

REPÚBLICA DEL ECUADOR
INSTITUTO DE ALTOS ESTUDIOS NACIONALES
I CURSO DE MAESTRÍA EN ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

TÍTULO TESIS

DISEÑO DE UNA METODOLOGÍA PARA LA ESTIMACIÓN DE LA BRECHA
TRIBUTARIA ATRIBUIBLE A FISCALIDAD INTERNACIONAL EN ECUADOR

TESIS PRESENTADA COMO REQUISITO PARA OPTAR AL TÍTULO
DE MAGÍSTER EN ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

AUTOR: JUAN GABRIEL GALLEGOS ARGUELLO

DIRECTOR: MASTER GALO ARMAS

QUITO, ENERO DE 2012

Dedicatoria

A mi madre por ser el pilar de mi formación.

Agradecimientos

Al Área de Fiscalidad Internacional y al Centro de Estudios Fiscales, del Servicio de Rentas Internas por todo el apoyo recibido a lo largo de este proyecto.

Autoría

Yo, Juan Gabriel Gallegos Arguello, autor de la Tesis titulada “Diseño de una Metodología para la Estimación de la Brecha Tributaria atribuible a Fiscalidad Internacional en Ecuador” doy fe de la autoría y originalidad de la obra mencionada que se presenta ante el Instituto de Altos Estudios Nacionales a fin de obtener el Grado Académico de Magister en Administración Tributaria.

Autorización de la publicación

Se deja expresa autorización al Instituto de Altos Estudios Nacionales para la publicación del presente estudio, en una o varias veces, en cualquier soporte con fines sociales, educativos y científicos.

Resumen

El comercio internacional creció considerablemente durante la última década, el desarrollo de nuevas tecnologías, entre otros factores, hicieron esto posible. Esta tendencia globalizadora de la economía fue el lugar apropiado para que determinados sectores desarrollaran prácticas de fiscalidad internacional con fines elusivos. La normativa tributaria ecuatoriana en los últimos años ha formulado reformas tendientes a controlar estas prácticas de fiscalidad internacional y reducir el impacto en la recaudación, principalmente en lo que al impuesto a la renta se refiere.

En el país no ha sido posible determinar la brecha tributaria atribuible a fiscalidad internacional principalmente por el hecho de que no se cuenta con una metodología que permita el cálculo del perjuicio que este tipo de prácticas ocasiona al fisco. Sin una metodología de estimación no es posible realizar un diagnóstico adecuado de los resultados que las reformas tributarias de los últimos años han producido respecto de la elusión vía prácticas de fiscalidad internacional.

La estimación de la brecha tributaria atribuible a fiscalidad internacional permitirá evaluar los resultados de las reformas legales de los últimos años, a la vez que hará posible un seguimiento más adecuado de elusión que pueda darse y desencadenará en la formulación de nuevos controles que conduzcan esta brecha hacia niveles mínimos.

La metodología desarrollada parte de un sólido fundamento teórico, recoge algunos trabajos relacionados al tema y considera situaciones propias del entorno y la realidad nacional, que muchas metodologías externas dejan de lado.

Palabras claves

Brecha tributaria, fiscalidad internacional, precios de transferencia, estimación, metodología.

Índice

Dedicatoria	2
Agradecimientos	3
Autoría	4
Autorización de la publicación	5
Resumen	6
Palabras claves	7
Índice	8-11
Epígrafes	12
Capítulo I	
La potestad tributaria	13
1.1 Principios del derecho tributario	14
1.1.2 Legalidad	14
1.1.3 Irretroactividad	15
1.1.4 No confiscatoriedad	16
1.1.5 Proporcionalidad	16
1.1.6 Equidad	16
1.1.7 Progresividad	17
Capítulo II	
Fiscalidad internacional	18-19
2.1 Doble imposición internacional	20-21
2.2 Causas de la doble imposición internacional	22
2.3 Convenios para evitar la doble imposición internacional	23
2.3.1 Estructura de un Convenio para Evitar la Doble Imposición Internacional	24
2.3.1.1 Ámbito de Aplicación	24
2.3.1.2 Definiciones Generales	24

2.3.1.3 Sistemas para atribuir potestad tributaria	25
2.4 Métodos para evitar la doble imposición	25
2.4.1 Método de imputación	25
2.4.2 Método de exención	25
2.4.3 Método de deducción	26
2.4.4 Método del impuesto no pagado	26
2.4.5 Imputación del impuesto subyacente	26
2.5 Principales cláusulas incluidas en convenios fiscales	26
Capítulo III	
Planificación fiscal	27-28
3.1 Operaciones triangulares	29
3.2 Paraísos fiscales	29
3.3 Operaciones electrónicas	29-30
3.4 Subcapitalización	31
3.5 Uso abusivo de convenios	32
3.6 Precios de transferencia	32
3.6.1 Origen y evolución de precios de transferencia	33
3.6.2 Principio de plena competencia	34
3.6.3 Partes relacionadas	35-36
3.6.4 Control de los precios de transferencia	37
3.6.4.1 Análisis de comparabilidad	38-39
3.6.4.2 Rango de plena competencia	40
3.6.4.3 Métodos de valoración de precios de transferencia	41
3.6.4.3.1 Métodos tradicionales	41
3.6.4.3.1.1 Método del precio comparable no controlado	41
3.6.4.3.1.2 Método del precio de reventa	41
3.6.4.3.1.3 Método del costo adicionado	42

3.6.4.3.2 Otros métodos de valoración	42
3.6.4.3.2.1 Método de partición de utilidades	42
3.6.4.3.2.2 Método residual de partición de utilidades	43
3.6.4.3.2.3 Método de márgenes transaccionales de utilidad de operación	44
Capítulo IV	
Brecha de evasión tributaria	45
4.1 Importancia económica de medir la evasión	46
4.2 Técnicas utilizadas para la medición de la evasión	47
4.2.1 Metodologías utilizadas en Chile	48-49
4.2.2 Metodología utilizada en México	50
4.2.3 Metodología utilizada en Estados Unidos	51
4.2.4 Metodología utilizada Ecuador	52
4.3 Estimación brecha de evasión tributaria por riesgo específico	53
4.3.1 Metodología utilizada por “Proyecto Salto”	53-54
4.3.2 Metodologías utilizadas en otros estudios	55
4.3.2.1 Método monetario	55
4.3.2.2 Método del insumo físico	56
4.3.2.3 Método del mercado laboral	56
4.3.2.4 Método de la diferencia	56
4.3.2.5 Método del potencial tributario legal	56
4.3.2.6 Método de la encuesta	56
4.3.2.7 Método del coeficiente tributario constante	57
4.3.2.8 Otras publicaciones	57
4.4 Categorización metodologías según CEPAL	58
Capítulo V	
Estimación de la brecha tributaria atribuible a fiscalidad internacional en Ecuador	59
5.1 Introducción a la metodología propuesta	59

5.2 Diseño de una metodología para estimar la brecha tributaria atribuible a fiscalidad internacional en Ecuador	59-60
5.2.1 Primer Paso	61
5.2.2 Segundo paso	62
5.2.3 Tercer paso	62
5.2.4 Cuarto paso	63
5.2.5 Quinto paso	64-65
5.2.6 Sexto paso	66
5.2.7 Séptimo paso	67
5.2.8 Octavo paso	68-69
5.4 Resultados de la metodología propuesta	70-72
Capítulo VI	
Conclusiones y recomendaciones	73-75
Anexos	76-91
Bibliografía	92
Índice de gráficos y tablas	
Grafico 1	20
Grafico 2	72
Grafico 3	73
Tabla 1	61
Tabla 2	64
Tabla 3	66

“A los hombres de pensamientos profundos, se les considera siempre en sus relaciones con los demás hombres como comediantes por verse obligados, para ser comprendidos, a simular superficialidad.” (Friedrich Nietzsche)

“Si un problema tiene solución, no hace falta preocuparse. Si no tiene solución, preocuparse no sirve de nada.” (Proverbio chino)

“¡Estudia! no para saber una cosa más, sino para saberla mejor” (Lucio Anneo Séneca)

Capítulo I

La potestad tributaria

La potestad tributaria puede definirse como la herramienta que un Estado posee para exigir, para sí, el recaudo de valores que financien y viabilicen su pleno funcionamiento, comprendiéndose dentro éste, aspectos básicos como salud, educación, vialidad, seguridad, defensa, entre otros.

Villegas¹, respecto a la potestad tributaria sostiene que es la facultad que tiene el Estado de crear, modificar, modificar o suprimir unilateralmente tributos. La creación obliga al pago por las personas sometidas a su competencia. Implica, por tanto, la facultad de generar normas mediante las cuales el Estado puede compeler a las personas para que le entreguen una porción de sus rentas o patrimonios para atender las necesidades públicas.

Según Massone, citado por Evans de la Cuadra², la potestad tributaria es la facultad de instruir impuestos y tasas, como también deberes y prohibiciones de naturaleza tributaria; es, en otras palabras, el poder general del Estado aplicado a un sector determinado de la actividad estatal: la imposición.

En el ámbito local, esta potestad está expresada en la Constitución de la República, la cual reserva para el poder legislativo, la facultad de crear, modificar o suprimir tributos mediante ley; cabe destacar que parte de esta facultad también es concedida a los gobiernos seccionales, aunque en este caso la potestad tributaria está limitada a lo que se refiere tasas y contribuciones especiales.

La recaudación de tributos tiene como objetivo de permitir el pleno funcionamiento del Estado, así como para la satisfacción de las necesidades colectivas; sin embargo, los tributos también persiguen otros fines, catalogados como extra fiscales, así se tiene que uno de los objetivos de la política tributaria ecuatoriana es la redistribución y la estimulación del empleo, la producción de bienes y servicios, y conductas ecológicas, sociales y económicas responsables.

La potestad tributaria, inherente al Estado, no solo faculta al legislativo la imposición de tributos, sino que, adicionalmente, fundamenta la actuación de las autoridades, por lo cual tiende a confundirse potestad tributaria con competencia tributaria, aspectos muy relacionados

¹ Villegas, Héctor. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Buenos Aires, Astrea, 2002.

² Evans, Enrique. *Los tributos ante la constitución*. Santiago de Chile, Jurídica de Chile, 1997.

pero diferentes entre sí; por un lado la potestad tributaria, se refiere al ejercicio inherente a la soberanía del Estado, por otro lado, competencia tributaria se refiere a las diversas facultades otorgadas a los órganos del Estado por medio de la ley para el ejercicio de la potestad tributaria.

1.1 Principios del derecho tributario

En nuestro país, tanto la Constitución, como el ordenamiento jurídico en general, norman el ejercicio de la potestad tributaria, principalmente, en lo referente al establecimiento de los tributos y la actuación de la autoridad en la aplicación de la ley, restricción que suele considerarse como el límite a la potestad tributaria del Estado.

Este límite a la potestad tributaria del Estado, suele resumirse en varios principios, catalogados como principios del derecho tributario, los cuales garantizan a los ciudadanos que sus derechos sean respetados y un ejercicio de esta facultad por parte del Estado dentro de parámetros constitucionales, los principios del derecho tributario más relevantes se detallan a continuación:

1.1.2 Legalidad

Considerado como un principio fundamental del derecho tributario, contempla los formalismos que deben cumplirse para el establecimiento de tributos y la actuación de las autoridades; está asociado plenamente al aforismo latín de *“nullum tributum sine lege”*; en tal sentido la imposición de tributos deberá efectuar de manera imprescindible mediante la expedición de una Ley por parte del órgano del Estado facultado para tal sentido.

Este principio se encuentra recogido en varios artículos de nuestro Código Tributario, principalmente en sus artículos 3 y 4, conforme se observa a continuación:

“Art. 3.- Poder tributario.- Sólo por acto legislativo de órgano competente se podrán establecer, modificar o extinguir tributos. No se dictarán leyes tributarias con efecto retroactivo en perjuicio de los contribuyentes.

Las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley.

El Presidente de la República podrá fijar o modificar las tarifas arancelarias de aduana”

“Art. 4.- Reserva de ley.- Las leyes tributarias determinarán el objeto imponible, los sujetos activo y pasivo, la cuantía del tributo o la forma de establecerla, las exenciones y deducciones; los reclamos, recursos y demás materias reservadas a la ley que deban concederse conforme a este Código.”

1.1.3 Irretroactividad

El principio de irretroactividad se refiere a que ninguna norma tiene efecto retroactivo en perjuicio de alguien; esta prohibición debe observarse tanto al momento de expedir leyes, como al momento de aplicarlas.

En virtud de lo expuesto se dice que este principio se incumple cuando la duración de una norma jurídica, nacida al amparo de una ley, se prolonga mas allá de la fecha en que dicha ley fue sustituida por otra ley; si la nueva ley pretende aplicarse a los hechos verificados es retroactiva, si pretende aplicarse a situaciones en curso, será necesario establecer una separación entre las partes anteriores, para las cuales la ley nueva, al aplicarse, no tendrá un efecto inmediato.

La irretroactividad de la ley, en materia tributaria, se encuentra en la asociada al nacimiento o cumplimiento del hecho generador, en tal sentido solo podrán generarse efectos jurídicos conforme a lo dispuesto en la norma tributaria vigente en el momento en que el hecho generador se realice; este principio está contemplado por el Código Tributario, en su artículo número 11, el cual dispone:

“Art. 11.- Vigencia de la ley.- Las leyes tributarias, sus reglamentos y las circulares de carácter general, regirán en todo el territorio nacional, en sus aguas y espacio aéreo jurisdiccional o en una parte de ellos, desde el día siguiente al de su publicación en el Registro Oficial, salvo que establezcan fechas especiales de vigencia posteriores a esa publicación.”

Sin embargo, las normas que se refieran a tributos cuya determinación o liquidación deban realizarse por períodos anuales, como acto meramente declarativo, se aplicarán desde el primer día del siguiente año calendario, y, desde el primer día del mes siguiente, cuando se trate de períodos menores.”

1.1.4 No confiscatoriedad

El principio de no confiscatoriedad consiste en que el Estado, a través del establecimiento de tributos, no puede privar al sujeto pasivo del mismo, el ejercer un trabajo, comercio o industria lícita ni de beneficiarse de los réditos que de ellos se originen en una cuantía suficiente, garantizado de esta manera el derecho a la propiedad privada.

Un claro ejemplo de un impuesto confiscatorio sería aquel cuya tarifa sea del 100% de lo generado, en caso en que se grave la renta; sin embargo, es preciso aclarar que para que un impuesto sea considerado no es necesario que su tarifa sea del 100%, sino que basta con que abarque una parte sustancial de la propiedad privada o de su renta.

1.1.5 Proporcionalidad

Bajo este principio se requiere que exista congruencia entre los tributos y la capacidad contributiva del sujeto pasivo, entre el objeto gravado, la base imponible y el hecho generador del mismo; en virtud de lo expuesto el principio de proporcionalidad otorga un factor de justicia a los tributos y deja claro que éstos no se establecen únicamente en función del financiamiento que requiera el Estado, sino observando características propias de cada sector y clase socio económica.

1.1.6 Equidad

Este principio está estrechamente relacionado al principio de proporcionalidad y generalmente se lo denomina principio de justicia. La equidad, en materia tributaria, considera similar trato impositivo a personas que se encuentran en similares circunstancias, debiendo todos los sujetos pasivos que estén en igualdad de condiciones ser gravados y tratados de la misma manera; en resumen el principio de equidad se resumiría como la “*igualdad entre iguales*”.

La igualdad en términos tributarios, puede ser entendida de dos maneras según D’Albergo, citado por Uckmar³:

³ Uckmar, Víctor. *Principios comunes del derecho constitucional tributario*. Bogotá, Temis, 2001.

“a. En sentido jurídico, como paridad de posiciones, excluyendo los privilegios de clase, raza y religión, de manera que los contribuyentes se encuentren en iguales circunstancias y puestos ante un mismo régimen tributario.

b. En sentido económico es la obligación de contribuir a las cargas públicas en igual medida, entendido en términos de sacrificio y como se verá seguidamente en relación a la capacidad contributiva de cada uno.”

1.1.7 Progresividad

A decir de González García⁴, la progresividad del sistema tributario, es una manera de ser del sistema, que se articula técnicamente de forma que pueda responder a la consecución de unos fines que no son estrictamente recaudatorios, sino que trascienden dicho plano para permitir la consecución de otros fines distintos, como puede ser la distribución de la renta. La progresividad, por imperativo constitucional, tiene como límite infranqueable la no confiscatoriedad.

De esta manera se tiene que un sistema tributario es progresivo cuando, a medida que la riqueza de un sujeto aumenta, la contribución de dicho sujeto también aumenta pero en proporción superior al incremento de riqueza. De este principio nace la conocida frase de que *“el más tiene más paga”*, pudiendo completarse dicha frase sosteniendo que los que más tienen contribuyen en proporción superior a los que menos tienen.

⁴ González, Eusebio. *Lecciones de derecho tributario*. Bogotá, Ed. Universidad del Rosario, 2010.

Capítulo II

Fiscalidad internacional

Según estimaciones de la OMC⁵, expresadas en dólares corrientes de los Estados Unidos de América, el volumen total de exportaciones mundiales pasó de USD 6,47 billones en el año 2000 a USD 15,24 billones en el año 2010 y el volumen total de importaciones mundiales, durante el mismo período pasó de USD 6,73 billones a USD 15,40 billones.

Respecto a las exportaciones e importaciones ecuatorianas, se registraron en el año 2000 transacciones por USD 4.927 millones y USD 3.721 millones; mientras que para el año 2010 se incrementaron a USD 17.490 millones y USD 20.591 millones, respectivamente.

El rápido crecimiento del comercio internacional y la lenta capacidad de reacción de la normativa tributaria hicieron posible que ciertas empresas desarrollen prácticas de fiscalidad internacional como una herramienta para la elusión de impuestos. Dentro de estas prácticas destaca el establecimiento de partes relacionadas en paraísos fiscales y la generación de transacciones ficticias o subvaloradas con dichas entidades a fin de trasladar la renta gravada en el país hacia otro país, territorio o régimen de menor o nula imposición, a los cuales se los denomina generalmente paraísos fiscales.

El volumen de transacciones entre partes relacionadas se ha incrementado notablemente en los últimos años, tal es así que el economista suizo Bruno Gurtner sostiene⁶:

“Las empresas transnacionales a fin de expatriar sus ganancias, utilizan un mecanismo muy generalizado: el de sobreestimar el precio de las importaciones y subestimar el de las exportaciones. De esta forma se aumentan artificialmente los costos de lo que se compra afuera. Y el pago de ese plus queda normalmente en una filial de la misma empresa en el exterior. Dos terceras partes del comercio mundial es comercio entre sucursales de las mismas compañías”.

La adopción de este tipo de prácticas por parte de ciertos contribuyentes genera distorsiones en la equidad del sistema tributario y da lugar a una competencia desleal frente a otros

⁵ Estadísticas y estimaciones de la Organización Mundial de Comercio (OMC). Internet. <http://stat.wto.org/StatisticalProgram/WSDBViewData.aspx?Language=E>. Acceso: 07 de enero de 2011.

⁶ Bruno Gurtner elegido en enero del 2007 Presidente del Comité Director Global de la Red por la Justicia Fiscal (Tax Justice Network), fuente: <http://www.alianzabolivariana.net>

contribuyentes que no utilizan estos medios. Estos mecanismos de elusión afectan la recaudación tributaria y por ende el financiamiento del presupuesto del Estado.

De acuerdo a publicaciones de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo, OECD por su siglas en ingles, las pérdidas fiscales atribuibles a prácticas de fiscalidad internacional ascienden a USD 100.000 millones en Estados Unidos y a USD 200.000 millones en los países de la Unión Europea., cifras que la misma OECD estima se redujeron 7% para enero de 2010, producto de la lucha contra paraísos fiscales. De igual forma la Swedish Tax Agency estima en alrededor de USD 5.780 millones la brecha por fiscalidad internacional en Suecia.

El gasto en el Estado incurre a fin de controlar las operaciones que involucren prácticas de fiscalidad internacional provoca una disminución en la eficiencia de su administración tributaria, pues deben utilizarse recursos que podrían canalizar la realización de otros proyectos, razón por la cual la Administración Tributaria ecuatoriana ha impulsado desde el año 2004 y con mayor énfasis desde el año 2008, varias reformas con el objetivo de regular, disminuir y eliminar la elusión del impuesto a la renta derivado de este tipo de prácticas.

La gestión de una administración tributaria debe efectuarse en base a cifras y datos que reflejen, de la mejor manera posible, la realidad del mercado y la reacción de este frente a las regulaciones que vayan implementándose a fin de verificar el cumplimiento de los objetivos planteados y detectar posibles nuevos sectores de elusión o de evasión, hecho que no se ha efectuado respecto a los resultados obtenidos en el control de prácticas de fiscalidad internacional en el país.

El impacto que estas reformas han tenido en la brecha tributaria atribuible a prácticas de fiscalidad internacional requiere el desarrollo de una metodología apropiada y específica, pues se trata de un tema que abarca ciertas particularidades que la hacen diferente a otros mecanismos de elusión tributaria.

Como resultado de los aspectos antes mencionados, en el ámbito de la tributación internacional, se ha postulado, entre otras cuestiones, la necesidad de potenciar la asistencia administrativa internacional en materia fiscal ante la creciente deslocalización internacional de los factores de producción así como una revisión de los criterios de sujeción en la distribución de la potestad tributaria entre Estados.

Para la atribución de potestad tributaria entre estados existen tres principios, el primero es el principio de la nacionalidad, en función del cual el Estado en que sea “nacional” el receptor del ingreso lo grava; muchos países han adoptado el concepto de renta mundial en sus sistemas tributarios, por lo cual este criterio ha perdido vigencia.

El segundo de los principios para la atribución de la potestad tributaria es el principio de la fuente, según el cual el Estado en que se generaron los ingresos es aquel que tiene derecho a gravarlos. El tercer criterio utilizado es el de la residencia principio que sostiene que el Estado del que es residente el receptor del ingreso debe gravar la renta.

En caso de que todos los países utilizarán solo uno de los principios antes mencionados no habría ningún problema, sin embargo esto no sucede pues cada país opta por utilizar el criterio que mejor se ajuste a su realidad, por lo cual puede darse casos en un ingreso pague impuestos en dos lugares, es decir, tanto en origen como en residencia, situación en la que se configuraría una doble imposición internacional. A continuación se presenta un gráfico que resume lo dicho:

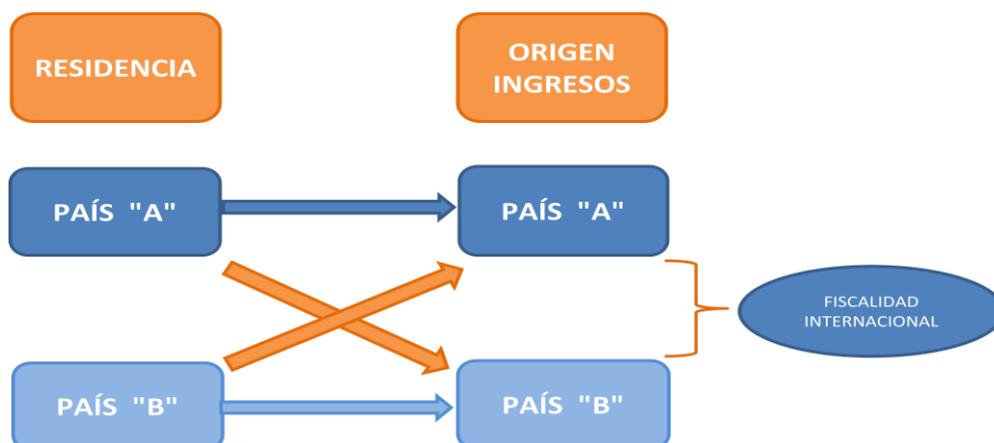


Gráfico No.: 1
Elaboración: Autor

2.1 Doble imposición internacional

Para Rodríguez Borrás⁷ la doble imposición internacional es aquella situación por la cual una misma renta o un mismo bien resulta sujeto a imposición en dos o más países, por la totalidad o parte de su importe, durante un mismo período impositivo -si se trata de impuestos periódicos- y por una misma causa.

⁷ Rodríguez, Borrás. *La doble imposición internacional: problemas jurídico-internacionales*. Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1974.

Para López Espadafor⁸, la doble imposición internacional se daría en aquellos casos en que constituye el Poder Tributario de un Estado, o de alguno de los entes integrantes en su estructura política con el Poder Tributario de otro Estado o de alguno de sus mencionados entes menores o con el Poder Tributario de una organización internacional. Además de los casos tradicionalmente estudiados por la doctrina de doble imposición internacional ocasionada por la incidencia sobre una misma manifestación de riqueza de los impuestos de dos Estados distintos, se deberían tener en cuenta así también los posibles problemas ocasionados por la confluencia del Poder Tributario de las organizaciones internacionales con el Poder Tributarios de los Estados.

Sánchez García⁹ sostiene que a nivel internacional se maneja un concepto muy preciso de doble imposición, dado que se exige, no solamente una coincidencia en gravar un mismo hecho imponible o manifestación de capacidad económica, sino que se requiere que el sujeto pasivo sea jurídicamente idéntico. En este segundo requisito se aleja de lo que se conoce como doble imposición económica, donde dos personas diferentes resultan gravadas por una misma renta o patrimonio, en definitiva, por un mismo hecho imponible, o al menos por un idéntico elemento objetivo de éste.

