



UNIVERSIDAD CATÓLICA  
SANTIAGO DE GUAYAQUIL  
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y  
ADMINISTRATIVAS

CARRERA DE CONTADURÍA PÚBLICA E INGENIERÍA  
EN CONTABILIDAD Y AUDITORÍA

TÍTULO: “ANÁLISIS DE LAS DIRECTRICES DEL PLAN  
DE ACCIÓN 1, 4, 5 y 6 CONTRA LA BEPS APLICABLE  
A EMPRESAS MULTINACIONALES DEL ECUADOR”

AUTORES:

SOLÍS GÓMEZ, GIAN SNAIDER  
VELIZ GUALÁN, MIGUEL FERNANDO

TRABAJO DE TITULACIÓN PREVIO A LA OBTENCIÓN  
DEL TÍTULO DE INGENIERO EN CONTABILIDAD Y  
AUDITORÍA CPA

TUTOR:

CPA, PEDRO SAMANIEGO, MAE.

GUAYAQUIL, ECUADOR



UNIVERSIDAD CATÓLICA  
DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL

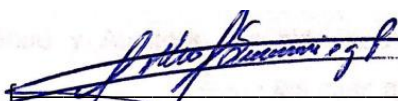
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ADMINISTRATIVAS

CARRERA DE CONTADURÍA PÚBLICA E INGENIERÍA EN  
CONTABILIDAD Y AUDITORÍA

CERTIFICACIÓN

Certificamos que el presente trabajo fue realizado en su totalidad por: Solís Gómez Gian, Snaider y Veliz Gualán, Miguel Fernando, como requerimiento parcial para la obtención del Título de: Ingeniero en Contabilidad y Auditoría.

TUTOR

f.   
CPA. Samaniego Pincay, Pedro José, MAE

DIRECTOR DE LA CARRERA

f. \_\_\_\_\_  
CPA. Vera Salas, Laura Guadalupe, Ph.D. (c)

Guayaquil, a los 19 días del mes de septiembre del año 2018



UNIVERSIDAD CATÓLICA  
DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ADMINISTRATIVAS

CARRERA DE CONTADURÍA PÚBLICA E INGENIERÍA EN  
CONTABILIDAD Y AUDITORÍA

DECLARACIÓN DE RESPONSABILIDAD

Nosotros, Solís Gómez, Gian Snaider y Veliz, Gualán Miguel Fernando

DECLARAMOS QUE:

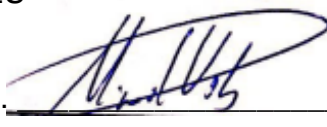
El Trabajo de Titulación “ANÁLISIS DE LAS DIRECTRICES DEL PLAN DE ACCIÓN 1, 4, 5 y 6 CONTRA LA BEPS APLICABLE A EMPRESAS MULTINACIONALES DEL ECUADOR” previa a la obtención del Título de: Ingeniero en Contabilidad y Auditoría, ha sido desarrollado respetando derechos intelectuales de terceros conforme las citas que constan al pie de las páginas correspondientes, cuyas fuentes se incorporan en la bibliografía. Consecuentemente este trabajo es de nuestra total autoría.

En virtud de esta declaración, nos responsabilizamos del contenido, veracidad y alcance científico del Trabajo de Titulación referido.

Guayaquil, a los 19 días del mes de septiembre del año 2018

LOS AUTORES

f.   
\_\_\_\_\_  
Solís Gómez, Gian Snaider

f.   
\_\_\_\_\_  
Veliz Gualán, Miguel Fernando



UNIVERSIDAD CATÓLICA  
DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ADMINISTRATIVAS

CARRERA DE CONTADURÍA PÚBLICA E INGENIERÍA EN  
CONTABILIDAD Y AUDITORÍA

AUTORIZACIÓN


Nosotros, Solís Gómez, Gian Snaider y Veliz Gualán, Miguel Fernando

Autorizamos a la Universidad Católica de Santiago de Guayaquil, la publicación en la biblioteca de la institución del Trabajo de Titulación “ANÁLISIS DE LAS DIRECTRICES DEL PLAN DE ACCIÓN 1, 4, 5 y 6 CONTRA LA BEPS APLICABLE A EMPRESAS MULTINACIONALES DEL ECUADOR”, cuyo contenido, ideas y criterios son de nuestra exclusiva responsabilidad y total autoría.

Guayaquil, a los 19 días del mes de septiembre del año 2018

LOS AUTORES

f.   
\_\_\_\_\_  
Solís Gómez, Gian Snaider

f.   
\_\_\_\_\_  
Veliz Gualán, Miguel Fernando

## REPORTE URKUND


The screenshot displays the URKUND web interface. On the left, a sidebar shows document metadata: 'Documento: TT SOLIS GOMEZ GIAN SNAIDER Y VELIZ GUALAN MIGUEL FERNANDO.docx (D41007054)', 'Presentado: 2018-08-28 01:45 (-05:00)', 'Presentado por: snaydersg@hotmail.com', 'Recibido: pedro.samaniego.ucsg@analysis.orkund.com', and 'Mensaje: [Mostrar el mensaje completo](#)'. A yellow highlight indicates '1% de estas 73 páginas, se componen de texto presente en 5 fuentes.' The main area is titled 'Lista de fuentes' and 'Bloques', containing a table of sources:

Categoría	Enlace/nombre de archivo
	<a href="http://www.sri.gob.ec/web/guest/fiscalidad-internacional2">http://www.sri.gob.ec/web/guest/fiscalidad-internacional2</a>
	<a href="http://www.oecd.org/newsroom/la-ocde-presenta-los-resultados-del-proyecto-beps-de-la-oc...">http://www.oecd.org/newsroom/la-ocde-presenta-los-resultados-del-proyecto-beps-de-la-oc...</a>
	<a href="http://dx.doi.org/10.1787/9789264259256-es">http://dx.doi.org/10.1787/9789264259256-es</a>
	<a href="https://www.oecd.org/centrodemexico/laocde/actividades-en-america-latina.htm">https://www.oecd.org/centrodemexico/laocde/actividades-en-america-latina.htm</a>
	<a href="https://www.bce.fin.ec/index.php/boletines-de-prensa-archivo/item/1080-ecuador-crecio-30-...">https://www.bce.fin.ec/index.php/boletines-de-prensa-archivo/item/1080-ecuador-crecio-30-...</a>

At the bottom, there are navigation icons and a footer with '1 Advertencias.', 'Reiniciar', 'Exportar', and 'Compartir' buttons.

<https://secure.orkund.com/view/40135322-681540-431434#q1bKLVayijYyNtYxMgFhcX0jU1MgNtMxMjMEYiDbDChmYRCro1ScmZ6XmZaZnJiXnKpkZaBnYGBpam5mYmphamhhZmhpZIYLAA==>

TUTOR

  
CPA. Samaniego Pincay, Pedro José, MAE

## **Agradecimiento**

Agradezco a mis padres y mi hermano que han sido el pilar fundamental para cumplir esta meta, por haberme inculcado valores, respeto, y ayudarme a crecer tanto como persona y de manera profesional.

Al tutor Pedro Samaniego, por su ayuda y enseñanza en toda la etapa universitaria y de titulación.

Agradezco a mi amigo Miguel Veliz que ha sido desde el pre universitario hasta la etapa de titulación.

A mis compañeros de trabajo del departamento de Auditoria Tributaria de la Administración Tributaria, que me han dado la oportunidad de aprender y adquirir experiencia en el ámbito profesional y tributario.

A los mejores profesores: Pedro Samaniego, Raúl Ortiz, Nancy Barberán y Alberto Rosado.

*Gian Snaider Solís Gómez*

## **Agradecimiento**

Agradezco a mis padres Fernando y Rosa por haberme inculcado valores, educarme de la manera correcta, y por haber contribuido al desarrollo de mi intelecto y profesionalismo.

A Margot Flores por haber convivido conmigo durante la etapa universitaria, brindándome su apoyo, paciencia y amor y adicionalmente por haberme ayudado en los momentos que he necesitado.

Al tutor Pedro Samaniego, por su asistencia durante todo el proceso de titulación.

A mi compañero de tesis Gian Solís por la ayuda brindada en el desarrollo de este trabajo.

A excelentes profesores como Raúl Ortiz, Alberto Rosado y Pedro Samaniego que pudieron llenar mis expectativas de cátedra universitaria, y que fortalecieron mis conocimientos.

A ciertos profesionales de mi lugar de trabajo EY, de los que pude beneficiarme de conocimientos, mismos que me han ayudado a mi crecimiento profesional.

*Miguel Fernando Veliz Gualán.*

## **Dedicatoria**

Dedico este trabajo de investigación a mi madre y mi hermano que son mi familia que siempre han apoyado en las decisiones que he tomado.

*Gian Snaider Solís Gómez*



## **Dedicatoria**

Dedico este trabajo de titulación a mi madre y a mi padre, los cuales han estado, están y estarán por el resto de mi vida.

*Miguel Fernando Veliz Gualán*



UNIVERSIDAD CATÓLICA  
DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ADMINISTRATIVAS

CARRERA DE CONTADURÍA PÚBLICA E INGENIERÍA EN  
CONTABILIDAD Y AUDITORÍA

**TRIBUNAL DE SUSTENTACIÓN**

f. \_\_\_\_\_

CPA. Vera Salas Laura Guadalupe Ph.D. (c)  
DIRECTORA DE CARRERA

f. \_\_\_\_\_

Econ. Baño Hifóng María Mercedes Ph.D.(c)  
COORDINADOR DE ÁREA

f. \_\_\_\_\_

Ing. Rosado Haro Alberto Santiago Ph.D. (c)  
OPONENTE



UNIVERSIDAD CATÓLICA  
DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ADMINISTRATIVAS

CARRERA DE CONTADURÍA PÚBLICA E INGENIERÍA EN  
CONTABILIDAD Y AUDITORÍA

CALIFICACIÓN

f. 

CPA. Samaniego Pincay, Pedro José, MAE  
TUTOR

## Índice General

Introducción .....	2
Antecedentes.....	2
Justificación de la Investigación .....	10
Planteamiento del Problema.....	11
Objetivos.....	12
Objetivo General .....	12
Objetivos específicos .....	12
Hipótesis.....	13
Limitaciones.....	13
Capítulo 1: Marco Teórico.....	14
Régimen Tributario Ecuatoriano .....	14
Sujeto Pasivo.....	14
Sociedad - Empresa .....	14
Ingreso de Fuente Ecuatoriana .....	15
Deducciones.....	15
Partes Relacionadas.....	16
Precios de Transferencias .....	16
Aplicación de los Precios de Transferencia acorde a la legislación tributaria nacional del Ecuador. ....	17
Partes Relacionadas. ....	21
Principio de Plena Competencia. ....	31
Paraísos Fiscales. ....	33
Análisis de Comparabilidad.....	39
Las características de las operaciones. ....	40
Análisis de las funciones desempeñadas.....	41
Cláusulas Contractuales.....	42

Circunstancias Económicas. ....	42
Estrategias Empresariales.....	43
Método del Precio Comparable no Controlado.....	43
Aplicabilidad. ....	44
Método del Precio de Reventa. ....	44
Aplicabilidad. ....	46
Método del Costo Adicionado.....	46
Aplicabilidad. ....	48
Método de Distribución de Utilidades. ....	48
Aplicabilidad. ....	49
Método de Márgenes Transaccionales de Utilidad Operacional. ....	49
Aplicabilidad. ....	50
Acción 1: Abordar los retos de la economía digital para la imposición .	50
Acción 4: Limitar la Erosión de la Base por vía de deducciones de intereses y otros pagos financieros .....	54
Acción 5: Combatir las prácticas fiscales perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia .....	55
Acción 6: Impedir la utilización abusiva de convenios fiscales .....	56
Capítulo 2: Metodología de la Investigación .....	58
Tipo de Investigación.....	58
Fuentes de Información .....	58
Enfoque de la Investigación.....	59
Herramientas de Investigación .....	59
Entrevista Profunda .....	60
Definición del Perfil de Aplicación.....	63
Sector económico.....	63
Recaudación Impuestos.....	66
Grupos económicos. ....	69

Lógica.....	81
Capítulo 3: Análisis De La Implementación de las Acciones BEPS en las Empresas Multinacionales de los Sectores Económicos .....	82
Acción 1: Abordar los retos de la economía digital para la imposición .	82
Establecimiento permanente.....	84
Exclusión fraudulenta del estatus de EP mediante la articulación de contratos de comisión y estrategias análogas.....	85
Análisis del Establecimiento Permanente mediante la aplicación de BEPS.....	87
Implicaciones de Activos Intangibles en transacciones intercompanies mediante la aplicación de BEPS. ....	92
Acción 4: Limitar la erosión de la base imponible por vía de deducciones en el interés y otros pagos financieros .....	97
Análisis de la Acción 4 mediante el efecto de correlación del gasto financiero y el EBITDA. ....	99
Acción 5: Combatir las prácticas fiscales perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia. ....	115
Análisis de la Acción 5 mediante el enfoque del nexo de un régimen preferente.....	118
Acción 6: Impedir la utilización abusiva de convenios fiscales .....	124
Conclusiones .....	128
Recomendaciones .....	130
Referencias.....	132

## Índice de Tablas

Tabla 1.....	3
Tabla 2.....	6
Tabla 3.....	7
Tabla 4.....	8
Tabla 5.....	9
Tabla 6.....	34
Tabla 7.....	36
Tabla 8.....	41
Tabla 9.....	41
Tabla 10.....	42
Tabla 11.....	56
Tabla 12.....	69
Tabla 13.....	69
Tabla 14.....	73
Tabla 15.....	74
Tabla 16.....	78
Tabla 17.....	79
Tabla 18.....	87
Tabla 19.....	91
Tabla 20.....	94
Tabla 21.....	100
Tabla 22.....	100
Tabla 23.....	101
Tabla 24.....	102
Tabla 25.....	103
Tabla 26.....	104
Tabla 27.....	104
Tabla 28.....	107
Tabla 29.....	107
Tabla 30.....	108
Tabla 31.....	109
Tabla 32.....	110

Tabla 33.....	111
Tabla 34.....	111
Tabla 35.....	112
Tabla 36.....	112
Tabla 37.....	114
Tabla 38.....	115
Tabla 39.....	118
Tabla 40.....	121
Tabla 41.....	122
Tabla 42.....	123
Tabla 43.....	123
Tabla 44.....	124



## Índice de Figuras

<i>Figura 1.</i> Causas para la exención del Régimen de Precios de Transferencia.....	18
<i>Figura 2.</i> Partes Relacionadas entre Sociedad Matriz y sus filiales, entre otros.....	22
<i>Figura 3.</i> Partes Relacionadas entre Sociedades filiales y subsidiarias. .	23
<i>Figura 4.</i> Partes relacionadas por participación directa de capital.....	23
<i>Figura 5.</i> Partes Relacionadas por órganos directivos en las mismas sociedades para la toma de decisiones. ....	24
<i>Figura 6.</i> Partes Relacionadas por mismo grupo de miembros participe en el capital de la otra sociedad.....	25
<i>Figura 7.</i> Partes Relacionadas por órganos directivos mantiene operaciones comerciales. ....	25
<i>Figura 8.</i> Partes Relacionadas por administradores mantiene operaciones comerciales.....	26
<i>Figura 9.</i> Partes Relacionadas por los directivos con sus grados de consanguinidad.....	27
<i>Figura 10.</i> Partes Relacionadas entre Sociedad o Persona Natural por derechos en fideicomisos. ....	27
<i>Figura 11.</i> Partes Relacionadas por 25% o más al ser titular del capital social.....	28
<i>Figura 12.</i> Partes relacionadas por consanguinidad o afinidad. ....	29
<i>Figura 13.</i> Partes Relacionadas por sujeto pasivo posee 25% en dos o más empresas. ....	30
<i>Figura 14.</i> Partes Relacionadas por transacciones comerciales mayor al 50%.....	31
<i>Figura 15.</i> Factores de Comparabilidad.....	40
<i>Figura 16.</i> Tendencia del Producto Interno Bruto (PIB) del periodo 2012 al 2017.....	63
<i>Figura 17.</i> Tendencia del Valor Agregado Bruto Petrolero y No Petrolero. ....	64
<i>Figura 18.</i> Actividades económicas que presentaron mayor crecimiento en el periodo 2017. ....	65

Figura 19. Ingresos del Estado en el periodo 2017.....	66
Figura 20. Total de la Recaudación de Impuestos 2017 por la Administración Tributaria. ....	67
Figura 21. Recaudación del Impuesto a la Renta por las declaraciones del formulario 101, 102, 102 A y 108.....	68
Figura 22. Grupos Económicos por nivel del Total Ingresos.....	71
Figura 23. Grupos Económicos acorde a la Administración Tributaria. ...	72
Figura 24. Accionista de PRONACA.....	79
Figura 25. Accionistas de CONECEL. ....	80
Figura 26. Sector Económico de las Empresas Multinacionales para aplicación de las BEPS.....	81
Figura 27. Recomendaciones para Establecimiento Permanente. ....	82
Figura 28. Ingresos por servicio ocasional a personas naturales no residentes en el Ecuador. ....	86
Figura 29. Esquema de transacción sin aplicación de BEPS. ....	89
Figura 30. Esquema de transacción mediante la aplicación de BEPS.....	90
Figura 31. Esquema de transacción sin la aplicación de BEPS.....	93
Figura 32. Esquema de transacción mediante la aplicación de BEPS.....	94
Figura 33. Esquema de la transacción de activo intangible para efectos del IVA.....	97
Figura 34. Esquema treaty shopping de abusos de convenios fiscales.	127

## Resumen

El presente trabajo de titulación analiza los posibles efectos por la entrada en vigencia de las acciones: 1, 4, 5 y 6 de las BEPS, las cuales se atribuyen a las empresas multinacionales por cuanto la estructura por la cual se han conformado en distintas jurisdicciones pueden conllevar a estrategias que contribuyan a un detrimento de la base imponible en la determinación del impuesto a las ganancias en un determinado país. Por tal motivo considerando que las empresas multinacionales se encuentran entre los grandes contribuyentes por su recaudación como sujetos pasivos en el Ecuador, las mismas tendrían un impacto a considerar al momento de su implementación

La acción 1 aborda los retos de la economía digital, ya que dicha BEPS justifica la creación de un establecimiento permanente en el lugar donde se efectúa un negocio, lo cual conlleva a atribuir rentas en dicha jurisdicción que por la aplicación de la economía digital podría implementarse estrategias de prácticas elusivas. Este tipo de economía se encuentra relacionado con diversos tipos de modelos de negocio como: comercio electrónico, servicios de pago online, tiendas de aplicaciones, publicidad online, informática en la nube, negocios de alta velocidad y plataformas participativas en red.

La acción 4, limita la erosión de la base imponible ajustando las tasas de interés suscritas entre compañías relacionadas, la cual establece un modelo de deducción de gastos financieros en función del EBITDA. En esta acción se señala que todas las entidades pertenecientes a grupos multinacionales deberían optar este enfoque. En este trabajo de titulación se analizó el efecto que podría tener en la determinación del impuesto a la renta las empresas multinacionales que suscriban préstamos con el Ecuador, considerando una tasa de interés relacionada con los créditos externos de conformidad a lo establecido por la Junta de Política y Regulación Monetaria y Financiera (JPRMyF) y la tasa de interés pactada con el grupo multinacional.

La acción 5 tiene como finalidad establecer mecanismos para evitar prácticas fiscales perniciosas en jurisdicciones donde se encuentran regímenes fiscales preferentes. En el presente trabajo de titulación se analizó un caso práctico en el que mediante esta acción una empresa multinacional no se podría aprovechar de los beneficios otorgados por la legislación ecuatoriana

La acción 6 busca evitar que las empresas multinacionales se acojan a beneficios mediante el uso de convenios fiscales en diferentes jurisdicciones. En esta acción se establecen directrices para poder implementar cláusulas estándares en los convenios fiscales de los países, las cuales principalmente se centran en la transferencia de dividendos, anti-abuso de los establecimientos permanentes, y anti-abuso de la residencia fiscal de los contribuyentes de doble nacionalidad.

**Palabras claves:** EBITDA, gastos cualificados, economía digital, abuso de tratado, regímenes preferentes, establecimientos permanentes.

## **Abstract**

The present paper analyzes the possible effects for the adoptions of the actions: 1, 4, 5 and 6 of the BEPS which multinational companies are attributed as the structure which have been formed in different jurisdictions they may lead to strategies that contribute to a detriment of taxable income in determining income tax in a given country. Therefore considering that multinational companies are among the largest contributors for their collection as taxpayers in Ecuador, they would have an impact to consider when implementation.

Action 1 addresses the challenges of the digital economy, since this BEPS justifies the creation of a permanent establishment in the place where business is conducted, leading to attribute income in that jurisdiction that the application of the digital economy could be implemented strategies circumvention practices. This type of economy is linked to various types of business models such as e-commerce, online payment services, application stores, online advertising, cloud computing, high-speed business networking and participatory platforms.

Action 4 limits the erosion of the tax base by adjusting interest rates subscribed between related companies, which sets a model interest deduction based on EBITDA. This action indicates that all entities belonging to multinational groups should choose this approach. In this degree work the effect it could have on the determination of income tax was analyzed multinational companies subscribing loans to Ecuador, considering a rate of interest related to foreign loans in accordance with the provisions of the Policy Board and Monetary and Financial (JPRMyF) Regulation and the interest rate agreed with the multinational group.

Action 5, is to establish mechanisms to avoid harmful tax practices in jurisdictions where tax systems are preferred. In this paper we analyzed a practical case in which a multinational company would not take advantage of benefits granted by the ecuadorian legislation.

Action 6 aims to prevent multinational companies avail themselves of benefits through the use of tax treaties in different jurisdictions. This action

guideline are established to implement standard clauses in tax treaties countries, which mainly-abuse anti permanent establishments and anti-abuse tax residence of taxpayers focus on the transfer of dividends, double nationality.

**Key words:** EBITDA, qualified expenses, digital economy, treaty abuse, preferential regimes, permanent establishment status

# Introducción

## Antecedentes

La Organización para la Cooperación Económica Europea (OCEE) se implementó en París durante 1948, con la finalidad de fortalecer el Plan Marshall para la reactivación de la economía de Europa, cuyo Organismo se encontraba financiado principalmente por Estados Unidos. Por tanto, se incentivó a que los gobiernos demostraran interdependencia en sus economías. Los países que conformaron al plan Marshall fueron los que se detallan a continuación: (a) Austria, (b) Bélgica, (c) Dinamarca, (d) España, (e) Finlandia, (f) Francia, (g) Grecia, (h) Holanda, (i) Irlanda, (j) Islandia, (k) Italia, (l) Luxemburgo, (m) Noruega, (n) Portugal, (ñ) Reino Unido, (o) Suecia, (p) Suiza, (q) Turquía y las zonas de territorios alemanes, quedando excluidos los países de la Europa oriental (que declinaron la oferta americana). (La Organización para la Cooperación y el Desarrollo económico (OCDE, 2012)

El Gobierno de los Estados Unidos (2016) mediante Plan Marshall aportó a la reconstrucción económica de Europa en alrededor 12.000 millones de dólares, la cual estuvo dirigida por Harry Truman, presidente de los Estados Unidos durante dicho periodo. Durante el cumplimiento de los objetivos del plan Marshall se obtuvo como resultado una evolución de la economía mundial. Adicionalmente, durante el año 1950 se integraron a la OCEE los países de Estados Unidos y Canadá, y durante el año 1959 se incorporó España, con el objetivo de fomentar una zona libre de cambio entre los miembros, lo cual en el año 1960 se dio la creación de la Asociación Europea de Libre de Cambio (AELC). La Organización para la Cooperación y el Desarrollo económico OCDE (2012)

Sin embargo, realizaron un análisis por el comité para estructurar el futuro de la OCEE, en el cual dicho análisis se concluyó y en diciembre de 1960 se firmó la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (en adelante OCDE), lo cual la OCEE ya no solo se encontraba conformado por los países de Europa y cambiaron su denominación por OCDE, la cual su

principal sede se encuentra en París. La OCDE entro en vigor oficialmente el 30 de septiembre de 1961. (OCDE, 2018)

Es importante mencionar que para la creación de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico OCDE, participaron los siguientes 21 gobiernos, que se detallan a continuación:

Tabla 1

*Primeros países de la OCDE*

Canadá	Reino de Bélgica	República de Austria
Confederación Suiza	Reino de Dinamarca	República de Islandia
España	Reino de Grecia	República de Turquía
Estados Unidos de América	Reino de los Países Bajos	República Federal de Alemania
Gran Ducado de Luxemburgo	Reino de Noruega	República Francesa
Irlanda	Reino de Suecia	República Italiana
Irlanda del Norte	Reino Unido de Gran Bretaña	República Portuguesa

*Nota:* Adaptado de OCDE, (2018)

De los cuales, los gobiernos implementaron la OCDE cuyo objetivo primordial fue la de fortalecer la economía y la prosperidad, obtener un bienestar general entre cada una de las naciones que lo integran con la recuperación de la economía y el avance de Europa. Estos gobiernos tenían el mayor comercio mundial lo cual consideraron como un factor importante para el desarrollo económico y mejores relaciones internacionales. Según la (OCDE, 2018), para poder cumplir con los objetivos de la reactivación de la economía a nivel mundial, se establecieron las siguientes disposiciones:

“(a) lograr un crecimiento económico y el empleo más elevados y sostenibles, y un aumento del nivel de vida en los Estados Miembros, al tiempo que se mantiene la estabilidad financiera y, por lo tanto, se contribuye al desarrollo de la economía mundial; (b) contribuir a una sólida expansión económica tanto en los Estados Miembros como en los países no miembros en el proceso de desarrollo económico; (c) contribuir a la expansión del comercio mundial sobre una base



multilateral y no discriminatoria de conformidad con las obligaciones internacionales”. (OCDE, 2018, p. 12)

Posteriormente, se unieron otros países en el transcurso de los años a la OCDE por lo que en la actualidad se encuentran 35 miembros para discutir problemas y analizarlos con el fin de implementar objetivos con el fin de pretender y estabilizar una mejor economía junto con el bienestar social de las personas.

Según la OCDE (2010), las transacciones comerciales entre partes relacionadas es uno de los grandes problemas fiscales por parte de los organismos internacionales de control, lo cual a través de verificaciones y control a las operaciones mediante los “precios de transferencia”; se dio inicio en 1915 en Gran Bretaña, seguido por los Estados Unidos de América en 1917, adoptando ambos en su legislación nacional tributaria, la verificación de las operaciones entre sus partes relacionadas mediante precios de transferencia. Iniciaron este acto de control por motivo de las empresas no residentes en Gran Bretaña realizaban operaciones económicas con empresas residentes dando como perjuicio un beneficio a las empresas residentes con la disminución de su base imponible para una menor imposición y posterior traslado de beneficios por las empresas no residentes, ya que actuaba como agente de tributación de las empresas residentes por el desvío de los beneficios económicos entre las partes.

Es importante mencionar los avances que han aportado con el control y regulaciones mediante los organismos internacionales en relación a los precios de transferencia para la economía mundial, lo cual a través de escenarios y factores que se logran identificar en las transacciones económicas entre las empresas multinacionales, en particular la OCDE se enfrenta a resolver e interactuar para prevenir el abuso fiscal por las transacciones entre empresas multinacionales, por ende en 1979 la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE, 2010) implementó el lineamiento para regular las operaciones comerciales entre partes relacionadas denominada *Transfer Pricing and Multinational*

*Enterprises*, tomando en cuenta la legislación tributaria de Estados Unidos de América, lo cual los miembros de la OCDE fueron implementando en su legislación respectivamente.

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE, 2010) en 1995 constituyeron nuevas directrices para los precios de transferencia en conjunto con el Comité de Asuntos Fiscales denominado “Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias”; sucesivamente a través de los años han actualizado las directrices, por lo cual en el periodo del 2017 se publicó la última actualización sobre los puertos seguros para su mayor facilidad de su cumplimiento y brindar a los contribuyentes una mayor seguridad, adicionalmente en 2015 actualizaron las directrices por el Plan de Acciones BEPS No. 08-10 “Alineación de Resultados de Precios de Transferencia con Creación de Valor” y sobre la Acción No. 13 “Documentación de Precios de Transferencia y País- Informes por país”.

Según Barrios, (2005) los precios de transferencias “permiten verificar si las operaciones realizadas entre una empresa y sus filiales son reales y acorde a las circunstancias que en el momento influenciaron a celebrar un acto por debajo de sus estándares normales, contratar un servicio o pagar un pasivo”. (p. 49). Por lo tanto, los precios de transferencias permiten regular las operaciones comerciales entre partes relacionadas que se encuentren acorde al nivel de mercado y al principio de plena competencia.

Según el Servicio de Rentas Internas (S.R.I, 2014), la cual corresponde a la administración tributaria del Ecuador), establece que los precios de transferencia “son aquellos que se fijan o pactan en las operaciones realizadas entre partes relacionadas. Estas operaciones pueden incluir la transferencia de bienes tangibles, intangibles, la prestación de servicios, la concesión de préstamos, entre otras”. Por lo expuesto, la administración tributaria (S.R.I.) tiene la facultad de determinar de forma directa normas para el control y regularización de los precios de transferencia en las operaciones de bienes y servicios de los contribuyentes en el Ecuador, mediante la modificación del Art. 91 del Código Tributario por la codificación del Art. 4 de

la Ley para la Reforma de las Finanzas Publicas suplemento R.O No. 181 del 30 de abril de 1999.

Sin perjuicio, el gobierno ecuatoriano mediante suplemento del R.O No. 494 del 31 de diciembre de 2004, realizó reformas a la legislación tributaria del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, en el cual determina lo que son: (a) partes relacionadas para efectos tributarios; (b) aspectos a considerar para la aplicación de precios de transferencia como: (b.1) principio de plena competencia; (b.2) criterios de comparabilidad; (c) métodos para la aplicación de precios de transferencia, se detallan a continuación:

Tabla 2

*Métodos para la aplicación de Precios de Transferencia.*

(a)	Método del Precio Comparable no Controlado
(b)	Método del Precio de Reventa
(c)	Método del Costo Adicionado
(d)	Método de Distribución de Utilidades
(e)	Método Residual de Distribución de Utilidades
(f)	Método de Márgenes Transaccionales de Utilidad Operacional

*Nota:* Adaptado de Reformas al Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, (2004)

Por lo tanto, los métodos referentes a la aplicación de precios de transferencia fueron consideradas en relación a las “Directrices en Materia de Precios de Transferencia a Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias” establecidas por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE, 2010) aprobadas en conjunto por el Comité de Asuntos Fiscales en 1995.

Es importante mencionar, a inicios del 2016 mediante Decreto Ejecutivo No. 973 R.O. 736 del 19 de abril de 2016 se estableció mediante la Ley Orgánica de Incentivos para Asociaciones Publicas Privadas y la Inversión Extranjera reformar en materia tributaria de eliminar en la legislación tributaria ecuatoriana el método técnico denominado por las directrices de la OCDE

“Método Residual de Distribución de Utilidades” para la determinación de precios de transacciones comerciales entre partes relacionadas

Adicionalmente la OCDE en enero de 2016, estableció un programa con el fin de fortalecer la Región de América Latina, en el cual crearon el “Programa Regional de la OCDE para América Latina y el Caribe” que dio inicio el 1 de junio de 2016. Dicho programa tiene como objetivo el brindar apoyo a la región de América Latina y el Caribe mediante tres reformas: (a) Aumentar la productividad; (b) Promover la inclusión social; y (c) Fortalecer las instituciones y la gobernanza. (OCDE, 2016b)

A medida que la globalización de la economía ha influido en la inversión extranjera, el libre comercio apoya al crecimiento de la economía nacional y erradica la pobreza. Sin embargo a medida del crecimiento de la economía, también influyen las empresas multinacionales por su representación en el Producto Interno Bruto (PIB) a nivel mundial, lo cual ayuda a fortalecer el comercio a nivel mundial, sin perjuicio de lo anterior, las empresas multinacionales y debido a sus establecimientos en varias ubicaciones geográficas con distintas políticas tributarias, lo cual la OCDE a través de directrices que permiten dar lineamientos respecto al tratamiento impositivo de las multinacionales con la finalidad de evitar la disminución de su carga impositiva, de esta manera regulan la planificación fiscal agresiva con el fin de trasladar los beneficios económicos a jurisdicciones que podrían tener menor carga impositiva. Debido a esta planificación fiscal agresiva la OCDE ha determinado que no cumplen con el principio de equidad tributaria, lo que conlleva a una situación perjudicial a 3 partes:

Tabla 3

*Los fenómenos afectados por la planificación fiscal agresiva.*

(a)	Los gobiernos en relación a sus ingresos tributarios.
(b)	Los contribuyentes a título individual por soportar mayor carga impositiva donde se trasladan los ingresos.
(c)	Las empresas por desventaja competitiva y mayor carga fiscal.

Nota: Adaptado de la OECD (2014)

Es importante mencionar que, dentro de la mayor crisis tributaria y financiera en las últimas décadas, las 20 economías más importantes del mundo se pronunciaron los más altos líderes por primera vez desde el 2008 para tratar temas relevantes sobre la crisis económica, tributarias y sociales, lo cual dio como resultado un “Foro para la cooperación económica”, más conocido como “G20”.

Según la OCDE, (2009) “El G20 es un foro de 19 países más la Unión Europea, que representa tanto a las economías desarrolladas como a las emergentes, cuyo tamaño o importancia estratégica les otorga un papel particularmente crucial en la economía mundial”. Los miembros del G20 está conformada por 19 países más la Unión Europea (UE), que se detallan a continuación:

Tabla 4

*Países del G20*

Alemania	Italia
Arabia Saudita	Japón
Argentina	La Unión Europea
Australia	México
Brasil	Reino Unido
Canadá	Estados Unidos de América.
China	Corea del Sur
Francia	Rusia
India	Sudáfrica
Indonesia	Turquía

*Nota:* Adaptado de la OCDE, (2009)

El G20 en relación al tema de los tributos ha interactuado junto con la OCDE en la revisión de fiscalidad internacional, lo cual tiene como objetivo principal la lucha contra la elusión fiscal agresiva dentro de las grandes empresas multinacionales. Dado las observaciones contra la elusión fiscal la OCDE, (2009) implemento el “Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información para el Impuesto” lo cual ha sido fundamental para la transparencia fiscal y el intercambio de información entre las administraciones fiscales.

Los miembros del G20 han fortalecido el interés de intercambio de información para erradicar la elusión y el traslado de beneficios a jurisdicciones con menor carga impositiva; durante el año 2012 la OCDE, (2015) anuncio el proyecto para combatir la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, lo cual se implementaron por una solicitud dada por el G20. En octubre de 2015, la OCDE determinó el Plan de Acciones de BEPS con 15 acciones, se detallan a continuación:

Tabla 5

*Plan de Acciones BEPS*

<b>Acción 1:</b>	Economía digital.
<b>Acción 2:</b>	Neutralización de Desajustes Híbridos.
<b>Acción 3:</b>	Normas de Compañías Extranjeras Controladas (CFC, por sus siglas en ingles).
<b>Acción 4:</b>	Límites de la deducción de intereses.
<b>Acción 5:</b>	Verificar las prácticas fiscales dañinas mediante la transparencia y la sustancia.
<b>Acción 6:</b>	Prevenir los abusos de los tratados internacionales fiscales.
<b>Acción 7:</b>	Prevención de estado de Establecimiento Permanente.
<b>Acción 8-10:</b>	Alinear los resultados del precio de la transferencia con la creación de valor.
<b>Acción 11</b>	Análisis y monitoreo de la BEPS.
<b>Acción 12</b>	Divulgación de la planificación fiscal agresiva.
<b>Acción 13</b>	Documentación de Precios de Transferencias y prestación de informes por países.
<b>Acción 14</b>	Resolución de conflictos.
<b>Acción 15</b>	Convención multilateral para implementar medidas relacionadas con el tratado fiscal para prevenir los BEPS

*Nota:* Adaptado de la OECD (2014)

El Plan de Acciones de BEPS ha intervenido significativamente en el sistema tributario internacional, lo cual proporciona a los gobiernos nuevas medidas tributarias mediante cambios en el marco jurídico para contrarrestar las debilidades de lagunas fiscales en el sistema tributario, con el fin de prevenir la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios a regímenes o jurisdicciones sin carga impositiva.

Según la OCDE las BEPS hace referencia a la erosión de la base imponible y al traslado de beneficios propiciados por la existencia de lagunas

o mecanismos no deseados entre los distintos sistemas impositivos nacionales de los que pueden servirse las empresas multinacionales (EMN), con el fin de hacer “desaparecer” beneficios a efectos fiscales, o bien de trasladar beneficios hacia ubicaciones donde existe escasa o nula actividad real, si bien goza de una débil imposición, derivando en escasa o nula renta sobre sociedades. Por consiguiente, la creciente movilidad del capital y de activos tales como la propiedad intelectual. (OCDE, 2017)

### **Justificación de la Investigación**

Este trabajo de investigación se enfocará en realizar un análisis de los principales impactos que podrían tener las empresas multinacionales del Ecuador en el cálculo de su base imponible, por la adopción del plan de acción 1, 4, 5 y 6 contra la erosión de la base imponible de la OCDE. El mismo podrá ser usado como base de conocimiento por este tipo de empresas para conocer brevemente los impactos más importantes que tendrá en la determinación de la base imponible, así mismo como una guía de aprendizaje por parte de los estudiantes y una base para futuras investigaciones.

Partiendo de la base que la OCDE planteó este proyecto contra la evasión fiscal y la planificación tributaria agresiva, así mismo contra el excesivo uso de los tratados de doble imposición, las empresas que tendrían un mayor impacto serían las llamadas “Multinacionales” considerando que estas entidades manejan un gran número de transacciones complejas con compañías de diversas nacionalidades, incluyendo compañías localizadas en paraísos fiscales y regímenes de menor imposición y así mismo son las entidades que más se acogen a los tratados de doble imposición.

De igual manera, la adopción del plan de acción contra la erosión de la base imponible de la OCDE (BEPS), tendrá un importante impacto en el manejo de la fiscalidad internacional, partiendo de que los países que fueran a adoptar este modelo tendrán que alinear su sistema tributario interno a cada una de las quince acciones que plantea la OCDE. Esto implica que el Ecuador deberá reformar y a su vez alinear la normativa tributaria vigente al plan de acción de la OCDE.

