión del impuesto a la renta; esto impulsado por la situación económica que atraviesan las operadoras de turismo en el Ecuador. La investigación se desarrolló en cuatro capítulos, cada uno de ellos con el propósito de ofrecer una mejor comprensión al lector.

En el primer capítulo constan las bases teóricas de la planificación tributaria, describe los fundamentos, objetivos, elementos, metas y principios que rigen a la planificación tributaria, presenta la clasificación de escenarios y etapas a seguir en el proceso de una planificación tributaria.

En el segundo capítulo se plantea el entendimiento del sector económico del turismo, determina los puntos importantes a considerar para el planteamiento de la planificación tributaria

de este sector, mediante el análisis de la situación actual de las empresas de turismo en el Ecuador.

En el tercer capítulo se realiza un análisis de los beneficios e incentivos tributarios aplicables al sector del turismo, mediante el análisis de la normativa tributaria. Paralelamente se ejecuta el cuarto capítulo en la que se establece el modelo de planificación tributaria a través de un caso práctico a una sociedad operadora de turismo receptivo; esta ejecución se realiza mediante las once etapas de la planificación tributaria: a) Recopilación de antecedentes básicos, b) Ordenamiento y clasificación de los datos, c) Análisis de los datos, d) Diseño de los posibles planes, e) Evaluación de los planes, f) Comparación de los planes, g) Estimación de las probabilidades de éxito, h) Elección del mejor plan, i) Comprobación del plan seleccionado, j) Proposición del mejor plan, k) Supervisión y puesta a punto del plan elegido.

El estudio efectuado por Zapata (2014) determinó que la planificación tributaria es un mecanismo para lograr la eficiencia económica en la gestión del impuesto a la renta de las empresas turísticas del Ecuador, debido a que contribuye a prevenir problemas de carácter tributario, financiero y económico, así como, también presenta al contribuyente múltiples escenarios en los que puede obtener un ahorro impositivo, para asegurar el cumplimiento de sus metas (Zapata Sánchez, 2014).

Estudio No. 3.- Planificación tributaria en el sector inmobiliario

Tabla 4. Estudio empírico No. 3: Planificación tributaria en el sector inmobiliario

Título:	La planificación tributaria como herramienta financiera para la toma de decisiones en el sector inmobiliario.
Autor:	Kleber Roberto López López.
Sector económico:	Inmobiliario.
Tipo de investigación:	Tesis de maestría.
Publicado por:	Universidad Andina Simón Bolívar
Link de acceso:	http://repositorio.uasb.edu.ec/handle/10644/5835

Fuente: (López López, 2017).
Elaborado por: La autora (2020).

López (2017) en el estudio sobre “la planificación tributaria como herramienta financiera para la toma de decisiones en el sector inmobiliario”, consideró tres fases para el planteamiento de la planificación tributaria, la primera es el diagnóstico del sector inmobiliario y el ámbito tributario de las empresas de este sector, las mismas que se dedican a la comercialización, construcción, diseño, mantenimiento y mejora de los bienes inmuebles; López (2017) destaca el sector inmobiliario por los importantes aportes realizados a la economía del país, mediante la generación de empleo directo e indirecto y la evolución de la oferta de viviendas; dentro de la normativa tributaria aplicable a este sector, el autor hace referencia a las normas establecidas por los organismos de control a los que están sujetos, entre ellos: la Constitución de la República, los convenios internacionales, el Código Tributario, la Ley de compañías, la Ley de Régimen Tributario Interno, el Código de Trabajo, El Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización COOTAD, entre otros.

En la segunda fase desarrolló los fundamentos y bases teóricas para establecer una planificación tributaria en la cual se detallan los conceptos, objetivos, elementos, principios y métodos para aplicar una la planificación tributaria; adicionalmente describe las principales herramientas financieras aplicables al sector inmobiliario, entre ellas: los indicadores financieros, el flujo neto de fondos, el análisis de punto de equilibrio, el análisis de beneficio – costo, los indicadores de decisión y el análisis de sensibilidad, los cuales sirven para la evaluación de la empresa y poner a disposición de los accionistas, socios, administradores y gerentes la información financiera de la empresa.

Y, en la tercera fase se planteó la planificación tributaria en el sector inmobiliario mediante la elaboración de una matriz de beneficios e incentivos tributarios, mismos que se han creado a lo largo de los años por los legisladores del país en conjunto con el Presidente de la República, los cuales ayudan al crecimiento productivo de los sectores económicos del país; y finalmente, para la aplicación de la planificación tributaria se estableció una guía referencial de planificación tributaria aplicada al sector inmobiliario mediante las once etapas de la planeación.

Los resultados obtenidos en esta investigación arrojaron que es necesario para las empresas del sector inmobiliario contar con un mecanismo adecuado de planificación y que siguiendo las etapas y principios de planificación tributaria las empresas del sector inmobiliario pueden lograr importantes beneficios para los accionistas, socios, participes o inversionistas de la misma (López López, 2017).

Estudio No. 4.- Planificación tributaria como herramienta para mejorar los procesos en las organizaciones

Tabla 5. Estudio empírico No. 4: Planificación tributaria como herramienta para mejorar los procesos en las organizaciones

Título:	La planificación tributaria como herramienta para mejorar los procesos en las organizaciones.
Autor:	Luis Germán Sanandrés Álvarez, Raúl Germán Ramírez Garrido, Roberto Fabián Sánchez Chávez.
Tipo de investigación:	Artículo científico.
Repositorio:	Grupo de investigación eumed.net
Publicado por:	Revista Observatorio de la Economía Latinoamericana
Link de acceso:	https://www.eumed.net/rev/oel/2019/04/planificacion-tributaria-organizaciones.html

Fuente: (Sanandrés Álvarez, Ramírez Garrido, & Sánchez Chávez, 2019).

Elaborado por: La autora (2020).

La investigación desarrollada por Sanandrés, Ramírez & Sánchez (2019), se efectuó con el propósito de establecer los procedimientos legales y tributarios para el oportuno cumplimiento de las obligaciones de las empresas, puesto que una adecuada planificación tributaria permite mejorar el manejo de los recursos financieros, económicos y administrativos dentro del presupuesto empresarial, por lo cual, la planificación tributaria surge como una medida de control para el sector empresarial y evitar sanciones por incumplimientos de deberes formales, por elusión y evasión tributaria.

La metodología aplicada en la investigación es un estudio de tipo bibliográfico de las variables planteadas, obteniendo como resultado que el desconocimiento constante de las normas tributarias en el Ecuador son las causantes de evasión tributaria.

Mediante el desarrollo de la investigación los autores determinaron que, la planificación tributaria tiene como objetivo determinar un nivel razonable de tributos, aprovechando los beneficios tributarios establecidos en el ordenamiento jurídico, y enmarcándose siempre dentro de la normativa legal (Sanandrés Álvarez, Ramírez Garrido, & Sánchez Chávez, 2019).

Estudio No. 5.- Planificación tributaria en el subsector avícola

Tabla 6. Estudio empírico No. 5: Planificación tributaria en el subsector avícola

Título:	La planificación tributaria como un instrumento idóneo para maximizar los beneficios económicos: caso del subsector avícola.
Autor:	Cristina Elizabeth Aranda Pazmiño.
Sector económico:	Avícola
Tipo de investigación:	Tesis de maestría.
Publicado por:	Universidad Andina Simón Bolívar
Link de acceso:	http://repositorio.uasb.edu.ec/handle/10644/5679

Fuente: (Aranda Pazmiño, 2016).
Elaborado por: La autora (2020).

La investigación de Aranda (2016), sobre la planificación tributaria en el subsector avícola se motivó por los constantes cambios en la normativa tributaria, pues esta herramienta no solo sirve para maximizar los beneficios económicos, sino también para cumplir de manera adecuada y oportuna con las obligaciones tributarias y evitar posibles sanciones, por lo cual, ha planteado un instrumento que reúne los aspectos más importantes de la planificación tributaria enfocada al subsector avícola. El subsector avícola fue escogido por la autora, debido a que la avicultura prometía un crecimiento en el desarrollo de sus procesos mediante la innovación tecnológica, alianzas estratégicas para competir en mejores condiciones.

En el primer capítulo de la investigación, Aranda (2016) describe los fundamentos teóricos sobre la planificación tributaria y cada aspecto importante para su aplicación, expone un análisis de la planificación tributaria en comparación con la elusión y evasión tributaria, con la finalidad de confirmar la legitimidad de la planificación tributaria.

Dentro del segundo capítulo se analizan los beneficios e incentivos tributarios determinados en la normativa legal y que podrían ser aplicados por las empresas del subsector avícola, para lo cual se efectuó una matriz de los beneficios aplicables; finalmente, en el tercer capítulo determina el proceso de la planificación tributaria mediante la utilización de los beneficios e incentivos tributarios, con la finalidad de demostrar la eficiencia de la herramienta de planificación, concluyendo con una guía práctica en la cual incorpora las etapas de la planificación tributaria.

Como resultados de la investigación, Aranda (2016) expone que la planificación tributaria es un instrumento idóneo para maximizar los beneficios económicos en el subsector avícola y su impacto se refleja en la disminución de la carga impositiva.

2.2.2. Análisis crítico

Los estudios empíricos relacionados a la planificación tributaria de diferentes sectores económicos, demuestran que ésta es una herramienta administrativa-financiera que permite el ahorro impositivo y mejorar los resultados de las empresas, determinan también que es una estrategia para disminuir el riesgo tributario, y evitar posibles sanciones por el desconocimiento en la aplicación de ciertas normas tributarias; cada investigación contiene un enfoque, propósito y particularidad individual de cada autor dependiendo el sector económico al que se encuentra dirigida la investigación, sin embargo, existe similitud en los procesos y metodologías establecidas para el análisis y construcción de un modelo de la planificación tributaria.

Con la finalidad de identificar de manera eficaz la metodología y procedimientos adecuados para la planificación tributaria del sector farmacéutico, a continuación se presenta un análisis comparativo sobre los estudios empíricos relacionados:

Tabla 7. Análisis comparativo de los estudios empíricos

Estudio de referencia	Metodología	Procedimientos	Resultados obtenidos
La planificación tributaria como herramienta financiera para la optimización de los recursos empresariales.	Enfoque cualitativo y cuantitativo Revisión documental Observación directa Encuestas.	Análisis de los fundamentos teóricos Diagnóstico del sector Análisis de la normativa tributaria Construcción del modelo práctico.	Modelo práctico de planificación tributaria para las empresas del sector de la construcción.
La planificación tributaria como mecanismo para lograr la eficiencia económica en el tratamiento del impuesto a la renta de las sociedades dedicadas al turismo receptivo en el Ecuador.	Enfoque cualitativo y cuantitativo Revisión documental Observación directa.	Análisis de los fundamentos teóricos Diagnóstico del sector Análisis de la normativa tributaria Construcción del modelo práctico.	Modelo práctico de planificación tributaria para las empresas del sector del turismo.
La planificación tributaria como herramienta financiera para la toma de decisiones en el sector inmobiliario.	Enfoque cualitativo y cuantitativo Revisión documental.	Diagnóstico del sector Análisis de los fundamentos teóricos Análisis de la normativa tributaria Construcción del modelo práctico.	Modelo práctico de planificación tributaria para las empresas del sector del inmobiliario.
La planificación tributaria como herramienta para mejorar los procesos en las organizaciones.	Estudio de tipo bibliográfico Revisión documental.	Análisis de los fundamentos teóricos Análisis de la normativa tributaria Planteamiento de procedimientos.	Procedimientos legales y tributarios para el oportuno cumplimiento de las obligaciones de las empresas.
La planificación tributaria como un instrumento idóneo para maximizar los beneficios económicos: caso del subsector avícola.	Enfoque cualitativo y cuantitativo Revisión documental.	Análisis de los fundamentos teóricos Diagnóstico del sector Análisis de la normativa tributaria Construcción del modelo práctico.	Modelo práctico de planificación tributaria para las empresas del subsector avícola.

Fuente: (Mena, Narváez, & Erazo, 2019), (Zapata Sánchez, 2014), (López López, 2017), (Sanandrés Álvarez, Ramírez Garrido, & Sánchez Chávez, 2019), (Aranda Pazmiño, 2016).

Elaborado por: La autora (2020).

El análisis comparativo de la tabla que precede, identifica que, en los estudios relacionados la metodología aplicada más recurrente es el enfoque cualitativo y cuantitativo y la revisión documental; y, que los procedimientos adecuados para analizar y construir un modelo práctico de planificación tributaria son: el análisis de los fundamentos teóricos, el diagnóstico del sector empresarial y el análisis de la normativa tributaria. Los resultados obtenidos por los estudios demuestran que los procesos y procedimientos aplicados cuentan de un ordenamiento lógico y eficaz. Por lo cual, los estudios previamente descritos ratifican la importancia del desarrollo de una planificación tributaria en un sector económico, así como, también sirven de base teórica y fundamentos técnicos para la presente investigación.

En el desarrollo de la presente investigación se describe la metodología de aplicación, la cual se desarrolla en base al enfoque cualitativo y cuantitativo para el diagnóstico del sector farmacéutico y la evaluación de los resultados mediante las herramientas financieras, también se describe el uso del análisis documental y la observación directa para el análisis de la normativa tributaria y los fundamentos teóricos.

Capítulo III

Desarrollo de la investigación

El presente capítulo permite conocer el desarrollo de la investigación, mismo que se realizó mediante un enfoque cualitativo y cuantitativo. Los procedimientos aplicados se plantearon en función a los objetivos de la investigación; se determinó la fuente de información, se procedió a recopilar, analizar y procesar los datos para efectuar el diagnóstico del sector farmacéutico y determinar el perfil tributario para las compañías de este sector económico. El propósito de la investigación es conocer la influencia de la planificación tributaria en el tratamiento del impuesto a la renta en las compañías del sector farmacéutico del Ecuador, por lo que, a partir del perfil tributario determinado se planteó y desarrolló la planificación tributaria a una compañía de este sector económico, obteniendo como resultado que la planificación tributaria influye de manera positiva y permite lograr eficiencia económica en el tratamiento y liquidación del impuesto a la renta.

3.1. Metodología de la investigación

La presente investigación se efectuó mediante un enfoque cualitativo y cuantitativo debido a que los métodos mixtos permiten realizar y representar procesos sistemáticos, empíricos y críticos de investigación e implican la recolección y análisis de datos cualitativos y cuantitativos, así como, su integración y discusión conjunta, permite lograr un mayor entendimiento del fenómeno objeto de estudio según lo afirma Hernández Sampieri y Mendoza, como se citó en (Hernández, Fernández, & Baptista, 2010, pág. 546).

El método mixto se ejecutó mediante diseños concurrentes, el cual implica cuatro condiciones según Onwuegbuzie y Johnson como se citó en (Hernández, Fernández, & Baptista, 2010, pág. 559), la primera condición es recabar de forma simultánea y separada los datos cualitativos y cuantitativos; la segunda condición es analizar de manera separada los datos cualitativos y cuantitativos, debido a que ninguno depende del otro; la tercera condición es integrar los datos después de la recolección y análisis de datos; y, la cuarta condición es plantear las conclusiones de los datos de manera independiente. La fuente de información utilizada para la investigación son la normativa tributaria obtenida mediante la plataforma del Servicio de Rentas Internas, los marcos legales afines, analizados y procesados a través de la técnica de revisión documental; y, la información financiera del sector farmacéutico, obtenida de forma directa en la compañía farmacéutica ABC S.A. (razón social anónima); el análisis de esta

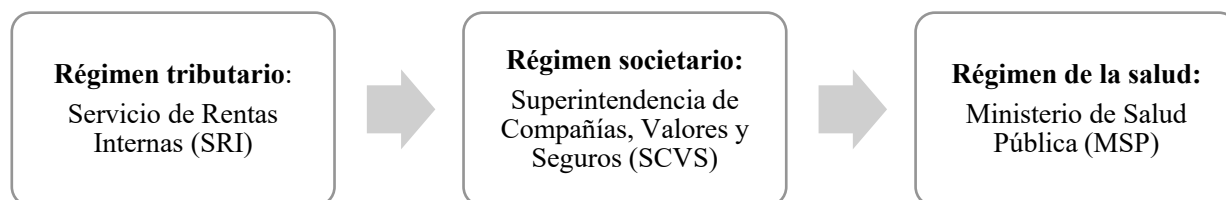
información permitió determinar el perfil tributario del sector farmacéutico dando respuesta al primer objetivo específico de la investigación.

El alcance de la investigación se estableció por el tipo de planificación compleja definido por Galarraga (2002), puesto que, considera el entorno económico, financiero y tributario de las empresas, para mejorar los beneficios económicos y para el correcto cumplimiento de los deberes y obligaciones tributarias mediante procesos organizacionales; con la finalidad de analizar la influencia de la planificación tributaria en el tratamiento del impuesto a la renta de las compañías del sector farmacéutico del Ecuador se desarrolló la planificación mediante las etapas establecidas por Rivas Coronado & Vergara Hernández (2000).

3.2. Fuentes de información

La entidad reguladora de las compañías farmacéuticas en el ámbito tributario es el Servicio de Rentas Internas; no obstante, estas compañías se encuentran también reguladas por otros organismos de control que corresponden al ámbito societario y de la salud, estos son:

Figura 8. Organismos de control que regulan a las compañías farmacéuticas



Fuente: Investigación realizada.
Elaborado por: La autora (2020).

Por lo cual, las fuentes de información de la presente investigación son:

- La normativa tributaria;
- El marco normativo societario;
- El marco normativo de la salud; y,
- La información financiera de la compañía farmacéutica ABC S.A.

La normativa societaria y de la salud influyen de manera importante en el ámbito tributario de las compañías farmacéuticas, por lo que, estos marcos normativos han sido considerados en el análisis de la presente investigación, la base de la normativa legal analizada es la siguiente:

Figura 9. Normativa legal analizada

Régimen tributario	Régimen societario	Régimen de la salud
<ul style="list-style-type: none"> •Código Tributario •Ley de Régimen Tributario Interno (LRTI) •Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno (RLRTI) 	<ul style="list-style-type: none"> •Ley de Compañías •NIIF Completas •NIIF para las PYMES 	<ul style="list-style-type: none"> •Ley Orgánica de Salud •Ley de medicamentos genéricos de uso humano •Reglamento de canje de medicamentos en general que están próximos a caducar

Fuente: Investigación realizada.
Elaborado por: La autora (2020).

La normativa tributaria aplicable en el Ecuador se obtuvo mediante la descarga directa del sitio web oficial del Servicio de Rentas Internas (www.sri.gob.ec), a continuación esquema de la información disponible en la plataforma de la administración tributaria:

Tabla 8. Fuente de información: Normativa tributaria

Link de acceso	Normativa tributaria
https://www.sri.gob.ec/web/guest/normativa-tributaria1	Legislación nacional. Extractos de consultas tributarias formales. Resoluciones de delegación de competencias.
https://www.sri.gob.ec/web/guest/doc-gaceta-tributaria	Notificaciones. Resoluciones. Circulares. Remates y Subastas.
https://www.sri.gob.ec/web/guest/leyes-y-sus-beneficios	Ley de Fomento Productivo. Ley para la Reactivación de la Economía. Ley Orgánica de Solidaridad y de Corresponsabilidad Ciudadana. Ley Orgánica para el Equilibrio de las Finanzas Públicas.

Fuente: Servicio de Rentas Internas.
Elaborado por: La autora (2020).

El marco normativo societario corresponde a la Ley de Compañías y a las normas de contabilidad (NIIF completas / NIIF para las Pymes) determinadas por la Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros para la preparación y presentación de los estados financieros de las compañías.

El marco normativo de la salud influye de manera importante en el ámbito tributario de las compañías farmacéuticas en el Ecuador respecto al cuidado y tratamiento de fármacos (inventario); entre la normativa determinada por el Ministerio de Salud Pública y analizada en la presente investigación están: la Ley Orgánica de Salud Pública, la Ley de medicamentos genéricos de uso humano y el Reglamento de canje de medicamentos en general, medicamentos biológicos y kits de medicamentos que contienen dispositivos médicos que están próximos a caducar.

El análisis de la planificación tributaria se desarrolló aplicando la normativa tributaria vigente para el ejercicio fiscal 2019 a la compañía farmacéutica ABC S.A., por lo que, se recopiló la siguiente información financiera con corte al 31 de diciembre del ejercicio fiscal 2018 (saldos iniciales del periodo a planificar):

- Información general de la compañía;
- Nómina de accionistas;
- Nómina de trabajadores;
- Declaración del impuesto a la renta sociedades (F101);
- Estado de situación financiera;
- Estado de resultados;
- Conciliación tributaria;
- Detalle de inventarios (vigente y caducado);
- Calificación de cuentas por cobrar;
- Depreciaciones de propiedades, planta y equipo;
- Subpartidas arancelarias;
- Cuentas por pagar al exterior.

3.3. Análisis de la información e integración de los datos

En esta etapa de la investigación se efectuó el diagnóstico del sector farmacéutico en el ámbito tributario mediante la revisión documental y el análisis de la información recopilada, con la finalidad de determinar el perfil tributario del sector farmacéutico en el Ecuador, de acuerdo

a la normativa vigente para el ejercicio fiscal 2019.

