

# **ESCUELA SUPERIOR POLITÉCNICA DEL LITORAL**

## **Facultad de Ciencias Sociales y Humanísticas**

Plan BEPS. Análisis de los mecanismos utilizados de planificación fiscal agresiva.

### **PROYECTO INTEGRADOR**

Previo la obtención del Título de:

### **Licenciatura en Auditoría y Control de Gestión**

Presentado por:

**Cajas Acosta María Auxiliadora**

**Potes Marín Katty Stephania**

GUAYAQUIL, ECUADOR

2020-2021

## **DEDICATORIA**

A mi mamá Guadalupe, a pesar de nuestra distancia física, siento que estás conmigo siempre y sé que desde el cielo me guías y me cuidas.

A mi papá José, quien con su amor, paciencia, trabajo y sacrificio me ha permitido llegar a cumplir una meta más.

A mis hermanos (Alex, Paul, José Enrique, David), que han sido mi ejemplo y lucha para alcanzar mis sueños.

A mi amiga y compañera de tesis Katty, por su cariño y apoyo, por los desvelos y angustias para culminar este proyecto, por eso y más te quiero y admiro.

**María Auxiliadora Cajas Acosta**

## **DEDICATORIA**

A mis padres por todo el esfuerzo que realizaron para ayudarme a cumplir esta etapa, a mis sobrinos para que en un futuro se esfuercen y lleguen a ser profesionales, finalmente a mi familia por sus consejos para seguir perseverante en cada meta propuesta.

**Katty Stephania Potes Marín**

## **AGRADECIMIENTO**

Agradezco a Dios, por permitirme culminar esta etapa universitaria.

A mi papá José, por su apoyo incondicional, por los valores y principios que me ha inculcado.

A mi familia en general, porque con sus oraciones y consejos hacen de mí una mejor persona.

A los docentes de la Escuela Superior Politécnica del Litoral, por haber compartido sus conocimientos a lo largo de estos años de estudio.

**María Auxiliadora Cajas Acosta**

## **AGRADECIMIENTO**

En primer lugar, agradezco a Dios porque ha permitido que pueda concluir esta etapa.

A mis padres que han sido un apoyo fundamental en cualquiera de las necesidades que han surgido a lo largo de mis estudios.

Mis hermanos y mi enamorado por ser ese apoyo emocional. Don Alberto Jara por su gran aporte en la experiencia profesional.

Mis amigos y compañera de tesis Mariuxi que me enseñaron el verdadero sentido de la amistad y responsabilidad, y finalmente a la ESPOL y sus docentes por sus enseñanzas.

**Katty Stephania Potes Marín**

## DECLARACIÓN EXPRESA

Los derechos de titularidad y explotación, nos corresponde conforme al reglamento de propiedad intelectual de la institución, *María Auxiliadora Cajas Acosta* y *Katty Stephania Potes Marín* damos nuestro consentimiento para que la ESPOL realice la comunicación pública de la obra por cualquier medio con el fin de promover la consulta, difusión y uso público de la producción intelectual.



---

**María Auxiliadora Cajas Acosta**



---

**Katty Stephania Potes Marín**

# **EVALUADORES**

---

**Eco. Marlon Manyá**

PROFESOR DE LA MATERIA INTEGRADORA

## RESUMEN

Este proyecto integrador se basa en el análisis sobre la problemática de la planificación fiscal agresiva, debido a la falta de coherencia entre las normas tributarias de los distintos Estados, pues en estas prácticas intervienen la evasión y elusión fiscal utilizadas por los contribuyentes con el fin de reducir el pago de los impuestos en su jurisdicción. Asimismo, se analiza la regulación sobre estas prácticas a través de la Ley de Régimen Tributario Interno y como el Servicio de Rentas Internas del Ecuador enfrenta estos mecanismos de elusión fiscal. El método utilizado en este proyecto investigativo será el explicativo; para lo cual se aplicó la técnica documental a las acciones del Plan BEPS referente a los mecanismos de planificación fiscal agresiva, obteniendo información detallada de las prácticas elusivas aplicadas por las grandes multinacionales.

**Palabras clave:** *Planificación fiscal agresiva - Ley de Régimen Tributario Interno - Servicio de Rentas Internas del Ecuador - Elusión Fiscal - Plan BEPS*

## **ABSTRACT**

This integrative project is based on the analysis of the problem of aggressive tax planning, due to the lack of coherence between the tax regulations of the different States since these practices involve tax evasion and avoidance used by taxpayers to reduce the payment of taxes in their jurisdiction. In the same way, the regulation of these practices is analyzed through the Law of Internal Tax Regime and how the Internal Revenue Service of Ecuador faces these mechanisms of tax avoidance. The method used in this research project will be the explanatory one, for which the documentary technique was applied to the actions of the BEPS Plan referring to aggressive tax planning mechanisms, obtaining detailed information on the elusive practices applied by multinational corporations.