## **Planteamiento del Problema**

Gran parte de las empresas multinacionales mantienen un alto volumen de transacciones con empresas del mismo grupo en el exterior, las mismas que en ciertas ocasiones se encuentran domiciliadas en paraísos fiscales o regímenes de menor imposición. Estas transacciones involucran tanto transferencia de bienes, así como transferencia de servicios, siendo estos últimos lo que generan un alto riesgo para la administración tributaria local e internacional, ya que el corroborar la sustancia económica de estas transacciones involucra un exhaustivo análisis en el que muchas ocasiones intervendrá el juicio y criterio de las partes.

Actualmente el ente regulador de los tributos en el Ecuador, como lo es el SRI, no se ha pronunciado al respecto sobre el uso del plan de acción de la OCDE (BEPS), sin embargo, la importancia de la aplicación de estas acciones en el Ecuador es alta, ya que el no aplicar las mismas, involucraría una pérdida de competitividad en los negocios internacionales con los países que si utilizarán estas acciones, teniendo en cuenta que esto involucraría una mejora en la transparencia de la información en temas de fiscalidad internacional.

La inclusión de las BEPS en el Ecuador, involucraría un avance en el sistema tributario local, ya que nos alinearíamos a las principales bases de fiscalidad internacional. Actualmente la administración tributaria ya se encuentra en el foro global sobre la transferencia y el intercambio de información, el cual involucra el manejo y el intercambio de información con fines fiscales con 140 países. Con la entrada de BEPS, la administración tributaria conseguiría un manejo de información equitativo en relación a administraciones tributarias internacionales, ya que si el Ecuador no adopta estas acciones e intercambia información con administraciones tributarias internacionales, que si las aplicarían involucraría discrepancias en materia tributaria.

Una de las acciones que involucraría un impacto sobre el manejo de la base de la base imponible sería la acción 1 “Abordar los retos de la economía digital para la imposición”, la cual orientada principalmente a la compra de bienes y servicios online y que trata de clarificar interrogantes surgidas en este



tipo de transacciones, principalmente sobre el lugar donde se realiza la venta y el registro del ingreso.

Otra de las acciones de las BEPS que generaría un alto impacto en el Ecuador si se aplicase, sería la acción 4 la cual está direccionada a limitar la erosión de la base imponible por vía de deducciones en el gasto financiero. Esta acción principalmente aborda el tema de la deducción del gasto financiero, la cual sugiere un porcentaje máximo estableciendo un mecanismo de proporcionalidad global. En resumen, esta acción se enfoca principalmente en establecer parámetros para evitar la erosión de la base imponible a través del uso de gasto financiero, principalmente el generado con partes vinculadas, logrando así un exceso de deducción de gasto financiero.

## **Objetivos**

### **Objetivo General**

Analizar los efectos tributarios que podrían afectar a las empresas multinacionales del Ecuador, por la aplicación de las acciones del convenio tributario de la OCDE (BEPS), mediante el análisis de posibles escenarios que se presentarían en este tipo de compañías.

### **Objetivos específicos**

- (a) Conocer el origen de las BEPS en el ámbito mundial, describiendo las principales directrices que planteó la OCDE para el sistema tributario internacional
- (b) Explicar los lineamientos establecidos en las principales acciones 1, 4, 5 y 6 de las BEPS, y su impacto en las compañías multinacionales del Ecuador
- (c) Identificar los posibles escenarios que existirían en la determinación de la base imponible de las compañías multinacionales en el Ecuador para el cálculo del impuesto a la renta anual, por la aplicación de las acciones 1, 4, 5 y 6 de las BEPS.
- (d) Evaluar los resultados de la aplicación de las acciones 1, 4, 5 y 6 de las BEPS que se originarían en las compañías multinacionales del

Ecuador, debido a la aplicación de dichas acciones por la aplicación de esta normativa

- (e) Conocer si la administración tributaria ha implementado a través de resoluciones y circulares algún planteamiento análogo de las acciones de las BEPS

### **Hipótesis**

¿Podría la aplicación de las BEPS mejorar el control de contribuyentes de tipo multinacional en el Ecuador, en la recaudación de sus obligaciones con el SRI?

### **Limitaciones**

El trabajo investigativo realizado acerca del Plan de Acciones de las BEPS, tienen el propósito de analizar las acciones 1, 4, 5 y 6 mediante sus directrices y posible aplicación en las empresas Multinacionales del Ecuador que mantengan operaciones comerciales en el extranjero.

## **Capítulo 1: Marco Teórico**

### **Régimen Tributario Ecuatoriano**

De acuerdo con el artículo 300 de la Constitución de la República del Ecuador, (2008), la misma señala lo siguiente: “El régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. Se priorizarán los impuestos directos y progresivos”. (p. 129)

En concordancia con el artículo 5 del Código Tributario, (2014) señala: “El régimen tributario se regirá por los principios de legalidad, generalidad, igualdad, proporcionalidad e irretroactividad”. (p. 2)

### **Sujeto Pasivo**

El artículo 24 del Código Tributario, (2014) señala: “Es sujeto pasivo la persona natural o jurídica que, según la ley, está obligada al cumplimiento de la prestación tributaria, sea como contribuyente o como responsable”.

El artículo 4 de la Ley de Régimen Tributario Interno, (2017) y en concordancia con el artículo 2 Reglamento para Aplicación Ley de Régimen Tributario Interno, (2017) establece: “Son sujetos pasivos del impuesto a la renta las personas naturales, las sucesiones indivisas y las sociedades, nacionales o extranjeras, domiciliadas o no en el país, que obtengan ingresos gravados de conformidad con las disposiciones de esta Ley”.

En el Ecuador el sujeto pasivo es la persona ya sea natural o jurídica sobre el que recaen todas las obligaciones tributarias impuestas por la normativa fiscal del Ecuador y que se debe cumplir en su totalidad.

### **Sociedad - Empresa**

El artículo 98 de la Ley de Régimen Tributario Interno, (2017) dispone lo siguiente: “Para efectos de esta Ley el término sociedad comprende la persona jurídica; la sociedad de hecho; el fideicomiso mercantil y los patrimonios independientes o autónomos dotados o no de personería jurídica,

salvo los constituidos por las instituciones del Estado siempre y cuando los beneficiarios sean dichas instituciones; el consorcio de empresas, la compañía tenedora de acciones que consolide sus estados financieros con sus subsidiarias o afiliadas; el fondo de inversión o cualquier entidad que, aunque carente de personería jurídica, constituya una unidad económica o un patrimonio independiente de los de sus miembros.” (p. 98)

Es importante mencionar que las sociedades en el Ecuador son los principales contribuyentes, por ende, así mismo son las que tienen más beneficios para efectos de liquidación de impuesto a la renta.

### **Ingreso de Fuente Ecuatoriana**

Según lo dispuesto por el artículo 2 de la Ley de Régimen Tributario Interno, (2017) , se considera renta en lo siguiente: “(a) Los ingresos de fuente ecuatoriana obtenidos a título gratuito o a título oneroso provenientes del trabajo, del capital o de ambas fuentes, consistentes en dinero, especies o servicios; y, (b) Los ingresos obtenidos en el exterior por personas naturales domiciliadas en el país o por sociedades nacionales”. (p. 2)

De acuerdo a lo mencionado por IFRS, (2015) en la Norma Internacional de Información Financiera 15 para que una compañía pueda reconocer un ingreso, debe cumplir con los criterios de la NIIF 15 (el modelo de los 5 pasos), ya que en el Ecuador las compañías están obligados a emitir sus estados financieros bajo las Normas Internacionales de Información Financiera

### **Deducciones**

Acorde a lo tipificado en el artículo 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno, (2017), se considera deducción de Costos y Gastos lo siguiente: “(...) deducirán los gastos e inversiones que se efectúen con el propósito de obtener, mantener y mejorar los ingresos de fuente ecuatoriana que no estén exentos”. (p. 14)

Es importante mencionar que para que un gasto sea deducible, el mismo tendrá que estar asociado a un ingreso es decir que el gasto en el que

incurrió la compañía debió haber sido necesario para la generación de ingresos.

### **Partes Relacionadas**

El artículo innumerado posterior al artículo 4 de la Ley de Régimen Tributario Interno, (2017) , establece: “Para efectos tributarios se considerarán partes relacionadas a las personas naturales o sociedades, domiciliadas o no en el Ecuador, en las que una de ellas participe directa o indirectamente en la dirección, administración, control o capital de la otra; o en las que un tercero, sea persona natural o sociedad, domiciliado o no en el Ecuador, participe directa o indirectamente, en la dirección, administración, control o capital de éstas”. (p. 2)

El Servicio de Rentas Internas (SRI), adicionalmente señala para fines tributarios también se considerarán partes relacionadas a toda persona natural o sociedades que realicen transacciones económicas o comerciales con sociedades que tengan domicilio tributario, constituidas en una jurisdicción fiscal de menor imposición o en los denominados Paraísos Fiscales.

La Norma Internacional de Contabilidad 24 “Información a revelar sobre Partes Relacionadas” (2015) considera partes relacionadas en las siguientes definiciones: “(a) es una persona o entidad que está relacionada con la entidad que prepara sus estados financieros en el que ejerce control o en conjunto sobre el sujeto pasivo que informa o que influya significativamente; (b) cuando mantengan transacciones entre partes relacionadas mediante transferencias de recursos, servicios u obligaciones con precios independiente”. (p. 9)

### **Precios de Transferencias**

Según Morales, (2002) considera que los precios de transferencias son “como el valor o monto de la contra prestación del bien o servicio por aplicar en cualquier transacción que se realizara entre dos o más empresas o personas naturales que sean consideradas partes relacionadas entre sí”. (p. 475).

Acorde a Herrera Mallo, (1999) establece como definición los precios de transferencia como “aquel valor de precio que se pacta y se realiza entre sujetos pasivos vinculados de un grupo empresarial multinacional, por transacciones de bienes de naturaleza corporal o inmateriales, o servicios, y que pueden ser diferentes a los que hubieran pactado entre sociedades independientes”. (p. 2)

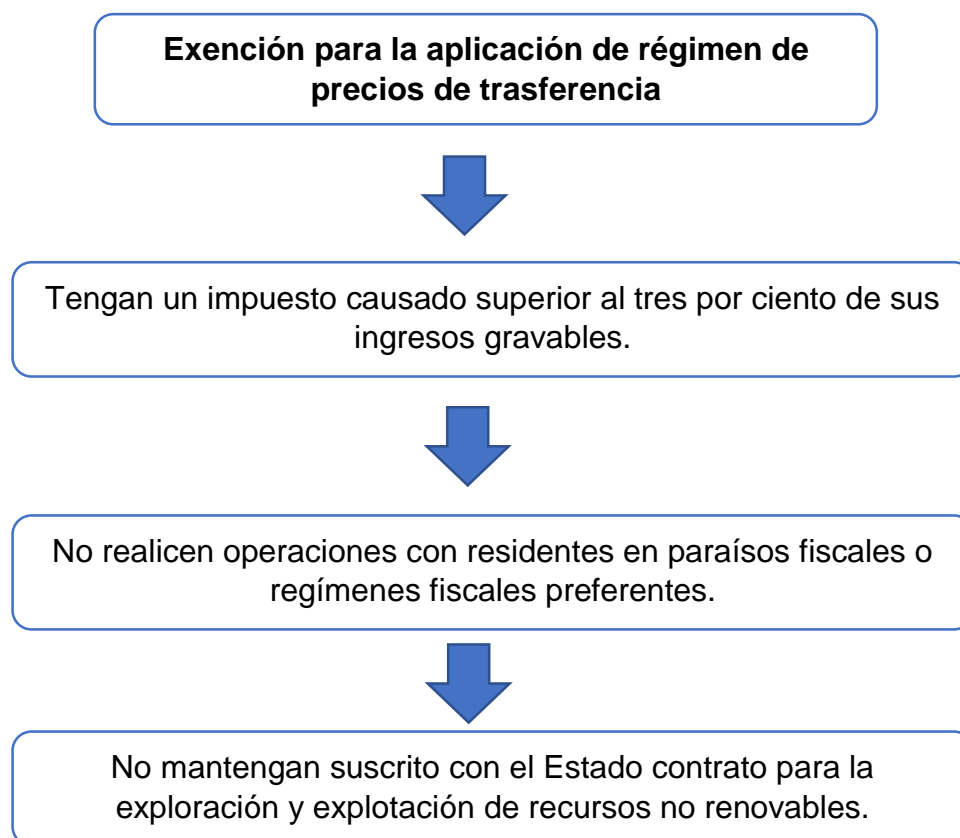
La Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico OCDE, (2010) en sus lineamientos denominado directrices aplicado en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias, establece que “los precios de transferencia son los precios a los que una empresa transmite bienes materiales y activos intangibles, o presta servicios, a empresas asociadas” (p. 24).

### **Aplicación de los Precios de Transferencia acorde a la legislación tributaria nacional del Ecuador.**

Los precios de transferencia son aquellos determinados por un pacto en las transacciones comerciales establecidas entre las partes relacionadas directa o indirecta, las cuales por estas transacciones comerciales pueden ser por transferencia o intercambio de bienes como lo pueden ser tangibles o intangibles, la prestación de un servicio, entre otras. Sin embargo, al realizar operaciones comerciales con partes relacionadas mediante la aplicación de precios de transferencia en el Ecuador, la Administración Tributaria (S.R.I) establece cumplir con 3 causas: (a) implementar el principio de plena competencia para fines tributarios; (b) consignar en los casilleros pertinentes del formulario de la declaración de Impuesto a la renta; y, (c) Presentar dos meses después de la fecha de exigibilidad de la declaración (abril) el “Anexo de operaciones con partes relacionadas” si supera los tres millones de dólares americanos, y el “Informe de Precios de Transferencia” si supera los 15 millones de dólares americanos acorde a los montos de transacciones comerciales entre parte relacionadas.

Según la Ley de Régimen Tributario Interno, (2017) en su artículo innumerado quinto de la sección segunda dispone a los contribuyentes que

estarán exentos de la aplicación del régimen de precios de transferencia siempre y cuando cumplan con lo siguiente:



*Figura 1.* Causas para la exención del Régimen de Precios de Transferencia. Adaptado de la Ley de Régimen Tributario Interno, (2017).

La Administración Tributaria de conformidad con lo establecido en el artículo 7 del Código Tributario y en conjunto al artículo 8 de la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas (S.R.I) en uso de su facultad de Director General de la Administración Tributaria, el S.R.I, (2015) expidió la resolución para dar cumplimiento a las normas tributarias, mediante la Resolución No. NAC–DGRCGC15-00000455 publicada S.R.O 511 de 29 de mayo de 2015 señala las operaciones que no se encuentran contempladas para el cálculo y medición de los precios de transferencias en la presentación tanto como para el Anexo e Informe de Precios de Transferencia, se detallan los tipos de operaciones a continuación:

- “(a) Aportes patrimoniales en efectivo, en dólares de los Estados Unidos de América;
- (b) Compensaciones o reclasificaciones de cuentas

contables de activo, pasivo o patrimonio, siempre que no afecten a resultados; (c) Pagos en efectivo, en dólares de los Estados Unidos de América, de rendimientos patrimoniales (dividendos) o pasivos; (d) Ingresos señalados en los artículos 27 y 31 de la Ley de Régimen Tributario Interno, así como activos, pasivos o egresos del sujeto pasivo imputables a la actividad generadora de tales ingresos; (e) Operaciones con entidades de derecho público ecuatoriano o empresas publicas ecuatorianas; (f) Operaciones que estén cubiertas por una metodología aprobada. vía absolución de consulta previa de valoración. Cuando se trate de operaciones entre partes relacionadas locales, este literal aplicará tanto para el sujeto pasivo que presentó la consulta como para dichas partes relacionadas; y, (g) Operaciones con otras partes relacionadas locales con referencia al periodo fiscal analizado, siempre que no se presenten alguna de las siguientes condiciones: La parte relacionada con la que el sujeto pasivo realiza tales operaciones obtenga ingresos provenientes de los casos señalados en los artículos 27 (Ingresos por actividades del sector bananero) o 31 (Ingresos por servicios de transporte internacional) de la Ley de Régimen Tributario Interno; o el sujeto pasivo: (i) Declare una base imponible de impuesto a la renta menor a cero; (ii) Haya aprovechado cualquier tipo de beneficioso incentivos tributarios, incluidos los establecidos en el Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversión; (iii) Se acoja a la reducción de la tarifa por reinversión de utilidades; (iv) Sea Administrador u Operador de una Zona Especial de Desarrollo Económico; (v) Se dedique a la exploración o explotación de recursos naturales no renovables; o, (vi) Tenga titulares de derechos representativos de su capital que sean residentes o estén establecidos en paraísos fiscales”. (S.R.I, 2015, p. 3)

Adicionalmente, la Administración Tributaria puede hacer uso de su facultad determinadora para verificar que se cumple con lo establecido en la resolución mencionada en el párrafo anterior, mediante Requerimientos de Información a los contribuyentes que se encuentran bajo la aplicación del Régimen de Precios de Transferencia, por las transacciones comerciales con



sus partes relacionadas domiciliadas en el Ecuador o en el exterior, por cualquier monto o tipo de transacción para corroborar que efectivamente se cumpla con el principio de plena competencia, lo cual el contribuyente tendrá un plazo no menor a 2 meses para entregar la documentación solicitada por la Administración Tributaria.

En la presente resolución No. NAC–DGERCGC15-00000455 publicada S.R.O 511 de 29 de mayo de 2015, la Administración Tributaria S.R.I, (2015) especifica definiciones para establecer un criterio en las operaciones con las partes relacionadas para presentar el Anexo de Operaciones con Partes Relacionadas y el Informe Integral de Precios de Transferencia:

“(a) **Operaciones de ingreso:** Las operaciones de ingreso son todas aquellas susceptibles de producir un incremento neto en el patrimonio, ya sea en forma de incrementos del activo, disminuciones de pasivo o una combinación de ambos. Dentro de este tipo de operaciones se incluye cualquier tipo de exportación de bienes, servicios e intangibles. También se incluyen los intereses ganados, dividendos recibidos y ganancias de capital; (b) **Operaciones de egreso:** Las operaciones de egreso son todas aquellas que causan disminuciones en el patrimonio, afectando los resultados del periodo gravable, aunque no necesariamente obedezcan a desembolsos o salidas de dinero. Algunos ejemplos de este tipo de operaciones son las pérdidas de capital y los pagos de cánones, intereses, cuotas de leasing o arrendamiento y servicios recibidos; (c) **Operaciones de activo:** Son todas aquellas que afecten bienes y derechos tangibles e intangibles de propiedad del ente económico, los cuales, en la medida de su utilización, son fuente potencial de beneficios presentes o futuros. Dentro de estas operaciones se incluyen las inversiones hechas en el periodo y cualquier tipo de importación de activos, incluyendo las que hayan estado en tránsito al final del periodo; (d) **Operaciones de pasivo:** Son todas las que representan las obligaciones contraídas o renegociadas por el ente económico pagaderas en dinero, bienes, servicios o cualquier otro tipo de contraprestaciones”. (S.R.I, 2015, p. 5)

No obstante, la Administración Tributaria estableció al contribuyente para efectos de análisis para determinar su precio, monto de la contraprestación, margen de utilidad o indicador de rentabilidad, deberá utilizar únicamente la información correspondiente al ejercicio fiscal en periodo de análisis, sin perjuicio a lo anterior, el contribuyente no podrá realizar promedios con su propia información de años anteriores.

Es importante mencionar la Resolución No. NAC-DGERCGC14-00001048 de fecha 01 de diciembre de 2014, en el cual el Servicio de Rentas Internas S.R.I, (2014) establece a los contribuyentes del Régimen de Precios de Transferencia el procedimiento a la consulta sobre valoración previa de operaciones efectuadas entre partes relacionadas sobre la cual los sujetos pasivos previamente a la consulta formal pueden presentar un borrador a la Administración Tributaria para asegurar la viabilidad de la valoración de sus transacciones entre sus partes relacionadas, de la cual el borrador deberá contener los siguientes requisitos:

“(a) Identificación de las partes relacionadas objeto de consulta; (b) Descripción sucinta de las operaciones objeto de la consulta; (c) Elementos básicos de la propuesta de valoración que se pretende formular y, (d) Periodos fiscales de las operaciones objeto de la consulta. La administración analizará la documentación soporte presentada, con la finalidad de determinar la viabilidad de la consulta previa”. (S.R.I, 2014, p. 3)

#### **Partes Relacionadas.**

Acorde a la normativa tributaria vigente al 2017, se establece en la Ley de Régimen Tributario Interno artículo innumerado posterior al artículo 4 establece los casos en los que serán considerados partes relacionadas para efectos tributarios, se detallan a continuación:

- (i) La Sociedad matriz y sus sociedades filiales, subsidiarias o establecimientos permanentes.

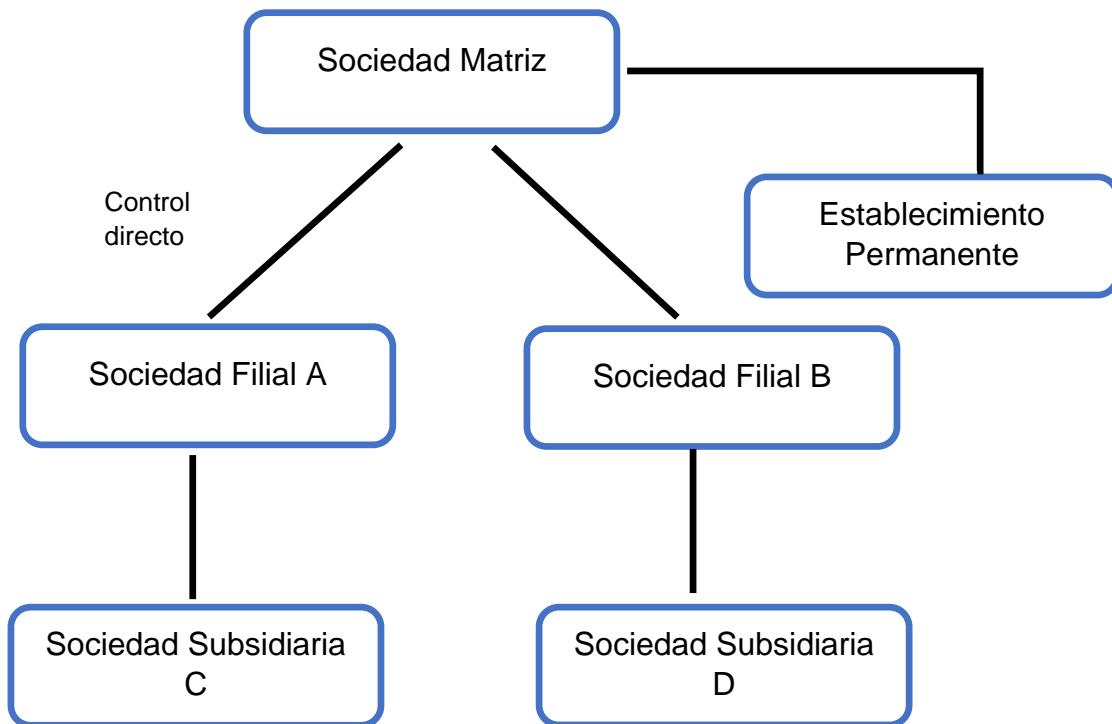
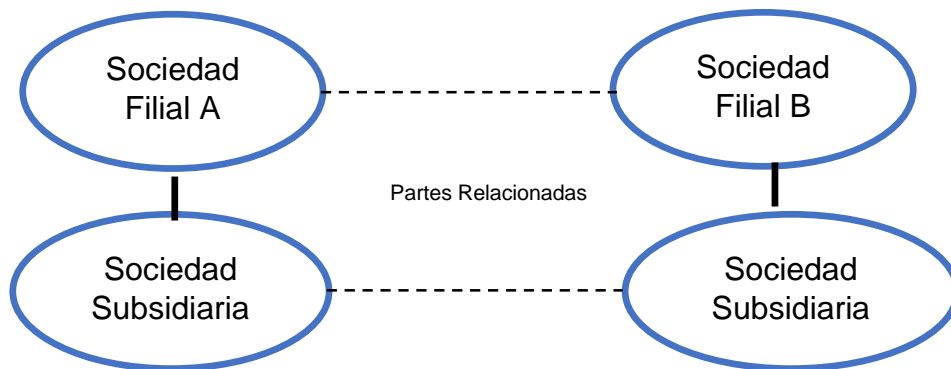


Figura 2. Partes Relacionadas entre Sociedad Matriz y sus filiales, entre otros. Adaptado de la Ley de Régimen Tributario Interno, (2017) artículo innumerado posterior al artículo 4.

En la presente figura se consideran partes relacionadas la Sociedad Matriz con las sociedades filiales A y B por motivo de tener participación accionaria directa y con las sociedades subsidiarias C y D participación accionaria indirectamente.

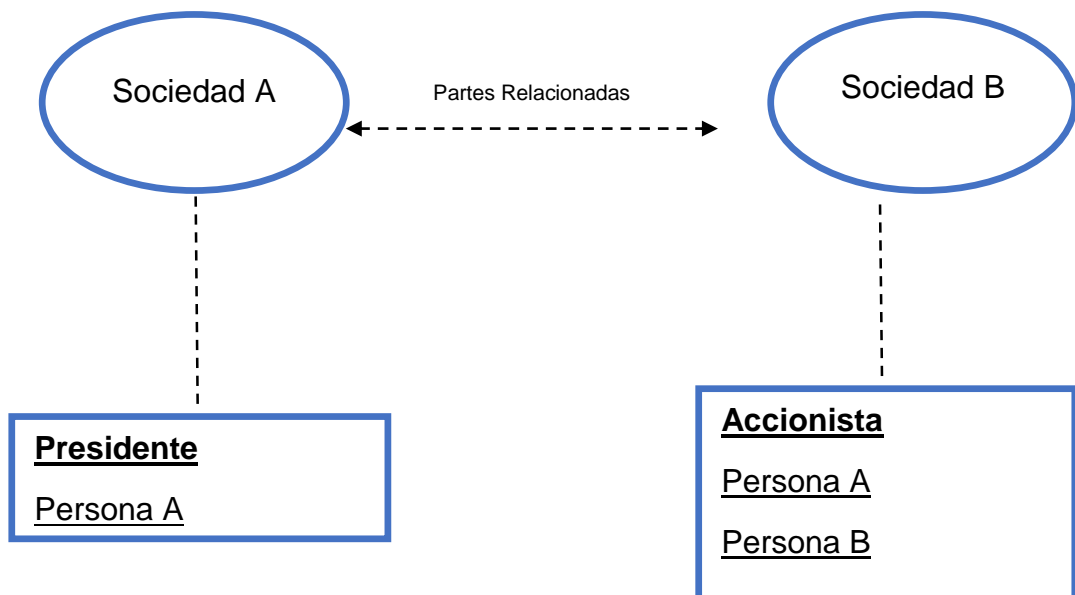
- (ii) Las Sociedades filiales, subsidiarias o establecimientos permanentes, entre sí.



*Figura 3.* Partes Relacionadas entre Sociedades filiales y subsidiarias. Adaptado de la Ley de Régimen Tributario Interno, (2017) artículo innumerado posterior al artículo 4.

En la figura 3 las sociedades filiales A y B son consideradas partes relacionadas con las sociedades subsidiaria C y D por mantener participación accionaria directa.

- (iii) 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.



*Figura 4.* Partes relacionadas por participación directa de capital. Adaptado de la Ley de Régimen Tributario Interno, (2017) Interno artículo innumerado posterior al artículo 4.

En la figura 4 se muestra la condición de partes relacionadas entre la Sociedad A y B por la Persona A tiene un cargo de control en la Sociedad A y adicionalmente ejerce control por acciones en la Sociedad B

- (iv) Las partes en las que las decisiones sean tomadas por órganos directivos integrados en su mayoría por los mismos miembros.

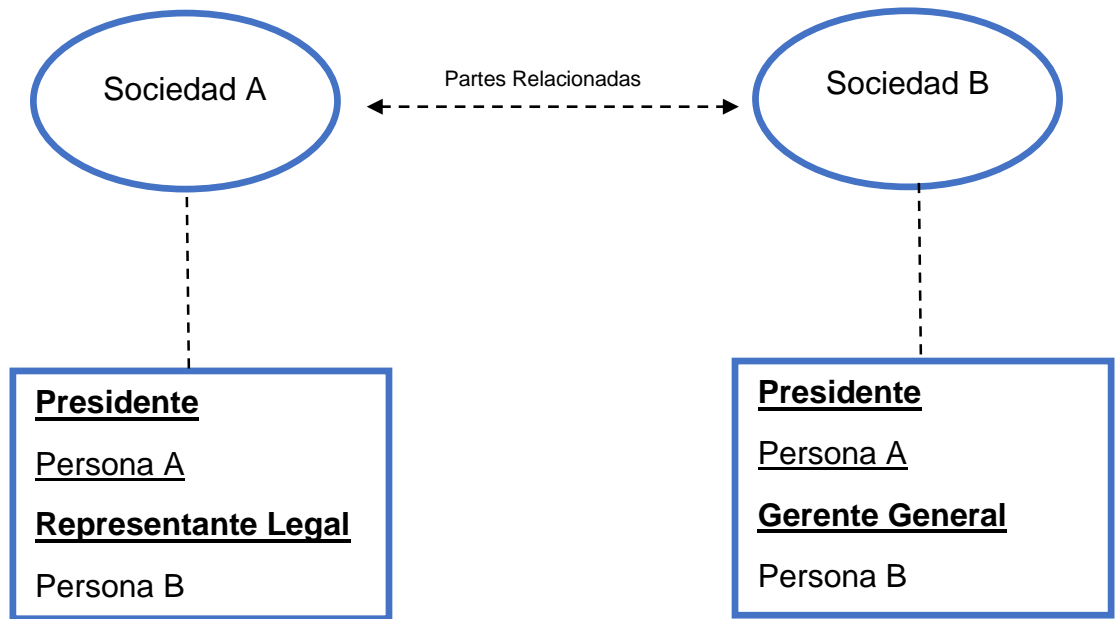
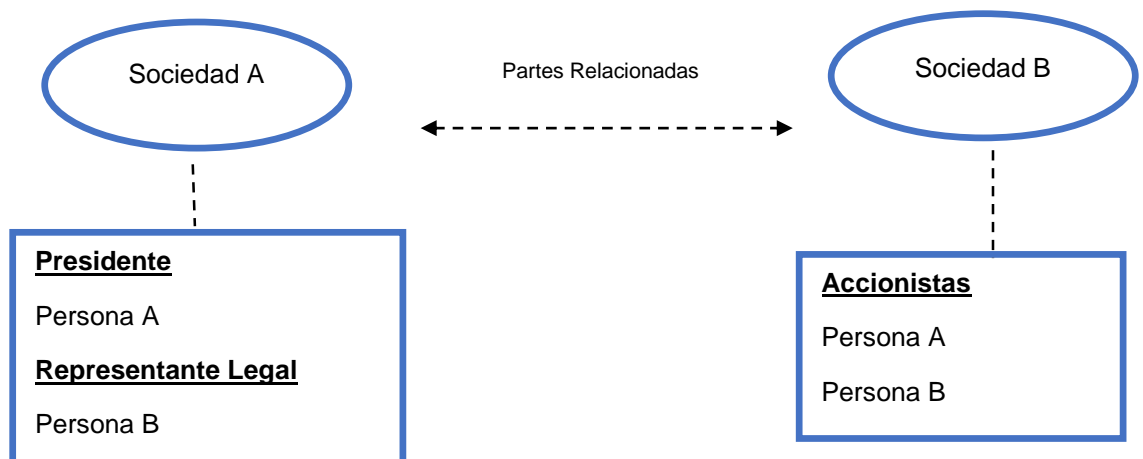


Figura 5. Partes Relacionadas por órganos directivos en las mismas sociedades para la toma de decisiones. Adaptado de la Ley de Régimen Tributario Interno, (2017) Interno artículo innumerado posterior al artículo 4.

En la figura 5 son considerados partes relacionadas entre la sociedad A y B mediante los órganos directivos de la sociedad A son los mismos que la sociedad B.

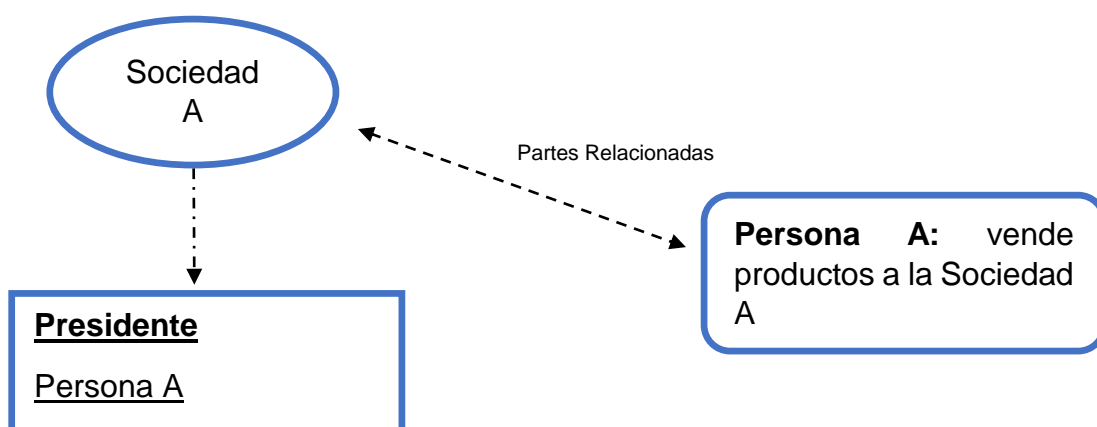
- (v) Las partes, en las que un mismo grupo de miembros, socios o accionistas, participe indistintamente, directa o indirectamente en la dirección, administración, control o capital de estas.



*Figura 6.* Partes Relacionadas por mismo grupo de miembros participe en el capital de la otra sociedad. Adaptado de la Ley de Régimen Tributario Interno, (2017) artículo innumerado posterior al artículo 4.

En la figura 6 la sociedad A y B son consideradas partes relacionadas por las personas A y B de la sociedad A mantiene participación accionaria directa con la sociedad B

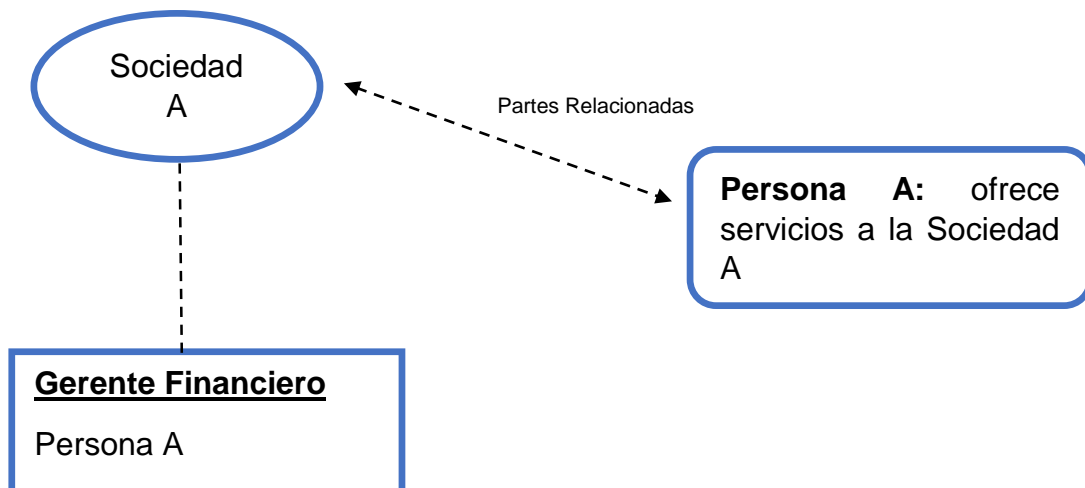
- (vi) Los miembros de los órganos directivos de la sociedad con respecto a la misma, siempre que se establezcan entre éstos relaciones no inherentes a su cargo.



*Figura 7.* Partes Relacionadas por órganos directivos mantiene operaciones comerciales. Adaptado de la Ley de Régimen Tributario Interno, (2017) artículo innumerado posterior al artículo 4.

En la figura 7 son considerados partes relacionadas la Sociedad A con su presidente por motivo de que efectúan relaciones comerciales con la Sociedad A.

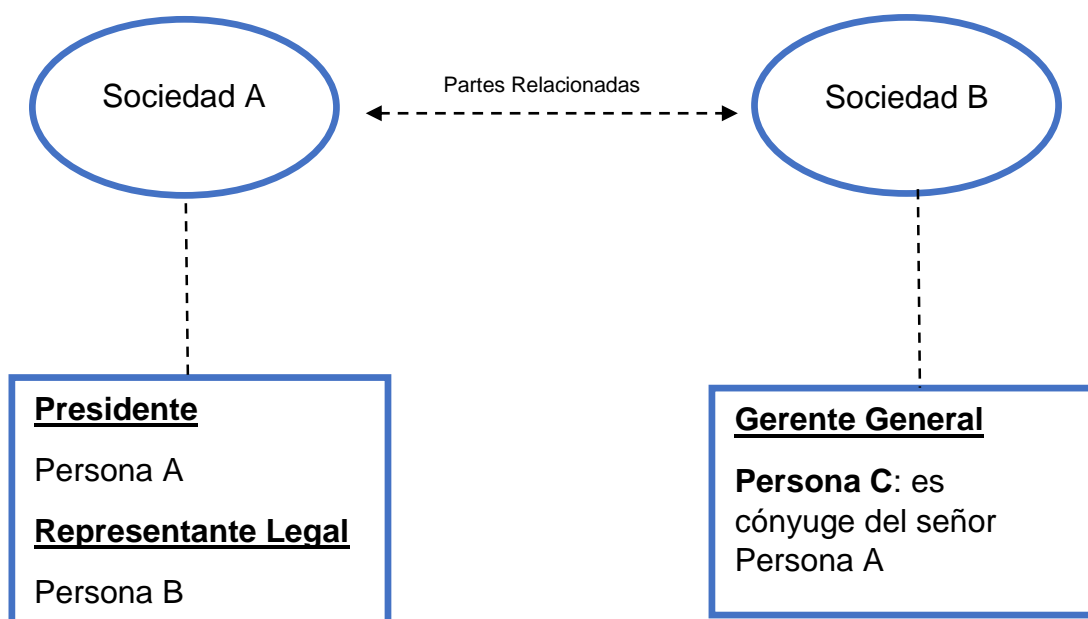
- (vii) Los administradores y comisarios de la sociedad con respecto a la misma, siempre que se establezcan entre estas relaciones no inherentes a su cargo.