3.3.1. Diagnóstico del sector farmacéutico en el ámbito tributario

Se efectuó el diagnóstico del sector farmacéutico considerando cuatro aspectos:

- La estructura organizacional de las compañías farmacéuticas.
- El análisis de la normativa tributaria y afines.
- El análisis de las prácticas tributarias de la compañía farmacéutica ABC S.A.
- Las deducciones, beneficios e incentivos tributarios aplicables a las compañías del sector farmacéutico.

Estructura organizacional de las compañías farmacéuticas

La estructura organizacional de las compañías farmacéuticas objeto de estudio, se determinó de acuerdo a la forma de establecimiento según lo define la Ley Orgánica de Salud y la forma legal de constitución ante la Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros, a continuación esquema del criterio organizacional determinado para el desarrollo de la presente investigación:

Tabla 9. Estructura organizacional de las compañías farmacéuticas

Establecimiento farmacéutico	Definición según la Ley Orgánica de Salud	Forma legal societaria
Casas de representación	Son establecimientos autorizados para realizar promoción médica, importación y venta.	Anónima / Responsabilidad Limitada
Distribuidoras farmacéuticas	Son establecimientos autorizados para realizar importación, exportación y venta al por mayor de medicamentos en general de uso humano.	Anónima / Responsabilidad Limitada

Fuente: (Ley Orgánica de Salud, 2006) (Ley de Compañías, 1999).
Elaborado por: El autor (2020).

Análisis de la normativa tributaria y afines

En el régimen tributario las compañías del sector farmacéutico son sujetos pasivos de los siguientes impuestos: el impuesto a la renta, el impuesto al valor agregado (IVA), el impuesto a la salida de divisas (ISD), el impuesto a los vehículos motorizados, entre otros; no obstante, por

la naturaleza de las operaciones de las compañías del sector farmacéutico y el tipo de actividad económica se analizó los impuestos establecidos por el gobierno central que tienen principal influencia en los resultados económicos, estos son: el impuesto a la renta y el impuesto al valor agregado (impuesto no recuperable que se carga al gasto del periodo).

El impuesto a la renta es un impuesto directo que considera todos “los ingresos de fuente ecuatoriana obtenidos a título gratuito o a título oneroso provenientes del trabajo, del capital o de ambas fuentes, consistentes en dinero, especies o servicios” (Ley de Régimen Tributario Interno, 2018, pág. 1). La normativa tributaria establece que “los estados financieros deben ser preparados de acuerdo a los principios del marco normativo exigido por el organismo de control pertinente (Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros) y servirán de base para la elaboración de las declaraciones de obligaciones tributarias” (Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, 2018, pág. 53), por lo cual, en función al análisis de la normativa tributaria, se determinó los criterios para la preparación de la información financiera y liquidación del impuesto a la renta.

Tabla 10. Criterios para la preparación y liquidación del impuesto a la renta

Información	Condición	Base analizada
Estados financieros	NIIF completas / NIIF para las Pymes Para fines tributarios los contribuyentes cumplirán con las disposiciones de la Ley de Régimen Tributario Interno, su reglamento y demás normativa tributaria emitida por el Servicio de Rentas Internas.	Art. 39.- Principios generales del RLRTI
Depuración de los ingresos	Para determinar la base imponible sujeta al impuesto a la renta se deducirán los gastos e inversiones que se efectúen con el propósito de obtener, mantener y mejorar los ingresos de fuente ecuatoriana que no estén exentos.	Art. 10.- De las deducciones de la LRTI
Conciliación tributaria	La base imponible está constituida por la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios gravados con el impuesto, menos las devoluciones, descuentos, costos, gastos y deducciones, imputables a tales ingresos.	Art. 16.- Base imponible de la LRTI
	Para establecer la base imponible sobre la que se aplicará la tarifa del impuesto a la renta se procederán a realizar los ajustes pertinentes dentro de la conciliación tributaria y que fundamentalmente consistirá en que la utilidad o pérdida líquida del ejercicio será modificada.	Art. 46.- Conciliación tributaria del RLRTI

Fuente: (Ley de Régimen Tributario Interno, 2018) (Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, 2018).

Elaborado por: La autora (2020).

El impuesto al valor agregado es un impuesto indirecto “que grava al valor de la transferencia de dominio o a la importación de bienes muebles de naturaleza corporal, en todas sus etapas de comercialización” (Ley de Régimen Tributario Interno, 2018, pág. 57), es catalogado como un impuesto regresivo puesto que, recae sobre el consumidor final (no contempla el nivel de ingresos). En Ecuador este impuesto grava dos tipos de tarifas, bienes y servicios gravados con tarifa cero de IVA y bienes y servicios gravados con tarifa diferente de cero (tarifa vigente 12%). Los productos comercializados por las compañías farmacéuticas gravan tarifa cero de IVA, debido a que los medicamentos de uso humano se encuentran establecidos dentro del artículo 55 “Transferencias e importaciones con tarifa cero” de la Ley de Régimen Tributario Interno.

Las compañías farmacéuticas al gravar tarifa cero de IVA, “no tienen derecho a crédito tributario por el IVA pagado, en las adquisiciones locales e importaciones de bienes o utilización de servicios realizados por los sujetos pasivos que produzcan o vendan bienes o presten servicios gravados en su totalidad con tarifa cero, ni en las adquisiciones o importaciones de activos fijos de los sujetos que produzcan o vendan bienes o presten servicios gravados en su totalidad con tarifa cero” (Ley de Régimen Tributario Interno, 2018, pág. 67). Por lo cual, en función al marco normativo contable (NIIF completas / NIIF para las Pymes), las compañías farmacéuticas deben determinar el costo del inventario incluyendo: el precio de compra, los aranceles de importación y otros impuestos (que no sean recuperables posteriormente de las autoridades fiscales), transporte, manejo y otros costos directamente atribuibles a la adquisición de mercaderías, materiales y servicios. Así mismo, las propiedades, planta y equipo en el momento de su reconocimiento inicial, se medirán de acuerdo al precio de adquisición, los honorarios legales y de intermediación, los aranceles de importación y los impuestos no recuperables, después de deducir los descuentos comerciales y las rebajas; y, las adquisiciones locales e importaciones de bienes o utilización de servicios gravados con tarifa diferente de cero, que no correspondan a la medición de un activo, se deberán registrar en el gasto del periodo. Por lo cual, las compañías farmacéuticas para determinar una adecuada planificación tributaria deben apearse estrictamente al marco normativo tributario en conjunto con el marco normativo societario para la aplicación de los costos de adquisición en inventarios, propiedades, planta y equipo y demás transacciones que lo requieran.

Las compañías del sector farmacéutico se caracterizan por tener una gran cantidad de inventario (medicamentos) registrado como activo disponible para la venta, éste es un activo sensible a nivel de rotación, debido a que es negociable únicamente durante su vida útil, una vez finalizada su vigencia no puede ser vendido; y, al ser el sector público el principal cliente de

estas compañías, estas deben regirse a los lineamientos establecidos por el gobierno central, entre ellos:

- a) La prohibición de venta de medicamentos a las instituciones públicas con fecha de expiración inferior a 12 meses, obligándose a evaluar en cada fecha sobre la que se informa si existe deterioro en el valor de los inventarios por caducidad (fecha de expiración inferior a 12 meses), esta evaluación se realizará comparando el importe en libros de cada partida del inventario (lote de fabricación) con su importe recuperable mediante la comercialización (valor neto de realización) en función a la probabilidad de deterioro y/o gastos asociados a la venta, en cumplimiento con el artículo 21 de la Ley de medicamentos genéricos de uso humano.
- b) Efectuar canjes de medicamentos caducados por medicamentos vigentes de acuerdo al artículo 175 de la Ley Orgánica de Salud en el que se establece que “sesenta días antes de la fecha de caducidad de los medicamentos, las farmacias y botiquines notificarán a sus proveedores, quienes tienen la obligación de retirar dichos productos y canjearlos de acuerdo con lo que establezca la reglamentación correspondiente” (Ley Orgánica de Salud, 2006), por lo que, los distribuidores están obligados a retirar los productos caducados para su posterior destrucción o incineración.

Análisis de las prácticas tributarias de la compañía farmacéutica ABC S.A.

Se efectuó el análisis a la liquidación del impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2018 (formulario 101) de la compañía farmacéutica ABC S.A., con la finalidad de identificar las prácticas aplicadas por la compañía para la determinación del impuesto a la renta con respecto al cumplimiento de la normativa tributaria y a la aplicación de la planificación tributaria, obteniendo los siguientes resultados:

Respecto al cumplimiento de la normativa tributaria.- En el análisis efectuado se identificó que la compañía omitió agregar gastos no deducibles dentro de la conciliación tributaria del ejercicio fiscal 2018, generando diferencias en la base imponible en la que se aplica la tarifa del impuesto a la renta, y por consiguiente, generando menor impuesto causado; lo cual, puede ser sujeto a una determinación tributaria por pasivos no liquidados (pasivos ocultos) a la administración tributaria. Esta omisión corresponde a:

- a) La proporción no deducible del gasto depreciación e impuesto a la propiedad de vehículos que superan la base financiera del SRI por USD. 35,000, de acuerdo al numeral 18 del artículo 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno, en la que establece que:

Si el avalúo del vehículo a la fecha de adquisición, supera los USD 35.000 de acuerdo a la base de datos del SRI para el cálculo del Impuesto anual a la propiedad de vehículos motorizados de transporte terrestre, no aplicará esta deducibilidad sobre el exceso, a menos que se trate de vehículos blindados y aquellos que tengan derecho a exoneración o rebaja del pago del Impuesto anual a la propiedad de vehículos motorizados, contempladas en los artículos 6 y 7 de la Ley de Reforma Tributaria publicada en el Registro Oficial Suplemento 325 de 14 de mayo de 2001 (Ley de Régimen Tributario Interno, 2018, pág. 21).

Sin embargo, la compañía no consideró esta disposición de la administración tributaria para la liquidación del impuesto a la renta, por lo que, se procedió a determinar la proporción no deducible sobre el exceso, con la finalidad de re-calcular el impuesto a la renta y conocer el valor del pasivo no liquidado con la administración tributaria.

Tabla 11. Adquisición de propiedades, planta y equipo

Fecha de inicio uso	Valor de compra	Valor residual	Importe depreciable	Vida útil (meses)	Depreciación mensual	Depreciación anual	% Depreciación anual
	A	B	C=A-B	D	E=C/D	F=E*12	F=E*12
01/05/2018	69,990.00	13,998.00	55,992.00	60	933.20	11,198.40	16%

Fuente: Investigación realizada.
Elaborado por: La autora (2020).

Tabla 12. Análisis del porcentaje de no deducibilidad de PPE

Determinación porcentaje de no deducibilidad				
Año de Reconocimiento	Base financiera (avalúo SRI)	Base tributaria (monto máximo)	Diferencia	% de no deducibilidad
	A	B	C=A-B	D=C/A
2018	62,000.00	35,000.00	24,992.00	40.31%

Fuente: Investigación realizada.
Elaborado por: La autora (2020).

Una vez determinado el porcentaje no deducible sobre el exceso, se determinó el valor del gasto no deducible del impuesto a la propiedad de vehículos, así como, el valor del gasto no deducible sobre la depreciación generada en el periodo (base de impuesto diferido), para el recálculo del impuesto a la renta; obteniendo que, la proporción no deducible del impuesto a la propiedad de vehículos es de USD. 949.75, y, el gasto depreciación no deducible del periodo 2018 es de USD. 3,009.38, a continuación resumen del análisis efectuado:

Tabla 13. Análisis del impuesto a la propiedad de vehículos no deducible 2018

Impuesto a la propiedad de vehículos			
Periodo	% de no deducibilidad	Valor matrícula	No deducible
	A	B	C=A*B
2018	40.31%	2,356.12	949.75

Fuente: Investigación realizada.
Elaborado por: La autora (2020).

Tabla 14. Análisis de la depreciación de vehículos no deducible 2018

Depreciación no deducible - impuesto diferido						
Descripción	% de no deducibilidad	Importe depreciable	Depreciación del periodo	Base de impuesto diferido (no deducible)	Tarifa del impuesto a la renta	Impuesto diferido
	A	B	C	D=(B-C)*A	E	F=D*E
Generación impuesto diferido 2018	40.31%	55,992.00	-	22,570.38	25%	5,642.59
Reversión depreciación 2018	40.31%	-	7,465.60	-3,009.38	25%	-752.35
Reversión depreciación 2019	40.31%	-	11,198.40	-4,514.08	25%	-1,128.52
Reversión depreciación 2020	40.31%	-	11,198.40	-4,514.08	25%	-1,128.52
Reversión depreciación 2021	40.31%	-	11,198.40	-4,514.08	25%	-1,128.52
Reversión depreciación 2022	40.31%	-	11,198.40	-4,514.08	25%	-1,128.52
Reversión depreciación 2023	40.31%	-	3,732.80	-1,504.69	25%	-376.17
Total		55,992.00	55,992.00	-		-

Fuente: Investigación realizada.
Elaborado por: La autora (2020).

- b) La baja de inventario registrada en el periodo 2018 por USD. 113,850.39, fue considerada como gasto deducible mediante acta de baja de inventario interna, sin embargo, la normativa tributaria establece en el literal b) del numeral 8 del artículo 28 del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno que, para ser considerado como gasto deducible:

(...) Las pérdidas por las bajas de inventarios se justificarán mediante declaración juramentada realizada ante un notario o juez, por el representante legal, bodeguero y contador, en la que se establecerá la destrucción o donación de los inventarios a una entidad pública o instituciones de carácter privado sin fines de lucro con estatutos aprobados por la autoridad competente. En el acto de donación comparecerán, conjuntamente el representante legal de la institución beneficiaria de la donación y el representante legal del donante o su delegado. Los notarios deberán entregar la información de estos actos al Servicio de Rentas Internas en los plazos y medios que éste disponga (Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, 2018, pág. 30).

Por lo cual, al no cumplir con el requerimiento establecido por la administración tributario, la baja de inventario del periodo 2018 debió ser considerada como no deducible para la determinación de la base imponible del impuesto a la renta.

Luego de analizar las prácticas de la compañía en el cumplimiento de la normativa tributaria y determinar los ajustes no aplicados en la conciliación tributaria, se procedió a recalcular el impuesto a la renta, obteniendo como resultado un impuesto no liquidado de USD. 28,462.60; lo que indica que la compañía no ha efectuado un análisis de los lineamientos y condiciones de la normativa tributaria para evitar caer en incumplimientos y/o evasión de impuestos, mismos que pueden ser sujeto de una determinación de tributaria, así como, considerado como defraudación tributaria.

Tabla 15. Análisis de conciliación tributaria periodo 2018

Casillero	Descripción	F101	Re-cálculo
6999	Total ingresos	4,516,273.13	4,516,273.13
7999	Total costos y gastos	3,783,777.23	3,783,777.23
801	Utilidad del ejercicio	732,495.89	732,495.89
803	(-) Participación a trabajadores	109,874.38	109,874.38
	(+) Gastos no deducibles locales declarados	105,461.48	105,461.48
	(+) Gastos no deducibles locales omitidos - impuesto a la propiedad de vehículo con avalúo superior a USD. 35,000 (proporción no deducible)	-	949.75
806	(+) Gastos no deducibles locales omitidos - depreciación de vehículo con avalúo superior a USD. 35,000 (proporción no deducible)	-	3,009.38
	(+) Gastos no deducibles locales omitidos - baja de inventario no sustentada en acta juramentada ante un juez o notario	-	113,850.39
836	Utilidad gravable	622,621.51	736,471.90
850	Total impuesto causado	155,655.38	184,117.97
857	(-) Retenciones en la fuente que le realizaron en el ejercicio fiscal	41,445.82	41,445.82
861	(-) Crédito tributario de años anteriores	14,295.68	14,295.68
869	Impuesto a la renta a pagar	99,913.88	128,376.47

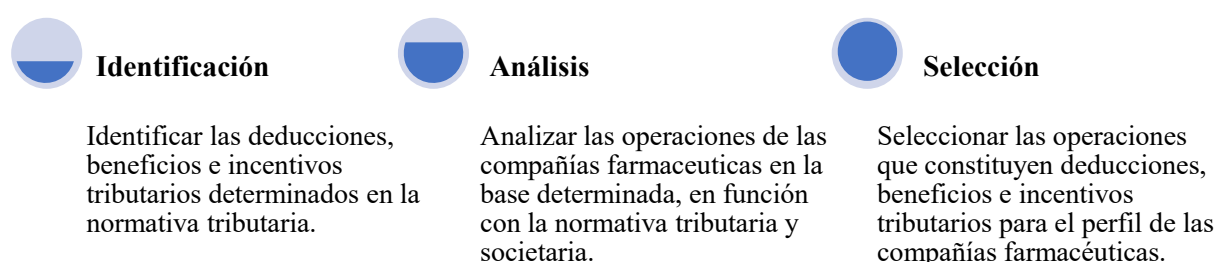
Fuente: Investigación realizada.
Elaborado por: La autora (2020).

Respecto a la aplicación de la planificación tributaria.- En el análisis efectuado se determinó que la compañía no realiza prácticas de planificación tributaria para el tratamiento del impuesto a la renta.

Análisis de deducciones, beneficios e incentivos tributarios

De acuerdo a los criterios establecidos para la liquidación del impuesto a la renta de las compañías farmacéuticas objeto de estudio de la presente investigación, se analizó las operaciones que establece la normativa tributaria para determinar las deducciones, beneficios e incentivos tributarios aplicables al sector farmacéutico mediante un proceso de selección (véase anexo 2). Una vez seleccionadas las operaciones se planteó el perfil tributario de las compañías farmacéuticas a través de una matriz que integra las deducciones, beneficios e incentivos tributarios seleccionados, misma que se utilizó de base para el desarrollo de la planificación tributaria.

Figura 10. Procedimiento aplicado para la determinación de las deducciones, beneficios e incentivos tributarios



Fuente: Investigación realizada
Elaborado por: La autora (2020)

3.3.2. Perfil tributario del sector farmacéutico

Una vez analizada la normativa tributaria, societaria, de la salud y las operaciones de las compañías farmacéuticas se procedió a integrar los datos mediante una matriz que contiene las deducciones, beneficios e incentivos tributarios aplicables a las compañías farmacéuticas del Ecuador para el ejercicio fiscal 2019; la matriz se planteó considerando los aspectos establecidos en el diagnóstico tributario del sector farmacéutico de la presente investigación.

Tabla 16. Matriz de deducciones, beneficios e incentivos tributarios - ejercicio fiscal 2019

Normativa tributaria		Tipo	Deducción, beneficio e incentivo tributario	¿Aplica el sector farmacéutico?
Art. LRTI	Art. RLRTI			
9 (3)	17	Exención de Ingresos	Aquellos exonerados en virtud de convenios internacionales.	Sí
9 (14)	18	Exención de Ingresos	Los generados por la enajenación ocasional de inmuebles.	Sí
9 (16)	---	Exención de Ingresos	Las indemnizaciones que se perciban por seguros, exceptuando los provenientes del lucro cesante.	Sí
9 (17)	Segundo art. Innumerado después del 23	Exención de Ingresos	Los intereses pagados por trabajadores por concepto de préstamos realizados por la sociedad empleadora para que el trabajador adquiriera acciones o participaciones de dicha empleadora, mientras el empleado conserve la propiedad de tales acciones.	Sí
9 (24)	---	Exención de Ingresos	Las utilidades que perciban las sociedades domiciliadas o no en Ecuador y las personas naturales, ecuatorianas o extranjeras, residentes o no en el país, provenientes de la enajenación directa o indirecta de acciones, participaciones, otros derechos representativos de capital u otros derechos que permitan la exploración, explotación, concesión o similares, de sociedades domiciliadas o establecimientos permanentes en Ecuador (...).	Sí
9.1	Primer art. Innumerado después del 23	Exoneración de pago del impuesto a la renta	Las sociedades que se constituyan a partir de la vigencia del Código de la Producción así como también las sociedades nuevas que se constituyeren por sociedades existentes, con el objeto de realizar inversiones nuevas y productivas, gozarán de una exoneración del pago del impuesto a la renta durante cinco años (...).	Sí
9.6	Cuarto art. Innumerado después del 23	Exoneración de pago del impuesto a la renta	Las nuevas microempresas que inicien su actividad económica a partir de la vigencia de la Ley Orgánica para la Reactivación de la Economía, Fortalecimiento de la Dolarización y Modernización de la Gestión Financiera, gozarán de la exoneración del impuesto a la renta durante tres (3) años contados a partir del primer ejercicio fiscal en el que se generen ingresos operacionales	Sí
10 (1)	28 (2)	Deducción para obtener la base imponible	Los costos y gastos imputables al ingreso, que se encuentren debidamente sustentados en comprobantes de venta que cumplan los requisitos establecidos en el reglamento correspondiente.	Sí
10 (2)	29 (1)	Deducción para obtener la base imponible	Los intereses de deudas contraídas con motivo del giro del negocio.	Sí
10 (2) párr. 2	28 (15)	Deducción para obtener la base imponible	Los costos o gastos derivados de contratos de arrendamiento mercantil o leasing, de acuerdo a la técnica contable pertinente.	Sí
10 (3)	28 (9)	Deducción para obtener la	Los impuestos, tasas, contribuciones, aportes al sistema de seguridad social obligatorio que soportare la actividad generadora del ingreso, con exclusión de los intereses y multas que deba cancelar el sujeto	Sí