***Keywords:*** *Aggressive tax planning - Internal Tax Regime Law - Internal Revenue Service of Ecuador - Tax Avoidance - BEPS Plan*

# ÍNDICE GENERAL

## Contenido

CAPÍTULO 1.....	1
1. INTRODUCCIÓN.....	1
1.1. Descripción del problema.....	1
1.2. Justificación del problema.....	3
1.3. Objetivos.....	4
1.4. Alcance.....	5
1.5. MARCO TEÓRICO.....	6
1.5.1. Planificación fiscal, elusión y evasión.....	6
1.5.2. Planificación fiscal agresiva.....	7
1.5.3. Principales organismos internacionales contra la evasión fiscal.....	8
1.5.3.1. OCDE y G-20: Plan de Acción BEPS.....	8
1.5.3.2. Clasificación de las acciones.....	15
1.5.3.3. Coherencia del impuesto a la renta empresarial a nivel internacional....	15
1.5.3.4. Realineación entre la imposición y la sustancia económica.....	16
1.5.3.5. Transparencia fiscal.....	16
1.5.3.6. Principales mecanismos de Planificación Fiscal Agresiva.....	17
1.5.4. El SRI frente a la planificación fiscal agresiva.....	19
1.5.5. Fiscalidad Internacional.....	22
1.5.6. Problemas económicos y sociales derivados de la existencia del fraude fiscal	23
Capítulo 2.....	24
2. METODOLOGÍA.....	24
2.1. Nivel de investigación.....	24
2.2. Método.....	24
2.3. Técnicas de investigación.....	24

2.3.1. Técnica documental.....	24
2.3.2. Estudio de Casos.....	25
2.4. Análisis de las acciones del Plan BEPS y su impacto en países de América Latina y Caribe .....	25
2.4.1. Acción 2: Neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos. ....	26
2.4.1.1. Contexto histórico.....	26
2.4.1.2. Conceptualización .....	28
2.4.1.3. Recomendaciones de la OCDE, análisis a la acción 2 de la BEPS.....	32
2.4.2. Acción 5: Combatir las practicas fiscales perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia.....	36
2.4.2.1. Contexto histórico.....	36
2.4.2.2. Régimen preferencial perniciosos .....	36
2.4.2.3. Acuerdo para un contribuyente específico (TAX RULING).....	38
2.4.2.3.1. Conceptualización .....	38
2.4.2.3.2. Categorías de Tax ruling .....	39
2.4.2.3.3. Cuestiones materiales y procedimientos en el intercambio de tax rulings.	39
2.4.2.4. Buenas prácticas .....	40
3.1 Situación del caso de análisis .....	42
3.1.1 Caso Google.....	42
3.2 Respuesta Irlanda Frente las elusiones .....	45
3.3 Administración Tributaria del Ecuador para evitar estas prácticas elusivas. ....	46
CONCLUSIÓN.....	47
RECOMENDACIÓN .....	48
BIBLIOGRAFÍA.....	1

## **ABREVIATURAS**

- ESPOL** : Escuela Superior Politécnica del Litoral.
- OCDE** : Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos.
- BEPS** : Base Erosión Profit Shifting (Erosión de bases y traslado de utilidades).
- SRI** : Servicios de Rentas Internas.
- CDI** : Convenios para evitar la doble imposición.
- LRTI** : Ley de Régimen Tributario Interno.
- RLRTI** : Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno.

# ÍNDICE DE ILUSTRACIONES

ILUSTRACIÓN 1 EJEMPLOS SOBRE LA EROSIÓN DE LA BASE IMPONIBLE .....	9
ILUSTRACIÓN 2 PAÍSES DEL G-20 .....	11
ILUSTRACIÓN 3 PAÍSES FIRMARON CONVENIO CON LA OCDE .....	12
ILUSTRACIÓN 4 ACCIONES DEL PLAN BEPS .....	13
ILUSTRACIÓN 5 CRONOLOGÍA NACIMIENTO TÉRMINO "MECANISMO HÍBRIDO" .....	26
ILUSTRACIÓN 6 CONCEPTUALIZACIÓN MECANISMOS HÍBRIDOS. ....	28
ILUSTRACIÓN 7 CONCEPTUALIZACIÓN DE LOS APROVECHAMIENTOS.....	29
ILUSTRACIÓN 8 EJEMPLO DE DOBLE DEDUCCIÓN .....	30
ILUSTRACIÓN 9 EJEMPLO DE DEDUCCIÓN/NO INCLUSIÓN .....	31
ILUSTRACIÓN 10 EJEMPLO DE DEDUCCIÓN/NO INCLUSIÓN INDIRECTA .....	32
ILUSTRACIÓN 11 RECOMENDACIONES DE LA OCDE .....	33
ILUSTRACIÓN 12 FACTORES CLAVES DE LOS REGÍMENES PREFERENCIALES PERNICIOSOS.....	37
ILUSTRACIÓN 13 SITUACIÓN ACTUAL SOBRE LOS REGÍMENES PREFERENCIALES PERNICIOSOS ALREDEDOR DEL MUNDO. ....	37
ILUSTRACIÓN 14 SITUACIÓN ACTUAL DEL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN SOBRE RESOLUCIONES FISCALES ALREDEDOR DEL MUNDO.....	40
ILUSTRACIÓN 15 CASO GOOGLE: MECANISMO DEL CAFÉ DOBLE IRLANDÉS Y EL SÁNDWICH HOLANDÉS .....	42
ILUSTRACIÓN 16 TÉCNICA DEL SÁNDWICH HOLANDÉS .....	44
ILUSTRACIÓN 17 TRIBUTACIÓN DE LAS EMPRESAS IMPLICADAS .....	45

