

NORMAS DE TRANSPATENCIA FISCAL INTERNACIONAL.

RECOMENDACIONES PARA EL ECUADOR

Proyecto Integrador realizado por:

YÉPEZ ROSALES BORYS FRANK

Presentado a la Facultad de Ciencias Sociales y Humanísticas de la Escuela Superior

Politécnica del Litoral (ESPOL)

Previa a la obtención del Título de:

INGENIERÍA COMERCIAL Y EMPRESARIAL

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

Febrero 2017

RESUMEN

Las normas de transparencia fiscal internacional (TFI), también conocidas como normas sobre sociedades extranjeras controladas, responden al riesgo de que los contribuyentes que ostentan una participación de control en una filial extranjera erosionen la base imponible de su país de residencia, y en algunos casos también de otros países, mediante el traslado de beneficios a la sociedad extranjera controlada (SEC). En ausencia de tales normas, las SEC posibilitan el traslado de beneficios y el diferimiento de impuestos a largo plazo.

Muchos países de América Latina, están implementando las recomendaciones entregadas en la Acción 3 para el diseño de normas de transparencia fiscal internacional, por el cual se ha aplicado un análisis comparativo entre las normas de TFI de países miembros de la OCDE y el régimen tributario del Ecuador, que ha podido determinar las recomendaciones que el país está implementando en su régimen tributario para evitar la evasión fiscal. Además, se pudo determinar que pilar de diseño de normas de TFI necesita el Ecuador para fortalecer sus normas anti – paraísos fiscales.

ABSTRACT

International tax transparency rules (TFI), also known as controlled foreign companies rules, respond to the risk that taxpayers who hold a controlling stake in a foreign subsidiary erode the tax base of their country of residence, and in some cases also from other countries, through the transfer of profits to the controlled foreign company. In the absence of such rules, the SEC allows the transfer of benefits and the long-term tax deferral.

Many countries in Latin America are implementing the recommendations provided in Action 3 for the design of international fiscal transparency rules, by which a comparative analysis has been applied between the TFI rules of OECD member countries and the tax regime of the Ecuador, which has been able to determine the recommendations that the country is implementing in its tax regime to avoid tax evasion. Also, it was possible to determine which controlled foreign companies design pillar needs Ecuador to strengthen its anti - tax haven rules.

DEDICATORIA

Este proyecto integrador lo dedico primeramente a Dios, por estar conmigo en cada paso que doy y por darme fuerzas para seguir adelante, también se lo dedico a las personas que siempre estuvieron apoyándome para alcanzar esta meta, por último, se lo dedico de forma muy especial a mis padres y hermanos, por su constante apoyo y consejos para poder cumplir mis objetivos en todo momento y gracias por estar conmigo siempre.

Borys Yépez

AGRADECIMIENTO

Agradezco a Dios por entregarme fuerzas y convicción para poder alcanzar la meta de ser profesional. Agradezco a mi familia por su apoyo incondicional en todo momento y por sus consejos para no rendirme en busca de cumplir mi meta. Gracias a mis hermanos Alex, Rodrigo, Ilthon y Ayrton por estar a mi lado en todo momento. A mi tutor por su ayuda y guía durante la realización de mi proyecto integrador.

Borys Yépez

DECLARACIÓN EXPRESA

La responsabilidad del contenido de este Proyecto de Integrador, me corresponde exclusivamente; y el patrimonio intelectual de la misma a la ESCUELA SUPERIOR POLITÉCNICA DEL LITORAL.

Borys Frank Yépez Rosales

SIGLAS

BCN	Banco del Congreso Nacional de Chile
BEPS	Erosión de la base imponible y traslado de beneficios
EMN	Empresa multinacional
EP	Establecimiento permanente
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico
SEC	Sociedad(es) extranjera(s) controlada(s)
SRI	Servicio de Rentas Internas
SUNAT	Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria
TFI	Transparencia Fiscal Internacional

TABLA DE CONTENIDO

RESUMEN	ii
ABSTRACT	iii
DEDICATORIA	iv
AGRADECIMIENTO	v
DECLARACIÓN EXPRESA	vi
SIGLAS	vii
TABLA DE CONTENIDO	viii
LISTADO DE FIGURAS	x
LISTADO DE CUADROS	x
INTRODUCCIÓN	1
EL PROBLEMA	5
1.1 PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA	5
1.1.1 Formulación del Problema.....	8
1.2 OBJETIVOS	8
1.2.1 Objetivo general.....	8
1.2.2 Objetivos Específicos.....	8
1.3 JUSTIFICACIÓN	9
MARCO REFERENCIAL	10
2.1 MARCO TEÓRICO.....	10
2.1.1 Antecedentes históricos	10
2.1.1.1 Origen y Causas de su Aplicación	10
2.2 MARCO CONCEPTUAL	13
2.2.1 Definición de las Normas de Transparencia Fiscal Internacional	13
2.3 MARCO LEGAL.....	16
2.3.1 Aspectos generales de la Acción 3: Diseño de normas de TFI eficaces.....	16
2.3.1.1 Normas para definir a una SEC	18
2.3.1.2 Exenciones aplicables a las SEC.....	19
2.3.1.3 Definición de la renta sujeta al régimen de TFI.....	20
2.3.1.4 Normas para calcular la renta	21
2.3.1.5 Normas sobre la atribución de la renta	22
2.3.1.6 Normas para prevenir o eliminar la doble imposición.....	23

MARCO METODOLÓGICO	26
3.1 DISEÑO DE INVESTIGACIÓN Y SU PERSPECTIVA GENERAL	26
3.2 LA POBLACIÓN Y LA MUESTRA	27
3.2.1 Características de la población.....	27
3.2.2 Delimitación de la población	28
3.2.3 Tipo de muestra.....	29
3.2.4 Tamaño de la muestra	29
ANÁLISIS E INTERPRETACIÓN DE RESULTADOS.....	30
4.1 DESCRIPCIÓN DE LA SITUACIÓN ACTUAL DEL ECUADOR.....	30
4.2 ANÁLISIS COMPARATIVO SOBRE LAS NORMAS DE TRANSPARENCIA FISCAL INTERNACIONAL CON EL RÉGIMEN TRIBUTARIO DEL ECUADOR	33
4.2.1 Análisis del pilar 1 y 2 del Diseño de las normas de TFI: Definición de una Sociedad Extranjera Controlada (SEC) y Exenciones aplicables a las SEC	33
4.2.1.1 Ejemplo de nivel de control concertada.....	37
4.2.2 Análisis del pilar 3 y 4 del Diseño de las normas de TFI: Definición de la renta sujeta al régimen de TFI y las Normas para calcular la renta.	39
4.2.2.1 Ejemplos sobre la normativa para calcular la renta	42
4.2.3 Análisis del pilar 5 del Diseño de las normas de TFI: Normas sobre la atribución de la renta.....	45
4.2.4 Análisis del pilar 6 del Diseño de las normas de TFI: Normas para prevenir o eliminar la doble imposición.....	47
COMENTARIOS.....	51
5.1 RESULTADOS.....	51
5.1.1 Comparar las posibles recomendaciones de la Acción 3 de BEPS con el régimen tributario ecuatoriano para la transparencia fiscal.	51
5.1.2 Determinar que recomendaciones de la Acción 3 falta por aplicar en el sistema tributario ecuatoriano para reforzar la transparencia fiscal en el Ecuador.....	53
5.2 CAUSAS PARA LA APLICACIÓN DE LAS NORMAS DE TFI EN ECUADOR....	53
5.3 EFECTOS EN LA APLICACIÓN DE LAS NORMAS DE TFI	54
CONCLUSIONES.....	56
RECOMENDACIONES.....	57
REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS	58
ANEXOS.....	60

LISTADO DE FIGURAS

- FIGURA 1.** Transparencia Fiscal Internacional
- FIGURA 2.** Control ejercido por partes no vinculadas actuando de manera concertada
- FIGURA 3.** Limitación del uso de las pérdidas
- FIGURA 4.** Limitación del uso de las pérdidas con una limitación preexistente de pérdidas pasivas

LISTADO DE CUADROS

- CUADRO 1.** Resumen de las principales normas anti – paraísos dentro del régimen tributario ecuatoriano.
- CUADRO 2.** Análisis comparativo basándose en el primer pilar de diseño de normas de TFI eficaces
- CUADRO 3.** Análisis comparativo basándose en el tercer pilar de diseño de normas de TFI eficaces
- CUADRO 4.** Análisis comparativo basándose en el quinto pilar de diseño de normas de TFI eficaces
- CUADRO 5.** Análisis comparativo basándose en el sexto pilar de diseño de normas de TFI eficaces
- CUADRO 6.** Resumen del análisis comparativo

INTRODUCCIÓN

Durante los últimos años existen problemas, que en muchos países sus ingresos son cada vez menores en relación a la recaudación del impuesto sobre la renta de las sociedades debido a que las multinacionales (EMN) tiene una planificación encaminada al traslado de beneficios a los países donde su tasa impositiva es menor, lo que erosiona la base imponible en el país de la actividad económica. En el contexto de la globalización, surge el problema del diferimiento de impuestos por parte de aquellos que, beneficiándose de ser propietarios en empresas domiciliadas en países de baja o nula imposición, evaden el pago de impuestos a las rentas obtenidas por ellos. Este es el caso por el que los países en vía de desarrollo se ven perjudicado, pues no reciben todos los ingresos que le corresponden. Es por este problema que se plantea, a nivel global, un sistema de normas de transparencia fiscal internacional que proporcione gravar estas rentas.

El presente trabajo busca analizar las recomendaciones para el diseño de normas de transparencia fiscal internacional que entrega la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), basándose en el régimen fiscal ecuatoriano, y establecer los posibles refuerzos a la normativa tributaria para mejorar la transparencia fiscal internacional en el Ecuador, ya que, en la actualidad, cada vez es más frecuente que los países adopten normas o reglas que resguarden sus bases imponibles las que podrían ser reducidas en el marco de la planificación fiscal internacional. Y estas normas son conocidas como *Controlled Foreign Corporations* (CFC) en su versión inglesa y en versión castellana como Transparencia Fiscal Internacional (TFI).

La transparencia fiscal internacional (TFI) o normas *Controlled Foreign Companies* (CFC) forma un sistema tributario unilateral, inicialmente implementada en países con métodos fiscales modernos y principalmente exportadores de capitales, para neutralizar el diferimiento

del impuesto que grava las rentas de fuente extranjera a través de compañías no residentes, regularmente constituidas en gobiernos de tributación privilegiada. En otras palabras, tratan de evitar que un contribuyente pueda evadir, total o parcialmente, la obligación tributaria en el país de su residencia fiscal, debido al dominio que tiene en una empresa extranjera y, consiguientemente, en sus políticas de repartición de utilidades.

Estas normas se encuentran en la Acción 3, llamado Diseño de normas de Transparencia Fiscal Internacional eficaces, y está compuesta por recomendaciones en forma de pilares importantes, por las cuales nos orientara para enfocarnos en el régimen tributario ecuatoriano y así establecer reglas efectivas de Transparencia Fiscal Internacional. Cabe destacar que las normas están constituidas para que los países que decidan adoptarlas obtengan formas de prevenir de manera eficiente a los contribuyentes de trasladar ingresos a sus filiales extranjeras. El informe final de esta Acción 3 nos indica que las recomendaciones están diseñadas para garantizar a los países sin reglas sobre Transparencia Fiscal implementar estas normas directamente en su régimen tributario y a los que si poseen reglas de Transparencia Fiscal reformarlas para adaptarlas a dichas normas.

El refuerzo a la normativa ecuatoriana en lo que se refiere a Transparencia Fiscal se orientara en el sistema tributario ecuatoriano a partir de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, Ley de Reforma Tributaria, publicada en el Registro Oficial Suplemento 325 de 14 de mayo de 2001 (actualizada el 29 de abril 2016), Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, publicada en el Registro Oficial Suplemento 463 de 17 de noviembre de 2004 (modificada el 21 de julio 2016), Código Tributario, publicado en el Registro Oficial Suplemento 38 de 14 de junio de 2005 (modificada el 22 de mayo 2016) y por último el Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, publicado en el Registro Oficial Suplemento 351 de 29 de diciembre de 2010 (modificada el 19 de abril 2016).

La metodología es basada en un estudio deductivo y comparativo entre los países en desarrollo que han firmado el convenio BEPS, que hace referencia a la erosión de la base imponible y al traslado de beneficios que es causado por la presencia de huecos o vacíos que se podrían encontrar en los distintos regímenes impositivos nacionales, de las cuales se benefician las empresas multinacionales. Por esta razón, se obtendrá resultados específicos en torno a la aplicación de las normas de CFC y demás objetivos para el desarrollo de esta investigación. Además, las fuentes de este análisis son normativas y teóricas.

El enfoque de la investigación es principalmente cualitativo, y de característica de documental bibliográfica, ya que se consideró elementos doctrinarios como documentos de las normas de TFI de países de igual nivel económico que el Ecuador, como son Perú y de un país desarrollado como lo es Chile. Además de archivos e informes formulados por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), concerniente a temas internacionales para impedir la doble imposición, y el tema principal se desarrolla dentro del marco de Transferencia Fiscal Internacional. La investigación se guio con la legislación del Ecuador y resoluciones emitidas por el Servicio de Rentas Internas (SRI), en las cuales hace referencia a transparencia fiscal y además de las últimas reformas señaladas a la normativa tributaria ecuatoriana.

En el primer capítulo, se describe el planteamiento del problema. En el segundo capítulo, se da a conocer los aspectos generales de los pilares de diseño a la normativa de la Transparencia Fiscal Internacional, en lo que se refiere a las recomendaciones detalladas para eliminar la evasión y elusión tributaria y además de evitar la doble imposición. El informe final de la Acción 3 del proyecto para combatir la Erosión de Bases Imponibles y Traslado de Beneficios (BEPS), da a conocer que los países deben conceder un poco de flexibilidad en el planteo de las reglas de Transparencia Fiscal con la finalidad de conservar cierta correlación dentro de su marco tributario.

Dentro del tercer capítulo, se realiza el análisis comparativo del Régimen Tributario Ecuatoriano, en cuanto se refiere a sus leyes y reformatoria de sus normativas tributarias en base a las normas de Transparencia Fiscal Internacional de las jurisdicciones a estudiar, que puedan permitir un adecuado análisis para realizar recomendaciones a la aplicación de las reglas CFC en el Ecuador. Además, la prioridad del capítulo es de confrontar las recomendaciones de la Acción 3 de BEPS y las tendencias internacionales de tributación con las reformas introducidas en el Ecuador a partir de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno.

En el último capítulo, se dará a conocer los aspectos que debería reforzar el sistema tributario ecuatoriano para combatir las practicas fiscales nocivas, sobre todo para fortalecer a una mejor cooperación internacional, por consiguiente, se podrá entregar las ventajas que traería consigo la aplicación de las normas CFC. Finalmente, se obtienen las conclusiones y recomendaciones del trabajo investigativo.

CAPÍTULO I

EL PROBLEMA

1.1 PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

Hoy en día en la agenda política los problemas de transparencia fiscal Internacional han sido muy discutidos. Para poder entender el régimen de Transparencia Fiscal Internacional (TFI) o normas *Controlled Foreign Companies* (CFC), hay que comprender que dichas normas o reglas es un mecanismo que evita algunas prácticas elusivas internacionales, en conclusión, el diferimiento fiscal. Por tanto, las normas de TFI se establecen como un complemento primordial para la tributación por rentas de fuente mundial, aplicable a los sujetos pasivos residentes de un país.