La doble imposición jurídica internacional, de acuerdo con el Comité de Asuntos Fiscales de la O.C.D.E.¹⁰, puede existir en tres casos:

“a) Cuando los dos Estados Contratantes gravan a una misma persona por su renta y patrimonio totales (sujeción fiscal integral concurrente);

b) cuando una persona, residente de un Estado Contratante (Estado de Residencia), obtenga rentas o posea elementos del patrimonio en el otro Estado Contratante (Estado de la fuente o Estado donde están situados un establecimiento permanente o una base fija) y los dos Estados grave estas rentas o su patrimonio;

⁸ López E., Carlos María. *La doble imposición internacional*. Valladolid, Lex nova, 1999.

⁹ Sánchez G., Nicolás. *La doble imposición internacional*. Internet.

http://www.ces.gva.es/pdf/trabajos/articulos/revista_16/art2-rev16.pdf. Acceso: 12 de noviembre de 2011.

¹⁰ Comité Fiscal de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (O.C.D.E.). *Comentarios a los artículos 23 A y 23 B relativos a los métodos para evitar la doble imposición*. Internet. www.oecd.org. Acceso: 15 de junio de 2011.

c) cuando los dos Estados Contratantes gravan a una misma persona, no residente ni en uno ni en otro de los Estados Contratantes, por las rentas provenientes o por el patrimonio que posea en un Estado Contratante.”

2.2 Causas de la doble imposición internacional

Para Romero Flor¹¹ la doble imposición internacional tiene su origen en la superposición en el espacio de dos ámbitos de imposición, debido a que, habitualmente, los Estados a la hora de delimitar el campo de aplicación del conjunto de sus sistemas tributarios acuden a un criterio personal o a un criterio territorial.

Sánchez García¹² al momento de analizar la causa de la doble imposición internacional, coincide con Romero Flor y sostiene que la misma se origina por la superposición de jurisdicciones fiscales en la esfera internacional, superposición que se origina en el momento en que las leyes tributarias utilizan diversos criterios de sujeción a los tributos, o aún utilizando el mismo, los configuran de forma distinta.

En virtud de lo expuesto, se puede concluir que la diversidad de criterios de sujeción a determinados impuestos, especialmente aquellos que gravan la renta, contemplados en la legislación fiscal de cada Estado a la hora de delimitar sus respectivas soberanías fiscales, son las principales causas de la doble imposición internacional.

De manera práctica, se produciría doble imposición internacional en caso de que un Estado grava la renta mundial de determinado sujeto pasivo que son residentes en su territorio, y alguna de sus rentas proceden de otro Estado que utiliza, ya sea de forma exclusiva o no, el criterio de gravamen en razón de la fuente.

En tal sentido, se puede afirmar que se produce doble imposición internacional cuando dos o más Estados utilizan el criterio de renta mundial, o cuando dos o más Estados entienden que un determinado hecho imponible se ha realizado en su propio territorio, es decir cuando ambos utilicen el criterio de gravar la renta en la fuente.

¹¹ Romero F., Luis María. *Doble imposición Internacional*. España., Universidad Castilla La Mancha, 2005.

¹² Sánchez G., Nicolás. *La doble imposición internacional*. Internet.

http://www.ces.gva.es/pdf/trabajos/articulos/revista_16/art2-rev16.pdf. Acceso: 12 de noviembre de 2011.

Para finalizar es importante señalar que la doctrina tiende a distinguir la doble imposición bajo dos criterios, el jurídico y el económico. Así se tiene que en sentido jurídico se requiere la recaudación de impuestos comparables en dos o más estados sobre el mismo objeto fiscal en un mismo período de tiempo y al mismo sujeto, mientras que en el sentido económico la doble imposición internacional se produce al gravar la renta dos veces, por conceptos distintos o similares, en manos de titulares diferentes.

2.3 Convenios para evitar la doble imposición internacional

López Bassols¹³ define a este tipo de convenios como: *“un acuerdo internacional celebrado por escrito entre Estados y regido por el derecho internacional ya conste en un instrumento único, o en dos o más instrumentos conexos y cualquiera que sea su denominación particular”*

En virtud de lo expuesto, se concluye que los convenios para evitar la doble imposición son tratados internacionales que contienen un conjunto de criterios acordados entre dos Estados que procuran que no se configuren los supuestos de la doble imposición internacional.

A decir de Orihuela Calatayud¹⁴, con estos convenios se pretende evitar que el juego perverso de los criterios nacionalidad, residencia o lugar donde se desarrollan las actividades de las que se derivan obligaciones para con el fisco, suponga un perjuicio para los particulares para producirse una situación de doble imposición, o permita eludir tales obligaciones impositivas.

De manera general los convenios para evitar la doble tributación buscan propiciar la inversión extranjera, al brindar seguridad jurídica a las inversiones provenientes del otro país firmante del convenio, adicionalmente, dependiendo las figuras que contemple dicho convenio, estos convenios pueden coadyudar a la reducción de la evasión fiscal a través de un mejor acceso por parte de las Administraciones Tributarias a información de contribuyentes con vinculación en el extranjero.

Como contraparte, muchos autores sostienen que estos convenios constituyen una auto-limitación a la potestad tributaria, pues a través de ellos se establecen mecanismo para la distribución de esta potestad tributaria entre los estados firmantes.

¹³ López Bassols, Hermilio. *Derecho Internacional Público Contemporáneo e Instituciones Básicas*. México, Porrúa, 2002.

¹⁴ Orihuela C., Esperanza. *Los tratados internacionales y su aplicación en el tiempo*. Madrid, Universidad Autónoma de Madrid, 2000.

2.3.1 Estructura de un Convenio para Evitar la Doble Imposición Internacional

La estructura de los convenios para evitar la doble imposición internacional, en base a los modelos de mayor utilización a nivel internacional, siendo estos el modelo de la Organización para la Cooperación y Desarrollo (OCDE) y el modelo de la Organización de las Naciones Unidas (ONU), estructura que otros modelos también toman, como es el caso del modelo de la Comunidad Andina de Naciones (CAN), contempla los siguientes puntos:

- Ámbito del convenio;
- Definiciones generales;
- Sistemas para atribuir potestad tributaria;
- Métodos para evitar la doble imposición;
- Disposiciones especiales;
- Disposiciones finales;

2.3.1.1 Ámbito de Aplicación

El ámbito de aplicación de este tipo de convenios hace referencia a dos aspectos, el primero el aspecto subjetivo, mismo que comprende a los sujetos pasivos que serán considerados; de manera general estos convenios suelen ser aplicables para los residentes de los estados contratantes, dejando a la legislación interna la conceptualización de “residentes”.

El otro aspecto que se considera en este punto es el objetivo, que no es más que detallar los impuestos comprendidos dentro del convenio, siendo estos, los impuestos a la renta o sus similares, según la denominación que adopten en cada país.

2.3.1.2 Definiciones Generales

En este punto se definen los términos y expresiones que se utilizarán en el Convenio y que, de no efectuarse, podrían entender de diversa forma en cada uno de los países firmantes, generando problemas de aplicación del acuerdo.

2.3.1.3 Sistemas para atribuir potestad tributaria

En este apartado de los convenios para evitar la doble imposición internacional, se establece el tratamiento a darse a los impuestos objeto del convenio y que Estado ejercerá la potestad tributaria, para lo cual se identifican tres alternativas:

- Sistema exclusivo, bajo el cual la potestad de imposición sobre una situación determinada es atribuida exclusivamente a un Estado.
- Sistema concurrente, bajo el cual la potestad de imposición sobre una situación determinada puede ejercerse por dos o más Estados de manera simultánea.
- Sistema limitante, bajo el cual la potestad de imposición sobre una situación determinada se ejerce de manera limitada, es decir, bajo ciertas circunstancias.

2.4 Métodos para evitar la doble imposición

En este apartado, se establece el método que se utilizará en el convenio, para evitar la doble imposición; existe varios métodos para este propósito, siendo los más utilizados los que se detallan a continuación:

2.4.1 Método de imputación

Bajo este método las rentas que tributaron en la fuente, también tributan en el lugar de residencia, en donde se reconoce en todo o en parte lo ya tributado en la fuente. Bajo este método se puede presentar una imputación íntegra, que significaría la deducción total de crédito pagado en exterior, o la imputación ordinaria que significaría la deducción del crédito pagado en el exterior hasta el límite de la tarifa en el lugar de residencia.

2.4.2 Método de exención

Bajo este método las rentas que gravaron en la fuente se consideran exentas en el lugar de residencia. Actualmente este método está contemplado de manera general en la normativa ecuatoriana, en lo que a impuesto a la renta se refiere, con ciertas limitaciones, especialmente en lo relacionado a paraísos fiscales y en general a territorios de baja u nula imposición.

2.4.3 Método de deducción

Bajo este método el impuesto pagado en la fuente, se considera como gasto deducible en el lugar de residencia, en donde el ingreso obtenido en el exterior se considerado como gravado.

2.4.4 Método del impuesto no pagado

Para Juan Carlos Vichi¹⁵, bajo este método *“el Estado Fuente otorga beneficios tributarios, ya sea eximiendo u otorgando deducciones y que por la aplicación del método de imputación neutraliza dicho beneficio pues el sujeto inversionista que no paga el impuesto en el país de la fuente, lo hará en el país de la residencia. Ante esta situación, las cláusulas “tax-sparing” implican que al sujeto obligado se le permite deducir el impuesto calculado en el país de residencia el importe que hubiera correspondido abonar en el país de la fuente de no existir el beneficio fiscal”*

2.4.5 Imputación del impuesto subyacente

El objetivo primordial de este método es evitar la doble imposición internacional en sentido económico, posibilitando a una sociedad el uso como crédito tributario del impuesto soportado por retenciones en la fuente en el exterior, a más del impuesto pagado también en el exterior por parte de una de sus filiales, respecto a los beneficios que le han sido distribuidos.

2.5 Principales cláusulas incluidas en convenios fiscales

Las principales cláusulas que suelen incluirse en los convenios para evitar la doble imposición internacional son:

- Cláusula de abstinencia;
- Cláusula de exclusión;
- Cláusula de transparencia;
- Cláusula de sujeción efectiva al impuesto;
- Cláusula de tránsito;
- Cláusula de la realidad económica.

¹⁵ Vicchi, Juan Carlos. *Interpretación de los convenios para evitar la doble imposición*. Revista criterios tributarios, No. 90. Buenos Aires, Iefpa, 1999.

Capítulo III

Planificación fiscal

La planificación fiscal, también conocida como economía de opción tributaria, ingeniería fiscal, o planeamiento tributario, es una proyección ordenada del escenario tributario a corto, mediano y largo plazo, cuyo fin es minimizar la carga impositiva de una compañía sin transgredir el ordenamiento jurídico tributario, lo cual requiere de un análisis exhaustivo de dicho ordenamiento, que ha de considerar las características propias del giro del negocio de la compañía.

Este análisis (planificación fiscal), se efectúa con suficiente antelación al acaecimiento de los hechos económicos que han de impactar a la organización, con especial interés en las transacciones que se efectúen con terceros, siendo un factor decisivo la capacidad de ajuste o reestructuración que alcance la compañía respecto a los cambios normativos que se vayan presentado en el camino, respecto a este punto Hernández Viguera¹⁶ sostiene:

“Las estructuras offshore o extraterritoriales permiten optimizar la carga impositiva – léase: menor tributación a mayor volumen de ingresos- mediante una adecuada planificación, que habitualmente comprende territorios, enclaves o países donde la fiscalidad resulta reducida o nula; permitiéndole <<proteger su patrimonio familiar y las legítimas ganancias de su trabajo>>, según rezan las ofertas de servicios. (De las agencias de asesoramiento fiscal y promotoras de las planificación fiscal)”

El crecimiento del comercio y de inversiones, la transferencia de tecnología, el mercado de servicios, las altas cargas tributarias en ciertos países, así como la concepción de la carga tributaria como un costo financiero que resta competitividad a las compañías y forma parte de la planificación estratégica y operativa de éstas, han sido factores que han impulsado el uso de la planificación fiscal.

Por consiguiente, la planificación tributaria internacional maximiza la utilidad neta de los contribuyentes en base a una distribución ordenada de costos y beneficios, a través del aprovechamiento de diferencias fiscales entre Estados (países, territorios, regímenes especiales) y del aumento de la carga impositiva, por medio de su traslado, para otros contribuyentes.

¹⁶ Hernández Viguera, Juan. *Los paraísos fiscales: cómo los centros offshore socavan las democracias*. Madrid, Akal, 2005.

La planificación fiscal internacional se fundamenta en la práctica de la elusión fiscal, puesto a que su instrumentación se realiza a través del uso de los denominados paraísos fiscales y de la combinación de las normas de varios de éstos territorios, buscando siempre reducir o eliminar la carga impositiva del contribuyente, como ya se mencionó anteriormente.

En tal sentido, Hernández Viguera¹⁷ define a la elusión como *“aquella figura jurídica que permite al contribuyente tratar de evitar que se realice el hecho imponible, con la finalidad de no pagar los tributos, o abaratar los costos tributarios, aunque suponga para ello forzar algún supuesto jurídico establecido en las leyes.* De manera complementaria, el autor sostiene que en todo caso, esta figura se estaría amparado comportamientos perfectamente legales.

Conforme lo expuesto, es pertinente señalar que la planificación fiscal internacional siempre se realiza dentro de lo permitido por las normas jurídicas pertinentes; en caso de la transgresión de las mencionadas normas ya no se estaría frente a una ingeniería fiscal, sino frente a un caso de evasión tributaria, término que para Hernández Viguera¹⁸ *“abarca situaciones en que determinados agentes buscan reducir costos tributarios, utilizando para ello medios ilícitos y vedados por la ley, tales como la defraudación, el contrabandos, las falsas operaciones financieras, las actividades delictivas como fabricación o comercialización clandestinas, etc.”*

Dentro de la ejecución de la ingeniería fiscal, las herramientas generalmente más utilizadas por parte de los contribuyentes para tal propósito han sido, entre otras:

- Realización de operaciones triangulares;
- Utilización de paraísos fiscales;
- Desarrollo de operaciones por medios electrónicos;
- Subcapitalización;
- Uso abusivo de convenios;
- Simulación de precios en transacciones internacionales.

¹⁷ Hernández Viguera, Juan. *Los paraísos fiscales: cómo los centros offshore socavan las democracias*. Madrid, Akal, 2005.

¹⁸ Hernández Viguera, Juan. *Los paraísos fiscales: cómo los centros offshore socavan las democracias*. Madrid, Akal, 2005.

3.1 Operaciones triangulares

En el ámbito comercial, una operación triangular se da cuando las mercaderías negociadas entre sujetos de dos países, es enviada en primera instancia a un tercer país, en el cual las mercaderías no son objeto de nacionalización, o en caso de serlo no son objeto de transformación, uso ni se les agrega valor, para de aquí enviarlas a su destino final.

Tributariamente, esta práctica consiste en el establecimiento, por parte de empresas con operaciones en el exterior, de sucursales, filiales o empresas relacionadas en jurisdicciones de baja o nula tributación, sucursales a las que se desvían los beneficios obtenidos en operaciones realizadas efectivamente por casa matriz con empresas no relacionadas del exterior; como resultado de este registro los beneficios que representan estas operaciones quedan expuestos a menores tasas de tributación.

3.2 Paraísos fiscales

Según el criterio utilizado por la OCDE¹⁹, *“un paraíso fiscal es una jurisdicción que no grava con impuestos a las renta del capital, o que las grava muy poco, y que presenta además una de las tres características siguientes: Falta de transparencia, la negativa proporcionar información a las autoridades extranjeras, y la posibilidad de crear empresas ficticias.”*

La misma OCDE²⁰ en su informe “Competencia fiscal perjudicial: Un problema global (Informe 1998)”, efectúa un categorización respecto a los paraísos fiscales, pues parte de lo que denominada *“prácticas fiscales nocivas”*, asociadas a la nula transparencia del sistema fiscal y de allí efectúa una distinción entre los paraísos fiscales y los *“regímenes fiscales perniciosos”*; a decir de la OCDE *“en ambos casos puede existir una competencia fiscal desleal (regímenes fiscales que erosionen las bases imponibles de otros Estados), siendo los paraísos fiscales territorios de reducidas dimensiones que carecen de sistema fiscal, mientras que los regímenes preferenciales surgen en los territorios y Estados que tienen un sistema fiscal general, pero ofrecen beneficios fiscales diseñados fundamentalmente para atraer rentas de no residentes.”*

En Ecuador no se ha efectuado esta distinción, tal es el caso que la Resolución No. NAC-DGER2008-0182, emitida por el Servicio de Rentas Internas en el año 2008, establece que se

¹⁹ Citado por Chavagneux, Christian. *Los paraísos fiscales*. España, el viejo topo, s.a.

²⁰ Citado por Roser Samplon, Salvador. *Los paraísos fiscales y la lucha contra el fraude fiscal*. Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, s.a.

consideraran como paraísos fiscales a aquellos dominios, jurisdicciones, territorios, Estados asociados o regímenes fiscales preferenciales donde la tasa del Impuesto sobre la Renta o impuestos de naturaleza idéntica o análoga, sea inferior a un sesenta por ciento (60%) a la que corresponda en Ecuador sobre las rentas de la misma naturaleza de conformidad con la Ley de Régimen Tributario Interno.

Chavagneux²¹ propone diez criterios para reconocer un paraíso fiscal, en base a las características presentes en los territorios considerados como tales a la fecha, dichos criterios son los siguientes:

- *“Un nivel de tributación bajo o nulo para los no residentes*
- *Un secreto bancario reforzado*
- *Un secreto profesional ampliado*
- *Un procedimiento de inscripción laxo*
- *Una libertad total de movimientos de los capitales internacionales*
- *Rapidez de la ejecución*
- *El apoyo de un gran centro financiero*
- *Estabilidad política y económica*
- *Una buena imagen de marca*
- *Una red de acuerdos bilaterales.”*

Cabe mencionar que un paraíso fiscal puede cumplir con uno o más de estos criterios. En base a lo propuesto por el autor antes citado se podría agregar una característica adicional, la cual es que estos territorios no buscan que las empresas o personas que pretenden atraer, se instalen físicamente en su territorio, por lo tanto se concluye que los paraísos fiscales ofrecen una residencia jurídica ficticia.

3.3 Operaciones electrónicas

El desarrollo de operaciones electrónicas representa un especial tema de interés para las Administraciones Tributarias a nivel internacional, debido a que el volumen de operaciones que se transan por este medio es cada vez más elevado y constituyen un potencial mecanismo de elusión, principalmente para los denominados impuestos indirectos.

²¹ Chavagneux, Christian. *Los paraísos fiscales*. España, El viejo topo, s.a.

Entre las principales dificultades y riesgos que se presentan en el control del comercio electrónico, se pueden listar:

- Identificación de contribuyentes dedicados a actividades empresariales vía WEB;
- Determinación de la ubicación geográfica de la actividad empresarial WEB;
- Restricción de capacidad de recaudación;
- Sustento documental de transacciones escaso;
- Desvío de potestad tributaria estatal ; y,
- Utilización de dinero electrónico.

3.4 Subcapitalización

En los últimos años, muchos países han incluido en su ordenamiento jurídico, normas que regulan esta práctica, que Navarro Faure²² la define como *“el endeudamiento de una sociedad con otra no residente, vinculada, con la intención de minorar la base imponible de la entidad residente por medio de un endeudamiento superior al que esta sociedad podría obtener en condiciones normales de mercado.”*

Partiendo de esta definición, se podría decir que la subcapitalización consiste en la generación artificial de un gasto por concepto de pago de intereses al exterior, siempre y cuando dicho pago no esté sujeto a retención en la fuente (en créditos registrados, con tasa inferior a la máxima referencial); este pago de intereses al exterior se efectúa a los accionistas de la compañía o a una empresa relacionada ubicada en territorios de menor imposición sobre rendimientos financieros. En los países que cuentan con normas anti sub-capitalización, se considera dividiendo el exceso de intereses sobre el límite que señale dicha norma.

En tal sentido, Fernández López²³, partiendo de la definición de la legislación española, sostiene: *“se entiende por subcapitalización el caso que se produce cuando el endeudamiento reenumerado, directo o indirecto, de una sociedad con otra persona o entidad no residente que esté vinculada con aquélla, exceda el resultado de aplicar un coeficiente sobre la cifra del capital fiscal, los intereses que correspondan al exceso sobre el mencionado techo se convierte*

²² Navarro F. Amparo. *El derecho tributario ante el nuevo derecho contable*. Madrid, La ley, 2007.

²³ Fernández L. José. *Fiscalidad para empresarios y directivos no expertos*. Madrid, FC Editorial, 2008.

fiscalmente en un dividendo, tanto a efectos de la deducibilidad del gasto del Impuesto sobre Sociedades de la entidad financiada, como de la tributación del no residente.”

Producto de esta práctica resulta más económico ingresar deuda relacionada que capital; como una forma de pagar “*dividendos anticipados*” sin retención alguna, a más de que se logra disminuir la base imponible, toda vez que el pago de intereses se considere como un gasto plenamente deducible.

3.5 Uso abusivo de convenios

De manera general los convenios para evitar la doble imposición, a más de ser un medio para impulsar las relaciones económicas y comerciales entre los Estados firmantes, al evitar la doble imposición, también son una herramienta en el control de la elusión y evasión fiscal; este hecho ha incrementado el interés de muchos países en firmar esta clase de acuerdos; sin embargo debe considerarse que, en función de estos convenios, pueden crearse exenciones fiscales a operaciones gravadas en el otro Estado contratante, los contribuyentes pueden buscar beneficiarse de este tratamiento, pese a que no han sido designados como beneficiarios, a través de la creación de operaciones comerciales internacionales ficticias, hecho denominado como uso abusivo de convenios.

Un medio de crear operaciones internacional ficticias, es a través del establecimiento de empresas interpuestas en un país donde no se tiene presencia activa y el cual tiene un convenio con otro estado, con esto, se hace uso de las ventajas tributarias que otorga el convenio, en desmedro de realizar las operaciones desde un país sin tratado de impuestos o desde uno con un convenio menos favorable.

3.6 Precios de transferencia

Díez de Castro²⁴, respecto a los precios de transferencia sostiene que “*son los precios a los que las unidades de una misma compañía venden productos o componentes a otras unidades de esa misma empresa localizadas en otros países.*”.

Los precios de transferencia, como una práctica de planificación fiscal internacional, consisten en la simulación de precios, incrementándolos o reduciéndolos a fin de trasladar beneficios

²⁴ Díez de Castro, Enrique Carlos. *Gestión de precios*. Madrid, Esic ed., 2004.

hacia territorios de menor o nula imposición y de esta manera minimizar el pago de tributos al momento de repatriar los beneficios generados. Esta práctica se caracteriza por realizarse entre entidades vinculadas que pactan condiciones especiales de negociación de precios o tasas, especialmente en operaciones de comercio exterior, financiamiento, negociación de intangibles y prestación de servicios.

Respecto a esta práctica, la OCDE²⁵ sostiene: *“Los valores asignados a las transacciones llevadas a cabo entre empresas asociadas que actúan bajo el mismo o común control con el objetivo de transferir beneficios encubiertos de una empresa o otra, ya sea en un mismo país o entre diferentes países. Cuando esta situación se da entre empresas residentes en diferentes jurisdicciones fiscales puede producirse un desplazamiento de bases imponibles a la jurisdicción que tenga un régimen fiscal más favorable, originando una deficiente asignación de bases imponibles en el ámbito internacional.”*

Si bien es cierto la reducción de la carga fiscal, a través de su traslación a territorios de menor imposición, es el principal motivador para que las compañías hagan uso de los precios de transferencia, también están otros factores como la necesidad de flujo de efectivo en algunas sucursales, la preocupación por devaluaciones de monedas, limitaciones de normas antimonopolio, o desarrollo de estrategias de penetración de mercados.

3.6.1 Origen y evolución de precios de transferencia

El primer estudio de precios de transferencia, denominado *“Precios de Transferencia y empresas multinacionales”* fue realizado por la OCDE en el año de 1979, en este estudio se desarrolló lo que actualmente se conoce como el principio de *“Arm’s Length”* o *“principio de plena competencia”*, (dicho principio actualmente consta en el artículo 9 del modelo OCDE para evitar la doble imposición); de manera adicional se desarrolló el criterio de *“entidad separada”*, siendo estas dos definiciones la base para las legislaciones en materia de precios de transferencia.

De igual forma, el citado estudio estableció como primer método para realizar ajustes el denominado *“Precio comparable no controlado”*, método que requiere para su aplicación un amplio nivel de comparabilidad entre los bienes y servicios transferidos en transacciones controladas con los de transacciones no controladas así como condiciones similares de mercado.

²⁵ O.C.D.E. *Directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresa*. México, OCDE, 2003.

La principal dificultad de este método es encontrar una transacción comparable, de manera especial en condiciones de mercados no competitivos así como en las transferencias de bienes intangibles en los cuales no hay comparable. Dados estos obstáculos, de manera posterior se establecieron dos métodos transaccionales adicionales: el del “*precio de reventa*” y el del “*Costo adicionado*”.