# ÍNDICE DE TABLAS

TABLA 1 RELEVANCIA PLAN DE ACCIÓN BEPS .....	14
TABLA 2 IMPACTO MONETARIO EMPRESAS FANTASMAS.....	20
TABLA 3 FISCALIDAD INTERNACIONAL DETERMINADO POR EL S.R.I. ....	22
TABLA 4 DIFERENTES LEGISLACIONES FRENTE A LA ACCIÓN 2.....	34
TABLA 5 IMPACTO ECONÓMICO EN LA TRIBUTACIÓN GOOGLE IRLAND LIMITED .....	43
TABLA 6 IMPACTO ECONÓMICO DE LA DOBLE EXENCIÓN EN LA TRANSFERENCIA REGALÍAS .....	44
TABLA 7 IMPACTO ECONÓMICO EN LA TRIBUTACIÓN TOTAL DE LOS INGRESOS .....	45

# CAPÍTULO 1

## 1. INTRODUCCIÓN

### 1.1. Descripción del problema

La OCDE realiza un marco para que los estados compartan información y experiencias, con el interés de analizar e identificar los problemas más comunes y poder abordar buenas prácticas implementadas por algunos gobiernos a nivel internacional. Es ahí donde en el 2013 los países de la OCDE y del G-20, colaborando en pie de igualdad, adoptaron un Plan de Acción consistente en 15 acciones encaminadas a combatir la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (BEPS, por sus siglas en inglés).

El objetivo fundamental es el de mejorar la coherencia entre las leyes fiscales que existen a nivel internacional y poder garantizar una tributación adecuada, con el fin de disminuir las aplicaciones en base a vacíos y discordancias legales que tienen como efecto el pago mínimo o nulo de impuesto a sociedades y la no recaudación por parte del gobierno como mínimo de 100 a 240 mil millones que equivalen al 4-10% de los ingresos mundiales por concepto de impuesto a sociedades.

En este contexto, cabe mencionar que la elusión tributaria genera un déficit de ingresos tributarios, debido a los vacíos o ambigüedades legales tributarios que son utilizados en figuras y formas jurídicas legalmente aceptadas.

Por otro lado, en la legislación ecuatoriana se establece mediante el Código Orgánico Integral Penal Art. 298 la defraudación tributaria, siendo el COIP un complemento para la Ley Régimen de Tributario Interno (LRTI) y del Código Tributario; en lo que contempla el art 298. no se encuentra tipificada la palabra elusión, en virtud de lo cual no podría ser determinado como un delito o infracción.

En Ecuador, el encargado de la administración tributaria es el Servicio de Rentas Internas, en uno de sus ejes institucionales de acción esta “la lucha contra el fraude y la evasión fiscal” donde se comprometen a poner acciones para que los contribuyentes eviten esas prácticas sin embargo a la actualidad no se ha evidenciado todos los

mecanismos necesarios para evitar la practicas elusivas y de evasión, el Código Tributaria artículo 17 está dirigido a contrarrestar prácticas de planificación fiscal agresiva donde toma en cuenta el hecho generador, la fuente de la obligación, el pago, desembolso efectivo con el propósito de tener conocimiento de la suficiente sustancia económica objetiva y frenar las simulaciones de las transacciones. Los actos de elusión y evasión fiscal ponen el riesgo los ejes encaminados a la equidad tributaria, progresividad, capacidad contributiva y justicia fiscal. El SRI ha venido adoptando mecanismos como la detección de empresas fantasmas, subcapitalización y pagos simulados al exterior para evitar estas prácticas aprovechadoras por parte de los contribuyentes. Como resulta el SRI indica que ha detectado glosas que ascienden a 3.972 Millones, que representa 1.589 Millones en Impuesto a la renta e IVA en los casos que aplique y esto también repercute en el cálculo de participación de utilidades a los trabajadores. Sin embargo, se toma el plan BEPS como alternativa para que progresivamente se ajusten a la norma tributaria y puedan cumplir con el objetivo.

## **1.2. Justificación del problema**

El presente trabajo se centrará, por una parte, en permitir una perspectiva sobre las actuaciones a nivel nacional e internacional de los gobiernos contra la planificación fiscal agresiva, pues el análisis de las medidas propuestas por la OCDE va a permitir disminuir este fenómeno, también se examinará como influyen las acciones propuestas en las normas tributarias locales teniendo en cuenta las actualizaciones que ha tenido el ámbito de las normas antiabuso, el Ecuador al ser un país en constante crecimiento económico y ser altamente dependiente a los ingresos por impuestos enfrenta y enfrentará fuertes repercusiones económicas, lo que conlleva a que haya un límite en las finanzas del estado por lo que puede repercutir en una decadencia de los servicios y bienes que posee el estado, por ello es importante establecer medidas que ayuden a evitar la erosión de las bases imponibles y traslados de beneficios y poder cumplir con los principios de equidad tributaria, progresividad, y justicia fiscal establecidos en la normativa ecuatoriana. Es decir, se busca que el sistema tributario funcione de manera correcta y se pueda dar una competencia justa entre las PYMES, grandes y las multinacionales.

### **1.3. Objetivos**

#### **1.3.1. Objetivo General**

Identificar y analizar los mecanismos de planificación fiscal agresiva propuestos en el marco internacional que podrían repercutir a futuro en el Ecuador.

#### **1.3.2. Objetivos Específicos**

- Identificar las prácticas de planificación fiscal agresivas no identificadas por el Servicio de Rentas Internas.
- Analizar el posible impacto de la aplicación de nuevos mecanismos en el Ecuador.
- Determinar las lagunas en las leyes tributarias que actualmente existen y que impulsan a la elusión de impuestos en el Ecuador.
- Sugerir nuevos mecanismos en la norma tributaria para que se adopten los correctivos en los vacíos legales de administración tributaria para mejorar la coherencia de estándares impositivos.