Sin embargo, este no es el único factor para intentar explicar del por qué, cada vez más países, están adoptando las normas CFC. En general, dentro de una economía globalizada imperada por la internalización de los mercados, los países importadores de capital tratan de atraer dicha inversión mediante una competencia fiscal, ofreciendo un conjunto de procedimientos tributarios tales como, exenciones, beneficios y tasas impositivas muy reducidas. Todo esto unido con la presencia de formas de organización empresarial con el que están constituidos los países *offshore* (estados de baja o nula imposición, también conocidos como paraísos fiscales), en la cual guían la inversión de una jurisdicción exportadora de capital hacia los países de tributación privilegiada.

El problema de buscar un refugio fiscal es lo que principalmente busca eliminar las normas sobre SEC, ya que cuando la inversión extranjera se coloca en un estado *offshore*, se está desplazando la base impositiva del país de residencia, por lo que el estado *offshore* posee toda la facultad de decidir en qué momento se va a repartir las utilidades o dividendos a sus

accionistas, se debe agregar que, si la entidad *offshore* no reparte los beneficios o aplaza la distribución, evitara o diferirá la fuente de la obligación tributaria en el estado de donde provenga el capital, por lo tanto todas estas rentas para su destinatario serán rentas de fuente extranjera y, además, susceptibles de tributación en la jurisdicción de su residencia.

El propósito de estas reglas radica en gravar, en el lugar de las compañías residentes de una determinada jurisdicción, aquellas rentas obtenidas por compañías constituidas en otra jurisdicción en el cual poseen un régimen fiscal diluido, pero a su vez son controladas por dichas normas. De manera que, el objetivo principal de las normas de TFI es anular o evitar los beneficios que adquieren tanto las personas físicas como jurídicas residentes en una jurisdicción, mediante compañías asociadas o introducidas, que residen en estados extranjeros de nula o baja tributación, con la finalidad de anular o evitar el pago del impuesto a la renta.

A nivel internacional, las distintas jurisdicciones que han puesto en práctica el régimen de transparencia fiscal internacional constantemente la cambian y perfeccionan; por ejemplo, en Estados Unidos es un problema de discusión permanente, incluso en cuanto a nivel político. Otro ejemplo lo forma el Reino Unido, en donde los últimos cambios en la legislación de TFI se realizaron con el único objetivo de posibilitar las adquisiciones y fusiones con sociedades extranjeras, con la finalidad de aumentar la competitividad de sus empresas.

También, cabe destacar en el contexto mundial, un acontecimiento muy importante en cuanto se refiere a las normas sobre SEC, que su flexibilización sobre los intereses se manifiesta por la demanda de liquidez por parte de los diferentes países. Por lo cual, el sentido de gravar los intereses generado por una SEC como un ingreso de fuente propio, en la actual coyuntura mundial de crisis financiera y crediticia, entran en discusión dos intereses muy importante: Primero, la importancia de atraer liquidez o capital a los Estados, en el cual se conforma mediante préstamos procedentes de partes vinculadas de paraísos fiscales y, segundo, la

exigencia de no permitir las inversiones fuera del Estado, tratando de imponerlos a gravamen según las normas de transparencia fiscal internacional.

Aunque en América Latina las normas tributarias están orientadas a varios objetivos, desde obtener grandes ingresos fiscales hasta una mayor protección de los recursos naturales y el medio ambiente, pero las reformas se centran más en el impuesto sobre la renta. La intención de las reformas que aplican los países latinos no solo es fortalecer la eficiencia recaudatoria de los regímenes tributarios, sino que, además, es resolver el problema más fuerte de la política fiscal de los países de la región, que es el impacto de los regímenes impositivos en la distribución de las rentas.

Por tal motivo, la Organización para el Desarrollo y Crecimiento Económico (OECD), diseñó las normas sobre Sociedades Extranjeras Controladas (SEC), para que actué como un mecanismo de disuasión. En otras palabras, las normas de TFI no fueron diseñadas para incrementar la tasa impositiva sobre la renta de las SEC. En cambio, las normas si están diseñadas para poder proteger las rentas asegurando que todos los ingresos se mantengan dentro de la base impositiva de la entidad matriz. Las normas de transparencia fiscal internacional, de igual manera, incrementará los ingresos de los países que adopten las normas gravando las rentas de las SEC, pero a su vez habrá una reducción en los traslados de beneficios a las multinacionales después que se implemente o aplique las normas de TFI.

En el ámbito nacional, las distintas soluciones a lo que se refieren al cómputo de la evasión viene de la mano con el desempeño de la administración fiscal local. Cabe mencionar que los deberes de fiscalización y control de los contribuyentes se debe a la incorporación de reformas en sus leyes tributarias. Por esta razón, los pilares de diseño a la normativa sobre Transparencia Fiscal Internacional en el Ecuador, traería consigo un sistema apropiado para evitar el traslado de beneficios y eliminar la evasión de impuestos por parte de las entidades multinacionales. La

aplicación de estas normas en el país también creara una cultura impositiva en la que se penalizara justamente a los evasores y que dentro de la sociedad se pueda entender que las rentas tributarias constituyen una pieza fundamental de financiamiento de un país moderno. Para llegar a tener un intercambio fiscal adecuado se necesita una amplia transparencia, de parte de una buena administración tributaria, de las entidades o compañías extranjeras y además de las instituciones de donde se toman las decisiones relativas a la transparencia fiscal.

1.1.1 Formulación del Problema

¿Qué recomendaciones de la Acción 3 de BEPS, tendría que aplicar el Ecuador para reforzar su régimen de transparencia fiscal?

1.2 OBJETIVOS

1.2.1 Objetivo general

Analizar el régimen tributario ecuatoriano mediante la revisión de los seis bloques de construcción de la Acción 3 del proyecto BEPS para mejorar la transparencia fiscal internacional.

1.2.2 Objetivos Específicos

- Describir las principales recomendaciones del informe final de la Acción 3 de BEPS para la mejora de la transparencia fiscal.
- Comparar las posibles recomendaciones de la Acción 3 de BEPS que se están aplicando en el régimen tributario ecuatoriano para la transparencia fiscal.
- Determinar que recomendaciones del informe final de la Acción 3 falta por aplicar en el sistema tributario ecuatoriano para reforzar la transparencia fiscal en el Ecuador.

1.3 JUSTIFICACIÓN

En este trabajo de investigación se pretende reforzar la normativa del régimen tributario del Ecuador basado en las recomendaciones que entrega el informe final de la Acción 3 de BEPS (Erosión de la base imponible y traslado de beneficios). En la actualidad, se ha hecho más frecuente que los países protejan sus bases imponibles mediante la adopción de las normas de Transparencia Fiscal Internacional o sobre Sociedades Extranjeras Controladas.

El objetivo de implementar las normas de TFI en el país, es para obtener un mejor control internacional y así evitar el traslado de beneficios por parte de las entidades multinacionales, además, se analizará los efectos y alcances que traen la aplicación de las normas; sus requisitos para su implementación; su texto normativo y analizar oportunidades y las necesidades de introducir o fomentar estas normas de estas características en el régimen tributario ecuatoriano.

El estudio de la investigación tiene un enfoque cualitativo y la metodología utilizada es de carácter deductivo y comparativo, analizando cada tema de trabajo con total detenimiento, para lo cual se obtendrá conclusiones específicas en relación a la pregunta central del problema para el desarrollo de la investigación, dentro de una adecuada orientación a las normas de transparencia fiscal internacional.

CAPÍTULO II

MARCO REFERENCIAL

2.1 MARCO TEÓRICO

2.1.1 Antecedentes históricos

2.1.1.1 Origen y Causas de su Aplicación

El origen de las normas de TFI se encuentra en la legislación estadounidense sobre *Foreign Personal Holding Companies* (1937), en el cual se imputaba las rentas de la sociedad extranjera “operativa” en liderazgo de la sociedad americana “capitalista”, con independencia de la entrega de dividendos de la sociedad extranjera, con la finalidad de evitar el *tax deferral* de los ingresos de fuente extranjera. Además, fue con la Reforma Kennedy en 1962, que finalmente se implantó la ideas de “control”; que es, un porcentaje que señala que una compañía americana tiene una participación en el capital de la entidad extranjera que le permite establecer la no repartición del pago de dividendos y, por lo tanto, diferir la llegada de la obligación tributaria. (Ramos, 2014)

Hoy en día, el procedimiento apropiado para alcanzar unas normas de transparencia fiscal internacional radica, como señalan Bittker y Lokken, “en imputar como propia la renta de la entidad no residente al accionista, socio o titular residente para su gravamen en el Estado de la residencia” (Citado por Ramos, 2014, p28). De esta manera, un determinado Estado bajo la normativa de TFI que imputa o atribuye los ingresos obtenidos por las compañías “controladas”, que residen en países offshore, directamente liderada por sus “controladores”, que son entidades fiscales en su territorio, siempre y cuando los ingresos resulten ser rentas netas gravables. Dicho sistema da origen al término español “transparencia fiscal internacional” en relación a los efectos fiscales cuando una entidad controlada toma la decisión

de posponer la distribución o no de sus utilidades, representando, de esta manera, la transparencia fiscal.

Las discusiones internacionales sobre la tributación se hizo global en el 2009, cuando a la altura de la crisis bancaria en el 2008 se había intensificado, el G20 declaró que el secreto bancario había terminado y se comprometió a tomar medidas contra las jurisdicciones no cooperativas, incluidos los paraísos fiscales. Los países de todo el mundo acordaron combatir la evasión fiscal transfronteriza entre sí por comprometerse con el Estándar Internacional para el Intercambio de Información Fiscal (EOIR) desarrollado por la OCDE, y uniéndose a la reestructurada Foro Mundial sobre Transparencia e Intercambio de Información con fines fiscales. El Foro Mundial, que ahora cuenta con más de 130 miembros, todos participando en pie de igualdad, ha permitido la rápida implementación de las normas de TFI a través de un proceso integral.

Recientemente, el escándalo "Papeles de Panamá" demostró que, a pesar de los notables avances en los últimos siete años en el establecimiento de sólidas normas internacionales sobre transparencia fiscal, el velo del secreto continúa dañando a nuestras comunidades, ya sea ocultando ganancias para evadir impuestos o para cometer otros delitos financieros graves como el lavado de dinero. Pero, ¿habrían sido capaces de atraer una atención tan grande a esos documentos si no hubiera sido por los progresos realizados hasta la fecha? Gracias a las normativas sobre SEC creadas por la OECD, y sobre la base de años de trabajo antes de la crisis, los asuntos fiscales y la transparencia son finalmente el centro de las discusiones públicas sobre la justicia, la buena gobernanza y la conducta empresarial responsable.

La implementación de las normas de TFI también es importante para que las medidas del proyecto BEPS funcionen. El problema aquí es que, al reportar sus ganancias globales, demasiadas compañías multinacionales pueden mover sus ganancias artificialmente (y

legalmente) en busca de las tasas impositivas más bajas, a menudo socavando las bases impositivas de las jurisdicciones donde tienen lugar las actividades económicas reales. Lanzado en 2012 a instancias de los Líderes del G20, el proyecto OCDE / G20 de lucha contra el BEPS apuntaba a cerrar las lagunas del sistema tributario internacional que permiten que esto ocurra. Tras dos años de intenso trabajo, se aprobó un amplio paquete de medidas anti-BEPS en la Cumbre de Líderes del G20 en Antalya, Turquía, los días 15 y 16 de noviembre de 2015.

Lo que parecía una apuesta arriesgada para muchos ha demostrado ser una historia de éxito. Por primera vez en la historia, 44 países (todos los miembros de la OCDE y del G20 más Colombia y Letonia), que representan su equivalente de alrededor del 90% de la economía mundial, trabajaron juntos en pie de igualdad para hacer frente a la evasión fiscal. Unos 62 países también han aportado su opinión directamente al órgano de toma de decisiones. Además, más de 120 jurisdicciones de todo el mundo aportaron información a través de redes regionales dedicadas y organizaciones fiscales regionales, como el Foro Africano de Administración Tributaria (ATAF) y el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias.

Establecer normas fiscales mundiales y comprometerse a aplicarlas, aunque son pasos esenciales, son sólo el comienzo. Es hora de avanzar enfáticamente hacia la implementación. No sólo los gobiernos lo desean, sino también los ciudadanos. La debacle de Panamá fue una advertencia pública de que no hay manera para dejar de lado los esfuerzos que se están desarrollando. Con la alianza G20-OCDE en el centro de la agenda fiscal internacional, están decididos a promover mejores políticas tributarias. (Saint, 2016)

2.2 MARCO CONCEPTUAL

2.2.1 Definición de las Normas de Transparencia Fiscal Internacional

En la actualidad existe dos razones que son de mucha importancia sobre la transparencia internacional que constituye un punto de discusión de gran interés de parte de los legisladores durante el establecimiento de las políticas fiscales internacionales como son: la competencia fiscal internacional y el diferimiento en el pago de impuestos.

Lehuede (2003) nos indica que el **diferimiento impositivo**, señala a la imposibilidad de cobrar impuestos a las jurisdicciones en las residencias de la entidad matriz, cuando en el territorio en que reside la compañía filial existen tasas impositivas muy bajas o no existen tributos a las rentas, lo que impulsa a que las filiales extranjeras mantengan sus rentas en dichas jurisdicciones. Notándose condicionado el país donde se ubica la controladora, solamente a tributar y cobrar sus impuestos al momento que los ingresos son efectivamente puestas a disposición de la entidad matriz. (Abugattas, 2015)

Por la otra parte, Homles (2007) hace referencia que la **competencia fiscal** es una técnica de los gobiernos para bajar las tasas impositivas y así incentivar la llegada de las inversiones de capitales extranjeros. La competencia juega un papel muy importante y por lo general es un elemento bastante usado por parte de las jurisdicciones para poder atraer y retener capitales internacionales. (Abugattas, 2015)

En la actualidad, la globalización provoca que el diferimiento y la competencia fiscal sean considerados plenamente para una planificación fiscal internacional, utilizándose estos dos elementos importantes para que los inversionistas de capital puedan decidir una estructura corporativa multinacional.

Las normas sobre SEC, es de mucha relevancia igual a las reglas que normalizan los precios de transparencia, ya que son usadas internacionalmente como políticas fortalecidas para

eliminar la competencia fiscal negativa, como la erosión de la base impositiva y el traslado de beneficios – BEPS.

Los países que han adoptado las normas de TFI en su régimen tributario, se lo incorpora en sus leyes dependiendo de sus exigencias en materia de transparencia (muchos de ellos basándose en las reglas CFC de Estados Unidos y de otros países adecuándose a sus mismas legislaciones), estos países tienen en común el objetivo de eliminar el diferimiento fiscal internacional en los territorios en donde se han obtenido las rentas por una filial o entidad subsidiaria situada en otra jurisdicción, y que correspondería las inversiones de capital establecidas por una sociedad controladora local.

Los aspectos comunes de los países que han adoptado las normas CFC son:

- Que la entidad local tenga un tipo de control sobre la sociedad extranjera; y
- Que los negocios que se traten, específicamente sean de rentas pasivas.