Normativa tributaria		Tipo	Deducción, beneficio e incentivo tributario	¿Aplica el sector farmacéutico?
Art. LRTI	Art. RLRTI			
		base imponible	pasivo u obligado, por el retraso en el pago de tales obligaciones.	
10 (4)	28 (1)	Deducción para obtener la base imponible	Las primas de seguros devengados en el ejercicio impositivo que cubran riesgos personales de los trabajadores y sobre los bienes que integran la actividad generadora del ingreso gravable (...).	Sí
10 (5)	28 (8)	Deducción para obtener la base imponible	Las pérdidas comprobadas por caso fortuito, fuerza mayor o por delitos que afecten económicamente a los bienes de la respectiva actividad generadora del ingreso, en la parte que no fuere cubierta por indemnización o seguro y que no se haya registrado en los inventarios (...).	Sí
10 (6)	28 (1)	Deducción para obtener la base imponible	Los gastos de viaje y estadía necesarios para la generación del ingreso (...).	Sí
10 (6-A)	30	Deducción para obtener la base imponible	Los gastos indirectos asignados desde el exterior a sociedades domiciliadas en el Ecuador por sus partes relacionadas, hasta un máximo del 5% de la base imponible del Impuesto a la Renta más el valor de dichos gastos (...).	Sí
10 (7)	28 (6)	Deducción para obtener la base imponible	La depreciación y amortización, conforme a la naturaleza de los bienes (...).	Sí
10 (8) y 11	46 (6)	Deducción para obtener la base imponible	La amortización de las pérdidas.	Sí
10 (9)	28 (1)	Deducción para obtener la base imponible	Los sueldos, salarios y remuneraciones en general; los beneficios sociales; la participación de los trabajadores en las utilidades; las indemnizaciones y bonificaciones legales y otras erogaciones impuestas por el Código de Trabajo.	Sí
10 (9) párr. 4	28 (1)	Deducción para obtener la base imponible	Las deducciones que correspondan a remuneraciones y beneficios sociales sobre los que se aporte al Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social, por incremento neto de empleos, debido a la contratación de trabajadores directos, se deducirán con el 100% adicional.	Sí
10 (9) párr. 5	46 (10)	Deducción para obtener la base imponible	Las deducciones que correspondan a remuneraciones y beneficios sociales sobre los que se aporte al Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social, por pagos a discapacitados o a trabajadores que tengan cónyuge o hijos con discapacidad, dependientes suyos, se deducirán con el 150% adicional.	Sí
10 (9) párr. 6	46 (10)	Deducción para obtener la base imponible	Las deducciones que correspondan a remuneraciones y beneficios sociales sobre los que se aporte al Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social, por pagos a adultos mayores y migrantes retornados mayores de 40 años se deducirán con el 150% adicional.	Sí

Normativa tributaria		Tipo	Deducción, beneficio e incentivo tributario	¿Aplica el sector farmacéutico?
Art. LRTI	Art. RLRTI			
10 (11)	28 (3)	Deducción para obtener la base imponible	Las provisiones para créditos incobrables originados en operaciones del giro ordinario del negocio, efectuadas en cada ejercicio impositivo a razón del 1% anual sobre los créditos comerciales concedidos en dicho ejercicio y que se encuentren pendientes de recaudación al cierre del mismo (...).	Sí
10 (12)	---	Deducción para obtener la base imponible	El impuesto a la renta y los aportes personales al seguro social obligatorio o privado que asuma el empleador por cuenta de sujetos pasivos que laboren para él, bajo relación de dependencia, cuando su contratación se haya efectuado por el sistema de ingreso o salario neto.	Sí
10 (12) párr. 2	46 (14)	Deducción para obtener la base imponible	Los empleadores tendrán una deducción adicional del 100% por los gastos de seguros médicos privados y/o medicina prepagada contratados a favor de sus trabajadores, siempre que la cobertura sea para la totalidad de los trabajadores.	Sí
10 (13)	28 (1)	Deducción para obtener la base imponible	Los pagos efectuados por concepto de desahucio y de pensiones jubilares patronales.	Sí
10 (14)	---	Deducción para obtener la base imponible	Los gastos devengados y pendientes de pago al cierre del ejercicio.	Sí
10 (15)	---	Deducción para obtener la base imponible	Las erogaciones en especie o servicios a favor de directivos, funcionarios, empleados y trabajadores, siempre que se haya efectuado la respectiva retención en la fuente sobre la totalidad de estas erogaciones.	Sí
10 (18.1)	---	Deducción para obtener la base imponible	Son deducibles los gastos de depreciación o amortización relacionados con el uso de vehículos utilizados en el ejercicio de la actividad económica generadora de la renta.	Sí
10 (18.2)	28 (15)	Deducción para obtener la base imponible	Son deducibles los gastos derivados de contratos de arrendamiento mercantil o leasing, de acuerdo a las normas y principios contables y financieros generalmente aceptados relacionados con el uso de vehículos utilizados en el ejercicio de la actividad económica generadora de la renta.	Sí
10 (18.3)	29 (1)	Deducción para obtener la base imponible	Son deducibles los intereses pagados en préstamos obtenidos para la adquisición de vehículos utilizados en el ejercicio de la actividad económica generadora de la renta.	Sí
10 (18.4)	---	Deducción para obtener la base imponible	Son deducibles los tributos a la propiedad de los vehículos utilizados en el ejercicio de la actividad económica generadora de la renta.	Sí
10 (19)	28 (11)	Deducción para obtener la	Los costos y gastos por promoción y publicidad (...)	Sí

Normativa tributaria		Tipo	Deducción, beneficio e incentivo tributario	¿Aplica el sector farmacéutico?
Art. LRTI	Art. RLRTI			
		base imponible		
10 (20)	28 (16)	Deducción para obtener la base imponible	Las regalías, servicios técnicos, administrativos y de consultoría pagados por sociedades domiciliadas o no en Ecuador a sus partes relacionadas serán deducibles de acuerdo con los límites que para cada tipo o en su conjunto se establezca en el reglamento para la aplicación de esta Ley.	Sí
10 (24)	28 (18)	Deducción para obtener la base imponible	Los sujetos pasivos que adquieran bienes o servicios a organizaciones de la economía popular y solidaria incluidos los artesanos que sean parte de dicha forma de organización económica que se encuentren dentro de los rangos para ser consideradas como microempresas, podrán aplicar una deducción adicional de hasta 10% respecto del valor de tales bienes o servicios.	Sí
12	28 (7)	Deducción para obtener la base imponible	La amortización de los valores que se deban registrar como activos, de acuerdo a la técnica contable, para su amortización en más de un ejercicio impositivo, y que sean necesarios para los fines del negocio o actividad en los términos definidos en el Reglamento.	Sí
13	30	Deducción para obtener la base imponible	Los gastos efectuados en el exterior que sean necesarios y se destinen a la obtención de rentas, siempre y cuando se haya efectuado la retención en la fuente (...)	Sí
37 párr. 6	---	Deducción para obtener la base imponible	Para establecer la base imponible de sociedades consideradas microempresas, se deberá deducir adicionalmente un valor equivalente a una (1) fracción básica gravada con tarifa cero (0) de impuesto a la renta para personas naturales.	Sí
Segundo art. Innumerado después del 37.1	---	Beneficio / Reducción de tarifa del impuesto a la renta	Las sociedades que tengan la condición de micro y pequeñas empresas, así como aquellas que tengan condición de exportadores habituales, tendrán una rebaja de tres (3) puntos porcentuales en la tarifa de impuesto a la renta.	Sí

Fuente: (Ley de Régimen Tributario Interno, 2018) (Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, 2018).

Elaborado por: La autora (2020).

Una vez establecido el perfil tributario de las compañías farmacéuticas, se procedió a desarrollar la planificación tributaria para la compañía farmacéutica ABC S.A., con la finalidad de conocer su influencia en la determinación y liquidación del impuesto a la renta en las compañías del sector farmacéutico; para lo cual, se estableció una guía referencial para el desarrollo de la planificación tributaria en función a los elementos básicos y fundamentales, principios y etapas de la planificación tributaria.

3.4. Planificación tributaria aplicada al sector farmacéutico

Como se ha manifestado a lo largo del desarrollo de la investigación, la planificación tributaria es una herramienta que permite elegir de manera razonable la opción legal y tributaria para lograr mayor ahorro y eficiencia económica en el tratamiento del impuesto a la renta, aprovechando los incentivos y beneficios tributarios que se encuentran contempladas en la ley, lo cual, permite a los directores, administradores, socios y accionistas de las empresas tomar decisiones adecuadas sobre el futuro de sus negocios.

Para el desarrollo de la planificación tributaria se han considerado los siguientes parámetros:

1. La planificación tributaria se desarrolla en la compañía farmacéutica ABC S.A., como caso práctico.
2. Las operaciones son proyectadas de acuerdo a la normativa legal y tributaria vigente para el ejercicio fiscal 2019.
3. El diseño de los planes se presenta bajo tres escenarios:
 - a) El primero, bajo el supuesto de que la empresa mantiene las prácticas tributarias aplicadas en el periodo anterior,
 - b) El segundo, bajo el supuesto de que la empresa aplica una planificación tributaria de cumplimiento sobre las prácticas tributarias aplicadas en el primer escenario.
 - c) El tercero, bajo el supuesto de que la empresa aplica una planificación tributaria compleja y se acoge a todas las deducciones, beneficios e incentivos tributarios.
4. Las herramientas financieras para evaluar los planes alternativos son: el análisis costo - beneficios y los indicadores de rentabilidad.

Se estableció una guía de referencia desarrollada en la herramienta Excel (véase anexo 3) para la aplicación de la planificación tributaria, esta herramienta se sistematizó de forma lógica y ordenada, consiste en dos fases: la primera es la fase preliminar donde se identifica los elementos básicos y fundamentales de la planificación tributaria; y, la segunda fase corresponde al desarrollo de la planificación tributaria por cada etapa de la planificación. A continuación se presenta el desarrollo de la planificación tributaria aplicada en la compañía farmacéutica ABC S.A., y los resultados obtenidos en la determinación y liquidación del impuesto a la renta.

3.4.1. Fase preliminar: Identificación de operaciones

Esta fase establece los elementos básicos y fundamentales de la planificación tributaria, estos son:

- a. El sujeto a quien se realiza la planificación;
- b. El objeto por el cual se efectúa la planificación;
- c. El propósito de la planificación; y,
- d. Las operaciones reales que la administración de la compañía pretende realizar en el periodo a planificar.

Se efectúa el análisis de los elementos básicos y fundamentales con la finalidad de identificar al sujeto o contribuyente beneficiario de la planificación y determinar el propósito (dentro de lo legal) por el que se va a realizar la planificación tributaria; para lo cual, se obtuvo la siguiente información:

Tabla 17. Elementos básicos y fundamentales

Sujeto beneficiario de la planificación:	ABC S.A.
Periodo de planificación:	2019
Objeto de planificación:	Impuesto a la renta
Ámbito de la planificación:	Nacional
Objetivos de la planificación:	Identificar las deducciones, beneficios e incentivos tributarios aplicables para el tratamiento y determinación del impuesto a la renta en las compañías del sector farmacéutico en el Ecuador. Mejorar la eficiencia económica en el tratamiento del impuesto a la renta y minimizar el riesgo tributario (por omisiones o errores en la declaración de impuestos).

Fuente: Investigación realizada.
Elaborado por: La autora (2020).

También se determina las operaciones que el sujeto (contribuyente) se proyecta realizar en el periodo a planificar; en función a estas operaciones el planificador (sujeto beneficiario de la planificación o persona designada para la elaboración de la planificación tributaria) analiza la normativa tributaria para determinar de forma preliminar las deducciones, beneficios e incentivos tributarios que se aplicarán a la compañía, considerando las condiciones que establece la normativa tributaria para la aplicación de cada una de ellas. A continuación, información generada de acuerdo a las operaciones proyectadas por la compañía farmacéutica ABC S.A.:

Tabla 18. Operaciones proyectadas por el sujeto

Información proporcionada por el sujeto		Información de referencia del planificador	
No.	Operación	Deducción, beneficio o incentivo aplicable	Condición
1	Baja de inventarios por destrucción de medicamentos caducados.	Pérdidas por bajas de inventarios.	Se justificarán mediante declaración juramentada realizada ante un notario o juez.
2	Inventario (medicamentos) con vigencia próxima a caducar en los siguientes 12 meses.	Pérdidas por deterioro producto del ajuste realizado para alcanzar el valor neto de realización del inventario.	Se reconocerá un impuesto diferido.
3	Contratación de personal nuevo.	Incremento neto de empleo.	Corresponde a la diferencia entre: el número de empleados nuevos; y, el número de empleados que han salido de la empresa.
4	Contratación de atención integral de salud prepagada para el 100% de trabajadores.	Deducción adicional del 100% por los gastos de seguros médicos privados y/o medicina prepagada contratados a favor de sus trabajadores, siempre que la cobertura sea para la totalidad de los trabajadores.	Aplica para los empleadores que contraten seguros médicos privados y/o medicina prepagada a favor de la totalidad de la nómina de trabajadores, con entidades residentes fiscales en el país.
5	Importación de inventario (medicamentos).	Impuesto a la salida de divisas que puede ser utilizado como crédito tributario para el pago del impuesto a la renta.	Exclusivamente para medicamentos que consten en el listado de materias primas, insumos y bienes de capital establecido por el Comité de Política Tributaria.

Fuente: Investigación realizada.
Elaborado por: La autora (2020).

Una vez realizada la fase preliminar, el siguiente proceso es la fase de desarrollo, la cual consiste en desarrollar cada una de las etapas de la planificación tributaria.

3.4.2. Fase de desarrollo: Etapas de la planificación tributaria

Esta fase contempla las once etapas de la planificación tributaria en concordancia con los principios de la planificación; a continuación, desarrollo de la planificación tributaria en la compañía farmacéutica ABC S.A.:

- **Etapa 1: Recopilación de antecedentes básicos**

Esta etapa consiste en recopilar la información necesaria para el desarrollo de la planificación tributaria, para lo cual, se planteó como información mínima requerida la siguiente (este requerimiento podría variar de acuerdo a la necesidad de la compañía):

- a. Información general de la compañía;
- b. Estado tributario de la compañía;
- c. Información financiera de la compañía;
- d. Normativa legal y tributaria de análisis.

Una vez establecido el requerimiento de información, se procedió a recopilar la información de los literales a), b) y c) de la compañía farmacéutica ABC S.A., para el desarrollo de la planificación tributaria; el literal d) es de recopilación y análisis individual del planificador, debido a que esta información es de fuente pública (leyes, reglamentos, códigos y demás normativa tributaria y legal).

La información general de la compañía o sujeto beneficiario de la planificación es de tipo cualitativa; se procedió a recopilar la siguiente información legal: datos de la constitución de la compañía, domicilio de la compañía, antigüedad en el mercado, tamaño de las operaciones con clientes y proveedores, capital accionario y composición financiera; esta información permite tener un mayor acercamiento y conocimiento del giro de negocio del sujeto beneficiario de la planificación. A continuación, esquema de recopilación de información de acuerdo al requerimiento de literal a):

Tabla 19. Información general del sujeto beneficiario de la planificación

Requerimiento	Información obtenida	
Razón social:	ABC S.A.	
RUC:	1792203141001	
Periodo de planificación:	2019	
Ámbito de la planificación:	Nacional	
Objeto de la planificación:	Impuesto a la renta	
Seudónimo de la compañía (asignado por el planificador):	ABC	
Forma legal:	Sociedad anónima	
Nacionalidad:	Ecuatoriana	
Actividad económica principal:	Venta al por mayor de productos farmacéuticos y medicinales.	
Dirección:	Juan León Mera 19-36 y Av. Patria	
Inicio de operaciones:	07/03/2014	
No. Clientes:	485	
No. Proveedores:	265	
No. Empleados:	29	
No. Instalaciones:	2	
Capital:	USD. 5,000.00	
Valor nominal por acción:	USD. 1.00	
Composición financiera según balances del periodo inmediato anterior de la planificación:	Activos:	USD. 3,195,152.71
	Pasivos:	USD. 3,799,598.21
	Patrimonio:	USD. -604,445.50

Fuente: Investigación realizada.
Elaborado por: La autora (2020).

La información requerida en el literal b) sobre el estado tributario de la compañía es de tipo cualitativa y de acuerdo al objeto de la planificación, se estableció recopilar la información relacionada a las obligaciones con el impuesto a la renta; esta información permite tener un conocimiento previo de la situación de la compañía ante la administración tributaria, a continuación, esquema de recopilación de información:

Tabla 20. Estado tributario del sujeto beneficiario de la planificación

Requerimiento	Información obtenida
Razón social:	ABC S.A.
RUC:	1792203141001
Tipo de obligación objeto de planificación:	F101 - Impuesto a la renta sociedades
Fecha máxima de declaración:	16 de abril de cada año
Estado tributario:	No mantiene deudas en firme
¿Mantiene notas de crédito a su favor?:	NO
¿Mantiene títulos de crédito por pagar?:	NO
¿Mantiene multas pendientes por pagar?:	NO
¿Existen pérdidas tributarias en años anteriores?:	SI
¿Desde qué año mantiene pérdidas tributarias?:	2016 y 2017

Fuente: Investigación realizada
Elaborado por: La autora (2020).

De acuerdo al requerimiento del literal c), se determinó recopilar la información financiera del periodo inmediato anterior al de la planificación, debido a que el planificador requiere analizar las prácticas tributarias de la compañía y la información financiera declarada, con la finalidad de determinar las deducciones, beneficios e incentivos tributarios que se hayan aplicado u omitido por la compañía en el periodo anterior y que son aplicables para el periodo a planificar; así como, también permite conocer y analizar las operaciones que realiza la compañía en su giro habitual de negocio.

La planificación tributaria aplicada a la compañía farmacéutica ABC S.A., corresponde al ejercicio fiscal 2019, por lo cual, la información financiera del periodo inmediato anterior corresponde al ejercicio fiscal 2018.

El requerimiento de información del literal c) consiste en solicitar la información cuantitativa de la compañía sobre los estados financieros, sueldos y beneficios a trabajadores, inventarios, provisión para créditos incobrables, propiedades, planta y equipo, nómina de accionistas, entre otros, esta información se recopiló con la finalidad de conocer las operaciones aplicables para el tratamiento del impuesto a la renta de la compañía. A continuación esquema de recopilación de información:

Tabla 21. Información financiera del sujeto beneficiario de la planificación

Requerimiento	Contenido mínimo a solicitar	Tipo archivo	Periodo	Control
Listado de nómina de accionistas	Número de identificación, nombres y apellidos, nacionalidad, tipo de inversión, capital	Excel	2018	Entregado
Información general de trabajadores	Número de identificación, nombres y apellidos, nacionalidad, discapacidad, acción afirmativa, migrante retornado, fecha de nacimiento, fecha de ingreso, cargo	Excel	2018	Entregado
Estado de situación financiera	Reporte generado a nivel de cuentas auxiliares	PDF y Excel	2018	Entregado
Estado de resultados	Reporte generado a nivel de cuentas auxiliares	PDF y Excel	2018	Entregado
Detalle de inventario	Código, nombre del producto, lote, fecha de vencimiento, cantidad, costo unitario	Excel	2018	Entregado
Subpartidas arancelarias de importación	Código y descripción de subpartida	Excel	2018	Entregado
Política de manejo de inventario	Política utilizada por la compañía para el manejo de inventario	PDF	2018	Entregado
Calificación de cartera	RUC, nombre del cliente, número de factura, fecha de emisión, fecha de vencimiento, saldo, análisis de calificación de cartera y deterioro de cuentas incobrables	Excel	2018	Entregado
Detalle de propiedad, planta y equipo	Código, descripción del activo, valor adquisición, valor residual, vida útil, fecha de inicio de depreciación, fecha de fin de depreciación, depreciación anual	Excel	2018	Entregado
Detalle de activos intangibles	Código, descripción del activo, valor adquisición, valor residual, vida útil, fecha de inicio de amortización, fecha de fin de amortización, amortización anual	Excel	2018	Entregado
Detalle de cuentas por pagar locales	RUC, nombre del proveedor, número de factura, fecha de emisión, fecha de vencimiento, saldo	Excel	2018	Entregado
Detalle de cuentas por pagar exterior	Número de identificación, nombre del proveedor, número de factura, fecha de emisión, fecha de vencimiento, saldo	Excel	2018	Entregado
Obligaciones con la administración tributaria	Periodo, tipo de obligación, valor del impuesto, estado de la obligación (por declarar o declarado)	Excel	2018	Entregado
Detalle de sueldos y beneficios a empleados	Número de identificación, nombres y apellidos, sueldo, variaciones, fondos de reserva, décimo tercero, décimo cuarto, aporte patronal, beneficios pagados	Excel	2018	Entregado
Detalle de jubilación patronal y desahucio	Cálculo de la determinación de jubilación patronal y desahucio	Excel	2018	Entregado
Formulario 101 - Impuesto a la renta sociedades	Descargado del sistema del SRI	PDF	2018	Entregado

Fuente: Investigación realizada.
Elaborado por: La autora (2020).

- **Etapa 2: Ordenamiento y clasificación de datos**

Esta etapa consiste en ordenar, archivar, validar y clasificar los datos recopilados de manera lógica y que puedan ser identificados fácilmente por el planificador, con la finalidad de optimizar tiempo en la búsqueda de información durante el desarrollo de la planificación tributaria.