#### **1.4. Alcance**

Identificar los mecanismos de planificación fiscal agresiva por los países de la OCDE, que no han sido implementados en el estado ecuatoriano con el fin de cumplir con los pilares fundamentales del plan BEPS como: buscar la coherencia a las normas de internas que afectan a las actividades transfronterizas; así mismo fortalecer el criterio de actividad sustancial contemplado por las normas internacionales en vigor y, por último, mejorar la transparencia y la seguridad jurídica.

A demás, que la Administración Tributaria pueda cumplir con otro posible objetivo como un incremento en la recaudación de impuestos y así se obtenga un mejor beneficio en materia fiscal de la economía del país.

## 1.5. MARCO TEÓRICO

### 1.5.1. Planificación fiscal, elusión y evasión

Existen diferentes causas por la que los contribuyentes buscan la manera de evadir el pago de los tributos, que abarca varias razones a criterio del contribuyente, entre ellas están factores económicos, sociales, culturales e históricos, todos estos factores van desde las percepciones extremas hasta como ven la corrupción de un determinado manejo del estado por parte de su gobernante, y también de la satisfacción personal de los bienes y servicios recibidos por parte del estado (Moreira, 2016).

Tanto la Planificación fiscal, la evasión y la elusión buscan el mismo objetivo, la reducción de tributos, la planificación fiscal es aceptada, al contrario, la evasión y la elusión deben ser rechazadas. La planificación fiscal surge de la existencia de diferentes alternativas que la legislación tributaria prevé. Así, el contribuyente tiene la posibilidad de elegir aquellas que más se adecuen a sus circunstancias con el objeto de minimizar su carga tributaria.

Se entiende por evasión fiscal acciones premeditadas de los contribuyentes, físicos o jurídicos, para evitar el pago de los impuestos que obligatoriamente les corresponde. Por tanto, se trata de comportamientos ilegales y sujetos a sanción pues, utilizando diferentes esquemas, se reduce o se anula el pago de impuestos, afectando el bienestar de la colectividad.

Por el contrario, la elusión fiscal se define como *“Esquivar la aplicación de la norma tributaria para obtener una ventaja patrimonial por parte del contribuyente que no se realizaría si no se pusieran en práctica por su parte hechos y actos jurídicos o procedimientos contractuales con la finalidad dominante de evitarla [...], el elemento más importante para la elusión consiste en la adopción de instrumentos negociales o no, pero, en cualquier caso, ejercitadas dentro de las prerrogativas propias de la autonomía de la voluntad y libertad de contratación lícita y cuyos efectos son merecedores de tutela jurídica”* (Rosembuj, Tulio., 1999).

Podemos en consecuencia diferenciar que, al hablar de elusión, nos referimos a la práctica de impedir el nacimiento de la obligación tributaria, que se da cuando a través de un medio lícito, la actividad comercial se ha situado en un área donde la ley tributaria no es alcanzable. En cambio, al referirnos a evasión, la obligación tributaria nació y el contribuyente busca una forma ilegal para que la Administración Tributaria la conozca o permite que la conozca, pero no por su verdadero valor.

Así que a modo de síntesis es posible afirmar, que en la elusión no se realiza el hecho imponible y en la evasión, si se realiza el hecho imponible.

No es una empresa tan fácil el distinguir cuando enfrentamos el fenómeno de la elusión mediante la planificación fiscal, aunque por las implicancias más comunes, es posible detectar diferencias entre prácticas tolerables y no tolerables desde una perspectiva moral, legal, ética y/o política.

En ese sentido, desde lo doctrinal y considerando lo establecido en algunas disposiciones legales, se hacen evidentes que existen factores que permite que haya una distinción entre estos dos conceptos, tales como el motivo, la intención, el propósito, los efectos comerciales, etc., aunque no se ponen de acuerdo en el significado otorgado a cada uno de esos factores.

Podemos en consecuencia afirmar que, tanto la elusión fiscal, así como la evasión, persiguen el mismo fin: sustraerse de la obligación tributaria. No obstante, “la conducta elusiva que asume el sujeto -a diferencia de quien evade se desarrolla en principio dentro de un sector de licitud, rodea el hecho imponible impidiendo que el mismo se perfeccione” (Barrera , 2002).

### **1.5.2. Planificación fiscal agresiva**

Este fenómeno, conocido en Estados Unidos como Tax shelters, el cual ha implementado avances para realizar un control de esta modalidad de fraude fiscal, sobre todo por el Internal Revenue Service-Servicio de Impuestos Internos (IRS) de Estados

Unidos, define los Tax shelters, como una asesoría fiscal que busca estrategias de manera abusiva y agresiva.

Es abusiva en tanto en cuanto que el asesor transgrede en derecho de la norma tributaria al diseñar la solución que ofrece al cliente, y por otro lado es de carácter agresiva en virtud que esas estrategias no se aplican en un solo cliente, sino que se estandarizan, incorporándose a un esquema de inversión que se comercializa como un producto fiscal.

En este tipo de mecanismos interviene una persona quienes la encargada de estudiar las normas aprovechando los defectos de la legislación y un inversionista quien es la persona que asume los costos por honorarios por adquirir los conocimientos jurídicos para instrumentar la acción mala intencionada.

En este contexto, es necesario mencionar el concepto de planificación fiscal agresiva definida por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (en adelante, OCDE), entendida como *“planificación que implica una situación fiscal que siendo sostenible tiene consecuencias tributarias no deseadas e inesperadas”* y la IOTA la define como *“cualquier esquema en el que el principal propósito o beneficio deriva de la reducción de impuestos y en el que la ventaja fiscal buscada no está claramente sancionada por la ley tributaria”* (OCDE T. R., 2006).