Cabe destacar, que un requisito que se está tomando en cuenta entre los países que han adoptado las normas de TFI, es que la entidad extranjera este establecida, situada o localizada en un país *offshore* (territorio de baja o nula tasa impositiva) o paraíso fiscal.

De esta manera, el objetivo básico de la transparencia fiscal internacional es evitar o eliminar los beneficios que consiguen tanto personas físicas como jurídicas residentes en un Estado, a través de sociedades insertadas residentes en países extranjeros de baja o nula tributación con la finalidad de evitar o diferir el pago del impuesto sobre la renta. En consecuencia, las normas de TFI es un “mecanismo necesario al régimen de tributación a los ingresos de fuente mundial, aplicado a los sujetos pasivos residentes de un Estado”.

La forma para alcanzar el objetivo de un sistema de transparencia fiscal internacional reside, como indican Bittker y Lokken (1991), “en imputar como propia la renta de la entidad no

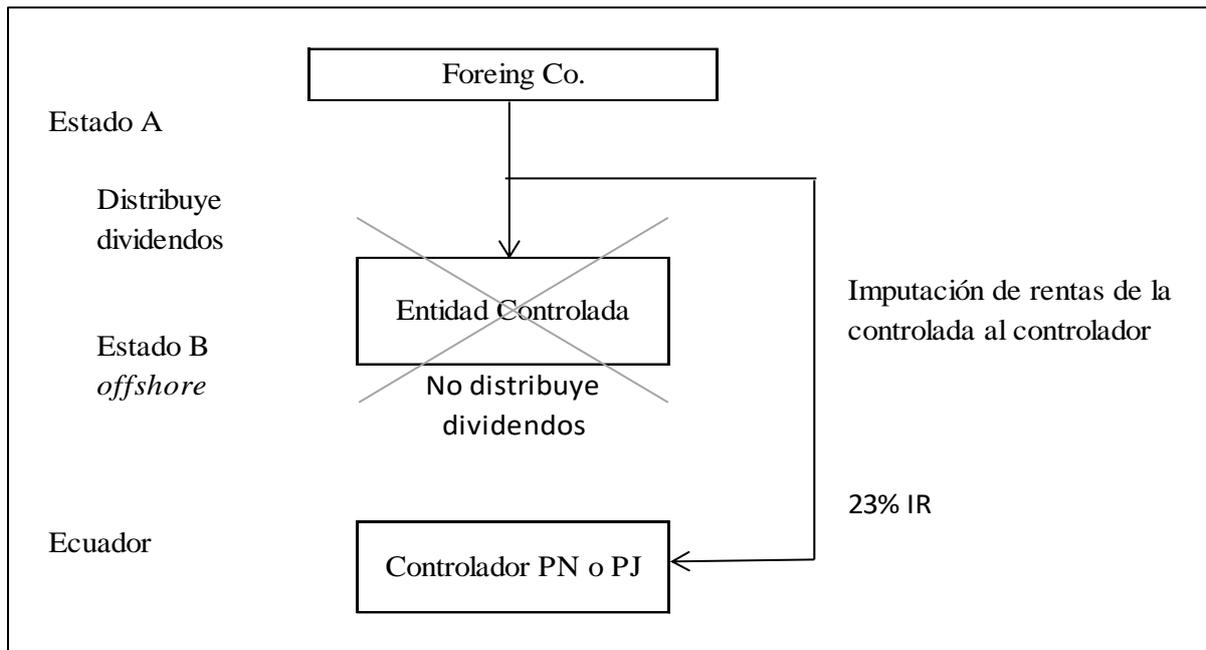
residente al accionista, socio o titular residente para su gravamen. Así, tal imputación directa afecta al accionista que controla la sociedad radicada en el exterior, al obligarlo a incorporar directamente la porción de renta obtenida por esta, aun cuando dicha compañía no distribuye utilidades”. (Ramos, 2013)

Como hemos señalado, el funcionamiento de las normas de TFI tiene, en particularidad, un mecanismo que es: someter a imposición en la jurisdicción de la residencia del controlador de una entidad instrumental *offshore*, denominada “controlada”, los ingresos, prácticamente pasivos, adquiridas en el extranjero por esta, imputándolas a su controlador, constantemente que luego de la determinación proporcionada impliquen ser ingresos netos.

En otras palabras, las normas CFC o Transparencia Fiscal Internacional nos indica que se debe incluir en la base impositiva de las personas físicas o jurídicas residentes en la jurisdicción, ciertos ingresos denominados pasivos (regularmente no procedentes a sus actividades económicas o empresariales) conseguidas por ciertas sociedades residentes en países de gravamen privilegiada de las que los dos elementos estén participando, directa o indirectamente, en determinado nivel, en tal forma que se pueda considerárseles como entidades controladores de aquellos (ver gráfico 1).

Como se indica, la mención a “transparencia” se da porque al destinar los ingresos pasivos que obtiene la entidad controlada, a su entidad controladora, sin tener en cuenta la repartición de utilidades o beneficios, lo cual no se está tomando en cuenta las decisiones empresariales que regularmente en toda empresa, y en este sentido esta acción es transparente en relación a TFI, siempre y cuando las rentas obtenidas se consideren ganadas directamente al controlador, mediante la imputación fiscal.

Figura 1. Transparencia Fiscal Internacional



Fuente: Normas de TFI de Perú
Elaborado por el autor

En conclusión, si bien las entidades controladoras pueden ser tanto personas físicas como jurídicas residentes, este sistema de transparencia está bosquejado para que el verdadero contribuyente sea realmente el elemento que efectivamente tengan el atributo de beneficiarios, por lo que, en su aplicación, por lo que siempre van a ser personas naturales, excluyendo, cualquier autonomía de la entidad controlada, en fines fiscales.

2.3 MARCO LEGAL

La investigación está basada en los 6 pilares de diseño de la Acción 3 del convenio BEPS:

2.3.1 Aspectos generales de la Acción 3: Diseño de normas de TFI eficaces.

La Acción 3 del Plan de Acción sobre Erosión de Base y Cambio de Beneficios (Plan de Acción de BEPS, OCDE, 2013) reconoce que las entidades multinacionales pueden crear afiliados no residentes a los que cambian sus ingresos y que estas filiales pueden establecerse total o parcialmente por razones fiscales. Las normas sobre SEC y otras normas anti-

diferimiento combaten esto permitiendo a las jurisdicciones tributar los ingresos obtenidos por subsidiarias extranjeras cuando se cumplen ciertas condiciones. Sin embargo, algunos países no tienen actualmente normas de TFI y otros tienen reglas que no siempre contrarrestan situaciones de BEPS de una manera comprensiva. La acción 3 requiere el desarrollo de "recomendaciones sobre el diseño de las normas de las entidades extranjeras controladas". El objetivo era elaborar recomendaciones para las normas de TFI que fueran eficaces para hacer frente a la erosión de la base y el cambio de beneficios.

Las normas de TFI han existido en el contexto de la fiscalidad internacional durante cinco décadas y docenas de países las han introducido en su ordenamiento. Este informe valora todos los elementos constitutivos de las normas de TFI, señalando una serie de “pilares fundamentales” considerados imprescindibles para unas normas de TFI efectivas. Estos pilares permitirían que los países sin normas de TFI puedan adoptar las normas recomendadas de manera directa, y que los países con normas de TFI ya vigentes puedan modificar las suyas para alinearlas con las recomendaciones aquí expuestas. Dichos pilares incluyen:

1. Normas para definir a una SEC (incluyendo la definición de control)
2. Umbrales mínimos y exenciones
3. Definición de renta sujeta al régimen de TFI
4. Normas para calcular la renta
5. Normas para atribuir la renta
6. Normas para prevenir o eliminar la doble imposición

Las normas de TFI incluyen consideraciones de política compartida que todas las jurisdicciones consideran al diseñar las normas sobre SEC, sistemas fiscales nacionales de jurisdicciones individuales. Las consideraciones de política compartidas incluyen el papel de las normas de TFI como medida disuasiva; cómo las normas sobre SEC complementan las

reglas de precios de transferencia; la necesidad de equilibrar la eficacia con la reducción de las cargas administrativas y de cumplimiento; y la necesidad de equilibrar la eficacia con la prevención o la eliminación de la doble imposición. Al abordar estas consideraciones de política, las jurisdicciones priorizan sus objetivos de política de manera diferente dependiendo, en parte, de si tienen sistemas tributarios mundiales o territoriales y si son Estados miembros de la Unión Europea.

Sin embargo, las normas de TFI existentes a menudo no han seguido el ritmo de los cambios en el entorno empresarial internacional, y muchas de ellas tienen características de diseño que no abordan eficazmente el proyecto BEPS. En respuesta a los retos a los que se enfrentan las normas sobre SEC, el Plan de Acción para la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios (Plan de Acción BEPS, OCDE, 2013) pidió el desarrollo de recomendaciones sobre el diseño de las normas de TFI eficaces. Este es un área en la que la OCDE no ha hecho un trabajo significativo en el pasado, y su trabajo reconoce que al trabajar juntos los países pueden abordar las preocupaciones sobre la competitividad y nivelar el campo de juego. El informe final de la Acción 3 establece recomendaciones en forma de pilares de diseño. Estas recomendaciones no son normas mínimas, sino que están diseñadas para asegurar que las jurisdicciones que decidan implementarlas tengan reglas que eviten que los contribuyentes cambien sus ingresos a subsidiarias extranjeras.

2.3.1.1 Normas para definir a una SEC

Las normas de TFI generalmente se aplican a compañías extranjeras controladas por accionistas en la jurisdicción matriz. El informe de la Acción 3 de BEPS establece recomendaciones sobre cómo determinar cuándo los accionistas tienen suficiente influencia sobre una compañía extranjera para que esa compañía sea considerado una Sociedad Extranjera

Controlada – SEC. También proporciona recomendaciones sobre cómo las entidades no corporativas y sus ingresos deberían incorporarse a las normas de TFI.

Dentro del contexto par considerar una entidad como una CFC, se debe de tener en cuenta estas recomendaciones:

- “Definir de manera amplia el tipo de entidades cubiertas, de forma tal que las normas de TFI puedan ser aplicables no sólo a sociedades sino también a ciertas entidades transparentes y establecimientos permanentes (EPs) en la medida en que tales entidades obtengan rentas que susciten riesgos BEPS y tales riesgos no sean abordados de otra forma” (Acción 3 de BEPS, 2015).

Y dentro del contexto del control, se debe de seguir las siguientes recomendaciones:

- “Se recomienda que las normas de TFI contengan un test de control jurídico y otro de control económico, de manera que la satisfacción de cualquiera de ellos lleve a concluir que existe control. Los países también pueden incorporar un test de control de facto para impedir la elusión de los otros dos” (Acción 3, BEPS, 2015).
- “La entidad extranjera debería considerarse controlada cuando esté participada por residentes (incluyendo sociedades, personas físicas u otros) al menos en un 50%, aunque aquellos países que persigan otros fines y deseen evitar la elusión de las normas de TFI pueden optar por fijar un umbral de control más bajo” (Acción 3, BEPS, 2015).

2.3.1.2 Exenciones aplicables a las SEC

Las normas sobre SEC existentes a menudo sólo se aplican después de la aplicación de disposiciones tales como exenciones de los tipos impositivos, requisitos contra la evasión. La Acción 3 establece que las normas de TFI se apliquen solamente a las sociedades extranjeras

controladas que están sujetas a tasas impositivas efectivas que son significativamente más bajas que las aplicadas en la jurisdicción matriz.

La principal recomendación dentro de este pilar de diseño que entrega el informe final de la Acción 3 es:

- “Incluir una exención por tipo de gravamen que permita que las sociedades sujetas a un tipo de gravamen efectivo similar al tipo de gravamen aplicable en la jurisdicción de la matriz queden fuera del alcance de las normas de TFI. El efecto de dicha exención sería la aplicación de las normas de TFI a aquellas SEC sujetas a un tipo de gravamen efectivo significativamente inferior al tipo impositivo de la jurisdicción de la matriz” (Acción 3, BEPS, 2015).

2.3.1.3 Definición de la renta sujeta al régimen de TFI

A pesar de que las normas de TFI existentes de algunos países tratan todos los ingresos de una SEC como "rentas pasivas" que se atribuyen a los accionistas en la jurisdicción matriz, muchas normas de TFI sólo se aplican a ciertos tipos de ingresos. El informe de la Acción 3 sugiere que las normas sobre SEC incluyan una definición de las rentas sujetas y establece una lista no exhaustiva de enfoques o combinación de enfoques que las normas de TFI podrían utilizar para tal definición.

Para definir las rentas de una SEC se debe de tener en cuenta estas recomendaciones:

- “Las normas de TFI incluyan una definición de renta que lleve a atribuir la renta que suscite riesgos BEPS a los accionistas que ejercen control desde la jurisdicción de la matriz. Al mismo tiempo, el informe reconoce que es necesaria cierta flexibilidad para permitir que las jurisdicciones diseñen unas normas de TFI acordes con sus entornos políticos internos” (Acción 3, BEPS, 2015).

- “Las jurisdicciones podrán definir la renta sujeta al régimen de TFI de la manera que deseen, pudiendo recurrir a los métodos que se explican a continuación. La decisión dependerá en gran medida del nivel de riesgo BEPS al que se enfrente cada jurisdicción” (Acción 3, BEPS, 2015).

Clasificación legal de los ingresos:

Por lo general, los Estados clasifican primero los ingresos de acuerdo con su clasificación jurídica, centrándose en categorías que son las siguientes:

- Dividendos
- Intereses
- Ingresos de Seguros
- Regalías y Renta de propiedad intelectual
- Ingresos por ventas y servicios.

2.3.1.4 Normas para calcular la renta

El informe final de la Acción 3, aconseja que las normas de TFI usen las reglas de la jurisdicción matriz para calcular las rentas pasivas de una SEC que se atribuirán a los accionistas. También establece que las pérdidas de una SEC sólo se compensen con los beneficios de la misma SEC u otras SEC en la misma jurisdicción.

Para el cálculo del ingreso de un CFC se requiere dos determinaciones:

- (i) las normas de qué jurisdicción deberían ser aplicables y
- (ii) si son necesarias normas específicas para calcular la renta atribuible.

“En cuanto a la primera cuestión, se recomienda utilizar la normativa de la jurisdicción de la matriz para efectuar dicho cálculo. Con respecto a la segunda, y en la medida en que la ley lo permita, se recomienda que las jurisdicciones cuenten con una norma específica que sólo

permita utilizar las pérdidas de la SEC para compensar beneficios de la propia SEC o de otras SEC residentes de su misma jurisdicción” (Acción 3, BEPS, 2015).

2.3.1.5 Normas sobre la atribución de la renta

El informe de la Acción 3, pondera que, cuando sea posible, el umbral de atribución esté vinculado al umbral de control y que el importe del ingreso que se atribuya se calcule por referencia a la propiedad o influencia proporcional.

La atribución del ingreso puede dividirse en cinco etapas:

- (i) Determinar a qué contribuyentes debería atribuírseles renta,
- (ii) Cuantificar la renta a atribuir,
- (iii) Establecer en qué casos esta renta debería incluirse en las declaraciones de los contribuyentes,
- (iv) Determinar el tratamiento de la renta, y
- (v) Fijar qué tipo impositivo debería aplicarse a tal renta.