*Figura 8.* Partes Relacionadas por administradores mantiene operaciones comerciales. Adaptado de la Ley de Régimen Tributario Interno, (2017) artículo innumerado posterior al artículo 4.

En la figura 8 son considerados partes relacionadas la Sociedad A con su gerente financiero por motivo de que el gerente financiero mantiene relaciones comerciales con la Sociedad A.

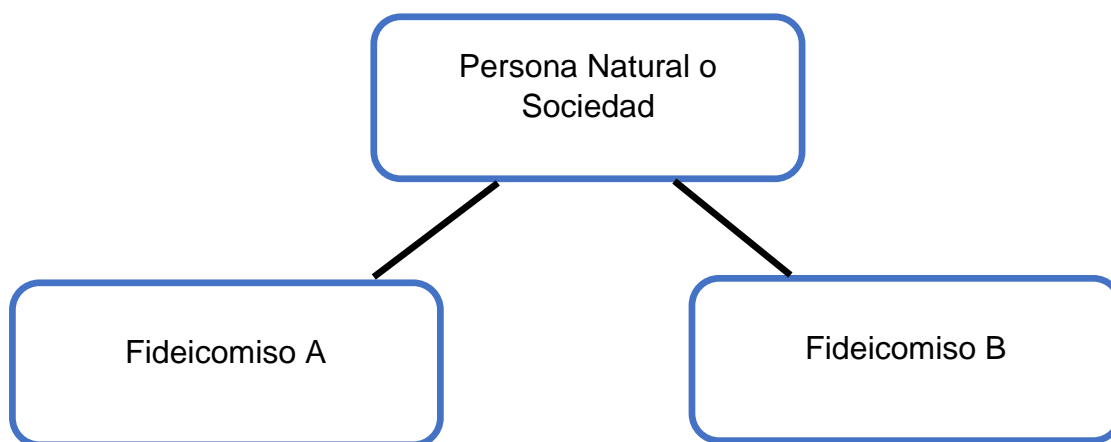
- (viii) Una sociedad respecto de los cónyuges, parientes hasta el cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad de los directivos; o comisarios de la sociedad.



*Figura 9.* Partes Relacionadas por los directivos con sus grados de consanguinidad. Adaptado Ley de Régimen Tributario Interno, (2017) Interno artículo innumerado posterior al artículo 4.

En la figura 9 son partes relacionadas la Sociedad A con la Sociedad B por motivo de que la persona A mantiene un cargo de control y su cónyuge la persona C tiene un cargo directivo en la sociedad B.

- (ix) Una persona natural o sociedad y los fideicomisos en los que tenga derechos.



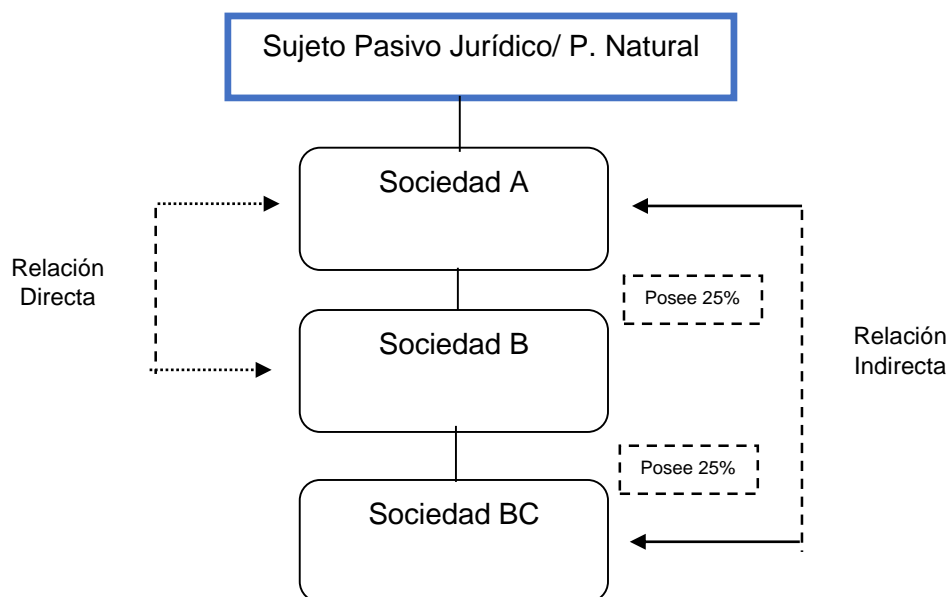
*Figura 10.* Partes Relacionadas entre Sociedad o Persona Natural por derechos en fideicomisos. Adaptado de la Ley de Régimen Tributario Interno, (2017) artículo innumerado posterior al artículo 4.

Adicionalmente, la Ley de Régimen Tributario Interno establece otros factores para determinar la vinculación entre los sujetos pasivos, el Servicio de Rentas Internas podrá verificar de manera integral la participación accionaria, distribución de dividendos, la proporcionalidad de las operaciones entre los sujetos pasivos, entre otras, con el fin de establecer partes relacionadas entre los contribuyentes. Es importante mencionar que por defecto al realizar transacciones con sujetos pasivos constituida o domiciliadas en Paraísos Fiscales o jurisdicciones de menor imposición son consideradas como partes relacionadas, sin perjuicio a lo establecido en los otros casos mencionados anteriormente. La Administración Tributaria podrá determinar vinculación de partes relacionadas por presunción en el caso de que sus transacciones efectuadas no se rijan al principio de plena competencia.



Para una mejor definición y análisis de los sujetos pasivos considerados como partes relacionadas, en el Reglamento para la aplicación Ley de Régimen Tributario Interno establece términos y porcentajes en el tipo de vinculación, se detallan a continuación:

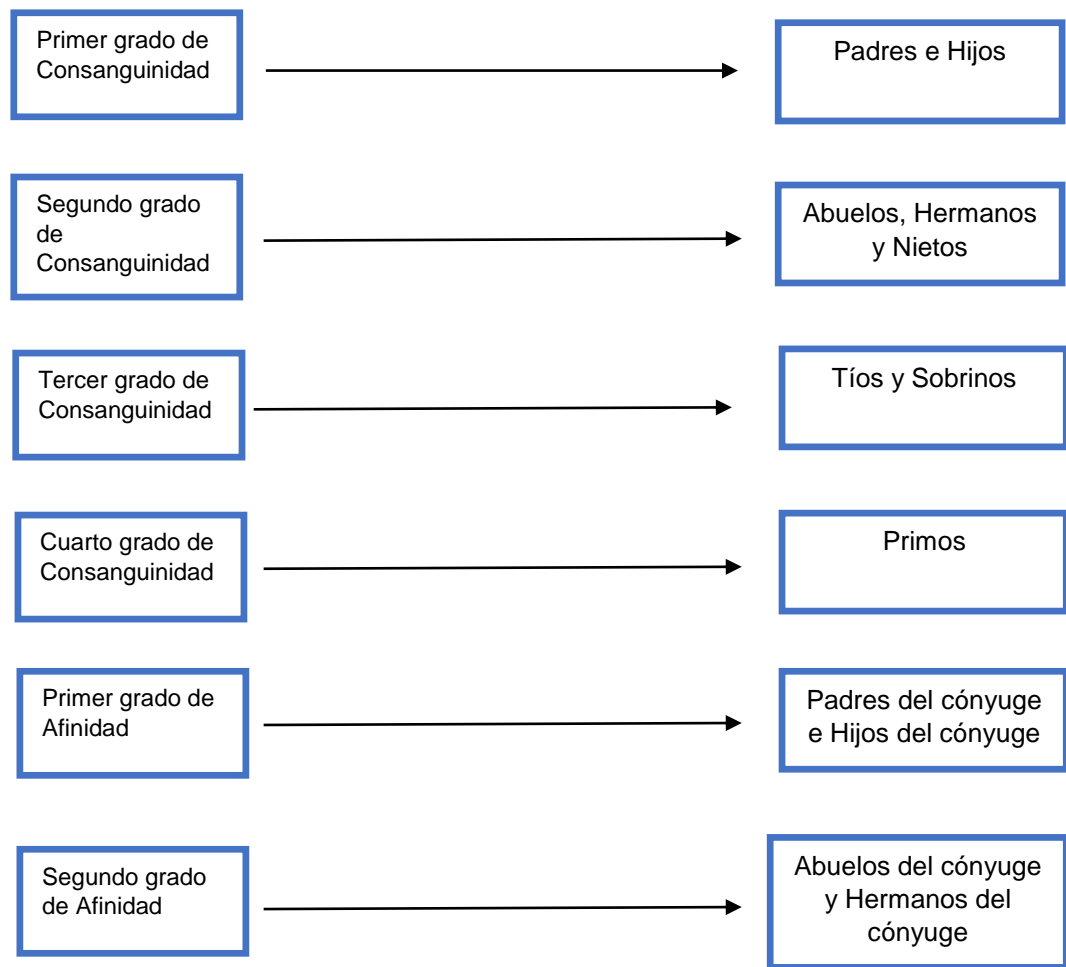
- (i) Cuando una persona natural o sociedad sea titular directa o indirectamente del 25% o más del capital social o de fondos propios en otra sociedad.



*Figura 11.* Partes Relacionadas por 25% o más al ser titular del capital social. Adaptado del Reglamento para Aplicación Ley de Régimen Tributario Interno, (2017) artículo 4 numeral 1.

En la figura 11 la sociedad A es considerado partes relacionadas con las sociedades B y BC por motivo de que mantiene participación accionaria del 25% con la sociedad B y tiene relación indirecta con la sociedad BC por motivo de que la sociedad B mantiene acciones con la sociedad BC

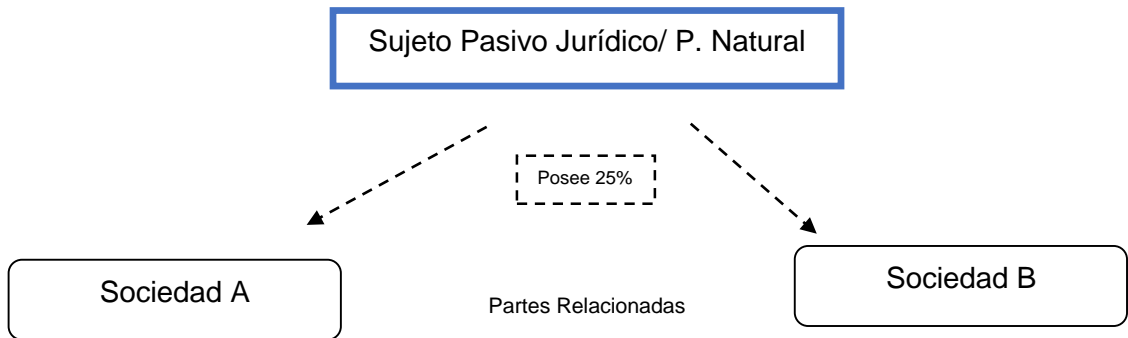
- (ii) Las sociedades en las cuales los mismos socios, accionistas o sus cónyuges, o sus parientes hasta el cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad, participen directa o indirectamente en al menos el 25% del capital social o de los fondos propios o mantengan transacciones comerciales, presten servicios o estén en relación de dependencia.



*Figura 12.* Partes relacionadas por consanguinidad o afinidad. Adaptado del Reglamento para Aplicación Ley de Régimen Tributario Interno, (2017) Interno artículo 4 numeral 2.

En la figura 12 se muestran los grados de consanguinidad y afinidad que son considerados partes relacionadas por los socios o accionistas por mantener participación accionaria o transacciones comerciales entre las sociedades a su cargo.

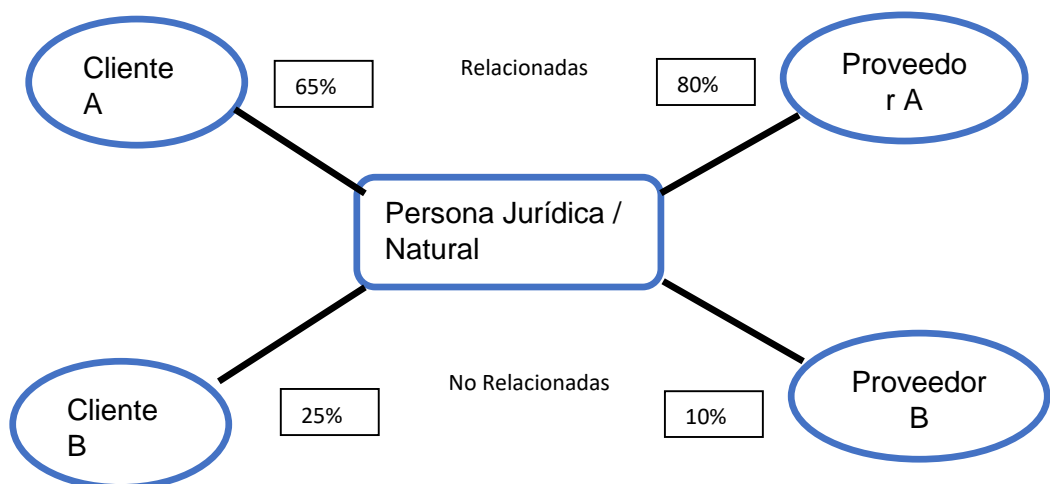
- (iii) Cuando una persona natural o sociedad sea titular directa o indirectamente del 25% o más del capital social o de los fondos propios en dos o más sociedades.



*Figura 13.* Partes Relacionadas por sujeto pasivo posee 25% en dos o más empresas. Adaptado del Reglamento para Aplicación Ley de Régimen Tributario Interno, (2017) Interno artículo 4 numeral 3.

En la figura 13 es considerado partes relacionadas entre la sociedad A y B por motivo de que la misma persona natural mantiene participación accionaria del 25% en ambas sociedades

- (iv) Cuando una persona natural o sociedad, domiciliada o no en el Ecuador, realice el 50% o más de sus ventas o compras de bienes, servicios u otro tipo de operaciones, con una persona natural o sociedad, domiciliada o no en el país. Para la consideración de partes relacionadas bajo este numeral, la Administración Tributaria deberá notificar al sujeto pasivo, el cual, de ser el caso, podrá demostrar que no existe relacionamiento por dirección, administración, control o capital.



*Figura 14.* Partes Relacionadas por transacciones comerciales mayor al 50%. Adaptado del Reglamento para Aplicación Ley de Régimen Tributario Interno, (2017) artículo 4 numeral 2.

En la figura 14 la persona jurídica o natural es considerado como partes relacionadas con el cliente A y el proveedor A por motivo de que mantiene transacciones comerciales mayor al 50% del total de sus ventas y compras.

### **Principio de Plena Competencia.**

Acorde a la Ley de Régimen Tributario Interno, (2017) sección segunda, posterior al artículo 15 sobre Precios de Transferencia, establece para efectos tributarios de la declaración del principio de plena competencia “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”. (p. 26).

Acorde a la Organización para la Cooperación del Desarrollo Económico OCDE, (2010), a través del lineamiento denominado “Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias” en el cual se fundamenta establecer un modelo estándar para sus miembros y su respectiva aplicación mediante el uso del principio de plena competencia o también conocido como *Arm’s length* en las transacciones comerciales realizadas por los grupos económicos (multinacionales). Por consiguiente, el principio de plena competencia es efectuar operaciones comerciales o financieras con sus partes relacionadas a un precio de mercado como si lo estuviera efectuando con sociedades independientes, sin embargo, en el caso de que los grupos económicos no se rijan o no están efectuando el *Arm’s length* deberán efectuar ajustes para asimilarse a los criterios del principio de plena competencia para satisfacer un precio acorde a lo establecido con partes independientes, para evitar la disminución su carga fiscal. (p. 45)

La OCDE mediante el uso del principio de plena competencia implementa regular y controlar las operaciones comerciales de los grupos económicos con el objetivo de ajustar el precio o valor económico, tomando en consideración la condición que de hubieran realizado entre empresas con total independencias, tal como lo establece el Modelo de Convenio Tributario de la OCDE, (2010), artículo 9:

“La declaración que otorga un carácter oficial al principio de plena competencia se encuentra en el párrafo 1 del artículo 9 del Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE, constituyendo éste el fundamento de los convenios fiscales bilaterales entre países miembros de la OCDE y entre un número cada vez mayor de países no miembros. El artículo 9 dispone: "(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". (p.45).

En el uso del principio de plena competencia para las transacciones entre partes relacionadas, es establecer sus operaciones con precios independientes con el objeto de analizar la operaciones vinculadas y no vinculadas denominado “análisis de comparabilidad”, por lo cual da fe y veracidad del uso y aplicación del principio de plena competencia. Cabe recalcar, en las Directrices en materia de Precios de Transferencia en el artículo 9, apartado 1 del Modelo de Convenio Tributario OCDE, (2010) la base para el análisis de comparabilidad, lo siguiente:

- (i) “De una comparación entre las condiciones (incluidos, pero no exclusivamente los precios) acordados o impuestas entre empresas asociadas y aquellas que se pactarían entre empresas independientes, a fin de determinar si es posible

- rectificar la contabilidad con la intención de calcular las obligaciones tributarias de las empresas asociadas, y;
- (ii) De calcular los beneficios que se hubieran obtenido en condiciones de plena competencia, a fin de determinar la cuantía de la rectificación que pudiera tener que practicarse en la contabilidad”. (p. 46)

Adicionalmente en los apartados 1.2 y 1.68 de las Directrices en materia de Precios de Transferencia de la OCDE, (2010), indican:

“1.2 Cuando las empresas independientes negocian entre sí, las fuerzas del mercado determinan normalmente las condiciones de sus relaciones comerciales y financieras (por ejemplo, el precio de los bienes transferidos o de los servicios prestados y las condiciones de la transferencia o de la prestación). Cuando las empresas asociadas negocian entre sí, tal vez las fuerzas externas del mercado no afecten de la misma manera a sus relaciones comerciales y financieras aunque, a menudo, las empresas asociadas pretendan reproducir en sus negociaciones la dinámica de las fuerzas del mercado”, y; “1.68 Los métodos señalados en los Capítulos II y III permiten determinar si las condiciones que reúnen las relaciones comerciales o financieras entre empresas asociadas son compatibles con el principio de plena competencia”. (p. 43)

### **Paraísos Fiscales.**

Los paraísos fiscales más conocidos como empresas *off shore* tienen como finalidad de ocultar a los beneficiarios finales de los activos y los beneficiarios efectivos del ingreso, agilizando la simulación de transacciones y el engaño con tarifas impositivas nulas, con el objetivo de disminuir la base imponible sujeta a imposición, que tiene como consecuencia al sistema tributario con la disminución de recaudación de tributos afectando al presupuesto de las finanzas públicas, que perjudican a los servicios públicos como la: (a) salud, (b) educación, (c) protección social, (d) entre otros. (S.R.I, 2014).

Según la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), señalan que a través de los paraísos fiscales los contribuyentes ocultan, desvían los beneficios aproximadamente de USD cinco a siete billones. Adicionalmente, la organización *Tax Justice Network* señala que el dinero de los tributos desviados a los paraísos fiscales son USD 255.000 M anuales. En el caso de los tributos en el Ecuador los contribuyentes desvían o disminuyen su base imponible a través de los paraísos fiscales por USD 4.700 M entre el 2014 a diciembre 2016. (S.R.I, 2014).

La Administración Tributaria S.R.I, (2015) mediante la Resolución NAC-DGERCGC15-00000052 R.O. 430, expidió las normas y listado de los países considerados como paraísos fiscales dentro el ámbito de la legislación nacional, de los cuales 87 estados son considerados en el año 2017, que se detallan a continuación:

Tabla 6

*Paraísos Fiscales acorde a la legislación tributaria del Ecuador*

ANGUILA (Territorio no autónomo del Reino Unido)	ISLA DE SAN PEDRO Y MIGUELON	REPUBLICA DE DJIBOUTI (Estado independiente)
ANTIGUA Y BARBUDA (Estado independiente)	ISLAS DEL CANAL (Guernesey, Jersey, Alderney, Isla de Great Stark, Herm, Little Sark, Brechou, Jethou, Lihou)	REPUBLICA DE LAS ISLAS MARSHALL (Estado independiente)
ARCHIPIELAGO DE SVALBARD	ISLA QESHM	REPUBLICA DE LIBERIA (Estado independiente)
ARUBA	ISLAS SALOMON	REPUBLICA DE MALDIVAS (Estado independiente)
BARBADOS (Estado independiente)	ISLAS TURKAS E ISLAS CAICOS (Territorio no autónomo del Reino Unido)	REPUBLICA DE MALTA (Estado independiente)
BELICE (Estado independiente)	ISLAS VIRGENES BRITANICAS (Territorio no autónomo del Reino Unido)	REPUBLICA DE MAURICIO
BERMUDAS (Territorio no autónomo del Reino Unido)	ISLAS VIRGENES DE ESTADOS UNIDOS DE AMERICA	REPUBLICA DE NAURU (Estado independiente)
BONAIRE, SABA Y SAN EUSTAQUIO	KIRIBATI	REPUBLICA DE PANAMA (Estado independiente)
BRUNEI DARUSSALAM (Estado independiente)	LABUAN	REPUBLICA DE SEYCHELLES (Estado independiente)
CAMPIONE DITALIA (Comune di Campione d'Italia)	MACAO	REPUBLICA DE TRINIDAD Y TOBAGO
COLONIA DE GIBRALTAR	MADEIRA (Territorio de Portugal)	REPUBLICA DE TUNEZ
COMUNIDAD DE LAS BAHAMAS (Estado independiente)	MANCOMUNIDAD DE DOMINICA (Estado asociado)	REPUBLICA DE VANUATU
CURAZAO	MONTSERRAT (Territorio no autónomo del Reino Unido)	REPUBLICA DEL YEMEN
ESTADO ASOCIADO DE GRANADA (Estado independiente)	MYANMAR (ex Birmania)	REPUBLICA DEMOCRATICA SOCIALISTA DE SRI LANKA
ESTADO DE BAHREIN (Estado independiente)	NIGERIA	SAMOA AMERICANA (Territorio no autónomo de los EEUU)
ESTADO DE KUWAIT (Estado independiente)	NIUE	SAMOA OCCIDENTAL

ESTADO LIBRE ASOCIADO DE PUERTO RICO (Estado asociado a los EEUU)	PALAU	SAN VICENTE Y LAS GRANADINAS (Estado independiente)
EMIRATOS ARABES UNIDOS (Estado independiente)	PITCAIRN	SANTA ELENA
FEDERACION DE SAN CRISTOBAL (Islas Saint Kitts and Nevis: independientes)	POLINESIA FRANCESA (Territorio de Ultramar de Francia)	SANTA LUCIA
GRAN DUCADO DE LUXEMBURGO	PRINCIPADO DE LIECHTENSTEIN (Estado independiente)	SAN MARTIN
GROENLANDIA	PRINCIPADO DE MONACO	SERENISIMA REPUBLICA DE SAN MARINO (Estado independiente)
GUAM (Territorio no autónomo de los EEUU)	PRINCIPADO DEL VALLE DE ANDORRA	SULTANADO DE OMAN
ISLA DE ASCENSION	REINO DE SWAZILANDIA (Estado independiente)	TOKELAU
ISLAS AZORES	REINO DE TONGA (Estado independiente)	TRISTAN DA CUNHA (SH Saint Helena)
ISLAS CAIMAN (Territorio no autónomo del Reino Unido)	REINO HACHEMITA DE JORDANIA	TUVALU
ISLAS CHRISTMAS	REPUBLICA COOPERATIVA DE GUYANA (Estado independiente)	ZONA LIBRE DE OSTRA
ISLA DE COCOS O KEELING	REPUBLICA DE ALBANIA	HONG KONG
ISLA DE COOK (Territorio autónomo asociado a Nueva Zelanda)	REPUBLICA DE ANGOLA	
ISLA DE MAN (Territorio del Reino Unido)	REPUBLICA DE CABO VERDE (Estado independiente)	
ISLA DE NORFOLK	REPUBLICA DE CHIPRE	

*Nota:* Adaptado del S.R.I, (2015)

Adicionalmente, el Servicio de Rentas Internas S.R.I, (2015) señala que además del listado de paraísos fiscales, tendrán el mismo tratamientos a países que son considerados “Regímenes Fiscales Preferentes”, siempre y cuando cumplan con al menos dos condiciones mencionados a continuación:

(a) Que establezca, expresa o tácitamente, que la actividad económica de quien se acoja al régimen no deba desarrollarse sustancialmente dentro de la jurisdicción a la que este pertenece. Se incluye dentro de estos regímenes a los de las sociedades plataforma. Se exceptúan aquellos regímenes de incentivos a la inversión o al desarrollo económico cuando la legislación aplicable asegure la realidad económica de las inversiones y de las actividades realizadas bajo dichos regímenes dentro de la jurisdicción a la que correspondan.

(b) Que la tarifa efectiva de impuesto sobre la renta, o impuestos de naturaleza idéntica o análoga, cumpla para dicho régimen con los



critérios expuestos en el artículo 4 de la presente Resolución, o que dicha tarifa sea desconocida por el sujeto pasivo del Ecuador.

(c) Que contenga disposiciones que impidan la solicitud de información de la propiedad efectiva, registros contables o cuentas bancarias, o similares, o la entrega de esa información, total o parcialmente, a las administraciones tributarias de la propia jurisdicción o de otras jurisdicciones. En el caso de fideicomisos, la información referida anteriormente incluye al objeto del fideicomiso, la identidad y los porcentajes de participación directa o indirecta de constituyentes y beneficiarios, sea con referencia a las autoridades tributarias de la jurisdicción bajo cuyas leyes fue creado el fideicomiso o a las de la jurisdicción bajo cuyas leyes actúa el fideicomisario, de ser diferente.

(d) Que permita a las sociedades mantener derechos representativos de capital al portador o con titulares nominales o formales que no soportan de manera directa el riesgo económico de la propiedad. (p. 5)

Considerando las condiciones mencionadas en el párrafo anterior la Administración Tributaria hasta el periodo 2017 tiene establecido como “Regímenes Fiscales Preferentes” a los siguientes países por los siguientes motivos:

*Tabla 7*

#### Regímenes Fiscales Preferentes

<b>País</b>	<b>Motivo</b>
<b>Estonia</b>	Respecto de sus disposiciones normativas contenidas en su Ley de Impuesto a la Renta, que establece que el impuesto a la renta de sociedades se grava solamente para utilidades distribuidas; sobre las utilidades no distribuidas, la imposición es inferior a un sesenta por ciento (60%) a la que corresponde en el Ecuador sobre rentas de la misma naturaleza.
<b>Bulgaria</b>	Respecto de sus disposiciones normativas contenidas en el artículo 20 de la Ley de Impuesto a la Renta de Sociedades, que establece una tarifa de impuesto a la renta para sociedades del 10%, inferior a un sesenta por ciento (60%) a la que corresponde en el Ecuador sobre rentas de la misma naturaleza.
<b>Macedonia</b>	Respecto de sus disposiciones normativas contenidas en el artículo 28 de la Ley de Impuesto a las Utilidades, que establece una tarifa de impuesto a las utilidades del 10%, inferior a un sesenta por ciento (60%) a la que corresponde en el Ecuador sobre rentas de la misma naturaleza.

<b>País</b>	<b>Motivo</b>
<b>Irlanda</b>	Respecto de sus disposiciones normativas contenidas en la Sección 71 de su Ley de Finanzas de 1999, que establece un esquema de reducción de la tarifa de Impuesto a la Renta de Sociedades al 12.5%, inferior a un sesenta por ciento (60%) a la que corresponde en el Ecuador sobre rentas de la misma naturaleza.
<b>Estados Unidos de América</b>	El régimen aplicable a personas jurídicas constituidas bajo la forma de Compañías de Responsabilidad Limitada ( <i>Limited Liability Company – LLC</i> ), cuyos propietarios no sean residentes de los Estados Unidos de América y que no estén, ni éstas ni sus propietarios, sujetos a impuesto a la renta federal. En dicho régimen tampoco existe sujeción a impuesto a la renta estatal en los Estados de Delaware, Nevada, Wyoming y Florida.
<b>Montenegro</b>	respecto de sus disposiciones normativas contenidas en el artículo 28 de la Ley de Impuesto a las Utilidades de Sociedades, que establece una tarifa de impuesto a las utilidades del 9%, inferior a un sesenta por ciento (60%) a la que corresponde en el Ecuador sobre rentas de la misma naturaleza.
<b>Serbia</b>	respecto de sus disposiciones normativas contenidas en el artículo 39 de la Ley de Impuesto a las Utilidades de Sociedades, que establece una tarifa de impuesto a las utilidades de sociedades del 10%, inferior a un sesenta por ciento (60%) a la que corresponde en el Ecuador sobre rentas de la misma naturaleza.
<b>Países Bajos</b>	(i) El régimen fiscal aplicable a las sociedades de inversión, exentas o calificadas para una tarifa nula de impuesto a la renta. (ii) Regímenes objeto de decisiones fiscales anticipadas o <i>tax rulings</i> (iii) Regímenes de "cajón de innovación" o <i>innovation box</i>
<b>Reino Unido</b>	(i) Regímenes que permitan a las sociedades mantener derechos representativos de capital con titulares nominales o formales que no soportan el riesgo económico de la propiedad y de los que no se conozca quiénes son sus beneficiarios efectivos. (ii) Regímenes de "cajón de innovación" o <i>innovation box</i> .
<b>Nueva Zelanda</b>	Los regímenes fiscales aplicables a fideicomisos o <i>Trusts</i> .
<b>Costa Rica</b>	Los regímenes de sociedades privadas, creadas bajo sus leyes pero no inscritas ante la Administración Tributaria costarricense

*Nota:* Adaptado del S.R.I, (2015)

Es importante mencionar que el Servicio de Rentas Internas S.R.I, (2015) mediante resolución motivada y fundamentada podrá excluir del listado de paraísos fiscales, regímenes preferentes y jurisdicciones de menor imposición cuando:

“(a) Mantengan con el Ecuador un convenio para evitar la doble imposición vigente que contenga cláusula de intercambio de información, un acuerdo específico sobre intercambio de información, o que por aplicación de sus normas internas no puedan alegar secreto bancario, bursátil o de otro tipo ante el pedido de información del

Servicio de Rentas Internas. No obstante, si a pesar de cumplirse una o ambas de las condiciones mencionadas, no existe un intercambio efectivo de información, no perderán la calidad de paraíso fiscal, régimen fiscal preferente y régimen o jurisdicción de menor imposición y por tal razón estarán sujetos a todas las disposiciones establecidas al respecto en la normativa tributaria aplicable.

(b) Establezcan en su legislación interna modificaciones en el impuesto a la renta a fin de adecuarlo a los parámetros internacionales en esa materia, que le hagan perder la característica de paraísos fiscales o de regímenes fiscales preferenciales”. (p. 4)

Adicionalmente, la Ley de Régimen Tributario Interno, (2017) en el artículo innumerado posterior al artículo 4, establece que para fines tributarios se aplicara las siguientes condiciones aunque las jurisdicciones o regímenes fiscales preferentes no se encuentren dentro del listado de paraísos fiscales por parte de la Administración Tributaria, serán considerados cuando cumplan al menos dos condiciones mencionadas a continuación:

“(a). Tener una tasa efectiva de impuesto sobre la renta o impuestos de naturaleza idéntica o análoga inferior a un sesenta por ciento (60%) a la que corresponda en el Ecuador o que dicha tarifa sea desconocida.

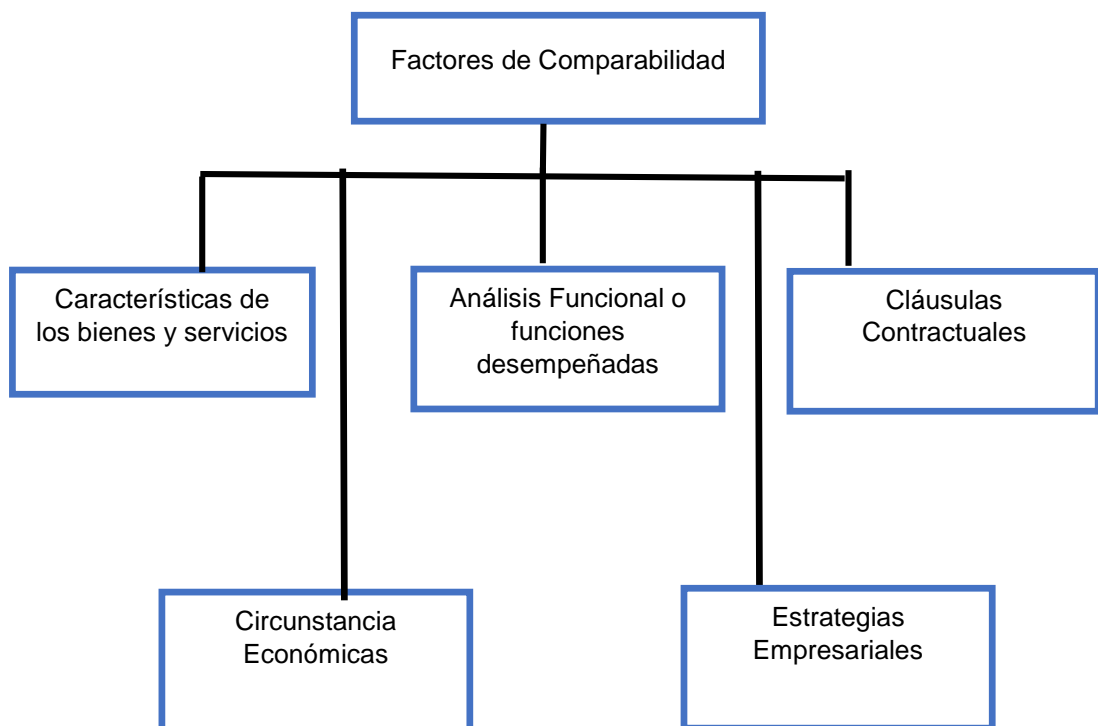
(b). Permitir que el ejercicio de actividades económicas, financieras, productivas o comerciales no se desarrolle sustancialmente dentro de la respectiva jurisdicción o régimen, con el fin de acogerse a beneficios tributarios propios de la jurisdicción o régimen.

(c). Ausencia de un efectivo intercambio de información conforme estándares internacionales de transparencia, tales como la disponibilidad y el acceso a información por parte de las autoridades competentes sobre la propiedad de las sociedades, incluyendo los propietarios legales y los beneficiarios efectivos, registros contables fiables e información de cuentas bancarias, así como la existencia de mecanismos que impliquen un intercambio efectivo de información”. (p. 2)

## Análisis de Comparabilidad.

Para efectos de la aplicación del Principio de Plena Competencia en los precios de transferencias la OCDE, (2010) establece que se deben analizar criterios comparables de empresas independientes en las transacciones comerciales efectuadas con sus partes relacionadas, por lo cual especifica que para estos criterios establecidos no deben efectuar diferencias significativas en la metodología analizada. El enfoque que determina las directrices de la OCDE en materia de precios de transferencias es que las empresas independientes sean consideradas y disponibles al compararla con el sujeto pasivo, en el caso de que dichas empresas independientes se reflejen diferencias en la situación de comparación que influyan de manera significativamente se procederá a realizar ajustes para mejorar su fiabilidad y estar en el Principio de Plena Competencia.

Por lo expuesto anteriormente, para efectuar un comparable real las directrices indican que se debe evaluar las características de las transacciones o de las empresas comparables, con el fin de ser necesario realizar ajustes para establecer la condición de plena competencia. Por ende las directrices de la OCDE, (2010) indican para determinar la comparabilidad de las operaciones se deben enfocar en los siguientes 5 factores:



*Figura 15. Factores de Comparabilidad. Adaptado de la OCDE, (2010).*

Adicionalmente, en la legislación tributaria del Ecuador, esto es la Ley de Régimen Tributario Interno, (2017) se encuentra tipificado en el artículo innumerado de la sección segunda establece que para efectos tributarios los criterios de comparabilidad serán factibles las operaciones cuando presenten diferencias de carácter económica significativa, que influyan en el precio o la valor de la contraprestación o el margen de utilidad, sin embargo si se presentan diferencias se podrá efectuar ajustes pertinentes acorde al método seleccionado para la aplicación del principio de plena competencia, por lo cual se efectúan los elementos siguientes:

#### **Las características de las operaciones.**

- “(a) En el caso de prestación de servicios, elementos tales como la naturaleza del servicio, y si el servicio involucra o no una experiencia o conocimiento técnico.
- (b) En el caso de uso, goce o enajenación de bienes tangibles, elementos tales como las características físicas, calidad y disponibilidad del bien;
- (c) En el caso de que se conceda la explotación o se transmita un bien intangible, la forma de la operación, tal como la concesión de una licencia o su venta; el tipo de activo, sea patente, marca, know-how, entre otros; la duración y el grado de protección y los beneficios previstos derivados de la utilización del activo en cuestión;
- (d) En caso de enajenación de acciones, el capital contable actualizado de la sociedad emisora, el patrimonio, el valor presente de las utilidades o flujos de efectivo proyectados o la cotización bursátil registrada en la última transacción cumplida con estas acciones.;
- (e) En caso de operaciones de financiamiento, el monto del préstamo, plazo, garantías, solvencia del deudor, tasa de interés

y la esencia económica de la operación antes que su forma”. (Ley de Régimen Tributario Interno, 2017, p. 26)

En relación al análisis de este elemento de comparabilidad se efectúa el comparable acorde a la actividad económica del sujeto pasivo, bienes tangibles o intangibles, prestación servicios, etcétera, de lo cual a manera de ejemplo se efectúa el comparable a una sociedad cuya actividad económica es la venta al por mayor de combustibles de Diesel y *Fuel oil*, por lo que se verifican productos comparables acorde a las especificaciones del producto mediante fuentes oficiales, por ejemplo *PLATTS MCGraw Hill Financiamiento*

### **Análisis de las funciones desempeñadas.**

En este elemento comparable la OCDE, (2010) se enfoca en analizar las funciones, activos utilizados y riesgos asumidos en las transacciones efectuadas, por lo cual las Administraciones Tributarias deberán identificar y comparar el diseño, la fabricación, el montaje, la investigación y el desarrollo, la prestación de servicios, las compras, la distribución, la comercialización, la publicidad, el transporte, la financiación y la gestión. De los cuales para efectuar el criterio del análisis funcional se deben considerar entre ellos los más importantes de las funciones realizadas, riesgos asumidos y activos utilizados:

Tabla 8  
*Funciones Realizadas*

Investigación y Desarrollo
Manufactura
Distribución
Compras
Ventas
Mercadeo y Publicidad
Control de Calidad
Operaciones Financieras

*Nota:* Adaptado de la OCDE, (2010)

Tabla 9  
*Activos Asumidos*

Terrenos
Edificios

Vehículos  
Muebles y Enseres  
Equipos de Computo  
*Nota:* Adaptado de la OCDE, (2010)

*Tabla 10*

**Riesgos Asumidos**

Riesgo de Mercado  
Riesgo de Propiedad,  
Planta y Equipo  
Riesgos de investigación  
y desarrollo  
Riesgos Financieros  
Riesgos Cambiarios  
Riesgos de Tasa de  
interés  
Riesgos de Crédito  
Riesgos de Inventarios

*Nota:* Adaptado de la OCDE, (2010)

**Cláusulas Contractuales.**

En el párrafo 1.52 de las Directrices de la OCDE, (2010) en referencia a las cláusulas contractuales indica de que “en las operaciones definen generalmente, de forma expresa o implícita, cómo se reparten las responsabilidades, riesgos y beneficios entre las partes. Las cláusulas de una operación se pueden encontrar, además de en el contrato escrito, en la correspondencia y en las comunicaciones entre las partes. Cuando no consten por escrito las condiciones contractuales entre las partes, habrá que deducirlas de su conducta y de los principios económicos que rigen normalmente las relaciones entre empresas independientes”. (p. 62).