La dificultad de encontrar transacciones comparables aún con estos métodos llevo a la OCDE a establecer métodos basados en la comparación de beneficios y no precios, comparando en dicho caso los márgenes de rentabilidad en operaciones independientes en el que las funciones sean similares. Más adelante se profundizará en cada uno de los métodos existentes para efectuar por precios de transferencia

3.6.2 Principio de plena competencia

El principio de plena competencia, principio del operador independiente o “*The Arm’s Length Principle*”, establece que los precios de transferencia en las transacciones internacionales entre empresas asociados deben ser equivalentes al correspondiente a transacciones similares realizadas entre empresas independientes.

El artículo 9 del modelo de convención OCDE para evitar la doble imposición, señala:

“Cuando dos empresas asociadas estén, en sus relaciones comerciales o financieras, unidas por condiciones aceptadas o impuestas que difieran de las que serían acordadas por empresas independientes, los beneficios que habrían sido obtenidos por una de las empresas de no existir dichas condiciones, y que de hecho no se han realizado a causa de las mismas, podrán incluirse en los beneficios de esa empresa y someterse a imposición en consecuencia. “Si las condiciones entre dos empresas asociadas en sus relaciones comerciales y/o financieras difieren de las establecidas entre empresas independientes, entonces, cualquier ganancia que en esas condiciones se hubiesen producido, pero por ser asociadas no ocurrieron, deben ser incluidas como ganancias de la empresa y pagar los impuestos correspondientes”

Respecto a lo señalado en el párrafo anterior, Sanjuán, Molinero, Silván y Badas Cerezo²⁶, a modo de resumen señalan que *“en aquellos casos en que se realicen operaciones vinculadas y el precio al que se transfieren los bienes o servicios no se ajuste al que se habría acordado entre partes independientes, habrá que ajustar aquél valor de mercado, al que habrían acordado estas partes independientes en condiciones de libre competencia”*

El objetivo del principio de plena competencia es evaluar las condiciones establecidas en las transacciones realizadas entre empresas vinculadas, si estas condiciones resultan diferentes a aquellas que razonablemente se hubiesen acordado entre sujetos independientes, las administraciones tributarias podrán considerar, a los fines del impuesto a la renta, los potenciales efectos de estas últimas sobre el precio de la operación.

A través de este principio se pueden efectuar ajustes para las transferencias de bienes y servicios, operaciones tangibles, operaciones de intangibles como marcas, patentes, tecnología, servicios financieros y servicios intragrupo.

La legislación ecuatoriana recoge este principio, definiéndolo en el artículo innumerado segundo a continuación del artículo 15 de la Ley de Régimen tributario Interno de la siguiente manera:

“Art. ... (2).- Para efectos tributarios se entiende por principio de plena competencia aquel por el cual, cuando se establezcan o impongan condiciones entre partes relacionadas en sus transacciones comerciales o financieras, que difieran de las que se hubieren estipulado con o entre partes independientes, las utilidades que hubieren sido obtenidas por una de las partes de no existir dichas condiciones pero que, por razón de la aplicación de esas condiciones no fueron obtenidas, serán sometidas a imposición.”

3.6.3 Partes relacionadas

El punto de partida para efectuar valoraciones a operaciones realizadas entre partes relacionadas es, precisamente, definir cuando se produce vinculación o asociación, esto es, delimitar el ámbito subjetivo de aplicación de las reglas sobre precios de transferencia.

²⁶ Marco Sanjuán, José Antonio. *Prácticas de valoración y documentación de operaciones vinculadas*. España, Alfaguara, 2010.

Por regla general, las diversas legislaciones establecen que para fines tributarios hay vinculación entre dos entidades cuando se da una de las tres relaciones siguientes:

- Participación en el capital social: relación matriz – filial;
- Relación sociedad – consejero / administrador; y,
- Poder de decisión de una sobre otra.

De manera complementaria otras legislaciones consideran o presumen como vinculadas a aquellas operaciones que se realizan con entidades situadas en jurisdicciones de baja o nula imposición.

El artículo 9 del Convenio de la OCDE, respecto a las empresas asociadas, señala que: *“Dos empresas están asociadas si una de ellas participa, directa o indirectamente, en la dirección, control o capital de la otra, o si las mismas personas participan, directa o indirectamente, en la dirección, control o capital de ambas empresas”*.

En Ecuador, La Ley de Régimen Tributario Interno y su reglamento de aplicación, detallan los casos en que se considera que dos entidades son consideradas como partes relacionadas, los cuales que se muestran a continuación:

- *“La sociedad matriz y sus sociedades filiales, subsidiarias o establecimientos permanentes;*
- *Las sociedades filiales, subsidiarias o establecimientos permanentes, entre sí;*
- *Las partes en las que una misma persona natural o sociedad, participe indistintamente, directa o indirectamente en la dirección, administración, control o capital de tales partes;*
- *Las partes en las que las decisiones sean tomadas por órganos directivos integrados en su mayoría por los mismos miembros;*
- *Las partes, en las que un mismo grupo de miembros, socios o accionistas, participe indistintamente, directa o indirectamente en la dirección, administración, control o capital de éstas;*

- *Los miembros de los órganos directivos de la sociedad con respecto a la misma, siempre que se establezcan entre éstos relaciones no inherentes a su cargo;*
- *Los administradores y comisarios de la sociedad con respecto a la misma, siempre que se establezcan entre éstos relaciones no inherentes a su cargo;*
- *Una sociedad respecto de los cónyuges, parientes hasta el cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad de los directivos; administradores; o comisarios de la sociedad;*
- *Una persona natural o sociedad y los fideicomisos en los que tenga derechos;*
- *Cuando se realicen transacciones con sociedades domiciliadas, constituidas o ubicadas en una jurisdicción fiscal de menor imposición, o en Paraísos Fiscales;*
- *Cuando se realicen transacciones que no se ajusten al principio de plena competencia;*
y,
- *Cuando dos empresas vinculadas negocian a través de una tercera no vinculada.”*

3.6.4 Control de los precios de transferencia

Respecto a las regulaciones de precios de transferencia, Bettinger Barrios²⁷ sostiene: *“En términos generales debemos entender como precios de transferencia, todos aquellos lineamientos que van orientados a evitar, que por actos de naturaleza comercial o contractual se provoquen efectos fiscales nocivos en el país donde se generan las utilidades o pérdidas en una actividad empresarial o de servicios.”*

En virtud de lo expuesto, se puede señalar que el control de la práctica de precios de transferencia consiste en evitar estrategias tendientes a trasladar los beneficios generados por una organización en un país hacia otro de menor imposición por intermedio de operaciones artificiales. Generalmente este tipo de controles están enfocados en cerrar brechas que permitan

²⁷ Herbert Bettinger, Barrios. *Precios de transferencia: sus efectos fiscales*. México, ISEF, 2005.

la manipulación de operaciones (sobrefacturación y subfacturación) y en crear elementos que permitan verificar que las operaciones de los contribuyentes sean reales.

Para Alworth²⁸, existen cuatro tipos de operaciones que generalmente se efectúan al interior de empresas multinacionales:

“1. Las divisiones pueden comercializar entre sí bienes y servicios que son empleados como factores de producción.

2. Pueden venderse entre ellas intangibles como patentes, marcas, entre otros.

3. Pueden transferir intereses, dividendos, acciones, etc.

4. Distribución de costos de dirección y administración.”

3.6.4.1 Análisis de comparabilidad

La técnica de precios de transferencia se basa en la comparabilidad, para poder determinar si las condiciones pactadas por sujetos vinculados son condiciones de mercado o no, se intentará ubicar transacciones similares realizadas entre sujetos independientes a los fines de practicar la comparación.

En tal sentido, Calderón Carrero²⁹ sostiene que *“el análisis de comparabilidad pone el acento en las características de los bienes o servicios porque sus diferentes características o las circunstancias de la transacción suelen incidir directamente en la fijación de precios. La diferencia en el volumen de las operaciones, las condiciones de pago o solvencia de la otra parte contratante son circunstancias que podrían influir en el precio de una transacción incluso cuando los bienes o servicios prestados presenten características idénticas.”*

Para determinar el grado de comparabilidad entre empresas relacionadas y empresas independientes, es necesario considerar, entre otros, los siguientes aspectos:

²⁹ Calderón Carrero, José Manuel. *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea*. España, CISS, 2008.

- En bienes o servicios: Características físicas, calidad, confiabilidad, disponibilidad y volumen;
- Funciones: Diseño, manufactura, montaje, desarrollo e investigación, servicios, compra, distribución, marketing, etc.;
- Términos contractuales: Volumen de ventas, términos de las garantías, duración licencias, plazos de pago;
- Riesgos: Se encuentran relacionados con las funciones (crédito y cobranza, calidad del producto, éxito o fracaso de investigación y desarrollo) además riesgos financieros (tipo de cambio, tasas de interés);
- Condiciones económicas: Ubicaciones geográficas, tamaño de los mercados, grado de competencia, los niveles de suministro y demanda, etc.;
- Estrategias comerciales: Entrada a mercados, barreras de entrada, productos nuevos;
- Análisis funcional: La remuneración se ve determinada por las funciones desempeñadas después de considerar los activos utilizados y los riesgos asumidos, lo cual implica comparar los riesgos asumidos como una relación entre el riesgo asumido y el retorno esperado; los riesgos se ven determinados por las funciones desempeñadas;
- Cláusulas contractuales: Estas definen de una forma explícita o implícita como se dividen las responsabilidades, riesgos;
- Circunstancias económicas: Identificar el mercado relacionado para la operación, los precios varían de mercado a mercado aunque sean los mismos productos;
- Otros factores a considerar: Localización geográfica, dimensión, posición, competitiva, oferta y demanda, costos locales, etc.

En virtud de lo expuesto, se puede afirmar que, ser comparable significa que ninguna de las diferencias, en caso de que existan, entre las situaciones que se comparan pueda afectar significativamente a las condiciones analizadas, bien sea el precio o el margen, o que en su

defecto es posible realizar ajustes suficientemente precisos para eliminar los efectos de dichas diferencias.

Para efectuar el análisis de comparabilidad, el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, principalmente, ha desarrollado diversos métodos que se exponen en sus *“Directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias”*, dichas directrices han sido aceptados por la mayoría de los países que contemplan legislación específica de precios de transferencia, de manera general estas metodologías comparan los precios y/o los márgenes alcanzados entre empresas asociadas o relacionados en sus operaciones, con los precios y/o márgenes alcanzados entre empresas independientes en idénticas o similares circunstancias.

3.6.4.2 Rango de plena competencia

El mismo Calderón Carrero³⁰, respecto del rango de plena competencia señala: *“Las directrices advierten que los precios de transferencia no constituyen una ciencia exacta y generalmente la aplicación del método o métodos más apropiados conduce a un rango de cifras que pueden presentar en principio un mismo grado de fiabilidad. En ocasiones, esto es simplemente debido a la oscilación de precios que fijan las empresas independientes. En otros casos, las diferencias de resultados se puede deber a errores o limitaciones del propio análisis.”*

En el ámbito local, esta particularidad del análisis de la comparabilidad de transacciones realizadas por empresas relacionadas, es recogido por el artículo 87 del Reglamento de Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, el cual considera como rango de plena competencia a: *“el intervalo que comprende los valores que se encuentran desde el primer cuartil hasta el tercer cuartil. Si el precio, monto o margen obtenido se encuentra dentro del rango dicho valor se considera como pactado entre partes independientes. Caso contrario se utilizará la mediana.”*

Complementariamente, el citado artículo define a la mediana como el valor que, se considera, hubieran utilizado partes independientes en el caso de que el valor registrado por el contribuyente se encuentre fuera del rango de plena competencia.

³⁰ Calderón Carrero, José Manuel. *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea*. España, CISS, 2008.

3.6.4.3 Métodos de valoración de precios de transferencia

Los métodos utilizados para efectuar ajustes por concepto de precios de transferencia generalmente se han categorizado en métodos tradicionales y otros métodos.

La posible aplicación de cada uno de los métodos dependerá de la transacción analizada y de la existencia de información útil y relevante que se encuentre disponible; respecto a esta selección la legislación ecuatoriana ha establecido un orden de prelación, el mismo que es el orden en el que se presentan a continuación cada uno de los métodos existentes. De manera general el primer método que debe intentarse es el denominado “*precio comparable no controlado*”, fundamental por considerarse que este método estima de manera más directa un “*precio de mercado*”.

3.6.4.3.1 Métodos tradicionales

El análisis de este tipo de métodos se basa en los precios o valores de cada transacción para lo cual los bienes, servicios o derechos deben tener un altísimo nivel de comparabilidad; a continuación se muestra los métodos que se tiene:

3.6.4.3.1.1 Método del precio comparable no controlado

Este método consiste en comparar el precio pactado por bienes o servicios transferidos en una transacción realizada entre partes relacionadas, frente al precio pactado en una transacción no controlada, es decir, entre partes independientes, en circunstancias comparables.

3.6.4.3.1.2 Método del precio de reventa

El método del precio de reventa toma el precio de venta de productos o servicios o servicios similares, que la empresa ha pactado con partes independiente y, de este precio, extrae un margen bruto razonable con el cual el revendedor cubriría sus costos y tendría su ganancia. Este margen también puede establecerse partiendo del precio pactado entre empresas independientes en operaciones comparables.

Es importante señalar que para este método la similitud entre los productos resulta menos importante que en el método anterior; la semejanza de las funciones, los riesgos afrontados y los términos contractuales son particularmente significativos en el método del precio de reventa.

La comparabilidad de las operaciones con partes relacionadas se evalúa con las siguientes fórmulas:

$$\text{Precio de libre competencia} = (\text{precio de reventa}) - (\text{margen del precio de reventa}) \times (\text{precio de reventa})$$

$$\text{Margen del precio de reventa} = (\text{precio de reventa} - \text{costo de adquisición}) / (\text{precio de reventa})$$

3.6.4.3.1.3 Método del costo adicionado

Bajo este método se añade un margen apropiado a los costos incurridos por el proveedor de un bien o servicio, en una operación controlada por un bien transferido o un servicio proporcionado a un comprador relacionado, considerando las funciones realizadas, activos utilizados y riesgos asumidos, y las condiciones del mercado. El precio de libre competencia se establece a través de las siguientes fórmulas:

$$\text{Precio de libre competencia} = (\text{costos}) + (\text{margen sobre costos}) \times (\text{costos})$$

$$\text{Margen sobre costos} = (\text{precio de venta} - \text{costos}) / (\text{costos})$$

3.6.4.3.2 Otros métodos de valoración

Estos métodos se utilizan cuando no es posible aplicar uno de los métodos tradicionales y, de acuerdo a las directrices de la OCDE, deben aplicarse de forma tal que respeten el principio de plena competencia. El análisis bajo estos métodos parte del análisis de la rentabilidad obtenida en operaciones con partes independientes, posteriormente con este margen se determinan los precios que debieron pactarse con partes relacionadas.

3.6.4.3.2.1 Método de partición de utilidades

Herbert Bettinger Barrios³¹ señala que el método de partición de utilidades consiste en:

³¹ Herbert Bettinger, Barrios. *Precios de transferencia: sus efectos fiscales*. México, ISEF, 2005.

“Asignar la utilidad en la operación llevada a cabo entre partes relacionadas, en la proporción que hubiera sido asignada en una transacción efectuada con partes independientes y de conformidad a lo siguiente:

- *La utilidad de operación global se establece mediante la suma de las utilidades propias que obtengan cada una de las partes relacionadas en la operación;*
- *Esta utilidad de operación global se asignará a cada una de las partes relacionadas, toman en cuenta elementos que las distinguen entre sí, como en su caso, los activos, los costos y los de cada una de las personas relacionadas, con respecto a las operaciones que se llevan a cabo entre ellas.*

El método que nos ocupa pretende evitar que las utilidades generadas entre empresas relacionadas se transfieran en forma indiscriminada entre ellas y se evite el pago del impuesto que corresponda a la empresa en el país en el que los ingresos fueron generados.”

3.6.4.3.2.2 Método residual de partición de utilidades

La multi-agenda fiscal 2005³² describe este método en los siguientes términos:

“Consiste en asignar la utilidad de operación obtenida por partes relacionadas, en la proporción que hubiera sido asignada con o entre partes conforme a lo siguiente:

- a) Se determinará la utilidad de operación global mediante la suma de la utilidad de operación obtenida por cada una de las personas relacionadas involucradas en la operación.*
- b) Las utilidad de operación global se asignará de la siguiente manera:*
 - 1. Se determinará la utilidad mínima que corresponda a su caso, a cada una de las partes relacionadas mediante la aplicación de los métodos anteriores, sin tomar en cuenta la utilización de intangibles significativos.*

³² ISEF, *Multi-agenda fiscal 2005*. México, ISEF, 2005.

2. Se determinará la utilidad residual, la cual se obtendrá disminuyendo la utilidad mínima a que se refiere el apartado 1 anterior, de la utilidad de operación global. Esta utilidad residual se distribuirá entre las partes relacionadas involucradas en la operación tomando en cuenta, entre otros elementos, los intangibles significativos utilizados por cada una de ellas, en la proporción en que hubieran sido distribuidas con o entre partes independientes en operaciones comparables.”

3.6.4.3.2.3 Método de márgenes transaccionales de utilidad de operación

Este método determina en operaciones entre partes relacionadas, la utilidad que se hubiera obtenido si la operación se efectuaba entre empresas similares o partes independientes en condiciones comparables.

Capítulo IV

Brecha de evasión tributaria

Los tributos son una de las principales fuentes de financiamiento del Estado, por ello una óptima recaudación de los mismos es de vital importancia, no solo para las finanzas públicas, sino también para otros fines de la imposición. Tanto la evasión como la elusión tributarias reducen la potencial recaudación tributaria, afectando por ende el funcionamiento del Estado y la ejecución de la inversión pública; esta diferencia entre la potencial recaudación tributaria y los valores efectivamente recaudados se denomina brecha de evasión tributaria.

El Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, CIAT, en su conferencia efectuada en el año 2001 en Quito, definió como brecha tributaria a *“La diferencia entre el total de los impuestos adeudados, si se lograra un cumplimiento total y todos los impuestos efectivamente recaudados”*; de manera complementaria se indicó que la brecha tributaria está integrada por tres elementos del universo de contribuyentes que no cumplen, siendo estos:

“a. Personas o empresas que deberían presentar declaraciones pero que no lo hacen.

b. personas o empresas que presentan declaraciones pero que no incluyen en ellas la cantidad de impuestos adeudados; y

c. Personas o empresas que no pagan los impuestos y que están determinados como adeudados.”

De manera complementaria, Laparra Conde³³, define como brecha tributaria: *“el total de impuestos no pagados antes de la fiscalización; y como brecha tributaria neta, al total de impuestos no pagados después de la labor de fiscalización.”*

La estimación de esta brecha tributaria requiere especial atención en la gestión de toda Administración Tributaria; solo determinando los principales nichos, mecanismos, herramientas y prácticas de evasión se pueden desarrollar estrategias que permitan combatir adecuadamente su impacto en la recaudación.

³³ Laparra Conde, Norma Llema. *Evasión tributaria*. Pág. 34., citada por: Aguilar Rodas, Walter Vinicio. *Análisis jurídico y doctrinario de la evasión fiscal*. Guatemala, USJDG, 2010.

Como política de Estado, en Ecuador se ha definido como prioridad la optimización de los impuestos directos, debido a que en las últimas décadas los impuestos al consumo, categorizados como indirectos, han sido el sostén de la recaudación tributaria; en este sentido y con mayor énfasis desde 2008, se ha efectuado varias reformas al régimen tributario ecuatoriano y con mayor énfasis a la normativa que regula el impuesto a la renta a fin de fortalecerlo.

Así se tiene que, con el objetivo de reducir o minimizar la carga tributaria directa, especialmente impuesto a la renta, las personas naturales y las sociedades, desarrollaron varias herramientas, algunas de estas al margen de la ley, pero la mayoría de ellas aprovechaban los vacíos que dejaba la normativa tributaria. Dentro de estas últimas se puede destacar aquellas relacionadas con fiscalidad internacional, como por ejemplo: precios de transferencias, sub capitalización, abuso de convenios de doble tributación, entre otros aspectos señalados en el capítulo anterior.

La estimación de las brechas de evasión tributaria han sido tema de preocupación tanto al interior de la administración tributaria ecuatoriana, como fuera de ella, en tal sentido se ha efectuado en los últimos años varios estudios de estimación de brecha tributaria; sin embargo, estos estudios se han enfocado en obtener resultados globales por impuesto, sin identificar dentro de éste, los factores que indiquen en dicha brecha, como por ejemplo aquellas relacionados con prácticas de fiscalidad internacional.

Las diferentes metodologías aplicadas para estimar la brecha de evasión varían entre sí, así se tiene que algunas metodologías cuantifican esta brecha de manera global, otras su relación respecto del producto interno bruto en base al análisis del sistema de cuentas nacionales, otras se basan en el análisis de la economía subterránea, entre otras. Es importante señalar que cada una de las metodologías aplicadas tiene ventajas como desventajas, siendo la principal desventaja la escasez de fuentes de información, insumo vital para todo análisis estadístico.

4.1 Importancia económica de medir la evasión

Respecto a la importancia de medir la evasión, Escobar Calderón³⁴ señala:

³⁴ Escobar Calderón, Ricardo. *La Medición y Control de la Erosión de las Bases Tributarias: Los Gastos Tributarios y la Evasión Tributaria*. En: 40ª Asamblea General del CIAT. Florianópolis, Brasil, 2006.

“Disponer de información respecto a la cuantía de la evasión tributaria es importante por diversas razones. Primero, permite a la AT³⁵ orientar mejor su fiscalización. Si la AT tuviese estimaciones de evasión por impuestos, mecanismos de evasión, zona geográfica o sector económico, podría asignar mejor los recursos para la fiscalización, mejorando así su efectividad. En segundo lugar, permite medir los resultados de los planes de fiscalización y realizar modificaciones cuando sea necesario. Finalmente, la evasión tributaria puede ser usada, con ciertas limitaciones, como una medida de la eficacia de la AT. Si el objetivo asignado a ésta es mejorar el cumplimiento tributario, entonces el indicador de desempeño apropiado es la tasa de cumplimiento: a igualdad de otros factores, mejor es el rendimiento de la AT cuanto mayor es la tasa de cumplimiento.”

Por otra parte, el Servicio de Rentas Internas³⁶ sostiene que *“la medición de la evasión permite mejorar la calidad del diseño de la política Fiscal en busca de un sistema que garantice un nivel mínimo de bienestar social y es un insumo fundamental para las estrategias de las administraciones tributarias a la vez que:*

- *Orienta los planes de control, asistencia y cultura tributaria,*
- *Posibilita monitorear los resultados,*
- *Es un indicador de eficiencia de la Administración,*
- *Es un insumo para el diseño de reformas tributarias,*
- *Facilita la formulación de metas de recaudación. “*

4.2 Técnicas utilizadas para la medición de la evasión

Aguilar Rodas³⁷, recoge lo expuesto por el CIAT, en cuanto a la necesidad de que luego de establecer conceptos y diferencias entre brecha tributaria bruta y neta, se estudie la aplicación de lo que es la macro-medición y la micro-medición, en tal sentido señala que: *“La macro-medición es un término que pretende el análisis desde una perspectiva más grande en estimar aspectos globales, manteniendo el monto de las recaudaciones fiscales obtenidas por distintos tipos de impuestos, con los valores de las cuentas nacionales.”*, y que por su parte la micro-medición *“es todo lo contrario, pues ella consiste en hacer un análisis minucioso de la evasión fiscal, es decir más particular, a través de la información de las administraciones tributarias y de los datos estadísticos obtenidos.”*

³⁵ En el texto citado, la abreviatura “AT” el autor la utiliza para referirse a la “Administración Tributaria”.

³⁶ Servicio de Rentas Internas. *Presentación en la 10ma conferencia del CIAT*. Uruguay 2010.

³⁷ Aguilar Rodas, Walter Vinicio. *Análisis jurídico y doctrinario de la evasión fiscal*. Guatemala, USJDG, 2010.

Finalmente explica que *“la vía de aplicación de la llamada micro-medición se basa en la estadística, particularmente en el muestreo y la elaboración de alternativas que esporádicamente pueden realizarse con sectores plenamente establecidos de la población tributaria, por ejemplo: comerciantes, agricultores o profesionales. A este respecto, se puede indicar que en un futuro será trascendente para planificar, una conveniente selección de contribuyentes y llevar o realizar su fiscalización.”*

En el mismo sentido Escobar Calderón³⁸ sostiene que *“en cuanto a las metodologías cuyo propósito inmediato es la medición de la evasión tributaria, son dos los enfoques más difundidos. Un primer enfoque basado en el 'potencial teórico' recurre a variables relacionadas para aproximar la recaudación que se obtendría si todos los contribuyentes pagasen sus impuestos, la que luego puede ser comparada con la recaudación efectiva para determinar la evasión. Un segundo enfoque de carácter muestral, utiliza las capacidades de la administración tributaria para detectar incumplimiento, fiscalizando una muestra representativa de contribuyentes y extendiendo luego sus resultados al universo de ellos”.*

A continuación se exponen algunas metodologías de estimación o medición de la brecha de evasión tributaria, muchas de ellas han sido utilizadas por más de un país y pueden presentar ciertas similitudes, aunque la adaptación a la realidad de país es una constante determinante al momento de decidir que metodología se utilizará.