Las recomendaciones para poder identificar la atribución de los ingresos son:

- “El umbral de atribución debería estar vinculado en la medida de lo posible al umbral de control mínimo, aunque los países pueden optar por emplear umbrales de atribución y control distintos en función de los objetivos que persigan sus normas de TFI” (Acción 3, BEPS, 2015).
- “La cantidad de renta atribuible a cada accionista o persona con control debería calcularse en función de su porcentaje de participación y del periodo en que ha mantenido dicha participación o influencia (la influencia puede basarse en la participación que ostenta el accionista en el último día del año si ello refleja correctamente el nivel de influencia)” (Acción 3, BEPS, 2015).

- “Las jurisdicciones pueden decidir en qué casos deberá incluirse la renta de la SEC en las declaraciones de los contribuyentes y qué tratamiento deberá recibir ésta, de manera tal que las normas de TFI sean coherentes con la legislación interna en vigor” (Acción 3, BEPS, 2015).
- “Las normas de TFI deberían aplicar a la renta atribuible de la SEC el tipo impositivo vigente en la jurisdicción de la matriz” (Acción 3, BEPS, 2015).

2.3.1.6 Normas para prevenir o eliminar la doble imposición

Una de las cuestiones políticas fundamentales a tener en cuenta al diseñar normas de TFI eficaces, es cómo asegurar que estas normas no conduzcan a la doble imposición. Por consiguiente, el informe hace hincapié en la importancia de prevenir y eliminar la doble imposición, y establece, por ejemplo, que las jurisdicciones con normas sobre SEC permitan un crédito por los impuestos extranjeros efectivamente pagados, incluido cualquier impuesto que se evalúe sobre las empresas matrices intermedias bajo un régimen de TFI. También aconseja que los países consideren alivio de la doble imposición sobre los dividendos y las ganancias derivadas de la venta de acciones de una SEC en las que las rentas de una SEC hayan estado sujetos a impuestos en un régimen de transparencia fiscal internacional.

Para la aplicación de las normas de TFI se debe incluir disposiciones que pueda evitar la doble imposición. Existen tres situaciones en las que se presenta la doble imposición:

- (i) cuando la renta atribuida de la SEC también esté sujeta a impuestos sobre sociedades extranjeros;
- (ii) cuando resulten aplicables las normas de TFI de dos o más jurisdicciones sobre la renta de la misma SEC; y

- (iii) cuando la SEC distribuya dividendos a partir de renta que ya haya sido atribuida a los accionistas residentes de acuerdo con las normas de TFI o cuando el accionista residente disponga de las acciones de la SEC.

No obstante, también puede surgir doble imposición en otras situaciones, por ejemplo, cuando se realice un ajuste de precios de transferencia entre dos jurisdicciones y surja un gravamen conforme a las normas TFI de una tercera jurisdicción. Las normas de TFI deberían garantizar que estas y otras situaciones no den lugar a doble imposición.

La recomendación para evitar la doble imposición es el siguiente:

- Se recomienda que los países establezcan un crédito fiscal por los impuestos extranjeros efectivamente pagados, incluyendo aquellos resultantes de normas de TFI en jurisdicciones intermedias. El impuesto efectivamente pagado (también puede incluir retenciones) debería abarcar todos los impuestos sobre la renta soportados por la SEC siempre y cuando no puedan acogerse a otro beneficio y no excedan del importe de impuestos que habría correspondido pagar en la jurisdicción de la matriz sobre la misma cuantía de renta. En cuanto al tercer caso, se recomienda que los países declaren exentos los dividendos y las ganancias de capital derivadas de la enajenación de las acciones de la SEC cuando la renta de la SEC ya haya sido objeto de gravamen conforme a las normas de TFI, aunque el tratamiento concreto de dichos dividendos y ganancias de capital debe quedar en manos de cada jurisdicción de forma que tales disposiciones sean coherentes con su legislación interna. Igualmente se deja en manos de las jurisdicciones la forma de solucionar otros casos de doble imposición, aunque la recomendación general es que las normas de TFI deberían garantizar que su aplicación no genera doble imposición. (Acción 3, BEPS, 2015).

Debido a que cada país prioriza los objetivos de las políticas de manera diferente, las recomendaciones brindan flexibilidad para implementar las normas de TFI que combaten el BEPS de una manera consistente con los objetivos de política del sistema fiscal general y las obligaciones legales internacionales del país en cuestión.

En particular, este trabajo de investigación reconoce que las recomendaciones deben ser suficientemente adaptables para cumplir con la legislación de la UE y establece posibles opciones de diseño que podrían ser aplicadas en el Ecuador. Una vez implementadas, las recomendaciones asegurarán que el país cuente con reglas efectivas de TFI que aborden las preocupaciones de BEPS.

CAPITULO III

MARCO METODOLÓGICO

3.1 DISEÑO DE INVESTIGACIÓN Y SU PERSPECTIVA GENERAL

El alcance de la presente investigación es deductivo y comparativo, debido a que este método de razonamiento consiste en tomar conclusiones generales para obtener explicaciones particulares, además conlleva a una investigación y esclarecimiento de los fenómenos culturales que consiste en establecer la semejanza de esos fenómenos (Bernal, 2010). Por ejemplo, se buscará determinar en qué medida la aplicación de las recomendaciones de la Acción 3 de BEPS, mejorará el régimen tributario ecuatoriano en cuanto se refiere a la transparencia fiscal internacional.

Se realizará un análisis comparativo de las normas tributarias sobre transparencia fiscal de países como Perú y Chile con las reformas fiscales tributarias de la Ley del Régimen Tributario Interno para combatir la evasión fiscal en el periodo 2008 – 2016, por lo que se podría decir que el uso de las normas sobre TFI por parte del Ecuador ocasionaría un mejoramiento en su cultura tributaria, evitar el traslado de beneficios y eliminar la evasión fiscal.

La investigación posee un enfoque cualitativo, debido a que “se orienta a profundizar casos específicos y no a generalizar. Su preocupación no es prioritariamente medir, sino cualificar y describir el fenómeno social a partir de rasgos determinantes, según sean percibidos por los elementos mismos que están dentro de la situación estudiada”. Bernal (como citó Bonilla y Rodríguez, 2000)

De acuerdo al enfoque cualitativo de la investigación, este tendrá un diseño documental, “porque permite describir y analizar ideas, creencias, significados, conocimientos y prácticas de grupos, culturas y comunidades”. Hernández, Fernández y Baptista (como citó Patton, 2002). “Incluso pueden ser muy amplios y abarcar la historia, geografía y los subsistemas

socioeconómico, educativo, político y cultural de un sistema social”. Hernández et al. (como citó Creswell, 1998). Por ejemplo, en nuestro caso, se consideró elementos doctrinarios como documentos de las normas sobre TFI de países como Perú y Chile, además de archivos e informes formulados por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OECD).

En esta investigación, se analizará el régimen tributario del Ecuador en base al informe final de la Acción 3 de BEPS, para así poder determinar los refuerzos a la normativa sobre TFI que podría necesitar el país, y a su vez se obtendrá conclusiones específicas en relación a los objetivos para el desarrollo de la investigación, dentro de una adecuada orientación a las normas sobre TFI.

En conclusión, se puede definir que la investigación es deductiva y comparativa, cualitativa con un diseño documental.

3.2 LA POBLACIÓN Y LA MUESTRA

3.2.1 Características de la población

Para esta investigación se ha definido el estudio de estos grupos poblacionales: por un lado, **la Acción 3 de BEPS**, por otro lado, **Normativa sobre TFI y documentos relacionados al caso de estudio** y finalmente el **Régimen Tributario del Ecuador vigente hasta el año 2016**.

El grupo poblacional **Acción 3 de BEPS** está constituido por 6 bloques de construcción en los cuales entrega recomendaciones para reforzar la normativa sobre transparencia fiscal internacional y son las siguientes: Reglas para definir un CFC, Exenciones de los CFC, Definición de los ingresos del CFC, Reglas para calcular el ingreso, Normas para la atribución de ingresos y Reglas para prevenir o eliminar la doble imposición.

El grupo poblacional de **Normativa sobre TFI y documentos relacionados al caso de estudio** abarca las reglas sobre TFI de Perú y Chile, documentos como investigaciones y tesis relacionadas a la transparencia fiscal, además de archivos sobre comentarios y análisis de personas conocedoras sobre el caso de estudio.

El grupo poblacional **Régimen Tributario del Ecuador vigente hasta el año 2016**, está establecido por los artículos e incisos que hacen referencia a las jurisdicciones *offshore* o paraísos fiscales presente en la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, Ley de Mercados de Valores, Reglamento de la Aplicación Ley Régimen Tributario Interno y las Reformas tributarias aprobados en el periodo 2008 – 2016.

3.2.2 Delimitación de la población

Como ya se definió en el punto anterior, se ha elegido estos grupos poblacionales:

La **Acción 3 de BEPS**, se lo escogió porque desde el informe final se inicia el desarrollo de la investigación, analizando los bloques de construcción para el refuerzo a la normativa sobre transparencia fiscal internacional. Por ejemplo, en la investigación se podrá determinar que bloque de construcción a la normativa de este informe se está aplicando en la normativa ecuatoriana o que normas ecuatorianas tiene similitud con las normas sobre TFI.

El segundo grupo poblacional de **Normativa sobre TFI y documentos relacionados al caso de estudio**, forma parte de la investigación, porque debido a su análisis, se podrá realizar un estudio comparativo, en el cual se establecerá la normativa que el país no está aplicando, además se obtendrá resultados que verifique el segundo objetivo específico de la investigación que es: determinar las posibles recomendaciones de la Acción 3 de BEPS que está aplicando el país sobre transparencia fiscal internacional.

El tercer grupo poblacional **Régimen Tributario del Ecuador vigente hasta el año 2016**, se considera en la investigación porque con el análisis de las reformas tributarias ecuatorianas,

se estará en posibilidad de realizar un estudio comparativo entre los bloques de construcción para el refuerzo de la normativa que entrega el informe final de BEPS y las diferentes reformas tributarias que se ha venido aplicando a la normativa ecuatoriana, con el fin de eliminar la evasión fiscal y el traslado de beneficios utilizando países considerados paraísos fiscales.

3.2.3 Tipo de muestra

Para el estudio de todos los grupos poblacionales, se analizará todos sus componentes, porque se trata de documentos pequeños y manejables para la investigación, y además por tratarse de elementos necesarios e importantes para el caso de estudio y así cumplir con los objetivos tanto general y específicos de la investigación.

Debido a que el estudio de la investigación es cualitativo, en consecuencia, la muestra es del tipo **homogénea**, por lo que nuestras unidades de estudio poseen un mismo perfil o características, o bien, comparten rasgos similares. El propósito de la investigación es centrarse en el tema a investigar y resaltar las situaciones favorables para el país.

3.2.4 Tamaño de la muestra

Se ha establecido que en el análisis de los grupos poblacionales no se aplicará la técnica del muestro, por lo que en el estudio de la investigación se analizará toda la población, es decir: $N = n$, lo que significa que la población es igual a la muestra, debido a que la totalidad de los componentes a analizar posee características similares que resultan importantes para poder alcanzar los objetivos de la investigación.

CAPÍTULO IV

ANÁLISIS E INTERPRETACIÓN DE RESULTADOS

4.1 DESCRIPCIÓN DE LA SITUACIÓN ACTUAL DEL ECUADOR

En general el régimen tributario ecuatoriano ha mantenido una doctrina clásica en su estructura fiscal, fundamentalmente porque busca las declaraciones de riqueza de los ciudadanos en la renta y el consumo.

No obstante, desde el año 2008, en el Ecuador se están dando cambios importantes dentro de la legislación tributaria, que se inició con la elaboración de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador (LRETE), en diciembre del 2007, y está vigente desde el 1 de enero del 2008.

Es importante describir la situación fiscal que atraviesa el Ecuador, durante el período 2008 – 2016, en cuanto se refiere a los paraísos fiscales y la transparencia fiscal internacional y las normas que el régimen tributario está implementando para combatir la evasión fiscal.

Desde el año 2008, se está implementando en la legislación ecuatoriana, medidas de control para eliminar el uso de jurisdicciones de baja imposición y de paraísos fiscales como mecanismo de evasión tributaria.

Con todo lo mencionado, se ha analizado las principales normas para combatir el uso de jurisdicciones *offshore* en el país, por lo cual a continuación, se presenta un cuadro con el resumen de leyes anti – paraísos fiscales con lo que el Ecuador cuenta:

Cuadro 1. Resumen de las principales normas anti – paraísos fiscales dentro del régimen tributario ecuatoriano.

ART.	NORMATIVA	CONTENIDO
Art. 159	Ley de Equidad Tributaria	En el literal c de este artículo podemos evidenciar que, para determinar y liquidar un Impuesto a la Salida de Divisas, tanto el capital como el interés del crédito debe ser registrado en el Banco Central Ecuador y su destino inmediato no debe ser paraíso fiscal.
Art. 4	Ley de Régimen Tributario Interno	En este artículo de partes relacionadas la Administración Tributaria establece relación o vinculación entre contribuyentes cuando se de participación accionaria u otros derechos societarios sobre el patrimonio de las sociedades, los tenedores de capital, la administración efectiva del negocio, la distribución de utilidades, la proporción de las transacciones entre tales contribuyentes, los mecanismos de precios usados en tales operaciones. Además, considera a los sujetos pasivos que realicen transacciones con sociedades domiciliadas, constituidas o ubicadas en una jurisdicción fiscal de menor imposición, o en Paraísos Fiscales.
Art. 9		En el inciso primero de este artículo menciona que para la determinación y liquidación del impuesto a la renta se exonera los dividendos y utilidades, calculados después del pago de impuesto a la renta y distribuidos por sociedades nacionales o extranjeras que no estén domiciliadas en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición o de personas naturales no residentes en el Ecuador
Art. 10		En el segundo inciso de este artículo nos menciona que los intereses pagados por créditos externos son deducibles siempre que el monto del crédito externo no debe ser mayor al 300% de la relación deuda externa respecto al capital social pagado, tratándose de sociedades; o, tratándose de personas naturales, no deberá ser mayor al 60% de la relación deuda externa respecto a los activos totales.
Art. 13		En el tercer inciso de este artículo nos manifiesta que no serán deducibles los pagos al exterior por concepto de intereses de créditos externos y líneas abiertas por instituciones financieras domiciliadas en Paraísos Fiscales o jurisdicciones de menor imposición.
Art. 30	Reglamento para Aplicación de la LRTI	En este artículo en su inciso dos nos menciona que las comisiones por exportaciones deben contar con un contrato y no exceder el 2% del valor de la exportación si este pago se realiza a favor de una persona o sociedad relacionada con el empresario o si el beneficiario se encuentra domiciliado en un paraíso fiscal o régimen fiscal preferente se efectuara la respectiva retención del impuesto a la renta.
Art. 2	Ley Orgánica De Redistribución de los Ingresos para el Gasto Social	En este artículo según la última reforma a la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria en el Ecuador dispone que La tarifa del ISD (Impuesto a la Salida de Divisas) es del 0.25% mensual sobre la base imponible aplicable para los fondos disponibles en entidades extranjeras y de inversiones emitidas por emisores domiciliados fuera del territorio nacional. Cuando la captación de fondos o las inversiones que se mantengan o realicen a través de subsidiarias ubicadas en paraísos fiscales o regímenes fiscales preferentes o a través de afiliadas u oficinas en el exterior del sujeto pasivo, la tarifa aplicable será del 0.35% mensual sobre la base imponible; esta tarifa, podrá ser reducida en casos debidamente justificados por razones de índole económica o social, mediante Decreto Ejecutivo, hasta el 0,1%, en forma general o por segmentos, previo informes del Ministerio encargado de la política económica, y del Servicio de Rentas Internas."