**Circunstancias Económicas.**

En este elemento de comparabilidad la administración tributaria en la Ley de Régimen Tributario Interno, (2017) indicó que se analizan factores como ubicación geográfica, densidad del mercado del sujeto pasivo, competencia del mercado, posición y estructura competitiva frente a

compradores y vendedores, el tipo de bien o servicios sustitutos, el tipo de oferta y demanda y poder adquisitivo.

### **Estrategias Empresariales.**

En la legislación tributaria de la Ley de Régimen Tributario Interno, (2017) establece que las estrategias empresariales abarca en la introducción o establecer una posición a largo plazo en el mercado, así logrando aumentar su oferta y demanda tanto nacional e internacionalmente para tener una posición competitiva en el sector económico.

Por lo anterior expuesto, para dar cumplimiento al principio de plena competencia enunciado en las Directrices de la OCDE, (2010) y en concordancia con la Ley de Régimen Tributario Interno, (2017) en el artículo innumerado de la sección segunda correspondiente a los Precios de Transferencia se deberá evaluar acorde a los métodos de ajuste de Precios de Transferencia y los criterios de comparabilidad.

### **Método del Precio Comparable no Controlado.**

Las directrices determinadas por la OCDE, (2010) especifica que el método del Precio Comparable no Controlado compara el precio de venta de bienes o servicios transferidos en una operación controlada al precio de venta en una operación no controlada en circunstancias comparables. Si existen diferencias entre los precios, esto puede indicar que las condiciones de las relaciones comerciales y financieras de las empresas asociadas no están sobre la base del principio de libre competencia y que el precio de la operación no controlada debe ser el utilizado en el precio de la operación controlada. (p. 79)

Se entiende que una operación no controlada es comparable a una operación controlada para la determinación del método del Precio Comparable no Controlado, si una de las dos condiciones siguientes es satisfecha:

(a) Ninguna de las diferencias (si existen) entre las cantidades de los bienes y servicios que están siendo comparados afectan en forma significativa el precio en un mercado abierto. (b) Se pueden efectuar ajustes



razonablemente a los precios para eliminar los efectos importantes de esas diferencias.

### **Aplicabilidad.**

Este método compara el precio de un bien o servicio comercializado con una empresa relacionada o ubicada en una jurisdicción fiscal de menor imposición, es decir, en Paraíso Fiscal, con el precio al que ese mismo bien o servicio fue comercializado con un tercero independiente.

Este método sería aplicable en los siguientes dos casos:

- (a) En una operación entre Sociedad A y terceros independientes, que intercambiaran productos y/o servicios idénticos a los que brinda la Compañía a sus empresas relacionadas. (PCNC Interno).
- (b) En una operación entre dos empresas independientes, que comercializaran productos y/o servicios idénticos a los analizados para Sociedad A con sus empresas relacionadas (PCNC Externo).

La aplicación del Precio Comparable no Controlado interno es posible sólo cuando se lleva a cabo la misma operación con terceros independientes. Por lo expuesto, si la Sociedad A no presenta similares operaciones con terceros independientes, no se podrá estructurar idénticas condiciones a las operaciones analizadas, por lo tanto, no se puede aplicar este método a los productos y servicios analizados con empresas relacionadas.

De igual manera, el Precio Comparable no Controlado externo, puede ser aplicado sólo si se tiene información de terceros independientes que hayan realizado operaciones similares a las de Sociedad A con sus empresas relacionadas.

### **Método del Precio de Reventa.**

La OCDE, (2010) en sus directrices en materia de precios de transferencia señala este método en determinar el precio de mercado en la adquisición de un bien, o en la contraprestación de cualquier otra operación entre partes relacionadas, multiplicando el precio de reventa del bien o de la operación de que se trate, fijado con o entre partes independientes en

operaciones comparables, por el resultado de disminuir a la unidad, el porcentaje de utilidad bruta que hubiera sido pactado con o entre dichas partes independientes, en operaciones comparables. A tal efecto, el precio de mercado resultará de relacionar la utilidad bruta con las ventas netas. (p. 82)

Es decir, el Método del Precio de Reventa evalúa si el monto pactado en una operación controlada, cumple con el principio de *Arm's Length*, comparando el margen bruto obtenido en la operación analizada, con el margen bruto obtenido en operaciones comparables no controladas.

Este método se utiliza principalmente en el caso de distribuidores que revenden productos sin que le sean efectuadas modificaciones físicas y sin que les sea incorporado valor agregado. Su punto de partida es el precio al cual el producto adquirido de una empresa relacionada es revendido a una empresa independiente.

El margen bruto de mercado es entonces restado del precio y el resultado puede ser considerado, después de ajustar por los costos de la operación, como un precio de mercado de la propiedad originalmente transferida entre las partes relacionadas.

A los fines de la aplicación del presente método, se puede comparar el margen bruto obtenido por el revendedor en una operación controlada, con el margen bruto obtenido por el mismo revendedor en operaciones comparables con terceros independientes (Precio de Reventa Interno). Si no existen operaciones comparables para el mismo revendedor, también se puede considerar el margen bruto de utilidad obtenido por otros revendedores en operaciones comparables realizadas con terceros independientes (Precio de Reventa Externo).

Se considera que una operación no controlada es comparada a una operación controlada, cuando no existe ninguna diferencia entre las operaciones comparadas que afecten el porcentaje de utilidad bruta, o aun cuando existiendo dichas diferencias, estas puedan ser eliminadas mediante ajustes razonables. Por lo tanto, para determinar el margen bruto de reventa apropiado para determinada operación, el Método del Precio de Reventa requiere un alto grado de comparabilidad entre las funciones realizadas, los

riesgos incurridos y los términos contractuales, entre las operaciones controladas y las operaciones no controladas.

El Método del Precio de Reventa no es un método confiable cuando existen, entre otras, diferencias en:

- (a) Nivel de mercado
- (b) Funciones desarrolladas
- (c) Productos.

Ajustes razonables pueden realizarse para compensar la falta de comparabilidad entre operaciones controladas y no controladas por, entre otras, diferencias en:

- (a) Rotación de inventario;
- (b) Términos contractuales;
- (c) Costos de transporte; y
- (d) Otras diferencias cuantificables.

#### **Aplicabilidad.**

De acuerdo a lo mencionado anteriormente, el Método de Precio de Reventa entre partes independientes, se aplica generalmente a compañías distribuidoras o comercializadoras que adquieren sus productos de partes relacionadas, con el objetivo de evaluar el margen bruto obtenido en esas operaciones y compararlo con el obtenido en operaciones similares con partes no relacionadas.

#### **Método del Costo Adicionado.**

La OCDE, (2010) determina en este método de que consiste en determinar el precio de mercado en la venta de un bien, en la prestación de un servicio o en la contraprestación de cualquier otra operación entre partes relacionadas, multiplicando el costo de mercado del bien, servicio u operación de que se trate, por el resultado de sumar a la unidad el porcentaje de utilidad bruta que hubiera sido pactada con o entre partes independientes, en operaciones comparables. A tal efecto, el precio de mercado resultará de relacionar la utilidad bruta con el costo de ventas. Esto significa que el punto de partida del análisis bajo este método, es el costo “no controlado” incurrido

por el proveedor de los bienes, servicios, etc. para efectuar una operación con una empresa relacionada.

El precio de mercado se obtiene luego, sumando al costo el porcentaje de utilidad que se hubiera obtenido con una empresa no relacionada o entre empresas independientes en una operación similar, lo cual depende de factores tales como las funciones realizadas, los riesgos incurridos, los activos intangibles empleados y/o la complejidad del proceso de manufactura.

El método se utiliza principalmente para empresas manufactureras que venden productos semi-terminados a partes relacionadas, cuando servicios esenciales son prestados entre empresas relacionadas, o cuando empresas relacionadas realizan acuerdos de venta o compra de largo plazo.

El Método del Costo Adicionado requiere de un alto grado de comparabilidad de los productos manufacturados, funciones desarrolladas, riesgos asumidos, complejidad del proceso de manufactura, estructura de costos e intangibles, entre las operaciones controladas y no controladas. Por tanto, este método es más confiable cuando el mismo contribuyente realiza operaciones comparables tanto con empresas relacionadas como con empresas no relacionadas (Método de Costo Adicionado Interno). De no ser posible o no existir lo anterior, una comparación apropiada puede derivarse de las ventas efectuadas por otras empresas en operaciones no controladas (Método del Costo Adicionado Externo).

El Método del Costo Adicionado es poco confiable cuando existen diferencias significativas entre las operaciones controladas y no controladas en relación, entre otras con:

- (a) Intangibles
- (b) Estructura de costos
- (c) Grado de experiencia en el negocio
- (d) Eficiencia en la administración
- (e) Funciones desarrolladas
- (f) Productos

### **Aplicabilidad.**

Como se menciona en la descripción anterior, este método permite analizar el margen bruto que obtiene una empresa respecto de las ventas de productos o servicios a empresas relacionadas o empresas ubicadas en Paraíso Fiscal, para poder compararlo con el margen que obtiene por la venta de los mismos productos o servicios, a empresas no relacionadas. Este método será utilizado cuando la compañía genere ingresos por venta de bienes y servicios a empresas relacionadas, lo cual dichas ventas sean significativas.

### **Método de Distribución de Utilidades.**

La OCDE, (2010) señala el Método de Distribución de Utilidades (MDU) consiste en la asignación de las utilidades generadas por operaciones controladas, en proporción a las contribuciones relativas de cada participante en la generación de las utilidades conjuntas. Este método evalúa si la asignación entre los distintos participantes, de las utilidades operativas combinadas, cumple con el principio de *Arm's Length*, basándose en el valor relativo de las contribuciones de cada participante. Este método se aplica principalmente a operaciones muy interrelacionadas, que no pueden ser evaluadas por separado.

En el Método de Distribución de Utilidades, la utilidad de operación obtenida por partes relacionadas se atribuirá en la proporción que hubiera sido asignada con o entre partes independientes, conforme a lo siguiente:

- (a) La utilidad de operación global se determina mediante la suma de las utilidades de operación obtenidas por cada una de las partes relacionadas involucradas en la operación.
- (b) La utilidad de operación global se asigna a cada una de las partes relacionadas, considerando elementos tales como los activos, costos y gastos de cada una, respecto a las operaciones realizadas entre ellas, en la proporción en que hubiera sido distribuida con o entre partes independientes, en operaciones comparables. También entra al análisis las operaciones realizadas con o a través de una empresa ubicada en un Paraíso Fiscal. (OCDE, 2010)

### **Aplicabilidad.**

La aplicación del Método de Distribución de Utilidades requiere determinar los beneficios conjuntos de la sociedad con cada una de las empresas que realizaron similar operación. Sin embargo, cada una de estas empresas realiza operaciones con otras compañías, por lo que se deben aislar los beneficios generados en sus operaciones con la sociedad específicamente, lo que requeriría asignar porciones de sus gastos operativos y algunos ítems del balance a las operaciones analizadas. Es importante resaltar que este tipo de asignación puede ser arbitraria y, por lo tanto, llevar a resultados poco confiables.

Una vez aislado los beneficios conjuntos generados por las operaciones entre empresas relacionadas, se deben establecer criterios razonables para asignar los beneficios entre las partes, empleando criterios basados en las contribuciones relativas de los activos tangibles, de los gastos o costos. Por lo tanto, a pesar que se cuenta con la información contable necesaria para aplicar este método, el determinar los beneficios de *Arm's Lenght* implicaría el uso de criterios subjetivos para asignar los beneficios conjuntos.

### **Método de Márgenes Transaccionales de Utilidad Operacional.**

Las directrices establecidas por la OCDE, (2010) establece en este método de evaluar los montos cargados en operaciones controladas, comparando la utilidad de operación que se hubiera obtenido en operaciones comparables con partes no controladas, o entre partes independientes en operaciones comparables, en base a factores de rentabilidad que toman en cuenta variables tales como activos, ventas, costos, gastos o flujo de efectivo. A los fines de aplicación del presente método, se puede comparar el margen operativo obtenido por el contribuyente en operaciones controladas, con el que el mismo contribuyente obtiene en operaciones comparables con partes no relacionadas. Si dicha comparación no fuera posible, el margen operativo obtenido por terceros no relacionados en operaciones comparables, serviría como referencia confiable.

La confiabilidad de este método puede verse afectada por diferencias en las estructuras de costos, o diferencias en experiencia del negocio o eficiencia de la administración, entre otras. Sin embargo, para obtener resultados confiables, en el Método de Márgenes Transaccionales de Utilidad Operacional se requiere una menor comparabilidad funcional y una menor similitud entre los productos intercambiados, que bajo los métodos transaccionales tradicionales (Método del Precio Comparable no Controlado, Método del Precio de Reventa o Método del Costo Adicionado).

Los ajustes por diferencias que pueden ser requeridos bajo el Método de Márgenes Transaccionales de Utilidad Operacional, incluyen entre otros los referentes: (a) Clasificaciones contables, (b) condiciones de venta, (c) inventario, (d) riesgos monetarios, (e) mercados geográficos, (f) circunstancias de negocio.

### **Aplicabilidad.**

Este método es recomendable cuando son operaciones netamente identificadas y que calzan perfectamente en el enfoque de la metodología tradicional seleccionada, y es aplicable cuando existen diversas operaciones con relacionadas y que se pueden clasificar tanto en costos como en gastos.

Para evitar la doble exención a nivel mundial, es necesario que existan cambios radicales en la legislación fiscal internacional, ya que dichos cambios también ayudarán a que se minimicen las prácticas realizadas para erosionar artificialmente la base imponible por los resultados que obtuvieron en los ejercicios fiscales correspondientes. En el transcurso de la última década la OCDE desarrolló un proyecto para evitar la erosión de la base imponible, mediante mecanismos en las transacciones comerciales entre compañías alrededor de todo el mundo. Este proyecto consta de 15 acciones.

### **Acción 1: Abordar los retos de la economía digital para la imposición**

Acorde a las perspectivas de la OCDE, (2015) la economía digital está presente en innumerables aspectos de la economía mundial, e incide en sectores tan variados como la banca, el comercio minorista, el transporte, la educación, la publicidad, los medios de comunicación o la sanidad. Las

Tecnologías de la Información y las Comunicaciones (TIC) están transformando las modalidades de interacción social y de las relaciones personales, en tanto que la convergencia de las redes fijas, móviles y de radiodifusión, así como la creciente conexión de dispositivos y objetos hacen posible el Internet de las cosas.

Dentro del análisis de la acción 1 “Economía Digital” la OCDE, (2015) hace referencia el comercio electrónico ha sido definido por la OCDE como: “la compra o venta de bienes o servicios, conducidos a través de redes informáticas, por métodos diseñados específicamente con el propósito de recibir o realizar pedidos. Los productos o servicios están ordenados por esos métodos, pero el pago y la entrega final de los bienes o servicios no tienen que realizarse en línea. Una transacción de comercio electrónico puede ser entre empresas, hogares, individuos, gobiernos y otras organizaciones públicas o privadas. El comercio electrónico se puede utilizar para facilitar el pedido de bienes o servicios que luego se entregan a través de canales convencionales comercio electrónico indirecto o sin conexión o para ordenar y entregar bienes o servicios de forma completamente electrónica comercio electrónico directo o en línea”. (p. 57).

Adicionalmente dentro de la acción 1 la OCDE, (2015) identifica una amplia gama del comercio electrónico que pueden utilizar las empresas, de los cuales se mencionan a continuación:

**(a) Modelos de negocio a negocio.** - Corresponde a transacciones en las que un negocio vende productos o servicios a otro negocio. Esto puede incluir versiones en línea de transacciones tradicionales en las que un mayorista compra envíos de productos en línea, que luego vende a consumidores de tiendas minoristas. También puede incluir la provisión de bienes o servicios para apoyar a otras empresas, incluyendo, entre otros: (i) servicios de logística tales como transporte, almacenamiento y distribución; (ii) proveedores de servicios de aplicaciones que ofrecen implementación, hosting y administración de paquetes software de una instalación central; (iii) subcontratación de



funciones de apoyo para el comercio electrónico, tales como alojamiento web, seguridad y soluciones de atención al cliente.

**(b) Modelos de empresa a consumidor.** - Este modelo consiste en que una empresa vende productos o servicios a personas que actúan fuera del alcance de su profesión. Este modelo se divide en varias categorías, como por ejemplo; los vendedores en línea llamados *pureplay* sin tiendas físicas o presencia fuera de línea, empresas de *click-and-mortar* que complementaban negocios existentes orientados al consumidor con ventas en línea y fabricantes que usan negocios en línea para permitir a los clientes ordenarse y personalizarse directamente.

**(c) Servicios de pagos online.** - Un proveedor de servicios de pago actúa como intermediario (normalmente utilizando un software como servicio modelo) entre compradores y vendedores en línea, aceptando pagos de compradores a través de una variedad de métodos de pago, incluidos pagos con tarjeta de crédito o basados en bancos pagos como débito directo o transferencias bancarias en tiempo real, procesamiento de esos pagos, y depositar los fondos en la cuenta del vendedor. Los sistemas de pago electrónico ofrecen un número de beneficios para los usuarios, como (i) protección contra el fraude, ya que el vendedor y el comprador no intercambiar información sensible; (ii) entrega más rápida del pago en comparación con los Métodos de pago; y (iii) en muchos casos, la capacidad de realizar transacciones en múltiples monedas. Los proveedores de servicios de pago suelen cobrar una tarifa por cada transacción completada, que puede ser un cargo fijo o un porcentaje del valor de la transacción, aunque algunos los proveedores de servicios de pago también cobran tarifas mensuales o tarifas de instalación para ciertos servicios adicionales y a servicios.

**(d) Tienda de aplicaciones (*app stores*).** - Las *apps stores* corresponden principalmente a plataformas minoristas, a través de la cual el consumidor puede navegar, ver información sobre productos, comprar y finalmente descargar en caso de que sean compras de *softwares*.

La accesibilidad a las tiendas de aplicaciones varía, algunas tiendas de aplicaciones solo son utilizables por consumidores con un dispositivo particular. Estas tiendas pueden representar la única forma para los usuarios de ese dispositivo para obtener aplicaciones, o puede representar uno de varios medios posibles para los usuarios para obtener aplicaciones. Algunas tiendas de aplicaciones son accesibles para los consumidores de cualquier dispositivo usando un sistema operativo particular. Otros son utilizables por consumidores con contratos de servicio con un operador de red en particular. Finalmente, algunos otros son de libre acceso y no son depende del tipo de dispositivo, software propietario o proveedor de servicios.

**(e) Publicidad online.** - La publicidad online se trata de realizar marketing a través del internet, existen algunos tipos de publicidad online, como en la que el anunciante paga por desplegar anuncios vinculados con un contenido particular o en relación a las características del usuario, o también a través de motores de búsqueda en la que el anunciante paga por aparecer en los resultados de búsquedas en la nube realizadas por el usuario.

**(f) Informática en la nube.** - es la provisión de servicios de computación online estandarizados, configurables y a demanda, que puede incluir informática, almacenaje, software, y gestión de datos, utilizando recursos compartidos físicos y virtuales (incluyendo redes, servidores y aplicaciones). Debido a que el servicio es provisto online utilizando el hardware del proveedor, los usuarios pueden acceder al servicio utilizando varios tipos de dispositivos en cualquier lugar en el que estén situados, siempre que tengan una conexión a Internet adecuada.

**(g) Negocios de alta velocidad.** - se utiliza tecnología sofisticada, incluyendo algoritmos de computación complejos, para rastrear valores a alta velocidad y de esa forma permitir su compra y venta a una alta velocidad.

**(h) Plataformas participativas en red.** - es un intermediario que permite a los usuarios colaborar y contribuir al desarrollo, extensión, valuación, comentando y distribuyendo contenido creado por el usuario. Los contenidos pueden ser escritos, audio, visuales, y combinados. Las plataformas de distribución pueden ser *blogs*, *wikis*, la agregación basada en grupos y sitios de marcadores sociales, sitios de redes sociales, *podcasting* y mundos virtuales. (pag. 60)

#### **Acción 4: Limitar la Erosión de la Base por vía de deducciones de intereses y otros pagos financieros**

En la mayoría de los países, el gasto de interés forma parte de las deducciones de gastos para efectos de la base imponible para el cálculo del impuesto a la renta, sin embargo, cada país utiliza sus propios criterios para definir al costo al financiero y así mismo de establecer límites sobre la deducción del mismo. Esta acción es una guía para identificar las mejores prácticas para el diseño de las reglas para abordar la erosión de la base imponible. (OCDE, 2015)

El enfoque de la OCDE, (2015) es de implementar mejores prácticas aborda los riesgos planteados por cada uno de estos escenarios, aunque se pueden usar diferentes reglas para abordar diferentes tipos de riesgo. Para el propósito de considerar a qué entidades deben aplicarse estas reglas, las entidades han sido categorizados en tres tipos: entidades que son parte de un grupo multinacional; entidades que son parte de un grupo doméstico; y entidades independientes que no son parte de un grupo.

Se recomienda que, como mínimo, el enfoque de mejores prácticas en este informe aplicar a todas las entidades que son parte de un grupo multinacional. Los países también pueden aplicar el enfoque de mejores prácticas de manera más amplia para incluir entidades en un grupo doméstico y / o entidades independientes que no son parte de un grupo.

La OCDE, (2015) recomienda que una regla de proporción fija es que una entidad debería ser capaz de deducir los gastos por intereses hasta una proporción fija del EBITDA.

El cálculo del EBITDA debe basarse en valores que se determinan según las reglas fiscales del país que aplica la regla. El uso de cifras de impuestos para calcular el EBITDA de la entidad tiene una serie de ventajas. En primer paso de reconocimiento del EBITDA, la regla debe ser razonablemente fácil de aplicar y auditar. Posteriormente, usando números de impuestos reduce el riesgo de que una entidad con EBITDA negativo deba pagar impuestos como resultado de una denegación de interés. Finalmente, vincular las deducciones de intereses con las ganancias imponibles significa que es más difícil para un grupo aumentar el límite en las deducciones de intereses netos sin aumentando el nivel de ingresos gravables en un país. (OCDE, 2015)

#### **Acción 5: Combatir las prácticas fiscales perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia**

El objetivo principal para la emisión de esta acción por parte de la OCDE, (2015) es que se limite los incentivos fiscales a contribuyentes que no tienen una actividad real en los países en los que se les brindan dichos beneficios, así como ayudar a la mejora y a la transparencia de la información.

El criterio de la actividad sustancial en el marco de los regímenes. - El enfoque de este criterio se alinea a que permitirá al contribuyente acogerse a un régimen de Propiedad Intelectual únicamente cuando aquél haya incurrido en ciertos gastos asociados a actividades de investigación y desarrollo (I+D) que generen rentas procedentes de la explotación de Propiedad Intelectual.

La OCDE, (2015) realizó una revisión de los regímenes preferenciales, en base a la información pública existente. De la revisión realizada se dejaron los siguientes regímenes:

Tabla 11

## Regímenes Preferentes de Propiedad Intelectual

No.	País	Régimen
1	Bélgica	Reducción de la renta de patentes
2	China	Tipos de gravamen reducidos para nuevas empresas de alta tecnología
3	Colombia	Régimen Software
4	Francia	Tipo reducidos para ganancias de capital de largo plazo y para los beneficios de las concesiones de licencia de explotación de derechos de PI
5	Hungría	Régimen PI para los cánones y las ganancias de capital
6	Israel	Régimen de compañías preferencial
7	Italia	Régimen aplicable a las patentes
8	Luxemburgo	Exención parcial para la renta/ganancias obtenidas de ciertos derechos de PI
9	Países Bajos	Régimen aplicable a las innovaciones
10	Portugal	Exención parcial para la renta obtenida de cierta propiedad de intangibles
11	España	Exención parcial para la venta obtenida de determinados activos intangibles
12	España- País Vasco	Exención parcial para la venta obtenida de determinados activos intangibles
13	España- Navarra	Exención parcial para la venta obtenida de determinados activos intangibles
14	Suiza- Cantón de Nidwalden	Régimen para los productos de licencias
15	Turquía	Áreas de desarrollo tecnológico
16	Reino unido	Régimen aplicable a las patentes

*Nota:* Adaptado de la OCDE, (2015)

### **Acción 6: Impedir la utilización abusiva de convenios fiscales**

Esta acción fue emitida por la OCDE, (2015) para luchar contra el uso de manera abusiva de los convenios fiscales entre diversos países, los cuales en la mayoría de veces ayuda al contribuyente a pagar menos impuestos. Estas prácticas realizadas por parte de los contribuyentes afectan a la estabilidad tributaria de las naciones ya que se acogen a lagunas tributarias existentes por consecuencia del uso de estos tratados, es por eso motivo que en la normativa tributaria de diversos países se han incluidos artículos anti abusos de estos tratados, por ejemplo, en el Ecuador el límite máximo de uso de convenios de doble imposición es de 20 fracciones básicas.

Para poder impedir la utilización abusiva de convenios fiscales la OCDE, (2015) consideró dos escenarios diferentes:

- a) Casos en los que una persona trata de eludir las limitaciones previstas en el propio convenio. Una persona para acogerse a los

convenios de doble imposición debe ser residente del estado contratante, sin embargo, una persona no residente puede obtener diversos beneficios a través del uso de estos tratados.

Para evitar este abuso, la OCDE dentro de esta acción recomienda que la normativa fiscal de cada país debería seguir 3 fases:

(a.1) Introducir en los convenios una declaración clara y concisa de que los estados contratantes, a la hora de acogerse a un convenio, desean impedir la elusión fiscal y evitar la generación de oportunidades de abusos de convenios.

(a.2) Introducir en el Modelo OCDE una cláusula de limitación de beneficios inspirada en la que ya tiene Estados Unidos y algunos otros países. Dicha cláusula cubrirá un gran número de prácticas de *treaty shopping* teniendo en cuenta la naturaleza jurídica del residente de un Estado contratante, sus propietarios y sus actividades generales.

(a.3) El nuevo modelo de la OCDE deberá acoger una norma anti-abuso más general, que deberá contener los propósitos principales de las operaciones o acuerdos, misma que abarcará diversas formas de abuso de convenios.

b) Otros casos en los que una persona busca eludir requisitos previstas en el convenio.

A continuación, detallamos otras situaciones en las que podrían existir abusos de convenios.

(b.1) Fraccionamiento de contratos

(b.2) Arrendamiento de mano de obra

(b.3) Operaciones que pretenden eludir la calificación de dividendo

(b.4) Las operaciones de transferencia de dividendos

## **Capítulo 2: Metodología de la Investigación**

### **Tipo de Investigación**

En el presente trabajo el tipo de investigación es concluyente descriptiva en el cual consiste en proporcionar información más específica para seleccionar las características fundamentales del estudio y su descripción detallada. Según Bernal, (2010) indica que “La investigación descriptiva es el tipo de investigación que se convierte en la base de otros tipos de investigaciones, adicionalmente señala que la mayoría de los tipos de estudios tienen aspectos de carácter descriptivo”. (p. 113)

Se ha procedido a seleccionar este tipo de investigación descriptivo para conocer las principales recomendaciones del plan de Acciones BEPS en las empresas Multinacionales del Ecuador con el propósito de analizar la aplicación de estas acciones en las transacciones entre partes relacionadas, lo cual se detallará mediante la aplicación de ejercicios que demuestren la aplicación de las BEPS.

### **Fuentes de Información**

Para la obtención de información es muy importante en el proceso de un trabajo investigativo por lo que del tipo de información se da veracidad y confiabilidad a la investigación, de los cuales según Bernal, (2010) se clasifica en fuentes de información primera y secundaria:

“Fuentes primarias: son aquellas que se obtienen información directa, es decir donde se origina la información de primera mano o desde el lugar de los hechos, de los cuales son considerados las personas, organizaciones, acontecimientos, etcétera.

Fuentes secundarias: son aquellas que se obtienen información sobre el tema que se va a investigar, pero no son la fuente original, sino que solo referencia. Las principales fuentes secundarias son por libros, revistas, documentos y medios de información”. (p. 192)

Para el trabajo investigativo se ha recopilado información primaria y secundaria a través de entrevista a un experto tributario en fiscalidad internacional de la Administración Tributaria y de análisis de documentos del plan de acciones BEPS realizados por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico, con el fin de recopilar información más espontánea con el pronunciamiento y criterio de un experto en materia de fiscalidad internacional y legislación interna tributaria.

### **Enfoque de la Investigación**

El enfoque para una investigación puede ser: (a) cuantitativo, (b) cualitativo o (c) mixto, acorde a Baptista, Fernández, y Hernández, (2010) manifestaron que para el enfoque cualitativo se utiliza para la recolección y análisis de los datos con el objetivo de afinar las preguntas de investigación o revelar nuevas interrogantes en el proceso de la interpretación. La recolección de los datos se encuentra orientada a proveer un mayor entendimiento y experiencia de las personas. El investigador es el instrumento de recolección de datos, se auxilia de diversas técnicas que se desarrollan durante el estudio.

En el presente trabajo de investigación tiene un enfoque de investigación cualitativo por motivo de que se utilizaron las técnicas de entrevista profunda a un experto tributario de fiscalidad internacional de la Administración tributaria acerca su opinión sobre el plan de acciones BEPS y su hipotética implementación en el Ecuador a las empresas Multinacionales y análisis de documentos de los informes finales de las recomendaciones de plan de acciones BEPS para establecer equidad en varios aspectos tributarios y económicos con el objetivo de combatir la planificación fiscal agresiva por las empresas Multinacionales.

### **Herramientas de Investigación**

El tipo de herramienta de investigación utilizado en el presente trabajo es la herramienta cualitativa porque son técnicas no estructuradas que se aplican a un número de personas o sector, del cual profundiza y busca información específica y no generalizada. En base a lo descrito las



herramientas cualitativas que se utilizaran son la entrevista profunda como fuente primera y el análisis de documentos como fuente secundaria. De lo cual la entrevista profunda es una técnica de establecer el criterio y experiencia de una persona para el interés y de la investigación y es considerada una fuente de información, en este caso será tomado como el experto tributario de fiscalidad internacional de la Administración Tributaria. Se realizó un muestreo por saturación, es decir se tomó un entrevistado para conocer el criterio de lo que establece las BEPS en el Ecuador y el pronunciamiento de la administración tributaria, posteriormente se contrastó con una segunda entrevista, pero los resultados fueron los mismos que el primero por lo que el número de expertos óptimos para este estudio es uno. El análisis de documentos es una técnica basada en analizar información para una investigación de calidad, en este caso será considerado los documentos de informes finales del plan de acciones BEPS por la OCDE.

### **Entrevista Profunda**

De acuerdo a lo anteriormente expuesto, a continuación describimos las respuestas expuestas por un Funcionario Público del Servicio de Rentas Internas en materia de BEPS

#### **(a) ¿Cuál es su opinión respecto a una hipotética implementación de las directrices de las BEPS en el Ecuador?**

La implementación de estas medidas, en un contexto general, contribuye a la transparencia en el comercio internacional y su relación con la imposición fiscal en procura de mayor equidad y con énfasis en la atribución de los beneficios económicos a las jurisdicciones que aporten principalmente con las funciones claves y creen valor agregado, es decir que la sustancia económica predomine en las transacciones mercantiles y a partir de ello se establezca la facultad de gravar en una u otra jurisdicción la renta.

Bajo este enfoque, en el Ecuador resultaría alentador la adopción de estas medidas en tanto en cuanto estos postulados no se contrapongan con los objetivos que nuestra política fiscal en el plano económico

persigue, ya que podría, coyunturalmente, existir una asintonía en la puesta en práctica de medidas internacionales de vanguardia y las reglas que la política fiscal este disponiendo para atender necesidades latentes en nuestra economía, por ejemplo: el incentivo a nuevas inversiones extranjeras.

**(b) ¿El Servicio de Rentas Internas ha analizado sugerir o incorporar a la normativa tributaria local, las directrices de las BEPS? Si es así, ¿en cuántos años habría dicha convergencia a BEPS?**

El Ecuador ha tenido acercamientos importantes a los temas abordados en BEPS. No exclusivamente por la promulgación de estas medidas sino por la necesidad que se presenta con los cambios en el engranaje de los sistemas tributarios y las amenazas existentes de esquemas evasivos y elusivos en materia fiscal. Bajo esta perspectiva la convergencia es referencial, ya que en el avance de medidas locales o la adopción de BEPS, el objetivo común es afianzar la sujeción fiscal y la base imponible local; por lo que efectivamente el material BEPS es frecuentemente consultado para el análisis y descripción de riesgos o situaciones fiscales que se han evidenciado y podrían acontecer o estarse dando lugar en el Ecuador y se necesita normar con disposiciones internas su marco. Ahora bien, la decisión de implementar estas medidas depende a su vez de la identificación en el espectro económico del impacto de las operaciones principalmente ejecutadas por multinacionales y su contribución fiscal y en otros ámbitos económicos; por lo que del análisis de esos factores dependerá en sí la factibilidad de su adopción, es decir una decisión económica política para el Estado.

**(c) De acuerdo a su experiencia, ¿cree usted que mediante la aplicación de las BEPS haya una mejor equidad tributaria en la tributación de cada país donde se encuentren domiciliadas las empresas Multinacionales?**

En buena medida, los informes BEPS enfatizan primordialmente el empoderamiento de las funciones claves y agregadoras de valor como elementos para establecer la llave de distribución de una base

imponible; por lo que el concepto de domicilio de una multinacional, o integrante de una; se vuelve relativo; ya que en términos generales, donde se desarrollen esas actividades claves, se afincará una base imponible mayor.

**(d) De acuerdo al plan de acciones de las BEPS, ¿Cuál de todas las acciones considera que causaría mayor impacto en el Ecuador y por qué?**

A mi juicio, las acciones 8, 9 y 10; y la acción 15.

Las 3 primeras, por la referencia técnica del artículo 89 del RLRTI en materia de precios de transferencia, ya que Ecuador, a pesar de ser un país no adherido a la OCDE, considera a sus directrices como elemento técnico normativo, y estas tres acciones en concreto presentan profundos cambios en la metodología de evaluación del principio de plena competencia.

En su parte, la acción 15 es importante porque su enfoque implica DESARROLLAR UN INSTRUMENTO MULTILATERAL QUE MODIFIQUE LOS CONVENIOS BILATERALES, es decir un acuerdo que modifique los convenios para evitar la doble imposición que el Ecuador tiene en vigencia.

**(e) ¿Considera usted que, a través de las Resoluciones del Servicio de Rentas Internas respecto a la consideración de jurisdicciones de menor imposición, paraísos fiscales y regímenes fiscales preferentes, se ha podido avanzar de alguna manera indirecta en temas de BEPS?**

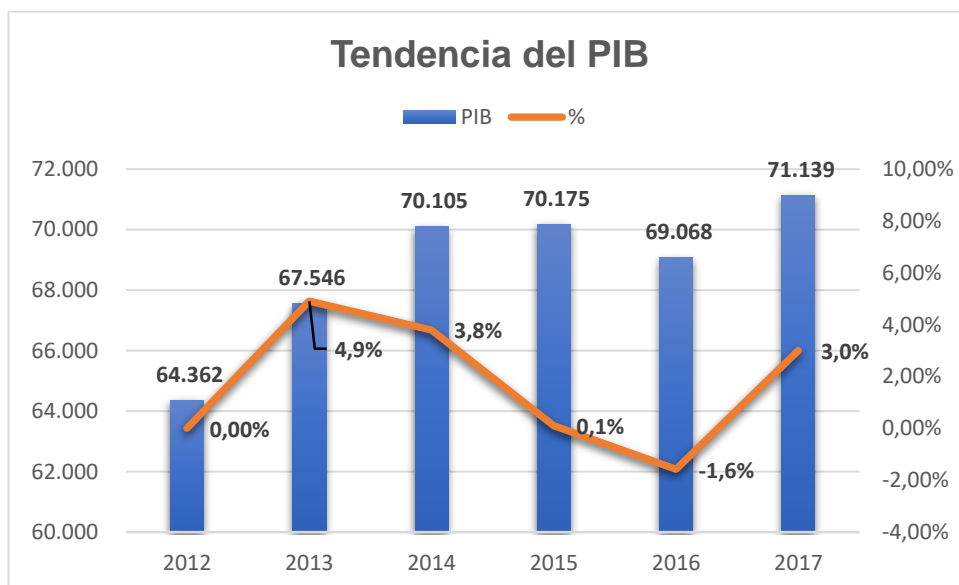
Efectivamente, nuestro país ha mostrado interés en buscar la viabilidad de dichas acciones en la legislación tributaria actual. Sin embargo, aún no existe un acercamiento formal u oficial a la implementación de dichas iniciativas, ya que se siguen analizando los efectos que causaría una reforma de dicha magnitud. Actualmente, no existen medidas puntuales que impliquen la inclusión de reportes o documentación adicionales, para el cumplimiento de precios de transferencia en línea con el Plan de Acción BEPS; sin embargo, otros actos normativos se han emitido

abordando temas puntuales que BEPS también ha enfocado, como el caso paraísos fiscales, jurisdicciones de menor imposición y regímenes fiscales preferentes.