Para la planificación tributaria aplicada al sector farmacéutico, se estableció un esquema de archivo y clasificación de información, con la finalidad de mantener un orden y búsqueda de archivos adecuado, a continuación pasos establecidos para la validación, almacenamiento y clasificación de información:

- Crear una carpeta principal para almacenar toda la información relacionada a la planificación tributaria;
- Crear subcarpetas (dentro de la carpeta principal) para almacenar la información de acuerdo a su clasificación.

Tabla 22. Esquema de archivo: Carpeta principal y subcarpetas

Tipo de archivo	Denominación	Ubicación
Carpeta principal	PT-ABC-2019	Ordenador (PC)
Sub carpeta 1	PT-ABC-2019-Información-Recibida	Ordenador (PC)
Sub carpeta 2	PT-ABC-2019-Normativa-Aplicable	Ordenador (PC)
Sub carpeta 3	PT-ABC-2019-Análisis-Planificador	Ordenador (PC)

Fuente: Investigación realizada.
Elaborado por: La autora (2020).

- Revisar y validar la información recibida mediante la apertura de cada archivo con la finalidad de verificar el contenido de cada uno y clasificar la información recopilada en orden de acuerdo al tipo de información con nombres identificativos para el almacenamiento:

Tabla 23. Esquema de archivo: Sub carpeta 1

Sub carpeta 1			
Sub carpeta	Denominación de archivo	Tipo de archivo	Ubicación
PT-ABC-2019-Información-Recibida	Listado de nómina de accionistas - ABC - 2018	Excel	Ordenador (PC)
PT-ABC-2019-Información-Recibida	Información general de trabajadores - ABC - 2018	Excel	Ordenador (PC)
PT-ABC-2019-Información-Recibida	Estado de situación financiera - ABC - 2018	PDF y Excel	Ordenador (PC)
PT-ABC-2019-Información-Recibida	Estado de resultados - ABC - 2018	PDF y Excel	Ordenador (PC)
PT-ABC-2019-Información-Recibida	Detalle de inventario - ABC - 2018	Excel	Ordenador (PC)
PT-ABC-2019-Información-Recibida	Subpartidas arancelarias de importación - ABC - 2018	Excel	Ordenador (PC)
PT-ABC-2019-Información-Recibida	Política de manejo de inventario - ABC - 2018	PDF	Ordenador (PC)
PT-ABC-2019-Información-Recibida	Calificación de cartera - ABC - 2018	Excel	Ordenador (PC)
PT-ABC-2019-Información-Recibida	Detalle de propiedad, planta y equipo - ABC - 2018	Excel	Ordenador (PC)
PT-ABC-2019-Información-Recibida	Detalle de activos intangibles - ABC - 2018	Excel	Ordenador (PC)
PT-ABC-2019-Información-Recibida	Detalle de cuentas por pagar locales - ABC - 2018	Excel	Ordenador (PC)
PT-ABC-2019-Información-Recibida	Detalle de cuentas por pagar exterior - ABC - 2018	Excel	Ordenador (PC)
PT-ABC-2019-Información-Recibida	Obligaciones con la administración tributaria - ABC - 2018	Excel	Ordenador (PC)
PT-ABC-2019-Información-Recibida	Detalle de sueldos y beneficios a empleados - ABC - 2018	Excel	Ordenador (PC)
PT-ABC-2019-Información-Recibida	Detalle de jubilación patronal y desahucio - ABC - 2018	Excel	Ordenador (PC)
PT-ABC-2019-Información-Recibida	Formulario 101 - Impuesto a la renta sociedades - ABC - 2018	PDF	Ordenador (PC)

Fuente: Investigación realizada.
Elaborado por: La autora (2020).

Tabla 24. Esquema de archivo: Sub carpeta 2

Sub carpeta 2			
Sub carpeta	Denominación de archivo	Tipo de archivo	Ubicación
PT-ABC-2019-Normativa-Aplicable	Ley Régimen Tributario Interno - Vigente - 2019	PDF	Ordenador (PC)
PT-ABC-2019-Normativa-Aplicable	Reglamento Ley Régimen Tributario Interno - Vigente - 2019	PDF	Ordenador (PC)
PT-ABC-2019-Normativa-Aplicable	Código Tributario - Vigente - 2019	PDF	Ordenador (PC)
PT-ABC-2019-Normativa-Aplicable	Reglamento de Comprobantes Venta - Vigente - 2019	PDF	Ordenador (PC)
PT-ABC-2019-Normativa-Aplicable	Resolución CPT-RES-2018-001 Vigente - 2019	PDF	Ordenador (PC)
PT-ABC-2019-Normativa-Aplicable	Ley Orgánica de Salud - Vigente - 2019	PDF	Ordenador (PC)
PT-ABC-2019-Normativa-Aplicable	Ley de Medicamentos Genéricos de Uso Humano - Vigente - 2019	PDF	Ordenador (PC)
PT-ABC-2019-Normativa-Aplicable	Reglamento de Canjes - Vigente - 2019	PDF	Ordenador (PC)

Fuente: Investigación realizada.
Elaborado por: La autora (2020).

Tabla 25. Esquema de archivo: Sub carpeta 3

Sub carpeta 3			
Sub carpeta	Denominación de archivo	Tipo de archivo	Ubicación
PT-ABC-2019-Análisis-Planificador	Planificación Tributaria - Farmacéutica - ABC - 2019	Excel	Ordenador (PC)
PT-ABC-2019-Análisis-Planificador	Perfil Tributario - Farmacéutica - ABC - 2019	Excel	Ordenador (PC)

Fuente: Investigación realizada.
Elaborado por: La autora (2020).

- **Etapa 3: Análisis de datos**

Esta etapa consiste en analizar la información recopilada; y, seleccionar las deducciones, beneficios e incentivos tributarios aplicables al sujeto beneficiario de la planificación de acuerdo al perfil tributario de las compañías del sector farmacéutico del Ecuador; por lo cual, se analizó toda la información recopilada de la compañía, sobre socios o accionistas, estados financieros, sueldos y beneficios a trabajadores, inventarios, cuentas por cobrar, propiedades, planta y equipo, cuentas por pagar al exterior, registros de jubilación patronal y desahucio, entre otros, a continuación esquema establecido para el análisis de la información aplicado a la compañía farmacéutica ABC S.A.:

Tabla 26. Información objeto de análisis

Información	Plantilla de trabajo	Control
Listado de nómina de accionistas	<u>P1</u>	Ejecutado
Análisis de estados financieros iniciales	<u>P2</u>	Ejecutado
Análisis del último impuesto a la renta declarado	<u>P3</u>	Ejecutado
Análisis de sueldos y beneficios a trabajadores	<u>P4</u>	Ejecutado
Análisis de inventario	<u>P5</u>	Ejecutado
Análisis de la provisión de cuentas incobrables	<u>P6</u>	Ejecutado
Análisis de propiedades, planta y equipo	<u>P7</u>	Ejecutado
Análisis de cuentas por pagar exterior	<u>P8</u>	Ejecutado
Análisis de subpartidas arancelarias	<u>P9</u>	Ejecutado
Análisis de ingresos exentos	<u>P10</u>	Ejecutado
Análisis de amortización de pérdidas	<u>P11</u>	Ejecutado

Fuente: Investigación realizada.
Elaborado por: La autora (2020).

Para determinar las deducciones, beneficios e incentivos tributarios de la compañía farmacéutica ABC S.A., se analizó cada partida de información de manera individual, a las cuales se denominó “plantillas de trabajo”. A continuación, se muestra un resumen del análisis de cada plantilla de trabajo.

Plantilla de trabajo “P1”: En el análisis efectuado a la nómina de accionistas, se obtuvo que, el listado de accionistas de la compañía farmacéutica ABC S.A., se compone el 100% de capital nacional (ecuatoriano):

Tabla 27. Análisis de la composición accionaria

% de accionistas	Porcentaje	Análisis
Extranjero	0.00%	-
Nacional	100.00%	Predominante
Total	100.00%	

Fuente: Investigación realizada.
Elaborado por: La autora (2020).

Plantilla de trabajo “P2”: Se efectuó el análisis a los saldos de los estados financieros del periodo anterior de la compañía farmacéutica ABC S.A., que corresponden a los saldos iniciales del periodo a planificar (01 de enero), debido a que pueden representar una incidencia directa en el impuesto a la renta del periodo a planificar, a continuación resumen de resultados obtenidos:

Tabla 28. Análisis de saldos iniciales del periodo a planificar

Operación	Análisis del planificador
Provisión de deterioro de inventario	Al 01 de enero del periodo a planificar la compañía no mantiene en sus saldos una provisión por deterioro de inventario.
Provisión de deterioro de cuentas por cobrar	Al 01 de enero del periodo a planificar la compañía mantiene en sus saldos una provisión por cuentas incobrables.
Crédito tributario por ISD	Al 01 de enero del periodo a planificar la compañía no mantiene saldos por crédito tributario por impuesto a la salida de divisas.
Bajas de inventario	La compañía registró en el periodo inmediato anterior una baja de inventario considerada en el formulario 101 como gasto deducible, sin embargo, no cumplió con las condiciones establecidas en la normativa tributaria para el efecto.
Cuentas por pagar al exterior	Al 01 de enero del periodo a planificar la compañía mantiene en sus saldos cuentas por pagar al exterior, por importación de medicamentos.
Amortización de pérdidas tributarias	Al 01 de enero del periodo a planificar la compañía mantiene en sus saldos pérdidas tributarias pendientes de amortizar.

Fuente: Investigación realizada.
Elaborado por: La autora (2020).

Plantilla de trabajo “P3”: En el análisis efectuado a la declaración del impuesto a la renta sociedades (formulario 101) del periodo inmediato anterior de la compañía farmacéutica ABC S.A., se identificó que la compañía tuvo omisiones y/o errores en la determinación del impuesto a la renta que pueden ser considerados como defraudación fiscal, y sujetos a procedimientos de determinación tributaria por parte del Servicio de Rentas Internas los cuales pueden resultar en valores a favor del fisco por concepto de impuestos no liquidados más intereses, multas y recargos aplicables.

Las omisiones y/o errores detectados en la liquidación del impuesto a la renta del periodo anterior son los siguientes:

Tabla 29. Análisis del impuesto a la renta 2018 de la compañía farmacéutica ABC S.A.

Omisiones y/o errores	Base legal
Omisión en el ajuste a nivel de conciliación tributaria de la proporción no deducible del impuesto a la propiedad de vehículos con avalúo superior a USD. 35,000	Numeral 18 del artículo 10 de la LRTI
Omisión en el ajuste a nivel de conciliación tributaria de la proporción no deducible de la depreciación del vehículo con avalúo superior a USD. 35,000	Líteral b) del numeral 8 del artículo 28 del RLRTI
Omisión en el ajuste a nivel de conciliación tributaria por la baja de inventario no sustentada en acta juramentada ante un juez o notario	Líteral b) del numeral 8 del artículo 28 del RLRTI

Fuente: Investigación realizada.
Elaborado por: La autora (2020).

Plantilla de trabajo “P4”: Se efectuó el análisis de sueldos y beneficios a trabajadores de la compañía farmacéutica ABC S.A., para determinar las deducciones, beneficios e incentivos tributarios aplicables; obteniendo como resultado que la compañía tiene derecho a los siguientes beneficios:

- Incremento neto de empleo.
- Deducción del 100% del pago de seguros médicos privados y/o medicina prepagada contratados a favor de la totalidad de la nómina de trabajadores.
- Deducción adicional del 150% del total de remuneraciones y beneficios sociales pagados al personal con discapacidad.

De acuerdo a las operaciones proyectadas de la compañía, por la contratación de nuevos trabajadores se determinó el valor de USD. 25,336.94 como deducción aplicable por incremento neto de empleo para el ejercicio 2019:

Tabla 30. Análisis de incremento neto de empleo

Descripción	Valor	Referencia
Número de empleados nuevos proyectados para el período comprendido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre del ejercicio fiscal 2019	5	{a}
Número de empleados que proyectan su salida para el período comprendido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre del ejercicio fiscal 2019	3	{b}
Incremento neto de empleos	2	{c}={a-b}
Valor total de remuneraciones y beneficios de ley sobre los que se aportó al IESS pagados a los empleados nuevos	63,342.36	{d}
Valor promedio de remuneraciones y beneficios de ley a empleados nuevos	12,668.47	{e}={d/a}
Gasto de nómina del ejercicio fiscal a planificar	643,157.13	{f}
Gasto de nómina del ejercicio fiscal inmediato anterior	530,738.67	{g}
Diferencia en el gasto de nómina entre los ejercicios fiscales	112,418.46	{h}={f-g}
Deducción por incremento neto de empleados determinada	25,336.94	{i}={c*e}

Fuente: Investigación realizada.
Elaborado por: La autora (2020)

La compañía farmacéutica ABC S.A., se proyectó contratar para el ejercicio fiscal 2019 atención de medicina prepagada a favor de la totalidad de sus trabajadores, por lo que, es sujeto beneficiario de la deducción adicional del 100% sobre estos gastos incurridos. En el análisis efectuado se determinó que el valor de la deducción por este beneficio es de USD. 53,669.56, a continuación, cálculo efectuado.

Tabla 31. Análisis de la deducción adicional por contratación de medicina prepagada

Descripción	Condición
¿La compañía proyecta contratar seguros médicos privados y/o medicina prepagada a favor de la totalidad de la nómina de trabajadores?	SI
¿La contratación se realizará con empresas domiciliadas en el país?	SI
Total pago de seguros médicos privados y/o medicina prepagada contratados a favor de la totalidad de la nómina de trabajadores	53,669.56
Tiene derecho a la deducción adicional del 100%	SI
Total deducción adicional por contratación de seguros médicos privados y/o medicina prepagada a favor de trabajadores	53,669.56

Fuente: Investigación realizada.
Elaborado por: La autora (2020)

La compañía farmacéutica ABC S.A., mantiene en su nómina de trabajadores dos personas con discapacidad, lo que, le proporciona el beneficio de la deducción adicional del 150% del valor de las remuneraciones y beneficios sociales pagados a éstos. En el análisis efectuado se determinó que el valor de la deducción por este beneficio es de USD. 70,741.20, a continuación cálculo efectuado.

Tabla 32. Análisis de la deducción adicional por trabajadores con discapacidad

Descripción	Condición
¿La compañía mantiene en su nómina trabajadores con discapacidad?	SI
Número total de trabajadores en la nómina de la compañía	29
Número total de trabajadores con discapacidad	2
Tiene derecho a la deducción adicional del 150%	SI
Total remuneraciones y beneficios sociales pagados al personal con discapacidad	47,160.80
Porcentaje de deducción adicional	150%
Total deducción adicional del 150%	70,741.20

Fuente: Investigación realizada.
Elaborado por: La autora (2020)

Plantilla de trabajo “P5”: En la partida de inventario se efectuó dos análisis:

- El primero corresponde a la baja de inventario caducado (destrucción de medicamentos) del periodo a planificar, debido a los canjes proyectados en el periodo; y,
- El segundo corresponde al análisis del deterioro de inventario para alcanzar su valor neto de realización (proyectados al cierre del ejercicio fiscal del periodo a planificar).

En el primer análisis del inventario, sobre la baja de medicamentos caducados se consideró que, de acuerdo a las prácticas de la compañía en el periodo anterior, no se cumplió con el requisito establecido en la normativa tributaria para la baja de inventarios de acuerdo al literal b) numeral 8 del artículo 28 del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, en el cual se establece que: “las pérdidas por las bajas de inventarios se justificarán mediante declaración juramentada realizada ante un notario o juez, por el representante legal, bodeguero y contador, en la que se establecerá la destrucción (..)”, para que este gasto sea considerado como deducible en la determinación del impuesto a la renta, por lo cual, se planteó a la administración de la compañía su aceptación para planificar y efectuar la declaración de baja de inventario en el ejercicio fiscal 2019 con la finalidad de sustentar la deducibilidad del gasto por pérdidas netas de inventario, a continuación resumen de las operaciones proyectadas:

Tabla 33. Análisis de baja de inventario caducado

Análisis	Interrogantes	Respuesta de la administración
Periodo 2019	Valor de la baja de inventario proyectada para el ejercicio	458,401.62
	Fecha estimada para baja de inventario caducado	31/07/2019
	Respuesta de la administración de la compañía para efectuar la declaración de baja de inventario	SI
	Fecha estimada para efectuar la declaración juramentada de baja de inventario ante un notario	15/08/2019

Fuente: Investigación realizada.
Elaborado por: La autora (2020).

En el segundo análisis, para determinar el deterioro de inventario por valor neto de realización (VNR) se consideró dos políticas de análisis: por caducidad y por deterioro financiero; este análisis se planteó en cumplimiento con la técnica contable y las operaciones de las compañías farmacéuticas.

Para determinar el deterioro de inventario por caducidad se estableció la siguiente política en función a su importe recuperable mediante la comercialización (valor neto de realización), la probabilidad de deterioro y/o gastos asociados a la venta sobre el inventario con vigencia inferior a doce meses, en cumplimiento con el artículo 21 de la Ley de medicamentos genéricos de uso humano (los porcentajes de deterioro pueden variar de acuerdo a la información histórica y criterio de la compañía):

Tabla 34. Política de provisión para deterioro por caducidad

Periodo	Rango	% Probabilidad de recuperación	% Deterioro
1	Inventario < 1 Mes	1%	99%
2	Inventario > 1 Mes < 2 Meses	1%	99%
3	Inventario > 2 Meses < 3 Meses	1%	99%
4	Inventario > 3 Meses < 4 Meses	5%	95%
5	Inventario > 4 Meses < 5 Meses	5%	95%
6	Inventario > 5 Meses < 6 Meses	5%	95%
7	Inventario > 6 Meses < 7 Meses	10%	90%
8	Inventario > 7 Meses < 8 Meses	15%	85%
9	Inventario > 8 Meses < 9 Meses	20%	80%
10	Inventario > 9 Meses < 10 Meses	25%	75%
11	Inventario > 10 Meses < 11 Meses	30%	70%
12	Inventario > 11 Meses < 12 Meses	35%	65%

Fuente: Investigación realizada.
Elaborado por: La autora (2020).

Para determinar el deterioro de inventario financiero se estableció la siguiente política en función a su precio de venta menos los costos de terminación y venta, sobre el inventario con vigencia superior a 12 meses; por lo que, si una partida del inventario (o grupo de partidas similares) ha deteriorado su valor, la compañía reducirá el importe en libros del inventario (o grupo) a su precio de venta menos los costos de terminación y venta. Esa reducción es una pérdida por deterioro del valor y se reconoce inmediatamente en resultados:

Tabla 35. Política de provisión para deterioro financiero

Proporción gastos de venta (aplica a inventario > 12 meses)		
Total gasto de venta proyectado:	A	1,527,782.40
Total ventas de inventarios proyectado:	B	6,045,755.75
Porcentaje de aplicación:	C=A/B	25%
Fecha de corte:	D	31/12/2019

Fuente: Investigación realizada.
Elaborado por: La autora (2020).

De acuerdo a las políticas establecidas, se procedió a efectuar el análisis de deterioro de inventario por caducidad y deterioro financiero según las operaciones proyectadas por la compañía farmacéutica ABC S.A.:

Tabla 36. Análisis de deterioro de inventario por VNR

Inventario	Política	% Provisión	Total inventario	Deterioro al	Total provisión al	Reversiones en el	Valor a registrar
				31/12/2019	31/12/2018	periodo	al
				A	B	2019	31/12/2019
						C	D=A-B+C
Inventario < 3 Meses	Caducidad	99%	338.36	334.98	-	-	334.98
Inventario > 3 Meses < 6 Meses	Caducidad	95%	4,634.70	4,402.97	-	-	4,402.97
Inventario > 6 Meses < 7 Meses	Caducidad	90%	-	-	-	-	-
Inventario > 7 Meses < 8 Meses	Caducidad	85%	43,956.84	37,363.31	-	-	37,363.31
Inventario > 8 Meses < 9 Meses	Caducidad	80%	9,863.91	7,891.12	-	-	7,891.12
Inventario > 9 Meses < 10 Meses	Caducidad	75%	14,614.99	10,961.24	-	-	10,961.24
Inventario > 10 Meses < 11 Meses	Caducidad	70%	3,922.12	2,745.48	-	-	2,745.48
Inventario > 11 Meses < 12 Meses	Caducidad	65%	20,876.46	13,569.70	-	-	13,569.70
Inventario > 12 Meses	Financiero	VNR	1,206,092.27	18,113.69	-	-	18,113.69
Total			1,304,299.65	95,382.50	-	-	95,382.50

Fuente: Investigación realizada.
Elaborado por: La autora (2020).

De acuerdo al primer artículo innumerado después del artículo 28 del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario, en el que establece que:

Para efectos tributarios y en estricta aplicación de la técnica contable, se permite el reconocimiento de impuestos diferidos, únicamente en los siguientes casos y condiciones: Las pérdidas por deterioro producto del ajuste realizado para alcanzar el valor neto de realización del inventario, serán consideradas como no deducibles en el periodo en el que se registren contablemente; sin embargo, se reconocerá un impuesto diferido por este concepto, el cual podrá ser utilizado en el momento en que se produzca la venta, baja o autoconsumo del inventario (Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, 2018, pág. 37).

Se procedió a determinar los impuestos diferidos sobre el deterioro de inventario calculado, a continuación conciliación de impuestos diferidos:

Tabla 37. Deterioro acumulado de inventario

Conciliación ESF - Deterioro acumulado de inventario						
			A	B	C	D=A-B+C
Código	Cuenta	Política	Saldo inicial	Bajas	Provisión	Saldo final
1.PT.001	Deterioro Acum. Inv.	Caducidad	-	-	77,268.81	77,268.81
1.PT.001	Deterioro Acum. Inv.	Financiero	-	-	18,113.69	18,113.69
	Total		-	-	95,382.50	95,382.50

Fuente: Investigación realizada.
Elaborado por: La autora (2020).