Decreto Ejecutivo Registro Oficial No. 621-S de 26 de junio de 2009	En este decreto manifiesta que el requisito previo a la calificación y habilitación de una persona jurídica como oferente será la plena identificación de las personas naturales que intervienen en calidad de accionistas de la empresa; al ser accionistas otras compañías, se requiere determinar las personas naturales que participan de la misma, con la finalidad de establecer las inhabilidades determinadas en los Arts. 62, 63 y 64 de la Ley Orgánica del Sistema Nacional de Contratación Pública; en cuanto al domicilio de las personas jurídicas, se establece que las compañías radicadas en los “paraísos fiscales” determinados por el SRI, serán descalificadas
Resolución N° NAC – DGERCG15 – 00000052	La Administración Tributaria en esta resolución presenta un listado de las jurisdicciones identificadas como Paraísos Fiscales y Régimen fiscales preferentes incluidos en su caso, dominios, jurisdicciones, territorios o Estado Asociados. Además, manifiesta que se considerarán paraísos fiscales, incluidos, en su caso, dominios, jurisdicciones, territorios, Estados Asociados o regímenes fiscales preferenciales, aquellos donde la tasa del Impuesto sobre la Renta o Impuestos de naturaleza idéntica o análoga, sea inferior a un sesenta por ciento (60%) a la que corresponda en el Ecuador sobre las rentas de la misma naturaleza de conformidad con la Ley de Régimen Tributario Interno.

Fuente: Diseño de estrategias que contribuyan a combatir el uso de paraísos fiscales
Elaborado por el Autor

Todos estos cambios que se están dando en el país, viene de la mano de la tendencia tributaria implementada alrededor del mundo y en especial en América Latina. Muchos países están implementado un conjunto de normas de transparencia fiscal internacional de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OECD), por lo cual se conocerá que cambios o refuerzos se debe realizar a la Ley Orgánica del Régimen Tributario Interno (LORTI) en base a las recomendaciones de la Acción 3 para combatir la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios.

Estas recomendaciones, como se analizará en este capítulo, están siendo tendencia internacional para combatir la evasión fiscal, por lo cual están siendo planteadas en varios países de América Latina, que en general, se busca un mejoramiento de la Administración Tributaria para una mejor recaudación del impuesto a la renta.

Cabe destacar, que entre las recomendaciones de la Acción 3 se considera las medidas para eliminar las situaciones de doble imposición que pueden violentar las políticas constitucionales y legales que funcionan en el régimen tributario del Ecuador, además de medidas para evitar la

elusión y evasión fiscal. A continuación, analizaremos los seis pilares del “Diseño de normas sobre Transparencia Fiscal Internacional eficaces”, orientados en el régimen tributario del Ecuador.

4.2 ANÁLISIS COMPARATIVO SOBRE LAS NORMAS DE TRANSPARENCIA FISCAL INTERNACIONAL CON EL RÉGIMEN TRIBUTARIO DEL ECUADOR

4.2.1 Análisis del pilar 1 y 2 del Diseño de las normas de TFI: Definición de una Sociedad Extranjera Controlada (SEC) y Exenciones aplicables a las SEC

Según el informe final de la Acción 3 (2015) para determinar si se aplican las normas de TFI, una jurisdicción debe considerar dos cuestiones: (i) si una entidad extranjera es del tipo que se consideraría una SEC y (ii) si la entidad matriz tiene suficiente influencia o control sobre la entidad no residente para que la entidad extranjera sea un SEC.

A continuación, se presenta un cuadro comparativo en el cual se analiza el primer pilar de diseño de las normas de TFI de Perú y Chile con el régimen tributario ecuatoriano:

Cuadro 2. Análisis comparativo basándose en el primer pilar de diseño de normas de TFI efectivas

PILAR DE DISEÑO	PERÙ	CHILE	ECUADOR
Definición de una SEC	Entidad Controlada no Domiciliada		Comentarios del Autor
	<p>Artículo 112°.- Entidades controladas no domiciliadas Se entenderá por entidades controladas no domiciliadas a aquellas entidades de cualquier naturaleza, no domiciliadas en el país, que cumplan con las siguientes condiciones:</p> <p>-Para efectos del Impuesto, tengan personería distinta de la de sus socios, asociados, participacionistas o, en general, de las personas que la integran.</p> <p>-Estén constituidas o establecidas, o se consideren residentes o domiciliadas, de conformidad con las normas del Estado en el que se configure cualquiera de esas situaciones, en un país o territorio:</p> <ol style="list-style-type: none"> a. De baja o nula imposición, o b. En el que sus rentas pasivas no estén sujetas a un impuesto a la renta, cualquiera fuese la denominación que se dé a este tributo, o estándolo, el impuesto sea igual o inferior al setenta y cinco por ciento (75%) del Impuesto a la Renta que 	<p>Artículo 41 G.- (...) A.- Entidades controladas sin domicilio ni residencia en Chile. Para los efectos de este artículo, se entenderá por entidades controladas sin domicilio o residencia en Chile, aquellas que, cualquiera sea su naturaleza, posean personalidad jurídica propia o no, tales como sociedades, fondos, comunidades, patrimonios o trusts, constituidas, domiciliadas, establecidas, formalizadas o residentes en el extranjero, cumplan con los siguientes requisitos copulativos:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Para efectos de los impuestos de la presente ley, las rentas de la entidad controlada, no deban computarse en Chile de conformidad al artículo 41 B, N°1. 2. Sean controladas por entidades o patrimonios constituidos, domiciliados, establecidos o residentes en Chile. (...) <p>También se considerarán entidades controladas, cuando los contribuyentes, entidades o patrimonios constituidos, domiciliados, establecidos o residentes en Chile, directa o indirectamente, por sí o a través de las referidas personas relacionadas, puedan elegir o hacer elegir a la mayoría de los directores o administradores de las entidades en el exterior o posean facultades unilaterales para modificar los estatutos, o para cambiar o remover a la mayoría de</p>	<p>En el régimen tributario del Ecuador no existe una definición de entidades controladas no domiciliadas.</p> <p>En la SRI podemos encontrar definición de países de menor imposición o a que países se lo considera paraísos fiscales.</p> <p>Según la resolución del SRI No. NAC-DGERCGC15-0000052 en el artículo 4 indica:</p> <p>Jurisdicción de menor imposición. - Tendrán el mismo tratamiento de paraíso fiscal, aquellas jurisdicciones cuya tasa efectiva de impuesto sobre la renta o impuestos de naturaleza idéntica o análoga sea inferior a un sesenta por ciento (60%) a la que corresponda en el Ecuador sobre las rentas de la misma naturaleza de conformidad con la Ley de Régimen Tributario Interno, durante el último período fiscal, según corresponda.</p> <p>Además, en el artículo 5 de dicha resolución indica la definición de regímenes fiscales preferentes: Tendrán el mismo tratamiento de paraíso fiscal, aquellos regímenes vigentes en cualquier país o jurisdicción que cumplan con cualquiera de las siguientes condiciones:</p> <ol style="list-style-type: none"> a) No existe actividad económica sustancial; o

	correspondería en el Perú sobre las rentas de la misma naturaleza.	los directores o administradores, y aquellas entidades que estén bajo el control de una entidad controlada directa o indirectamente por los contribuyentes, entidades o patrimonio constituidos, domiciliados, establecidos o residentes en Chile.	b) La tarifa efectiva de impuesto sobre la renta o impuestos de naturaleza idéntica o análoga cumple para dicho régimen con los criterios expuestos en el artículo 4 de la presente resolución.
	Control		Comentarios del Autor
	<p>En virtud al artículo 112, numeral 3 de la Ley del Impuesto a la Renta, indica:</p> <p>Sean de propiedad de contribuyentes domiciliados en el país.</p> <p>Se entenderá que la entidad no domiciliada es de propiedad de un contribuyente domiciliado en el país cuando, al cierre del ejercicio gravable, éste -por sí solo o conjuntamente con sus partes vinculadas domiciliadas en el país- tengan una participación, directa o indirecta, en más del cincuenta por ciento (50%) del capital o en los resultados de dicha entidad, o de los derechos de voto en ésta.</p>	<p>Según las normas de TFI para aclarar que debe entenderse por control, la norma detalla los casos específicos en los que una entidad se entiende controlada por otra, haciendo una enumeración bastante amplia de los casos, a saber:</p> <p>a. Cuando posean directa o indirectamente (considerando a sus relacionados) el 50% o más de capital, derecho a las utilidades o derecho a voto;</p> <p>b. Cuando por sí o a través de sus relacionados puedan elegir o hacer elegir a la mayoría de los directores o administradores o posean facultades para cambiar los estatutos, remover a la mayoría de los directores o administradores;</p> <p>c. Establece una presunción simplemente legal de control cuando la entidad este constituida, sea domiciliada o residente de un país o territorio de baja o nula tributación; y</p> <p>d. Establece una segunda presunción simplemente legal para los casos en que el contribuyente chileno, directa o indirectamente, tenga derecho a ejercer una opción de compra en los términos de la letra a) de este párrafo.</p>	<p>Dentro del régimen tributario no existe una norma en la cual indique la recomendación que entrega la Acción 3, debido a que no se indica el porcentaje de control para que la entidad se considere controlada.</p> <p>En el artículo 192 de la Ley de Mercado de Valores solo señala que se entiende que tienen el control de una sociedad, las personas que por sí o en unión con otras, con las que existe acuerdo de actuación conjunta, tienen el poder de influir en forma determinante en las decisiones de ella; o que son capaces de asegurar la mayoría de votos en las juntas de accionistas y pueden elegir a la mayoría de los directores o administradores.</p> <p>En este artículo no se señala el porcentaje de control requerido para considerar a una entidad como controlada.</p>

Fuente: SUNAT, BCN y SRI
Elaborado por el Autor

Como se puede observar en el cuadro comparativo anterior, el régimen tributario ecuatoriano no posee una norma que defina a las sociedades extranjeras controladas (SEC), ni tampoco posee un porcentaje de control para considerar una entidad como controlada, pero cabe destacar que el país en los últimos años está implementando normas anti – paraísos fiscales y así evitar la evasión y elusión tributaria, por lo cual en el país se puede identificar los países que se consideren paraísos fiscales y regímenes fiscales preferentes. **(Ver Anexo 1)**

Siguiendo las recomendaciones del informe final sobre el Diseño de normas de TFI efectivas, el país necesita implementar este pilar de diseño, de tal manera que las normas de TFI no solo sean aplicados a las sociedades sino además a las entidades transparentes y establecimientos permanentes (EPs), siempre y cuando que dichas entidades tengan rentas que puedan tener riesgos BEPS.

Además, para definir el grado de control se debe de tener en consideración la siguiente recomendación: La entidad extranjera debería considerarse controlada cuando esté participada por residentes (incluyendo sociedades, personas físicas u otros) al menos en un 50%, aunque aquellos países que persigan otros fines y deseen evitar la elusión de las normas de TFI pueden optar por fijar un umbral de control más bajo. Este nivel de control puede calcularse sumando las participaciones de partes residentes vinculadas o no vinculadas, o sumando las participaciones de todos los contribuyentes residentes que se entienda que actúan de manera concertada. (Acción 3 BEPS, 2015)

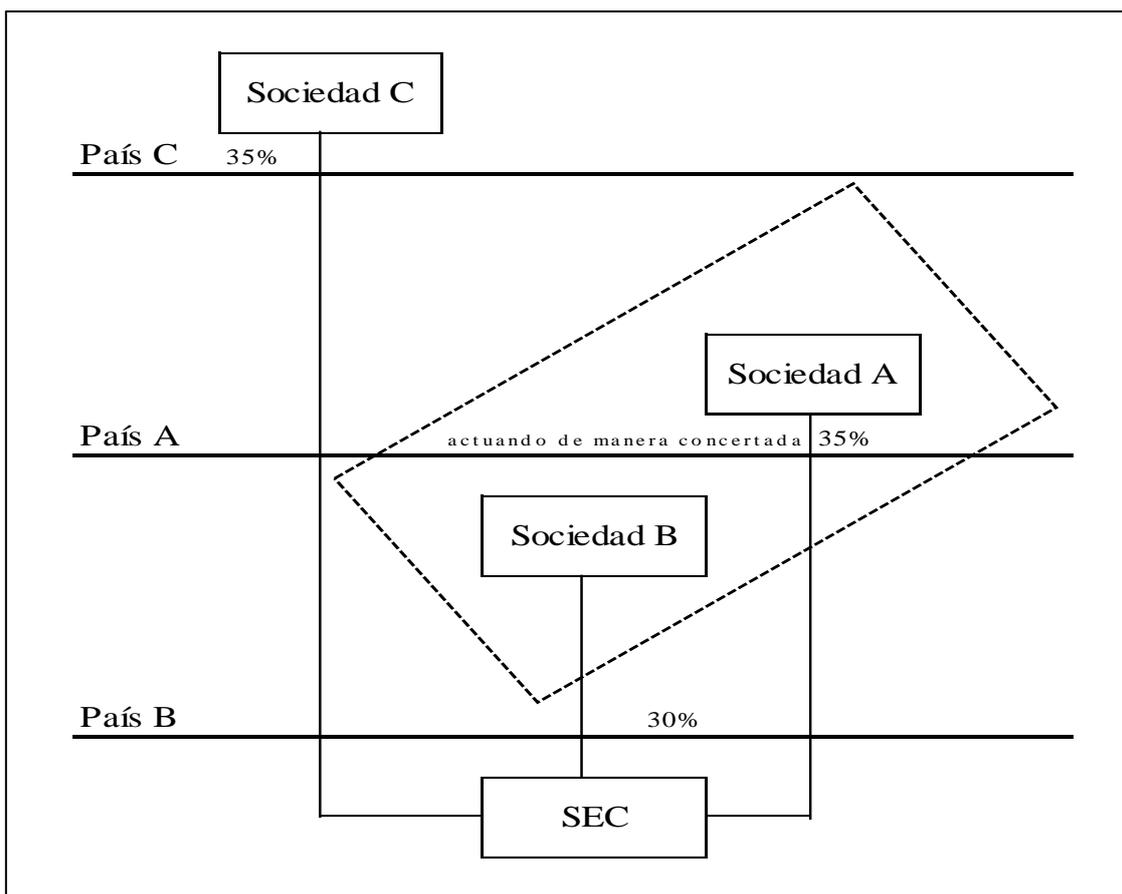
Para establecer si los accionistas minoritarios están actuando de manera coordinada es aplicar un test de “actuación concertada” que analice los hechos para determinar si los accionistas están actuando de manera coordinada para influir en la SEC. De ser así, deberán sumarse sus participaciones para determinar si dicha SEC debe someterse al régimen de TFI. Este método no es muy común, ya que genera una carga administrativa

y de cumplimiento considerable, pero una de sus ventajas es que es capaz de identificar de manera más precisa que un test mecánico los casos en los que los accionistas están actuando de manera concertada.