## Definición del Perfil de Aplicación

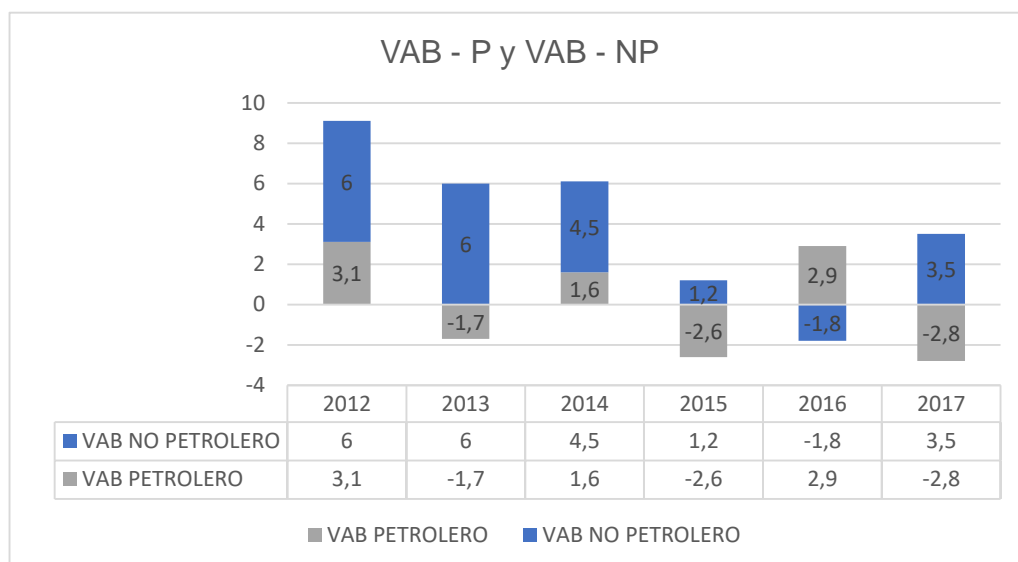
### Sector económico.

De acuerdo a los datos del Banco Central del Ecuador, el Ecuador durante el 2013 el Producto Interno Bruto (P.I.B) obtuvo un incremento del 4.39% en relación al 2012, adicionalmente se puede observar que el 2016 se obtuvo un decremento en el PIB del 1.60% en relación al año 2015, sin embargo, en el 2017 se recuperó el PIB, por lo que obtuvo un incremento del 3% en relación al del 2016, tal como se presenta a continuación:



*Figura 16.* Tendencia del Producto Interno Bruto (PIB) del periodo 2012 al 2017. Adaptado del Banco Central del Ecuador, (2017)

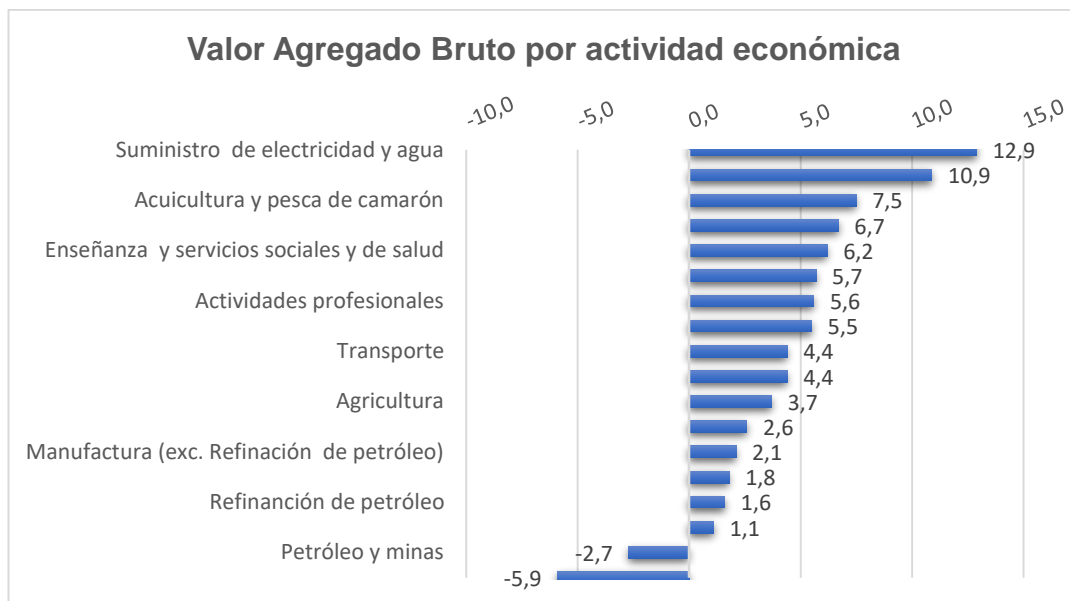
Es importante mencionar que el crecimiento del PIB incluye todos los bienes y servicios producidos en el país, por lo tanto, para poder determinar el crecimiento o decrecimiento de un sector se lo realiza a través del Valor Agregado Bruto (VAB). A continuación, presentamos el Valor Agregado Bruto Petrolero (VAB - P) y No Petrolero (VAB - NP) en el que se demuestra el crecimiento Petrolero y No Petrolero.



*Figura 17.* Tendencia del Valor Agregado Bruto Petrolero y No Petrolero. Adaptado del Banco Central del Ecuador, (2017)

Se puede apreciar en la figura anterior, que el sector No Petrolero se destaca presentando un mejor resultado en el 2017, ya que mostró un crecimiento en el VAB – NP del 3%, en relación al periodo 2016. Mientras que el sector Petrolero presenta un decrecimiento del 2.8%, en relación al periodo 2016. Adicionalmente podemos apreciar que durante los últimos 6 años el Valor Agregado Bruto No Petrolero es el que ha presentado una mejor evolución dentro de la economía nacional.

Adicionalmente, los sectores económicos de las industrias presentaron variaciones de mayor crecimiento y decrecimiento durante el periodo 2017 en relación al año 2016 en el Valor Agregado Bruto por tipo de actividad económica, tal como se muestra a continuación:

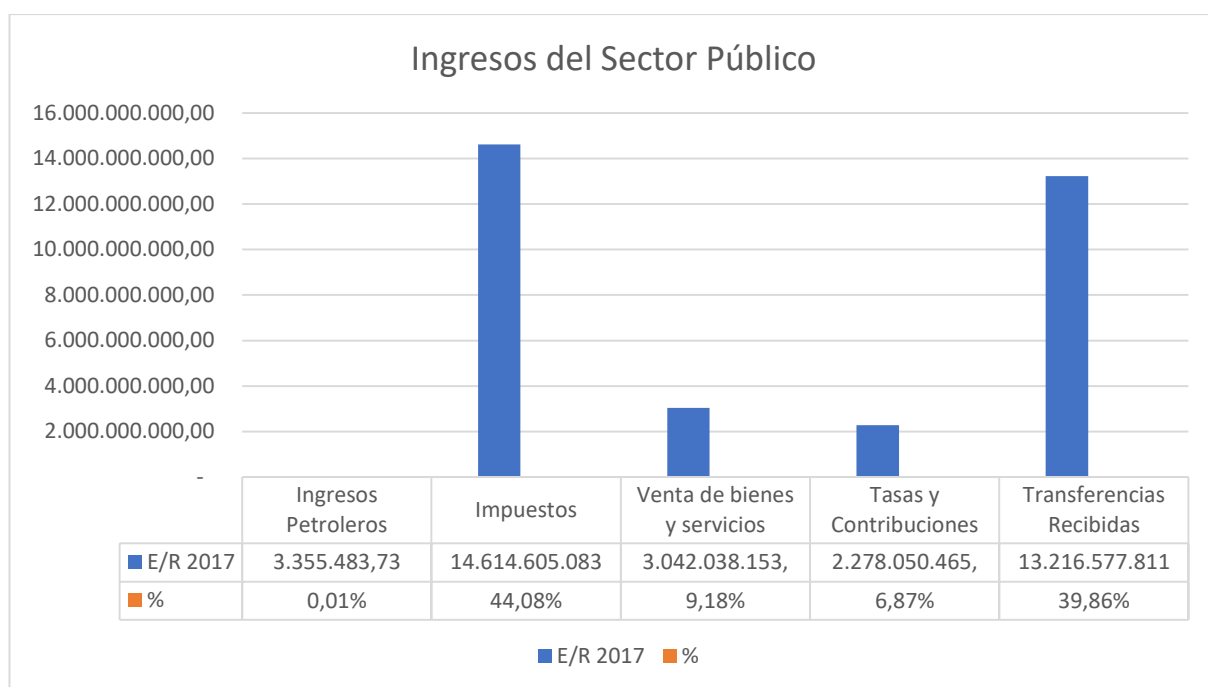


*Figura 18.* Actividades económicas que presentaron mayor crecimiento en el periodo 2017. Adaptado del Banco Central del Ecuador, (2017)

- a) Observamos que el sector de electricidad y agua tuvo un crecimiento importante del 12.9% en relación a los valores agregados brutos del 2016, principalmente por la entrada en funcionamiento de la hidroeléctrica Coca Codo Sinclair.
- b) Las actividades de servicios financieros registran un crecimiento anual del 10.9%, principalmente por el crecimiento de las operaciones activas del sector financiero privado y de la economía popular y solidaria, pasando de 22,979 millones en el 2016 a 27,385 millones en el 2017.
- c) La acuicultura y pesca del camarón presentaron un crecimiento del 7.5%, esto se debe al incremento de las exportaciones de camarón, principalmente por el crecimiento de la demanda del sector asiático y la mejora en los procesos productivos.

Por otra parte, como se ha observado en las figuras anteriores, el crecimiento del VAB en las actividades económicas ha demostrado un crecimiento en el PIB en el periodo 2017, por consiguiente, debido al crecimiento económico en las industrias y el PIB también se ve implicado en el Estado de Resultado del Sector Público por los Ingresos Petroleros y

No Petroleros más significativos, por lo cual se conforman inicialmente del Presupuesto General del Estado (PGE) Plurianual, que se muestran a continuación los ingresos del Estado :

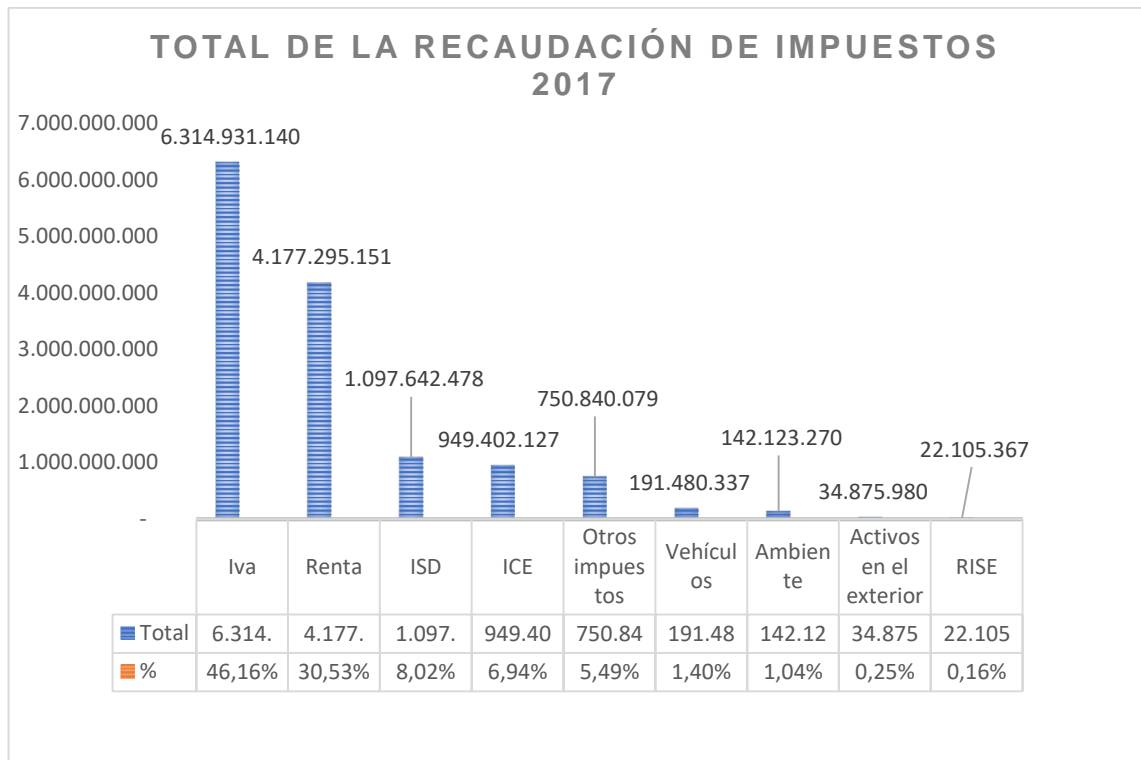


*Figura 19.* Ingresos del Estado en el periodo 2017. Adaptado del Ministerio de Economía y Finanzas, (2018)

Como se puede observar en la figura 19 el principal ingreso del Estado de Resultado del Estado, corresponde a los Impuestos representando el 44.08% del total de los Ingresos del Estado, adicionalmente el rubro de Transferencias recibidas es el segundo más significativo representando el 39.86%. Por ende, como se puede observar los impuestos es la mayor fuente de ingresos al país, por lo que tienen que llevar un sistema tributario eficiente y transparente para poder solventar las necesidades de la ciudadanía y los servicios que brinda el Estado.

### **Recaudación Impuestos.**

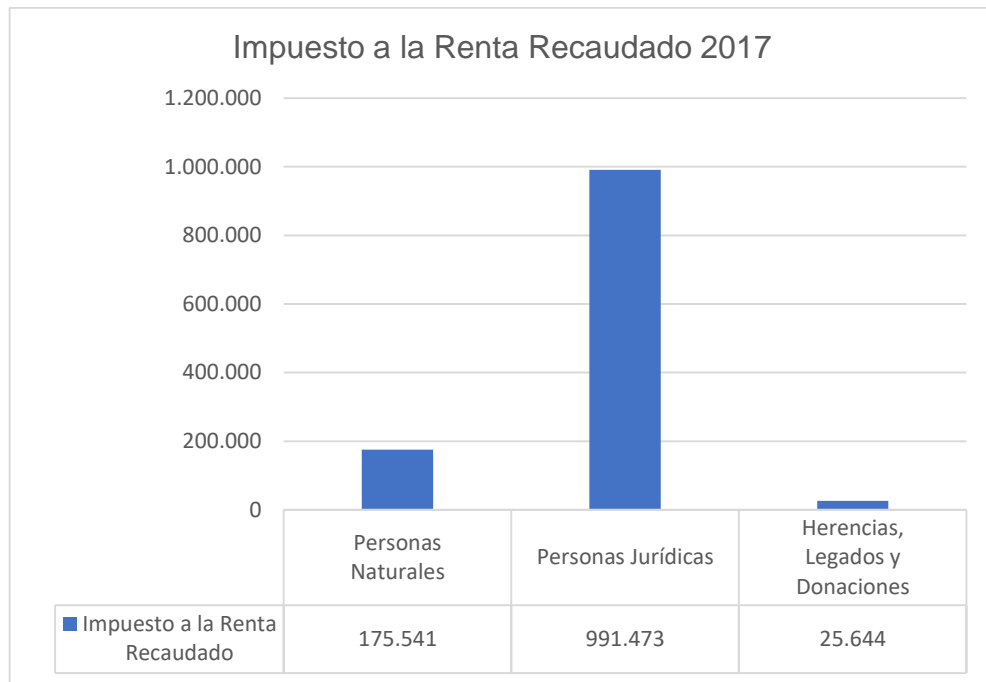
Como se pudo evidenciar que los impuestos son de gran importancia para el Estado y de mayor ingreso al PGE. A continuación, presentamos la recaudación de impuestos a nivel nacional por parte de la Administración Tributaria (Servicio de Rentas Internas) durante el año 2017, por tipo de impuestos.



*Figura 20.* Total de la Recaudación de Impuestos 2017 por la Administración Tributaria. Adaptado del Servicio de Rentas Internas, (2017)

Cómo podemos observar en la tabla precedente, el Impuesto al Valor Agregado (IVA) es el impuesto con mayor recaudación a nivel nacional, siendo el 46.16% mayor a la recaudación de impuesto a la renta 30.53%. Es importante mencionar que la recaudación de impuesto a la renta y de IVA, son los de mayor trascendencia en la economía nacional. Dado que el IVA es un impuesto indirecto, recae sobre el consumidor final por lo que tiene mayor peso en la recaudación, sin embargo, el Impuesto a la Renta es un impuesto directo, por lo que recae sobre su Base Imponible (Ingresos Gravados – Costos y Gastos Deducibles), a continuación, se presenta la recaudación efectiva por las declaraciones de impuesto a la renta del periodo fiscal 2017 por tipo de sujeto pasivo:





*Figura 21.* Recaudación del Impuesto a la Renta por las declaraciones del formulario 101, 102, 102 A y 108. Adaptado del Servicio de Rentas Internas, (2017)

Como se observa en la figura anterior, el impuesto a la renta declarado en el formulario 101 por las Personas Jurídicas es el de más recaudación por el motivo de que los sujetos pasivos de este grupo representan la mayor cantidad de Ingresos Gravados con respecto a los demás contribuyentes, representando el 83% del total recaudado de Impuesto a la Renta declarado en el formulario 101 por los contribuyentes Personas Jurídicas durante el ejercicio fiscal 2017, mientras que Personas Naturales mantiene un 15% de recaudación de Impuesto a la Renta declarado en el formulario 102 (obligados a llevar contabilidad y sucesiones indivisas) y 102 A (no obligados a llevar contabilidad) y el otro 2% corresponde a herencias, legados y donaciones correspondiente a la declaración del formulario 108.

Dentro del análisis de la recaudación por el Impuesto a Renta de los sujetos pasivos, se procedió a revisar los Ingresos Totales por la clase de contribuyente en el sector privado, de los cuales dentro de las bases del aplicativo *Saiku* del Servicio de Rentas Internas se observaron que el 43.85% del total de ingresos pertenecen a los sujetos pasivos de tipo de

contribuyente “Especial” pertenecientes a Grupos Económicos, y el 32.79% del total de ingresos son por los sujetos pasivos de tipo de contribuyente “Especial” no pertenecientes a Grupos Económicos.

Tabla 12

*Representación del Total de Ingresos por clase de sujetos pasivos*

AÑO FISCAL	PERTENECE GRUPO ECONOMICO	CONCEPTO	ESPECIAL	OTROS	%
			SECTOR PRIVADO (A)	SECTOR PRIVADO	C=(A/B)
				27.253.449,6	
2017	NO	TOTAL INGRESOS (699)	42.865.595.619	27	32,79
2017	NO	TOTAL IMPUESTO CAUSADO (839)	589.646.048	332.261.313	
				3.295.947,84	
2017	SI	TOTAL INGRESOS (699)	57.323.176.143	2	43,85
2017	SI	TOTAL IMPUESTO CAUSADO (839)	1.164.474.187	38.334.859	
<b>TOTAL INGRESOS (699) (B)</b>			130.738.169.231		
<b>TOTAL IMPUESTO CAUSADO (839)</b>			2.124.716.407		

*Nota:* Adaptado del Servicio de Rentas Internas, declaraciones del formulario 101, (2017)

**Grupos económicos.**

De los Grupos Económicos situados en el Ecuador, la Administración Tributaria al 2016 determinaron que están conformados por 215 Grupos Económicos, dentro de los cuales los 10 primeros dentro del ranking de grupos económicos considerados por el nivel de Activo, Patrimonio e Impuesto a la Renta, son los que se presentan a continuación:

Tabla 13

*Los 10 principales Grupos Económicos del Ecuador*

Ranking	Nombre Grupo Económico (*)	Impuesto a la renta	Total Activo	Total Patrimonio
1	BANCO PICHINCHA (DINERS CLUB, BANCO GENERAL RUMIÑAHUI, BANCO DE LOJA, AIG-METROPOLITANA, BANCO DE LOJA, INTERDIN)	46,453,063	14,484,491,091	2,600,901,836
2	SCHLUMBERGER DEL ECUADOR (CONSORCIO SHUSHUFINDI, SHAYA ECUADOR, PARDALISERVICES, SCHLUMBERGER SURENCO)	132,697,675	4,537,264,942	1,965,859,032

Ranking	Nombre Grupo Económico (*)	Impuesto a la renta	Total Activo	Total Patrimonio
3	ALMACENES JUAN ELJURI (BANCO DEL AUSTRO, AEKIA, NEOHYUNDAI, AYMESA, KIA MOTORS)	33,466,840	4,574,658,278	1,287,442,523
4	CORPORACIÓN FAVORITA (COMERCIAL KIWY, SUKASA, FLEXIPLAST, TVENTAS, POFASA, INVEDE, BEBEMUNDO, ECUASTOCK, ENERMAX, AGROPESA, MAXIPAN, IMPORPOINT, TRACKLINK)	56,372,039	2,245,263,540	1,690,495,107
5	OCP ECUADOR (ANDES PETROLEUM, CONSORCIO B-16, OPIC, SINOPEC SERVICE, PETROORIENTA, AMODAIMI OIL COMPANY, REPSOL)	26,589,872	3,748,524,108	1,455,009,626
6	PRODUBANCO (SERVIPAGOS, PROTRAMITES TRAMITES PROFESIONALES)	8,040,051	4,323,618,579	623,406,700
7	BANCO DE GUAYAQUIL (CORPORACIÓN MULTIBG, ARTES GRAFICAS SENEFELDER, PROMOQUIL, FIDEICOMISO MERCANTIL DE ADMINISTRACION GLM, FIDEICOMISO MERCANTIL DE ADMINISTRACION CLM- MMS, FIDEICOMISO MERCANTIL DE ADMINISTRACION MELM, BROTHER'S INVESTMENT LTD.)	11,074,268	4,190,315,733	670,290,095
8	CLARO (AMOVECUADOR, CONDominio EDIFICIO CENTRO DE NEGOCIOS ETECO PROMELSA)	67,805,357	1,968,246,750	555,168,611
9	INDUSTRIA PRONACA (NOVACERO, FADESA, SEAFMAN, INAEXPO, SWISSOTEL, TROPICALIMENTOS, VECONSA, ECUAIMCO, FERMAGRI)	22,820,119	1,522,985,734	844,532,260
10	HOLDINGDINE CORPORACIÓN INDUSTRIAL Y COMERCIAL (A.N.D.E.C., INMOSOLUCIÓN, HOTEL MARRIOTT, EMSAAIRPORT SERVICES CEM, EXPLOCEN)	4,592,071	2,124,866,096	1,692,825,808

*Nota:* Adaptado de las bases del Servicio de Rentas Internas, (2017)

De acuerdo a la evaluación realizada por el Servicio de Rentas Internas, los principales 10 principales Grupos Económicos en el país por nivel de ingresos son los que se presentan a continuación:



*Figura 22.* Grupos Económicos por nivel del Total Ingresos. Adaptado del Servicio de Rentas Internas, (2017)

Por consiguiente, dentro de análisis del impacto de los impuestos se observaron los tipos y clases de contribuyente que son significativos a nivel de recaudación efectiva, total de ingresos y presión fiscal son los contribuyente que pertenecen a la clase de Grupos Económicos tipo “Especial”, por lo tanto se procederá a seleccionar a los contribuyentes Multinacionales para el análisis de la implementación de las Acciones en la Erosión de la Base Imponible y Traslados de Beneficios (BEPS por sus siglas en ingles).

Acorde a los Grupos Económicos extraído de las bases de la Administración Tributaria |de su página web <http://www.sri.gob.ec/web/guest/estadisticas-sri> de los cuales están conformados por Personas Naturales, Personas Extranjeras, Sociedades Nacionales, Sociedades Extranjeras, Contribuyentes Especiales, Grandes Contribuyentes, Instituciones Financieras y Medios de Comunicación, tal como se muestra a continuación:

Ranking (1) Tamaño 2017	Ranking (1) Tamaño 2016	Variación Ranking Tamaño 2016 - 2017	NUEVO GE	Nombre Grupo Económico (*)	No. de Integrantes y Empresas Offshore relacionadas con el Grupo Económico publicados en PANAMÁ PAPERS (****)	Personas Naturales (a)	Personas Extranjeras (b)	Sociedades Nacionales (c)	Sociedades Extranjeras (d)	Contribuyentes Especiales	Grandes Contribuyentes	Instituciones Financieras (2)	Medios de Comunicación (3)	Total Integrantes e=a+b+c+d	Ranking Contribución I.R. 2016	Ranking Contribución I.R. 2015	Variación Ranking Contribución I.R. 15-16
1	1	0		BANCO PICHINCHA (DINERS CLUB, BANCO GENERAL RUMIÑAHUI, BANCO DE LOJA, AIG-METROPOLITANA, BANCO DE LOJA, INTERDIN)	0	2	1	107	15	15	5	4	0	125	83	78	-5
2	5	3		SCHLUMBERGER DEL ECUADOR (CONSORCIO SHUSHUFINDI, SHAYA ECUADOR, PARDALISERVICES, SCHLUMBERGER SURENCO)	0	0	0	17	39	11	5	0	0	56	11	7	-4
3	2	-1		ALMACENES JUAN ELJURI (BANCO DEL AUSTRO, AEKIA, NEOHYUNDAI, AYMESA, KIA MOTORS)	33	19	20	283	80	58	4	1	4	402	108	83	-25
				CORPORACIÓN FAVORITA (COMERCIAL KIWY, SUKASA, FLEXPLAST, TVENTAS,													

Figura 23. Grupos Económicos acorde a la Administración Tributaria. Tomado del Servicio de Rentas Internas, (2017)

Dentro de la revisión de los Grupos Económicos se procedió a seleccionar a los grupos que tengan incorporado una Sociedad Multinacional, por lo que se procedió a utilizar criterios de selección acorde a los Grupos Económicos que estén conformados y reportados a sus beneficiarios efectivos finales, personas extranjeras, sociedades extranjeras y gran contribuyente, de los cuales de los 215 Grupos Económicos acorde a los criterios de selección 23 Grupos Económicos están conformados con las características antes mencionadas, se detallan a continuación las Empresas Multinacionales:

Tabla 14

*Criterios de selección de Grupos Económicos.*

<b>Criterios de Selección</b>	<b>Aplica Si/No</b>	<b>Resultado</b>
Reporta a sus Beneficiarios Efectivos	Si	23 Grupos Económicos
Personas Extranjeras	Si	
Sociedades Extranjeras	Si	
Grandes Contribuyentes	Si	
Personas Naturales	No	
Sociedades Nacionales	No	
Contribuyentes Especiales	No	

*Nota:* Adaptado del Servicio de Rentas Internas, (2017)

Tabla 15

*Empresas Multinacionales seleccionadas por criterios*

Nombre del Grupo Económico	Identificación Integrante	Empresa Multinacional	Sector	SubSector	Total Ingresos (A)	% C=(A/B)
INDUSTRIA PRONACA (NOVACERO, FADESA, SEAFMAN, INAEXPO, SWISSOTEL, TROPICALIMENTOS, VECONSA, ECUAIMCO, FERMAGRI)	1790319857001	PROCESADORA DE ALIMENTOS C A PRONACA	AGRICULTURA, GANADERÍA, SILVICULTURA Y PESCA	CÁRNICOS	1.655.132.823,00	21,05%
N.I.R.S.A. (CORPREALSA, PROSORJA, COMPAÑÍA AGRÍCOLA GANADERA, REALVEG, CALADEMAR)	0990007020001	NEGOCIOS INDUSTRIALES REAL N.I.R.S.A. S.A.	AGRICULTURA, GANADERÍA, SILVICULTURA Y PESCA	PESCA	414.609.515,00	5,27%
TIENDAS INDUSTRIALES ASOCIADAS TIA (DINAMIATRADE, INNOHOLDINGS PTE LTD, CHENIN INVESTMENS, INNOVENT INVESTMENTS)	0990017514001	TIENDAS INDUSTRIALES ASOCIADAS TIA S.A.	COMERCIO DE BIENES AL POR MAYOR Y MENOR	COMERCIALIZACIÓN	633.138.562,00	8,05%
PETROBELL (AVIANCA, PACIFPETROL, GRANTMINING, SEOG OIL & GAS, EQUIPENINSULA, ANDIPETROLEOS)	1790727203001	AEROLINEAS GALAPAGOS S.A. AEROGAL	SERVICIOS	AEROLÍNEAS	208.189.158,00	2,65%
INTERAGUA (SADE CGTH, VEOLIA ECUADOR)	0992153563001	INTERNATIONAL WATER SERVICES (GUAYAQUIL) INTERAGUA C. LTDA.	SERVICIOS	SERVICIOS PÚBLICOS	150.256.490,00	1,91%

Nombre del Grupo Económico	Identificación Integrante	Empresa Multinacional	Sector	SubSector	Total Ingresos (A)	% C=(A/B)
LAN (LAN CARGO, LAN AIRLINES, AEROTRANSPORTES MAS DE CARGA, LAN PERÚ, ABSA, LÍNEA AÉREA CARGUERA DE COLOMBIA)	1791807154001	AEROLANE LINEAS AEREAS NACIONALES DEL ECUADOR S.A.	SERVICIOS	AEROLÍNEAS	345.387.869,00	4,39%
CLARO (AMOVECUADOR, CONDOMINIO EDIFICIO CENTRO DE NEGOCIOS ETECO PROMELSA)	1791251237001	CONSORCIO ECUATORIANO DE TELECOMUNICACIONES S.A. CONECEL	INFORMACIÓN Y COMUNICACIÓN	TELEFONÍA MÓVIL	1.447.099.070,00	18,41%
NESTLÉ (ECUAJUGOS, INDUSTRIAL SURINDU)	0990032246001	NESTLE ECUADOR S.A.	INDUSTRIAS MANUFACTURERAS	ALIMENTOS	665.063.153,00	8,46%
ITABSA INDUSTRIAS DEL TABACO ALIMENTOS Y BEBIDAS (PROESA, TANASA)	1790010945001	PROVEEDORA ECUATORIANA S.A. PROESA	COMERCIO DE BIENES AL POR MAYOR Y MENOR	DISTRIBUCIÓN	460.048.742,00	5,85%
CITIBANK N. A. SUCURSAL ECUADOR (CITIBANK, CORPIFEXSA, CITITRADING CASA DE VALORES, FIDEICOMISO MERCANTIL DE GARANTÍA CITIBANK)	1790033295001	CITIBANK N. A. SUCURSAL ECUADOR	SISTEMA FINANCIERO Y SEGUROS	SISTEMA FINANCIERO PRIVADO	59.012.300,00	0,75%
UNILEVER ANDINA ECUADOR (DOMA, MAVIBEL MAATSCHAPPIJ VOOR INTERNATIONALE, UNILEVER, MARGA)	1791321596001	UNILEVER ANDINA ECUADOR S.A.	INDUSTRIAS MANUFACTURERAS	CONSUMO MASIVO	287.158.426,00	3,65%
MEGA SANTAMARÍA (INMOBILIARIA INMOELMANA, FIDEICOMISO MERCANTIL VICENTINA)	1792060346001	MEGA SANTAMARIA S.A.	COMERCIO DE BIENES AL POR MAYOR Y MENOR	COMERCIALIZACIÓN	335.950.585,00	4,27%



Nombre del Grupo Económico	Identificación Integrante	Empresa Multinacional	Sector	SubSector	Total Ingresos (A)	% C=(A/B)
BAKER HUGHES INTERNATIONAL BRANCHES (BAKER HUGHES SERVICES, BAKER HUGHES, BAKER HUGHES SWITZERLAND, BAKER PETROLITE)	1791362217001	BAKER HUGHES SERVICES INTERNATIONAL LLC	RECURSOS NO RENOVABLES PETROLEO	SERVICIOS PETROLEROS	158.233.603,00	2,01%
YANBAL ECUADOR (PROPIEDADES E INMUEBLES DEL ECUADOR PEISA, ALOAGPARK, FIDEICOMISO YANBAL)	0990340234001	YANBAL ECUADOR S.A.	INDUSTRIAS MANUFACTURERAS	COSMÉTICOS	165.982.813,00	2,11%
ICESA (ENSAMBEC, DARMAN)	0990043027001	ICESA S.A.	COMERCIO DE BIENES AL POR MAYOR Y MENOR	COMERCIALIZACIÓN	185.478.153,00	2,36%
MEXICHEM ECUADOR (ETERNIT, TUBOSISTEMAS)	0990003769001	MEXICHEM ECUADOR S.A.	CONSTRUCCIÓN	PROVEEDORES DE LA CONSTRUCCIÓN	115.503.506,00	1,47%
KIMBERLY - CLARK ECUADOR (KIMBERLY CLARK WORLDWIDE, KIMBERLY CLARK COLOMBIA HOLDING, KIMBERLY CLARK DUTCH HOLDING, KIMBERLY CLARK INTERNATIONAL, KIMBERLY CLARK CORPORATION)	1791287118001	KIMBERLY - CLARK ECUADOR S.A.	INDUSTRIAS MANUFACTURERAS	CONSUMO MASIVO	125.923.329,00	1,60%
GRUPO TRANSBEL (L'BEL PARIS)	1791412540001	GRUPO TRANSBEL S.A.	INDUSTRIAS MANUFACTURERAS	COSMÉTICOS	111.313.302,00	1,42%
COLGATE PALMOLIVE DEL ECUADOR (COLGATE PALMOLIVE COMPANY)	1790337979001	COLGATE PALMOLIVE DEL ECUADOR SOCIEDAD ANONIMA INDUSTRIAL Y COMERCIAL	COMERCIO DE BIENES AL POR MAYOR Y MENOR	COMERCIALIZACIÓN	135.674.135,00	1,73%

Nombre del Grupo Económico	Identificación Integrante	Empresa Multinacional	Sector	SubSector	Total Ingresos (A)	% C=(A/B)
WEATHERFORD SOUTH AMERICA ( WEATHERFORD ECUADOR, PDDRILLING)	1790105709001	WEATHERFORD SOUTH AMERICA GMBH	RECURSOS NO RENOVABLES PETROLEO	SERVICIOS PETROLEROS	29.219.473,00	0,37%
IBM DEL ECUADOR (IBM TRADE INVESTMENT, IBM WORLD TRADE HOLDING)	1790011674001	IBM DEL ECUADOR C.A.	INFORMACIÓN Y COMUNICACIÓN	SOLUCIONES TECNOLÓGICAS	74.511.718,00	0,95%
JOHNSON & JOHNSON (JOHNSON JOHNSON INTERNATIONAL, DE PUY INC)	0990604169001	JOHNSON & JOHNSON DEL ECUADOR S.A.	COMERCIO DE BIENES AL POR MAYOR Y MENOR	COMERCIALIZACIÓN	67.026.713,00	0,85%
TRANSFERUNION ( YANG FINANCIAL SERVICES, ZINTZOA SERVICES, ZEN FINANCIAL SERVICES)	0991286403001	TRANSFERUNION S.A.	SERVICIOS	SERVICIOS DE TRANSPORTE, ENVIO DE CORRESPONDENCIA Y DINERO	32.393.399,00	0,41%
<b>TOTAL INGRESOS GRUPOS ECONOMICOS SELECCIONADOS (B)</b>					7.862.306.837,00	

*Nota:* Adaptado del Servicio de Rentas Internas, (2017)

A manera de ejemplo se detallará a las Empresas Multinacionales *PROCESADORA DE ALIMENTOS C A PRONACA.* y *CONSORCIO ECUATORIANO DE TELECOMUNICACIONES S.A. CONECEL* de los cuales son los más significativos; y su conformación de Beneficiarios efectivos de personas no residentes en el Ecuador y su verificación de participación accionaria extranjera en la página web de la Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros:

**Empresa Multinacional:** PROCESADORA DE ALIMENTOS C A PRONACA.

**Beneficiarios Efectivos no residentes en el Ecuador:**

Tabla 16

*Beneficiarios Efectivos de PRONACA*

IDENTIFICACIÓN	GRUPO RAÍZ		PAÍS
	DENOMINACIÓN	TIPO	
1704614633001	BAKKER HOFLAND CAROLINE	PERSONAS NATURALES	ESTADOS UNIDOS
26712331_132342024	GONZALEZ DE LA BARRA RODRIGO ANTONIO	PERSONAS NATURALES	CHILE
26712331_X2210878	KLEIN ANDRES JONATHAN	PERSONAS NATURALES	ISRAEL
26712331_X0531414	KLEIN MARTIN ALEJANDRO	PERSONAS NATURALES	ISRAEL
26712331_X08002073	KLEIN ROBERTO ISAAC	PERSONAS NATURALES	ISRAEL

*Nota:* Tomado del Servicio de Rentas Internas, (2017).

## Accionistas de PRONACA

Árbol Accionario de Personas

ÁRBOL ACCIONARIO DE PERSONAS

Puede usar click derecho sobre un registro del árbol accionario para ver más opciones.