Tabla 38. Impuestos diferidos: Deterioro de inventario

Impuestos diferidos						
	E	F	G	H=B*F	I=C*E*F	J=G-H+I
Política	% No deducibilidad	Tarifa	Saldo inicial	Reversión	Generación	Saldo final
Caducidad	100%	25%	-	-	19,317.20	19,317.20
Financiero	100%	25%	-	-	4,528.42	4,528.42
	Total		-	-	23,845.63	23,845.63

Fuente: Investigación realizada.
Elaborado por: La autora (2020).

Del análisis efectuado se determinó que la provisión por deterioro de inventario para la planificación del ejercicio fiscal 2019 es de USD. 95,382.50.

Plantilla de trabajo “P6”: En el análisis efectuado a la provisión para créditos incobrables de acuerdo a la proyección de la compañía farmacéutica ABC S.A., se verificó que

el gasto de la provisión establecida no excede el límite determinado por la administración tributaria, a continuación resumen del análisis efectuado:

Tabla 39. Análisis de deducibilidad de la provisión acumulada para créditos incobrables

Detalle	Valor
Cartera total a efectos del cálculo del límite del 10%	1,064,739.70
Porcentaje máximo del límite del deterioro acumulado correspondiente a créditos incobrables	10%
Límite 10% para provisión acumulada	106,473.97
Provisión acumulada para el periodo	17,616.62
Valor no deducible	0.00

Fuente: Investigación realizada.
Elaborado por: La autora (2020).

Tabla 40. Análisis de deducibilidad de la provisión del periodo para créditos incobrables

Detalle	Valor
Créditos comerciales proyectados en el periodo (pendientes de recaudación al cierre de año)	1,060,225.85
Porcentaje máximo de deducibilidad por deterioro en el valor de activos financieros (provisiones para créditos incobrables)	1%
Límite 1% para gasto provisión para cuentas incobrables	10,602.26
Gasto provisión para cuentas incobrables del periodo	-
Valor no deducible	0.00

Fuente: Investigación realizada.
Elaborado por: La autora (2020).

Plantilla de trabajo “P7”: El análisis de propiedades, planta y equipo, se efectuó sobre los vehículos, equipo de transporte y camionero móvil de la compañía que superan los USD. 35,000 de acuerdo a la base establecida por la administración tributaria; en el análisis efectuado a la compañía farmacéutica ABC S.A., se identificó que la compañía mantiene en sus registros un vehículo que supera la base tributaria establecida por el Servicio de Rentas Internas, sin embargo, en el periodo anterior no consideró las condiciones determinadas en la normativa tributaria para la liquidación del impuesto a la renta; por lo que, se procedió determinar los valores no deducibles para la planificación tributaria del impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2019; a continuación resultados obtenidos:

Tabla 41. Análisis de la depreciación de vehículos no deducible 2019

Depreciación no deducible - impuesto diferido						
Descripción	% de no deducibilidad	Importe depreciable	Depreciación del periodo	Base de impuesto diferido (no deducible)	Tarifa del impuesto a la renta	Impuesto diferido
	A	B	C	D=(B-C)*A	E	F=D*E
Generación impuesto diferido 2018	40.31%	55,992.00	-	22,570.38	25%	5,642.59
Reversión depreciación 2018	40.31%	-	7,465.60	-3,009.38	25%	-752.35
Reversión depreciación 2019	40.31%	-	11,198.40	-4,514.08	25%	-1,128.52
Reversión depreciación 2020	40.31%	-	11,198.40	-4,514.08	25%	-1,128.52
Reversión depreciación 2021	40.31%	-	11,198.40	-4,514.08	25%	-1,128.52
Reversión depreciación 2022	40.31%	-	11,198.40	-4,514.08	25%	-1,128.52
Reversión depreciación 2023	40.31%	-	3,732.80	-1,504.69	25%	-376.17
Total		55,992.00	55,992.00	-		-

Fuente: Investigación realizada.
Elaborado por: La autora (2020).

Tabla 42. Análisis impuesto a la propiedad de vehículos 2019 no deducible

Impuesto a la propiedad de vehículos			
Periodo	% de no deducibilidad	Valor matrícula	No deducible
	A	B	C=A*B
2019	40.31%	3,526.35	1,421.47

Fuente: Investigación realizada.
Elaborado por: La autora (2020).

Plantilla de trabajo “P8”: El análisis efectuado a las cuentas por pagar del exterior, permite identificar si la compañía mantiene importaciones registradas como pendientes de pago superior a doce meses (360 días), puesto que, de existir obligaciones en el exterior superior a este plazo, el sujeto deberá liquidar el impuesto a la salida de divisas al día siguiente del plazo señalado según el numeral 1 del artículo 6 del Reglamento para la aplicación del impuesto a la salida de divisas (2008), el cual establece que “Si la importación se encontrase registrada como pendiente de pago, por un lapso mayor a doce meses, contados a partir de la fecha de nacionalización o desaduanización de los bienes, se causará el impuesto al día siguiente de cumplirse el plazo señalado”; del análisis efectuado se obtuvo que la compañía no mantiene deudas en el exterior superior a doce meses, a continuación resumen del análisis efectuado:

Tabla 43. Análisis de importaciones pendientes de pago superior a 12 meses

Rango	Saldo	Impuesto a liquidar de manera inmediata
Importaciones pendientes > 360 días	-	-
Importaciones pendientes < 360 días	1,956,616.86	-

Fuente: Investigación realizada.
Elaborado por: La autora (2020).

Plantilla de trabajo “P9”: Se efectuó el análisis a las subpartidas arancelarias de los productos importados por la compañía farmacéutica ABC S.A., durante el periodo 2018 de acuerdo a la siguiente normativa:

- a. Primer artículo innumerado a continuación del artículo 162 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador, misma que establece que:

Podrá ser utilizado como crédito tributario, que se aplicará para el pago del impuesto a la renta del propio contribuyente, de los 5 últimos ejercicios fiscales, los pagos realizados por concepto de impuesto a la salida de divisas en la importación de las materias primas, insumos y bienes de capital con la finalidad de que sean incorporados en procesos productivos. Las materias primas, insumos y bienes de capital a los que hace referencia este artículo, serán los que consten en el listado que para el efecto establezca el Comité de Política Tributaria (Ley Reformatoria para la equidad tributaria en el Ecuador, 2016, pág. 14).

- b. Segundo artículo innumerado a continuación del artículo 162 de la Ley reformatoria para la equidad tributaria en el Ecuador, establece que:

Los pagos por impuesto a la salida de divisas, susceptibles de ser considerados como crédito tributario para el pago del impuesto a la renta, de conformidad con el artículo anterior, que no hayan sido utilizados como tal respecto del ejercicio fiscal en que se generaron o respecto de los cuatro ejercicios fiscales posteriores, podrán ser objeto de devolución por parte del Servicio de Rentas Internas, previa solicitud del sujeto pasivo (Ley Reformatoria para la equidad tributaria en el Ecuador, 2016, pág. 14).

En el análisis efectuado se identificó que las subpartidas arancelarias por la importación de inventario de la compañía farmacéutica ABC S.A., en el periodo inmediato anterior, tienen derecho a crédito tributario, sin embargo, la compañía registró el impuesto a la salida de divisas pagado como costo del producto. La compañía para el periodo a planificar se proyecta continuar comercializando e importando los mismos productos, por lo cual, con la finalidad de hacer uso del derecho al crédito tributario por el impuesto pagado (ISD), se incluye dentro de la planificación tributaria este beneficio tributario, a continuación resumen de análisis de las subpartidas arancelarias:

Tabla 44. Análisis de subpartidas arancelarias

No.	Subpartida arancelaria	Derecho a crédito tributario	No. Resolución que da derecho a crédito tributario	Línea de referencia en resolución	Descripción en resolución
1	3004902100	SI	Resolución No. CPT-RES-2018-001 del 19/11/2018	1475	- - - Anestésicos
2	3004902900	SI	Resolución No. CPT-RES-2018-001 del 19/11/2018	1479	- - - Los demás
3	3004201900	SI	Resolución No. CPT-RES-2018-001 del 19/11/2018	1455	- - - Los demás
4	3004321900	SI	Resolución No. CPT-RES-2018-001 del 19/11/2018	1459	- - - - Los demás
5	3004902400	SI	Resolución No. CPT-RES-2018-001 del 19/11/2018	1478	- - - Para tratamiento oncológico o VIH
6	3004101000	SI	Resolución No. CPT-RES-2018-001 del 19/11/2018	1452	- - Para uso humano

Fuente: Investigación realizada.
Elaborado por: La autora (2020).

Plantilla de trabajo “P10”: En el análisis efectuado a los ingresos exentos de la compañía farmacéutica ABC S.A., sobre las operaciones proyectadas se determinó que existen reversiones de jubilación patronal por la proyección de salida de trabajadores, mismas que se consideran como ingresos exentos para la planificación tributaria del ejercicio 2019, debido a que, en periodos anteriores fueron registrados como gasto no deducible para la liquidación del impuesto a la renta, en cumplimiento al literal f) del artículo 28 del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, en la que establece que:

(...) A efectos de realizar los pagos por concepto de desahucio y jubilación patronal, obligatoriamente se deberán afectar a las provisiones ya constituidas en años anteriores; en el caso de provisiones realizadas en años anteriores que hayan sido consideradas deducibles o no, y que no fueron utilizadas, deberán reversarse contra ingresos gravados o no sujetos de impuesto a la renta en la misma proporción que hubieren sido deducibles o no (Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, 2018, pág. 26).

Del análisis efectuado se determinó los ingresos exentos para el ejercicio fiscal 2019 por USD. 1,010.68, por reversiones de jubilación patronal de empleados salientes, a continuación análisis efectuado:

Tabla 45. Análisis de ingresos exentos

Empleado saliente	Saldo del pasivo por jubilación patronal periodo anterior			Saldo del pasivo por jubilación patronal periodo a planificar	Reversión por jubilación patronal del periodo	Ingreso no objeto de impuesto a la renta (*)
	Deducible	No Deducible	Total			
	{a}	{b}	{c}={a}+{b}			
1	-	158.30	158.30	-	158.30	158.30
2	-	794.54	794.54	-	794.54	794.54
3	-	57.84	57.84	-	57.84	57.84
Total	-	1,010.68	1,010.68	-	1,010.68	1,010.68

(*) Ingreso no objeto de impuesto a la renta si la reversión corresponde a la base imponible no deducible (casillero b).

Fuente: Investigación realizada.
Elaborado por: La autora (2020).

En cumplimiento al numeral 5 del artículo 46 del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, para la liquidación del impuesto a la renta dentro de la conciliación tributaria corresponde sumar el 15% de participación laboral en las utilidades de la empresa atribuible a los ingresos exentos, por lo cual, se procedió a determinar este valor de acuerdo al instructivo del formulario 101, el cual establece la siguiente fórmula para el cálculo: “{(Dividendos exentos y efectos por método de participación (valor patrimonial proporcional) * 15%) + (Otras rentas exentas e ingresos no objeto de impuesto a la renta - Gastos incurridos para generar ingresos exentos y gastos atribuidos a ingresos no objeto de impuesto a la renta) * 15%}”, el valor calculado para la planificación tributaria del ejercicio fiscal 2019 es de USD. 151.60:

Tabla 46. Análisis de participación a trabajadores atribuible a ingresos exentos

Casillero	Descripción	Valor	Referencia
804	Dividendos exentos y efectos por método de participación	-	(1)
	casillero 804 * 15%	-	(a) = (1) * 15%
805	Otras rentas exentas e ingresos no objeto de impuesto a la renta	1,010.68	(2)
808	Gastos incurridos para generar ingresos exentos y gastos atribuidos a ingresos no objeto de impuesto a la renta	-	(3)
	casillero 805 - casillero 808	1,010.68	(b) = (2) - (3)
	(casillero 805 - casillero 808) * 15%	151.60	(c) = (b) * 15%
	Casillero 809 = {(804*15%) + [(805-808)*15%]}	151.60	(a) + (c)

Fuente: Investigación realizada.
Elaborado por: La autora (2020).

Plantilla de trabajo “P11”: De acuerdo al análisis efectuado a la compañía farmacéutica ABC S.A., se determinó que la deducción por amortización de pérdidas fiscales para el ejercicio fiscal 2019 es de USD. 274,614.91.

Para determinar este valor se realizó el análisis del límite de amortización de pérdidas tributarias de acuerdo al artículo 11 de la Ley de Régimen Tributario Interno que establece que: “(...) pueden compensar las pérdidas sufridas en el ejercicio impositivo, con las utilidades gravables que obtuvieren dentro de los cinco períodos impositivos siguientes, sin que se exceda en cada período del 25% de las utilidades obtenidas”; en el análisis efectuado se identificó que la compañía en el periodo anterior (2018) no aplicó esta deducción en la liquidación del impuesto a la renta, sin embargo, para la planificación tributaria del ejercicio fiscal 2019 se incluye este beneficio.

Tabla 47. Análisis del límite de amortización de pérdidas tributarias

Descripción	Valores declarados				
	Año 2015	Año 2016	Año 2017	Año 2018	Año 2019
Utilidad gravable	-	-	-	622,621.51	1,098,459.64
Pérdida sujeta a amortización	-	88,708.56	256,551.54	-	-
Límite de amortización de pérdidas	-	-	-	155,655.38	274,614.91

Fuente: Investigación realizada.
Elaborado por: La autora (2020).

Adicionalmente, se efectuó una conciliación de la amortización de pérdidas realizada, con la finalidad de determinar el saldo no amortizado y disponible para el siguiente periodo.

Tabla 48. Conciliación de la amortización de pérdidas tributarias

Detalle	Valor declarado	Amortización del período		Amortización Acumulada	Saldo no amortizado al 31 de diciembre del ejercicio fiscal a planificar
		Año 2018	Año 2019		
	{1}	{2}	{3}	{4} = {2+3}	{5} = {1-4}
Pérdida sujeta a amortización año 2016	88,708.56	-	88,708.56	88,708.56	-
Pérdida sujeta a amortización año 2017	256,551.54	-	185,906.35	185,906.35	70,645.19
Valor declarado de la amortización de pérdidas		-	274,614.91		

Fuente: Investigación realizada.
Elaborado por: La autora (2020).

Tabla 49. Impuestos diferidos: Amortización de pérdidas tributarias

Tipo	Saldo de pérdidas fiscales de periodos anteriores por amortizar	Ajustes por nuevas estimaciones contables (en caso de aplicar)	Tasa fiscal aplicada	Saldo bruto del activo por impuestos diferidos	Saldo neto del activo por impuestos diferidos
	{1}	{2}	{3}	{4} = {{1±2}*3}	{5} = {4-2}
Pérdidas fiscales sujeta a amortización periodo 2016	88,708.56	-	25%	22,177.14	22,177.14
Pérdidas fiscales sujeta a amortización periodo 2017	256,551.54	-	25%	64,137.89	64,137.89
Amortización de pérdidas fiscales en el periodo 2019	-274,614.91	-	25%	-68,653.73	-68,653.73
Total	70,645.19	-		17,661.30	17,661.30

Fuente: Investigación realizada.
Elaborado por: La autora (2020).

Después de haber analizado las operaciones de la compañía farmacéutica ABC S.A., y determinado las deducciones, beneficios e incentivos tributarios aplicables para la planificación tributaria, se procedió a continuar con el desarrollo de la siguiente etapa, que corresponde a la determinación de los planes alternativos de la planificación.

- **Etapa 4: Diseño de posibles planes**

Una vez analizados y seleccionados los componentes del perfil tributario aplicables a la compañía farmacéutica ABC S.A., se procedió a determinar la liquidación del impuesto a la renta de la compañía bajo tres escenarios:

- El primero bajo el supuesto de que la empresa mantiene las prácticas tributarias aplicadas en el periodo anterior;
- El segundo bajo el supuesto de que la empresa aplica una planificación tributaria de cumplimiento sobre las prácticas tributarias aplicadas en el primer escenario; y,
- El tercero bajo el supuesto de que la empresa aplica una planificación tributaria compleja y se acoge a todas las deducciones, beneficios e incentivos tributarios a las que es beneficiario.

El primer escenario contempla las prácticas aplicadas por la compañía en el periodo inmediato anterior, en el cual existió omisiones y/o errores en la liquidación del impuesto a la renta, sin embargo, se considera este escenario con la finalidad de dar a conocer a la administración de la compañía los posibles contingentes por la aplicación de estas prácticas:

Tabla 50. Escenario 1: Liquidación del impuesto a la renta

Conciliación tributaria	
Total ingresos proyectados	6,046,766.43
Total costos y gastos proyectados	5,053,858.97
Utilidad del ejercicio	992,907.46
(-) 15% Participación trabajadores	148,936.12
(=) Utilidad después de participación trabajadores	843,971.34
(-) Otras rentas exentas e ingresos no objeto de impuesto a la renta	-
(+) Gastos no deducibles locales	91,546.81
(+) Gastos no deducibles locales - impuesto a la propiedad de vehículo con avalúo superior a USD. 35,000 (proporción no deducible)	-
(+) Gastos no deducibles locales - depreciación de vehículo con avalúo superior a USD. 35,000 (proporción no deducible)	-
(+) Gastos no deducibles locales - baja de inventario no sustentada en acta juramentada ante un juez o notario	-
(+) Participación trabajadores atribuible a ingresos exentos y no objeto de impuesto a la renta	-
(-) Deducciones adicionales - por incremento neto de empleo	-
(-) Deducciones adicionales - por contratación de medicina prepagada a trabajadores	-
(-) Deducciones adicionales - por contratación de trabajadores discapacitados	-
(+) Generación de diferencia temporaria por valor neto realizable de inventarios	95,382.50
(+) Generación de diferencia temporaria por jubilación patronal y desahucio	-
(=) Utilidad gravable sujeta a amortización de pérdidas	1,030,900.65
(-) Amortización de pérdidas tributarias	-
(=) Utilidad gravable	1,030,900.65
Tarifa del impuesto a la renta	25%
Impuesto a la renta causado - según tarifa	257,725.16
(=) Gasto por impuesto a la renta corriente	257,725.16
(-) Retenciones en la fuente recibidas	59,862.99
(-) Crédito tributario por ISD	-
(=) Crédito tributario	-
(=) Impuesto a la renta por pagar	197,862.17

Fuente: Investigación realizada.
Elaborado por: La autora (2020).

Tabla 51. Escenario 1: Conciliación contable de resultados

Conciliación contable	
Utilidad del ejercicio	992,907.46
(-) 15% Gasto participación a trabajadores	-148,936.12
(-) Gastos impuesto a la renta corriente	-257,725.16
(-) Gasto impuesto a la renta diferido	-
(+) Ingreso impuesto a la renta diferido	23,845.63
Utilidad neta del periodo	610,091.80

Fuente: Investigación realizada.
Elaborado por: La autora (2020).

El primer escenario se planteó de acuerdo a las prácticas tributarias de la compañía, el cual generó como resultado un impuesto a pagar de USD. 197,862.17; sin embargo, en esta alternativa existen contingencias que se pueden reflejar en el futuro mediante una determinación tributaria debido al impuesto no liquidado, por la falta de cumplimiento de la normativa tributaria.

Por lo cual, se determinó el segundo escenario en función a las prácticas de la compañía aplicando una planificación de cumplimiento de la normativa tributaria; el resultado del escenario 2 generó un impuesto a pagar de USD. 313,946.46, que en relación al escenario 1, la contingencia del impuesto no liquidado es de USD. 116,084.29.

Tabla 52. Escenario 2: Liquidación del impuesto a la renta

Conciliación tributaria	
Total ingresos proyectados	6,046,766.43
Total costos y gastos proyectados	5,053,858.97
Utilidad del ejercicio	992,907.46
(-) 15% Participación trabajadores	148,936.12
(=) Utilidad después de participación trabajadores	843,971.34
(-) Otras rentas exentas e ingresos no objeto de impuesto a la renta	-
(+) Gastos no deducibles locales	91,546.81
(+) Gastos no deducibles locales - impuesto a la propiedad de vehículo con avalúo superior a USD. 35,000 (proporción no deducible)	1,421.47
(+) Gastos no deducibles locales - depreciación de vehículo con avalúo superior a USD. 35,000 (proporción no deducible)	4,514.08
(+) Gastos no deducibles locales - baja de inventario no sustentada en acta juramentada ante un juez o notario	458,401.62
(+) Participación trabajadores atribuible a ingresos exentos y no objeto de impuesto a la renta	-
(-) Deducciones adicionales - por incremento neto de empleo	-
(-) Deducciones adicionales - por contratación de medicina prepagada a trabajadores	-
(-) Deducciones adicionales - por contratación de trabajadores discapacitados	-
(+) Generación de diferencia temporaria por valor neto realizable de inventarios	95,382.50
(+) Generación de diferencia temporaria por jubilación patronal y desahucio	-
(=) Utilidad gravable sujeta a amortización de pérdidas	1,495,237.81
(-) Amortización de pérdidas tributarias	-
(=) Utilidad gravable	1,495,237.81
Tarifa del impuesto a la renta	25%
Impuesto a la renta causado - según tarifa	373,809.45
(=) Gasto por impuesto a la renta corriente	373,809.45
(-) Retenciones en la fuente recibidas	59,862.99
(-) Crédito tributario por ISD	-
(=) Crédito tributario	-
(=) Impuesto a la renta por pagar	313,946.46

Fuente: Investigación realizada.
Elaborado por: La autora (2020).