### **1.5.3. Principales organismos internacionales contra la evasión fiscal**

#### **1.5.3.1. OCDE y G-20: Plan de Acción BEPS**

##### **1.5.3.1.1. Antecedentes y aspectos generales**

El 19 de julio de 2013 en París, la OCDE, por la intervención del G-20, se mostró el Plan de Acción para prevenir la erosión de bases imponibles (Plan BEPS, en adelante).

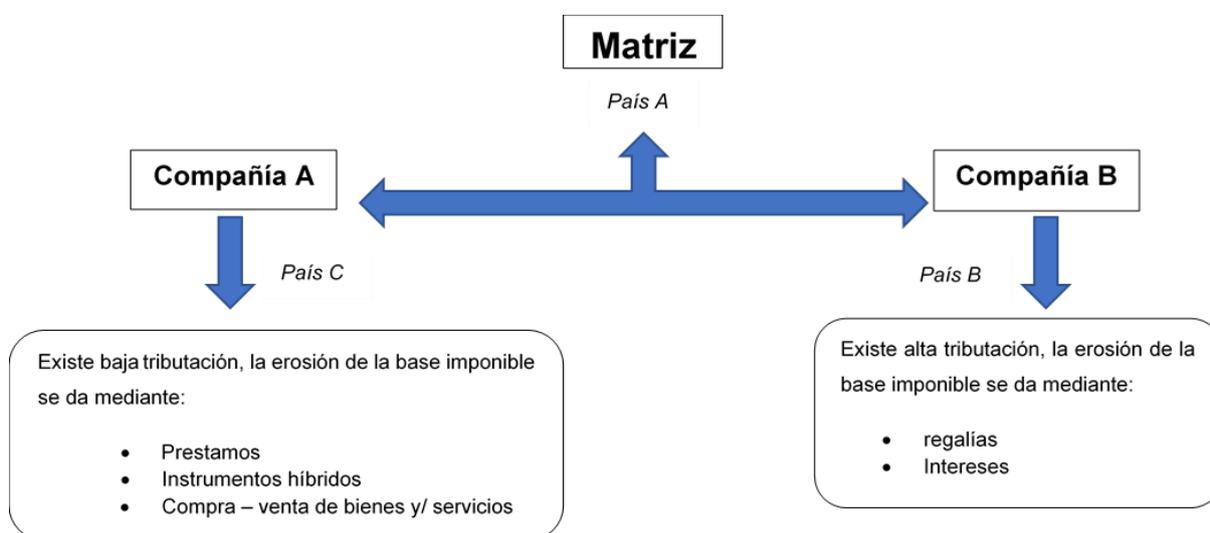
Este proyecto es uno de los de mayor magnitud que ha tenido la OCDE, pues se refiere a las estrategias de planificación fiscal que han sido utilizadas por las empresas multinacionales que aprovechan las brechas y los desajustes en las normas tributarias para evitar el pago de impuestos. El Marco Inclusivo de la OCDE / G20 sobre BEPS

reúne a más de 135 países y jurisdicciones para colaborar en la implementación del Paquete BEPS.

En efecto, las estrategias BEPS comprenden (OCDE, Plan de Acción):

- (i) Erosión de la base fiscal, obtenida mediante estrategias de planificación tributaria que aprovechan las disparidades en las normas fiscales a los fines de “desaparecer” las utilidades para efectos tributarios. (OCDE, Plan de Acción)
- (ii) Transferencia de beneficios, a través de estrategias de planificación fiscal que buscan ubicar las utilidades donde hay poco desarrollo de la actividad económica, pero los tributos son bajos, dando como resultado una tributación bajo o inexistente. (OCDE, Plan de Acción)

Por ejemplo, la erosión de la base y la transferencia de utilidades se presumen, en el caso de un grupo transnacional, con casa matriz residente en el país “A”, que tiene operaciones en varios países, así tenemos a la entidad “X”, residente en el país “B”, y en donde se establece un vehículo intermediario mediante la entidad “Y” residente en el país “C” de baja imposición.



*Ilustración 1 Ejemplos sobre la erosión de la base imponible*

La mayor dependencia de los países en desarrollo del impuesto sobre la renta de las empresas significa que sufren de BEPS de manera desproporcionada. Las prácticas de

BEPS cuestan a los países entre 100 y 240 mil millones de dólares en ingresos perdidos anualmente.

BEPS es un término que engloba a todas las estrategias fiscales que se aprovechan de inconsistencias en los sistemas de leyes y normas que tiene un país (OCDE, 2019). La finalidad subyacente es no tributar (o hacerlo en menor medida) en sus operaciones. De ese modo compañías y empresas en general, evitan la tributación para obtener mayores beneficios, perjudicando así al país en donde operan.

Son muchas las acciones que se han tomado al respecto; la más importante es la operación de la OCDE.

Aunque algunos de los esquemas utilizados son ilegales, la mayoría no lo es. Esto socava la justicia y la integridad de los sistemas fiscales porque las empresas que operan a través de las fronteras pueden utilizar BEPS para obtener una ventaja competitiva sobre las empresas que operan a nivel nacional. Además, cuando los contribuyentes ven que las corporaciones multinacionales evitan legalmente el impuesto sobre la renta, socava el cumplimiento voluntario de todos los contribuyentes.