4.2.1 Metodologías utilizadas en Chile³⁹

Este estudio se señalan dos metodologías para efectuar sus estimaciones, en tal sentido se tiene que el método del potencial teórico es utilizado para medir la evasión del impuesto a la renta y del impuesto al valor agregado (IVA), para este último impuesto, de manera adicional se utiliza el método muestral con el propósito de tener una medición algo más precisa.

El método del potencial teórico basa su análisis en determinar el máximo de impuesto, también denominado *impuesto potencial*, que se generaría en base a información de la actividad económica del país, los sectores productivos, los agentes económicos y financieros, entre otros;

³⁸Escobar Calderón, Ricardo. *La Medición y Control de la Erosión de las Bases Tributarias: Los Gastos Tributarios y la Evasión Tributaria*. En: 40ª Asamblea General del CIAT. Florianópolis, Brasil, 2006.

³⁹Jorratt, Michael y Barra, Patricio. Chile, *Medición de la evasión tributaria*. Departamento de Estudios del Servicio de Impuestos Internos, 1999.

cabe señalar que esta información generalmente se obtiene de las denominadas *Cuentas Nacionales*. Es importante indicar que el *impuesto potencial* considera las exenciones y la no tributación que contemple la normativa correspondiente, así como el consumo intermedio en el caso del impuesto al valor agregado.

Una vez que se obtiene este resultado, denominado por Jorrat como “*Resultado Tributario Teórico*”, el mismo es comparado con el impuesto causado recogido por las declaraciones de impuesto presentadas por los sujetos pasivos durante el período de análisis.; las diferencias resultantes corresponderán a una evasión de tributos, siempre y cuando el *resultado tributario teórico* sea superior, de no ser este el caso se estaría frente a un escenario de sobre tributación.

La fortaleza de esta metodología radica en la facilidad de obtención de la fuente de información requerida a través del *Sistema de Cuentas Nacionales*, lo cual abre la posibilidad de profundizar el estudio e identificar niveles de evasión por actividad económica; sin embargo, esta fortaleza también se constituye en su principal debilidad, debido a fallas, errores u omisiones que pudiese contener el *Sistema de Cuentas Nacionales*, que se traducirían en una sobreestimación o en una subestimación del *Resultado Tributario Teórico*.

La otra metodología recogida en el estudio en mención que es el método muestral, el cual fue utilizado para estimar únicamente la evasión en lo que impuesto al valor agregado se refiere, a pesar de que también puede ser aplicado para estimar la evasión en lo que se respecta a impuesto a la renta. Este método de estimación consiste básicamente en un trabajo de campo, denominado o conocido con el nombre de *punto fijo*, parte de una selección muestral previa de contribuyentes, selección que contempla variables estadísticas que hacen significativa a dicha muestra y permiten el manejo de márgenes de error estadístico.

El trabajo de campo es efectuado por un equipo de funcionarios de la Administración Tributaria, quienes efectúan inspecciones sin previo aviso y permanece determinado tiempo en las instalaciones de los contribuyente seleccionados aleatoriamente, el propósito de estas inspecciones es que los contribuyente efectúen de manera óptima todos sus registros de ingresos y egresos durante el desarrollo de la diligencia, a la vez que se recogen datos del volumen de negocios registrado durante el desarrollo de dichas inspecciones.

La planeación y selección de la muestra de contribuyentes es de vital importancia para el estudio debido, pues esta muestra es la que le confiere fortaleza estadística al estudio y la que

delimitará el alcance mismo de la investigación, así como el nivel de detalle de los resultados obtenidos y los márgenes de error que se manejen.

A pesar de las sólidas bases estadísticas y teóricas de esta metodología, la presencia de funcionarios de la administración tributaria en las instalaciones del contribuyente puede afectar su comportamiento, así como el comportamiento de sus proveedores y de sus clientes, creando desviaciones en las transacciones y por ende en los resultados obtenidos. Es de vital importancia que se consideren temas como la estacionalidad de las ventas del contribuyente y eventos no cotidianos que también pudiesen generar distorsiones en la información recopilada.

Otro punto a considerarse bajo esta metodología es el costo en el que se incurre por el pago, principalmente de salarios y movilización, a los funcionarios a cargo de las distintas inspecciones; sin embargo el reducido período de tiempo, generalmente un par de días, que éstos deben permanecer en cada contribuyente hacen factible su aplicabilidad.

Los niveles de evasión obtenidos mediante la aplicación del método del potencial teórico para el año 1997 en Chile ascienden al 19,70% para el impuesto al valor agregado y al 39,20% para el impuesto a la renta. Por otra parte el método muestral de punto fijo evidenció una brecha de evasión del 24,80% para el impuesto al valor agregado. La aplicación del método del potencial teórico para el año 2004, situó la evasión del IVA en niveles cercanos al 14%

4.2.2 Metodología utilizada en México

La metodología utilizada en México incorpora, **incorpora** al análisis del método del potencial teórico, la distribución de los ingresos conforme a datos recopilados por encuestas nacionales de ingresos y gastos, esta incorporación permite desagregar el ingreso nacional por grupos de ingresos y regímenes fiscales, así como distinguir las fuentes de ingreso de los contribuyentes.

Una vez que se categorizan los contribuyentes, se agrupa a los individuos considerando el componente de ingreso monetario proveniente de ganancias y beneficios, ingresos por alquiler e intereses y transferencias; a partir de estos niveles de ingresos se proyecta el impuesto que se generaría en condiciones normales. Esta recaudación potencial es comparada con la recaudación efectiva, constituyéndose la diferencia obtenida en evasión fiscal.

La aplicación de la metodología descrita permite distinguir, o al menos efectuar una buena aproximación, los diversos regímenes fiscales que contempla la normativa tributaria, que para el caso particular del estudio en mención se trata del impuesto a la renta de personas físicas con actividad empresarial; esto se traduce en la obtención de cálculos más realistas, considerando como objetivo final la realización de recomendaciones de política tributaria.

Como desventajas de esta metodología están los niveles de confiabilidad de la encuesta, susceptible de sesgos y errores de estimación, la realización de encuestas demanda ingentes recursos y debe corresponder al año en análisis o considerar los ajustes pertinentes para su utilización en otros períodos.

Es importante señalar que los niveles de evasión obtenidos por este estudio alcanzan un 77% para el año 2003, lo cual representa una brecha de evasión del 0,76% respecto del producto interno bruto (PIB) mexicano de dicho período.

4.2.3 Metodología utilizada en Estados Unidos

El Colegio de México, institución pública de carácter universitario dedicada a la investigación y a la enseñanza superior, en su estimación de la brecha de evasión del impuesto a la renta de las persona físicas en México, menciona la metodología desarrollada por la Administración Tributaria Estadounidense, *Internal Revenue Service o IRS*, denominada "*Taxpayer Compliance Measurement Program*" o "*Programa de medición del cumplimiento del contribuyente*", como alternativa a la aplicación del método del potencial teórico que se mencionó ya anteriormente.

Este método para la estimación de la brecha de evasión tributaria contempla la planeación y ejecución de un programa de determinaciones tributarias a realizarse sobre las declaraciones presentadas por los contribuyentes, contribuyentes seleccionados aleatoriamente y que responden a una muestra de ingresos significativa y estratificada, esto con la finalidad de recabar resultados más confiables de aquellos sectores identificados empíricamente con mayor propensión a evadir el pago de los tributos.

Los valores consignados en las declaraciones de los contribuyentes son comparados con aquellos valores determinados por el *ISR* y considerados como correctos, las diferencias que se registran son consideradas como la brecha de evasión tributaria o "*tax gap*". Los valores

recopilados permiten acceder a información acerca de tipos de incumplimiento, su relación con niveles de ingreso, educación, ocupación, región, etc.

Es de destacar que bajo este esquema deberá tenerse especial cuidado en contar con los recursos económicos y humanos suficientes para la ejecución de las determinaciones tributarias; como punto en contra se puede destacar que esta metodología recoge información únicamente de los contribuyentes que presentaron su declaración, dejando por fuera al sector informal, o economía informal, que en el caso de Ecuador representa alrededor del 43% de su economía, según datos proporcionados por el Instituto nacional de estadísticas y Censos de Ecuador (*INEC*) .

Cabe mencionar que esta metodología difícilmente puede ser aplicada por investigadores que no pertenezcan a la Administración Tributaria, independiente del país en donde efectúe el estudio, reduciendo considerablemente su campo de acción. La aplicación de esta metodología en el año 2008 sitúa la brecha de evasión en un 18%.

4.2.4 Metodología utilizada Ecuador

En el país, uno de los principales estudios referentes a la estimación de brechas de evasión se realizó por parte del Servicio de Rentas Internas; la metodología utilizada se apoya en el proceso para determinar el impuesto potencial teórico, a partir del consumo y el excedente bruto de explotación, ajustado por informalidad, registrados en el *Sistema de Cuentas Nacionales*; este resultado es comparado con la recaudación efectiva registrada en las estadísticas del Impuesto a la Renta e Impuesto al Valor Agregado Sociedades del Servicio de Rentas Internas para estimar la brecha de evasión de cada impuesto. (Andino et. al, 2008)

La brecha de evasión del impuesto al valor agregado para el año 2004 se estimó en un 30,6%, mientras que la brecha global del impuesto a la renta se estimó en el 61.3%. Es importante mencionar que estos resultados también pueden encontrarse desagregados por sector económico, así por ejemplo, para el caso del IVA los sectores que presentan mayores niveles de evasión de dicho impuesto fueron las empresas de producción primaria 92%, industria de alimentos 65%, industria mediana 66%, construcción 96%, intermediación financiera 82% y otros servicios 66%.

4.3 Estimación brecha de evasión tributaria por riesgo específico

La mayoría de las metodologías recogidas anteriormente obtienen resultados desagregados por sector económico (tipo de industria), pero dadas la naturaleza de dichos estudio, ninguno estima la evasión o elusión atribuible a cada una de las principales prácticas utilizadas para tal propósito, como es el caso de las prácticas de fiscalidad internacional. Las prácticas de fiscalidad de internacional, especialmente aquellas relacionadas con *precios de transferencia*, han sido una de las principales preocupaciones de la Administración Tributaria ecuatoriana, esto debido a que en las determinaciones realizadas por los departamento de control tributario a nivel nacional se evidenciaba, en períodos anteriores a la reforma tributaria de finales del año 2007, un incremento en el uso de los, antes mencionados, *precios de transferencia* con fines evasiones y elusivos, específicamente en lo que a impuesto a la renta se refiere.

4.3.1 Metodología utilizada por “Proyecto Salto”

El primer acercamiento que se tiene acerca del impacto que el uso de las prácticas de precios de transferencia ha tenido en la recaudación tributaria ecuatoriana, data de septiembre del año 2003, fecha en la cual se registra uno de los pocos diagnósticos sobre precios de transferencia realizados en el país, el autor fue Jesús Enrique Giraldo Botero y se desarrolló dentro del marco del “Proyecto SALTO”.

La metodología utilizada por el “Proyecto SALTO”, para la estimación de la brecha de fiscalidad internacional, atribuible a *precios de transferencia*, parte de la fijación de estándares de producción generales, dichos estándares se representan como la relación porcentual de la remuneración al trabajo, del consumo intermedio, de los gastos operacionales y de la utilidad operacional frente al total de ingresos operacionales.

Una vez obtenido este estándar general, se lo ajusta en base a estándares sectoriales, obtenido de empresas similares ubicadas en otras jurisdicciones diferentes a la ecuatoriana, y se estima coeficientes fiscales para los sectores de la economía ecuatoriana que, empíricamente, se consideraban más proclives a aplicar prácticas de precios de transferencia para el año 2003.

Estos coeficientes fiscales, estimados por sector de la economía, se aplicaron a los resultados financieros, obtenidos de la declaración de impuesto a la renta, de las sociedades que conforman cada sector, producto de esta aplicación se alcanza una base imponible estimada por empresa, la

cual es comparada a la base imponible declarada, obteniendo de esta manera, a decir del autor del estudio en mención, la brecha fiscal, originada en precios de transferencia, de la economía ecuatoriana para el año 2003.

La metodología mencionada presentando varias ventajas, así como desventajas, dentro de sus principales ventajas se pueden citar:

- Fuerte sustento conceptual, basado en los modelos de las estructuras productivas Leontief y Cobb Douglas;
- Combina en una sola metodología de estimación dos métodos aceptados, que generalmente son utilizados en materia de precios de transferencia;
- Permite una estimación rápida de la brecha tributaria;
- La información que se requiere como insumo para la estimación es de fácil accesibilidad;
- Permite obtener una estimación de la brecha tributaria desagregada por contribuyente y sector de la economía;

Dentro de las desventajas que presenta la metodología utilizada dentro de la investigación efectuada dentro del marco del “*Proyecto SALTO*” se tiene:

- El estudio se centra únicamente en prácticas de precios de transferencia, asumiendo implícitamente a este riesgo como la única práctica de fiscalidad internacional utilizada, dejando de lado otras prácticas como lo son el abuso de convenios de doble tributación, subcapitalización, utilización de paraísos fiscales, entre otros.
- Los estándares sectoriales son ajustadas mediante la utilización de información concerniente a empresas de otros países, sin esclarecer si el régimen tributario, en lo que respecta a fiscalidad internacional, de los países considerados es similar, o al menos cercano al vigente a la fecha de estudio en el país.
- Los sectores abarcados en el estudio han sido seleccionados empíricamente, por lo tanto una existe un sustento técnico que permite sustentar si dichos sectores son los únicos que

aplican prácticas de fiscalidad internacional, pudiendo darse el caso de que un sector relevante haya quedado por fuera del estudio.

- La diferencia obtenida en términos de base imponible, entre el resultado de la aplicación de la metodología seleccionada y los valores declarados por las compañías, se asume que corresponde en su totalidad a prácticas de fiscalidad internacional, sin considerar que dentro de dicho resultado pueden existir prácticas de evasión o elusión locales que incidan considerablemente en dichos resultados.

En virtud de lo dicho se puede concluir que la metodología aplicada por el “*Proyecto SALTO*”, es una aproximación rápida para la estimación de la brecha fiscal atribuible a precios de transferencia; tiene como respaldo un buen sustento teórico pero, por otra parte, requiere de un conocimiento profundo y especializado del sector e incluye ciertos errores conceptuales y de aplicación que hacen que los resultados obtenidos no sean fiables en gran medida.

En virtud de lo expuesto, es necesario efectuar cambios y reconsideraciones a dicha metodología, especialmente en lo concerniente a: Los coeficientes sectoriales aplicados, los ajustes realizados, los sectores seleccionados y los riesgos analizados, todo esto a fin de contar con una metodología mucho más sólida y confiable que aprovecha las ventajas de la metodología inicial.

4.3.2 Metodologías utilizadas en otros estudios

A continuación se presentan, a manera de resumen, otras metodologías desarrolladas y utilizadas para la estimación de brechas tributarias, algunas de las cuales se derivan de las metodologías antes expuestas, así se tiene:

4.3.2.1 Método monetario

Este método, a fin de medir la magnitud de la economía subterránea, utiliza tres caminos: en el primero se intenta establecer mediante un coeficiente, en que periodos aumenta la velocidad de la circulación del dinero, producto de la economía subterránea. La segunda posibilidad busca determinar la magnitud de esa economía, siguiendo el uso de los billetes de ciertas denominaciones, supuestamente referidos por los agentes que participan en aquella y la tercera

alternativa, emplea una ecuación de demanda de moneda para determinar la economía subterránea que se genera con los altos impuestos.

4.3.2.2 Método del insumo físico

Este método supone una relación estable entre un determinado insumo de amplio uso en la economía y la producción nacional. Aquí se estima la producción del país con base en la demanda de ese insumo y la diferencia con el PIB declarado.

4.3.2.3 Método del mercado laboral

A través de este método se estima el empleo no explicado mediante una encuesta; Luego, con base en las cifras del empleo no declarado y la productividad promedio de la mano de obra, se establece la magnitud de la economía no aplicada.

4.3.2.4 Método de la diferencia

La idea fundamental de esta metodología es comparar el ingreso que se informa en la declaración de renta y el ingreso que aparece en las cuentas del ingreso nacional. Para que la comparación tenga sentido, las estadísticas de ingreso nacional deben proceder de fuentes distintas e independientes de las autoridades de administración de impuestos sobre la renta.

4.3.2.5 Método del potencial tributario legal

Este método no estima el ingreso que evade impuestos, sino la cuantía de impuestos evadidos; este enfoque da por sentado que la cifra del ingreso nacional es correcta y es una buena base para el cálculo del impuesto sobre la renta. El impuesto evadido se define como la diferencia entre los potenciales legal y efectivo de tributación, esto es, la diferencia entre la cuantía de los recaudos que se habrían obtenido si todas las obligaciones impositivas legales hubieran sido pagadas y la cuantía de los impuestos realmente recaudados.

4.3.2.6 Método de la encuesta

Bajo esta metodología se debe obtener información sobre el ingreso de los contribuyentes mediante una encuesta, que es una fuente diferente de las declaraciones de renta e independiente

de ellas; el ingreso que da la encuesta se compara luego con el ingreso que informan las declaraciones de renta, con lo que se estima el incumplimiento tributario.

4.3.2.7 Método del coeficiente tributario constante

Para estimar los niveles e evasión, este método aplica la relación entre el impuesto y el PIB de un año específico, considerado como representativo; un año representativo es aquel en el cual la evasión fiscal se considera mínima. La diferencia entre el impuesto estimado y el impuesto real es entonces el impuesto evadido.

4.3.2.8 Otras publicaciones

A nivel internacional existen diversas publicaciones respecto a la estimación de brechas tributarias, sin embargo, las metodologías utilizadas para dichas estimaciones no siempre son accesibles al público en general o no forman parte de dichas publicaciones; en tal sentido en el cuadro a continuación se recogen estimaciones sobre brechas de evasión, para diversos tipos de riesgos, sobre los cuales no ha sido factible definir las metodología utilizada.

PAIS	TIPO DE BRECHA	BRECHA	UNIDAD	MONEDA	% PIB	AUTOR
Países en Desarrollo	Inversión extranjera	35.000	Millones	USD	N/A	Oxfam
Países en Desarrollo	Rendimientos por intereses	15.400	Millones	USD	N/A	Oxfam
México	Evasión global	19695,54	Millones	USD	3	SAT
México	Personas morales (jurídicas)	4008,59	Millones	USD	0,61	SAT
Países en Desarrollo	Flujos de capital volátil a paraísos fiscales	N/A	N/a	N/A	6 – 8,7	Noruega
Estados Unidos	Precios de transferencia	2,8 – 53	Billones	USD	N/A	IRS
Estados Unidos	Incumplimiento de los contribuyentes offshore	40 – 70	Billones	USD	N/A	IRS
Suecia	Impuesto al valor agregado	N/A	N/a	N/A	4 – 5	Jacqui Mcmanus Y Neil Warren
Suecia	Brecha internacional	5,78	Billones	USD	N/A	Swedish Tax Agency
Alemania	Paraísos fiscales	46	Billones	USD	N/A	Tarjei Olsen Kidd
Países en Desarrollo	Paraísos fiscales	64-124	Billones	USD	N/A	Oxfam
Estados Unidos	Paraísos fiscales	100	Billones	USD	N/A	IRS

Fuente: Varias fuentes

Elaboración: Área Fiscalidad Internacional (SRI)

4.4 Categorización metodologías según CEPAL

La CEPAL, sobre la base de Tanzi y Shome (1993) considera los siguientes métodos de estimación de brechas tributarias:

MÉTODO	PRINCIPALES CARACTERÍSTICAS
Método de cuentas nacionales	Compara la base del impuesto según cuentas nacionales con la base proveniente de las estadísticas tributarias, luego de ciertos ajustes.
Método de muestreo o controles directos	Se calcula la tasa de evasión para una muestra aleatoria de contribuyentes y se extienden los resultados al total de la población.
Métodos basados en encuestas de presupuestos de hogares	Analiza la relación entre el gasto de las familias y el ingreso declarado. Si el gasto es significativamente superior al ingreso declarado es más probable que exista evasión (excepto si hay desacumulación de activos o endeudamiento). Los resultados son poco confiables.
Encuestas a los contribuyentes sobre su comportamiento	Se les realiza un cuestionario a una muestra aleatoria de contribuyentes, donde deben describir su comportamiento al declarar los impuestos. Estos resultados suelen subestimar la tasa de evasión fiscal.

Capítulo V

Estimación de la brecha tributaria atribuible a fiscalidad internacional en Ecuador

5.1 Introducción a la metodología propuesta

Como se detalló en capítulos anteriores, existen varias prácticas de fiscalidad internacional utilizadas por parte de los contribuyentes, tales como la realización de operaciones triangulares, la utilización de paraísos fiscales, el desarrollo de operaciones por medios electrónicos, la subcapitalización, el uso abusivo de convenios y la simulación de precios en transacciones internacionales o precios de transferencia, siendo estos últimos los que han concentrado mayor atención en el país en los últimos años.

Dado que cada uno de estos riesgos tiene sus propias particularidades, a pesar de tener ciertas similitudes, es recomendable que **estos se midan individualizadamente**, en tal sentido, el presente estudio presenta una metodología de estimación basada en el análisis de precios de transferencia y su impacto en el impuesto a la renta, partiendo de registros aduaneros.

5.2 Diseño de una metodología para estimar la brecha tributaria atribuible a fiscalidad internacional en Ecuador

Las principales fuentes de información utilizadas como insumo del presente estudio, provienen del detalle de exportaciones administrado por Servicio Nacional de Aduana del Ecuador (SENAE) y de las declaraciones de impuesto a la renta de sociedades, presentadas ante el Servicio de Rentas Internas (SRI). Su aplicación práctica se efectúa con información correspondiente al período fiscal 2009.

Respecto a la información de exportaciones, el detalle requerido debe contener el registro de las exportaciones en términos nominales, esto es en dólares, y en términos reales, esto es en kilos, que efectúa cada contribuyente, categorizadas por partida NANDINA10 (10 dígitos), país destino y fecha de embarque, teniendo especial atención que las cuantías referidas se encuentren o utilicen idénticas unidades.

Si bien la codificación NANDINA10 es ampliamente descriptiva en la clasificación de las exportaciones, la base de datos debe agregarse a una codificación NANDINA4, es decir, a cuatro dígitos, con la finalidad de tener productos con una distribución en precios/cantidades

internamente más característica, y con ello facilitar la estimación e interpretación de resultados⁴⁰.

Una última consideración de la información de exportaciones, es excluir las partidas referentes al petróleo crudo y sus derivados, debido a la gran participación del sector público en la exportación de estos bienes a través de su empresa PETROCUADOR EP y a la existe de precios de referencia previamente fijados por el ente regulador del sector, los cuales son de uso obligatorio por parte de las compañías privadas.

Respecto a las declaraciones de impuesto a la renta, estas deben corresponder a la última declaración de las empresas con respecto a sus exportaciones, ingresos con partes relacionadas, ingresos totales, utilidad gravable neta (utilidad gravable menos pérdida), reinversión e impuesto causado.

Antes de iniciar con el diseño y aplicación de la metodología se debe integrar la información de estas bases, la cual se efectúa a través del Registro Único de Contribuyentes (RUC) de cada contribuyente, de esta forma se logrará identificar los productos de exportación que mayormente son transados por empresas con partes relacionadas y que generan una carga tributaria no significativa. Sobre estos productos se determinará el monto potencial de exportación, tomando como precio de referencia el precio de exportación de las empresas sin filiales en el exterior; este monto se comparará posteriormente con la declaración de cada contribuyente, determinando de esta forma el impuesto que se generaría si el precio del bien o de los bienes estudiados se encontrase regulado de acuerdo a la competencia existente en el mercado.

Durante la aplicación práctica del presente análisis, el empalme de las base de datos de impuesto a la renta (SRI) y de exportaciones (SENAE) ocasionó que se excluyan del análisis a 97.173 empresas, de un total de 99.590, debido a que dichas compañías no habían efectuado exportaciones durante el período fiscal 2009, a pesar de lo cual si presentaron su declaración de impuesto a la renta para dicho período. (Tabla 1).

De igual forma se excluyeron 1.335 sociedades que no habían presentado su declaración de impuesto a la renta, sobre un total de 3.752 contribuyentes que constaban en el anexo de

⁴⁰ Se pueden utilizar también la codificación CUODE y CPCN elaborada por el Banco Central del Ecuador en el Sistema de Cuentas Nacionales en caso que se desee grupos de productos más homogéneos y característicos.

exportaciones. Este deja como resultado una base de datos de 2.417 contribuyentes con registros en ambas bases, los cuales serán la base del presente estudio.