Tabla 53. Escenario 2: Conciliación contable de resultados

Conciliación contable	
Utilidad del ejercicio	992,907.46
(-) 15% Gasto participación a trabajadores	-148,936.12
(-) Gastos impuesto a la renta corriente	-373,809.45
(-) Gasto impuesto a la renta diferido	-
(+) Ingreso impuesto a la renta diferido	24,974.14
Utilidad neta del periodo	495,136.03

Fuente: Investigación realizada.
Elaborado por: La autora (2020).

Finalmente, el tercer escenario corresponde a la planificación tributaria mediante la aplicación de las deducciones, beneficios e incentivos tributarios a las que puede acceder la compañía y en cumplimiento con los lineamientos y condiciones de la normativa tributaria.

Tabla 54. Escenario 3: Liquidación del impuesto a la renta

Conciliación tributaria	
Total ingresos proyectados	6,046,766.43
Total costos y gastos proyectados (*)	4,813,714.41
Utilidad del ejercicio	1,233,052.02
(-) 15% Participación trabajadores	184,957.80
(=) Utilidad después de participación trabajadores	1,048,094.22
(-) Otras rentas exentas e ingresos no objeto de impuesto a la renta	-1,010.68
(+) Gastos no deducibles locales	91,546.81
(+) Gastos no deducibles locales - impuesto a la propiedad de vehículo con avalúo superior a USD. 35,000 (proporción no deducible)	1,421.47
(+) Gastos no deducibles locales - depreciación de vehículo con avalúo superior a USD. 35,000 (proporción no deducible)	4,514.08
(+) Gastos no deducibles locales - baja de inventario no sustentada en acta juramentada ante un juez o notario	-
(+) Participación trabajadores atribuible a ingresos exentos y no objeto de impuesto a la renta	151.60
(-) Deducciones adicionales - por incremento neto de empleo	-25,336.94
(-) Deducciones adicionales - por contratación de medicina prepagada a trabajadores	-53,669.56
(-) Deducciones adicionales - por contratación de trabajadores discapacitados	-70,741.20
(+) Generación de diferencia temporaria por valor neto realizable de inventarios	95,382.50
(+) Generación de diferencia temporaria por jubilación patronal y desahucio	8,107.35
(=) Utilidad gravable sujeta a amortización de pérdidas	1,098,459.64
(-) Amortización de pérdidas tributarias	-274,614.91
(=) Utilidad gravable	823,844.73
Tarifa del impuesto a la renta	25%
Impuesto a la renta causado - según tarifa	205,961.18
(=) Gasto por impuesto a la renta corriente	205,961.18
(-) Retenciones en la fuente recibidas	59,862.99
(-) Crédito tributario por ISD	240,144.56
(=) Crédito tributario	94,046.37
(=) Impuesto a la renta por pagar	-

Fuente: Investigación realizada.
Elaborado por: La autora (2020).

(*) El total de costos y gastos corresponde a los gastos generados en el periodo sin considerar el impuesto a la salida de divisas como costo, debido a que la planificación tributaria en el escenario 3 se acoge al derecho que tiene la compañía por el pago del impuesto a la salida de divisas como crédito tributario por ISD.

Tabla 55. Escenario 3: Conciliación contable de resultados

Conciliación contable	
Utilidad del ejercicio	1,233,052.02
(-) 15% Gasto participación a trabajadores	-184,957.80
(-) Gastos impuesto a la renta corriente	-205,961.18
(-) Gasto impuesto a la renta diferido	-68,653.73
(+) Ingreso impuesto a la renta diferido	27,000.98
Utilidad neta del periodo	800,480.29

Fuente: Investigación realizada.
Elaborado por: La autora (2020).

El escenario 3, cumple con los requerimientos que establece la normativa tributaria y presente un ahorro impositivo para la compañía con respecto a los escenarios 1 y 2, sin embargo, en las siguientes etapas se reflejarán la evaluación a cada uno, con la finalidad de elegir el mejor plan.

- **Etapas 5: Evaluación de los planes alternativos**

Una vez determinados los escenarios para la liquidación del impuesto a la renta de la compañía, se procedió a analizar el ahorro fiscal y evaluar las alternativas mediante la aplicación de herramientas financieras como el análisis de costo / beneficio e indicadores de rentabilidad.

El primer análisis se realizó sobre el ahorro impositivo entre los escenarios, determinando que el escenario 3 es la alternativa de mayor optimización económica y de menor riesgo en el cumplimiento de la normativa tributaria:

Tabla 56. Análisis del ahorro fiscal entre los escenarios 1 y 2

Plan	Impuesto a la renta causado	Explicación
Escenario 1	257,725.16	Existe una diferencia a favor en el escenario 1, sin embargo, este escenario es de alto riesgo tributario por la falta de cumplimiento de la normativa legal, lo que puede resultar en una determinación tributaria por el impuesto no liquidado.
Escenario 2	373,809.45	
Diferencia a favor en el escenario 1	116,084.29	

Fuente: Investigación realizada.
Elaborado por: La autora (2020).

Tabla 57. Análisis del ahorro fiscal entre los escenarios 2 y 3

Plan	Impuesto a la renta causado	Explicación
Escenario 2	373,809.45	El escenario 3 cumple con las condiciones establecidas en la normativa tributaria y la aplicación de deducciones, beneficios e incentivos tributarios para obtener resultados económicos eficientes.
Escenario 3	205,961.18	
Ahorro fiscal del escenario 3	167,848.27	

Fuente: Investigación realizada.
Elaborado por: La autora (2020).

Tabla 58. Análisis del ahorro fiscal entre los escenarios 1 y 3

Plan	Impuesto a la renta causado	Explicación
Escenario 1	257,725.16	Este resultado demuestra que es más eficiente la aplicación de una planificación tributaria, debido a que en relación a las prácticas de la compañía con errores y omisiones (escenario 1), siempre será más óptimo aplicar las medidas tributarias adecuadamente y con menor riesgo.
Escenario 3	205,961.18	
Ahorro fiscal del escenario 3	51,763.98	

Fuente: Investigación realizada.
Elaborado por: La autora (2020).

El segundo análisis efectuado es la relación costo / beneficio de cada escenario, obteniendo como resultado que, el escenario 3 es el de mayor beneficio económico, a continuación análisis efectuado:

Tabla 59. Análisis de la relación costo - beneficio

Plan	Total ingresos	Total costos y gastos				Total	Relación costo / beneficio
		Costos y gastos	Participación trabajadores	Gasto impuesto a la renta	Gasto (ingreso) impuesto a la renta diferido		
	A	{1}	{2}	{3}	{4}	B={1+2+3+4}	C=A/B
Escenario 1	6,046,766.43	5,053,858.97	148,936.12	257,725.16	-23,845.63	5,436,674.63	1.11
Escenario 2	6,046,766.43	5,053,858.97	148,936.12	373,809.45	-24,974.14	5,551,630.40	1.09
Escenario 3	6,046,766.43	4,813,714.41	184,957.80	205,961.18	41,652.75	5,246,286.14	1.15

Fuente: Investigación realizada.
Elaborado por: La autora (2020).

El tercer análisis efectuado es sobre la rentabilidad neta de la compañía; este análisis determinó que el escenario 3 es el de mayor rentabilidad obteniendo un margen de 13.24%, mientras que, los escenarios 1 y 2 tienen un margen de 10.09% y 8.19% respectivamente; a continuación resumen del análisis efectuado:

Tabla 60. Análisis de rentabilidad neta

Detalle	Escenario 1	Escenario 2	Escenario 3	Referencia
Total ingresos	6,046,766.43	6,046,766.43	6,046,766.43	A
Total costos y gastos	5,436,674.63	5,551,630.40	5,246,286.14	B
Resultado neto	610,091.80	495,136.03	800,480.29	C=A-B
Margen de rentabilidad neta	10.09%	8.19%	13.24%	D=C/A

Fuente: Investigación realizada.
Elaborado por: La autora (2020).

Finalmente, se aplicó un cuarto análisis en relación al flujo de efectivo que implica desprenderse de la compañía en cada escenario para el pago de impuestos y participación a trabajadores, obteniendo como resultado que el escenario 3 no genera desprendimiento de flujo de dinero para el pago del impuesto a la renta, más bien permite la posibilidad de recuperar flujo mediante el trámite de devolución de impuestos a la administración tributaria por el saldo a favor (crédito tributario), a continuación detalle del análisis efectuado.

Tabla 61. Análisis de flujo de efectivo

Detalle	Escenario 1	Escenario 2	Escenario 3	Referencia
Impuesto a la renta a pagar	197,862.17	313,946.46	-	A
Participación a trabajadores a pagar	148,936.12	148,936.12	184,957.80	B
Total a pagar	346,798.29	462,882.58	184,957.80	C=A+B
Crédito tributario a favor objeto de devolución	-	-	94,046.37	D

Fuente: Investigación realizada.
Elaborado por: La autora (2020).

El crédito tributario por retenciones en la fuente del impuesto a la renta, así como, por el impuesto a la salida de divisas es susceptible de devolución de acuerdo al artículo 47 de la Ley de Régimen Tributario Interno y al artículo 162 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador, mismas que establecen que:

Art. 47.- Crédito Tributario y Devolución.- En el caso de que las retenciones en la fuente del impuesto a la renta sean mayores al impuesto causado o no exista impuesto causado, conforme

la declaración del contribuyente, éste podrá solicitar el pago en exceso, presentar su reclamo de pago indebido o utilizarlo directamente como crédito tributario sin intereses en el impuesto a la renta que cause en los ejercicios impositivos posteriores y hasta dentro de 3 años contados desde la fecha de la declaración (...) (Ley de Régimen Tributario Interno, 2018, pág. 54).

Primer artículo innumerado a continuación del artículo 162 (...) Podrá ser utilizado como crédito tributario, que se aplicará para el pago del impuesto a la renta del propio contribuyente, de los 5 últimos ejercicios fiscales, los pagos realizados por concepto de impuesto a la salida de divisas en la importación de las materias primas, insumos y bienes de capital con la finalidad de que sean incorporados en procesos productivos. Las materias primas, insumos y bienes de capital a los que hace referencia este artículo, serán los que consten en el listado que para el efecto establezca el Comité de Política Tributaria (Ley Reformatoria para la equidad tributaria en el Ecuador, 2016, pág. 14).

Segundo artículo innumerado a continuación del artículo 162 (...) Los pagos por impuesto a la salida de divisas, susceptibles de ser considerados como crédito tributario para el pago del impuesto a la renta, de conformidad con el artículo anterior, que no hayan sido utilizados como tal respecto del ejercicio fiscal en que se generaron o respecto de los cuatro ejercicios fiscales posteriores, podrán ser objeto de devolución por parte del Servicio de Rentas Internas, previa solicitud del sujeto pasivo (Ley Reformatoria para la equidad tributaria en el Ecuador, 2016, pág. 14).

- **Etapas 6: Comparación de los planes**

Luego de haber evaluados los escenarios de forma independiente, dentro de esta etapa se analizó y comparó los escenarios alternativos con la finalidad de determinar la planificación tributaria adecuada para la compañía.

Se obtuvo como resultado que en la relación costo / beneficio el escenario tres presenta una relación superior con un índice de 1.15; el margen de rentabilidad neta es de 13.24% por encima de los escenarios 1 y 2; y el flujo de efectivo a desprenderse es menor en el escenario 3 con respecto a los escenarios 1 y 2, conservando un activo recuperable mediante solicitud de devolución de impuestos por USD. 94,046.37, a continuación análisis comparativo aplicado:

Tabla 62. Análisis comparativo de los escenarios

Detalle	Escenario	Escenario	Escenario	Análisis comparativo
	1	2	3	
Relación costo - beneficio	1.11	1.09	1.15	En cada análisis efectuado el escenario 3 es el plan con mayor eficiencia económica
Margen de rentabilidad neta	10.09%	8.19%	13.24%	
Flujo de efectivo (total a pagar)	346,798.29	462,882.58	184,957.80	
Activos recuperables (crédito tributario)	-	-	94,046.37	

Fuente: Investigación realizada.
Elaborado por: La autora (2020).

- **Etapa 7: Estimación de las probabilidades de éxito de los planes**

Esta etapa consiste en realizar un análisis del riesgo implícito (éxito o fracaso) en las alternativas propuestas. Al efecto, se ha dispuesto una matriz de estimación de probabilidades de éxito de las alternativas propuestas y los posibles niveles de riesgo para la compañía.

Tabla 63. Escenario 1: Análisis de probabilidades de éxito y de riesgo

Deducción, beneficio o incentivo tributario planificado	Escenario 1							
	Probabilidad de éxito				Niveles de riesgo			
	Alto	Medio	Bajo	Nulo	Alto	Medio	Bajo	Nulo
Incremento neto de empleo				X				X
Deducción por contratación de medicina prepagada a trabajadores				X				X
Deducción por personal discapacitado				X				X
Pérdidas por bajas de inventarios (destrucción de medicamentos)				X	X			
Pérdidas por deterioro producto del ajuste realizado para alcanzar el valor neto de realización del inventario				X			X	
Gastos relacionados con el uso de vehículos superiores a USD 35.000 de acuerdo a la base de datos del SRI, considerando la proporción no deducible				X	X			
Impuesto a la salida de divisas utilizado como crédito tributario para el pago del impuesto a la renta				X				X
Amortización de pérdidas tributarias de ejercicios fiscales anteriores				X				X

Fuente: Investigación realizada.
Elaborado por: La autora (2020).

En el escenario 1, los niveles de riesgo son altos, debido a que, el resultado de la liquidación del impuesto renta considera prácticas que no cumplen con la normativa tributaria establecida para el efecto; lo que puede resultar en una determinación tributaria por el impuesto no liquidado a la administración tributaria, sumando las multas, intereses y recargos que se determinen; este escenario se planteó con la finalidad de evidenciar a la administración de la compañía la necesidad de una planificación tributaria para evitar riesgos innecesarios; por cuanto, no se considera un escenario favorable para la compañía.

Tabla 64. Escenario 2: Análisis de probabilidades de éxito y de riesgo

Deducción, beneficio o incentivo tributario planificado	Escenario 2							
	Probabilidad de éxito				Niveles de riesgo			
	Alto	Medio	Bajo	Nulo	Alto	Medio	Bajo	Nulo
Incremento neto de empleo				X				X
Deducción por contratación de medicina prepagada a trabajadores				X				X
Deducción por personal discapacitado				X				X
Pérdidas por bajas de inventarios (destrucción de medicamentos)				X				X
Pérdidas por deterioro producto del ajuste realizado para alcanzar el valor neto de realización del inventario				X				X
Gastos relacionados con el uso de vehículos superiores a USD 35.000 de acuerdo a la base de datos del SRI, considerando la proporción no deducible				X				X
Impuesto a la salida de divisas utilizado como crédito tributario para el pago del impuesto a la renta				X				X
Amortización de pérdidas tributarias de ejercicios fiscales anteriores				X				X

Fuente: Investigación realizada.
Elaborado por: La autora (2020).

El escenario 2, se planteó en base a las prácticas de la compañía (escenario 1), con un adecuado cumplimiento de la normativa legal, con la finalidad de disminuir los niveles de riesgo ante la administración tributaria, por cuanto, en esta alternativa el riesgo implícito es nulo. Sin embargo, de acuerdo a la evaluación de los planes, este escenario es el más costoso (mayor valor a pagar al fisco) y de menor margen de rentabilidad, por lo que no se considera un escenario favorable para la compañía.

Finalmente, el escenario 3 presenta una alta probabilidad de éxito en cada una de sus operaciones proyectadas, así como, también un bajo nivel de riesgo ante la administración tributaria, lo que resulta favorable para la compañía debido a que, este plan es el de mayor ahorro impositivo y mayor margen de rentabilidad neta.

Tabla 65. Escenario 3: Análisis de probabilidades de éxito y de riesgo

Deducción, beneficio o incentivo tributario planificado	Escenario 3							
	Probabilidad de éxito				Niveles de riesgo			
	Alto	Medio	Bajo	Nulo	Alto	Medio	Bajo	Nulo
Incremento neto de empleo	X						X	
Deducción por contratación de medicina prepagada a trabajadores	X						X	
Deducción por personal discapacitado	X						X	
Pérdidas por bajas de inventarios (destrucción de medicamentos)	X							X
Pérdidas por deterioro producto del ajuste realizado para alcanzar el valor neto de realización del inventario	X						X	
Gastos relacionados con el uso de vehículos superiores a USD 35.000 de acuerdo a la base de datos del SRI, considerando la proporción no deducible	X							X
Impuesto a la salida de divisas utilizado como crédito tributario para el pago del impuesto a la renta	X							X
Amortización de pérdidas tributarias de ejercicios fiscales anteriores	X							X

Fuente: Investigación realizada.
Elaborado por: La autora (2020).

• Etapa 8: Elección del mejor plan

Esta etapa consiste en seleccionar la opción más óptima entre las alternativas propuestas, para lo cual, se considera como información relevante el escenario con mejor beneficio económico y con el menor riesgo inherente.

Tabla 66. Elección del mejor escenario

Resumen de resultados	Escenario 1	Escenario 2	Escenario 3	Referencia
Total ingresos	6,046,766.43	6,046,766.43	6,046,766.43	A
Costos y gastos	-5,053,858.97	-5,053,858.97	-4,813,714.41	B
Gasto participación a trabajadores	-148,936.12	-148,936.12	-184,957.80	C
Gastos impuesto a la renta corriente	-257,725.16	-373,809.45	-205,961.18	D
Gasto (ingreso) impuesto a la renta diferido	23,845.63	24,974.14	-41,652.75	E
Utilidad neta del periodo	610,091.80	495,136.03	800,480.29	F=A-B-C-D-E
Relación costo - beneficio	1.11	1.09	1.15	G=A/(B+C+D+E)
Análisis de rentabilidad neta	10.09%	8.19%	13.24%	H=F/A

Fuente: Investigación realizada.
Elaborado por: La autora (2020).

El escenario elegido para la aplicación de la planificación tributaria en la compañía farmacéutica ABC S.A., es el escenario 3, debido a que es la alternativa de mayor eficiencia económica y de menor riesgo implícito; los beneficios aplicados permiten a la compañía conservar flujo de dinero para sus operaciones y la posibilidad de solicitar la devolución de impuestos sobre el crédito tributario a favor o en su defecto compensarlo con los impuestos causados en los siguientes periodos.

- **Etapa 9: Comprobación del plan elegido**

Esta etapa consiste en analizar el escenario elegido con técnicos, asesores externos y el departamento financiero de la compañía con la finalidad de validar el plan seleccionado y los criterios aplicados, a efectos de obtener una mayor probabilidad de éxito.

El plan elegido para el desarrollo de la planificación tributaria en la compañía farmacéutica ABC S.A., es el escenario 3, la proyección de las operaciones, cálculos y análisis efectuados fueron revisados y avalados por el departamento financiero de la compañía, por lo cual, se procedió a dar paso a la propuesta del plan elegido a la administración de la compañía.

- **Etapa 10: Proposición del mejor plan**

Una vez comprobado el plan elegido, corresponde proponer a la administración de la compañía la planificación tributaria seleccionada. La propuesta debe transmitir las deducciones, beneficios e incentivos tributarios planificados, así como, la probabilidad de éxito y el nivel de riesgo implícito; la propuesta debe contener la siguiente información:

- a) Diseño de los planes alternativos
- b) Análisis realizado a las alternativas propuestas
- c) Resultados obtenidos en cada alternativa
- d) Criterios utilizados para seleccionar el mejor plan

Después de haber sido presentada y analizada la propuesta de planificación tributaria, la compañía farmacéutica ABC S.A., resolvió aprobar la aplicación de la planificación tributaria para el ejercicio fiscal 2019 bajo el escenario 3.

- **Etapa 11: Supervisión del plan**

El cumplimiento de la planificación tributaria debe ser objeto de supervisión al menos una vez en el periodo planificado, debido a que existen factores que pueden alterar la propuesta y sus resultados, estos factores pueden ser propios de la compañía (internos) o cambios en la normativa tributaria (externos), por lo cual, la planificación tributaria inicialmente planteada deberá ser ajustada a los cambios en el entorno.

La planificación tributaria planteada a la compañía farmacéutica ABC S.A., se supervisó en el mes de noviembre de 2019, y se confirmó que las operaciones proyectadas y resultados esperados se mantienen.

3.5. Análisis e interpretación de los resultados

La planificación tributaria es una herramienta que, siendo bien utilizada por las empresas y administradores puede generar a las compañías importantes beneficios económicos; y, si bien genera a la propia compañía mayor rentabilidad y eficiencia económica también genera crecimiento en el entorno social, debido a que, esto implica un crecimiento para las empresas, su sector económico y el país, lo cual conlleva también a la generación de empleo y crecimiento en la calidad de vida de sus trabajadores.