N°	Identificación	Nombre	Nacionalidad	Tipo Inversión	Capital	Restricción
1	SE-Q-00004504	GRAYSON GLOBAL LIMITED	NUEVA ZELANDIA	EXT. DIRECTA	29,481,000.0000	N
2	SE-Q-00005852	INDUSTRIA PECUARIA ANDINA HOLDING S.L.	ESPAÑA	EXT. DIRECTA	183,322,300.0000	N
3	SE-Q-00003188	KEYPOINT INVESTMENTS LIMITED COMPANY LLC	ESTADOS UNIDOS DE AMERICA	EXT. DIRECTA	119,118,400.0000	N
4	SE-Q-00003279	POSTEN LIMITED,LLC	ESTADOS UNIDOS DE AMERICA	EXT. DIRECTA	7,139,600.0000	N
5	SE-Q-00005853	PROTEINAS Y GRANOS ANDINOS HOLDING S.L.	ESPAÑA	EXT. DIRECTA	1,509,300.0000	N
6	SE-Q-00006023	TINA WIM, LLC	ESTADOS UNIDOS DE AMERICA	EXT. DIRECTA	558,800.0000	N
7	1792320194001	HOLDING DE EMPRESAS ECUATORIANAS HOLDECUADOR S.A.	ECUADOR	NACIONAL	23,677,800.0000	N
8	1704925856	BAKKER VILLACRECES CHRISTIAN JAN	ECUADOR	NACIONAL	237,200.0000	N
9	1704925864	BAKKER VILLACRECES JOHN WILLIAM	ECUADOR	NACIONAL	1,600,200.0000	N

Figura 24. Accionista de PRONACA. Adaptado de la Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros, (2018)

**Empresa Multinacional:** CONSORCIO ECUATORIANO DE TELECOMUNICACIONES S.A. CONECEL.

**Beneficiarios Efectivos no residentes en el Ecuador:**

Tabla 17

*Beneficiario Efectivo de CONECEL*

IDENTIFICACIÓN	GRUPO RAÍZ DENOMINACIÓN	TIPO	PAÍS
26766330_AMO000925Q31	AMERICA MOVIL SAB DE CV	SOCIEDAD EXTRANJERA	MEXICO

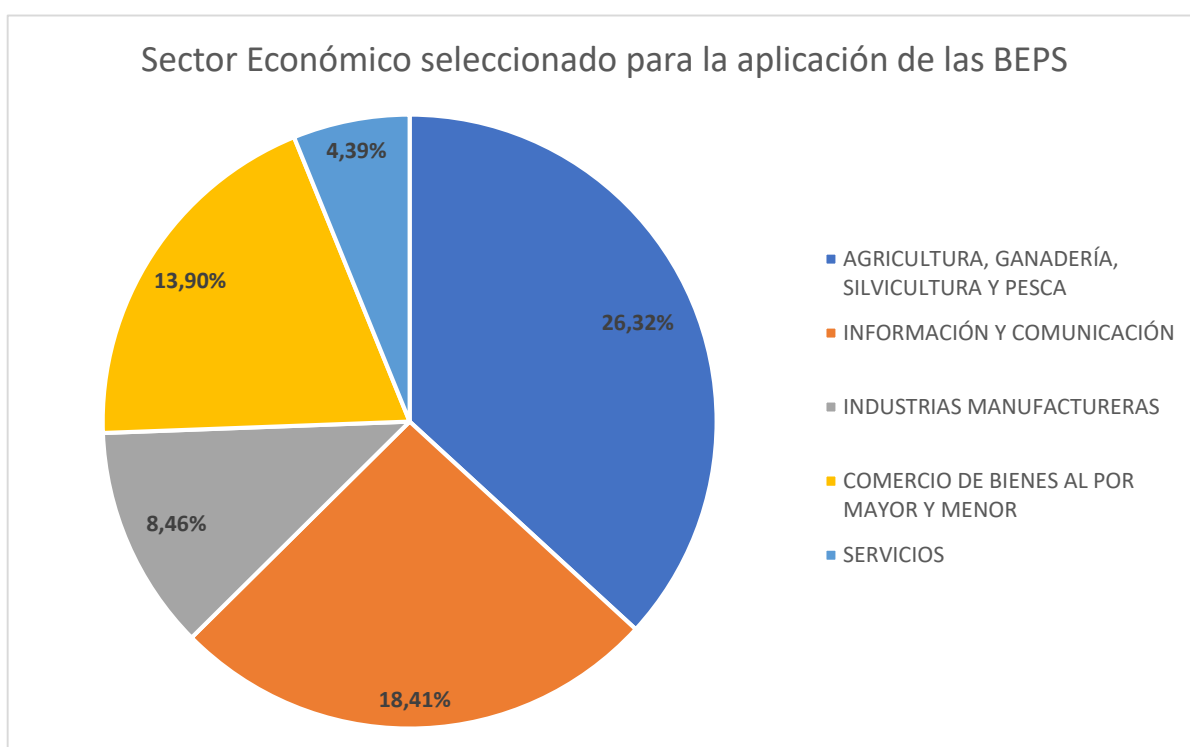
Nota: Tomado del Servicio de Rentas Internas, (2017)

## Accionistas de CONECEL

N°	Identificación	Nombre	Nacionalidad	Tipo Inversión	Capital	Restricción
1	SE-G-00000571	AMOV IV, S.A. DE C.V.	MEXICO	EXT. DIRECTA	0.0400	N
2	SE-G-00000569	AMX ECUADOR, S.A. DE C.V.	MEXICO	EXT. RESIDENTE	11,999,999,9600	N

Figura 25. Accionistas de CONECEL. Adaptado de la Superintendencia de Compañía, Valores y Seguros. (2018)

Es importante mencionar que los valores de los Grupos Económicos mencionados en la tabla anterior son de conocimiento público, sin embargo, en relación a lo determinado a las Empresas Multinacionales para el análisis seleccionado para la aplicación de las Acciones de las BEPS se tomara como referencia el sector económico de las 6 Empresas Multinacionales por el porcentaje significativo del total de los ingresos que se presentan a continuación:



*Figura 26.* Sector Económico de las Empresas Multinacionales para aplicación de las BEPS. Adaptado del Servicio de Rentas Internas, (2017)

Dentro de la selección de los sectores económicos de los Grupos Económicos se encuentran con mayor peso en relación al total de ingresos, de los cuales están conformados por: (a) Agricultura, Ganadería, Silvicultura y Pesca con el 26.32%, (b) Información y Comunicación con el 18.41%, (c) Industrias Manufactureras con el 8.46%, (d) Comercio de bienes al por mayor y menor con el 13.90%, y (e) Servicios con el 4.39%, en relación al total de ingresos.

### **Lógica**

Para el desarrollo de la investigación se usó el método deductivo, este método es aplicado a través de la verificación de los posibles eventos a analizar por la aplicación de las BEPS en el Ecuador, para esto se probará la hipótesis planteada inicialmente. La aplicación de este método en el presente trabajo de investigación, será mediante la aplicación de ejercicios que demuestren el impacto fiscal por la aplicación de las BEPS en el Ecuador.

Según Carvajal, (2014) se entiende por deducción toda la conclusión a la que lleguemos después de un razonamiento. Por lo que, para llegar a la conclusión de nuestra hipótesis, realizaremos una serie de planteamientos de casos prácticos basados en transacciones que se puedan dar en empresas multinacionales del Ecuador.

Según Bernal, (2010) el método deductivo consiste en tomar conclusiones generales, para obtener explicaciones particulares. El método se inicia con el análisis de los postulados, teoremas, leyes, principios, etc., de aplicación universal y de comprobada validez, para aplicarlos a soluciones o hechos particulares.

### Capítulo 3: Análisis De La Implementación de las Acciones BEPS en las Empresas Multinacionales de los Sectores Económicos

#### Acción 1: Abordar los retos de la economía digital para la imposición

El informe final de la OCDE, (2015) señala que el modelo de negocio en el que opera la economía digital podría generar riesgos de prácticas elusivas en el ámbito fiscal. Dichos riesgos de prácticas elusivas fueron plenamente identificados y se pudieron establecer recomendaciones en torno a los principales objetivos de la acción 1 de las BEPS, los cuales corresponden a las siguientes:

- a) Modificación de la lista de excepciones de establecimientos permanentes (EP), con el fin de que exista un parámetro alineado al enfoque general de la normativa para cada una de las distintas excepciones. Se estableció un nuevo criterio anti fragmentación de las operaciones entre entidades de un grupo. Por ejemplo, cuando una entidad adquiere un activo tangible o intangible a través de una página web situada en una “Jurisdicción X” y el “Activo Tangible o Intangible” se almacena o se desarrolla en una “Jurisdicción Y”, el Establecimiento Permanente sería en la “Jurisdicción Y”

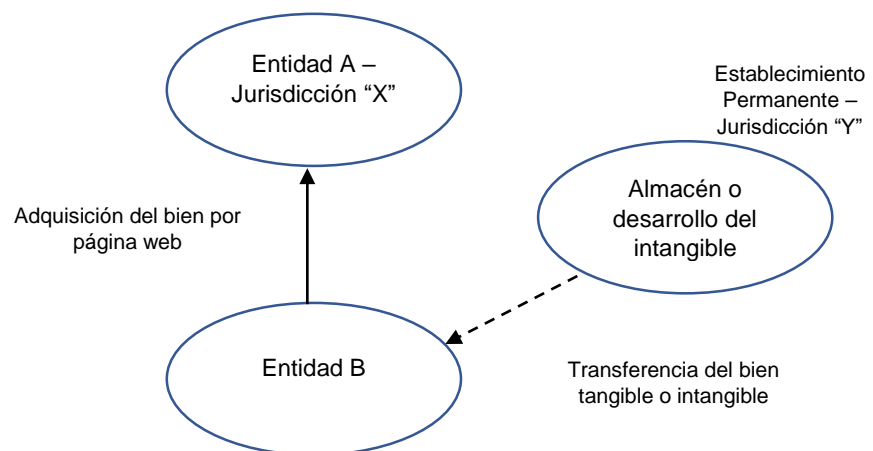


Figura 27. Recomendaciones para Establecimiento Permanente. Adaptado de OCDE, (2015)

- b) Modificación de la definición de Establecimiento Permanente para poder combatir con las situaciones en que los contribuyentes utilicen mecanismos o estructuren operaciones artificiosas en especial al momento de ejecutar transacciones con sus partes relacionadas.
- c) Las directrices sobre precios de transferencia fueron revisadas y se establecieron que la propiedad jurídica de un intangible en una “Jurisdicción X”, no necesariamente genera el derecho a recibir los beneficios generados por la explotación de dicho bien intangible, ya que dichos beneficios deben pertenecer a las entidades que desarrollen, monitoreen y controlen las operaciones del mismo, es decir las entidades que aporten la mayor parte de la funcionalidad del bien intangible.
- d) Se revisaron las recomendaciones respectivas a las Compañías Foráneas Controladas (CFC) en los que se trataron las definiciones de las rentas de CFC en los que se especifica que las rentas obtenidas a través de mecanismos dentro de la economía digital deberán quedar sujetas a gravamen en la jurisdicción en la que se localice la matriz.

La economía digital también plantea retos relacionados a la recaudación del Impuesto al Valor Agregado (IVA) en todas las jurisdicciones fiscales, el particular caso al que se enfoca esta acción es al momento de compañías ejecutan compras de activos intangibles a otras jurisdicciones domiciliadas en el extranjero. Se analizó y se pudieron tomar diversas situaciones como respuestas a estos problemas, adicionalmente se analizaron los posibles impactos económicos de estas medidas y se pudo llegar a las conclusiones que detallamos a continuación.

- a) Como lo mencionamos anteriormente, se establecieron modificaciones a las excepciones de EP, para que solo aquellas actividades que tengan características de desarrollo, preparación, ejecución entre otras, resulten aplicables, las mismas que se adaptaron de acuerdo a lo establecido en la acción 7 (Impedir la exclusión fraudulenta del estatus de establecimiento permanente).



b) BEPS sugiere seguir las directrices internacionales sobre IVA de la OCDE, como respuesta a las transacciones transfronterizas entre un vendedor y comprador.

Entre las características principales de estas directrices tenemos lo siguiente:

b.1) Neutralidad del IVA; relacionada con principios de neutralidad, los cuales mencionamos a continuación:

b.1.1) Impacto en la carga económica del IVA

b.1.2) Niveles similares de gravamen entre contribuyentes que realicen actividades similares,

b.1.3) No afectación a la toma de decisiones, es decir que las cargas de IVA no sean variables preponderantes al momento de la toma de decisiones corporativas.

b.1.4) Neutralidad y comercio internacional, el cual menciona que los sujetos pasivos no establecidos en una jurisdicción no deben estar en condiciones desfavorables respecto de los sujetos establecidos en dicha jurisdicción.

b.2) Determinación del lugar de imposición. - Este principio menciona que tanto el suministro de bienes o servicios deben tributar en el lugar de destino, sin embargo, en relación al suministro de bienes o servicios transfronterizos deberían tributarse en el lugar donde se produzca su consumo final. (OCDE, 2015)

### **Establecimiento permanente.**

Como mencionamos anteriormente el proyecto BEPS modificó los conceptos a los establecimientos permanentes, así como las excepciones a (EP)

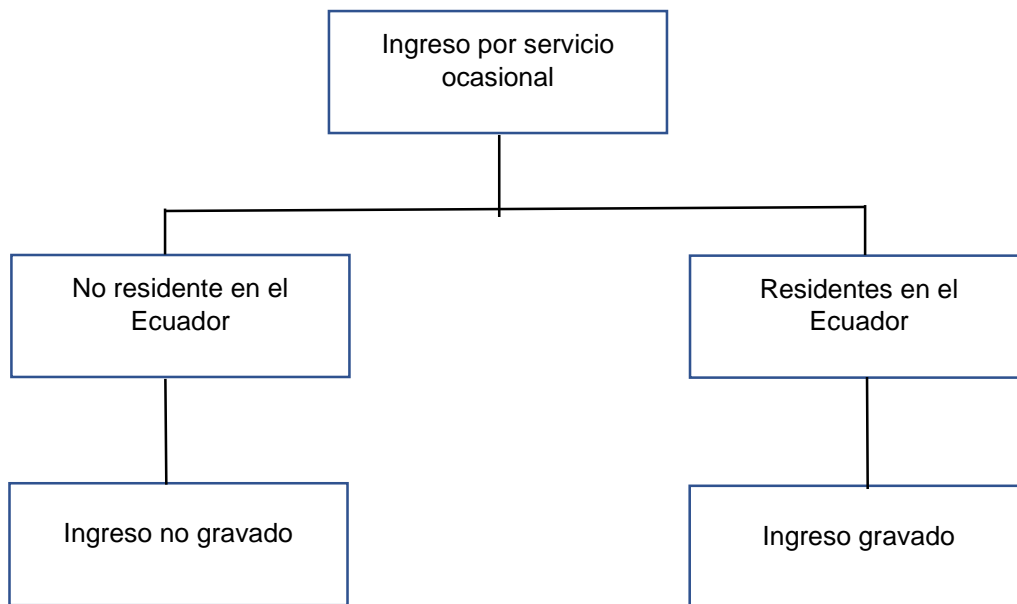
### **Exclusión fraudulenta del estatus de EP mediante la articulación de contratos de comisión y estrategias análogas.**

Este tipo de contratos se generan principalmente cuando una persona en una “Jurisdicción X” vende productos tangibles o intangibles en su propio nombre, a cuenta de una empresa extranjera la cual posee la verdadera propiedad de los productos. Como beneficio de estos contratos, una empresa extranjera puede comercializar productos en una jurisdicción sin contar con un establecimiento permanente al que se le puedan imputar dichos beneficios fiscales, no tributando dichos beneficios como consecuencia de no contar con un establecimiento permanente.

Debido a que la persona tan solo comisiona por esta transacción y no es propietario de los productos vendidos, éste no podrá ser sometido a imposición de renta por la venta de los productos vendidos, tan solo tributando la comisión por la negociación. Por lo general, cuando una empresa mantiene este tipo de contratos de comisiones, no posee un establecimiento permanente en el lugar donde se efectúa la transacción en particular.

Por lo tanto, cuando una empresa extranjera maneja este tipo de negociaciones con comisionistas en una “Jurisdicción X”, se la deberá tratar como una empresa con establecimiento permanente en la jurisdicción donde ese efectúa las transacciones.

En consideración para efectos tributarios en la Legislación Tributaria aplicable en el Ecuador, el numeral 1 del artículo 8 de la Ley de Régimen Tributario Interno, (2017) en concordancia con el mismo art. Ibídem del Reglamento para Aplicación Ley de Régimen Tributario Interno, (2017) señala que los ingresos que no son considerados de fuente ecuatoriana, son aquellos originados por servicios ocasionales en el país por personas naturales no residentes en el Ecuador cuando su ingreso sea pagado por una sociedad domiciliada en el exterior siempre y cuando no estén constituidas, domiciliadas o con establecimientos permanentes en el Ecuador.



*Figura 28.* Ingresos por servicio ocasional a personas naturales no residentes en el Ecuador. Adaptado de la Ley de Régimen Tributario Interno, (2017)

Es importante mencionar que la legislación nacional para efectos tributarios establece que para no ser considerado una persona natural residente en el Ecuador no debe permanecer por más de 183 días en el territorio ecuatoriano, tal como se encuentra tipificado en el Art.4.1 de la Ley de Régimen Tributario Interno, (2017) en concordancia con el numeral 1 del Art.7 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno

Por lo anterior expuesto, se analiza que solo en ese caso las rentas obtenidas por esa categoría de servicios ocasionales no deben someterse a imposición en el Ecuador, por ende, no son considerados como establecimientos permanentes. En el Plan de la Acción BEPS 1, establece una recomendación en la modificación en la definición de Establecimiento Permanente por el motivo de que sectores económicos digitales como vendedores en línea pueden mantener bodegas de distribución de sus bienes por motivos de ahorro de costos de transportes, etcétera, lo cual deben ser considerados como establecimientos permanentes, actualmente la legislación nacional en el artículo 9 del Reglamento para Aplicación Ley de Régimen Tributario Interno, (2017) define cuales corresponden y cuales

no como Establecimientos Permanentes, los cuales se detallan a continuación:

Tabla 18

*Establecimientos Permanentes*

<b>Considerados como EP</b>	<b>No son considerados como EP</b>
Cualquier centro de dirección de la actividad;	La utilización de instalaciones con el único fin de exponer bienes o mercaderías pertenecientes a la sociedad
Cualquier sucursal, agencia u oficina que actúe a nombre y por cuenta de una empresa	
Fábricas, talleres, bienes inmuebles u otras instalaciones análogas	El mantenimiento de un lugar con el único fin de recoger y suministrar información para la empresa
Minas, yacimientos minerales, canteras, bosques, factorías y otros centros de explotación	
Cualquier obra material inmueble, construcción o montaje; si su duración excede de 6 meses	El desarrollar actividades por medio de un corredor; comisionista general, agente, representante, distribuidor o cualquier otro mediador que goce de un estatuto independiente, siempre que estas personas actúen dentro del marco ordinario de su actividad y aun cuando, para cumplir con la Ley de Compañías, les haya sido otorgado un poder; todo ello, sin perjuicio de la responsabilidad tributaria personal de dicho corredor, comisionista general, agente, representante, distribuidor o mediador.
Almacenes de depósitos de mercaderías destinadas al comercio interno y no únicamente a demostración o exhibición.	

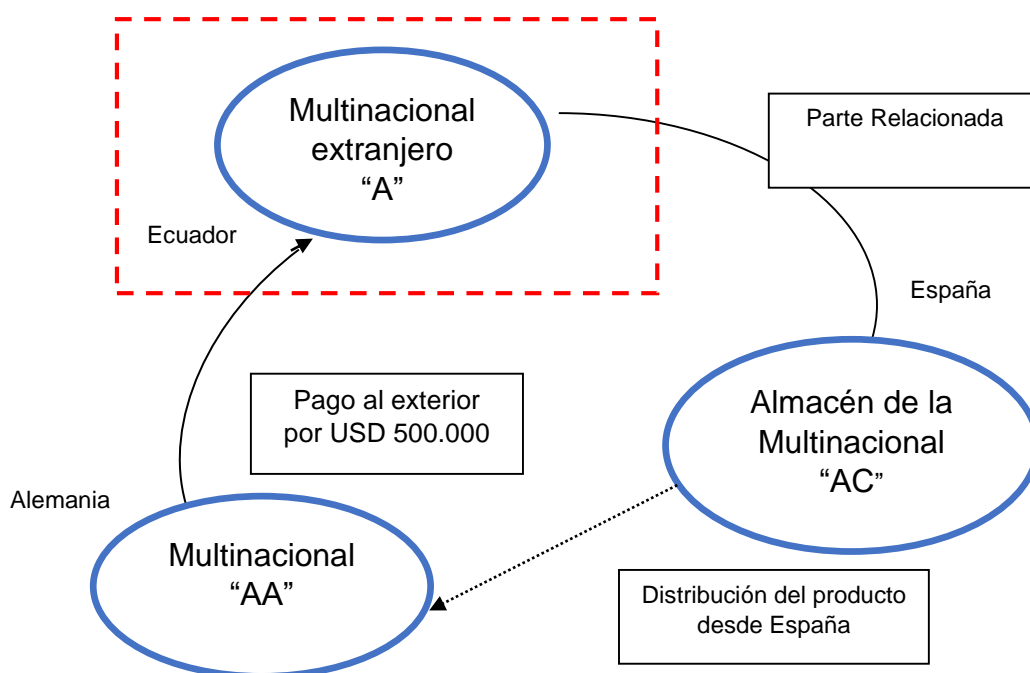
*Nota:* Adaptado de la Ley de Régimen Tributario Interno, (2017)

**Análisis del Establecimiento Permanente mediante la aplicación de BEPS.**

Dentro del análisis de la Acción 1 se procederá a realizar un ejemplo de las modificaciones que implementa esta acción la cual se dirige hacia las Empresas Multinacionales, que pueden aprovechar los denominados “vacíos legales” en materia de tributos fiscales de los distintos sistemas

tributarios con el fin de disminuir su Base Imponible mediante la implementación abusiva del Establecimiento Permanente:

Para los efectos, la sociedad Multinacional “A” dedicada a la actividad económica de agricultura domiciliada en Ecuador realiza transacciones con un cliente Multinacional “AA” del exterior domiciliado en Alemania por la venta de bienes “Suplementos de insecticidas” por el monto de USD 500.000, por lo que realiza sus ventas por internet en línea, en el cual procede a entregar los bienes hasta el domicilio de la Multinacional “AA”. Sin embargo, la Multinacional “A” mantiene un almacén con su relacionada Multinacional “AC” en España donde mantiene ese producto solicitado por la Multinacional “AA”, en el cual, por motivos de facilitar la entrega y un plazo menor, el almacén procede a enviar los productos a la Multinacional “AA” desde el almacén domiciliado en España. Es importante mencionar que las tasas impositivas son consideradas por el documento *Corporate Tax Rates 2018* emitido por la firma Deloitte, en el cual se observa que el *Corporate Income Tax* de Alemania es del 15% y en el Ecuador es del 22%, (Bajo este supuesto y considerando que para la tasa de impuesto a la renta de Alemania no se considera *Municipal Trade Tax* and *Solidarity Surcharge* que combinado con el *Income Tax* pueden llegar entre el 30%), en este ejemplo se muestra el siguiente esquema:



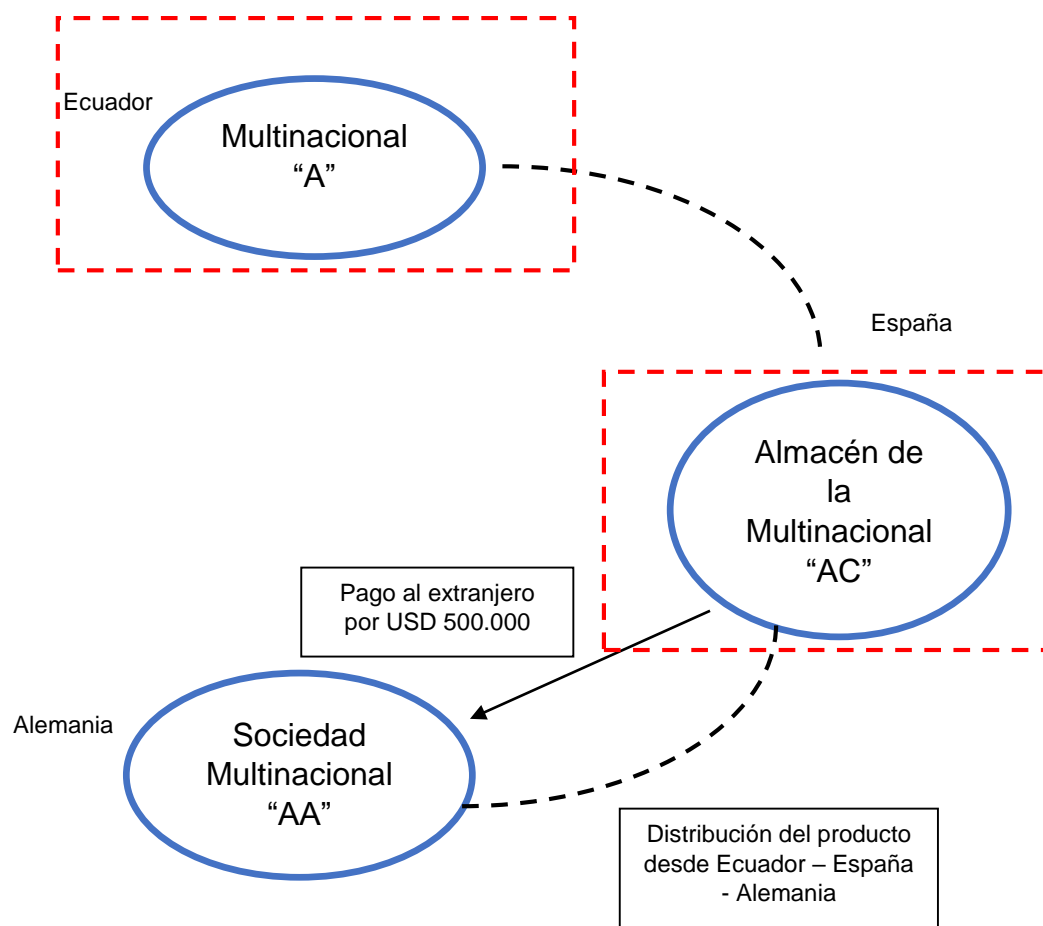
 Jurisdicción donde se traslada el beneficio

-----> Transferencia del producto desde España hacia Alemania

*Figura 29.* Esquema de transacción sin aplicación de BEPS.  
Adaptado de la OCDE, (2015)

En este escenario se observa cómo se efectúa la transacción con el cliente del extranjero en el cual a través de su parte relacionada Multinacional “AC” domiciliado en España procede al traslado del producto, por lo que se está realizando bajo el esquema de ventas en línea y presumiendo que el bien tangible proviene de la sociedad del extranjero la Multinacional “A” hacia la Multinacional “AA” bajo el esquema de una importación.

Partiendo del esquema que se realiza por este tipo de transacciones en ventas en línea puede estar perjudicando al Estado de la Multinacional “AC” por motivo de que no se conoce donde se está realizando la venta o de donde proviene la fuente del ingreso, por lo que la Acción 1 toma medidas que permitan proteger la recaudación fiscal en este tipo de transacción en el país donde se encuentre adquiriendo el bien tangible por motivo de que la distribución proviene del almacén domiciliado en España, por lo que dicho traslado del inventario debe recibir un ingreso, mas no solamente una comisión, y de esta manera originar una recaudación más equitativa a nivel global, por lo tanto, de acuerdo con las recomendaciones de la Acción 1, el esquema de dicha transacción deberá ser considerado de la siguiente manera:



— — — — Jurisdicciones sujetas a imposiciones acorde a su tasa impositiva.

- - - - Distribución del beneficio a través de Multinacional "AC" y Multinacional "AA".

*Figura 30.* Esquema de transacción mediante la aplicación de BEPS. Adaptado de la OCDE, (2015)

Como se observa en el escenario anterior, por este tipo de transacciones se verifica que el producto es distribuido por un almacén en España por el que se está considerado como un Establecimiento Permanente, por lo tanto, de conformidad con las directrices de la Acción 1 todo Establecimiento Permanente se encontrará sujeta a imposición, y de esta manera se verificará una tributación equitativa tanto en el domicilio de la empresa Multinacional "AC" y la Multinacional "A". Por consiguiente,

considerando las recomendaciones en la aplicación de la Acción 1, se sujeta a imposición el beneficio en el domicilio del almacén en España y en la Matriz del Ecuador, se determinó una diferencia de imposición por USD 3.540 en comparación al esquema sin aplicación de BEPS, tal como se muestra a continuación:

Tabla 19

*Diferencia de imposición por aplicación de BEPS*

Transacción entre Multinacional "A" (Ecuador) y Multinacional "AA" (Alemania)			
Ingresos	500.000		
(-) Costo de Venta	-200.000		
<b>Utilidad</b>	<b>300.000</b>		
Imposición Ecuador 22% (sin aplicación BEPS)	66.000		
Transacción entre Multinacional "A" (Ecuador) y Multinacional "AC" (España)			
Ingresos	470.000		
(-) Costo de Venta	-188.000		
<b>Utilidad</b>	<b>282.000</b>		
Imposición Ecuador 22% (aplicación BEPS)	62.040		
Transacción entre Multinacional "AC" (España) y Multinacional "AA" (Alemania)			
Ingresos	500.000		
(-) Costo de Venta	-470.000		
<b>Utilidad</b>	<b>30.000</b>		
Imposición España 25% (aplicación BEPS)	7.500		
	Sin aplicación de BEPS (A)	Aplicación de BEPS (B)	Diferencia C=(B-A)
<b>Ecuador</b>	66.000	62.040	
<b>España</b>	-	7.500	
<b>Total Imposición</b>	<b>66.000</b>	<b>69.540</b>	<b>3.540</b>

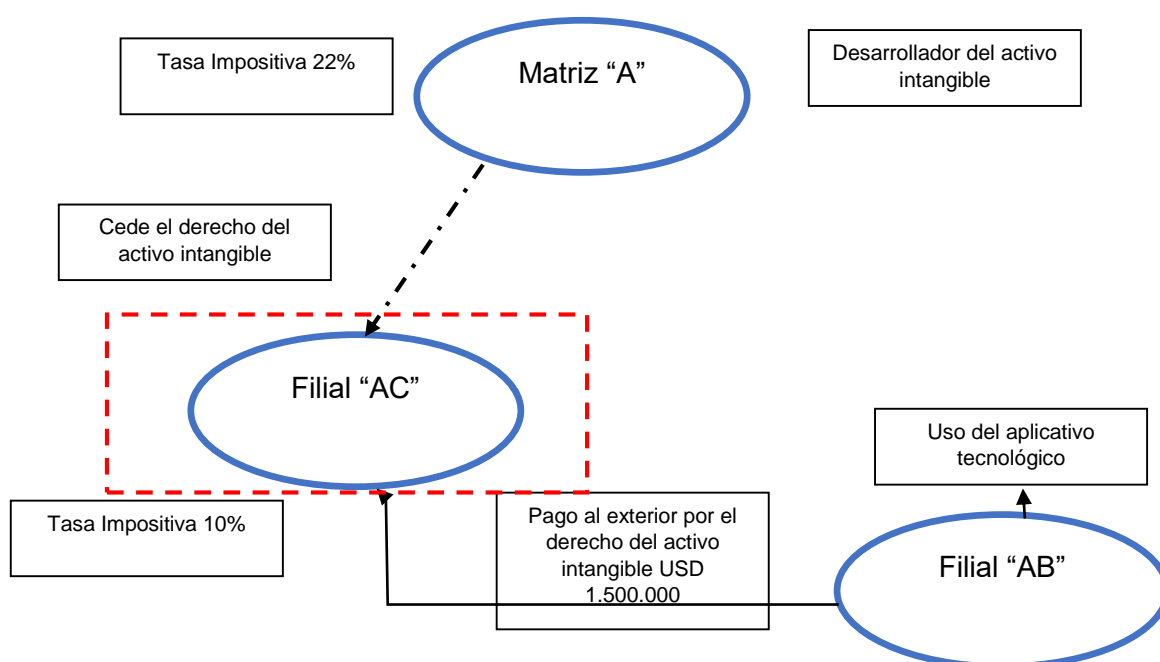
Nota: Adaptado de la OCDE, (2015)




## Implicaciones de Activos Intangibles en transacciones intercompanies mediante la aplicación de BEPS.

Conforme al análisis de la Acción 1, otro de los principales problemas en la economía digital se debió por los activos intangibles por el motivo de que no se efectuó la totalidad o en parte del derecho intangible donde se está realizando el desarrollo técnico o la explotación del activo intangible. Se presume que las empresas Multinacionales realizan un esquema donde efectúan la transacción *inter-companies* donde no se establece el hecho generador (desarrollo del activo intangible) a través de una planificación fiscal agresiva, el cual se describe en el siguiente ejemplo.

La Matriz "A" domiciliada en el Ecuador desarrolló aplicaciones tecnológicas por un valor determinado en USD 15.000.000 para sus empresas Multinacionales, de los cuales corresponde la Filial "AB" domiciliado en México y la Filial "AC" domiciliada en Bulgaria. Adicionalmente la Matriz "A" procede a cesar el derecho de las aplicaciones tecnológicas a su Filial "AC", sin embargo la Filial "AC" factura a la Filial "AB" por el derecho del activo intangible de las aplicaciones tecnológicas por un monto anual de USD 1.500.000, el cual realiza el siguiente esquema:

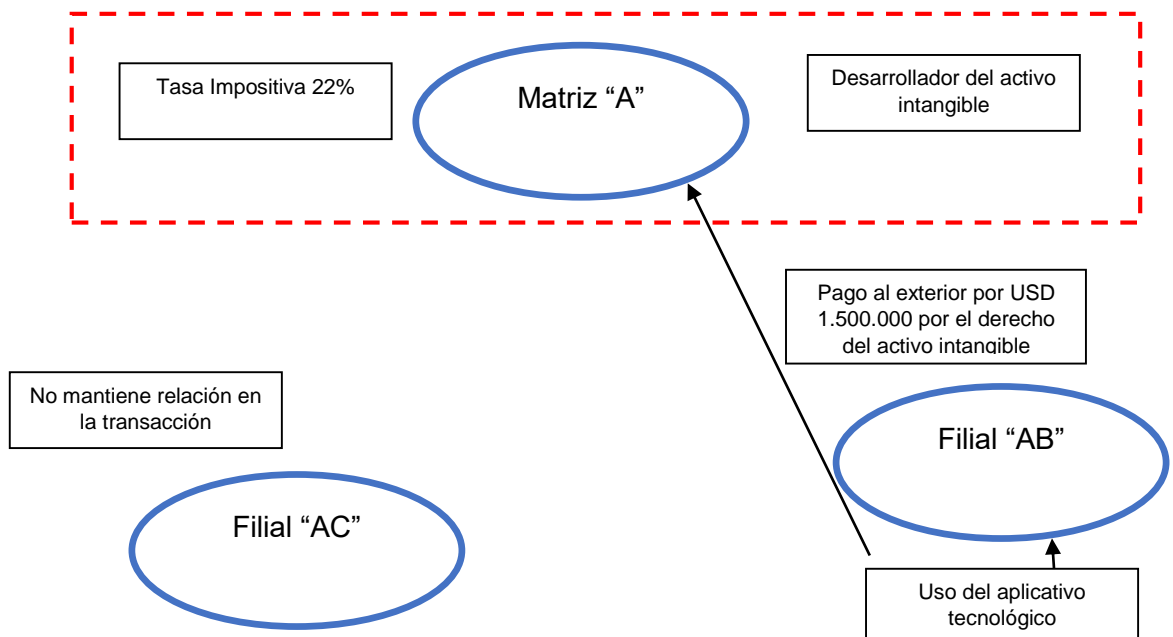



 Jurisdicción en Bulgaria donde retiene el total del beneficio por el Activo Intangible.

*Figura 31.* Esquema de transacción sin la aplicación de BEPS.  
Adaptado de la OCDE, (2015)

Como se observa en el esquema anterior, la Filial “AC” es el que realiza la facturación por el derecho del activo intangible a la Filial “AB” debido a que la jurisdicción de Bulgaria tiene una tarifa impositiva del 10% por lo que su presión fiscal por esa renta obtenida pagara menos impuesto con relación a la jurisdicción del Ecuador con su tarifa impositiva del 22%, en el cual trasladan el total del beneficio a Bulgaria por tener una tarifa impositiva menor a la jurisdicción (Ecuador) del desarrollador del activo intangible, con el fin de que dicho beneficio del activo intangible esté sujeta a una menor imposición

Con el fin de evitar este tipo de esquema en las transacciones de activos intangibles, la Acción 1 recomienda verificar el ente jurídico que desarrolla el activo intangible el que debe realizar el cobro de ese derecho y este la calificación del hecho generador correctamente, por lo cual bajo la Acción 1 el esquema por este tipo de transacciones se debe efectuar de la siguiente manera:



 Jurisdicción de Ecuador donde se retiene el beneficio por el activo intangible.

*Figura 32.* Esquema de transacción mediante la aplicación de BEPS. Adaptado de la OCDE, (2015)

De lo expuesto en el gráfico anterior conforme la aplicación de la Acción 1 se observa que la Filial “AB” en uso del aplicativo tecnológico desarrollado por su Matriz “A”, realiza pagos directos a su respectiva jurisdicción donde se desarrolló el activo intangible, por lo que el beneficio o renta se somete a imposición en la jurisdicción correcta y no en jurisdicción de la Filial “AC” donde posee una tarifa impositiva menor a la Matriz “A”, en el cual se determinó una diferencia del total de imposición por USD 180.000 en comparación al esquema sin aplicación de BEPS, tal como se muestra a continuación:

Tabla 20

*Diferencia de imposición por aplicación de BEPS*

<b>Valor Transacción</b>	1.500.000		
<b>% Imposición Bulgaria</b>	10%		
<b>% Imposición Ecuador</b>	22%		
	<b>Sin Aplicación de BEPS (A)</b>	<b>Aplicación de BEPS (B)</b>	<b>Diferencia C= (B-A)</b>
<b>Bulgaria</b>	150.000	-	
<b>Ecuador</b>	-	330.000	
<b>Total Imposición</b>	<b>150.000</b>	<b>330.000</b>	<b>180.000</b>

*Nota:* Adaptado de la OCDE, (2015)

Es importante mencionar que adicionalmente la Acción 1 establece directrices en relación al Impuesto al Valor Agregado cuando los contribuyentes efectúan transacciones por la adquisición o venta de un

activo intangible o servicio en el extranjero, por consiguiente, dentro de la legislación tributaria del Ecuador en la Ley de Régimen Tributario Interno, (2017) establece los que se encuentra configurado por el tributo del Impuesto al Valor Agregado (IVA) en relación a los activos intangibles y servicios:

- (a) “Art. 52.- Se establece el Impuesto al Valor Agregado (IVA), que grava al valor de la transferencia de dominio o a la importación de bienes muebles de naturaleza corporal, en todas sus etapas de comercialización, así como a los **derechos de autor, de propiedad industrial y derechos conexos**; y al valor de los servicios prestados.
- (b) Art. 53.- Todo acto o contrato realizado por personas naturales o sociedades que tenga por objeto transferir el dominio de bienes muebles de naturaleza corporal, así como los **derechos de autor, de propiedad industrial y derechos conexos**, aun cuando la transferencia se efectúe a título gratuito, independientemente de la designación que se dé a los contratos o negociaciones que originen dicha transferencia y de las condiciones que pacten las partes.” (Ley de Régimen Tributario Interno, (2017), p. 58)

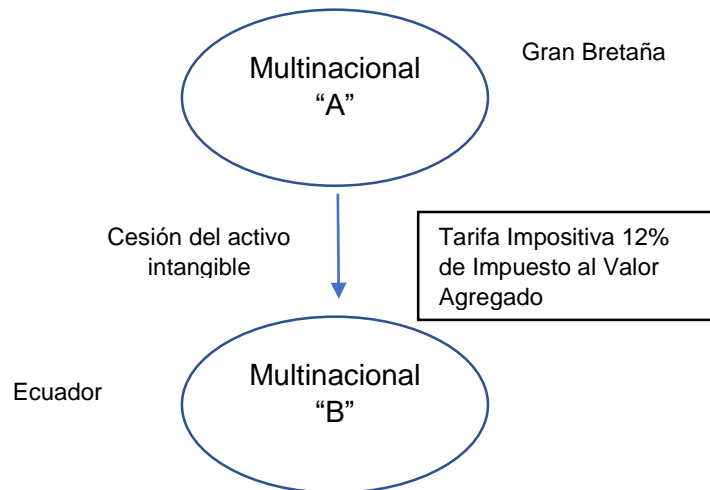
En el artículo 140 del Reglamento para Aplicación Ley de Régimen Tributario Interno, (2017) establece un alcance para la configuración del hecho generador del IVA en las siguientes condiciones:

- (a) “3.- El impuesto grava, así mismo, cualquier forma de cesión de derechos o licencia de uso, a título oneroso o gratuito, realizada en el país, por parte de personas naturales y sociedades, de derechos de propiedad intelectual, mismos que comprenden: a) Los derechos de autor y derechos conexos; b) La propiedad industrial. (...) De igual manera, el impuesto grava la cesión de derechos o licencia de uso de derechos de propiedad intelectual, realizadas por parte de titulares residentes o **domiciliados en el exterior** a favor de personas naturales residentes en el Ecuador o sociedades domiciliadas en el Ecuador.