4.2.1.1 Ejemplo de nivel de control concertada

Las sociedades C, A y B son partes no vinculadas. Las normas de TFI del País A exigen una participación de control superior al 50% para poder ser aplicadas. No existe otro contribuyente residente en el País A por lo que, a menos que el País A tenga una norma de “actuación concertada” que sume las participaciones de residentes y no residentes, y dicha norma sea de aplicación, será imposible atribuir las rentas de la SEC a la sociedad A. Como se mencionaba arriba, una norma de actuación concertada incrementaría la complejidad y los costes de cumplimiento, especialmente cuando sea aplicable tanto a residentes como a no residentes. Sin embargo, también sirve para impedir la elusión de las normas de TFI.

Figura 2. Control ejercido por partes no vinculadas actuando de manera concertada



Fuente: Acción 3 – Diseño de normas de transparencia fiscal internacional
Elaborado por la OCDE

Por último, dentro de las recomendaciones del segundo pilar de diseño de la Acción 3, señala que se debe de incluir una exención por tipo de gravamen que permita que las sociedades sujetas a un tipo de gravamen efectivo similar al tipo de gravamen aplicable en la jurisdicción de la matriz queden fuera del alcance de las normas de TFI. El efecto de dicha exención sería la aplicación de las normas de TFI a aquellas SEC sujetas a un tipo de gravamen efectivo significativamente inferior al tipo impositivo de la jurisdicción de la matriz. Esta exención podría combinarse con una lista, por ejemplo, una lista blanca o negra.

El régimen tributario ecuatoriano si aplica las recomendaciones que señala el segundo pilar de diseño, ya que posee una exención por tipo de gravamen en virtud de la cual las

normas de TFI solo serían de aplicación sobre SEC residentes en países con un tipo de gravamen inferior al aplicable a la sociedad matriz. En el cuadro 2 por ejemplo podemos observar que las normas de TFI de Perú y Chile utilizan este método de exención, debido a que se considera que no existe tributación baja si la tasa impositiva local alcanza, al menos, el 75% de la tasa tributaria que hubiera correspondido en Perú y Chile, en cuanto al Ecuador se considera el 60%, acompañado de una lista negra entregado por el SRI, debido a que se indica los países que se considera paraísos fiscales y regímenes de baja imposición. **(Ver Anexo 1)**

4.2.2 Análisis del pilar 3 y 4 del Diseño de las normas de TFI: Definición de la renta sujeta al régimen de TFI y las Normas para calcular la renta.

Según las recomendaciones proporcionadas por el informe final de la Acción 3 (2015) indica: que las normas de TFI incluyan una definición de renta que lleve a atribuir la renta que suscite riesgos BEPS a los accionistas que ejercen control desde la jurisdicción de la matriz. Al mismo tiempo, el informe final reconoce que es necesaria cierta flexibilidad para permitir que las jurisdicciones diseñen unas normas de TFI acordes con sus entornos políticos internos.

Cuadro 3. Análisis comparativo basándose en el tercer pilar de diseño de normas de TFI

PILAR DE DISEÑO	PERÚ	CHILE	ECUADOR
<p>Definición de la renta sujeta al régimen de TFI</p>	<p>De acuerdo a las normas de TFI define ingresos a los siguientes: Artículo 114°.- Rentas pasivas Para efecto de lo dispuesto en el presente capítulo, se entenderá por rentas pasivas a:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Los dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades. 2. Los intereses y demás rentas a que se refiere el inciso a) del artículo 24° de esta ley. 3. Las regalías. 4. Las ganancias de capital provenientes de la enajenación de los derechos a que se refiere el artículo 27° de esta ley. 5. Las ganancias de capital provenientes de la enajenación de inmuebles, salvo que éstos hubieran sido utilizados en el desarrollo de una actividad empresarial. 6. Las rentas y ganancias de capital provenientes de la enajenación, redención o rescate de valores mobiliarios. 7. Las rentas provenientes del arrendamiento o cesión temporal de inmuebles, salvo que la entidad controlada no domiciliada se dedique al negocio de bienes raíces. 8. Las rentas provenientes de la cesión de derechos sobre las facultades de usar o disfrutar cualquiera de los bienes o derechos generadores de las rentas consideradas 	<p>De acuerdo a los requisitos del artículo 41G donde define a los ingresos en el literal C los siguientes:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Dividendos, retiros, repartos y cualquier otra forma de distribución, o devengo de utilidades provenientes de participaciones en otras entidades, incluso cuando se hubiesen capitalizado en el extranjero. No obstante, no se considerará renta pasiva la distribución, reparto o devengo de utilidades que una entidad controlada sin domicilio ni residencia en Chile haya obtenido desde otra entidad que, a su vez, sea controlada directa o indirectamente por la primera, cuando esta última no tenga como giro o actividad principal la obtención de rentas pasivas. 2. Intereses y demás rentas a que se refiere el artículo 20, número 2, de esta ley, salvo que la entidad controlada no domiciliada que las genera sea una entidad bancaria o financiera regulada como tal por las autoridades del país respectivo y no se encuentre constituida, establecida, domiciliada o residente en una jurisdicción o territorio de aquellos a que se refieren los artículos 41 D, número 2, y 41 H. 3. Rentas derivadas de la cesión del uso, goce o explotación de marcas, patentes, fórmulas, programas computacionales y otras prestaciones similares, sea que consistan en regalías o cualquier otra forma de remuneración. 4. Ganancias de capital. 	<p>Comentarios del Autor</p> <p>Dentro de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, y siguiendo las recomendaciones de la Acción 3, en el artículo 8, podemos considerar como rentas pasivas a:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Las utilidades provenientes de la enajenación de bienes muebles o inmuebles. 2. Las utilidades que perciban las sociedades domiciliadas o no en Ecuador y las personas naturales, ecuatorianas o extranjeras, residentes o no en el país, provenientes de la enajenación directa o indirecta de acciones, participaciones, otros derechos representativos de capital. 3. Los beneficios o regalías de cualquier naturaleza, provenientes de los derechos de autor, así como de la propiedad industrial, tales como patentes, marcas, modelos industriales, nombres comerciales y la transferencia de tecnología. 4. Los intereses y demás rendimientos financieros pagados o acreditados por personas naturales, nacionales o extranjeras, residentes en el Ecuador; o por sociedades, nacionales o extranjeras, con domicilio en el Ecuador. 5. Los provenientes de las exportaciones realizadas por personas naturales o sociedades, nacionales o extranjeras, con domicilio o establecimiento permanente en el Ecuador, sea que se efectúen directamente o mediante agentes

	<p>pasivas de acuerdo con los numerales 1, 2, 3 y/o 7 del presente artículo.</p> <p>9. Las rentas que las entidades controladas no domiciliadas obtengan como consecuencia de operaciones realizadas con sujetos domiciliados en el país, siempre que:</p> <p>a) éstos y aquéllas sean partes vinculadas, b) tales rentas constituyan gasto deducible para los sujetos domiciliados para la determinación de su Impuesto en el país, y c) dichas rentas no constituyan renta de fuente peruana, o estén sujetas a la presunción prevista en el artículo 48° de esta ley, o siendo íntegramente de fuente peruana estén sujetas a una tasa del Impuesto menor al treinta por ciento (30%).</p> <p>Si los ingresos que califican como rentas pasivas son iguales o mayores al ochenta por ciento (80%) del total de los ingresos de la entidad controlada no domiciliada, el total de los ingresos de ésta serán considerados como rentas pasivas.</p>	<p>5. Las rentas provenientes del arrendamiento o cesión temporal de bienes inmuebles, salvo que la entidad controlada tenga por giro o actividad principal la explotación de inmuebles situados en el país donde se encuentre constituida, domiciliada o residente.</p> <p>6. Las ganancias de capital provenientes de la enajenación de inmuebles, salvo que éstos hubieran sido utilizados o explotados en el desarrollo de una actividad empresarial generadora de rentas distintas de aquellas calificadas como pasivas de acuerdo a este artículo.</p> <p>7. Las rentas provenientes de la cesión de derechos sobre las facultades de usar o disfrutar cualquiera de los bienes o derechos generadores de las rentas consideradas pasivas de acuerdo con los números precedentes.</p> <p>8. Las rentas que las entidades controladas no domiciliadas ni residentes en Chile obtengan como consecuencia de operaciones realizadas con contribuyentes constituidos, domiciliados, establecidos o residentes en Chile, siempre que: a) sean partes relacionadas en los términos del artículo 41 E; b) tales rentas constituyan gasto deducible para los contribuyentes constituidos, domiciliados, establecidos o residentes en el país para la determinación de sus impuestos a la renta en Chile, o deban formar parte de valores sujetos a depreciación o amortización en Chile, según proceda, y c) dichas rentas no sean de fuente chilena, o siendo de fuente chilena o extranjera, estén sujetas a una tasa de impuesto en Chile menor al 35%.</p>	<p>especiales, comisionistas, sucursales, filiales o representantes de cualquier naturaleza.</p> <p>6. Cualquier otro ingreso que perciban las sociedades y las personas naturales nacionales o extranjeras residentes en el Ecuador, incluido el incremento patrimonial no justificado.</p>
--	--	--	--

Fuente: SUNAT, BCN y SRI

Elaborado por el autor

En el cuadro 3, se pudo observar que la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, aplica el método de “fuente de la renta”, indicado en las recomendaciones de la Acción 3, por lo que se clasifica los ingresos de acuerdo al lugar donde se generó.

El objetivo de tener establecido la definición de las rentas sujetas al régimen de TFI, es que mediante esta se establece una norma anti-erosión de bases. Las normas anti-erosión considerarían como renta sujeta al régimen de TFI aquella procedente de ventas efectuadas a una parte vinculada o no vinculada situada en la jurisdicción de la matriz, o aquella que proceda de servicios o inversiones localizados en la jurisdicción de la matriz. Teniendo en cuenta que cada jurisdicción persigue diferentes objetivos, cada una de ellas ajustará sus normas anti-erosión en función de la base o bases imponibles que busca proteger.

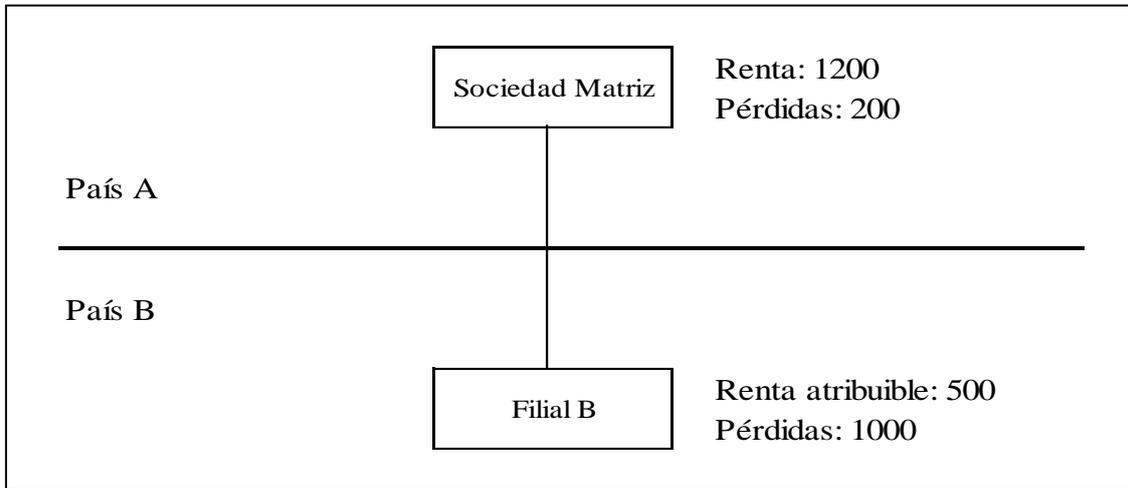
Analizando las recomendaciones para diseñar normas para calcular la renta atribuible de una SEC, la única opción factible, sería aplicar la legislación de la jurisdicción de la matriz (es decir, la jurisdicción que está aplicando sus normas de TFI), lo que sería coherente con la problemática BEPS, en particular si dichas normas de TFI buscan prevenir la erosión de la base imponible de la jurisdicción de la matriz. Esta opción también reduciría los costes administrativos. Las jurisdicciones podrían alcanzar un resultado similar calculando la renta conforme a la legislación de la jurisdicción de la SEC y ajustándola después de acuerdo con la legislación de la jurisdicción de la matriz. (Acción 3 de BEPS, 2015)

4.2.2.1 Ejemplos sobre la normativa para calcular la renta

La recomendación sobre la limitación del uso de pérdidas se ilustra en el próximo ejemplo. La matriz es residente en el País A, y la filial B es una filial enteramente participada por la primera que reside en el País B y que cumple los requisitos para ser

considerada una SEC de la primera. El País A tiene normas de TFI. En el año 1, la matriz obtiene 1 000 y la filial B obtiene una renta atribuible de 500. La matriz tiene una pérdida de 200 mientras que las pérdidas de la filial ascienden a 1 000. Así queda reflejado en la figura 3. (Acción 3 BEPS, 2015)

Figura 3. Limitación del uso de las pérdidas

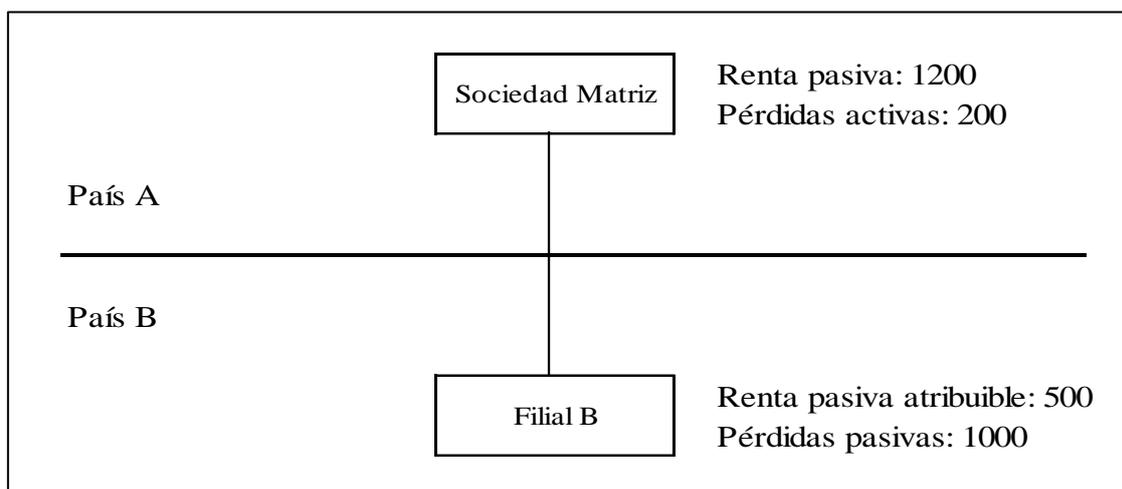


Fuente: Diseño de las normas de TFI efectivas – Acción 3
Elaborado por la OCDE

Si la normativa sobre TFI del País A no limitara el uso de las pérdidas de la filial B a la compensación de los beneficios de la propia filial, entonces la matriz sólo tributaría por 300, pues se utilizaría la pérdida global de 1200 para compensar los 1500 de beneficios. Si, por el contrario, la normativa sobre TFI de A sí estableciera dicha limitación, entonces la matriz tributaría por 800 (1 000-200) y no se atribuiría ninguna renta de la filial B a la matriz, pues toda la renta a priori atribuible de la filial B habría quedado compensada por las pérdidas, quedando pendiente una pérdida de 500 que, en función de las normas de TFI del país A, podría en su caso compensar las rentas de la filial B de ejercicios futuros. Este límite frenaría la utilización de las SEC para reducir la renta gravable en la jurisdicción de la matriz.