Tabla 1. Estadísticas de integración de las bases de datos

	Contribuyentes presentes en SENA E	Contribuyentes no presentes en SENA E
Contribuyentes presentes en el SRI	2.417	1.335
Contribuyentes no presentes en el SRI	97.173	0

A continuación, se explica cada uno de los pasos de la metodología propuesta:

5.2.1 Primer Paso.- Determinar el precio de cada producto de exportación

Con el propósito de que los precios de exportación que se lleguen a determinar cumplan con los previstos de comparabilidad, éstos deben considerar la variabilidad que tiene el precio de cada producto en los meses del año y el país hacia el cual se exporta; incluso de la empresa que fija dicho precio. De esta manera se logrará capturar las diferencias que se generan por las estacionalidades en el comportamiento del mercado, por la tecnología y eficiencia de los procesos de producción de los contribuyentes, así como por las distintas características de la demanda exterior.

Por esta razón, se debe estimar el precio de exportación de cada partida NANDINA4, por contribuyente, país de destino y mes de embarque. En esta estimación, el precio de cada

producto se obtendrá dividiendo las exportaciones nominales para sus respectivos valores en kilos, conforme a la siguiente fórmula:

$$P_{t,d}^{r,k} = \frac{PE_{t,d}^{r,k}}{E_{t,d}^{r,k}}$$

Donde:

- $P_{t,d}^{r,k}$ es el precio de exportación que establece el RUC r para cada partida NANDINA4 k , por país destino d y mes de embarque t .
- $PE_{t,d}^{r,k}$ es el monto de exportación nominal (dólares).
- $E_{t,d}^{r,k}$ es el monto de exportación real (kilos).

5.2.2 Segundo paso.- Determinar la distribución de las exportaciones por contribuyente.

La integración de las declaraciones de impuesto a la renta y la información concerniente a exportaciones requiere de un proceso previo que conserve la identificación de los registros ya sea por bienes o por industrias. Debido a que el objetivo de la metodología es estimar montos potenciales de exportación por producto, que posteriormente se traduzcan en brechas de evasión por firmas, se deberá calcular, en términos nominales, la participación de cada partida por partida arancelaria, país de destino y mes de embarque dentro del total exportado por cada contribuyente.

Lo dicho se resume en la siguiente fórmula:

$$\phi_{t,d}^{r,k} = \frac{PE_{t,d}^{r,k}}{\sum_{k',t',d'} PE_{t',d'}^{r,k'}}$$

Donde:

- $\phi_{t,d}^{r,k}$ es la proporción de exportaciones realizadas por el RUC r en la partida NANDINA4 k , hacia el país destino d y con mes de embarque t . $\left(\sum_{k,t,d} \phi_{t,d}^{r,k} = 1 \forall r \right)$
- $PE_{t,d}^{r,k}$ es el monto de exportación nominal (dólares).

5.2.3 Tercer paso.- Distribuir información de impuesto a la renta de acuerdo a exportaciones.

Con la información obtenida en el paso anterior, se deberá distribuir la declaración de las empresas exportadoras; específicamente ingresos e impuesto causado.

$$Ing_{t,d}^{r,k} = \phi_{t,d}^{r,k} Ing^r \quad IRC_{t,d}^{r,k} = \phi_{t,d}^{r,k} IRC^r$$

Donde:

- $Ing_{t,d}^{r,k}, IRC_{t,d}^{r,k}$ son los ingresos y el impuesto a la renta causado del RUC r , distribuidos de acuerdo al monto de exportación CAE de la partida NANDINA4 k , hacia el país destino d y con mes de fecha de embarque t ; respectivamente.
- Ing^r, IRC^r son los ingresos y el impuesto a la renta causado del RUC r declarados en el formulario 101.

5.2.4 Cuarto paso.- Identificar contribuyentes con partes relacionadas

Una de las especificaciones esenciales en el planteamiento de la metodología es la identificación de empresas que tengan o no partes relacionadas, ya que con ello se puede segmentar el mercado de exportación y comprobar si existen diferencias en precios que generen fraude tributario. En este proceso, se deberá utilizar la variable de ingresos con partes relacionadas consignada en el casillero correspondiente de la declaración de impuesto a la renta de sociedades.

El contribuyente que tenga registrado este tipo de ingresos, se marcará dentro de la base de datos como un contribuyente “relacionado”; caso contrario se marcará como “no relacionado”. Cabe resaltar que el caso en que la declaración de esta variable sea voluntaria podría representar una limitación en la metodología, debido a que se estaría subestimando el universo de contribuyentes que efectivamente tienen ingresos por exportaciones con partes relacionadas en el exterior.

$$\begin{aligned} r \in A \quad &ssi \quad Ing.rel^r \neq 0 \\ r \in B \quad &ssi \quad Ing.rel^r = 0 \end{aligned}$$

Donde:

- A, B son los conjuntos que demarcan los contribuyentes que tienen o no ingresos con partes relacionadas, respectivamente.
- $Ing.rel^r$ son los ingresos que el RUC r obtiene por operaciones que realiza con partes relacionadas.

En la aplicación práctica de este enunciado se identificó un conjunto de 299 sociedades que tenían ingresos con partes relacionadas, sobre un universo de 2417 personas jurídicas sin exportación petrolera para el período fiscal 2009 (Tabla 2). Este grupo concentra el 39.3% y 37.3% de total de exportación e ingresos, mientras genera un pago impositivo del 53.4% sobre al total del impuesto causado de personas jurídicas sin exportación petrolera.

Tabla 2. Distribución de las exportaciones, ingresos e impuesto por tipo de contribuyente

Tipo de Contribuyente	Número	INF. SENAE	
		Exportaciones No petróleo	Exportaciones
		Millones USD	Porcentajes
Contribuyentes con partes relacionadas	299	2,479.64	39.3%
Contribuyentes sin partes relacionadas	2,417	3,834.16	60.7%
Total	2,716	6,313.79	100%

Tipo de Contribuyente	Número	INF. SRI			
		Ingreso	% Ingreso	Impuesto	% Impuesto
		Millones USD	Porcentajes	Millones USD	Porcentajes
Contribuyentes con partes relacionadas	299	12,232.79	37.3%	322.66	53.4%
Contribuyentes sin partes relacionadas	2,417	20,602.39	62.7%	281.37	46.6%
Total	2,716	32,835.18	100%	604.03	100%

5.2.5 Quinto paso.- Priorizar las partidas de mayor exportación.

Uno de los procesos más empleados para focalizar los procesos de control de la Administración Tributaria consiste en elaborar una matriz de riesgo, en la cual se pueda caracterizar al universo de contribuyentes de acuerdo a distintos niveles de materialidad y riesgo de cumplimiento. En la presente metodología, este proceso permitirá identificar las partidas de productos de mayor importancia (en términos económicos y tributarios) sobre las cuales se priorizará y centrará la estimación de las brechas de evasión.

Con respecto a la materialidad, se deberán seleccionar las exportaciones que aporten con una característica doble: entre mayor sea su monto, mayor será el impuesto a declarar y consecuentemente mayor será el incentivo para evadir dicha obligación. Si bien esta variable

suministra un primer indicio de riesgo tributario, éste es insuficiente al omitir la carga tributaria en la exportación de determinado producto.

Por esta razón, se debe considerar como parámetro el tipo impositivo efectivo promedio (TIE), que se generaría de manera implícita por la exportación de cada partida, tomando en cuenta la distribución realizada en el paso 3 de los ingresos y el impuesto.

La aplicación práctica de este apartado se realizó mediante un Análisis de Componentes Principales⁴¹. Este análisis demostró que ambas variables (estandarizadas⁴²) tienen una igual contribución pero de signo contrario en la explicación del primer componente, el cual sintetiza alrededor del 53.7% de toda la información. En otras palabras, los productos de mayor exportación y menor TIE determinan en gran medida el patrón comercial visto desde Ecuador hacia el resto del mundo, por lo cual es aconsejable escoger las partidas que más reflejan/accentúan dicho patrón. Para ello, se optó dar prioridad las 6 primeras partidas que tengan mayor valor en el primer componente estimado.

Con el objeto que la priorización de las partidas tenga como base el conjunto de contribuyentes que tienen filiales en el exterior, el análisis de ambas variables se realizó exclusivamente para aquellos contribuyentes identificados en el paso 4.

$$PE^{A,k} = \sum_{r \in A, t, d} PE_{t,d}^{r,k}$$

$$TIE^{A,k} = \sum_{r \in A, t, d} \frac{IRC_{t,d}^{r,k}}{Ing_{t,d}^{r,k}}$$

$$Ind^{A,k} = \alpha_1 \overline{PE^{A,k}} + \alpha_2 \overline{TIE^{A,k}}$$

$$k \in K \quad ssi \quad F(Ind^{A,k}) > 1 - \frac{\sigma}{n}$$

Donde:

⁴¹ Un análisis de componentes principales tiene como objetivo, dadas n observaciones de p variables, analizar si es posible representar adecuadamente la información con un número menor de variables construidas como combinaciones lineales de las originales. Su utilidad radica primero en que permite representar óptimamente la información en un espacio de dimensión pequeña, mediante la identificación de posibles variables latentes que general los datos; y segundo en que permite transformar las variables originales, en general correlacionadas, en nuevas variables no correlacionadas, facilitando la interpretación de los datos (Peña 2002).

⁴² La estandarización es un proceso estadístico con el cual se transforma un variable para conseguir que su media y desviación estándar sean igual a 0 y 1, respectivamente.

- $PE^{A,k}$ es la exportación total de la partida NANDINA4 k , realizada por contribuyentes con partes relacionadas A .
- $TIE^{A,k}$ es el tipo impositivo efectivo promedio de la partida NANDINA4 k , que tienen los contribuyentes con partes relacionadas A .
- $Ind^{A,k}$ es la primera componente entre $PE^{A,k}$ y $TIE^{A,k}$.
- α_1, α_2 son los ponderadores de $PE^{A,k}$ y $TIE^{A,k}$ en la explicación del componente $Ind^{A,k}$ ($\alpha_1 = -\alpha_2$)
- $\overline{PE^{A,k}}, \overline{TIE^{A,k}}$ son las variables estandarizadas de $PE^{A,k}, TIE^{A,k}$, respectivamente.
- K el conjunto que demarca las partidas NANDINA4 seleccionadas para el estudio por su importancia en exportaciones y carga tributaria.
- $F(\square)$ es la función cuantílica de la primera componente⁴³.
- σ es el número de partidas de mayor prioridad. Para el presente estudio, este nivel se fija en un valor $\sigma = 6$.
- n es el número total de partidas NANDINA4.

De esta manera, se seleccionaron las siguientes partidas (ordenadas de mayor a menor según su importancia económica y tributaria):

Tabla 3. Exportación y TIE para las partidas de exportación más importantes:

PARTIDAS	Exportaciones	Part. Exportaciones sobre Total no petrolero	Part. Exportaciones sobre Total no petrolero sin partes relacionadas	TIE promedio
	Millones USD	Porcentajes	Porcentajes	Porcentajes
Bananas o plátanos, frescos o secos.	844.55	13.38%	34.06%	0.42%
Crustáceos, incluso pelados, vivos, frescos, refrigerados, congelados, secos, salados o en salmuera; crustáceos sin pelar, cocidos en agua o vapor, incluso refrigerado	358.57	5.68%	14.46%	0.33%
Preparaciones y conservas de pescado; caviar y sus sucedáneos preparados con huevas de pescado.	261.66	4.14%	10.55%	0.54%
Flores y capullos, cortados para ramos o adornos, frescos, secos, blanqueados, teñidos, impregnados o preparados de otra forma.	94.12	1.49%	3.80%	0.52%
Filetes y demás carne de pescado (incluso picada), frescos, refrigerados o congelados.	69.81	1.11%	2.82%	0.82%
Jugos de frutas u otros frutos (incluido el mosto de uva) o de hortalizas (incluso «silvestres»), sin fermentar y sin adición de alcohol, incluso con adición de azúcar	63.99	1.01%	2.58%	0.48%
Total	1,692.70	26.81%	68.26%	

⁴³ Una función cuantílica establece el percentil al cual corresponde un determinado valor de una variable.

5.2.6 Sexto paso.- Determinar los precios de exportación de contribuyentes relacionados y no relacionados.

Una vez identificadas las partidas NANDINA4 de mayor exportación y realizado el procesamiento de la base de datos hasta el paso 4, se deberá determinar el precio promedio de exportación de los productos identificados en el paso 5 para cada mes de embarque, diferenciando entre sociedades que tienen operaciones con partes relacionadas y aquellas que no las tienen. Para reducir la distorsión generada por efecto de datos extremos o atípicos en el cálculo del promedio y tener una valoración más robusta de los productos seleccionados, se utilizó la *media acota*⁴⁴ con un margen de exclusión simétrico del 1%; es decir se excluyeron el 1% de los casos más altos y más bajos en el cálculo de la media.

$$\overline{P}_t^k{}^A = \frac{\sum_{r \in A, d} P_{t,d}^{r,k}}{\sum_{r \in A, d} 1} \quad \overline{P}_t^k{}^B = \frac{\sum_{r \in B, d} P_{t,d}^{r,k}}{\sum_{r \in B, d} 1} \quad \forall k \in K$$

Donde:

- $\overline{P}_t^k{}^A, \overline{P}_t^k{}^B$ es el precio promedio de exportación entre partes relacionadas y no relacionadas de la partida NANDINA4 k para el mes de embarque t , respectivamente.

5.2.7 Séptimo paso.- Estimar las exportaciones potenciales de contribuyentes con partes relacionadas.

El supuesto más fuerte en el desarrollo de la metodología constituye el asumir que las empresas con partes relacionadas en el exterior son las únicas que realizan actividades fraudulentas por prácticas de precios de transferencia en sus exportaciones. Este supuesto se fundamenta en parte por el monopolio que caracteriza la producción y exportación de mercancías, cuyos precios de venta se fijan a conveniencia (económica o tributaria) de pocas firmas que tienen el poder y los medios para hacerlo; esto frente al amplio mercado de empresas locales donde los precios se auto-regulan por la competencia. Este argumento se justifica en parte por la alta concentración de mercado que poseen el escaso número de empresas con partes relacionadas, según las estadísticas mostradas en el punto 4.

⁴⁴ La media acotada calcula la media de un conjunto de datos, después de eliminar el porcentaje de los extremos inferior y superior de los puntos de datos, generalmente es utilizada cuando se desea excluir del análisis los valores extremos.

Si el objetivo de dichos monopolios en el marco tributario constituye la evasión de impuestos en el lugar de domicilio y si gran parte de sus ingresos corresponden a transacciones entre partes relacionadas, entonces las empresas exportarán mayores mercancías a un menor precio hacia sus filiales en el exterior con la finalidad de asegurar su ganancia y encubrir el fraude detrás de estas operaciones; más aun cuando éstas filiales radican en paraísos fiscales. Todo lo contrario sucede en un mercado competitivo sin partes relacionadas, donde las posibilidades de evadir a través de dichas prácticas se reducen primero por la falta de redes internacionales que permitan viabilizar dicho acto, y segundo por la creciente demanda del mercado internacional y el numeroso grupo de oferentes que impide que un contribuyente evada y al mismo tiempo cubra sus costos de producción con un precio inferior al del mercado.

Por esta razón, tal como se manifestó en el paso 4, constituye un buen punto de referencia para hallar diferencias en los montos nominales de exportación, estudiar los precios con los que las empresas comercializan sus productos en el exterior, separando el hecho de que tengan o no asociados internacionalmente. En tal sentido, se deberá estimar las exportaciones potenciales que tuviesen los contribuyentes con partes relacionadas en las mercancías identificadas en el punto 4, si su valoración fuese en principio el precio con el cual los contribuyentes sin filiales internacionales venden sus productos; esto siempre y cuando este último precio sea mayor.

$$PE_{t,d}^{r,k} = PE_{t,d}^{r,k} \times \frac{\overline{P}_t^k{}^B}{\overline{P}_t^k{}^A} \quad \text{ssi} \quad \overline{P}_t^k{}^B > \overline{P}_t^k{}^A \quad \forall (r,k) \in (A,K)$$

Donde:

- $PE_{t,d}^{r,k}$ es el monto de exportación nominal que efectúa el RUC $r \in A$ para cada partida NANDINA4 $k \in K$, por país destino d y mes de embarque t ; ajustado por el precio de las empresas sin partes relacionadas.
- $\overline{P}_t^k{}^A, \overline{P}_t^k{}^B$ es el precio promedio de exportación entre partes relacionadas y no relacionadas de la partida NANDINA4 k para el mes de embarque t , respectivamente.

5.2.8 Octavo paso.- Estimar las brechas de evasión

En este paso, el cálculo de las brechas de evasión se realizará de acuerdo a la metodología del impuesto potencial teórico, prestando atención específicamente a la declaración de las exportaciones. Este proceso se centra en replicar la declaración del impuesto a la renta partiendo

del nuevo monto de exportaciones, considerando invariable la conciliación tributaria (ingresos exentos, gastos no deducibles) que realiza el contribuyente para el cálculo de su base imponible.

Aquí, cabe recordar que el cálculo del impuesto a la renta del período fiscal 2009 consideraba la aplicación de dos tarifas: 15% para reinversión y 25% para el saldo de la utilidad gravable.

$$\begin{aligned}\Delta PE^{r,k} &= \sum_{t,d} (PE_{t,d}^{r,k} - PE_{t,d}^{r,k}) \\ UGN^{r,k} &= UGN^{r,k} + \Delta PE^{r,k} \\ IRC^{r,k} &= (25\% (1 - \theta^r) UGN^{r,k} + 15\% \theta^r UGN^{r,k}) 1_{(UGN^r > 0)}\end{aligned} \quad \forall (r,k) \in (A,K)$$

Donde:

- ΔPE^r es el diferencial en el monto declarado de exportaciones del RUC $r \in A$ para cada partida NANDINA4 $k \in K$.
- UGN^r, UGN^r es la utilidad gravable neta⁴⁵ potencial y efectiva, respectivamente.
- θ^r es la proporción de reinversión.
- $1_{(UGN^r > 0)}$ es una función que arroja el valor 1 si $UGN^r > 0$, caso contrario arroja el valor 0.
- IRC^r, IRC^r es el impuesto causado potencial y efectivo, respectivamente.

La diferencia entre el impuesto total estimado mediante este proceso y el impuesto total declarado por el contribuyente representará la brecha absoluta de evasión, en tanto que esta diferencia dividida para el impuesto potencial constituirá la brecha relativa de evasión.

$$\begin{aligned}BA^k &= \sum_{r \in A} (IRC^{r,k} - IRC^{r,k}) \\ BR^k &= \frac{BA^k}{\sum_{r \in A} IRC^{r,k}} \quad \forall k \in K\end{aligned}$$

Donde:

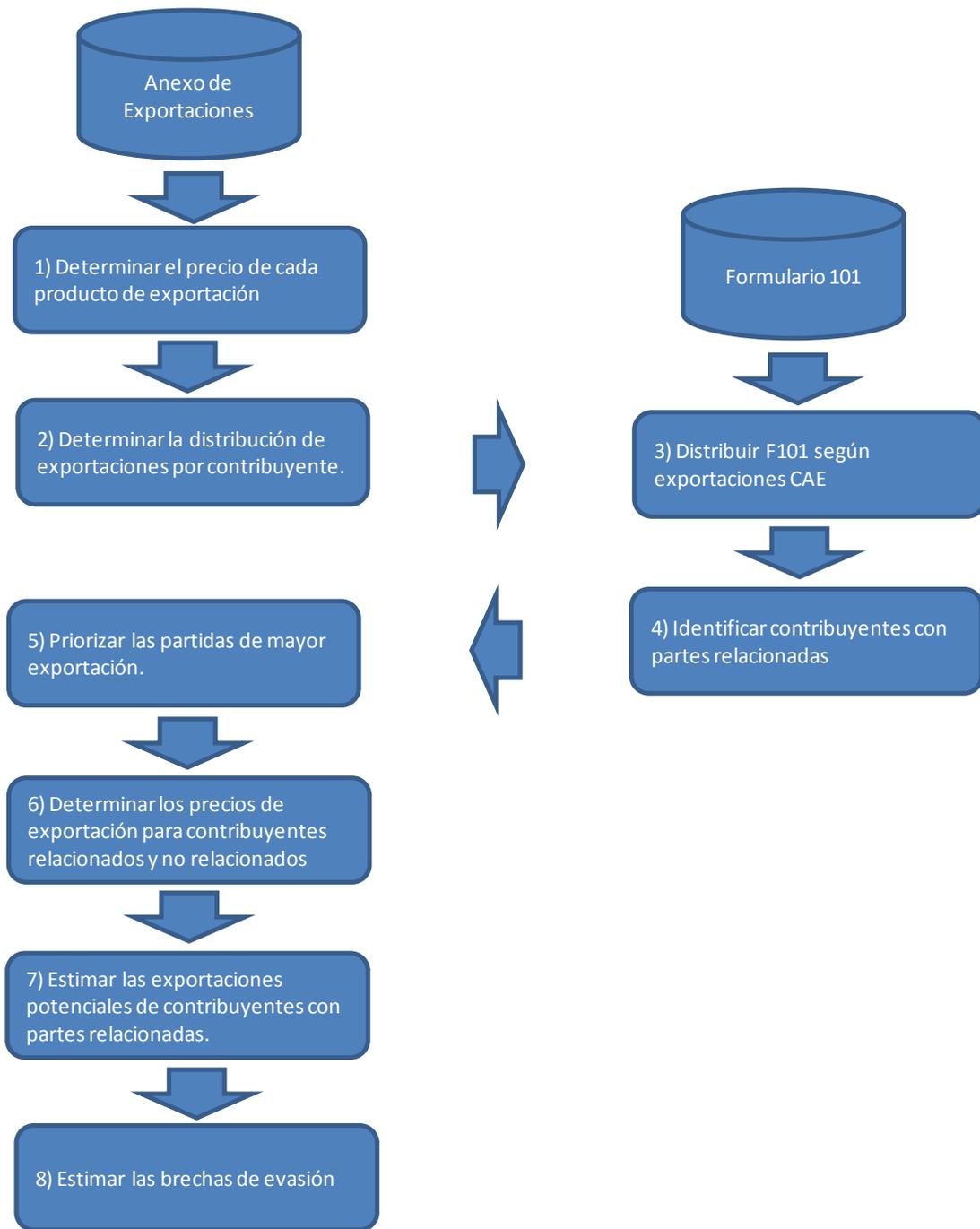
- BA^k es la brecha absoluta de evasión por prácticas de precios de transferencias en la exportación de bienes de la partida NANDINA4 k .

⁴⁵ La utilidad gravable neta es el resultado de restar la utilidad gravable del ejercicio y la pérdida luego de exenciones y gastos no deducibles.

- BR^k es la brecha relativa de evasión por prácticas de precios de transferencias en la exportación de bienes de la partida NANDINA4 k .

A manera de síntesis, la metodología para la estimación de las brechas de evasión por prácticas de precios de transferencias en las exportaciones de empresas con partes relacionadas, se puede esquematizar de acuerdo al siguiente diagrama:

Gráfico No.1 Diagrama funcionamiento de la metodología propuesta

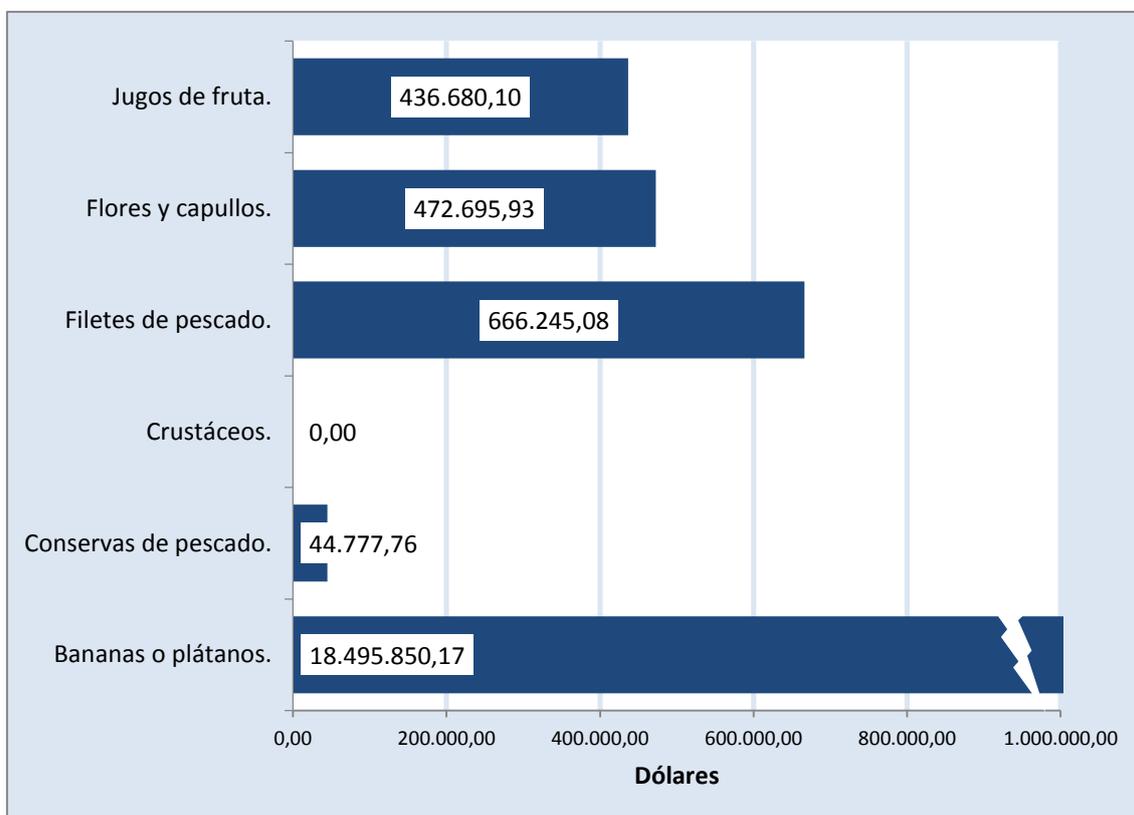


5.3 Resultados de la metodología propuesta

La exportación de bananos o plátanos, frescos o secos y la exportación de filetes y demás carnes de pescado son las actividades que generan mayor evasión en el impuesto a la renta por prácticas de precios de transferencia; causando una pérdida de USD 18.5 y USD 0.7 Millones, respectivamente (Grafico 2). A éstas le siguen las empresas dedicadas a la exportación de flores y capullos así como las de jugos de frutas, con pérdidas USD 0.6 y USD 0.5 Millones por

separado. Por otro lado, la exportación realizada en conservas de pescado produce una evasión cada una no mayor al USD 0.05 millones.