(b) 4.- El impuesto grava también a la prestación de servicios en el Ecuador por parte de personas naturales o sociedades. Para efectos de este impuesto se entiende por prestación de servicios a toda actividad, labor o trabajo prestado por el Estado, sociedades o personas naturales. Se incluye dentro de esta definición, al arrendamiento, subarrendamiento, usufructo o cualquier otra forma de **cesión del uso o goce temporal de bienes corporales muebles**, inmuebles amoblados.” (Reglamento para Aplicación Ley de Régimen Tributario Interno, (2017), p. 98)

Por lo expuesto, en la legislación tributaria establece que tanto en la transferencia de activos intangibles y servicios en el extranjero en se encuentran configurados por IVA, por lo tanto, se debe identificar que por este tipo de transacciones se encuentran configurados con la tarifa impositiva de 0% o 12% de IVA, en el cual en el numeral 8, artículo 55 de la Ley de Régimen Tributario Interno, (2017) establece que todo lo que se exporte su tarifa impositiva de IVA es de 0%, y en concordancia al mismo cuerpo legal ibídem el numeral 14, artículo 5 señala cuando los servicios son considerados para exportación.

Por tanto, al análisis establecido a la directriz establecido en la Acción 1, en el Ecuador la legislación tributaria no dispone de manera expresa y tipificada en el caso de transacciones al exterior por activos intangibles sea considerado como una exportación o servicio con una tarifa impositiva 0% de IVA, por lo tanto, en este tipo de transacciones deben estar configurado con la tarifa impositiva del 12% de IVA.



*Figura 33.* Esquema de la transacción de activo intangible para efectos del IVA.

#### **Acción 4: Limitar la erosión de la base imponible por vía de deducciones en el interés y otros pagos financieros**

El manejo de las compañías intra-grupo, está sujeto a la obtención de beneficios económicos en la jurisdicción donde se encuentra la subsidiaria, sin embargo, el objetivo fundamental de algunas multinacionales es trasladar la mayor cantidad de los beneficios económicos hacia la casa matriz. Esto puede originarse a través de algunas formas de transacciones intra-grupo, siendo los préstamos intra-grupo los que principalmente encontramos a nivel internacional.

Este tipo de préstamos originan que el nivel de endeudamiento de las subsidiarias se incremente en las jurisdicciones donde se encuentran domiciliadas. Los grupos multinacionales incrementarán la deuda de sus compañías, principalmente a través de un aumento de las tasas de interés que son establecidas en dichos préstamos.

Por tanto, el proyecto de la OCDE radica en establecer lineamientos para poder limitar en materia de deducción de gastos de intereses con compañías intra-grupo. Al respecto, se establecieron tres escenarios básicos sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, los cuales mencionamos a continuación:

- a) El grupo concentra un elevado nivel de deuda con entidades independientes en países de elevada tributación.
- b) El grupo utiliza préstamos intra-grupo para generar deducciones por intereses superiores a los gastos efectivamente incurridos por pago de intereses a terceros
- c) El grupo utiliza financiación obtenida de empresas del grupo o a entidades independientes para generar rentas no sometidas a gravamen.

El enfoque que sugiere BEPS se centra principalmente en establecer ratios fijas para la limitación de deudas de una entidad, en relación a pagos de intereses y otros semejantes, esta ratio se encuentra calculado a partir de la utilidad antes de impuestos, intereses, depreciaciones y amortizaciones (EBITDA, por sus en inglés). BEPS sugiere que este criterio debería estar enfocado por lo menos en las compañías multinacionales, ya que en estas se concentran este tipo de transacciones.

Este enfoque incluye ratios que podrían oscilar entre 10% y 30% sobre el EBITDA. Teniendo en cuenta dicha situación, presentan altos grados de endeudamiento, ya sea por razones operativas, financieras y otras razones ajenas a la materia fiscal, el enfoque BEPS sugiere que se realice una combinación entre la norma de ratio del grupo y la norma de la ratio fija recomendando por BEPS. El límite de la cuantía máxima para deducción del gasto financiero, deberá establecerse mediante un coeficiente de correlación, calculado entre el gasto financiero neto y los beneficios antes de intereses, impuestos, depreciaciones y amortizaciones (EBITDA) del grupo a nivel mundial.

BEPS también sugiere que la ratio global del grupo basado en los beneficios podría reemplazarse por otras normas de medición del grupo diferentes, como es el caso de la ratio de la salida de fondos (*equity escape*), en el cual se compara el nivel del capital social y el número de activos de una determinada entidad en relación a los de todo el grupo al que pertenece. Es importante mencionar que si un país no opta por incluir

la norma de la ratio del grupo deberá aplicar la norma de ratio fijo correspondiente a las empresas multinacionales.

El enfoque de BEPS afectará principalmente a las entidades que poseen un alto nivel de gasto financiero y con un coeficiente en relación al EBITDA alto. La aplicación de estas directrices garantizará que la deducibilidad del gasto financiero esté plenamente relacionada con las rentas imponibles frutos de las actividades económicas realizadas durante un ejercicio y de esta forma evitar que no existan excesos gastos de interés no tributados.

Este enfoque de BEPS también permite que los países complementen la norma de ratios fijos y la norma de ratio de grupos con otras disposiciones, con objeto de evitar que entidades que manejan bajos riesgos de prácticas elusivas, se vean afectadas. A continuación, se adjuntan algunas de estas disposiciones planteadas por BEPS:

- a) Establecer un porcentaje mínimo para excluir a entidades que manejan un bajo índice de gasto financiero
- b) Excluir los intereses pagados a terceros, ya sea prestamistas, instituciones financieras, en los que se utilizan para la realización de proyectos. En estos casos el riesgo de elusión de impuestos es bajo, principalmente debido a no está efectuando transacciones con partes vinculadas y porque el objeto de financiamiento es para poder realizar un proyecto que traerá beneficios.
- c) Trasladar los gastos por intereses no deducidos a ejercicios anteriores, lo cual beneficiará a entidades que incurren en altos gastos por intereses por inversiones realizadas largo plazo, bajo las cuales se tiene previsto que se obtengan beneficios en el largo plazo.

#### **Análisis de la Acción 4 mediante el efecto de correlación del gasto financiero y el EBITDA.**

Dentro del análisis de la Acción 4 a manera de ejemplo se procede a efectuar un ejemplo del efecto de correlación del gasto financiero y el EBITDA entre las partes relacionadas de un Grupo Económico por



préstamos otorgados por su casa matriz. A continuación, se presentan los Estados de Situación Financiera hipotéticos de las entidades del Grupo Económico localizadas en 5 países; España, Bélgica, Estados Unidos, Australia y Ecuador al 31 de diciembre de 2017.

Tabla 21

*Estado de Situación Financiera al 31 de diciembre de 2017 (Información Presentada en Miles Dólares Americanos)*

<b>Descripción</b>	<b>Entidad España</b>	<b>Entidad Bélgica</b>	<b>Entidad EE.UU.</b>	<b>Entidad Australia</b>	<b>Entidad Ecuador</b>
Activo Corriente	8.000	7.500	10.100	12.000	6.500
Activo No corriente	64.000	55.000	101.000	90.000	45.000
<b>Total Activo (a)</b>	<b>72.000</b>	<b>62.500</b>	<b>111.100</b>	<b>102.000</b>	<b>51.500</b>
Pasivo corriente	-10.300	-3.260	-9.190	-20.430	-11.153
Pasivo no corriente	-29.115	-29.490	-34.615	-31.139	-33.204
<b>Total Pasivo</b>	<b>-39.415</b>	<b>-32.750</b>	<b>-43.805</b>	<b>-51.569</b>	<b>-44.357</b>
Capital social	-14.000	-12.000	-25.100	-29.600	-4.000
Reservas	-2.000	-1.500	-1.800	-1.600	-1.100
Resultados acumulados	-15.000	-15.000	-39.100	-18.000	-900
Resultado del ejercicio	-1.585	-1.250	-1.295	-1.231	-1.143
<b>Total Patrimonio</b>	<b>-32.585</b>	<b>-29.750</b>	<b>-67.295</b>	<b>-50.431</b>	<b>-7.143</b>
<b>Total Pasivo y Patrimonio (b)</b>	<b>-72.000</b>	<b>-62.500</b>	<b>-111.100</b>	<b>-102.000</b>	<b>-51.500</b>

Durante el año 2017 casa matriz Entidad China realizó préstamos a sus cinco compañías relacionadas, a continuación, adjuntamos el detalle de dichos préstamos.

Tabla 22

*Créditos Externos otorgados al Grupo Económico*

<b>Entidad</b>	<b>Fecha del préstamo</b>	<b>Vencimiento</b>	<b>Préstamo USD</b>	<b>Tasa del préstamo</b>
Entidad España	28/02/2017	27/08/2017	3.000	2.90%
Entidad Bélgica	28/02/2017	27/08/2017	3.000	2.98%
Entidad EE.UU.	28/02/2017	27/08/2017	3.000	3.03%
Entidad Australia	28/02/2017	27/08/2017	3.000	3.05%
Entidad Ecuador	28/02/2017	27/08/2017	3.000	6.50%

Se puede observar que el préstamo realizado por la Entidad China a la Entidad Ecuador al 28 de febrero del 2017 fue emitido con una tasa del 6.50%, la cual se encontraba dentro de los parámetros establecidos por el Banco central del Ecuador, ya que en febrero del 2017 la tasa máxima para créditos externos en el Ecuador era del 8.50% de acuerdo a cifras del banco central.

Para efectos tributarios los gastos por intereses al exterior serán deducibles siempre y cuando no excedan la tasa máxima para créditos externos, tal como se encuentra tipificado en el artículo 13 numeral 3 de la Ley de Régimen Tributario Interno, (2017)

“Los pagos originados en financiamiento externo a instituciones financieras del exterior, legalmente establecidas como tales, o entidades no financieras especializadas calificadas por los entes de control correspondientes en el Ecuador; así como los intereses de créditos externos conferidos de gobierno a gobierno o por organismos multilaterales. En estos casos, los intereses no podrán exceder de las tasas de interés máximas referenciales fijadas por la Junta de Política y Regulación Monetaria y Financiera a la fecha del registro del crédito o su novación; y si de hecho las excedieren, para que dicha porción sea deducible, se deberá efectuar una retención en la fuente equivalente a la tarifa general de impuesto a la renta de sociedades sobre la misma”. (p. 23)

A continuación, se adjunta las tasas máximas de créditos externos desde enero 2017 a agosto del año 2018, publicadas en el Banco Central del Ecuador, tal como se establece en el numeral 3 del artículo 13 de la Ley de Régimen Tributario Interno, (2017).

Tabla 23  
*Tasas de interés máximas para créditos externos*

BANCO CENTRAL DEL ECUADOR	
MES	% TASA ACTIVA
Ene-17	8.27
Feb-17	8.50
Mar-17	8.39
Abr-17	8.38

BANCO CENTRAL DEL ECUADOR	
MES	% TASA ACTIVA
May-17	7.62
Jun-17	7.97
Jul-17	8.40
Ago-17	7.83
Sep-17	8.44
Oct-17	8.11
Nov-17	8.04
Dic-17	8.08
Ene-18	7.97
Feb-18	7.66
Mar-18	7.51
Abr-18	7.88
May-18	6.92
Jun-18	7.58
Jul-18	7.73
Ago-18	7.88

Nota: Tomado del Banco Central del Ecuador, (2018)

A continuación, se presentan los Estados de Resultados Integrales hipotéticos de las entidades del Grupo Económico localizadas en 5 países; España, Bélgica, Estados Unidos, Australia y Ecuador por el período terminado al 31 de diciembre de 2017.

Tabla 24

Estado de Resultado Integral al 31 de diciembre de 2017 (Información Presentada en Miles Dólares Americanos)

Descripción	Entidad España	Entidad Bélgica	Entidad EE.UU.	Entidad Australia	Entidad Ecuador
Ingresos	12.000	10.500	17.900	13.000	9.130
Costos de venta	-6.600	-4.800	-12.100	-7.350	-3.500
<b>Utilidad Bruta</b>	<b>5.400</b>	<b>5.700</b>	<b>5.800</b>	<b>5.650</b>	<b>5.630</b>
Gastos de administración	-1.000	-1.210	-1.170	-1.130	-1.210
Gastos de ventas	-950	-1.010	-1.100	-980	-950
<b>EBITDA</b>	<b>3.450</b>	<b>3.480</b>	<b>3.530</b>	<b>3.540</b>	<b>3.470</b>
Depreciación	-1.250	-1.630	-1.800	-1.690	-1.810
Gasto financiero	-87	-89	-91	-92	-195
<b>Utilidad antes de impuestos</b>	<b>2.113</b>	<b>1.761</b>	<b>1.639</b>	<b>1.759</b>	<b>1.465</b>
Tasa Impuesto a la renta (*)	25%	29%	21%	30%	22%

Impuesto a la renta	-528	-511	-344	-528	-322
<b>Utilidad Neta</b>	<b>1.585</b>	<b>1.250</b>	<b>1.295</b>	<b>1.231</b>	<b>1.143</b>

El artículo 10 numeral 2 de la Ley de Régimen Tributario Interno, (2017), menciona que para que los intereses pagados por créditos externos otorgados directa e indirectamente por partes relacionadas, el monto total de los créditos externos no podrá ser mayor al 300% con respecto al patrimonio, en el caso de sociedades. A continuación, se presenta la relación de los créditos externos frente al patrimonio:

Tabla 25

*Relación del crédito contra el patrimonio*

<b>Entidad</b>	<b>Crédito Externo</b>	<b>Patrimonio</b>	<b>Relación Crédito Externo/ Patrimonio</b>
Entidad España	3.000	32.585	9%
Entidad Bélgica	3.000	29.750	10%
Entidad EE.UU.	3.000	67.295	4%
Entidad Australia	3.000	50.431	6%
Entidad Ecuador	3.000	7.143	42%

Se puede observar que el crédito externo otorgado por la Entidad China a la Entidad Ecuador no supera el 300% del patrimonio de la Entidad Ecuador, de acuerdo a la legislación ecuatoriana se puede deducir el 100% del interés cancelado a su compañía relacionada Entidad China durante el año 2017.

A continuación, se adjunta la relación gasto financiero EBTIDA de las cinco compañías a las que la Entidad China realizó préstamos durante el año 2017.

Tabla 26

*Relación entre el gasto financiero y EBITDA*

<b>Entidad</b>	<b>Gasto financiero</b>	<b>EBITDA</b>	<b>Gasto Financiero/ EBITDA</b>
Entidad España	87	3.450	2.52%
Entidad Bélgica	89	3.480	2.57%
Entidad EE.UU.	91	3.530	2.58%
Entidad Australia	92	3.540	2.58%
Entidad Ecuador	195	3.470	5.62%

Se puede observar que el gasto financiero y el EBITDA guardan una relación directa, ya que el gasto financiero representa entre el 2.50% y el 2.60% del EBITDA, excepto por la Entidad Ecuador en el cual el gasto financiero representa el 5.62% del EBITDA y esto se debe a que el préstamo otorgado por Entidad China a Entidad Ecuador fue a una tasa de interés del 6.50% mientras que a sus otras compañías relacionadas les otorgó préstamos con tasas de interés entre el 2.90% y el 3.05%.

A continuación, se presenta el cálculo del coeficiente de correlación entre el Gasto financiero y el EBITDA de las 5 compañías del Grupo Económico.

Tabla 27

*Coeficiente de correlación entre gasto financiero y EBITDA*

<b>Entidad</b>	<b>X (Gasto Financiero)</b>	<b>Y (EBITDA)</b>	<b>X*Y</b>	<b>X<sup>2</sup></b>	<b>Y<sup>2</sup></b>
Entidad España	87	3.450	300.150	7.569	11.902.500
Entidad Bélgica	89	3.480	311.112	7.992	12.110.400
Entidad EE.UU.	91	3.530	320.877	8.263	12.460.900
Entidad Australia	92	3.540	323.910	8.372	12.531.600
Entidad Ecuador	195	3.470	676.650	38.025	12.040.900
<b>Total</b>	<b>554</b>	<b>17.470</b>	<b>1.932.699</b>	<b>70.221</b>	<b>61.046.300</b>

Se procede a hallar la media aritmética:

$$\bar{x} = \sum x / \sum N$$

$$\bar{x} = 554 / 5$$

$$\bar{x} = \mathbf{111}$$

$$\bar{y} = \sum y / \sum N$$

$$\bar{y} = 17.470 / 5$$

$$\bar{y} = \mathbf{3.494}$$

Se calcula la media al cuadrado:

$$\bar{x}^2 = 111^2$$

$$\bar{x}^2 = \mathbf{12.268}$$

$$\bar{y}^2 = 3.494^2$$

$$\bar{y}^2 = \mathbf{12.208.036}$$

Se procede a calcular la covarianza:

$$\sigma_{xy} = ((\sum x*y / N) - (\bar{x} * \bar{y}))$$

$$\sigma_{xy} = ((1.932.699/5) - (111*3.494))$$

$$\sigma_{xy} = 386.540 - 386.995$$

$$\sigma_{xy} = \mathbf{-456}$$

Se procede a calcular la desviación típica

$$\sigma_x = \sqrt{\frac{\sum X^2}{\sum N} - \bar{X}^2}$$

$$\sigma_x = \sqrt{\frac{70.221}{5} - 12,268^2}$$

$$\sigma_x = \sqrt{14.044 - 12.268^2}$$

$$\sigma_x = \sqrt{1.777}$$

$$\sigma_x = 42$$

$$\sigma_y = \sqrt{\frac{\sum Y^2}{\sum N} - \bar{Y}^2}$$

$$\sigma_y = \sqrt{\frac{61.046.300}{5} - 12.208,036^2}$$

$$\sigma_y = \sqrt{12.209.260 - 12.208.036^2}$$

$$\sigma_y = \sqrt{1.224}$$

$$\sigma_y = 35$$

Se procede a calcular el coeficiente de correlación:

$$r = (\sigma_{xy} / (\sigma_x \cdot \sigma_y))$$

$$r = (-456 / (42 \cdot 35))$$

$$r = -456 / 1.475$$

$$r = -0.31$$

Se puede observar que el coeficiente de correlación entre el gasto financiero y el EBITDA de todas las compañías del grupo A es de -0.31, por lo que podemos concluir que no existe una relación directa entre el gasto financiero de todas las compañías del grupo, por lo que de acuerdo a BEPS se debería ajustar la tasa de interés del préstamo otorgado por la Entidad China a la Entidad Ecuador.

A continuación, se presenta la tabla del préstamo otorgado por Entidad China a Entidad Ecuador con una tasa de interés ajustada, la cual mantiene una relación directa con la tasa de interés que otorga Entidad China a sus compañías relacionadas.

Tabla 28

*Tasa de interés con aplicación de BEPS*

Entidad	Fecha del préstamo	Vencimiento	Préstamo USD	Tasa del préstamo
Entidad España	28/02/2017	27/08/2017	3.000	2.90%
Entidad Bélgica	28/02/2017	27/08/2017	3.000	2.98%
Entidad EE.UU.	28/02/2017	27/08/2017	3.000	3.03%
Entidad Australia	28/02/2017	27/08/2017	3.000	3.05%
Entidad Ecuador	28/02/2017	27/08/2017	3.000	2.97%

Como se puede observar se procede a realizar el ajuste de la tasa del préstamo realizado por Entidad China a Entidad Ecuador, pasando del 6.50% al 2.97%, la cual es la tasa es una tasa que se encuentra dentro de los rangos promedios que mantiene el Grupo Económico.

A continuación, se presentan los Estados de Situación Financiera hipotéticos de las Entidades del Grupo Económico localizada en 5 países; España, Bélgica, Estados Unidos, Australia y Ecuador al 31 de diciembre de 2017. El Estado de Situación Financiera de la Entidad Ecuador se presenta con los efectos del ajuste en la tasa de interés del préstamo otorgado por Entidad China en febrero del 2017.

Tabla 29

Estado de Situación Financiera al 31 de diciembre de 2017 con ajuste de tasa de interés a la Entidad Ecuador (Información Presentada en Miles Dólares Americanos)

Descripción	Entidad España	Entidad Bélgica	Entidad EE.UU.	Entidad Australia	Entidad Ecuador
Activo Corriente	8.000	7.500	10.100	12.000	6.606
Activo No corriente	64.000	55.000	101.000	90.000	45.000
<b>Total Activo (a)</b>	<b>72.000</b>	<b>62.500</b>	<b>111.100</b>	<b>102.000</b>	<b>51.606</b>



Descripción	Entidad España	Entidad Bélgica	Entidad EE.UU.	Entidad Australia	Entidad Ecuador
Pasivo corriente	-10.300	-3.260	-9.190	-20.430	-11.177
Pasivo no corriente	-29.115	-29.490	-34.615	-31.139	-33.204
<b>Total Pasivo</b>	<b>-39.415</b>	<b>-32.750</b>	<b>-43.805</b>	<b>-51.569</b>	<b>-44.381</b>
Capital social	-14.000	-12.000	-25.100	-29.600	-4.000
Reservas	-2.000	-1.500	-1.800	-1.600	-1.100
Resultados acumulados	-15.000	-15.000	-39.100	-18.000	-900
Resultado del ejercicio	-1.585	-1.250	-1.295	-1.231	-1.225
<b>Total Patrimonio</b>	<b>-32.585</b>	<b>-29.750</b>	<b>-67.295</b>	<b>-50.431</b>	<b>-7.225</b>
<b>Total Pasivo y Patrimonio (b)</b>	<b>-72.000</b>	<b>-62.500</b>	<b>-111.100</b>	<b>-102.000</b>	<b>-51.606</b>

A continuación, se presenta el Estado de Situación Financiera comparativo de la Entidad Ecuador con el préstamo otorgado por Entidad China con la tasa del 6.50% y con la tasa del 2.97%.

Tabla 30

*Estado de Situación Financiera comparativo con el ajuste de tasa de interés mediante aplicación de BEPS*

Descripción	Tasa 2.97%	Tasa 6.50%	Variación
Activo Corriente	6.606	6.500	106
Activo No corriente	45.000	45.000	-
<b>Total Activo</b>	<b>51.606</b>	<b>51.500</b>	<b>106</b>
Pasivo corriente	-11.177	-11.153	-24
Pasivo no corriente	-33.204	-33.204	-
<b>Total Pasivo</b>	<b>-44.381</b>	<b>-44.357</b>	<b>-24</b>
Capital social	-4.000	-4.000	-
Reservas	-1.100	-1.100	-
Resultados acumulados	-900	-900	-
Resultado del ejercicio	-1.225	-1.143	-82
<b>Total Patrimonio</b>	<b>-7.225</b>	<b>-7.143</b>	<b>-82</b>
<b>Total Pasivo y Patrimonio</b>	<b>-51.606</b>	<b>-51.500</b>	<b>-106</b>

Se puede observar que el efecto en el estado de situación financiera se centra en el activo corriente, pasivo corriente y en el resultado del ejercicio, debido a que al tener un préstamo con una tasa de interés del

2.97%, origina que el gasto financiero se disminuya en 106, causando un incremento en la utilidad antes de impuestos por el mismo monto y por ende un incremento en el impuesto a la renta de 24, el cual se ve reflejado con el incremento del pasivo corriente por el mismo monto.

A continuación, se presentan los Estados de Resultados Integrales hipotéticos de las entidades del Grupo Económico localizadas en 5 países; España, Bélgica, Estados Unidos, Australia y Ecuador por el período terminado al 31 de diciembre de 2017. El Estado de Resultado Integral de la Entidad Ecuador se presenta con los efectos del ajuste en la tasa de interés del préstamo otorgado por Entidad China en febrero del 2017.

Tabla 31

*Estado de Resultado Integral al 31 de diciembre de 2017 con ajuste de tasa interés a la Entidad Ecuador (Información Presentada en Miles Dólares Americanos)*

<b>Descripción</b>	<b>Entidad España</b>	<b>Entidad Bélgica</b>	<b>Entidad EE.UU.</b>	<b>Entidad Australia</b>	<b>Entidad Ecuador</b>
Ingresos	12.000	10.500	17.900	13.000	9.130
Costos de venta	-6.600	-4.800	-12.100	-7.350	-3.500
<b>Utilidad Bruta</b>	<b>5.400</b>	<b>5.700</b>	<b>5.800</b>	<b>5.650</b>	<b>5.630</b>
Gastos de administración	-1.000	-1.210	-1.170	-1.130	-1.210
Gastos de ventas	-950	-1.010	-1.100	-980	-950
<b>EBITDA</b>	<b>3.450</b>	<b>3.480</b>	<b>3.530</b>	<b>3.540</b>	<b>3.470</b>
Depreciación	-1.250	-1.630	-1.800	-1.690	-1.810
Gasto financiero	-87	-89	-91	-92	-89
<b>Utilidad antes de impuestos</b>	<b>2.113</b>	<b>1.761</b>	<b>1.639</b>	<b>1.759</b>	<b>1.571</b>
Tasa Impuesto a la renta	25%	29%	21%	30%	22%
Impuesto a la renta	-528	-511	-344	-528	-346
<b>Utilidad Neta</b>	<b>1.585</b>	<b>1.250</b>	<b>1.295</b>	<b>1.231</b>	<b>1.225</b>

A continuación, se presenta el Estado de Resultado Integral comparativo de la Entidad Ecuador con el préstamo otorgado por Entidad China con la tasa del 6.50% y con la tasa del 2.97%.

Tabla 32

*Estado de Resultado Integral comparativo de la tasa de interés mediante la aplicación de BEPS*

<b>Descripción</b>	<b>Tasa 2.97%</b>	<b>Tasa 6.50%</b>	<b>Variación</b>
Ingresos	9.130	9.130	-
Costos de venta	-3.500	-3.500	-
<b>Utilidad Bruta</b>	<b>5.630</b>	<b>5.630</b>	-
Gastos de administración	-1.210	-1.210	-
Gastos de ventas	-950	-950	-
<b>EBITDA</b>	<b>3.470</b>	<b>3.470</b>	-
Depreciación	-1.810	-1.810	-
Gasto financiero	-89	-195	106
<b>Utilidad antes de impuestos</b>	<b>1.571</b>	<b>1.465</b>	<b>106</b>
Tasa Impuesto a la renta	22%	22%	0%
Impuesto a la renta	-346	-322	-24
<b>Utilidad Neta</b>	<b>1.225</b>	<b>1.143</b>	<b>82</b>

Se puede observar que el efecto en el Estado de Resultado Integral se centra el gasto financiero, gasto de impuesto a la renta y en la utilidad neta debido a que al tener un préstamo con una tasa de interés del 2.97%, origina que el gasto financiero se disminuya en 106, causando un incremento en la utilidad antes de impuestos por el mismo monto y por ende un incremento en el impuesto a la renta de 24, el cual se ve reflejado con el incremento del pasivo corriente por el mismo monto.

A continuación, se presenta la relación de los créditos externos frente al patrimonio con el préstamo otorgado por Entidad China a Entidad Ecuador con la tasa de interés del 2.97%.

Tabla 33

*Relación entre el crédito externo y patrimonio con la nueva tasa de interés mediante la aplicación de BEPS*

<b>Entidad</b>	<b>Crédito Externo</b>	<b>Patrimonio</b>	<b>Relación Crédito Externo / Patrimonio</b>
Entidad España	3.000	32.585	9%
Entidad Bélgica	3.000	29.750	10%
Entidad EE.UU.	3.000	67.295	4%
Entidad Australia	3.000	50.431	6%
Entidad Ecuador	3.000	7.225	42%

A continuación, se adjunta la relación entre gasto financiero y EBITDA de las cinco compañías a las que la Entidad China realizó préstamos durante el año 2017, incluye el préstamo otorgado por Entidad China a Entidad Ecuador con la tasa de interés del 2.97%.

Tabla 34

*Relación entre el gasto financiero y EBITDA mediante la aplicación de BEPS*

<b>Entidad</b>	<b>Gasto financiero</b>	<b>EBITDA</b>	<b>Gasto Financiero/ EBITDA</b>
Entidad España	87	3.450	2.52%
Entidad Bélgica	89	3.480	2.57%
Entidad EE.UU.	91	3.530	2.58%
Entidad Australia	92	3.540	2.58%
Entidad Ecuador	89	3.470	2.57%

A continuación, se presenta un comparativo de la relación gasto financiero EBITDA con el préstamo otorgado por Entidad China a Entidad Ecuador con la tasa del 6.50% y con la tasa del 2.97%.

Tabla 35

*Comparativo de la relación gasto financiero y EBITDA mediante la aplicación de BEPS*

<b>Entidad</b>	<b>Gasto Financiero / EBITDA con la nueva tasa al 2.97%</b>	<b>Gasto Financiero / EBITDA con tasa al 6.50%</b>	<b>Variación</b>
Entidad Ecuador	2.57%	5.62%	-3.05%

Se puede observar que la relación del gasto financiero disminuyó un 3.05% pasando del 5.62% con la tasa del 6.50% al 2.57% con la tasa del 2.97%.

A continuación, se presenta el cálculo del coeficiente de correlación entre el Gasto financiero y el EBITDA de las 5 compañías del Grupo Económico, incluye el préstamo otorgado por Entidad China a Entidad Ecuador con la tasa de interés del 2.97%.

Tabla 36

*Coeficiente de correlación con el ajuste de la tasa de interés mediante la aplicación de BEPS*

<b>Entidad</b>	<b>X (Gasto Financiero)</b>	<b>Y (EBITDA)</b>	<b>X*Y</b>	<b>X<sup>2</sup></b>	<b>Y<sup>2</sup></b>
Entidad España	87	3.450	300.150	7.569	11.902.500
Entidad Bélgica	89	3.480	311.112	7.992	12.110.400
Entidad EE.UU.	91	3.530	320.877	8.263	12.460.900
Entidad Australia	92	3.540	323.910	8.372	12.531.600
Entidad Ecuador	89	3.470	309.177	7.939	12.040.900
<b>Total</b>	<b>448</b>	<b>17.470</b>	<b>1.565.226</b>	<b>40.135</b>	<b>61.046.300</b>

Se procede a hallar la media aritmética:

$$\bar{x} = \sum x / \sum N$$

$$\bar{x} = 448 / 5$$

$$\bar{x} = 90$$

$$\bar{y} = \sum y / \sum N$$

$$\bar{y} = 17.470 / 5$$

$$\bar{y} = \mathbf{3.494}$$

Se calcula la media al cuadrado:

$$\bar{x}^2 = 90^2$$

$$\bar{x}^2 = \mathbf{8.025}$$

$$\bar{y}^2 = 3.494^2$$

$$\bar{y}^2 = \mathbf{12.208.036}$$

Se procede a calcular la covarianza:

$$\sigma_{xy} = ((\sum x*y / N) - (\bar{x} * \bar{y}))$$

$$\sigma_{xy} = ((1.565.226/5) - (90*3.494))$$

$$\sigma_{xy} = 313.045 - 312.993$$

$$\sigma_{xy} = \mathbf{53}$$

Se procede a calcular la desviación típica

$$\sigma_x = \sqrt{\frac{\sum X^2}{\sum N} - \bar{X}^2}$$

$$\sigma_x = \sqrt{\frac{40.135}{5} - 8.025}$$

$$\sigma_x = \sqrt{8.027 - 8.025}$$

$$\sigma_x = \sqrt{2}$$

$$\sigma_x = \mathbf{1.57}$$

$$\sigma_y = \sqrt{\frac{\sum y^2}{\sum N} - \bar{Y}^2}$$

$$\sigma_y = \sqrt{\frac{61.046.300}{5} - 12.208.036}$$

$$\sigma_y = \sqrt{12.209.260 - 12.208.036}$$

$$\sigma_y = \sqrt{1.224}$$

$$\sigma_y = 35$$

Se procede a calcular el coeficiente de correlación:

$$r = (\sigma_{xy} / (\sigma_x * \sigma_y))$$

$$r = (53 / (1.57 * 35))$$

$$r = 53 / 55$$

$$r = 0.96$$

Se procede a observar que el coeficiente de correlación entre el gasto financiero y el EBITDA de todas las compañías del grupo A es del 0.96, por lo que podemos concluir que existe una relación directa entre el gasto financiero de todas las compañías del grupo

A continuación, adjuntamos un comparativo del coeficiente de correlación entre la tasa de interés del préstamo otorgado por Entidad China a Entidad Ecuador con al 6.50% y 2.97%.

Tabla 37

*Comparativo de la correlación con el ajuste de la tasa de interés mediante la aplicación de BEPS*

Entidad	Correlación al 2.97%	Correlación al 6.50%	Variación
Entidad Ecuador	0.96	-0.31	1.27

En efecto del análisis establecido mediante la correlación del gasto financiero y EBITDA, se observa que con la tasa de préstamo al 6.50%

tiene una correlación negativa con las demás tasas de sus partes relacionadas, debido a esto, mediante la aplicación de BEPS establece que se debe efectuar una correlación positiva con el fin de ajustar la tasa del préstamo a la Entidad Ecuador entre las Multinacionales relacionadas del Grupos Económico, por lo tanto, ajustando la tasa del préstamo de la Entidad Ecuador al 2.97% se observa una correlación del 0.96 en relación a las tasas de préstamos de las Multinacional relacionadas. Debido a la aplicación de BEPS se observa una disminución de 106 en el gasto financiero, se detalla a continuación:

Tabla 38

*Diferencia de deducibilidad del Gasto Financiero*

	<b>G. Deducible sin aplicación de BEPS</b>	<b>G. Deducible con aplicación de BEPS</b>	<b>Diferencia</b>
Gasto Financiero al 6,50%	195	-	
Gasto Financiero al 2,97%	-	89	
<b>Total</b>	<b>195</b>	<b>89</b>	<b>106</b>

**Acción 5: Combatir las prácticas fiscales perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia.**

De acuerdo con la OCDE, (2016) los países han alcanzado un acuerdo con el fin de aumentar el criterio de la actividad sustancial para evaluar regímenes preferenciales que permitan delinear la tributación de las rentas obtenidas por sus actividades económicas, por medio de esta acción se recomienda limitar los beneficios fiscales a los contribuyentes que no mantiene una actividad económica sustancial o real en los regímenes que gozan de beneficios, adicionalmente implementan la transparencia de intercambio de información obligatoria entre las Administraciones Tributarias y las empresas.



De tal manera, que esta acción busca establecer estándares regulares que debe cumplir con las legislaciones nacionales en relación a los regímenes preferentes, con el fin de que sea posible otorgar beneficios al contribuyente en el transcurso de que se haya efectuado todas las actividades para generar, incrementar o mantener el ingreso.

Es importante mencionar que el Foro sobre Practicas Fiscales Perniciosas (FPFP), se describe cuando un régimen preferencial puede ser pernicioso, en el cual lo analizan a través de cuatro factores claves que son utilizados para determinar el tipo de régimen, en el cual se detallan a continuación los siguientes factores:

- (a) El régimen establece un tipo de gravamen efectivo cero o reducido para la renta procedente de actividades financieras y de la prestación de otros servicios geográficamente móviles.
- (b) El régimen esta compartido en relación con la economía nacional
- (c) El régimen padece una falta de transferencia como puede ser por una falta de regulación en la declaración o comunicación financiera insuficiente.
- (d) No hay intercambio de información efectivo en lo que se refiere al régimen. (OCDE, 2016)

Adicionalmente, la OCDE, (2016) toman en consideración factores que complementan al análisis de la determinación de un régimen preferencial pernicioso, en el cual se consideran los siguientes factores adicionales:

- (a) Definición artificial de la base imponible
- (b) Incumplimiento de los principios internacionales en materia de precios de transferencia.
- (c) Exención fiscal en el país de residencia para las rentas de fuentes extranjeras.
- (d) Base imponible o tipo de gravamen negociables.
- (e) Existencia de cláusulas de confidencialidad o secreto.
- (f) Acceso a una extensa red de Convenios Fiscales

Acorde al enfoque de la OCDE, (2016) en el Plan de Acción 5 en los regímenes de propiedad intelectual permite al contribuyente acogerse a un régimen de propiedad intelectual solamente cuando el contribuyente haya incurridos en desembolsos asociados a las actividades de Investigación y Desarrollo (I+D) que ayuden a la obtención de una renta o ingreso en relación a la explotación de dicha propiedad intelectual. Por lo tanto, en relación a la actividad sustancial debió cerciorarse de que el contribuyente se acogió a un régimen preferencial cuando efectivamente haya incurrido un desembolso asociado a las actividades de Investigación y Desarrollo (I+D)

Es importante mencionar, que para el análisis de actividad sustancial en un régimen de propiedad intelectual, el Foro sobre Practicas Fiscales Perniciosas estableció tres métodos diferentes, OCDE, (2016): (a) creación de valor a través de los contribuyentes que requieran llevar actividades significativas de desarrollo, (b) los principios de precios de transferencia cuando el contribuyente sea el propietario legal de los activos y que le efectúen beneficios fiscales y los use, y (c) el enfoque del nexo. En el cual el tercer método fue seleccionado mediante el Foro sobre Practicas Fiscales Perniciosas y ratificado por el G20.