En este contexto, la OCDE señala que existen tres principios que deben orientar la implementación de medidas contra la planificación fiscal agresiva: la coherencia, la transparencia y la sustancia.

### 1.5.3.1.2. Acerca del G-20

El G20 es el foro internacional que reúne a las principales economías del mundo. Los países que la componen pertenecen al 80% del PIB mundial, 75% del comercio mundial y el 60% de la población del planeta. Los países que integran el G-20 son:

- |               |                        |
|---------------|------------------------|
| 1. Argentina  | 11. Japón              |
| 2. Australia  | 12. México             |
| 3. Brasil     | 13. República de Corea |
| 4. Canadá     | 14. Rusia              |
| 5. China      | 15. Arabia Saudí       |
| 6. Francia    | 16. Sudáfrica          |
| 7. Alemania   | 17. Turquía            |
| 8. Italia     | 18. Reino Unido        |
| 9. India      | 19. Estados Unidos     |
| 10. Indonesia | 20. Unión Europea      |

*Ilustración 2 Países del G-20*

### 1.5.3.1.3. Orígenes del G20

En 1999, a raíz de la crisis económica de 1997, los Ministros de Finanzas del G7 anunciaron la creación del "Grupo de los 20", cuyo objetivo era incluir a otros países en sus debates relacionados con la economía y las finanzas mundiales. La primera reunión oficial del G20 se celebró en Berlín en diciembre de ese mismo año.

Tras la crisis financiera de 2008, Estados Unidos propuso aumentar el nivel de participación del G20 a Jefes de Estado y de Gobierno.

En la Cumbre de Pittsburgh de 2009, los Jefes de Estado y de Gobierno decidieron institucionalizar el G20 como el principal foro de cooperación económica y financiera mundial. Los líderes del G20 se han reunido todos los años desde 2010.

El gran propósito que explica la configuración del G-20 es el buscar soluciones de forma coordinada a los problemas globales de la economía mundial. En las cumbres entre el 2008 y el 2010, su principal empeño fue introducir una mayor regulación en los sistemas financieros internacional y domésticos. De allí se desprendió una Instancia llamada el Foro de Estabilidad Financiera.

“Además, el G-20 impulsa acciones contra el fraude y la elusión fiscal internacional. Uno de sus objetivos esenciales es promover el libre comercio como motor del desarrollo y el crecimiento económico y poner freno al proteccionismo” (Sanchez, 2021).

#### **1.5.3.1.4. Acerca de la OCDE**

El 14 de diciembre de 1960, 20 países firmaron originalmente la Convención sobre la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos. Desde entonces, 17 países se han convertido en miembros de la Organización. A continuación, se muestra una lista de los países miembros actuales de la Organización:

- |                    |                        |
|--------------------|------------------------|
| 1. Australia       | 20. Corea              |
| 2. Austria         | 21. Letonia            |
| 3. Bélgica         | 22. Lituania           |
| 4. Canadá          | 23. Luxemburgo         |
| 5. Chile           | 24. México             |
| 6. Colombia        | 25. Países Bajos       |
| 7. República Checa | 26. Nueva Zelandia     |
| 8. Dinamarca       | 27. Noruega            |
| 9. Estonia         | 28. Polonia            |
| 10. Finlandia      | 29. Portugal           |
| 11. Francia        | 30. República Eslovaca |
| 12. Alemania       | 31. Eslovenia          |
| 13. Grecia         | 32. España             |
| 14. Hungría        | 33. Suecia             |
| 15. Islandia       | 34. Suiza              |
| 16. Irlanda        | 35. Turquía            |
| 17. Israel         | 36. Reino Unido        |
| 18. Italia         | 37. Estados Unidos     |
| 19. Japón          |                        |

*Ilustración 3 Países firmaron convenio con la OCDE*

### 1.5.3.1.5. Acciones del Plan BEPS

Desarrolladas en el contexto del Proyecto BEPS de la OCDE / G20, las 15 acciones establecidas a continuación equipan a los estados con normas y mecanismos para abordar la elusión para asegurar que las utilidades sean gravadas en el estado que corresponde.



Ilustración 4 Acciones del Plan BEPS

Luego de que se publicaran las acciones del plan BEPS en el año 2015, el G20 solicitaron su implementación por lo que pidieron a la OCDE la gestión y desarrollo de un marco inclusivo que permita que los países interesados y en vías de desarrollo pero que no son miembros de manera oficial tengan participación

En tal virtud, la OCDE estableció el MI de BEPS en junio de 2016 para que se faciliten el trabajo entre los países y las sedes miembros, esto fue clave para que más de 115 países y jurisdicciones se unan para el desarrollo en los estándares relacionados con BEPS y el seguimiento de su uniforme implementación.

### 1.5.3.1.6. Acciones del Plan BEPS más relevantes en los países en desarrollo

El Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT, en adelante), en coordinación con organismos regionales e internacionales (BID, FMI, OCDE, Banco Mundial, ONU, etc.), iniciativas internacionales (International Tax Compact - ITC) han organizado desde el año 2014, un total de 7 actividades cuyo propósito fue difundir el contenido del Plan de Acción BEPS, sus resultados y desafíos con vistas a su implementación en países en desarrollo. (Esteban, 2017)

El resultado de estas actividades se hace evidentes, a través de algunas reuniones, éstas tienen como objeto rescatar la visión de los países sobre el nivel de prioridad al que llega cada acción según su contexto, la aplicabilidad de las recomendaciones con los recursos disponibles, entre otros asuntos relacionados con el Plan de Acción BEPS y no relacionados con ellos.