Si el País A ya tuviera una norma que impidiera que las pérdidas pasivas compensaran rentas activas, tal norma podría combinarse con la norma arriba recomendada sobre la limitación del uso de las pérdidas, como se muestra en la figura 4. (Acción 3 de BEPS, 2015)

Figura 4. Limitación del uso de las pérdidas con una limitación preexistente de pérdidas pasivas



Fuente: Diseño de las normas de TFI – Acción 3
Elaborado por la OCDE

Si toda la renta de la matriz es pasiva y todas sus pérdidas activas, mientras que todas las rentas y pérdidas de la filial B son pasivas, la matriz tributaría por 1 000. Esto sería así porque las pérdidas activas de la matriz no podrían utilizarse para compensar sus beneficios pasivos y porque las pérdidas pasivas de la filial B compensarían la totalidad de sus beneficios pasivos, siendo imposible utilizar la pérdida remanente contra los beneficios de la matriz de acuerdo con la norma de limitación del uso de pérdidas. (Acción 3 de BEPS, 2015)

4.2.3 Análisis del pilar 5 del Diseño de las normas de TFI: Normas sobre la atribución de la renta.

Una vez que las normas de TFI hayan determinado a qué contribuyentes se les atribuirá renta, el paso siguiente es establecer la cuantía de la renta atribuible. Todas las normas de TFI vigentes atribuyen la renta en proporción a la participación que ostenta cada contribuyente, pero no coinciden en la forma de tratar a aquellos que sólo mantienen su participación durante una parte del año. Algunas jurisdicciones calculan la renta atribuible en función de la participación mantenida en el último día del año. Aunque esta opción puede generar oportunidades de planificación fiscal y llevar a una atribución inadecuada, cubriría correctamente los casos en que el contribuyente tiene poder de influencia sobre la SEC cuando los derechos de voto o cualquier otro poder dependa de la participación mantenida en el último día del año o cuando haya otras normas anti-abuso para impedir la infra-atribución inadecuada de beneficios.

Otras jurisdicciones atribuyen la renta en función del periodo en que se ha mantenido la participación en la SEC, lo que resultaría en un gravamen del contribuyente sobre una cuantía similar a su cuota de participación en los beneficios de la SEC. Además, parece poco probable que la aplicación de esta norma incremente de manera significativa los costes de cumplimiento en la práctica. (Acción 3 de BEPS, 2015)

Cuadro 4. Análisis comparativo basándose en el quinto pilar de diseño de normas de TFI

PILAR DE DISEÑO	PERÚ	CHILE	ECUADOR
<p>Normas sobre la atribución de la renta</p>	<p>Dentro del artículo 113 se define la atribución de rentas: Las rentas netas pasivas que obtengan las entidades controladas no domiciliadas, serán atribuidas a sus propietarios domiciliados en el país que, al cierre del ejercicio gravable, por sí solos o conjuntamente con sus partes vinculadas domiciliadas en el país, tengan una participación, directa o indirecta, en más del cincuenta por ciento (50%) en los resultados de dicha entidad. Excepcionalmente, en el artículo 115 señala rentas pasivas no son atribuibles: (i) Las rentas pasivas de la SEC originadas en rentas de fuente peruana; (ii) Las que ya hayan sido gravadas con un impuesto a la renta cuya tasa “efectiva” es mayor a 22.5%; y (iii) Las obtenidas por una SEC cuando el total de su renta neta pasiva es menor a 5 UIT o cuando sus rentas pasivas sean menores o iguales al 20% de los ingresos totales de la SEC (o lo que es igual, que sus rentas activas sean iguales o mayores al 20% del total de la SEC).</p>	<p>Atribución de la renta de la SEC en Chile: En la letra D) del artículo 41G se establece la forma de reconocer en Chile las rentas percibidas o devengadas por la entidad controlada, señalando que las mismas se considerarán a su vez percibidas o devengadas por la entidad chilena controladora al cierre del ejercicio respectivo. Lo dispuesto en este artículo se aplicará sólo cuando las rentas pasivas de la entidad controlada excedan del 10% de los ingresos totales de aquella, en el ejercicio que corresponda. Sin perjuicio de lo anterior, no se aplicará lo dispuesto en este artículo cuando el valor de los activos de la entidad controlada susceptibles de producir rentas pasivas, considerados proporcionalmente según su permanencia en el ejercicio, no exceda de un 20% del valor total de sus activos, determinado también proporcionalmente en la forma señalada. Tampoco se aplicará cuando las rentas pasivas de la entidad controlada se hayan gravado con impuestos a la renta cuya tasa efectiva sea igual o superior a un 30% en el país donde se encuentra domiciliada, establecida o constituida dicha entidad, conforme a las normas que ahí se apliquen.</p>	<p>Comentarios del Autor</p> <p>En el art. 37 se puede encontrar que los ingresos gravables obtenidos por sociedades constituidas en el Ecuador, así como por las sucursales de sociedades extranjeras domiciliadas en el país y los establecimientos permanentes de sociedades extranjeras no domiciliadas aplicarán la tasa del 22% sobre su base imponible. Además, la tasa impositiva será del 25% cuando la sociedad tenga accionistas, socios, o establecidos en paraísos fiscales con una participación directa o indirecta, individual o conjunta, igual o superior al 50% del capital social. Cuando la mencionada participación de paraísos fiscales o regímenes de menor imposición sea inferior al 50%, la tarifa de 25% aplicará sobre la proporción de la base imponible que corresponda a dicha participación, de acuerdo a lo indicado en el reglamento.</p>

Fuente: SUNAT, BCN y SRI
 Elaborado por el Autor

En el análisis comparativo, podemos asumir que el régimen tributario ecuatoriano posee una norma de atribución de renta de acuerdo a las recomendaciones que entrega el informe final “Diseño de las normas de TFI efectivas”, debido a que utiliza el umbral de control que posee en una entidad extranjera controlada (SEC), igual a normas de TFI de Perú, para determinar la cuantía de gravamen que se debe atribuir a las entidades.

4.2.4 Análisis del pilar 6 del Diseño de las normas de TFI: Normas para prevenir o eliminar la doble imposición.

Según las recomendaciones del sexto pilar de diseño de la Acción 3 (2015), existe tres situaciones que pueden dar lugar a la doble imposición:

- Cuando la renta atribuida de la SEC también esté sujeta a impuestos sobre sociedades extranjeras;
- Cuando resulten aplicables las normas de TFI de dos o más jurisdicciones sobre la renta de la misma SEC, y
- Cuando la SEC distribuya dividendos a partir de renta que ya haya sido atribuida a los accionistas residentes de acuerdo con las normas de TFI.

Para los dos primeros casos, se recomienda que los países establezcan un crédito fiscal por los impuestos extranjeros efectivamente pagados, incluyendo aquellos resultantes de normas de TFI en jurisdicciones intermedias. En cuanto al tercer caso, se recomienda que los países declaren exentos los dividendos y las ganancias de capital derivadas de la enajenación de las acciones de la SEC cuando la renta de la SEC ya haya sido objeto de gravamen conforme a las normas de TFI, aunque el tratamiento concreto de dichos dividendos y ganancias de capital debe quedar en manos de cada jurisdicción de forma que tales disposiciones sean coherentes con su legislación interna.

Cuadro 5. Análisis comparativo basándose en el sexto pilar de diseño de normas de TFI

PILAR DE DISEÑO	PERÚ	CHILE	ECUADOR
<p>Normas para prevenir o eliminar la doble imposición</p>	<p>Artículo 116°.- Crédito por impuesto pagado en el exterior Los contribuyentes domiciliados en el país, a quienes se les atribuya las rentas netas pasivas de una entidad controlada no domiciliada de acuerdo con lo previsto en este capítulo, deducirán del Impuesto en el país que grave dichas rentas, el impuesto pagado en el exterior por la referida entidad que grave dichas rentas, sin exceder los límites previstos en el inciso e) del artículo 88° de esta ley.</p>	<p>En la letra E) de la norma 41G se establece el derecho a crédito que tienen las entidades controladoras en Chile, por los impuestos pagados o adeudados en el exterior por dichas rentas pasivas, y corresponde a los impuestos extranjeros pagados sobre tales utilidades o cantidades.</p> <p>El tratamiento cambiará dependiendo de si Chile ha suscrito con el país fuente de la renta convenio para evitar la doble tributación o no:</p> <p>A. Caso en el que no existe convenio: los créditos por impuestos pagados en el extranjero, se deberán agregar a la renta líquida imponible de la empresa y deducirse del impuesto de primera categoría respectivo. En caso de existir remanente de dicho crédito, no podrá imputarse ni ser objeto de devolución.</p> <p>B. Caso en el que existe convenio: Además de lo señalado en la letra anterior, también dará derecho a crédito el impuesto a la renta pagado por una o más sociedades en la parte de las utilidades que se repartan a la empresa que remesa dichas utilidades a Chile, siempre que todas estén domiciliadas en el mismo país y la segunda posea directa o indirectamente el 10% o más del capital de las sociedades subsidiarias señaladas. Y se presumirá que el impuesto pagado al otro Estado por las respectivas rentas es aquel que según la naturaleza de las rentas</p>	<p>En el Art. 38, se define el Crédito tributario para sociedades extranjeras y personas naturales no residentes, en él se define que el impuesto a la renta del 25% causado por las sociedades según el artículo anterior, se entenderá atribuible a sus accionistas, socios o partícipes, cuando éstos sean sucursales de sociedades extranjeras, sociedades constituidas en el exterior o personas naturales sin residencia en el Ecuador.</p>

		<p>corresponda aplicar en ese Estado y esté vigente al momento de la remesa, distribución o pago.</p> <p>Se otorga un derecho a crédito por los impuestos pagados en el extranjero por la sociedad controlada cuando se trate de una inversión directa y en el caso de inversión indirecta, el crédito procedería sólo si existe Tratado para evitar la Doble Tributación o Acuerdo de Intercambio de Información.</p>	
	<p>Artículo 116°-A.- Dividendos que corresponden a rentas pasivas</p> <p>Los dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades que las entidades controladas no domiciliadas distribuyan a los contribuyentes domiciliados en el país, no estarán gravados con el Impuesto en el país en la parte que correspondan a rentas netas pasivas que hubiesen sido atribuidas conforme a lo previsto en el artículo 113° de esta ley.</p> <p>Para estos efectos, se considerará que los dividendos y otras formas de distribución de utilidades distribuidas corresponden a las rentas netas pasivas en forma proporcional a la parte que dichas rentas representan respecto del total de las rentas netas de la entidad controlada no domiciliada, de acuerdo al procedimiento que establezca el Reglamento.</p>	<p>Distribución efectiva de utilidades por la SEC</p> <p>La letra F) de la norma 41G de la norma señala que los dividendos, retiros, repartos y cualquier otra forma de distribución de utilidades, que la entidad controlada distribuya a Chile, no estará gravada con impuesto a la renta cuando corresponda a las mismas rentas pasivas que hubieren tributado previamente, de conformidad a la norma SEC en análisis.</p>	<p>Art. 9.- Exenciones. - Para fines de la determinación y liquidación del impuesto a la renta, están exonerados exclusivamente los siguientes ingresos: 1.- Los dividendos y utilidades, calculados después del pago del impuesto a la renta, distribuidos por sociedades nacionales o extranjeras residentes en el Ecuador, a favor de otras sociedades nacionales o extranjeras, no domiciliadas en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición o de personas naturales no residentes en el Ecuador. Esta exención no aplica si el beneficiario efectivo, en los términos definidos en el reglamento, es una persona natural residente en Ecuador. También estarán exentos de impuestos a la renta, los dividendos en acciones que se distribuyan a consecuencia de la aplicación de la reinversión de utilidades</p>

Fuente: SUNAT, BCN y SRI

Elaborado por el Autor

Dentro del régimen tributario del Ecuador, se aplica las recomendaciones del sexto pilar de diseño de las normas de TFI, en el artículo 38 de la LORTI, explica el crédito tributario para los impuestos extranjeros realmente pagados y además el artículo 8, que indica la exención al impuesto sobre los dividendos pagados después que ya haya sido objeto gravamen la renta de la SEC.

En el informe final de la Acción 3 también explica sobre los convenios para evitar la doble imposición, en donde indica que se debe de tener en cuenta las obligaciones contraídas por el país en sus convenios tributarios. El método para eliminar la doble imposición establecido en los convenios bilaterales puede variar considerablemente de la redacción de los artículos 23 A y 23 B del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio, según la OCDE.

CAPÍTULO V

COMENTARIOS

5.1 RESULTADOS

5.1.1 Comparar las posibles recomendaciones de la Acción 3 de BEPS con el régimen tributario ecuatoriano para la transparencia fiscal.

Como se pudo observar en el análisis comparativo, los pilares de diseño según las recomendaciones de la Acción 3 que el régimen tributario del Ecuador está aplicando se resume en el siguiente cuadro:

Cuadro 6. Resumen del análisis comparativo

PILAR DE DISEÑO	ARTÍCULO	NORMATIVA
Definición de una SEC	No aplica	No aplica
Exenciones aplicables a las SEC	Art. 4	Resolución del SRI N° NAC-DGERCGC15-00000052
Definición de la renta sujeta al régimen de TFI	Art. 8	Ley Orgánica del Régimen Tributario Interno
Normas para la atribución de las rentas	Art. 37	Ley Orgánica del Régimen Tributario Interno
Normas para prevenir o eliminar la doble imposición	Art. 9 y 38	Ley Orgánica del Régimen Tributario Interno

Fuente: Servicio de Rentas Internas – SRI
Elaborado por el Autor

Se realizó un análisis comparativo para poder determinar que recomendaciones entregados por la Acción 3 del proyecto sobre BEPS el régimen tributario del Ecuador

está aplicando, en dicho análisis se pudo encontrar que en la resolución del SRI N° NAC-DGERCGC15-00000052 una definición de jurisdicción de menor imposición e indicando una exención de acuerdo a las recomendaciones del segundo pilar de diseño en donde indica que se considera una jurisdicción de menor imposición cuando su tasa impositiva sea igual o inferior al 60% a la corresponde en el Ecuador.