Por lo anterior expuesto, la OCDE, (2016) en el enfoque del nexo verifica que el régimen de propiedad intelectual condiciona sus incentivos fiscales a las actividades de Investigación y Desarrollo (I+D), y que se apliquen los desembolsos efectuados para el desarrollo de la propiedad intelectual siempre y cuando se encuentren vinculados con el beneficio obtenido, por motivo de que dichos gastos son utilizados para efectuar el cálculo del beneficio fiscal. De tal manera que se debe efectuar una trazabilidad de los gastos con el fin de verificar que los gastos totales de la propiedad intelectual, los cuales son considerados por los gastos cualificados para el desarrollo de la propiedad intelectual y la obtención de la renta, en el cual este seguimiento de los gastos se lo efectúa cuando el contribuyente adquirió la propiedad intelectual o la externalizó a las actividades de investigación y desarrollo a una parte relacionada, por lo tanto por la renta obtenida por la propiedad intelectual o las actividades

efectuadas por la parte relacionada no deben beneficiarse del régimen de propiedad intelectual.

### **Análisis de la Acción 5 mediante el enfoque del nexo de un régimen preferente.**

Dentro del análisis de la Acción 5 se procederá a realizar un ejemplo de método establecido por el Foro sobre Practicas Fiscales Perniciosas en conjunto con el G20 sobre el enfoque del nexo a un régimen preferente de propiedad intelectual:

La Entidad Ecuador, empresa dedicada al desarrollo de softwares para procesos productivos de distintos tipos de industrias localizada en la ciudad de Manta, es una subsidiaria de la Entidad España que durante el 2017 invirtió en desembolsos para la producción y desarrollo de softwares de procesos productivos de empresas alimenticias del mercado colombiano, peruano, ecuatoriano y venezolano.

Durante este período la Entidad Ecuador incurrió en los siguientes desembolsos destinados para la Investigación y el Desarrollo (I+D):

Tabla 39

Detalle de los gastos totales para la propiedad intelectual, información presentada en USD

<b>Gastos</b>	<b>Arranque del proyecto</b>	<b>Programación</b>	<b>Desarrollo de interfaces</b>	<b>Desarrollo de Data</b>	<b>Fase de prueba</b>	<b>Finalización</b>	<b>Implementación</b>	<b>Total</b>
Sueldos y salarios	1.000	2.500	1.600	800	600	300	150	6.950
Asistencia técnica local	800	1.000	890	1.090	1.290	980	1.180	7.230
Prototipos	100	50	35	95	200	110	100	690
Asistencia Corporativa España	2.300	3.560	1.690	910	1.815	380	1.520	12.175
<b>Total</b>								<b>27.045</b>

Los desembolsos mencionados en la tabla anterior corresponden a transacciones asignados por casa matriz Entidad España, por la asistencia

en el desarrollo de los softwares para procesos productivos de las empresas alimenticias.

En el Ecuador existen beneficios de exoneración del Impuesto a la Renta por el desarrollo de inversiones nuevas y productivas, por lo que la Entidad se acogerá a este beneficio, en relación a las rentas obtenidas por el desarrollo de estos softwares, tal como lo establece en el artículo 9.1 de la Ley de Régimen Tributario Interno, (2017) y modificado por la Ley Orgánica para El Fomento Productivo, Atracción de Inversiones, Generación de Empleo, y Estabilidad y Equilibrio Fiscal, (2018):

“Art. 9.1.- Exoneración de pago del Impuesto a la Renta para el desarrollo de inversiones nuevas y productivas.- Las sociedades que se constituyan a partir de la vigencia del Código de la Producción así como también las sociedades nuevas que se constituyeren por sociedades existentes, con el objeto de realizar inversiones nuevas y productivas, gozarán de una exoneración del pago del impuesto a la renta y su anticipo por 12 años, contados desde el primer año en el que se generen ingresos atribuibles directa y únicamente a la nueva inversión. Para efectos de la aplicación de lo dispuesto en este artículo, las inversiones nuevas y productivas deberán realizarse fuera de las jurisdicciones urbanas del Cantón Quito o del Cantón Guayaquil, sin embargo, las inversiones dentro de las áreas urbanas del Cantón Quito y Guayaquil podrán acogerse a la misma exoneración por el plazo de 8 años, y dentro de los siguientes sectores económicos considerados prioritarios para el Estado:

- a. Sector agrícola; producción de alimentos frescos, congelados industrializados;
- b. Cadena forestal y agroforestal y sus productos elaborados;
- c. Metalmecánica;
- d. Petroquímica y oleoquímica;
- e. Farmacéutica;

- f. Turismo, cinematografía y audiovisuales; y, eventos internacionales. - Este beneficio se aplicará en los términos y condiciones previstos en el Reglamento;
- g. Energías renovables incluida la bioenergía o energía a partir de biomasa;
- h. Servicios Logísticos de comercio exterior;
- i. Biotecnología y Software aplicados; y,
- j. Exportación de servicios. - Este beneficio se aplicará en los términos y condiciones previstos en el Reglamento.
- k. Desarrollo y servicios de software, producción y desarrollo de hardware tecnológico, infraestructura digital, seguridad informática, productos y contenido digital, y servicios en línea;
- l. Eficiencia energética. - Empresas servicios de eficiencia energética;
- m. Industrias de materiales tecnologías de construcción sustentables;
- n. El sector industrial, agroindustrial y agroasociativo. - beneficio aplicará los términos y condiciones previstos en Reglamento; y,
- ñ. Los sectores sustitución estratégica de importaciones fomento exportaciones, que mediante Decreto Ejecutivo determine el Presidente de la República, con base las recomendaciones que para el efecto emita el Consejo Sectorial de la Producción.” (p. 12)

Las rentas obtenidas durante el 2018 por la comercialización de estos softwares fueron de 3.800.000 los cuales de acuerdo a la legislación fiscal actual no estarían siendo gravados por el beneficio al que se acogería la Entidad Ecuador.

Sin embargo, de acuerdo a BEPS no toda la renta obtenida por la comercialización de estos softwares estaría sujeta a los beneficios que plantea la legislación nacional, ya que no todos los desembolsos serían

cualificados, debido a que existen desembolsos de compañías relacionadas en el exterior asignados al desarrollo de estos softwares.

Es importante mencionar que los gastos son cualificados aquellos que el contribuyente da soporte para la propiedad intelectual y que están relacionados con las actividades reales de la investigación y desarrollo, en el cual de dichos gastos se deben excluir por el concepto de intereses, costos por inmueble, costos por la adquisición de la propiedad intelectual derivados de la subcontratación de actividades con las partes relacionadas, y en relación por gastos totales son los que se derivan a la propiedad intelectual como puede ser por adquisición de terceros o por partes relacionadas. (OCDE, 2016)

Adicionalmente en la Norma Internacional de Contabilidad 38 *Activos Intangibles*, establece los tipos de gastos considerados de investigación y desarrollo, en el cual en el párrafo 54 de la presente norma señala que los gastos de investigación no se reconocerán como parte del activo intangible, por lo tanto, dichos desembolsos de investigación son considerados como gastos del periodo en el que fueron efectuados. Por tanto, los gastos de desarrollo efectuados son susceptibles para capitalizar en el activo intangible (forman parte del costo), siempre y cuando se demuestre que el activo intangible se pueda utilizar o para la venta, genere beneficios económicos futuros, y demostrar la existencia de un mercado activo para la explotación del activo intangible, entre otras. (IFRS, 2015)

A continuación, se adjunta la fórmula para calcular la renta obtenida susceptible a aplicar los beneficios fiscales, de acuerdo a BEPS.

Tabla 40

*Ratio del nexo para la obtención de beneficios fiscales.*

$$\text{Ingresos susceptibles de aplicar los beneficios fiscales asociados al régimen preferencial} = \frac{\text{Gastos Cualificados incurridos en el desarrollo del activo intangible}}{\text{Total gastos Incurridos en el desarrollo del activo intangible}} \times \text{Total Ingresos derivados del activo intangible}$$

*Nota:* Tomado de la OCDE, (2016)

Adicionalmente, se presenta un detalle de los gastos no cualificados y de los gastos cualificados.

Tabla 41

*Detalle de gastos cualificados*

Gastos	Arranque del proyecto	Programación	Desarrollo de interfaces	Desarrollo de Datos	Fase de prueba	Finalización	Implementación	Total	Marca
Sueldos y salarios	1.000	2.500	1.600	800	600	300	150	6.950	*
Asistencia técnica local	800	1.000	890	1.090	1.290	980	1.180	7.230	*
Prototipos	100	50	35	95	200	110	100	690	*
Asistencia Corporativa España	2.300	3.560	1.690	910	1.815	380	1.520	12.175	**
<b>Total</b>								<b>27.045</b>	

Tipo de Gasto	Total
Gasto cualificado (*)	14.870
Gasto no cualificado (**)	12.175
<b>Total</b>	<b>27.045</b>

Se considera que los gastos mencionados en la tabla 41 del presente trabajo investigativo, estos son: (a) Sueldos y Salarios, (b) Asistencia técnica local, y (c) Prototipos son considerados cualificados por motivo de que han sido efectuados por la Entidad Ecuador, en el cual la Acción 5 establece que los gastos de investigación y desarrollo efectuados por el contribuyente que explote el activo intangible son gastos cualificados. Por tanto, el gasto por Asistencia Corporativa no es cualificados debido a que la propiedad intelectual utilizada en las distintas etapas del desarrollo proviene de otra jurisdicción, siendo en este caso España el cual tiene una tarifa impositiva de impuesto a la renta del 25%.

A continuación, se presenta la proporcionalidad de los gastos cualificados sobre el total de gastos incurridos para el desarrollo de estos softwares.

Tabla 42

*Representación de los gastos cualificado entre el gasto total*

<b>Tipo de Gasto</b>	<b>Total</b>	<b>%</b>
Gasto cualificado	14.870	55%
Gasto no cualificado	12.175	45%
<b>Total</b>	<b>27.045</b>	<b>100%</b>

Se puede observar que los gastos cualificados tan solo corresponden al 55% del total de gastos incurridos para realizar el desarrollo de estos softwares, por lo que en esta misma proporción la compañía se podrá acoger al beneficio de exoneración del pago de impuesto a la renta. Adicionalmente, se presenta el cálculo de los ingresos sujetos a beneficios:

Tabla 43

*Ingreso sujeto al beneficio del régimen de propiedad intelectual mediante la aplicación de BEPS*

<b>Total Ingresos</b>	3.800.000
<b>% Gastos cualificados</b>	55%
<b>Ingreso sujeto a beneficios</b>	
<b>55%</b>	2.090.000
<b>Ingreso no sujeto a</b>	
<b>beneficios 45%</b>	1.710.000

Como podemos observar con la aplicación de las BEPS tan solo el 55% de estos ingresos estaría sujeto a beneficios de exoneración en el pago del impuesto a la renta puesto que el otro 45% corresponde a propiedad intelectual desarrollada en otra jurisdicción.



Por tanto, se adjunta un comparativo realizado de los efectos de este tipo de situaciones con la aplicación de las BEPS y sin la aplicación de las mismas.

*Tabla 44*

*Variación del beneficio del régimen de propiedad intelectual mediante la aplicación de BEPS*

<b>Descripción</b>	<b>Con BEPS</b>	<b>Sin BEPS</b>	<b>Variación</b>
Ingresos totales	3.800.000	3.800.000	-
Ingresos Exentos	-2.090.000	-3.800.000	1.710.000
<b>Ingresos Gravados</b>	<b>1.710.000</b>	<b>-</b>	<b>1.710.000</b>

Como se puede observar sin la aplicación de las BEPS, la Entidad Ecuador se estaría beneficiando de la exoneración el 100% del pago de impuesto a la renta por el 100% de su renta, sin embargo con la aplicación de las BEPS la Entidad Ecuador tan solo se estaría exonerando el 55% de las rentas, puesto que el otro 45% de las mismas corresponde a propiedad intelectual asignada desde el exterior, por lo que podemos concluir que con la aplicación de estos lineamientos las compañías multinacionales en el Ecuador tendrían que cancelar impuesto a la renta en relación a los gastos reales cualificados por el desarrollo de propiedades intelectuales.

#### **Acción 6: Impedir la utilización abusiva de convenios fiscales**

La OCDE, (2015) en relación al Plan de Acción 6 identifica que los contribuyentes incurrir en prácticas de *treaty shopping* u otras estrategias en el abuso de los convenios fiscales por consecuencia disminuyen la imposición de los Estados afectados al utilizar indebidamente las ventajas provenientes de los convenios internacionales en las que dichos convenios no resultan ser aplicables, lo que conlleva a que los países reconozcan una pérdida de recaudación efectiva de los tributos. Por este motivo los países afectados, incluidos los miembros de la OCDE han incluido cláusulas anti abuso en sus convenios internacionales a través de un estándar básico contra el *treaty shopping* y adaptarse conforme a las

especificaciones de cada país y las circunstancias y posterior a la aceptación de convenios bilaterales.

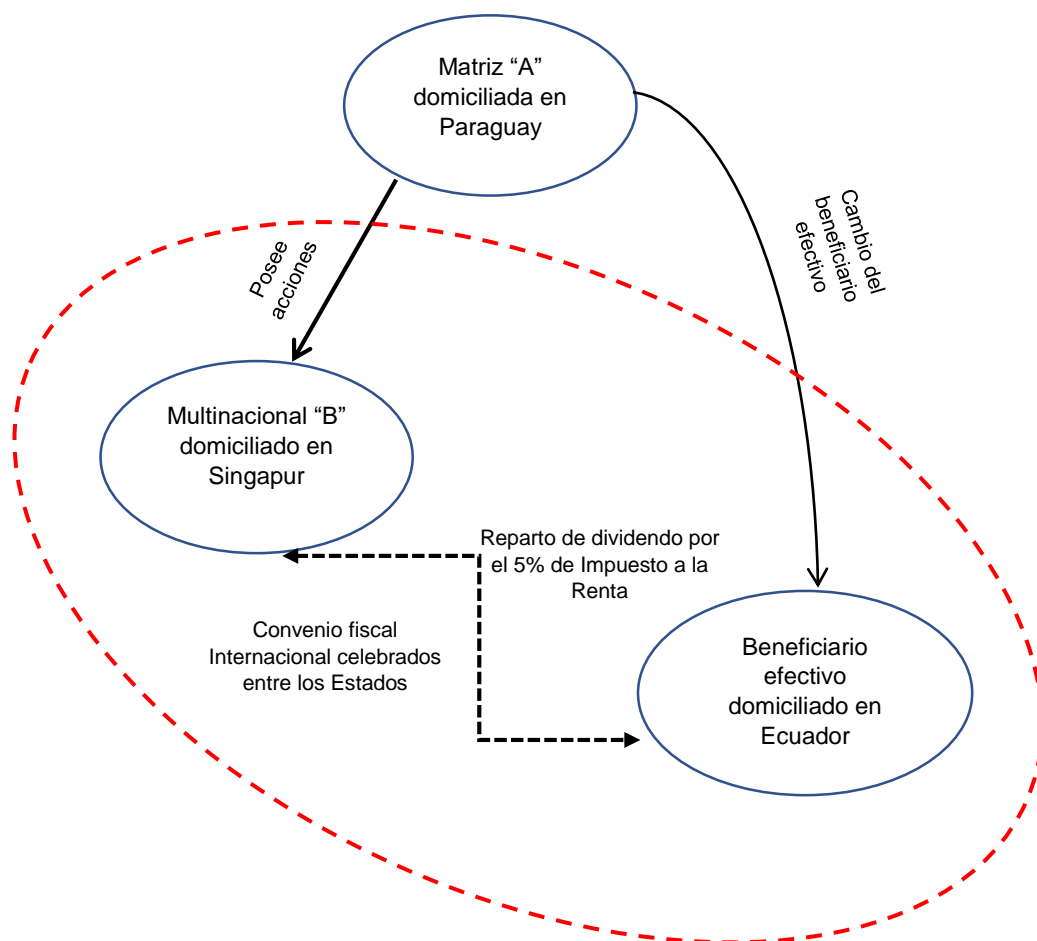
Adicionalmente, la OCDE, (2015) recomienda incluir nuevas cláusulas anti-abuso para el sujeto no residente de un determinado Estado que pretende explotar los beneficios de los convenios celebrados entre los Estados involucrados, por lo cual mediante la aplicación de BEPS, solo les resultaría aplicable únicamente a los residentes en su territorio, con el fin de contrarrestar sociedades ficticias en el Estado, la OCDE para prevenir este abuso de convenio implementó tres recomendaciones:

- (a) Implementar en los convenios fiscales entre los Estados firmantes de comprometerse a la evitar el riesgo de la doble no imposición o disminuida a través de la evasión fiscal o elusión.
- (b) Adicionalmente incluir en los convenios fiscales la cláusula de limitación de beneficios, en el cual corresponden al límite de las ventajas establecidas en sus actividades generales.
- (c) Inclusión en el modelo de convenio por la OCDE de la cláusula más detallada en los propósitos de las transacciones u operaciones para mitigar otras formas de uso injusto de los convenios fiscales, por lo que se debe también incluir aquellos supuestos que no se encuentran contemplados por la cláusula de limitación de beneficios, y en el caso de que las transacciones mencionadas en el convenio se aprovechan de los beneficios, su concesión quedara excluida del reconocimiento explícito en las disposiciones del presente convenio suscrito.

Por lo anterior expuesto, dentro del análisis de la Acción 6 a manera de ejemplo se procederá a realizar un ejemplo en una de las modificaciones que estable la OCDE por los abusos en los tratados de convenios fiscales internacionales, en el cual se procederá a efectuar esquema de *Treaty Shopping*:

En el año 2016 el Estado del Ecuador celebró un convenio internacional para evitar la doble imposición con el Estado de Singapur, debido a estos acontecimientos, el grupo económico conformada por la

Matriz “A” domiciliada en Paraguay, posee acciones sobre la Multinacional “B” domiciliada en Singapur. En el Estado de Paraguay no mantienen ningún convenio fiscal internacional suscrito con Singapur, por consecuencia acorde a la legislación nacional de Singapur en el pago de dividendos deberá efectuar una retención de Impuesto a la Renta del 20%. En virtud al suceso, la Matriz “A” observa que la Multinacional “B” mantiene un convenio fiscal internacional con el Estado del Ecuador, debido a este convenio, la Matriz “A” procede a cambiar su beneficiario efectivo a la residencia del Ecuador, por motivo de que el convenio fiscal internacional en el artículo 10 numeral 2 señala que para efectos de pagos de dividendos: “entre el Estado Contratante (Singapur) en que resida la sociedad, y si el beneficiario efectivo de los dividendos es un residente del otro Estado Contratante (Ecuador), el Impuesto a la renta no podrá exceder del 5 % del importe bruto de los dividendos”.



 Estados bajo el esquema del *treaty shopping*

*Figura 34.* Esquema *treaty shopping* de abusos de convenios fiscales. Adaptado de la OCDE, (2015)

En virtud a lo expuesto en el ejemplo, se concluye que la principal razón del acuerdo celebrado entre los Estados de Singapur y Ecuador era por la obtención del beneficio de la reducción de la tarifa de Impuesto a la Renta por concepto de dividendos establecido en el convenio fiscal internacional, en el cual bajo este esquema es considerado como *treaty shopping* lo cual es considerado un abuso a los convenios fiscales.

## Conclusiones

Considerando que el análisis que hemos efectuado por las acciones 1, 4, 5 y 6 del plan de acción de la OCDE (BEPS), podemos concluir lo siguiente:

Acción 1: Existe un gran número de transacciones que realizan empresas multinacionales, principalmente las que negocian bajo la modalidad de internet, en las que existe elusión tributaria por la falta de normativas que apliquen a este tipo de transacciones, principalmente en la definición de la jurisdicción donde se desarrolla la operación (comercialización) y la definición de la jurisdicción donde se efectúa la transacción en línea. El objetivo de los grupos económicos en manejar este tipo de transacciones es direccionar sus ganancias a países donde la imposición es menor, por lo que las transacciones que son consideradas como economía digital son las más susceptibles a este tipo de riesgos debido a la dificultad de darle seguimiento.

Acción 4: Las Empresas multinacionales suscriben créditos externos con partes relacionadas como alternativa para el envío de flujo de caja a su casa matriz, en el cual se utiliza dichos mecanismos asignando tasas de interés más altas en aquellas jurisdicciones donde podría obtenerse una deducción de tipo impositivo por los gastos financieros registrados por subsidiarias o partes relacionadas, ya sea con la finalidad de ser destinados para capital de trabajo o adquisición de CAPEX (*Capital Expenditure*) o bienes de capital, según sea el caso. No obstante, de acuerdo al caso revisado, en el Ecuador para que el gasto financiero pueda ser deducible deben cumplirse dos condiciones: (a) la tasa de interés del préstamo del exterior, debe ser menor o igual a la tasa referencial máxima para créditos externos y (b) adicionalmente los préstamos no deben superar la ratio de la deuda / patrimonio en un 300%

No obstante, Las compañías pueden tener préstamos que cumplan ambos requisitos, sin embargo, de acuerdo a nuestro análisis efectuado, las corporaciones multinacionales podrían aprovechar estas leyes para asignar tasas de intereses más altas en relación a las tasas referenciales

que les asignan a otras empresas del mismo grupo. Con la adopción de esta acción se podrá evitar la deducción excesiva de gasto financiero el cual no mantiene proporciones similares al gasto financiero de todo el grupo.

Acción 5: Actualmente en el Ecuador existen beneficios que ayudan a promover la inversión extranjera, como lo es la exoneración de impuesto a la renta para ciertos tipos de inversiones mencionadas en la Ley Orgánica para el Fomento Productivo, Atracción de Inversiones, Generación de Empleo y Estabilidad y Equilibrio Fiscal. Sin embargo, en dichas inversiones podrían estar involucrados desarrollos originados desde el exterior, por lo que de acuerdo a la acción 5 de la OCDE, estos desarrollos del exterior podrían asignarse a la subsidiaria de otros países y en consecuencia participar de las exoneraciones fiscales de dicho país, lo cual se denomina desde el punto de vista de las BEPS como prácticas fiscales perniciosas.

Acción 6: Dentro de los tratados de doble imposición entre diferentes países, existen ventajas que son aprovechados por diversas empresas multinacionales, originando pérdida en la recaudación de los tributos de los estados, por lo que BEPS estableció cláusulas estándares que deberían contener los convenios internacionales para evitar este tipo de abusos. Es importante mencionar que en el Ecuador ya se han tomado medidas de prevención de abuso de estos tratados como lo es el establecer una base de 20 fracciones básicas para el uso de los beneficios de los convenios internacionales suscritos por los países para evitar la doble imposición con el Ecuador.

## Recomendaciones

En base al análisis que se ha efectuado por las acciones 1, 4, 5 y 6 del plan de acción de la OCDE (BEPS), podemos recomendar lo siguiente:

Acción 1: Las compañías multinacionales que negocian por internet o que tienen transacciones que se encuentran en el marco de la economía digital deberán contemplar que con el nuevo modelo de la OCDE, este tipo de transacciones tendrán un mayor análisis impositivo por parte de las autoridades fiscales competentes, evitando así la evasión fiscal.

Acción 4: Las compañías multinacionales al momento de realizar préstamos a sus compañías relacionadas del exterior, deberán tener en cuenta la tasa a la que suscriben sus préstamos, ya que esto podría originar un gasto no deducible para efectos fiscales en el momento de la liquidación del impuesto a la renta. Por lo tanto, la tasa de interés a la que están recibiendo el préstamo debería estar directamente relacionada con la tasa de interés que maneja el grupo, evitando así prácticas elusivas.

Las compañías multinacionales deberán realizar un análisis previo de este tipo de préstamos, en el que no tan solo involucrará a la administración local si no a la administración del exterior, ya que con la entrada de vigencia de las BEPS se verán afectadas diversas jurisdicciones, y no tan solo la jurisdicción local, por lo que el análisis deberá estar centrado en todo el grupo económico.

Acción 5: En relación a las prácticas fiscales perniciosas, las compañías multinacionales deberán levantar un análisis al momento que están ejecutando inversiones productivas nuevas en conjunto con sus partes relacionadas del exterior, ya que esas inversiones nuevas estarían sujetos a beneficios fiscales que podrían concentrar operaciones en una decisión de grupo multinacional

Como por ejemplo, si tenemos que se deberá realizar una separación de los gastos incurridos por el desarrollo local de dicha inversión y los gastos externalizados, es decir desarrollos realizados en otra jurisdicción. Los gastos externalizados deberán ser considerados para

excluir parte de los ingresos atribuibles a la inversión sujeta a beneficios. La parte proporcional que se excluyó de la totalidad de los ingresos no se podrá acoger a beneficios de exoneración de impuesto a la renta.

Acción 6: Pese a que en el Ecuador ya existe una regulación para evitar el abuso de tratados de doble imposición, las compañías multinacionales deberán contemplar que los tratados de doble imposición sufrirían modificaciones en sus cláusulas, las cuales generarían un cambio en el tratamiento tributario por las transacciones con otras jurisdicciones, por lo que las compañías multinacionales deberán analizar estas situaciones antes de ejecutar cualquier tipo de operaciones que ponga en evidencia un aprovechamiento que con la implementación de BEPS, pueda ser excluido de dicho régimen multilateral o bilateral de índole internacional.



## Referencias

- Banco Central del Ecuador. (2017). Ecuador creció 3.0% en 2017 y confirma el dinamismo de su economía. Recuperado 30 de julio de 2018, de <https://www.bce.fin.ec/index.php/boletines-de-prensa-archivo/item/1080-ecuador-crecio-30-en-2017-y-confirma-el-dinamismo-de-su-economia>
- Baptista, Fernández, & Hernández. (2010). *Metodología de la investigación* (Quinta edición). México: McGRAW-HILL.
- Barrios. H. B. (2005). *Precios de Transferencia Sus Efectos Fiscales* (Ediciones Fiscales ISEF).
- Bernal, César A. (2010). *Metodología de la investigación* (Tercera edición). Colombia: Pearson Educación.
- Carlos Herrera Mallof. (1999). *PRECIOS DE TRANSFERENCIA INTERNACIONALES*. España: Arazandi.
- Carvajal, Lizardo. (2014). El método deductivo de investigación. Recuperado 30 de julio de 2018, de <http://www.lizardo-carvajal.com/el-metodo-deductivo-de-investigacion/>
- Código Tributario, Pub. L. No. Registro Oficial No. 38, 91 (2014).
- Constitución de la República del Ecuador, Pub. L. No. Registro Oficial No. 449, 206 (2008).
- Gobierno de los Estados Unidos. (2016). Oficina del Historiador. Recuperado 23 de junio de 2018, de <https://history.state.gov/milestones/1945-1952/marshall-plan>
- IFRS. (2015). Norma Internacional de Contabilidad 38 - Activos Intangibles.
- IFRS. (2015). Norma Internacional de Información Financiera 15 - Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes.
- La Organización para la Cooperación y el Desarrollo económico (OCDE). (2012, febrero 29).
- Ley de Régimen Tributario Interno, Pub. L. No. Registro Oficial 463, 116 (2017).

Ley Orgánica para El Fomento Productivo, Atracción de Inversiones, Generación de Empleo, y Estabilidad y Equilibrio Fiscal, Registro Oficial 309 (2018).

Ley para la Reforma de las Finanzas Publicas suplemento. (1999). *Ley 24*.

Ministerio de Economía y Finanzas. (2018). Normativa de Contabilidad Gubernamental – Ministerio de Economía y Finanzas. Recuperado 31 de julio de 2018, de <https://www.finanzas.gob.ec/normativa-de-contabilidad-gubernamental/>

OCDE. (2009). G20. Recuperado 14 de junio de 2018, de <http://www1.oecd.org/g20/about.htm>

OCDE. (2009). G20. Recuperado 14 de junio de 2018, de <http://www1.oecd.org/g20/topics/taxation/>

OCDE. (2010, julio). Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias 2010. Recuperado 14 de junio de 2018, de <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202191-es>

OCDE. (2010, julio). Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias 2010 | READ online. Recuperado 14 de junio de 2018, de <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202191-es>

OCDE. (2015). Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy. Action 1. Recuperado 19 de agosto de 2018, de <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>

OCDE. (2015). Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report. Recuperado 28 de julio de 2018, de <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>

OCDE. (2015). Impedir la utilización abusiva de convenios fiscales, Acción 6 – Informe final 2015. Recuperado 28 de julio de 2018, de <http://dx.doi.org/10.1787/9789264257085-es>

OCDE. (2015). La OCDE presenta los resultados del Proyecto BEPS de la OCDE y el G20 para su discusión en la reunión de los Ministros de Finanzas del

G20 - OECD. Recuperado 25 de agosto de 2018, de <http://www.oecd.org/newsroom/la-ocde-presenta-los-resultados-del-proyecto-beps-de-la-ocde-y-el-g20-para-su-discusion-en-la-reunion-de-los-ministros-de-finanzas-del-g20.htm>

OCDE. (2015). Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments, Action 4 - 2015 Final Report. Recuperado 28 de julio de 2018, de <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241176-en>

OCDE. (2015). Perspectivas de la OCDE sobre la economía digital 2015 | READ online. Recuperado 28 de julio de 2018, de <http://dx.doi.org/10.1787/9789264259256-es>

OCDE. (2016). Combatir las prácticas fiscales perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia, Acción 5 – Informe final 2015. Recuperado 28 de julio de 2018, de <http://dx.doi.org/10.1787/9789264267107-es>

OCDE. (2016). Programa Regional - OECD. Recuperado 24 de junio de 2018, de <https://www.oecd.org/centrodemexico/laocde/actividades-en-america-latina.htm>

OCDE. (2017). 10 Preguntas sobre BEPS. Recuperado de <http://www.oecd.org/ctp/10-preguntas-sobre-beps.pdf>

OCDE. (2018). Convenio sobre la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos - OCDE. Recuperado 9 de junio de 2018, de <http://www.oecd.org/general/conventionontheorganisationforeconomicco-operationanddevelopment.htm>

OCDE. (2018). Convenio sobre la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos - OCDE. Recuperado 9 de junio de 2018, de <http://www.oecd.org/general/conventionontheorganisationforeconomicco-operationanddevelopment.htm>

OCDE. (2018). Historia - OECD. Recuperado 9 de junio de 2018, de <http://www.oecd.org/centrodemexico/laocde/historia-ocde.htm>

- OECD. (2014). Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios. Recuperado 9 de junio de 2018, de <http://dx.doi.org/10.1787/9789264207813-es>
- Omar Morales. (2002). *Transfer pricing in Chile: a comparison of the OECD guidelines and U.S. Regulations* (Vol. 79). Mercy Law Review.
- Reformas al Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, Pub. L. No. Registro Oficial No. 494, 6 (2004).
- Reglamento para Aplicación Ley de Régimen Tributario Interno, Pub. L. No. Registro Oficial No. 209, 177 (2017).
- S.R.I. (2014). Fiscalidad Internacional - Servicio de Rentas Internas del Ecuador. Recuperado 24 de junio de 2018, de <http://www.sri.gob.ec/web/guest/fiscalidad-internacional2>
- S.R.I. Resolución No. NAC-DGERCGC14-00001048 Emitir el procedimiento para la absolución de consultas sobre valoración previa de operaciones efectuadas entre partes relacionadas para la determinación de precios de transferencia, Pub. L. No. Registro Oficial No. 206, 8 (2014).
- S.R.I. Resolución No. NAC-DGERCGC15-00000052 Expedir las normas que establezcan paraísos fiscales, regímenes fiscales preferentes y regímenes o jurisdicciones de menor imposición, Pub. L. No. Registro Oficial No. 430, 8 (2015).
- S.R.I. Resolución No. NAC-DGERCGC15-00000455 Establecer el contenido del Anexo de Operaciones con Partes Relacionadas y del Informe Integral de Precios de Transferencia, Pub. L. No. Registro Oficial No. 511, 6 (2015).



## DECLARACIÓN Y AUTORIZACIÓN

Yo, Solís Gómez, Gian Snaider, con C.C: # 0926355793 autor del trabajo de titulación: **“Análisis de las Directrices del Plan De Acción 1, 4, 5 y 6 contra la BEPS aplicable a Empresas Multinacionales del Ecuador”** previo a la obtención del título de Ingeniero en Contabilidad y Auditoría, en la Universidad Católica de Santiago de Guayaquil.

1.- Declaro tener pleno conocimiento de la obligación que tienen las instituciones de educación superior, de conformidad con el Artículo 144 de la Ley Orgánica de Educación Superior, de entregar a la SENESCYT en formato digital una copia del referido trabajo de titulación para que sea integrado al Sistema Nacional de Información de la Educación Superior del Ecuador para su difusión pública respetando los derechos de autor.

2.- Autorizo a la SENESCYT a tener una copia del referido trabajo de titulación, con el propósito de generar un repositorio que democratice la información, respetando las políticas de propiedad intelectual vigentes.

Guayaquil, 19 septiembre del 2018

f. 

Nombre: Solís Gómez Gian Snaider

C.C: 0926355793




## DECLARACIÓN Y AUTORIZACIÓN

Yo, Veliz Gualán, Miguel Fernando, con C.C: # 0930102041 autor del trabajo de titulación: **“Análisis de las Directrices del Plan De Acción 1, 4, 5 y 6 contra la BEPS aplicable a Empresas Multinacionales del Ecuador”** previo a la obtención del título de Ingeniero en Contabilidad y Auditoría, en la Universidad Católica de Santiago de Guayaquil.

1.- Declaro tener pleno conocimiento de la obligación que tienen las instituciones de educación superior, de conformidad con el Artículo 144 de la Ley Orgánica de Educación Superior, de entregar a la SENESCYT en formato digital una copia del referido trabajo de titulación para que sea integrado al Sistema Nacional de Información de la Educación Superior del Ecuador para su difusión pública respetando los derechos de autor.

2.- Autorizo a la SENESCYT a tener una copia del referido trabajo de titulación, con el propósito de generar un repositorio que democratice la información, respetando las políticas de propiedad intelectual vigentes.

Guayaquil, 19 septiembre del 2018

f. 

Nombre: Veliz Gualán Miguel Fernando

C.C: 0930102041



REPOSITORIO NACIONAL EN CIENCIA Y TECNOLOGÍA			
FICHA DE REGISTRO DE TESIS/TRABAJO DE TITULACIÓN			
<b>TÍTULO Y SUBTÍTULO:</b>	Análisis de las Directrices del Plan De Acción 1, 4, 5 y 6 contra la BEPS aplicable a Empresas Multinacionales del Ecuador		
<b>AUTOR(ES)</b>	Solís Gómez Gian Snaider y Veliz Gualán Miguel Fernando		
<b>REVISOR(ES)/TUTOR(ES)</b>	Samaniego Pincay Pedro José		
<b>INSTITUCIÓN:</b>	Universidad Católica de Santiago de Guayaquil		
<b>FACULTAD:</b>	Facultad de Ciencias Económicas y Administrativas		
<b>CARRERA:</b>	Contabilidad y Auditoría		
<b>TITULO OBTENIDO:</b>	Ingeniero en Contabilidad y Auditoría		
<b>FECHA DE PUBLICACIÓN:</b>	19 Septiembre del 2018	<b>No. DE PÁGINAS:</b>	135
<b>ÁREAS TEMÁTICAS:</b>	Tributación, Fiscalidad Internacional.		
<b>PALABRAS CLAVES/ KEYWORDS:</b>	EBITDA,		
<b>RESUMEN/ABSTRACT</b> (150-250 palabras):			
<p>El presente trabajo de titulación analiza los posibles efectos por la entrada en vigencia de las acciones: 1, 4, 5 y 6 de las BEPS en las empresas multinacionales del Ecuador, de acuerdo a un análisis elaborado en el desarrollo de este trabajo, tendrían un mayor impacto ya que son las empresas que representan la mayor parte del total de la recaudación impositiva del Ecuador. La acción 1, trata de abordar los retos de la economía digital en la imposición, ya que este modelo de negocio podría generar riesgos de prácticas elusivas en el ámbito fiscal. Este tipo de economía está relacionado con diversos tipos de modelos de negocio como: comercio electrónico, servicios de pago online, tiendas de aplicaciones, publicidad online, informática en la nube, negocios de alta velocidad y plataformas participativas en red. La acción 4, limitar la erosión de la base imponible por vía de deducciones en interés y otros pagos financieros, establece un modelo en función del EBITDA. En esta acción se señala que como mínimo todas las entidades pertenecientes a grupos multinacionales deberían optar este enfoque. En este trabajo se analizó el efecto que podrían tener en el impuesto a la renta las empresas multinacionales del Ecuador por el manejo de este tipo de transacciones. La acción 5, relacionada con el combatir prácticas fiscales perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y sustancia económica, implica el establecer mecanismos para evitar prácticas fiscales perniciosas en régimen preferentes, en los cuales se otorgan beneficios al contribuyente. En el presente trabajo de titulación se analizó un caso práctico en el que mediante esta acción una empresa multinacional no se aprovechará de los beneficios otorgados por la legislación ecuatoriana. La acción 6, impedir la utilización abusiva de convenios fiscales, busca evitar que empresas multinacionales se acojan a beneficios mediante el uso de convenios fiscales en diferentes jurisdicciones. En esta acción se establecen directrices para poder implementar cláusulas estándares en los convenios fiscales de los países, las cuales principalmente se centran en las transferencias de dividendos, anti abuso de los establecimientos permanentes, anti abuso de la residencia fiscal de los contribuyentes de doble nacionalidad.</p>			
<b>ADJUNTO PDF:</b>	<input checked="" type="checkbox"/> SI	<input type="checkbox"/> NO	
<b>CONTACTO CON AUTOR/ES:</b>	<b>Teléfono:</b> +593-99 326 9185 / 96 757 8699	<b>E-mail:</b> <a href="mailto:snaydersg@hotmail.com">snaydersg@hotmail.com</a> / <a href="mailto:miguelfvg95@gmail.com">miguelfvg95@gmail.com</a>	
<b>CONTACTO CON LA INSTITUCIÓN (COORDINADOR DEL PROCESO UTE):</b>	<b>Nombre:</b> Reyes Salvatierra Shirley		
	<b>Teléfono:</b> +593-984176411 – 04-3804600 ext.1635		
	<b>E-mail:</b> <a href="mailto:shirley.reyes@cu.ucsg.edu.ec">shirley.reyes@cu.ucsg.edu.ec</a>		
SECCIÓN PARA USO DE BIBLIOTECA			
<b>Nº. DE REGISTRO (en base a datos):</b>			
<b>Nº. DE CLASIFICACIÓN:</b>			
<b>DIRECCIÓN URL (tesis en la web):</b>			