Tabla 1 Relevancia Plan de acción BEPS

	<b>Acciones</b>	<b>Prioridad</b>
<b>Acción 1</b>	Desafíos fiscales derivados de la digitalización.	Alta
<b>Acción 2</b>	Neutralizar los efectos de los arreglos híbridos de desajuste.	Baja
<b>Acción 3</b>	Compañía extranjera controlada.	Baja
<b>Acción 4</b>	Limitación de las deducciones de intereses.	Alta
<b>Acción 5</b>	Prácticas fiscales nocivas.	Media
<b>Acción 6</b>	Prevención del abuso de los tratados fiscales.	Alta
<b>Acción 7</b>	Estado de establecimiento permanente.	Alta
<b>Acción 8</b>	Precios de transferencia (Intangibles)	Media
<b>Acción 9</b>	Precios de transferencia (Riesgos y Capital)	Media
<b>Acción 10</b>	Precios de transferencia (Transacciones de alto riesgo)	Alta
<b>Acción 11</b>	Análisis de datos BEPS	Alta
<b>Acción 12</b>	Reglas de divulgación obligatoria.	Media
<b>Acción 13</b>	Informes país por país	Alta
<b>Acción 14</b>	Procedimiento de mutuo acuerdo	Media
<b>Acción 15</b>	Instrumento multilateral.	Baja

### **1.5.3.2. Clasificación de las acciones**

La OCDE ha reconocido el traslado de beneficio al exterior como una de las formas de planificación fiscal agresiva, por lo que el informe BEPS pone en evidencia la falta de criterio en las legislaciones de dichos países y los retos que se enfrentan por aquello en especial con las empresas multinacionales producto del impacto directo de las normas internas y de los instrumentos internacionales.

Con el objetivo de identificar acciones fundamentales para luchar y contrarrestar las BEPS, en julio de 2013 la OCDE publicó su “Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting”, además se determinó los límites para aplicar estas acciones y finalmente se identificó los recursos necesarios y la metodología para su aplicación.

Estas 15 acción su objetivo principal fue proponer cambios necesarios en las administraciones fiscales para disminuir y evitar que se aprovechen de la doble no imposición internacional, así como la baja imposición por motivo de traslado de beneficios.

### **1.5.3.3. Coherencia del impuesto a la renta empresarial a nivel internacional**

Ha sido necesario el diseño de nuevos estándares internacionales con el propósito de que exista un coherencia y lógica en las leyes de cada país, dentro del marco de la natural interacción de entidades multinacionales mediante las operaciones transnacionales y acuerdos. La finalidad para lograr es la de suprimir las lagunas fiscales que, incongruencias fiscales que existen entre los distintos y así poder igualar el sistema fiscal internacional.

Las acciones van encaminadas a este objetivo son las siguientes: Acción 2 (Neutralizar los efectos de los acuerdos híbridos), Acción 3 (Fortalecer las reglas CFC43), Acción 4 (Limitar la erosión de la base imponible vía deducción de intereses y otros pagos financieros) y Acción 5 (Combatir las prácticas tributarias perniciosas teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia).

#### **1.5.3.4. Realineación entre la imposición y la sustancia económica**

Resulta indispensable replantear las normas fiscales para que exista un vínculo con el hecho al que fue destinado es decir las actividades operativas y productivas, y así se garantice el cumplimiento de los estándares internacionales de sustancia económica y evitar la oportunidad que toman las multinacionales para seguir con la planificación fiscal agresivas, artificiosas y fictas sin respaldo material.

La real transferencia de funciones, activos y riesgos, así como los precios de mercado que deben asignarse a las operaciones, aunque sea realizadas entre partes vinculadas (Arm's length). (Angeles, 2015)

Las acciones que se enfocan principalmente en realinear las reglas fiscales con sustancia económica son las acciones 6 (Impedir la utilización abusiva de convenios) y 7 (Impedir la elusión artificiosa de la condición de Establecimiento Permanente - EP). Asimismo, las Acciones 8, 9 y 10 buscan asegurar que los resultados de los precios de transferencia se determinen en línea con la creación de valor tocando puntos importantes como la valoración de intangibles, el tratamiento de riesgos y capital, así como las operaciones inusuales de alto riesgo. (Angeles, 2015)

#### **1.5.3.5. Transparencia fiscal**

Lo que se persigue en términos de transparencia es establecer recomendaciones eficaces que tengan como característica la transparencia que permita la eliminación de la incertidumbre. Lo que supone crear técnicas para que los entes reguladores de tributos identifiquen el riesgo de BEPS y de formas de planificación fiscal agresiva.

Detallamos a continuación las siguientes acciones: Acción 11 (Establecer metodologías para la recopilación y análisis de datos sobre BEPS y sobre las acciones para enfrentarlo), Acción 12 (Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación agresiva), Acción 13 (Reexaminar la documentación de precios de transferencia) y Acción 14 (Hacer más efectivos los mecanismos de solución de controversias). (Angeles, 2015)

### 1.5.3.6. Principales mecanismos de Planificación Fiscal Agresiva

A nivel internacional ha sido muy grande el impacto de las multinacionales y sus estructuras para implementar estos mecanismos, el alto crecimiento de capital, personas y la inserción de la tecnología ha influido en las nuevas estructuras de los modelos de negocios y las operaciones de las compañías.