La presente investigación ha demostrado que la planificación tributaria influye de manera positiva en el tratamiento del impuesto a la renta y genera eficiencia económica en los resultados de las compañías farmacéuticas del Ecuador; el resultado obtenido en el desarrollo de la planificación tributaria demuestra que la compañía objeto de análisis cuenta con una alta probabilidad de éxito en sus operaciones, siendo aceptada para su aplicación en el ejercicio propuesto; muestra un importante ahorro fiscal, eficiencia en la relación costo / beneficio, rentabilidad neta y liquidez; confirma que los fundamentos teóricos planteados (principios, elementos, límites, etapas y estudios de referencia) se acoplan a las empresas de acuerdo a su perfil tributario, por lo que, se considera adecuado replicar este tipo de investigación para otros sectores económicos y determinar su influencia en cada sector de la economía.

En resumen, la planificación tributaria engloba las posibilidades tributarias que pueden elegir las empresas en un periodo económico, permitiendo a los administradores, directores, socios, accionistas y demás usuarios tomar decisiones oportunamente de manera adecuada, sustentada e informada.

Capítulo IV

Conclusiones y recomendaciones

4.1. Conclusiones

- El sector farmacéutico es importante en la economía del Ecuador y en el sistema de la salud del país; debido a que, las compañías de este sector económico han tenido un importante crecimiento durante los últimos años, por el incremento del gasto público que ha realizado el gobierno en la salud, convirtiéndose de esta manera en su principal cliente.
- La planificación tributaria es una herramienta financiera que influye de manera positiva en las compañías del sector farmacéutico del Ecuador, permite a los administradores determinar alternativas para generar eficiencia económica en el tratamiento del impuesto a la renta; direcciona a las empresas hacia escenarios óptimos, de mayor probabilidad de éxito y de menor riesgo implícito; así como, al oportuno cumplimiento de las obligaciones tributarias y promueve a los contribuyentes al cumplimiento ético de la normativa legal evitando caer en faltas como elusión y/o evasión fiscal.
- El desarrollo de la planificación tributaria mediante una guía de referencia para el sector farmacéutico contemplando los elementos, principios y etapas de la planificación tributaria, proporciona mayor facilidad para proyectar las operaciones y sustentar los beneficios económicos aplicables para las compañías.
- El perfil tributario determinado para las compañías del sector farmacéutico proporciona una base de referencia sobre los beneficios, deducciones e incentivos tributarios a las que pueden acceder las compañías farmacéuticas de acuerdo a la normativa tributaria vigente para el cierre del ejercicio fiscal 2019, para la determinación y tratamiento del impuesto a la renta.
- Los resultados obtenidos en la presente investigación concluyen que la planificación tributaria logra la eficiencia económica en el tratamiento del impuesto a la renta en las compañías del sector farmacéutico; permite sustentar los beneficios tributarios con la finalidad de evitar multas, sanciones y/o determinaciones tributarias.

4.2. Recomendaciones

- Gestionar la aplicación de la planificación tributaria, puesto que, permite mejorar los beneficios económicos y disminuir los niveles de riesgo por no cumplir los lineamientos y condiciones establecidos en la normativa tributaria.
- Analizar la normativa tributaria con la finalidad de evitar caer en faltas como la omisión y/o evasión fiscal, debido a que pueden ser considerados delitos de defraudación fiscal penados por el Código Orgánico Integral Penal.
- Es indispensable estudiar las bases teóricas y fundamentales de la planificación tributaria para su ejecución; por lo que, se recomienda tomar como referencia la guía planteada en la presente investigación, debido a que contempla el perfil tributario de las compañías farmacéuticas y las bases teóricas y fundamentales necesarias para su desarrollo.
- Evaluar el riesgo implícito y las posibilidades de éxito de la planificación es indispensable para la toma de decisiones, por lo que, ningún procedimiento de la planificación tributaria debe ser omitido.

Bibliografía

- Aranda Pazmiño, C. E. (2016). *La planificación tributaria como un instrumento idóneo para maximizar los beneficios económicos: caso del subsector avícola*. Quito: Tesis (Maestría en Planificación Tributaria y Fiscalidad Internacional). Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador. Área de Derecho. Recuperado el 01 de Diciembre de 2019, de <http://repositorio.uasb.edu.ec/handle/10644/5679>
- Asamblea Constituyente. (2016). *Ley Reformatoria para la equidad tributaria en el Ecuador*. Quito: Séptimo suplemento del Registro Oficial No. 913 del 30 de diciembre de 2016.
- Asamblea Costituyente. (2008). *Constitución de la República del Ecuador*. Quito: Registro Oficial 449 del 20 de octubre de 2008.
- Asamblea Nacional. (2010). *Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones*. Quito: Registro Oficial 056.
- Asamblea Nacional. (2014). *Código Orgánico Integral Penal*. Quito: Registro Oficial No. 180 del 10 de febrero de 2014.
- Asencio Cristóbal, L., González Ascencio, E., & Lozano Robles, M. (2017). El inventario como determinante en la rentabilidad de las distribuidoras farmacéuticas. *Retos - Revista de Ciencias de la Administración y Economía*, 7(13), 123-142. Recuperado el 15 de Agosto de 2019, de http://scielo.senescyt.gob.ec/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1390-86182017000100231
- Ashikuzzaman. (30 de Noviembre de 2019). *Análisis de costo-beneficio y biblioteca*. Obtenido de Library & Information Science Academic Blog: <http://www.lisbdnet.com/cost-benefit-analysis-library/>
- Baez Arguello, T. (2019). *Planificación tributaria, herramienta fundamental en todo negocio*. Recuperado el 17 de Agosto de 2019, de <https://www.elnuevodiario.com.ni/economia/403263-planificacion-tributaria-herramienta-fundamental-t/>
- Carpio Rivera, R. (2012). La planificación tributaria internacional. *Revista Retos*(3), 53-67. Recuperado el 17 de Agosto de 2019, de <https://reunir.unir.net/bitstream/handle/123456789/5966/La%20planificaci%c3%b3n%20tributaria%20internacional.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
- Congreso Nacional. (1999). *Ley de Compañías*. Quito: Registro Oficial 312 del 05 de noviembre de 1999.

- Congreso Nacional del Ecuador. (2005). *Código Tributario*. Quito: Registro Oficial Suplemento 38 del 14 de junio de 2005.
- Congreso Nacional del Ecuador. (2005). *Ley de Medicamentos Genéricos de Uso Humano*. Quito: Registro Oficial 162 del 09 de diciembre de 2005.
- Congreso Nacional del Ecuador. (2006). *Ley Orgánica de Salud*. Quito: Registro Oficial Suplemento 423 del 22 diciembre de 2006.
- Congreso Nacional del Ecuador. (2018). *Ley de Régimen Tributario Interno*. Quito: Registro Oficial Suplemento 463, del 17 de noviembre de 2004.
- ESPAE. (Mayo de 2018). Industria Farmacéutica. *Estudios Industriales*, 39. Recuperado el 12 de Agosto de 2019, de <http://www.espae.espol.edu.ec/wp-content/uploads/documentos/IndustriaFarmaceutica.pdf>
- Galarraga Dolande, A. (2002). *Fundamentos de planificación tributaria*. Caracas, Venezuela: Editorial Hp.
- Hernández, R., Fernández, C., & Baptista, M. (2010). *Metodología de la Investigación* (Quinta ed.). México D.F.: McGraw-Hill Interamericana Editores, S.A. de C.V.
- Ibett Jácome, L., & Orly Carvache, F. (2017). Análisis del costo - beneficio una herramienta de gestión. *Contribuciones a la Economía*. Recuperado el 30 de Noviembre de 2019, de <http://www.eumed.net/ce/2017/2/costo-beneficio.html>
- Jiménez, J., Podestá, A., & de Chile, S. (2009). *Inversión, incentivos fiscales y gastos tributarios en América Latina*. Santiago de Chile: Publicación de las Naciones Unidas, ISSN versión impresa 1680-8843 ISSN versión electrónica 1680-8851. Obtenido de <http://proyectos.andi.com.co/czf/Documents/Documentos%20de%20Interes/Microsoft%20Word%20-%20Inversi%C3%B3n,%20Incentivos%20fiscales%20en%20America%20Latina%20Cepal%20Documento.pdf>
- Lledó, P. (2003). Análisis de sensibilidad. *MasConsulting*, 3-18. Recuperado el 30 de Noviembre de 2019, de <http://pablolledo.com/content/articulos/03-03-06-Sensibilidad-Lledo.PDF>
- López López, K. R. (2017). *La planificación tributaria como herramienta financiera para la toma de decisiones en el sector inmobiliario*. Quito: Tesis (Maestría en Tributación). Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador. Área de Derecho. Recuperado el 30 de Noviembre de 2019, de <http://repositorio.uasb.edu.ec/handle/10644/5835>
- Mena, R., Narváez, C., & Erazo, J. (Junio de 2019). La planificación tributaria como herramienta financiera para la optimización de los recursos empresariales. *Visionario Digital*, 3(2.1), 6-34. Recuperado el 29 de Octubre de 2019, de

- <http://cienciadigital.org/revistacienciadigital2/index.php/VisionarioDigital/article/view/540>
- Mete, M. R. (2014). Valor actual neto y tasa de retorno: su utilidad como herramientas para el análisis y evaluación de proyectos de inversión. *Instituto de Investigacion en Ciencias Económicas y Financieras Universidad La Salle - Bolivia*, 7, 67-85. Recuperado el 30 de Noviembre de 2019, de http://www.scielo.org.bo/pdf/rfer/v7n7/v7n7_a06.pdf
- Morelos Gómez, J., Fontalvo Herrera, T. J., & de la Hoz Granadillo, E. (2012). Análisis de los indicadores financieros en las sociedades portuarias de Colombia. *Entramado*, 8(1), 14-26. Obtenido de <https://www.redalyc.org/pdf/2654/265424601002.pdf>
- Nava Rosillón, M. A. (2009). Análisis financiero: una herramienta clave para una gestión financiera eficiente. *Revista Venezolana de Gerencia*, 14(48), 606-628. Obtenido de <https://www.redalyc.org/pdf/290/29012059009.pdf>
- Ortiz-Prado, E., Galarza, C., Cornejo León, F., & Ponce, J. (2014). Acceso a medicamentos y situación del mercado farmacéutico en Ecuador. *Revista Panamericana de Salud Pública*, 36(1), 57-62. Recuperado el 12 de Agosto de 2019, de <https://www.scielosp.org/pdf/rpsp/2014.v36n1/57-62/es>
- Presidencia de la República. (2018). *Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno*. Quito: Registro Oficial Suplemento 209 del 08 de junio de 2010.
- Presidencia de la República del Ecuador. (2010). *Reglamentos al Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones*. Quito: Registro Oficial No. 351.
- Presidente de la República. (2008). *Reglamento para la aplicación del Impuesto a la Salida de Divisas*. Quito: Registro Oficial Suplemento No. 336 del 14 de mayo de 2008.
- R. Arturo. (30 de Noviembre de 2019). *¿Qué es el análisis costo-beneficio?* Obtenido de Crece Negocios: <https://www.crecenegocios.com/analisis-costo-beneficio/>
- Rivas Coronado, N., & Vergara Hernández, S. (2000). *Planificación Tributaria, Conceptos, Teoría y Factores a Considerar*. (Primera ed.). Santiago de Chile: Editorial Magril Limitada, Texto Refundido del IRS Español.
- Sanandrés Álvarez, L. G., Ramírez Garrido, R. G., & Sánchez Chávez, R. F. (2019). La planificación tributaria como herramienta para mejorar los procesos en las organizaciones. *Revista Observatorio de la Economía Latinoamericana*. Recuperado el 01 de Diciembre de 2019, de <https://www.eumed.net/rev/oel/2019/04/planificacion-tributaria-organizaciones.html>
- SCPM. (Diciembre de 2015). Estudio de Mercado Sector Farmacéutico Ecuatoriano. *Superintendencia de Control del Poder de Mercado*, 42. Recuperado el 13 de Agosto de

- 2019, de <http://www.scpm.gob.ec/sitio/wp-content/uploads/2019/01/Estudio-de-mercado-en-el-sector-farmaceutico.pdf>
- Vélez Pareja, I. (2003). Análisis de sensibilidad (Análisis de sensibilidad). *ELibrary de SSRN*. Recuperado el 30 de Noviembre de 2019, de https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=986887
- Vergara Hernández, S. (30 de Noviembre de 2019). *Elementos Jurídicos para la Planificación Tributaria*. Obtenido de Centro de Estudios Tributarios Universidad de Chile: https://www.cetuchile.cl/reportetributario/17/UCHILE_EJPT.pdf
- Villasmil Molero, M. (2016). La planificación tributaria: Herramienta legítima del contribuyente en la gestión empresarial. *Edición No. 20*, 121-128. Recuperado el 20 de Agosto de 2019, de <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=6154121>
- Wild, J., Subramanyam, K., & Halsey, R. (2007). *Análisis de Estados Financieros*. México, D. F.: McGraw-Hill/Interamericana Editores, S.A. DE C.V.
- Wolterskluwer. (2019). *Planificación fiscal*. Recuperado el 17 de Agosto de 2019, de <http://guiasjuridicas.wolterskluwer.es>
- Zapata Sánchez, J. M. (2014). *La planificación tributaria como mecanismo para lograr la eficiencia económica en el tratamiento del impuesto a la renta de las sociedades dedicadas al turismo receptivo en el Ecuador*. Quito: Tesis (Maestría en Tributación). Universidad Andina Simón Bolívar. Área de Derecho. Recuperado el 22 de Agosto de 2019, de <http://repositorio.uasb.edu.ec/handle/10644/4078>

Anexos

Anexo 1. Glosario

- **Capítulo V, Art. 165 de la Ley Orgánica de Salud.- De los establecimientos farmacéuticos.-** Para fines legales y reglamentarios, son establecimientos farmacéuticos los laboratorios farmacéuticos, casas de representación de medicamentos, distribuidoras farmacéuticas, farmacias y botiquines, que se encuentran en todo el territorio nacional.
- **Botiquines.-** Son establecimientos farmacéuticos autorizados para expender al público, únicamente la lista de medicamentos y otros productos que determine la autoridad sanitaria nacional; funcionarán en zonas rurales en las que no existan farmacias y deben cumplir en todo tiempo con prácticas adecuadas de almacenamiento.
- **Casas de representación.-** Son los establecimientos farmacéuticos autorizados para realizar promoción médica, importación y venta al por mayor a terceros de los productos elaborados por sus representados. Deben cumplir con buenas prácticas de almacenamiento y distribución determinadas por la autoridad sanitaria nacional. Requieren para su funcionamiento de la dirección técnica responsable de un profesional químico farmacéutico o bioquímico farmacéutico.
- **Distribuidoras farmacéuticas.-** Son establecimientos farmacéuticos autorizados para realizar importación, exportación y venta al por mayor de medicamentos en general de uso humano, especialidades farmacéuticas, productos para la industria farmacéutica, auxiliares médico-quirúrgico, dispositivos médicos, insumos médicos, cosméticos y productos higiénicos. Deben cumplir con las buenas prácticas de almacenamiento y distribución determinadas por la autoridad sanitaria nacional. Funcionarán bajo la representación y responsabilidad técnica de un químico farmacéutico o bioquímico farmacéutico.
- **Farmacias.-** Son establecimientos farmacéuticos autorizados para la dispensación y expendio de medicamentos de uso y consumo humano, especialidades farmacéuticas, productos naturales procesados de uso medicinal, productos biológicos, insumos y dispositivos médicos, cosméticos, productos dentales, así como para la preparación y venta de fórmulas oficinales y magistrales. Deben cumplir con buenas prácticas de farmacia. Requieren para su funcionamiento la dirección técnica y responsabilidad de un profesional químico farmacéutico o bioquímico farmacéutico.
- **Laboratorios farmacéuticos.-** Son establecimientos farmacéuticos autorizados para producir o elaborar medicamentos en general, especialidades farmacéuticas, biológicos

de uso humano o veterinario; deben cumplir las normas de buenas prácticas de manufactura determinadas por la autoridad sanitaria nacional; y, estarán bajo la dirección técnica de químicos farmacéuticos o bioquímicos farmacéuticos. (...)

Anexo 2. Selección de deducciones, beneficios e incentivos tributarios para las compañías farmacéuticas

Normativa tributaria		Tipo	Deducción, beneficio e incentivo tributario	¿Aplica al sector farmacéutico?
Art. LRTI	Art. RLRTI			
9 (1)	15	Exención de Ingresos	Los dividendos y utilidades, calculados después del pago del impuesto a la renta, distribuidos por sociedades nacionales o extranjeras residentes en el Ecuador, a favor de otras sociedades nacionales o extranjeras, o de personas naturales no residentes en el Ecuador.	No
9 (2)	16	Exención de Ingresos	Los obtenidos por las instituciones del Estado y por las empresas públicas reguladas por la Ley Orgánica de Empresas Públicas.	No
9 (3)	17	Exención de Ingresos	Aquellos exonerados en virtud de convenios internacionales.	Sí
9 (4)	---	Exención de Ingresos	Bajo condición de reciprocidad, los de los estados extranjeros y organismos internacionales, generados por los bienes que posean en el país.	No
9 (5)	19	Exención de Ingresos	Los de las instituciones de carácter privado sin fines de lucro legalmente constituidas, definidas como tales en el Reglamento; siempre que sus bienes e ingresos se destinen a sus fines específicos y solamente en la parte que se invierta directamente en ellos.	No
9 (6)	---	Exención de Ingresos	Los intereses percibidos por personas naturales por sus depósitos de ahorro a la vista pagados por entidades del sistema financiero del país.	No
9 (7)	22	Exención de Ingresos	Los que perciban los beneficiarios del Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social, por toda clase de prestaciones que otorga esta entidad; las pensiones patronales jubilares conforme el Código del Trabajo; y, los que perciban los miembros de la Fuerza Pública del ISSFA y del ISSPOL; y, los pensionistas del Estado.	No
9 (8)	---	Exención de Ingresos	Los percibidos por los institutos de educación superior estatales, amparados por la Ley de Educación Superior.	No
9 (10)	---	Exención de Ingresos	Los provenientes de premios de loterías o sorteos auspiciados por la Junta de Beneficencia de Guayaquil y por Fe y Alegría.	No
9 (11)	21	Exención de Ingresos	Los viáticos que se conceden a los funcionarios y empleados de las instituciones del Estado; el rancho que perciben los miembros de la Fuerza Pública; los gastos de viaje, hospedaje y alimentación, debidamente soportados con los documentos respectivos, que reciban los funcionarios, empleados y trabajadores del sector privado, por razones inherentes a su función y cargo.	No

Normativa tributaria		Tipo	Deducción, beneficio e incentivo tributario	¿Aplica al sector farmacéutico?
Art. LRTI	Art. RLRTI			
9 (11) párr. 1	---	Exención de Ingresos	Las Décima Tercera y Décima Cuarta Remuneraciones	No
9 (11) párr. 2	23	Exención de Ingresos	Las asignaciones o estipendios que, por concepto de becas para el financiamiento de estudios, especialización o capacitación en Instituciones de Educación Superior y entidades gubernamentales nacionales o extranjeras y en organismos internacionales otorguen el Estado, los empleadores, organismos internacionales, gobiernos de países extranjeros y otros.	No
9 (11) párr. 3	---	Exención de Ingresos	Los obtenidos por los trabajadores por concepto de bonificación de desahucio e indemnización por despido intempestivo, en la parte que no exceda a lo determinado por el Código de Trabajo (...).	No
9 (12)	---	Exención de Ingresos	Los ingresos percibidos por personas mayores de sesenta y cinco años de edad, en un monto equivalente a una fracción básica gravada con tarifa cero de impuesto a la renta.	No
9 (12) párr. 1	---	Exención de Ingresos	Los obtenidos por personas con discapacidad, debidamente calificadas por el organismo competente, hasta por un monto equivalente al doble de la fracción básica gravada con tarifa cero de impuesto a la renta.	No
9 (13)	---	Exención de Ingresos	Los provenientes de inversiones no monetarias efectuadas por sociedades que tengan suscritos con el Estado contratos de prestación de servicios para la exploración y explotación de hidrocarburos (...).	No
9 (14)	18	Exención de Ingresos	Los generados por la enajenación ocasional de inmuebles.	Sí
9 (15)	---	Exención de Ingresos	Los ingresos que obtengan los fideicomisos mercantiles, siempre que no desarrollen actividades empresariales u operen negocios en marcha (...).	No
9 (15.1)	---	Exención de Ingresos	Los rendimientos y beneficios obtenidos por personas naturales y sociedades, residentes o no en el país, por depósitos a plazo fijo en instituciones financieras nacionales (...).	No
9 (16)	---	Exención de Ingresos	Las indemnizaciones que se perciban por seguros, exceptuando los provenientes del lucro cesante.	Sí
9 (17)	Segundo art. Innumerado después del 23	Exención de Ingresos	Los intereses pagados por trabajadores por concepto de préstamos realizados por la sociedad empleadora para que el trabajador adquiriera acciones o participaciones de dicha empleadora, mientras el empleado conserve la propiedad de tales acciones.	Sí
9 (18)	Tercer art. Innumerado después del 23	Exención de Ingresos	La compensación económica para el salario digno.	No
9 (19)	---	Exención de Ingresos	Los ingresos percibidos por las organizaciones previstas en la Ley de Economía Popular y Solidaria siempre y cuando las utilidades obtenidas sean reinvertidas en la propia organización.	No
9 (20)	---	Exención de Ingresos	Los excedentes percibidos por los miembros de las organizaciones previstas en la Ley de Economía Popular y Solidaria, conforme las definiciones del numeral anterior.	No