Además, en el régimen tributario del Ecuador se puede encontrar que el país está aplicando las recomendaciones de los pilares de diseño 3,4,5 y 6, pero de acuerdo a su entorno político para combatir la evasión fiscal y para combatir el uso de los paraísos fiscales. En el art. 8 de la LORTI se define los ingresos gravables para su tributación respectiva, incluidos los ingresos pasivos atribuibles a las Sociedades Extranjeras Controladas de acuerdo a las recomendaciones de la Acción 3. En el art. 37 define la manera de atribuir los ingresos gravables a las sociedades extranjeras domiciliadas o no domiciliadas por el cual aplicará una tasa impositiva del 22% y además la tasa impositiva será del 25% cuando la sociedad tenga accionistas, socios, o establecidos en paraísos fiscales con una participación directa o indirecta, individual o conjunta, igual o superior al 50% del capital social. Y por el último, analizando las recomendaciones de la Acción 3 dentro del régimen tributario y comparando las normas de TFI de Perú y Chile, se encuentra que si está adoptando dichas recomendaciones implementando un crédito fiscal para los impuestos efectivamente pagados y la exención de dividendos y utilidades cuando antes de pagarlas ya fueron objeto de pago de impuesto, dentro de la LORTI se la encuentra en el art. 38 y 9 respectivamente.

5.1.2 Determinar que recomendaciones de la Acción 3 falta por aplicar en el sistema tributario ecuatoriano para reforzar la transparencia fiscal en el Ecuador.

Según las recomendaciones de la Acción 3, en el cual determina que, para considerar a una SEC, la entidad extranjera debe de ser del tipo de entidad que se consideraría a una SEC y la entidad matriz debe de poseer un control sobre la entidad no residente.

En el análisis comparativo se determinó que el régimen tributario ecuatoriano no posee una norma en el que defina las consideraciones para determinar a una Sociedad Extranjera Controlada, sin embargo, en la resolución del SRI ya antes mencionada, en el art.4 define a las jurisdicciones de menor imposición. Además, la LORTI tampoco posee una norma específica de control para considerar la aplicación de las normas de TFI sobre la SEC, pero en el art. 37 de la LORTI menciona que la tasa impositiva será del 25% cuando en una sociedad exista accionistas, socios o permanezca en paraísos fiscales y posean directa o indirectamente, igual o superior un control del 50% del capital social.

En cuanto, a los pilares de diseño: normas de definición de rentas pasivas, atribución de rentas y normas para evitar la doble imposición, el régimen tributario sigue las recomendaciones dadas por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) y el G-20, pero de acuerdo a su entorno político.

5.2 CAUSAS PARA LA APLICACIÓN DE LAS NORMAS DE TFI EN ECUADOR

- Permitirá eliminar la evasión y elusión fiscal en la jurisdicción de residencia de la persona natural o jurídica; la aplicación de las normas de TFI gravará las rentas pasivas de las entidades que llevan a cabo la erosión de sus bases imponibles utilizando jurisdicciones de menor imposición.
- Una de las principales causas para adoptar las normas de TFI, es el problema del uso de los paraísos fiscales en el Ecuador, debido a que ocasiona que entidades

tanto nacionales como entidades extranjeras radicadas en el país realicen operaciones en jurisdicciones offshore para evadir y eludir el pago de impuestos.

- La salida de capital a través de las operaciones mediante el uso de las redes bancarias que se encuentra establecidas en jurisdicciones de menor imposición, por lo que afecta principalmente a los ingresos tributarios del país, se genera esta problemática porque Ecuador posee retrasos en sus programas informáticos y un débil control sobre las operaciones bancarias.

5.3 EFECTOS EN LA APLICACIÓN DE LAS NORMAS DE TFI

- Se aumentará el radio de aplicación del Impuesto a la Renta, por lo que incrementará el número de contribuyentes, debido a que el régimen tributario definirá las rentas pasivas acorde a su entorno político fiscal y para definir que rentas desea proteger y tributar, por lo que causaría un aumento de los ingresos del Ecuador y, consecuentemente a mayores ingresos tributarios, mayor es la capacidad del Ecuador para su planificación fiscal y así cumplir con sus obligaciones con los ciudadanos del país.
- De acuerdo al sexto pilar, la aplicación de las normas de TFI, promoverá la creación de convenios de doble imposición, para fomentar el intercambio de información fiscal, debido a que las normas sobre SEC otorga a las jurisdicciones mecanismo de diseño para identificar a las entidades que se consideran SEC.
- Reducirá las operaciones de inversiones con países de menor imposición, ya que las entidades prefieren trasladar sus beneficios a dichas jurisdicciones para evitar el pago de impuesto, por lo que la aplicación de las normas de TFI contrarrestará el uso de estas jurisdicciones, debido a que obligará a que las rentas que no hayan pagados impuestos sean objeto de tributo en el Ecuador y esto significará que dichas jurisdicciones ya no sean de agrado de los contribuyentes.

- Si el régimen tributario ecuatoriano se acoge a las normas de TFI, tendrá que modernizar su servicio acorde a las recomendaciones de la Acción 3, debido que las transacciones financieras se mueven de forma rápida, ya que las entidades poseen plataformas tecnológicas muy avanzadas. Y si el régimen tributario refuerza su normativa de TFI tiene que venir de la mano con una mejora en su tecnología, ya que no sólo monitoreará las actividades de los contribuyentes con inversiones en jurisdicciones de menor imposición, sino que además servirá en la ayuda del monitoreo de controles tributarios internos.

CONCLUSIONES

Los países que adoptan las normas de transparencia fiscal internacional e implementen en sus legislaciones tributarias dichas normas, tratan de mantener la igualdad dentro del contexto de la planificación tributaria, desde el inicio de la elaboración y redacción de las normas para así poder cumplir el objetivo principal para el cual fueron creadas.

El régimen tributario del Ecuador posee normas anti-paraísos fiscales, según la reforma N° NAC-DGERCGC15-00000052 del SRI que siguen las recomendaciones dadas en el informe de la Acción 3 para el diseño de normas de transparencia fiscal.

En la Ley Orgánica del Régimen Tributario Interno se encuentra artículos que siguen las recomendaciones de la Acción 3 del proyecto BEPS, como son los artículos 8,9,37 y 38, siguiendo los pilares de diseño de exenciones, definición de rentas, atribución de rentas y normas para evitar la doble imposición, pero todas estas se necesitan reforzar para seguir los lineamientos para combatir el evasión fiscal entregados por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico – OCDE.

RECOMENDACIONES

Ecuador, como un país en vía de desarrollo, necesita seguir las tendencias tributarias de los demás países para fortalecer su régimen de transparencia fiscal internacional, es un camino complicado pero necesario a seguir para combatir la elusión y evasión de impuestos.

Siguiendo la tendencia de aplicación de las normas tributarias, se recomienda que el Ecuador necesita diseñar o reforzar la LORTI, igualando así la legislación interna con los estándares internacionales que recomienda la OCDE. Por consiguiente, se necesita adoptar las normas de TFI para combatir la erosión de la base imponible y la elusión del pago de impuestos mediante el traslado de las rentas a jurisdicciones de menor imposición.

El Ecuador es un país que ha comenzado a combatir el uso de jurisdicciones de menor imposición o países offshore, por lo que se recomienda prudente la adopción de las normas de TFI, pero se necesita diseñarlas de forma razonable, para que las autoridades fiscales desde el inicio de su aplicación tengan un enfoque realista a nuestro entorno político.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Abugattas, P. (2016). Análisis Crítico a las Nuevas Normas CFC (pág. 20-22). Santiago de Chile. Recuperado de: http://derecho.udp.cl/wp-content/uploads/2016/08/analisis_critico-1.pdf
- Banco del Congreso Nacional. (2016). Decreto Ley 824. BCN. Recuperado de: <https://www.leychile.cl/Navegar?idNorma=6368&idParte=8656186&idVersion=2017-01-01>
- Bernal, C. (2010). Metodología de la Investigación. Recuperado de: <https://docs.google.com/file/d/0B7qpQvDV3vxvUFpFdUh1eEFCSU0/edit>
- Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 3 - 2015 Final Report. (2015). OECD. Recuperado de: <http://www.oecd.org/tax/designing-effective-controlled-foreign-company-rules-action-3-2015-final-report-9789264241152-en.htm>
- Hernández, Fernández. (2010). Metodología de la Investigación. Recuperado de: https://www.esup.edu.pe/descargas/dep_investigacion/Metodologia%20de%20la%20investigaci%C3%B3n%20ta%20Edici%C3%B3n.pdf
- Ortiz y Rivas. (2013). Diseño de estrategias que contribuyan a combatir el uso de los paraísos fiscales por las personas naturales y jurídicas en el Estado ecuatoriano, 2016. UNEMI. Recuperado de: <http://repositorio.unemi.edu.ec/handle/123456789/733>
- Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios. (2016). OECD. Recuperado de: <http://www.oecd.org/tax/plan-de-accion-contrala-erosion-de-la-base-imponible-y-el-traslado-de-beneficios-9789264207813-es.htm>
- Ramos, J. (2014). Reglas CFC Perú. 2016, Academia, Recuperado de: https://www.academia.edu/6896854/Reglas_CFC_en_Per%C3%BA_Apuntes_generales_al_nuevo_r%C3%A9gimen_de_transparencia_fiscal_internacional_peruano
- Saint, P. (2016). Global tax and transparency: We have the tools, now we must make them work. 2016, OECD, Recuperado de: <http://www.oecd.org/tax/global-tax-transparency-we-have-the-tools.htm>
- Servicio de Rentas Internas. (2016). Ley Orgánica del Régimen Tributario Interno. 2016, SRI. Recuperado de: http://www.sri.gob.ec/web/guest/bases-legales?p_auth=PFUviov7&p_p_id=busquedaBasesLegales_WAR_BibliotecaPortlet_INSTANCE_Anv7&p_p_lifecycle=1&p_p_state=normal&p_p_mode=view&p_p_col_id=column-1&p_p_col_count=1&_busquedaBasesLegales_WAR_BibliotecaPortlet_INSTANCE_Anv7_com.sun.faces.portlet.VIEW_ID=%2Fpages%2FbusquedaBasesLegales.xhtml&_busquedaBasesLegales_WAR_BibliotecaPortlet_INSTANCE_Anv

7_com.sun.faces.portlet.NAME_SPACE=_busquedaBasesLegales_WAR_BibliotecaPortlet_INSTANCE_Anv7_

Servicio de Rentas Internas. 2016. Resolución No. NAC-DGERCGC15-00000052, 2015. SRI. Recuperado de: <http://www.sri.gob.ec/web/guest/10238>

Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria. (2016). Régimen de Transparencia Fiscal Internacional. SUNAT. Recuperado de: <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/renta/ley/capxiv.htm>

Villagra, R. (2013). Análisis Crítico del Régimen de Transparencia Fiscal Internacional de Perú, 2016. THEMIS. Recuperado de: <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/themis/article/view/9536/9941>

ANEXOS

Anexo 1

NAC-DGERCGC15-0000052

Listado de los países que son paraísos fiscales

1	ANGUILA (Territorio no autónomo del Reino Unido)
2	ANTIGUA Y BARBUDA (Estado independiente)
3	ARCHIPIÉLAGO DE SVALBARD
4	ARUBA
5	BARBADOS (Estado independiente)
6	BELICE (Estado independiente)
7	BERMUDAS (Territorio no autónomo del Reino Unido)
8	BONAIRE, SABA Y SAN EUSTAQUIO
9	BRUNEI DARUSSALAM (Estado independiente)
10	CAMPIONE D'ITALIA (Comune di Campioned'Italia)
11	COLONIA DE GIBRALTAR
12	COMUNIDAD DE LAS BAHAMAS (Estado independiente)
13	CURAZAO
14	ESTADO ASOCIADO DE GRANADA (Estado independiente)
15	ESTADO DE BAHREIN (Estado independiente)
16	ESTADO DE KUWAIT (Estado independiente)
17	ESTADO LIBRE ASOCIADO DE PUERTO RICO (Estado asociado a los EEUU)
18	EMIRATOS ÁRABES UNIDOS (Estado independiente)
19	FEDERACIÓN DE SAN CRISTOBAL (Islas Saint Kitts and Nevis: independientes)
20	GRAN DUCADO DE LUXEMBURGO
21	GROENLANDIA
22	GUAM (Territorio no autónomo de los EEUU)
23	ISLA DE ASCENSIÓN
24	ISLAS AZORES
25	ISLAS CAIMÁN (Territorio no autónomo del Reino Unido)
26	ISLAS CHRISTMAS
27	ISLA DE COCOS O KEELING
28	ISLA DE COOK (Territorio autónomo asociado a Nueva Zelanda)
29	ISLA DE MAN (Territorio del Reino Unido)
30	ISLA DE NORFOLK
31	ISLA DE SAN PEDRO Y MIGUELÓN
32	ISLAS DEL CANAL (Guernesey, Jersey, Alderney, Isla de Great Stark, Herm, Little Sark, Brechou, Jetho)
33	ISLA QESHM
34	ISLAS SALOMÓN
35	ISLAS TURKAS E ISLAS CAICOS (Territorio no autónomo del Reino Unido)
36	ISLAS VÍRGENES BRITÁNICAS (Territorio no autónomo del Reino Unido)
37	ISLAS VÍRGENES DE ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA
38	KIRIBATI
39	LABUAN
40	MACAO
41	MADEIRA (Territorio de Portugal)
42	MANCOMUNIDAD DE DOMINICA (Estado asociado)
43	MONTSERRAT (Territorio no autónomo del Reino Unido)
44	MYANMAR (ex Birmania)
45	NIGERIA

46	NIUE
47	PALAU
48	PITCAIRN
49	POLINESIA FRANCESA (Territorio de Ultramar de Francia)
50	PRINCIPADO DE LIECHTENSTEIN (Estado independiente)
51	PRINCIPADO DE MÓNACO
52	PRINCIPADO DEL VALLE DE ANDORRA
53	REINO DE SWAZILANDIA (Estado independiente)
54	REINO DE TONGA (Estado independiente)
55	REINO HACHEMITA DE JORDANIA
56	REPÚBLICA COOPERATIVA DE GUYANA (Estado independiente)
57	REPÚBLICA DE ALBANIA
58	REPÚBLICA DE ANGOLA
59	REPÚBLICA DE CABO VERDE (Estado independiente)
60	REPÚBLICA DE CHIPRE
61	REPÚBLICA DE DJIBOUTI (Estado independiente)
62	REPÚBLICA DE LAS ISLAS MARSHALL (Estado independiente)
63	REPÚBLICA DE LIBERIA (Estado independiente)
64	REPÚBLICA DE MALDIVAS (Estado independiente)
65	REPÚBLICA DE MALTA (Estado independiente)
66	REPÚBLICA DE MAURICIO
67	REPÚBLICA DE NAURU (Estado independiente)
68	REPÚBLICA DE PANAMÁ (Estado independiente)
69	REPÚBLICA DE SEYCHELLES (Estado independiente)
70	REPÚBLICA DE TRINIDAD Y TOBAGO
71	REPÚBLICA DE TÚNEZ
72	REPÚBLICA DE VANUATU
73	REPÚBLICA DEL YEMEN
74	REPÚBLICA DEMOCRÁTICA SOCIALISTA DE SRI LANKA
75	SAMOA AMERICANA (Territorio no autónomo de los EEUU)
76	SAMOA OCCIDENTAL
77	SAN VICENTE Y LAS GRANADINAS (Estado independiente)
78	SANTA ELENA
79	SANTA LUCÍA
80	SAN MARTÍN
81	SERENÍSIMA REPÚBLICA DE SAN MARINO (Estado independiente)
82	SULTANADO DE OMAN
83	TOKELAU
84	TRISTAN DA CUNHA (SH Saint Helena)
85	TUVALU
86	ZONA LIBRE DE OSTRAVA