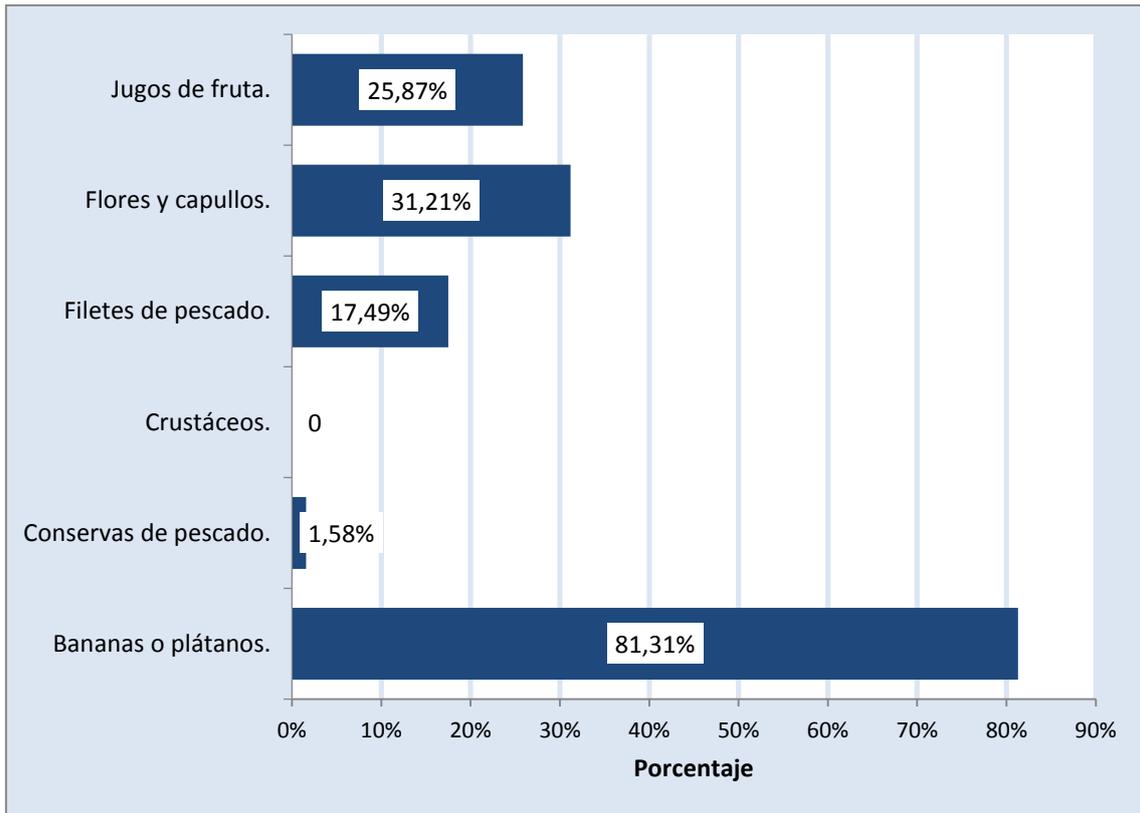
Grafico 2. Brechas de evasión absoluta



En términos relativos, las empresas con partes relacionadas que comercializan hacia el exterior bienes como bananas y flores, son los sectores que más evaden el impuesto a la renta con respecto a su potencial recaudatorio, alcanzando tasas del 81.31% y 31.21%, respectivamente (Grafico 3).

En segundo lugar, se encuentran las exportaciones de jugos de fruta y filetes de Pescado que producen una evasión del 25,87% y 17.49%; mientras que en último lugar se ubican las exportaciones de conservas de pescados y crustáceos con tasas cada una del 1.58% y 0%, respectivamente; cabe destacar que en el presente análisis que actividades como la exportación de Conservas de Pescado y crustáceos tienen brechas de evasión bajas, pese a sus altos montos no declarados en el impuesto a la renta.

Grafico 3. Brechas de evasión relativa



Capítulo VI

Conclusiones y recomendaciones

La globalización de la economía se convirtió en el punto de partida para el desarrollo de prácticas de fiscalidad internacional, utilizadas como herramientas elusivas y evasivas. Dentro de estas prácticas, la concerniente a precios de transferencia, como principal preocupación de las Administraciones Tributarias en el tema propuesto, requiere el desarrollo de mecanismos que permitan una estimación permanente de su afectación en la recaudación fiscal, esto con el objetivo de tener claro cual es su comportamiento y evolución a través del tiempo, pudiendo llegar, incluso, a determinar o identificar el surgimiento de otros mecanismos evasivos o elusivos.

La metodología desarrollada para la estimación de la brecha de evasión atribuible a precios de transferencia, se centra específicamente sobre operaciones comerciales realizadas desde Ecuador hacia el exterior, lo cual suministra un primer indicio a cerca de prácticas evasivas o elusivas en la declaración del impuesto a la renta; sin embargo, este indicio es muy preliminar y no se puede generalizar para el resto de operaciones internacionales; en este punto, es importante señalar extender los resultados obtenidos, analizando la posibilidad de que exista sub-declaración de importaciones, o considerando como factor de riesgo las transacciones corrientes que se realizan desde o hacia paraísos fiscales; esto con la finalidad de estructurar una conocimiento más amplio sobre el comportamiento elusivo de las empresas que guíe de manera integral los planes de control de la Administración Tributaria.

Los resultados obtenidos son el reflejo de la economía ecuatoriana, pues en ellos se destacan productos primarios y de poco valor agregado, quedando los productos industrializados en segundo plano, lo cual facilita la aplicación de los llamados *ajustes por precios de transferencia* por parte de la Administración Tributaria, esto debido a que la comparabilidad de estas transacciones no supone escenarios tan complejos como lo que se tendría en el caso de productos de mayor agregado.

Si bien es cierto, el aspecto señalado en el párrafo anterior constituye una ventaja tributaria para el Servicio de Rentas Internas, vale precisar que este tipo de exportaciones (productos primarios), difícilmente consiguen un incremento o desarrollo de la economía ecuatoriana, pues generalmente este tipo de productos tienen precios ya definidos en el mercado internacional y

son pocos los aspectos que pueden diferenciar al producto nacional del extranjero, dificultando que estos lleguen a tener ventajas competitivas.

Lógicamente, el hecho de tener precios regulados y fijados internacionalmente hace que, para conseguir mayores beneficios, el contribuyente haya buscado aminorar su carga impositiva a través de la aplicación de precios de transferencia, principalmente durante los años en los que la legislación ecuatoriana no contaba con normas específicas para combatir dichas prácticas, sin que, por el hecho de éstas se hayan introducido al ordenamiento jurídico nacional su práctica haya desaparecido por completo. Únicamente a través de estimaciones periódicas respecto a este tema se podrá concluir un aumento o disminución en su uso.

El precio de referencia para la valoración real de las exportaciones constituye otro punto clave en la metodología; así se tiene que, dependiendo de su valor, se puede o no determinar la existencia de prácticas evasivas o elusivas en las transacciones comerciales con el resto del mundo y estimar el monto del impuesto evadido producto de estas transacciones, considerando temas de vital importancia, como es el caso de la estacionalidad de los productos exportados.

La alternativa metodológica propuesta en este trabajo es fijar, por partida y por mes, dichos precios en base al mercado de bienes producidos por empresas sin filiales en el exterior, utilizando argumentos de competencia local y monopolio internacional; no obstante, el reducido número de contribuyentes que tienen ingresos con partes relacionadas, en suma a la declaración voluntaria de dichos ingresos en el año fiscal 2009, exige una constatación empírica a partir de otras metodologías o fuentes de información.

Una práctica bastante utilizada, similar al proceso realizado, consiste en re-estimar las exportaciones utilizando la distribución y características de los precios en mercados internacionales; pese a que esta alternativa ayuda a incorporar una realidad transaccional-internacional más amplia y diversa, a veces su implementación no es viable debido a la carencia de fuentes de información.

Finalmente, la distribución del ingreso y el impuesto de las personas jurídicas por partida de exportación en base a la información de la CAE, constituye una aproximación muy válida para la estimación de la carga tributaria que tienen las empresas que exportan determinado producto; sin embargo, esta aproximación es cuestionable en ciertos casos cuando las empresas tienen un

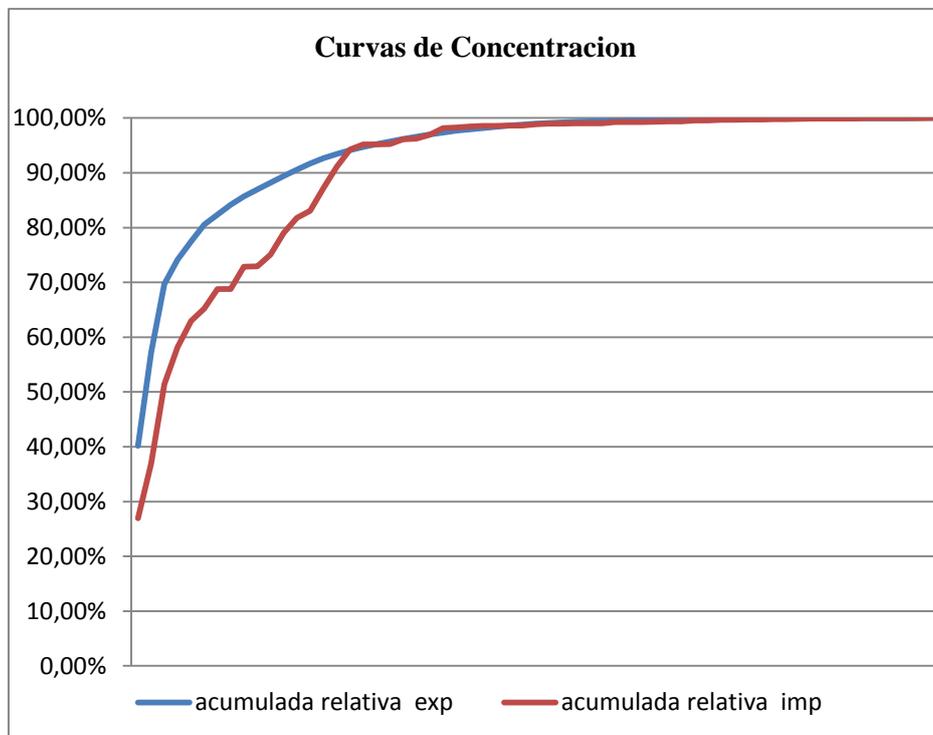
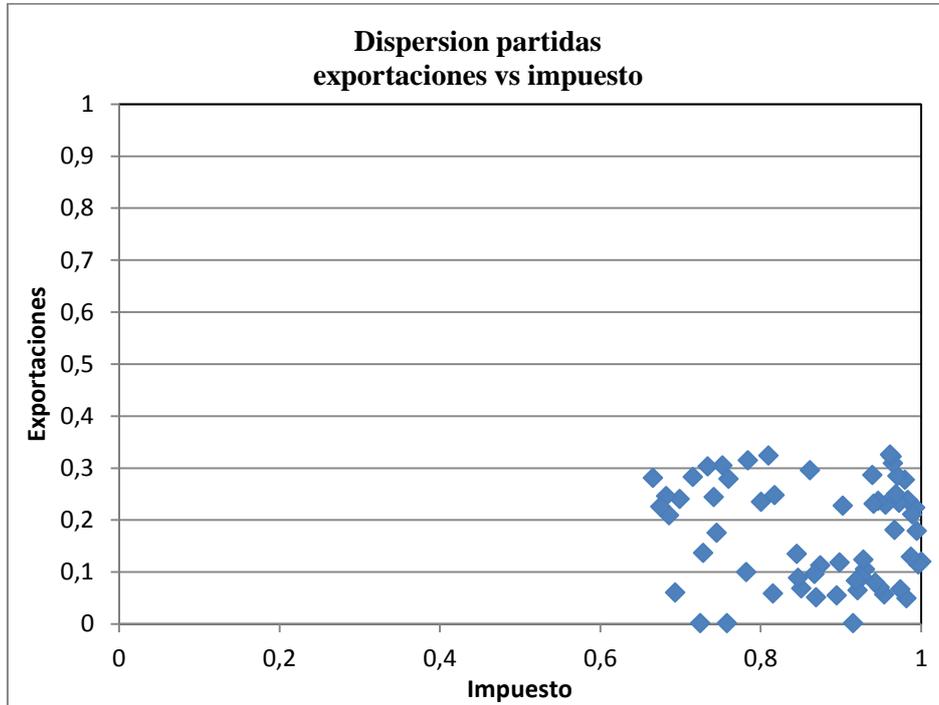
alto nivel de transaccionalidad local, y/o cuando una parte significativa de la conciliación tributaria, ingresos exentos y gastos no deducibles, depende de este tipo de transaccionalidad.

En tal sentido, la inclusión de más variables para definir los conceptos de materialidad y riesgo en prácticas de precios de transferencia, suministraría una mejor identificación de las partidas sobre las cuales se debe profundizar la estimación de las brechas de evasión.

Anexo No. 1
Priorización de partidas

Anexo No. 2

Gráfico priorización de partidas



Anexo No. 3

Análisis partida: Bananas o plátanos, frescos o secos.

Anexo No. 4

Análisis partida: Crustáceos.

Anexo No. 5

Análisis partida: Conservas de pescado

Anexo No. 6

Análisis partida: Flores y capullos

Anexo No. 7

Análisis partida: Filetes y demás carnes de pescado

Anexo No. 8
Análisis partida: Jugos de frutas

Bibliografía

Villegas, Héctor. Curso de finanzas, derecho financiero y tributario. Buenos Aires, Astrea, 2002.

Evans, Enrique. Los tributos ante la constitución. Santiago de Chile, Jurídica de Chile, 1997.

Uckmar, Víctor. Principios comunes del derecho constitucional tributario. Bogotá, Temis, 2001.

González, Eusebio. Lecciones de derecho tributario. Bogotá, Ed. Universidad del Rosario, 2010.

Estadísticas y estimaciones de la Organización Mundial de Comercio (OMC). Internet. <http://stat.wto.org/StatisticalProgram/WSDBViewData.aspx?Language=E>. Acceso: 07 de enero de 2011.

Bruno Gurtner elegido en enero del 2007 Presidente del Comité Director Global de la Red por la Justicia Fiscal (Tax Justice Network), fuente: <http://www.alianzabolivariana.net>

Rodríguez, Borrás. La doble imposición internacional: problemas jurídico-internacionales. Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1974.

López E., Carlos María. La doble imposición internacional. Valladolid, Lex nova, 1999.

Sánchez., Nicolás. La doble imposición internacional. Internet. http://www.ces.gva.es/pdf/trabajos/articulos/revista_16/art2-rev16.pdf. Acceso: 12 de noviembre de 2011.

Comité Fiscal de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (O.C.D.E.). Comentarios a los artículos 23 A y 23 B relativos a los métodos para evitar la doble imposición. Internet. www.oecd.org. Acceso: 15 de junio de 2011.

Romero F., Luis María. Doble imposición Internacional. España., Universidad Castilla La Mancha, 2005.

Sánchez G., Nicolás. La doble imposición internacional. Internet. http://www.ces.gva.es/pdf/trabajos/articulos/revista_16/art2-rev16.pdf. Acceso: 12 de noviembre de 2011.

López Bassols, Hermilio. Derecho Internacional Público Contemporáneo e Instituciones Básicas. México, Porrúa, 2002.

Orihuela C., Esperanza. Los tratados internacionales y su aplicación en el tiempo. Madrid, Universidad Autónoma de Madrid, 2000.

Vicchi, Juan Carlos. Interpretación de los convenios para evitar la doble imposición. Revista criterios tributarios, No. 90. Buenos Aires, Iefpa, 1999.

Hernández Viguera, Juan. Los paraísos fiscales: cómo los centros offshore socavan las democracias. Madrid, Akal, 2005.

Hernández Viguera, Juan. Los paraísos fiscales: cómo los centros offshore socavan las democracias. Madrid, Akal, 2005.

Hernández Viguera, Juan. Los paraísos fiscales: cómo los centros offshore socavan las democracias. Madrid, Akal, 2005.

Citado por Chavagneux, Christian. Los paraísos fiscales. España, el viejo topo, s.a.

Citado por Roser Samplon, Salvador. Los paraísos fiscales y la lucha contra el fraude fiscal. Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, s.a.

Chavagneux, Christian. Los paraísos fiscales. España, El viejo topo, s.a.

Navarro F. Amparo. El derecho tributario ante el nuevo derecho contable. Madrid, La ley, 2007.

Fernández L. José. Fiscalidad para empresarios y directivos no expertos. Madrid, FC Editorial, 2008.

Díez de Castro, Enrique Carlos. Gestión de precios. Madrid, Esic ed., 2004.

O.C.D.E. Directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresa. México, OCDE, 2003.

Marco Sanjuán, José Antonio. Prácticas de valoración y documentación de operaciones vinculadas. España, Alfaguara, 2010.

Herbert Bettinger, Barrios. Precios de transferencia: sus efectos fiscales. México, ISEF, 2005.

Calderón Carrero, José Manuel. Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea. España, CISS, 2008.

Calderón Carrero, José Manuel. Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea. España, CISS, 2008.

Herbert Bettinger, Barrios. Precios de transferencia: sus efectos fiscales. México, ISEF, 2005.

ISEF, Multi-agenda fiscal 2005. México, ISEF, 2005.

Laparra Conde, Norma Llema. Evasión tributaria. Pág. 34., citada por: Aguilar Rodas, Walter Vinicio. Análisis jurídico y doctrinario de la evasión fiscal. Guatemala, USJDG, 2010.

Escobar Calderón, Ricardo. La Medición y Control de la Erosión de las Bases Tributarias: Los Gastos Tributarios y la Evasión Tributaria. En: 40ª Asamblea General del CIAT. Florianópolis, Brasil, 2006.

En el texto citado, la abreviatura “AT” el autor la utiliza para referirse a la “Administración Tributaria”.

Servicio de Rentas Internas. Presentación en la 10ma conferencia del CIAT. Uruguay 2010.

Aguilar Rodas, Walter Vinicio. Análisis jurídico y doctrinario de la evasión fiscal. Guatemala, USJDG, 2010.

Escobar Calderón, Ricardo. La Medición y Control de la Erosión de las Bases Tributarias: Los Gastos Tributarios y la Evasión Tributaria. En: 40ª Asamblea General del CIAT. Florianópolis, Brasil, 2006.

Jorratt, Michael y Barra, Patricio. Chile, Medición de la evasión tributaria. Departamento de Estudios del Servicio de Impuestos Internos, 1999.

A Christian Aid Report. “Death and taxes: the true toll of tax doing”, 2008 y “False Profits: Robbing the Poor to Keep the Rich Tax-Free”, 2009.

Bertazza, H. 2008. “La evasión fiscal y los acuerdos internacionales de colaboración”. XIII Encuentro Internacional de Administraciones Tributarias en Argentina.

Fenocietto, Ricardo (1999). “Métodos de estimación de la evasión impositiva y de la economía informal”. Revista de la AFIP, No. 18. Buenos Aires, enero.

Murphy R., Christensen J. & S., Kapoor. 2007. “Closing the Floodgates: Collecting tax to pay for development”. Tax Justice Network.

Murphy R., Christensen J. & S., Jenny. 2005. “Hacednos Pagar los Impuestos si Podéis”. Tax Justice Network.

Ratajska, M. Venus, M. 2007. “Transfer Price Manipulation and Fair Taxes: A Research Report”. Erasmus University Rotterdam

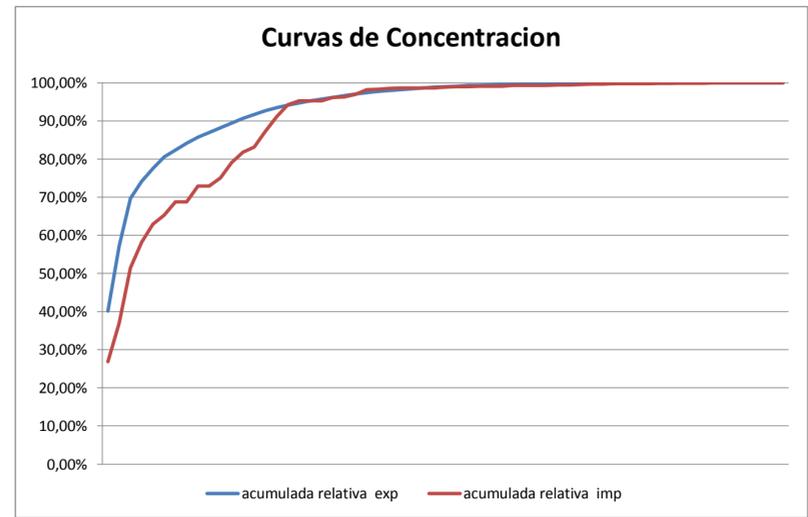
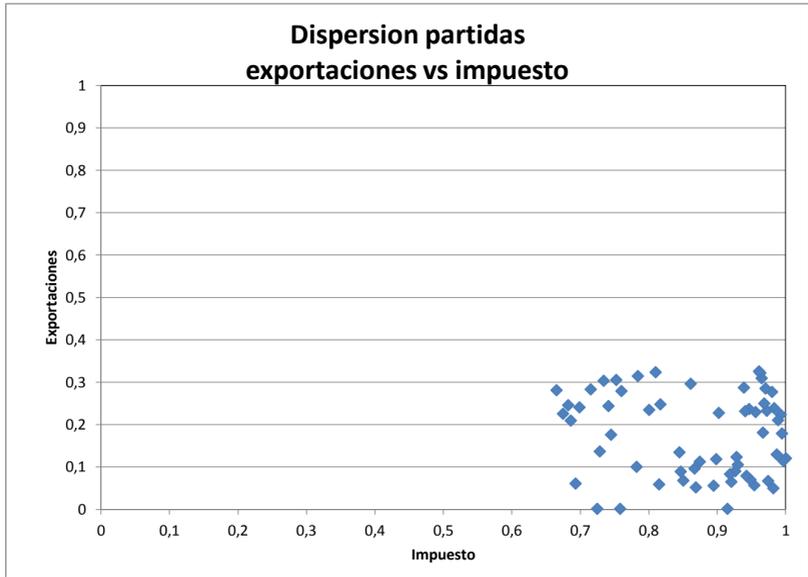
Principios básicos de Precios de Transferencia; Tomado del III Módulo, IV Capítulo del Curso Virtual del CIAT sobre Precios de Transferencia.