Normativa tributaria		Tipo	Deducción, beneficio e incentivo tributario	¿Aplica al sector farmacéutico?
Art. LRTI	Art. RLRTI			
9 (21)	---	Exención de Ingresos	Las transferencias económicas directas no reembolsables que entregue el Estado a personas naturales y sociedades dentro de planes y programas de agroforestería, reforestación y similares creados por el Estado.	No
9 (22)	---	Exención de Ingresos	Los rendimientos financieros originados en la deuda pública ecuatoriana.	No
9 (23)	---	Exención de Ingresos	Las rentas originadas en títulos representativos de obligaciones de 360 días calendario o más emitidos para el financiamiento de proyectos públicos desarrollados en asociación público-privada y en las transacciones que se practiquen respecto de los referidos títulos	No
9 (24)	---	Exención de Ingresos	Las utilidades que perciban las sociedades domiciliadas o no en Ecuador y las personas naturales, ecuatorianas o extranjeras, residentes o no en el país, provenientes de la enajenación directa o indirecta de acciones, participaciones, otros derechos representativos de capital u otros derechos que permitan la exploración, explotación, concesión o similares, de sociedades domiciliadas o establecimientos permanentes en Ecuador (...).	Sí
9,1	Primer art. Innumerado después del 23	Exoneración de pago del impuesto a la renta	Las sociedades que se constituyan a partir de la vigencia del Código de la Producción así como también las sociedades nuevas que se constituyeren por sociedades existentes, con el objeto de realizar inversiones nuevas y productivas, gozarán de una exoneración del pago del impuesto a la renta durante cinco años (...).	Sí
9,2	Primer art. Innumerado después del 23	Exoneración de pago del impuesto a la renta	En el caso de inversiones nuevas y productivas en los sectores económicos determinados como industrias básicas de conformidad con la Ley, la exoneración del pago del impuesto a la renta se extenderá a diez (10) años (...).	No
9,3	---	Exoneración de pago del impuesto a la renta	Las sociedades que se creen o estructuren en el Ecuador para el desarrollo de proyectos públicos en asociación público-privada ("APP"), gozarán de una exoneración del pago del impuesto a la renta durante el plazo de diez años contados a partir del primer ejercicio fiscal en el que se generen ingresos operacionales establecidos dentro del objeto de la APP (...).	No
9,4	---	Exoneración de pago del impuesto a la renta	Los ingresos obtenidos por los sujetos pasivos que realicen actividades exclusivas de cualquier tecnología digital libre que incluya valor agregado ecuatoriano (...).	No
9,5	---	Exoneración de pago del impuesto a la renta	Las entidades del sector financiero popular y solidario resultantes de procesos de fusión de cooperativas de los dos últimos segmentos que formen parte del referido sector y que cumplan con los requisitos y condiciones establecidas por la Junta de Política y Regulación Monetaria y Financiera, gozarán de una exoneración del pago del impuesto a la renta durante cinco años (...).	No

Normativa tributaria		Tipo	Deducción, beneficio e incentivo tributario	¿Aplica al sector farmacéutico?
Art. LRTI	Art. RLRTI			
9,6	Cuarto art. Innumera do después del 23	Exoneración de pago del impuesto a la renta	Las nuevas microempresas que inicien su actividad económica a partir de la vigencia de la Ley Orgánica para la Reactivación de la Economía, Fortalecimiento de la Dolarización y Modernización de la Gestión Financiera, gozarán de la exoneración del impuesto a la renta durante tres (3) años contados a partir del primer ejercicio fiscal en el que se generen ingresos operacionales	Sí
9,7	Quinto art. Innumera do después del 23	Exoneración de pago del impuesto a la renta	Los sujetos pasivos que sean administradores u operadores de una Zona Especial de Desarrollo Económico, estarán exonerados del pago del impuesto a la renta y su anticipo por los primeros 10 años (...).	No
10 (1)	28 (2)	Deducción para obtener la base imponible	Los costos y gastos imputables al ingreso, que se encuentren debidamente sustentados en comprobantes de venta que cumplan los requisitos establecidos en el reglamento correspondiente.	Sí
10 (2)	29 (1)	Deducción para obtener la base imponible	Los intereses de deudas contraídas con motivo del giro del negocio.	Sí
10 (2) párr. 2	28 (15)	Deducción para obtener la base imponible	Los costos o gastos derivados de contratos de arrendamiento mercantil o leasing, de acuerdo a la técnica contable pertinente.	Sí
10 (3)	28 (9)	Deducción para obtener la base imponible	Los impuestos, tasas, contribuciones, aportes al sistema de seguridad social obligatorio que soportare la actividad generadora del ingreso, con exclusión de los intereses y multas que deba cancelar el sujeto pasivo u obligado, por el retraso en el pago de tales obligaciones.	Sí
10 (4)	28 (1)	Deducción para obtener la base imponible	Las primas de seguros devengados en el ejercicio impositivo que cubran riesgos personales de los trabajadores y sobre los bienes que integran la actividad generadora del ingreso gravable (...).	Sí
10 (5)	28 (8)	Deducción para obtener la base imponible	Las pérdidas comprobadas por caso fortuito, fuerza mayor o por delitos que afecten económicamente a los bienes de la respectiva actividad generadora del ingreso, en la parte que no fuere cubierta por indemnización o seguro y que no se haya registrado en los inventarios (...).	Sí
10 (6)	28 (1)	Deducción para obtener la base imponible	Los gastos de viaje y estadía necesarios para la generación del ingreso (...).	Sí
10 (6-A)	30	Deducción para obtener la base imponible	Los gastos indirectos asignados desde el exterior a sociedades domiciliadas en el Ecuador por sus partes relacionadas, hasta un máximo del 5% de la base imponible del Impuesto a la Renta más el valor de dichos gastos (...).	Sí

Normativa tributaria		Tipo	Deducción, beneficio e incentivo tributario	¿Aplica al sector farmacéutico?
Art. LRTI	Art. RLRTI			
10 (7)	28 (6)	Deducción para obtener la base imponible	La depreciación y amortización, conforme a la naturaleza de los bienes (...).	Sí
10 (7) párr. 2	46 (13)	Deducción para obtener la base imponible	La depreciación y amortización que correspondan a la adquisición de maquinarias, equipos y tecnologías destinadas a la implementación de mecanismos de producción más limpia, a mecanismos de generación de energía de fuente renovable (solar, eólica o similares) o a la reducción del impacto ambiental de la actividad productiva, y a la reducción de emisiones de gases de efecto invernadero, se deducirán con el 100% adicional.	No
10 (8) y 11	46 (6)	Deducción para obtener la base imponible	La amortización de las pérdidas.	Sí
10 (9)	28 (1)	Deducción para obtener la base imponible	Los sueldos, salarios y remuneraciones en general; los beneficios sociales; la participación de los trabajadores en las utilidades; las indemnizaciones y bonificaciones legales y otras erogaciones impuestas por el Código de Trabajo.	Sí
10 (9) párr. 4	28 (1)	Deducción para obtener la base imponible	Las deducciones que correspondan a remuneraciones y beneficios sociales sobre los que se aporte al Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social, por incremento neto de empleos, debido a la contratación de trabajadores directos, se deducirán con el 100% adicional.	Sí
10 (9) párr. 5	46 (10)	Deducción para obtener la base imponible	Las deducciones que correspondan a remuneraciones y beneficios sociales sobre los que se aporte al Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social, por pagos a discapacitados o a trabajadores que tengan cónyuge o hijos con discapacidad, dependientes suyos, se deducirán con el 150% adicional.	Sí
10 (9) párr. 6	46 (10)	Deducción para obtener la base imponible	Las deducciones que correspondan a remuneraciones y beneficios sociales sobre los que se aporte al Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social, por pagos a adultos mayores y migrantes retornados mayores de 40 años se deducirán con el 150% adicional.	Sí
10 (10)	---	Deducción para obtener la base imponible	Las sumas que las empresas de seguros y reaseguros destinen a formar reservas matemáticas u otras dedicadas a cubrir riesgos en curso y otros similares.	No
10 (11)	28 (3)	Deducción para obtener la base imponible	Las provisiones para créditos incobrables originados en operaciones del giro ordinario del negocio, efectuadas en cada ejercicio impositivo a razón del 1% anual sobre los créditos comerciales concedidos en dicho ejercicio y que se encuentren pendientes de recaudación al cierre del mismo (...).	Sí
10 (12)	---	Deducción para obtener la base imponible	El impuesto a la renta y los aportes personales al seguro social obligatorio o privado que asuma el empleador por cuenta de sujetos pasivos que laboren para él, bajo relación de dependencia, cuando su	Sí

Normativa tributaria		Tipo	Deducción, beneficio e incentivo tributario	¿Aplica al sector farmacéutico?
Art. LRTI	Art. RLRTI			
			contratación se haya efectuado por el sistema de ingreso o salario neto.	
10 (12) párr. 2	46 (14)	Deducción para obtener la base imponible	Los empleadores tendrán una deducción adicional del 100% por los gastos de seguros médicos privados y/o medicina prepagada contratados a favor de sus trabajadores, siempre que la cobertura sea para la totalidad de los trabajadores.	Sí
10 (13)	28 (1)	Deducción para obtener la base imponible	Los pagos efectuados por concepto de desahucio y de pensiones jubilares patronales	Sí
10 (14)	---	Deducción para obtener la base imponible	Los gastos devengados y pendientes de pago al cierre del ejercicio.	Sí
10 (15)	---	Deducción para obtener la base imponible	Las erogaciones en especie o servicios a favor de directivos, funcionarios, empleados y trabajadores, siempre que se haya efectuado la respectiva retención en la fuente sobre la totalidad de estas erogaciones.	Sí
10 (16)	34	Deducción para obtener la base imponible	Las personas naturales podrán deducir, hasta en el 50% del total de sus ingresos gravados sin que supere un valor equivalente a 1.3 veces la fracción básica desgravada del impuesto a la renta de personas naturales, sus gastos personales sin IVA e ICE	No
10 (17.1)	46 (12)	Deducción para obtener la base imponible	Durante el plazo de 5 años, las micro, pequeñas y medianas empresas tendrán derecho a la deducción del 100% adicional de los gastos incurridos en capacitación técnica dirigida a investigación, desarrollo e innovación tecnológica, que mejore la productividad, y que el beneficio no supere el 5% del valor de los gastos efectuados por conceptos de sueldos y salarios del año (...).	No
10 (17.2)	46 (12)	Deducción para obtener la base imponible	Durante el plazo de 5 años, las micro, pequeñas y medianas empresas tendrán derecho a la deducción del 100% adicional de los gastos incurridos en gastos en la mejora de la productividad a través de asistencia técnica en desarrollo de productos mediante estudios y análisis de mercado y competitividad (...).	No
10 (17.3)	46 (12)	Deducción para obtener la base imponible	Durante el plazo de 5 años, las micro, pequeñas y medianas empresas tendrán derecho a la deducción del 100% adicional de los gastos incurridos en gastos de viaje, estadía y promoción comercial para el acceso a mercados internacionales (...).	No
10 (18.1)	---	Deducción para obtener la base imponible	Son deducibles los gastos de depreciación o amortización relacionados con el uso de vehículos utilizados en el ejercicio de la actividad económica generadora de la renta.	Sí
10 (18.2)	28 (15)	Deducción para obtener la	Son deducibles los gastos derivados de contratos de arrendamiento mercantil o leasing, de acuerdo a las normas y principios contables y financieros generalmente aceptados relacionados con el uso de	Sí

Normativa tributaria		Tipo	Deducción, beneficio e incentivo tributario	¿Aplica al sector farmacéutico?
Art. LRTI	Art. RLRTI			
		base imponible	vehículos utilizados en el ejercicio de la actividad económica generadora de la renta.	
10 (18.3)	29 (1)	Deducción para obtener la base imponible	Son deducibles los intereses pagados en préstamos obtenidos para la adquisición de vehículos utilizados en el ejercicio de la actividad económica generadora de la renta.	Sí
10 (18.4)	---	Deducción para obtener la base imponible	Son deducibles los tributos a la propiedad de los vehículos utilizados en el ejercicio de la actividad económica generadora de la renta.	Sí
10 (19)	28 (11)	Deducción para obtener la base imponible	Los costos y gastos por promoción y publicidad (...).	Sí
10 (20)	28 (16)	Deducción para obtener la base imponible	Las regalías, servicios técnicos, administrativos y de consultoría pagados por sociedades domiciliadas o no en Ecuador a sus partes relacionadas serán deducibles de acuerdo con los límites que para cada tipo o en su conjunto se establezca en el reglamento para la aplicación de esta Ley.	Sí
10 (21)	---	Deducción para obtener la base imponible	Los contribuyentes cuya actividad económica principal sea la operación de oficinas centralizadas de gestión de llamadas podrán deducir el 50% adicional de los gastos que efectúen por concepto de impuesto a los consumos especiales generado en los servicios de telefonía fija y móvil avanzada que contraten para el ejercicio de su actividad.	No
10 (22)	---	Deducción para obtener la base imponible	Los gastos por organización y patrocinio de eventos artísticos y culturales de conformidad con las excepciones, límites, segmentación y condiciones establecidas en el Reglamento.	No
10 (23)	---	Deducción para obtener la base imponible	Los aportes privados para el Fomento a las Artes y la Innovación en Cultura realizados por personas naturales o sociedades, siempre que no sea superior al 1% de los ingresos anuales percibidos en el ejercicio fiscal anterior.	No
10 (24)	28 (18)	Deducción para obtener la base imponible	Los sujetos pasivos que adquieran bienes o servicios a organizaciones de la economía popular y solidaria incluidos los artesanos que sean parte de dicha forma de organización económica que se encuentren dentro de los rangos para ser consideradas como microempresas, podrán aplicar una deducción adicional de hasta 10% respecto del valor de tales bienes o servicios.	Sí
Primer art. Innumerado después del 10.24	Primer art. Innumerado después del 28 (1)	Deducción para obtener la base imponible	Las pérdidas por deterioro producto del ajuste realizado para alcanzar el valor neto de realización del inventario, serán consideradas como no deducibles en el periodo en el que se registren contablemente; sin embargo, se reconocerá un impuesto diferido por este concepto, el cual podrá ser utilizado en el momento en	Sí

Normativa tributaria		Tipo	Deducción, beneficio e incentivo tributario	¿Aplica al sector farmacéutico?
Art. LRTI	Art. RLRTI			
			que se produzca la venta, baja o autoconsumo del inventario.	
Primer art. Innumerado después del 10.24	Primer art. Innumerado después del 28 (2)	Deducción para obtener la base imponible	Las pérdidas esperadas en contratos de construcción generadas por la probabilidad de que los costos totales del contrato excedan los ingresos totales del mismo, serán consideradas como no deducibles en el periodo en el que se registren contablemente; sin embargo, se reconocerá un impuesto diferido por este concepto, el cual podrá ser utilizado en el momento en que finalice el contrato, siempre y cuando dicha pérdida se produzca efectivamente.	No
Primer art. Innumerado después del 10.24	Primer art. Innumerado después del 28 (3)	Deducción para obtener la base imponible	La depreciación correspondiente al valor activado y actualización financiera de la provisión por concepto de desmantelamiento y otros costos posteriores asociados, conforme la normativa contable pertinente, serán considerados como no deducibles en el periodo en el que se registren contablemente (...).	No
Primer art. Innumerado después del 10.24	Primer art. Innumerado después del 28 (4)	Deducción para obtener la base imponible	El valor del deterioro de propiedades planta y equipo y otros activos no corrientes que sean utilizados por el contribuyente, será considerado como no deducible en el periodo en el que se registre contablemente; sin embargo, se reconocerá un impuesto diferido por este concepto, el cual podrá ser utilizado en el momento en que se transfiera el activo, se produzca la reversión del deterioro o a la finalización de su vida útil.	Sí
Primer art. Innumerado después del 10.24	Primer art. Innumerado después del 28 (5)	Deducción para obtener la base imponible	Las provisiones diferentes a las de cuentas incobrables y desmantelamiento, serán consideradas como no deducibles en el periodo en el que se registren contablemente; sin embargo, se reconocerá un impuesto diferido por este concepto (...).	Sí
Primer art. Innumerado después del 10.24	Primer art. Innumerado después del 28 (6)	Deducción para obtener la base imponible	Las ganancias o pérdidas que surjan de la medición de activos no corrientes mantenidos para la venta, no serán sujetos de impuesto a la renta en el periodo en el que se el que se registren contablemente (...).	No
Primer art. Innumerado después del 10.24	Primer art. Innumerado después del 28 (7)	Deducción para obtener la base imponible	Los ingresos y costos derivados de la aplicación de la normativa contable correspondiente al reconocimiento y medición de activos biológicos, medidos con cambios en resultados, durante su periodo de transformación biológica, deberán ser considerados en conciliación tributaria, como ingresos no sujetos de impuesto a la renta y costos atribuibles a ingresos no sujetos de impuesto a la renta, inclusive el pago correspondiente a la participación trabajadores (...).	No
Primer art. Innumerado después del 10.24	Primer art. Innumerado después del 28 (10)	Deducción para obtener la base imponible	En los contratos de servicios integrados con financiamiento de la contratista contemplados en la Ley de Hidrocarburos, siempre y cuando las fórmulas de amortización previstas para fines tributarios no sean compatibles con la técnica contable, el valor de la amortización de inversiones tangibles o intangibles registrado bajo la técnica contable que exceda al valor de la amortización tributaria de esas inversiones será considerado como no deducible en el periodo en el que se registre contablemente (...).	No

Normativa tributaria		Tipo	Deducción, beneficio e incentivo tributario	¿Aplica al sector farmacéutico?
Art. LRTI	Art. RLRTI			
Primer art. Innumera do después del 10.24	Primer art. Innumera do después del 28 (11)	Deducción para obtener la base imponible	Las provisiones efectuadas para cubrir los pagos por desahucio y pensiones jubilares patronales que sean constituidas a partir de la vigencia de la Ley Orgánica para la Reactivación de la Economía, Fortalecimiento de la Dolarización y Modernización de la Gestión Financiera no son deducibles (...).	Sí
Primer art. Innumera do después del 10.24	Primer art. Innumera do después del 28 (12)	Deducción para obtener la base imponible	Por el reconocimiento y medición de los ingresos, costos y gastos provenientes de contratos de construcción, cuyas condiciones contractuales establezcan procesos de fiscalización sobre planillas de avance de obra, de conformidad con la normativa contable pertinente.	No
12	28 (7)	Deducción para obtener la base imponible	La amortización de los valores que se deban registrar como activos, de acuerdo a la técnica contable, para su amortización en más de un ejercicio impositivo, y que sean necesarios para los fines del negocio o actividad en los términos definidos en el Reglamento.	Sí
13	30	Deducción para obtener la base imponible	Los gastos efectuados en el exterior que sean necesarios y se destinen a la obtención de rentas, siempre y cuando se haya efectuado la retención en la fuente (...).	Sí
14	---	Deducción para obtener la base imponible	Los pagos que los importadores realicen a las sociedades que tengan suscritos con el Estado contratos de inspección, verificación, aforo, control y certificación de importaciones, sea que efectúen este tipo de actividades en el lugar de origen o procedencia de las mercaderías o en el de destino, requerirán necesariamente de facturas emitidas en el Ecuador por dichas sucursales.	No
15	---	Deducción para obtener la base imponible	De las sumas que se perciban como rentas ciertas o vitalicias, contratadas con instituciones de crédito o con personas particulares, se deducirá la cuota que matemáticamente corresponda al consumo del capital pagado como precio de tales rentas.	No
37 párr. 6	---	Deducción para obtener la base imponible	Para establecer la base imponible de sociedades consideradas microempresas, se deberá deducir adicionalmente un valor equivalente a una (1) fracción básica gravada con tarifa cero (0) de impuesto a la renta para personas naturales.	Sí
37 párr. 7	---	Beneficio / Reducción de tarifa del impuesto a la renta	Las sociedades exportadoras habituales, así como las que se dediquen a la producción de bienes, incluidas las del sector manufacturero, que posean 50% o más de componente nacional y aquellas sociedades de turismo receptivo, conforme lo determine el Reglamento a esta Ley, que reinviertan sus utilidades en el país, podrán obtener una reducción de diez (10) puntos porcentuales de la tarifa del impuesto a la renta sobre el monto reinvertido en activos productivos, siempre y cuando lo destinen a la adquisición de maquinarias nuevas o equipos nuevos.	No

Normativa tributaria		Tipo	Deducción, beneficio e incentivo tributario	¿Aplica al sector farmacéutico?
Art. LRTI	Art. RLRTI			
Primer art. Innumerado después del 37.1	---	Beneficio / Reducción de tarifa del impuesto a la renta	Los sujetos pasivos que reinviertan sus utilidades, en el Ecuador, en proyectos o programas deportivos, culturales, de investigación científica responsable o de desarrollo tecnológico acreditados por la Secretaría de Educación Superior, Ciencia, Tecnología e Innovación tendrán una reducción porcentual del diez por ciento (10%).	No
Segundo art. Innumerado después del 37.1	---	Beneficio / Reducción de tarifa del impuesto a la renta	Las sociedades que tengan la condición de micro y pequeñas empresas, así como aquellas que tengan condición de exportadores habituales, tendrán una rebaja de tres (3) puntos porcentuales en la tarifa de impuesto a la renta.	Sí

Fuente: (Ley de Régimen Tributario Interno, 2018) (Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, 2018).

Anexo 3. Extracto de la guía referencial (herramienta Excel)