Apuntes de clases de las materias de Fiscalidad Internacional y Derecho Tributario Internacional impartidos por el Dr. Gustavo Guerra

RELACIONADO				1											
Valores															
Rótulos de fila	Suma de ValorFobUsd	Suma de Impuesto	Promedio de TIE	percentil Exp	percentil Imp/Exp	cuadrante x	cuadrante y	concentracion relativa Exp	concentracion relativa Imp	acumulada relativa exp	acumulada relativa imp				
Bananas o plátanos, frescos o secos.	844552266,2	4118435,86	0,004876472	1	0,12037	3	1	40,18%	26,92%	40,18%	26,92%				
Crustáceos, incluso pelados, vivos, frescos, refrigerados, congelados, secos, salados o en Preparaciones y conservas de pescado; caviar y sus sucedáneos preparados con huevas	358567102,5	1537730,1	0,004288542	0,996303142	0,114815	3	1	17,06%	10,05%	57,25%	36,97%				
Flores y capullos, cortados para ramos o adornos, frescos, secos, blanqueados, teñidos, Filetes y demás carne de pescado (incluso picada), frescos, refrigerados o congelados.	261655583,4	2210931,72	0,008449778	0,994454713	0,17963	3	1	12,45%	14,45%	69,70%	51,42%				
Jugos de frutas u otros frutos (incluido el mosto de uva) o de hortalizas (incluso «silvestr	94121390,31	1033748,91	0,010983145	0,992606285	0,224074	3	1	4,48%	6,76%	74,17%	58,18%				
Artículos de confitería sin cacao (incluido el chocolate blanco).	69813793,69	729936,38	0,010455475	0,988909427	0,211111	3	1	3,32%	4,77%	77,50%	62,95%				
Madera aserrada o desbastada longitudinalmente, cortada o desenrollada, incluso cepil	63985202,08	349910,54	0,005468617	0,987060998	0,12963	3	1	3,04%	2,29%	80,54%	65,24%				
Coles, incluidos los repollos, coliflores, coles rizadas, colinabos y productos comestibles :	38884786,13	543019,8	0,013964839	0,98336414	0,238889	3	1	1,85%	3,55%	82,39%	68,79%				
Frutas u otros frutos y demás partes comestibles de plantas, preparados o conservados	36940337,88	0,71	1,92202E-08	0,981515712	0,05	3	1	1,76%	0,00%	84,15%	68,79%				
Pescado congelado, excepto los filetes y demás carne de pescado de la partida 03.04.	32099837,09	624849,35	0,01946581	0,979667283	0,277778	3	1	1,53%	4,08%	85,68%	72,87%				
Madera contrachapada, madera chapada y madera estratificada similar.	26624854,76	7379,71	0,000277174	0,974121996	0,066667	3	1	1,27%	0,05%	86,94%	72,92%				
Tabaco en rama o sin elaborar; desperdicios de tabaco.	25984557,05	328442,53	0,012639912	0,972273567	0,233333	3	1	1,24%	2,15%	88,18%	75,06%				
Dátiles, higos, piñas (ananás), aguacates (paltas), guayabas, mangos y mangostanes, fre:	25530778,07	606798,35	0,023767326	0,970425139	0,285185	3	1	1,21%	3,97%	89,39%	79,03%				
Fregaderos (piletas de lavar), lavabos, pedestales de lavabo, bañeras, bidés, inodoros, ci	25212985,2	422961,03	0,016775523	0,96857671	0,25	3	1	1,20%	2,76%	90,59%	81,80%				
Calzado con suela de caucho, plástico, cuero natural o regenerado y parte superior de m	2291790,92	194790,35	0,008501558	0,966728281	0,181481	3	1	1,09%	1,27%	91,68%	83,07%				
Calzado impermeable con suela y parte superior de caucho o plástico, cuya parte superi	20577273,41	645335,79	0,031361578	0,964879852	0,309259	3	1	0,98%	4,22%	92,66%	87,29%				
Confituras, jaleas y mermeladas, purés y pastas de frutas u otros frutos, obtenidos por c	16794799,08	584739,89	0,034816722	0,963031423	0,322222	3	1	0,80%	3,82%	93,46%	91,11%				
Las demás hortalizas (incluso «silvestres») preparadas o conservadas (excepto en vinagr	13880462,94	483276,75	0,034817046	0,961182994	0,325926	3	1	0,66%	3,16%	94,12%	94,27%				
Aceite de palma y sus fracciones, incluso refinado, pero sin modificar químicamente.	11905419,82	141370,94	0,011874502	0,955637708	0,22963	3	1	0,57%	0,92%	94,69%	95,19%				
Frutas y otros frutos, sin cocer o cocidos en agua o vapor, congelados, incluso con adicid	11268190,73	261,86	2,32389E-05	0,953789279	0,057407	3	1	0,54%	0,00%	95,22%	95,19%				
Harina, polvo y «pellets», de carne, despojos, pescado o de crustáceos, moluscos o dem	10469023,08	9440,92	0,000901796	0,948243993	0,07037	3	1	0,50%	0,06%	95,72%	95,26%				
Preparaciones de los tipos utilizados para la alimentación de los animales.	9716231,15	133573,72	0,013747481	0,946395564	0,237037	3	1	0,46%	0,87%	96,19%	96,13%				
Máquinas para lavar ropa, incluso con dispositivo de secado.	8769745,19	15738,25	0,001794607	0,942698706	0,07963	3	1	0,42%	0,10%	96,60%	96,23%				
Madera en bruto, incluso descortezada, desalburada o escuadrada.	8424011,07	105464,13	0,012519466	0,940850277	0,231481	3	1	0,40%	0,69%	97,00%	96,92%				
Pescado fresco o refrigerado, excepto los filetes y demás carne de pescado de la partida	7609336,56	186829,19	0,024552622	0,939001848	0,287037	3	1	0,36%	1,22%	97,37%	98,14%				
Hilados de filamentos sintéticos (excepto el hilo de coser) sin acondicionar para la venta	6340180,7	23039,07	0,003633819	0,929759704	0,105556	3	1	0,30%	0,15%	97,67%	98,29%				
Tejidos de algodón con un contenido de algodón superior o igual al 85% en peso, de pes	5403729,23	27481,34	0,005085624	0,927911275	0,124074	3	1	0,26%	0,18%	97,92%	98,47%				
Crustáceos, moluscos y demás invertebrados acuáticos, preparados o conservados.	5314883,98	14630,1	0,002752665	0,926062847	0,090741	3	1	0,25%	0,10%	98,18%	98,57%				
Tejidos de algodón con un contenido de algodón inferior al 85% en peso, mezclados excl	4784219,68	1314,75	0,00027481	0,920517556	0,064815	3	1	0,23%	0,01%	98,40%	98,58%				
Materias colorantes de origen vegetal o animal (incluidos los extractos tintóreos, except	4327593,32	9652,15	0,002230373	0,918669131	0,083333	3	1	0,21%	0,06%	98,61%	98,64%				
Grasas y aceites, y sus fracciones, de pescado o de mamíferos marinos, incluso refinados:	4020717,77	0	0,914972274	0,001852	0	3	1	0,19%	0,00%	98,80%	98,64%				
Raíces de yuca (mandioca), arrurruz o salep, aguaturmas (patacas), camotes (batatas, bc	3154127,11	35597,53	0,011286013	0,902033272	0,227778	3	1	0,15%	0,23%	98,95%	98,87%				
Caucho natural, balata, gutapercha, guayule, chicle y gomas naturales análogas, en form	3064341,44	13828,71	0,004512782	0,898336414	0,118519	3	1	0,15%	0,09%	99,10%	98,96%				
Aparatos emisores de radiotelefonía, radiotelegrafía, radiodifusión o televisión, incluso	2859275,62	11,75	4,10943E-06	0,894639556	0,055556	3	1	0,14%	0,00%	99,23%	98,96%				
Cascos para sombreros, trenzados o fabricados por unión de tiras de cualquier materia,	1766036,03	7398,67	0,00418942	0,874306839	0,112963	3	1	0,08%	0,05%	99,32%	99,01%				
Aparatos mecánicos (incluso manuales) para proyectar, dispersar o pulverizar materias l	1646101,96	1,06	6,43945E-07	0,868761553	0,051852	3	1	0,08%	0,00%	99,40%	99,01%				
Hojas para chapado (incluidas las obtenidas por cortado de madera estratificada), para	1404442,71	4854,76	0,003456714	0,866913124	0,096296	3	1	0,07%	0,03%	99,46%	99,04%				
Hilo de coser de filamentos sintéticos o artificiales, incluso acondicionado para la venta	1304911,63	33399,34	0,025595072	0,861367837	0,296296	3	1	0,06%	0,22%	99,52%	99,26%				
Cascos sin forma ni acabado, platos (discos) y cilindros aunque estén cortados en el sent	1108017,39	437,37	0,000394732	0,850277264	0,068519	3	1	0,05%	0,00%	99,58%	99,26%				
Hortalizas (incluso «silvestres») secas, incluidas las cortadas en trozos o en rodajas o las	1053946,71	2899,79	0,00275136	0,846580407	0,088889	3	1	0,05%	0,02%	99,63%	99,28%				
Hortalizas (incluso «silvestres»), aunque estén cocidas en agua o vapor, congeladas.	999879,87	5664,91	0,005665585	0,844731978	0,135185	3	1	0,05%	0,04%	99,68%	99,32%				
Partes de calzado (incluidas las partes superiores fijadas a las palmillas distintas de la su	689746,59	10894,37	0,01579472	0,817005545	0,248148	3	1	0,03%	0,07%	99,71%	99,39%				
Bañeras, duchas, fregaderos, lavabos, bidés, inodoros y sus asientos y tapas, cisternas (c	640615,26	42,27	6,59833E-05	0,815157116	0,059259	3	1	0,03%	0,00%	99,74%	99,39%				
Melones, sandías y papayas, frescos.	618631,25	21538,91	0,034816985	0,80961183	0,324074	3	1	0,03%	0,14%	99,77%	99,53%				
Bulbos, cebollas, tubérculos, raíces y bulbos tuberosos, turiones y rizomas, en reposo ve	548780,88	7396,75	0,013478488	0,800369686	0,235185	3	1	0,03%	0,05%	99,79%	99,58%				
Algarrobos, algas, remolacha azucarera y caña de azúcar, frescas, refrigeradas, congelad	417500,27	14499,99	0,034730409	0,783733826	0,314815	3	1	0,02%	0,09%	99,81%	99,67%				
Las demás plantas vivas (incluidas sus raíces), esquejes e injertos; micelios.	412175	1473,85	0,003575778	0,781885397	0,1	3	1	0,02%	0,01%	99,83%	99,68%				
Guatas, gasas, vendas y artículos análogos (por ejemplo: apósitos, esparadrapos, sinapis	311554	6245,1	0,020044936	0,759704251	0,27963	3	1	0,01%	0,04%	99,85%	99,73%				
Productos de origen animal no expresados ni comprendidos en otra parte; animales mu	309237,5	0	0,757855823	0,001852	0	3	1	0,01%	0,00%	99,86%	99,73%				
Manufacturas de amiantocemento, celulosacemento o similares.	284807,02	8660,22	0,03040722	0,752310536	0,305556	3	1	0,01%	0,06%	99,88%	99,78%				
Sombreros y demás tocados, de punto o confeccionados con encaje, fieltro u otro produ	279635,34	2140,07	0,007653047	0,744916821	0,175926	3	1	0,01%	0,01%	99,89%	99,80%				
Cerveza de malta.	274262,71	4117,4	0,015012559	0,741219963	0,244444	3	1	0,01%	0,03%	99,90%	99,82%				
Máquinas y aparatos, no expresados ni comprendidos en otra parte de este Capítulo, pe	263616,85	8005,81	0,030368998	0,733826248	0,303704	3	1	0,01%	0,05%	99,92%	99,88%				
Aceites esenciales (desterpenados o no), incluidos los «concretos» o «absolutos»; resinc	240701,01	1364,69	0,005669624	0,728280961	0,137037	3	1	0,01%	0,01%	99,93%	99,88%				
Obras y piezas de carpintería para construcciones, incluidos los tableros celulares, los tal	238610,37	0	0,724584104	0,001852	0	3	1	0,01%	0,00%	99,94%	99,88%				
Pimienta del género Piper; frutos de los géneros Capsicum o Pimenta, secos, triturados c	219869,85	5216,41	0,023724882	0,715341959	0,283333	3	1	0,01%	0,03%	99,95%	99,92%				
Artículos y aparatos de ortopedia, incluidas las fajas y vendajes medicoquirúrgicos y las	197838,44	2792,96	0,014117306	0,6987061	0,240741	3	1	0,01%	0,02%	99,96%	99,94%				
Alcaloides vegetales, naturales o reproducidos por síntesis, sus sales, éteres, ésteres y de	187244,29	22,38	0,000119522	0,693160813	0,061111	3	1	0,01%	0,00%	99,97%	99,94%				
Antibióticos.	181454,4	1796,57	0,00990089	0,685767098	0,209259	3	1	0,01%	0,01%	99,98%	99,95%				
	173600	2644,2	0,015231479	0,68207024	0,246296	3	1	0,01%	0,02%	99,98%	99,97%				
	169954,2	1918,11	0,011285974	0,674676525	0,225926	3	1	0,01%	0,01%	99,99%	99,98%				
	162955,77	3348,79	0,020550174	0,665434381	0,281481	3	1	0,01%	0,02%	100,00%	100,00%				

Concentracion
cuadrante exp 72,4%

Concentracion
cuadrante imp 4,4%



Exportaciones

porcentaje

nandina	Bananas o plátanos, frescos o secos.
RELACIONADO	1

Suma de ValorFobUsd	Rótulos de columna	Exportacion efectiva												Total general
		01	02	03	04	05	06	07	08	09	10	11	12	
0990011419001		24577923,99	24068650,48	26688519,94	26303598,23	29487189,89	22462814,09	26459772,33	27920572,39	22473058,1	25996579,15	23460172,67	32531440,14	312430291,4
0990326606001		8033369,33	3731092,29	4919401,68	6104661,85	6638003,09	4963039,44	5973829,7	8856738,09	9373663,03	11080169,5	7585452,93	10479120,79	87738541,72
0990364451001		495175,95	793638,32	757015,65	593927,95	734677,25	475598,19	674821,67	493920,99	513225,48	651164,93	522590,21	679355,98	7385112,57
0991237313001		12882128,3	15253235,65	13873670,4	9061223,6	8079349	6318799	7114908,7	8561200,6	7427646,85	9416162,55	8422705,5	12704543,4	119115573,6
0991352031001												5400		5400
0992204753001		6088406,94	5202965,3	8028749,54	8008214,84	7515215,26	4459465,51	5570478	1144542,06	869158,89	1986176,6	1881648,29	3813374,79	54568396,02
0992318511001		159347,99	192396,89	240698,78	253412,25	293733,42	239399,23	276055,41	406710	225238	292650,56	194754	190162,3	2964558,83
0992399090001		14865598,87	18761544,4	19152240,95	15894981,83	15130316,18	14926508,27	17597971,33	10862551,04	15403248,25	14266137,54	15431611,49	14879753,01	187172463,2
0992411066001		2868872,62	4427934,9	7656613,12	10191417,54	7876751,4	6021077,93	6461428,74	5577298,82	1625720,03	1204583,09	880864,88	339358,89	55131921,96
0992578211001		6700	26934	84420	86791,8	86292	78408	65957,4	134920,35	90072	67554	37530		765579,55
0992588977001		321534,6	261993,6	392244,6	412282,2	505942,8	426030	429183,35	531862,65	378816,7	443757,5	703791,75	950384,7	5757824,45
1791705416001		25678												25678
1792123127001		23674	44010	42980	2025	1134	4912,5	9050	13130	13368	22023	5180	8970	190456,5
2091756385001		425933,7	393571,2	342856,8	250965	214282,2	83905,8		3090746,82	4019928,65	1289022,56	620977,68	568278,05	11300468,46
Total general		70774344,29	73157967,03	82179411,46	77163502,09	76562886,49	60459957,96	70633456,63	67594193,81	62413143,98	66715980,98	59752679,4	77144742,05	844552266,2

Impuesto

	Impuesto efectivo	Impuesto Potencial
0990011419001	1.121.977,12	8.214.666,52
0990326606001	2.307.806,93	4.397.255,53
0990364451001	0,00	166.794,37
0991237313001	352.249,84	2.935.439,03
0991352031001	0,00	89,70
0992204753001	98.371,54	1.076.178,46
0992318511001	2.115,84	68.224,19
0992399090001	340.775,20	4.464.033,10
0992411066001	90,61	938.684,59
0992578211001	0,00	15.666,01
0992588977001	2.182,04	146.137,15
1791705416001	0,00	0,00
1792123127001	0,00	3.777,20
2091756385001	24.661,68	319.135,10
Total	4.250.230,80	22.746.080,97

BRECHA DE EVASION ABSOLUTA	18.495.850,17
BRECHA DE EVASION RELATIVA	81,31%

SUGERENCIAS

EL INCREMENTO DE LAS EXPORTACIONES DEBE IMPLEMENTARSE DE MANERA PORCENTUAL A AQUELLA PARTE QUE SE COMERCIALIZA A PARTES RELACIONADAS EN F101
EL AUMENTO POTENCIAL DE LAS EXPORTACIONES DEBE SUMARSE A LA BASE IMPONIBLE NETA

SUPUESTOS

CUALQUIER INCREMENTO DE LOS INGRESOS EN LOS CONTRIBUYENTES TRIBUTARA UNA TARIFA DEL 25%

Precios de referencia													
01	02	03	04	05	06	07	08	09	10	11	12		
0,01													
NO RELACIONADO	0,4057297	0,4295531	0,3771939	0,3665686	0,4065049	0,4462712	0,4170984	0,4104566	0,4250698	0,4178723	0,4242523	0,4458798	
RELACIONADO	0,81983871	0,380491803	0,384385965	0,373676471	0,375833333	0,39	0,375283	0,378571	0,37569	0,374667	0,397818	0,368704	

Exportacion Potencial												
01	02	03	04	05	06	07	08	09	10	11	12	TOTAL GENERAL
24577923,99	27172103,78	26688519,94	26303598,23	31893620,84	25703863	29408018	30272184	25426885	28994443	25019050	39340839	340801049
8033369,33	4212185,765	4919401,68	6104661,85	7179726,331	5679132	6639456	9602697	10605724	12357908	8089490	12672584	96096336,12
495175,95	895971,4138	757015,65	593927,95	794633,7965	544219,9	750012,8	535521,5	580683,1	726255,7	557315,2	821557,1	8052290,069
12882128,3	17220014,16	13873670,4	9061223,6	8738699,571	7230508	7907678	9282268	8403926	10502012	8982376	15363826	129448330,3
0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	5758,818	5758,818278
6088406,94	5873844,619	8028749,54	8008214,84	8128527,232	5102900	6191161	1240941	983399,9	2215218	2006680	4611581	58479623,72
159347,99	217204,8768	240698,78	253412,25	317704,8189	273941	306814,5	440965,2	254843	326398,3	207695	229966,6	3228992,242
14865598,87	21180690,29	19152240,95	15894981,83	16365091,73	17080181	19558803	11777450	17427829	15911275	16457009	17994345	203665494,8
2868872,62	4998880,463	7656613,12	10191417,54	8519568,108	6889830	7181385	6047047	1839402	1343493	939396,4	410392,6	58886297,89
6700	30406,91641	84420	86791,8	93334,23564	89721,11	73306,62	146284	101910,9	75344,17	40023,79	0	828243,5871
321534,6	295775,5066	392244,6	412282,2	547232,4725	487499,8	477004,6	576658,8	428607,8	494930,6	750557,2	1149317	6333644,902
25678	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	25678
23674	49684,7253	42980	2025	1226,545024	5621,301	10058,38	14235,87	15125,07	24562,64	5524,2	10847,58	205565,3187
425933,7	444318,9493	342856,8	250965	231769,635	96012,16	0	3351065	4548302	1437670	662240,3	687228,6	12478362,12

Exportaciones

porcentaje

nandina Crustáceos, incluso pelados, vivos, frescos, refrigerados, congelados, secos, salados o en salmuera; crustáceos sin pelar, cocidos en agua o vapor, incluso refrigerados
RELACIONADO 1

Suma de ValorFobUsd	Exportacion efectiva												Total general	
	Rótulos de columna	02	03	04	05	06	07	08	09	10	11	12		
Rótulos de fila	01													
0990007020001		707724	594671,6	667873,97	364116,5	776366,1	913859,9	1439300,64	1056762,66	1386493,98	1317222,56	1250895,08	1395012,06	11870299,05
0990033110001		4731899,31	3371959,53	6397153,38	5051395,14	5019387,66	5174111,75	5747294,65	5397195,54	4716904,11	5253108,7	6050752,41	6100109,21	63011271,39
0990553963001		7512900,69	7233714,87	9972727,14	8248100,55	9037137,6	8042572,01	9005343,25	6552934,52	4316516,42	5690398,1	5766102,65	5883177,9	87261625,7
0990608504001		5905103,77	7255296,45	5589216,14	5521359,59	4372529,92	5543312,64	4991407,4	5441006,01	4271043,8	5134871,99	4979874,98	4823156,15	63828178,84
0990637679001		7288791,34	8637387,61	8765058,67	8750672,14	9534496,11	7976942,23	8670314,43	8824413,35	5387805,56	8280018,7	7909299,82	8070257,33	98095457,29
0992140755001		45517,5		35		76593,78		2575,6		158073,14				282795,02
0992597895001									107100	107100	1682480,2	1848420,02	1215353,6	4960453,82
1390097677001				11291,28		29541,72	9744				66352,37			116929,37
1391701667001		1991398,06	2183424,06	2324836,49	2659831,4	2433616,45	2003117,71	3130840,78	2327906,12	3088432,15	3337953,43	2491526,84	1167208,55	29140092,04
Total general		28183334,67	29276489,12	33728157,07	30672069,1	31205651,16	29821733,38	32984501,15	29707318,2	23274296,02	30762406,05	30296871,8	28654274,8	358567102,5

Impuesto

	Impuesto efectivo	Impuesto Potencial
0990007020001	187.443,74	187.443,74
0990033110001	192.959,71	192.959,71
0990553963001	0,00	0,00
0990608504001	227.901,06	227.901,06
0990637679001	992.865,21	992.865,21
0992140755001	0,00	0,00
0992597895001	0,00	0,00
1390097677001	76.357,72	76.357,72
1391701667001	162.077,73	162.077,73
Total	1.839.605,17	1.839.605,17

BRECHA DE EVASION ABSOLUTA	0,00
BRECHA DE EVASION RELATIVA	0,00%

SUGERENCIAS

EL INCREMENTO DE LAS EXPORTACIONES DEBE IMPLEMENTARSE DE MANERA PORCENTUAL A AQUELLA PARTE QUE SE COMERCIALIZA A PARTES RELACIONADAS EN F101
EL AUMENTO POTENCIAL DE LAS EXPORTACIONES DEBE SUMARSE A LA BASE IMPONIBLE NETA

SUPUESTOS

CUALQUIER INCREMENTO DE LOS INGRESOS EN LOS CONTRIBUYENTES TRIBUTARA UNA TARIFA DEL 25%

0,01												
Precios de referencia												
	01	02	03	04	05	06	07	08	09	10	11	12
NO RELACIONADO	3,7451852	4,4005085	3,8398413	4,0530986	3,9380882	3,9455714	3,9617568	4,1898485	3,7496875	3,8450685	3,9420339	3,8220635
RELACIONADO	4,736875	4,7378	4,841373	4,432545	4,252222	4,480357	4,7286	4,737455	4,848679	4,803793	4,686875	4,503585

Exportacion Potencial													
	01	02	03	04	05	06	07	08	09	10	11	12	TOTAL GENERAL
	707724	594671,6	667874	364116,5	776366,1	913859,9	1439301	1056763	1386494	1317223	1250895	1395012	11870299,05
	4731899	3371960	6397153	5051395	5019388	5174112	5747295	5397196	4716904	5253109	6050752	6100109	63011271,39
	7512901	7233715	9972727	8248101	9037138	8042572	9005343	6552935	4316516	5690398	5766103	5883178	87261625,7
	5905104	7255296	5589216	5521360	4372530	5543313	4991407	5441006	4271044	5134872	4979875	4823156	63828178,84
	7288791	8637388	8765059	8750672	9534496	7976942	8670314	8824413	5387806	8280019	7909300	8070257	98095457,29
	45517,5	35	0	76593,78	2575,6	158073,1	0	0	0	0	0	0	282795,02
	0	0	0	0	0	0	0	107100	107100	1682480	1848420	1215354	4960453,82
	0	0	11291,28	0	29541,72	9744	0	0	0	66352,37	0	0	116929,37
	1991398	2183424	2324836	2659831	2433616	2003118	3130841	2327906	3088432	3337953	2491527	1167209	29140092,04



Exportaciones

porcentaje

nandina Preparaciones y conservas de pescado; caviar y sus sucedáneos preparados con huevas de pescado.
RELACIONADO 1

Suma de ValorFobUsd Rótulos de fila	Exportacion efectiva												Total general	
	Rótulos de columna 01	02	03	04	05	06	07	08	09	10	11	12		
0990007020001		4777315,48	5386708,95	6786524,96	4915015,49	5730845,95	5089770,76	8073135,72	6595574,32	5091181,78	8428371,68	6175426,39	5019521,31	72069392,79
0992185228001								48225			18860			67085
1390050352001		13133359,84	7114701,15	6771132,96	6038722,96	8481861,72	6333005,01	4781378,39	3842487,3	6550275,38	10932793,21	3207379,97	3319450,16	80506548,05
1390097677001				6916,24										6916,24
1390146627001		693108,1	1333609,65	1275094,3	1440505,44	1439383,13	978163,2	1135620,4	1203384,48	1318564,34	906943,55	574628,28	1203627,1	13502631,97
1790034305001		4384810,25	4756963,88	7457455,29	4870395,24	5861909,92	3004138,08	5837758,67	4382909,02	4711153,7	7539150,53	4543409,68	5870965,12	63221019,38
1791142136001		724926,6	2660773,8	4221352,32	3637967,82	4188254,73	3169310,73	2771941,85	2086695,93	3727881,7	1292304,88	1384305,84	2416273,76	32281989,96
Total general		23713520,27	21252757,43	26518476,07	20902606,95	25702255,45	18574387,78	22648060,03	18111051,05	21399056,9	29118423,85	15885150,16	17829837,45	261655583,4

Impuesto

	Impuesto efectivo	Impuesto Potencial
0990007020001	187.443,74	198.097,09
0992185228001	428.693,09	428.693,09
1390050352001	1.199.089,63	1.212.796,15
1390097677001	76.357,72	76.357,72
1390146627001	33.834,18	36.593,29
1790034305001	762.385,98	772.244,12
1791142136001	103.899,29	111.699,92
Total	2.791.703,63	2.836.481,39

BRECHA DE EVASION ABSOLUTA	44.777,76
BRECHA DE EVASION RELATIVA	1,58%

SUGERENCIAS

EL INCREMENTO DE LAS EXPORTACIONES DEBE IMPLEMENTARSE DE MANERA PORCENTUAL A AQUELLA PARTE QUE SE COMERCIALIZA A PARTES RELACIONADAS EN F101
EL AUMENTO POTENCIAL DE LAS EXPORTACIONES DEBE SUMARSE A LA BASE IMPONIBLE NETA

SUPUESTOS

CUALQUIER INCREMENTO DE LOS INGRESOS EN LOS CONTRIBUYENTES TRIBUTARA UNA TARIFA DEL 25%

0,01												
Precios de referencia												
	01	02	03	04	05	06	07	08	09	10	11	12
NO RELACIONADO	3,1303333	2,7421277	2,8081538	2,6509524	2,5859322	2,6101786	2,5595082	2,8258929	3,2700000	2,9240351	2,8674510	2,6444068
RELACIONADO	3,403	3,522308	3,182647	3,141212	3,162813	3,061852	2,953	2,921	3,242857	3,142188	3,201818	2,878438

Exportacion Potencial													
	01	02	03	04	05	06	07	08	09	10	11	12	TOTAL GENERAL
	4777315	5386709	6786525	4915015	5730846	5089771	8073136	6595574	5133795	8428372	6175426	5019521	72112006,21
	0	0	0	0	0	0	48225	0	0	18860	0	0	67085
	13133360	7114701	6771133	6038723	8481862	6333005	4781378	3842487	6605101	10932793	3207380	3319450	80561374,14
	0	0	6916,24	0	0	0	0	0	0	0	0	0	6916,24
	693108,1	1333610	1275094	1440505	1439383	978163,2	1135620	1203384	1329601	906943,6	574628,3	1203627	13513668,41
	4384810	4756964	7457455	4870395	5861910	3004138	5837759	4382909	4750586	7539151	4543410	5870965	63260451,94
	724926,6	2660774	4221352	3637968	4188255	3169311	2771942	2086696	3759084	1292305	1384306	2416274	32313192,49

Exportaciones

porcentaje

nandina Flores y capullos, cortados para ramos o adornos, frescos, secos, blanqueados, teñidos, impregnados o preparados de otra forma.
RELACIONADO 1

Suma de ValorFobUsd Rótulos de fila	Exportacion efectiva												Total general	
	Rótulos de columna 01	02	03	04	05	06	07	08	09	10	11	12		
0190168352001		98088,94						199285,07	168574,36	260437,34	232934,76	242257,21	282809,15	1484386,83
0190350142001			31163,8	90069,02	24399,36	105	280	151090,18	385426,93	313126,05	149703,99	193195,49	253134,2	1591694,02
0590059870001							131729,53	137718,36	122025,62	130153,48	154911,35	152311,18	179921,32	1008770,84
0590060542001							133628,84	102577,32	106520,3	137509,94	142374,66	126285,86	141634,48	890531,4
0590060992001							155114,05	139006,03	130294,22	189765,27	262525	189457,64	251582,75	1317744,96
0591701088001										14241,11	10628,21		5791,33	30660,65
1090105066001							653991,84	778059,71	737021,89	865744,28	811003,05	859553,48	1004964,03	5710338,28
1790642097001		9410	2940	9380	12445	5492,5	155808,52	157948	149066,06	78729,86	235560,34	228931,49	253645,81	1299357,58
1790967662001							376260,21	471929,5	482496,26	558882,42	678548,38	578399,04	532088,5	3678604,31
1790996743001							117811,92	114945,65	111405,54	104882,27	119577,49	124820,16	101675,31	795118,34
1791006356001		36836,4		27530			3047972,26	2673975,63	2730267,27	2922875,49	3088519,2	2806193,03	2687282,93	20021452,21
1791070380001		8501,05		10862,73	24933,15	15465	658021,25	602612,75	642534,97	607763,91	664781,51	749983,18	665029,26	4650488,76
1791221761001							382685,28	389497,18	423055,57	476357,97	507558,33	444054,72	425634,87	3048843,92
1791240537001								212376,33	155650,62	177320,51	209885,63		186583,45	941816,54
1791260570001								358291,5	282251,95	320830,84	426121,1	430838,2	319422,04	2491723,03
1791267656001							225569,61	188333,74	177562,09	248590,43	238084,96	211659,2	251227,35	1541027,38
1791269888001		9276,25	1597,75	4522,5	1490	1416,25	19972,4	25118,9		950				64344,05
1791274520001		1635					392236,03	269084,75	334028,9	360107,1	448488,29	317516,37	362962,32	2486058,76
1791280547001							125160,75	65916,3	63096,78	91973,02	112244,16	111531,38	151975,37	721897,76
1791288971001							101441,25	159423	161801,25	155068	137981,25	124666,5	156918,63	997299,88
1791297903001							57093,1	48941,85	75654,65	86475,75	103099,9	93825,85	95027	560118,1
1791299612001							21793,5	54115	54738,25	100085,75	40224,75	98343,25	47982,75	417283,25
1791303105001							125588,98	152754,61	157011,43	205750,3	197435,79	197987,11	223312	1259840,22
1791307925001		359464,05	327369,56	268440,49	345076,89	178163,2	186059,88	89783,04	179558,55	131066,22	200180,6	178739,59	182587,71	2626489,78
1791330919001							109352,44	65257,71	57184,45	73102	80744,48	74418,74	90339,81	550399,63
1791334108001							398056,57	277664,2	293563,36	359814,3	407367,38	446610,32	465187,47	2648263,6
1791338154001							177333,2	190963,1	221720,84	231119,12	256726,47	273088,8	275295,54	1626247,07
1791338502001							433176,57	508369,07	612993,3	654740,11	639211,38	588723,34	827093,42	4264307,19
1791339649001							53009,46	44689,25	55938,14	79034,82	75490,72	78668,38	86746,98	473577,75
1791349733001							77462,77	60026,29	61072,3	83365,69	82531,09	68318,35	71836,46	504612,95
1791398424001							201393,88	171334,65	162819,9	209927,35	217475,35	177583,35	224143,39	1364677,87
1791398874001							4458,85	22360,88				122,55	20,55	26962,83
1791423666001		1491	1296	1537,4			199835,43	148250,48	216310,51	313468,55	349510,23	341570,51	328046,67	1901316,78
1791433335001							315590,14	335947,53	343556,89	304716,57	438093,92	325625,12	684995,42	2748525,59
1791437047001		2285,5		1655	3280	1278	94540,13	93272,75	99722,81	117505,11	170485,54	145663,28	223973,21	953661,33
1791715470001							88589,25	169432,75	155134	159423,5	110292	105949,25	71032,5	859853,25
1791740262001							532887,15	508341,8	633772,13	765910,82	913855,85	954493,8	1139104,67	5448366,22
1791766520001							87283,55	76718,45	79541,07	96450,28	105032,09	104587,38	107608	657220,82
1791801350001							161880,9	152081,45	236882,61	247049,9	164153,15	164198,8	177024,85	1303271,66
1791848594001							85680	71460	106560	133560	124830	187100	116100	825290
1791930894001							403588,52	451234,1	493600,25	482441,06	544171,4	618332,8	662058,65	3655426,78
1791932145001							37274,7	140						37414,7
1792014263001							139106,5	127120,5		107478	109096	109357,25	152348,25	744506,5
1792033799001							74566,03	76928,13	73916,05	106835,96	149108,35	92072,15	92403,37	665830,04
1792111234001							408031,31	256801,07	297661,59	502349,65	495839,2	140832,47	228790,95	2330306,24
1792222060001														37271,17
1890141427001							150910,89	102546,26	95839,84	119727,03	137383,49	120119,88	131662,1	858189,49
Total general		526988,19	364367,11	413997,14	411624,4	201919,95	11660518,94	11377685,27	12166412,39	13791997,39	14748487,89	13466570,29	14990821,35	94121390,31

Impuesto

	Impuesto efectivo	Impuesto Potencial
0190168352001	4.607,24	4.607,24
0190350142001	13.564,35	13.575,70
0590059870001	5.508,42	10.848,49
0590060542001	0,00	5.417,07
0590060992001	0,00	6.288,04
0591701088001	0,00	0,00
1090105066001	125.368,39	151.880,01
1790642097001	21.624,82	27.941,01
1790967662001	89.054,44	104.307,34
1790996743001	0,00	4.775,88
1791006356001	122.586,84	246.146,01
1791070380001	0,00	26.674,97
1791221761001	16.138,96	31.652,32
1791240537001	8.697,07	8.697,07
1791260570001	1.819,05	16.343,53
1791267656001	0,00	9.144,18
1791269888001	0,00	809,64
1791274520001	0,00	15.900,53
1791280547001	0,00	5.073,79
1791288971001	0,00	4.112,24
1791297903001	0,00	2.314,45
1791299612001	0,00	883,47
1791303105001	0,00	5.091,15
1791307925001	14.028,66	21.571,18
1791330919001	0,00	4.432,95
1791334108001	8.757,42	24.893,90
1791338154001	0,00	7.188,76
1791338502001	369.913,06	387.473,24
1791339649001	0,00	2.148,91
1791349733001	10.960,83	14.101,03
1791398424001	0,00	8.164,14
1791398874001	12.697,02	12.877,77
1791423666001	0,00	8.100,96
1791433335001	59.219,57	72.013,01
1791437047001	3.942,02	7.774,50
1791715470001	9.276,17	12.867,41
1791740262001	45.524,80	67.127,06
1791766520001	1.247,96	4.786,27
1791801350001	22.611,34	29.173,69
1791848594001	19.050,11	22.523,42
1791930894001	46.428,50	62.789,23
1791932145001	0,00	1.511,05
1792014263001	0,00	5.639,12
1792033799001	1.105,13	4.127,90
1792111234001	8.149,45	24.690,29
1792222060001	0,00	0,00
1890141427001	0,00	6.117,65
Total	1.041.881,62	1.514.577,55

BRECHA DE EVASION ABSOLUTA	472.695,93
BRECHA DE EVASION RELATIVA	31,21%

SUGERENCIAS

EL INCREMENTO DE LAS EXPORTACIONES DEBE IMPLEMENTARSE DE MANERA PORCENTUAL A AQUELLA PARTE QUE SE COMERCIALIZA A PARTES RELACIONADAS EN F101
EL AUMENTO POTENCIAL DE LAS EXPORTACIONES DEBE SUMARSE A LA BASE IMPONIBLE NETA

SUPUESTOS

CUALQUIER INCREMENTO DE LOS INGRESOS EN LOS CONTRIBUYENTES TRIBUTARA UNA TARIFA DEL 25%

0,01 **Precios de referencia**

	01	02	03	04	05	06	07	08	09	10	11	12
NO RELACIONADO	5,5683333	2,9441667	4,3400000	3,2357692	4,4203333	5,3274805	4,1599607	3,9166559	4,0271085	4,3042249	4,2848122	4,3848965
RELACIONADO	16,43455	21,22857	385,5611	19,21111	9,423333	4,584149	4,472305	4,333239	4,325638	4,608107	4,867004	4,929346

Exportacion Potencial													TOTAL GENERAL
01	02	03	04	05	06	07	08	09	10	11	12		
98088,94		0	0	0	0	0	199285,1	168574,4	260437,3	232934,8	242257,2	282809,2	1484386,83
0	31163,8	90069,02	24399,36	105	325,4027	151090,2	385426,9	313126,1	149704	193195,5	253134,2		1591739,423
0	0	0	0	0	153089,8	137718,4	122025,6	130153,5	154911,4	152311,2	179921,3		1030131,129
0	0	0	0	0	155297,1	102577,3	106520,3	137509,9	142374,7	126285,9	141634,5		912199,6669
0	0	0	0	0	180266,2	139006	130294,2	189765,3	262525	189457,6	251582,8		1342897,11
0	0	0	0	0	0	0	0	14241,11	10628,21	0	5791,33		30660,65
0	0	0	0	0	760038,3	778059,7	737021,9	865744,3	811003,1	859553,5	1004964		5816384,772
9410	2940	9380	12445	5492,5	181073,3	157948	149066,1	78729,86	235560,3	228931,5	253645,8		1324622,34
0	0	0	0	0	437271,8	471929,5	482496,3	558882,4	678548,4	578399	532088,5		3739615,89
0	0	0	0	0	136915,4	114945,7	111405,5	104882,3	119577,5	124820,2	101675,3		814221,8519
36836,4	0	27530	0	0	3542209	2673976	2730267	2922875	3088519	2806193	2687283		20515688,91
8501,05	0	10862,73	24933,15	15465	764721,1	602612,8	642535	607763,9	664781,5	749983,2	665029,3		4757188,632
0	0	0	0	0	444738,7	389497,2	423055,6	476358	507558,3	444054,7	425634,9		3110897,342
0	0	0	0	0	0	212376,3	155650,6	177320,5	209885,6	0	186583,5		941816,54
0	0	0	0	0	416389,4	282252	320830,8	426121,1	430838,2	319422	353967,4		2549820,937
0	0	0	0	0	262146,3	188333,7	177562,1	248590,4	238085	211659,2	251227,4		1577604,084
9276,25	1597,75	4522,5	1490	1416,25	23210,98	25118,9	0	950	0	0	0		67582,62705
1635	0	0	0	0	455838,1	269084,8	334028,9	360107,1	448488,3	317516,4	362962,3		2549660,861
0	0	0	0	0	145455,9	65916,3	63096,78	91973,02	112244,2	111531,4	151975,4		742192,9039
0	0	0	0	0	117890,2	159423	161801,3	155068	137981,3	124666,5	156918,6		1013748,845
0	0	0	0	0	66350,9	48941,85	75654,65	86475,75	103099,9	93825,85	95027		569375,8959
0	0	0	0	0	25327,37	54115	54738,25	100085,8	40224,75	98343,25	47982,75		420817,1232
0	0	0	0	0	145953,6	152754,6	157011,4	205750,3	197435,8	197987,1	223312		1280204,803
359464,1	327369,6	268440,5	345076,9	178163,2	216230	89783,04	179558,6	131066,2	200180,6	178739,6	182587,7		2656659,878
0	0	0	0	0	127084,2	65257,71	57184,45	73102	80744,48	74418,74	90339,81		568131,415
0	0	0	0	0	462602,5	277664,2	293563,4	359814,3	407367,4	446610,3	465187,5		2712809,517
0	0	0	0	0	206088,2	190963,1	221720,8	231119,1	256726,5	273088,8	275295,5		1655002,114
0	0	0	0	0	503417,3	508369,1	612993,3	654740,1	639211,4	588723,3	827093,4		4334547,907
0	0	0	0	0	61605,08	44689,25	55938,14	79034,82	75490,72	78668,38	86746,98		482173,373
0	0	0	0	0	90023,56	60026,29	61072,3	83365,69	82531,09	68318,35	71836,46		517173,7413
0	0	0	0	0	234050,4	171334,7	162819,9	209927,4	217475,4	177583,4	224143,4		1397334,416
0	0	0	0	0	5181,864	22360,88	0	0	122,55	20,55			27685,84422
1491	1296	1537,4	0	0	232239,3	148250,5	216310,5	313468,6	349510,2	341570,5	328046,7		1933720,619
0	0	0	0	0	366763,9	335947,5	343556,9	304716,6	438093,9	325625,1	684995,4		2799699,359
2285,5	0	1655	3280	1278	109870,1	93272,75	99722,81	117505,1	170485,5	145663,3	223973,2		968991,2601
0	0	0	0	0	102954,2	169432,8	155134	159423,5	110292	105949,3	71032,5		874218,2293
0	0	0	0	0	619296,2	508341,8	633772,1	765910,8	913855,9	954493,8	1139105		5534775,269
0	0	0	0	0	101436,8	76718,45	79541,07	96450,28	105032,1	104587,4	107608		671374,0766
0	0	0	0	0	188130,3	152081,5	236882,6	247049,9	164153,2	164198,8	177024,9		1329521,073
0	0	0	0	0	99573,24	71460	106560	133560	124830	187100	116100		839183,2367
0	0	0	0	0	469031,5	451234,1	493600,3	482441,1	544171,4	618332,8	662058,7		3720869,717
0	0	0	0	0	43318,89	140	0	0	0	0	0		43458,89038
0	0	0	0	0	161663	127120,5	0	107478	109096	109357,3	152348,3		767062,9839
0	0	0	0	0	86657,11	76928,13	73916,05	106836	149108,4	92072,15	92403,37		677921,1174
0	0	0	0	0	474194,7	256801,1	297661,6	502349,7	495839,2	140832,5	228791		2396469,587
0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	37271,17		37271,17
0	0	0	0	0	175381,5	102546,3	95839,84	119727	137383,5	120119,9	131662,1		882660,0867



Exportaciones

porcentaje

nandina Filetes y demás carne de pescado (incluso picada), frescos, refrigerados o congelados.
RELACIONADO 1

Suma de ValorFobUsd Rótulos de fila	Exportacion efectiva												Total general	
	Rótulos de columna 01	02	03	04	05	06	07	08	09	10	11	12		
0990007020001			6047,38						6,45	30	12583,62	60,04	40,6	18768,09
0990556792001	2610882,7	2233026,2	2334384,32	2022769,67	1859980,3	1737498,78	2173047,35	2488269,11	2557721,61	2516575,1	2246935,47	2278937,82	27060028,43	
0990576459001	1260895,46	1549293,56	1527029,68	1633224,56	1619072,72	1648908,5	1617565,1	2023609,28	1609179,4	1466652,64	1366588,02	1477472,9	18799491,82	
0990637679001	7890	7815				5880	6500		5210	5210	9043,5	16352,5	3250	67151
0992140755001	972460,7	970127,15	209648,75	223848,48	56100	251751,6		79807,2	91765,09	79445,7	405546,2	631306	3971806,87	
1390050352001					69250								69250	
1390097677001	1243749,5	1070691,35	754855,29	622919,38	247660,9	443402	293250	881124,1	877604,25	685445,85	920372,05	1423279,63	9464354,3	
1390140319001	870155,41	930654,55	1170271,09	1415845,14	526981,41	515217,95	471118,39	551869,41	381820,04	919570,78	996690,32	1612748,69	10362943,18	
Total general	6966033,77	6761607,81	6002236,51	5918607,23	4379045,33	4602658,83	4561480,84	6029895,55	5523330,39	5689317,19	5952544,6	7427035,64	69813793,69	

Impuesto

	Impuesto efectivo	Impuesto Potencial
0990007020001	187.443,74	187.444,50
0990556792001	233.722,74	515.787,71
0990576459001	412.949,35	640.324,56
0990637679001	992.865,21	993.538,05
0992140755001	0,00	14.560,55
1390050352001	1.199.089,63	1.199.961,01
1390097677001	76.357,72	151.755,43
1390140319001	40.260,49	105.562,16
Total	3.142.688,88	3.808.933,96

BRECHA DE EVASION ABSOL	666.245,08
BRECHA DE EVASION RELAT	17,49%

SUGERENCIAS

EL INCREMENTO DE LAS EXPORTACIONES DEBE IMPLEMENTARSE DE MANERA PORCENTUAL A AQUELLA PARTE QUE SE COMERCIALIZA A PARTES RELACIONADAS EN F
EL AUMENTO POTENCIAL DE LAS EXPORTACIONES DEBE SUMARSE A LA BASE IMPONIBLE NETA

SUPUESTOS

CUALQUIER INCREMENTO DE LOS INGRESOS EN LOS CONTRIBUYENTES TRIBUTARA UNA TARIFA DEL 25%

0,01												
Precios de referencia												
	01	02	03	04	05	06	07	08	09	10	11	12
NO RELACIONADO	5,3579310	5,1750000	5,2703333	5,2088571	5,5797368	6,2060000	5,7332432	6,0137143	5,3116216	5,6618182	4,9972340	4,7402273
RELACIONADO	5,611765	5,27381	5,572105	5,6148	5,312353	5,409091	5,188571	5,2275	4,969091	5,749545	5,199615	5,6385

Exportacion Potencial												
01	02	03	04	05	06	07	08	09	10	11	12	TOTAL GENERAL
0	0	6047,38	0	0	0	0	7,420078	32,06797	12583,62	60,04	40,6	18771,12805
2610883	2233026	2334384	2022770	1953598	1993481	2401164	2862504	2734031	2516575	2246935	2278938	28188288,3
1260895	1549294	1527030	1633225	1700565	1891838	1787369	2327959	1720104	1466653	1366588	1477473	19708992,65
7890	7815	0	0	0	6746,287	7182,339	5993,582	5569,137	9043,5	16352,5	3250	69842,34589
972460,7	970127,2	209648,8	223848,5	58923,65	288841,6	0	91810,18	98090,67	79445,7	405546,2	631306	4030049,067
0	0	0	0	72735,52	0	0	0	0	0	0	0	72735,52428
1243750	1070691	754855,3	622919,4	260126,3	508727,4	324034	1013645	938099,5	685445,9	920372,1	1423280	9765945,131
870155,4	930654,6	1170271	1415845	553505,7	591123,8	520574,2	634870,4	408139,8	919570,8	996690,3	1612749	10624149,85

Exportaciones

porcentaje

nandina Jugos de frutas u otros frutos (incluido el mosto de uva) o de hortalizas (incluso «silvestres»), sin fermentar y sin adición de alcohol, incluso con adición de azú
RELACIONADO 1

Suma de ValorFobUsd	Exportacion efectiva												Total general	
	Rótulos de columna	02	03	04	05	06	07	08	09	10	11	12		
Rótulos de fila	01													
0990209898001		916990	332290	839830,5	542500	716050	1072790	3109750	1537569,6	1851686	435000	1129680	585240	13069376,1
0990914559001		1170726,25	799043,5	1315862,7	936730	1110668,25	1698968	4832351,6	4829764,1	3421341,64	2566728,52	2179736,15	2472713,46	27334634,17
0991004408001		1585701	551441,9	1392397	1081240	1297251,25	1711755	1971893,5	3166670	3732030,3	2593573,72	2359307,75	1638942	23082203,42
0991260285001					34722,72	116799,71	69444,9	77167	77161		123137,94			498433,27
1790005739001											555,12			555,12
Total general		3673417,25	1682775,4	3548090,2	2595192,72	3240769,21	4552957,9	9991162,1	9611164,7	9005057,94	5718995,3	5668723,9	4696895,46	63985202,08

Impuesto

	Impuesto efectivo	Impuesto Potencial
0990209898001	42.153,09	92.265,08
0990914559001	60.075,61	259.683,73
0991004408001	258.476,13	439.001,69
0991260285001	185.798,23	192.203,79
1790005739001	705.039,40	705.068,28
Total	1.251.542,46	1.688.222,56

BRECHA DE EVASION ABSOL	436.680,10
BRECHA DE EVASION RELAT	25,87%

SUGERENCIAS

EL INCREMENTO DE LAS EXPORTACIONES DEBE IMPLEMENTARSE DE MANERA PORCENTUAL A AQUELLA PARTE QUE SE COMERCIALIZA A PARTES RELACIONADAS EN EL AUMENTO POTENCIAL DE LAS EXPORTACIONES DEBE SUMARSE A LA BASE IMPONIBLE NETA

SUPUESTOS

CUALQUIER INCREMENTO DE LOS INGRESOS EN LOS CONTRIBUYENTES TRIBUTARA UNA TARIFA DEL 25%

0,01												
Precios de referencia												
	01	02	03	04	05	06	07	08	09	10	11	12
NO RELACIONADO	3,3416667	4,4450000	3,6288889	2,7070000	2,5611111	3,8000000	2,0787500	5,5466667	4,2570000	5,9009091	4,4766667	3,0962500
RELACIONADO	3,77	3,34	3,69	2,9433333	3,942308	4,67	9,257143	6,3333333	5,761429	4,884545	5,098182	4,120625

Exportacion Potencial													
	01	02	03	04	05	06	07	08	09	10	11	12	TOTAL GENERAL
	916990	442224,3	839830,5	542500	716050	1072790	3109750	1537570	1851686	525513,7	1129680	585240	13269824,05
	1170726	1063398	1315863	936730	1110668	1698968	4832352	4829764	3421342	3100807	2179736	2472713	28133066,64
	1585701	733880	1392397	1081240	1297251	1711755	1971894	3166670	3732030	3133238	2359308	1638942	23804305,67
	0	0	0	34722,72	116799,7	69444,9	77167	77161	0	148760,2	0	0	524055,4954
	0	0	0	0	0	0	0	0	0	670,6279	0	0	670,6279397

	18.495.850,17	
Bananas o plá	18.495.850,17	81,31%
Conservas de	44.777,76	1,58%
Crustáceos.	0,00	0
Filetes de pes	666.245,08	17,49%
Flores y capul	472.695,93	31,21%
Jugos de fruta	436.680,10	25,87%