Las multinacionales compuestas por sucursales y filiales se desarrollan en base a políticas y estrategias dispuestas por la matriz, la tecnología ha facilitado que estas puedan suministrar bienes y servicios para lugares distantes físicamente de sus clientes se pueda realizar eficazmente.

Esto ha venido aparejado con la posibilidad que éstas planifiquen el lugar donde nazca y se grave la obligación tributaria, mediante las distintas técnicas la OCDE ha identificado algunas como fiscalmente agresivas, entre ellas:

- El nacimiento de estructuras societarias o instrumentos financieros de carácter híbrido que busca explotar asimetrías en las normas tributarias de diferentes países.
- Las operaciones de precios de transferencia, este mecanismo surge entre sociedades relacionadas las cuales eligen una sede fiscal para someter el gravamen del beneficio, incluso teniendo en cuenta el principio de Arm's Length. Esto ha permitido que las multinacionales manipulen el precio de manera ilegítima, separando artificialmente sus activos, funciones, riesgos, alterando la cadena de valor y localizando la tributación en un país de baja tributación.
- El uso de estructuras y/o nuevas tecnologías que les permite evitar la presencia física en una sede fiscal, esto mediante determinadas funciones desde otro lugar, pues esto les permite que algunas actividades pueden realizarse asegurándose que no dan lugar a la creación de un establecimiento permanente.
- Las multinacionales se aprovechan de los Convenios de doble imposición internacional (en adelante, CDI), haciendo uso en las transacciones artificiales o creación de sociedades instrumentales "*Treaty Shopping*", con el objetivo de

disfrutar de los beneficios de un tipo inferior de retención en dividendos, intereses o cánones.

- La constitución de compañías con propósito específico y sin trabajadores, actividades o presencia física, estas están localizadas en una jurisdicción distinta a la de su matriz. Dentro de la propia UE existen países que actúan como conductores para inversiones, con significantes flujos de entrada y salida a través de las citadas entidades vehículo.
- *Supply Chain* su aplicación se da en la transferencia de utilidades a divisiones del extranjero
- *Transfer Pricing*, es aquella técnica la cual se tributa sobre las utilidades y no sobre los costos, por lo tanto, la empresa matriz mantiene los costos elevados en el estado donde la tasa impositiva es alta.
- El pago por desempeño es una de las técnicas empleadas por compañías estadounidenses con el fin de erosionar la base gravable, se trata de brindar a los directores ejecutivos acciones con el fin de incentivar un excelente desempeño. Sin embargo, las empresas que cotizan en bolsa pueden deducir una cantidad ilimitada de pagos por desempeño en declaraciones de impuestos.
- La inversión también ha servido como modo escapista para el pago de impuestos, el cual contempla tres medidas: la primera, es mediante separación de ganancias o deducción de intereses, ésta se efectúa cuando la empresa matriz realiza préstamos a una filial estadounidense, y los pagos por intereses efectuados sobre la prestación serían deducibles y podría compensar e incluso eliminar los impuestos adeudados sobre ganancias en Estados Unidos; la segunda, es la obtención de una tasa de impuestos general más baja trasladando ganancias al extranjero para protegerlas del sistema tributario estadounidense.

Dada la erosión de bases imponibles de las corporaciones en el contexto internacional, estas trasladan sus utilidades al exterior para no pagar impuestos, a lugares de baja o nula tributación, paraísos fiscales.

Las presiones de distintos gobiernos originan el debate por el régimen impositivo al que deben sujetarse las multinacionales, por su interacción en distintos sistemas

tributarios y las crecientes posiciones agresivas de los planificadores de impuestos, al aprovechar oportunidades en jurisdicciones de baja imposición, así lo exponen.

Dentro del mismo escenario, las presiones surgen por la revelación de esquemas de planificaciones fiscales agresivas desarrollados por grupos multinacionales; los gobiernos consideran injustos los niveles de tributación de los cuales se benefician estas empresas, al utilizar distintos mecanismos de reducción de carga tributaria.

#### **1.5.4. El SRI frente a la planificación fiscal agresiva**

La evasión y elusión fiscal en el Ecuador es un debate tributario y legal que está vigente, en razón que el Fisco se ve notoriamente afectado. La aplicación del artículo 17 del código tributario busca contrarrestar las prácticas de planificación fiscal agresiva mediante la calificación jurídica del hecho generador, también demostrarse la fuente de la obligación, el pago y desembolso de efectivo.

Además se establece la esencia económica del hecho generador indistintamente de las formas probatorias jurídicas mencionadas anteriormente, es decir que a pesar de que legalmente se cumpla con los requerimientos de obligación, pago y desembolso debe demostrarse que el objeto (bien o servicio) de la transacción se haya realizado, con esto se prevé detener el abuso de las formalidades que generalmente los contribuyentes lo hacían para simular transacciones para disminuir la base imponible de forma ilegítima.

Esto está bastante bien explicado a la luz de esta sentencia del tribunal español, que se ilustra como "lo que unos no paguen, debiendo pagar, lo tendrán que pagar otros con más espíritu cívico o con menos posibilidad de defraudar" (SENTENCIA 110/1984, de 26 de noviembre, BOE núm. 305, Tribunal Constitucional de España).

El Servicio de Rentas Internas actualmente ha detectado tres prácticas de planificación fiscal agresiva que se detallan a continuación:

1. **Empresas Fantasma:** La LRTI las define como "Se considerarán empresas fantasmas o supuestas, aquellas que se han constituido mediante una declaración ficticia de voluntad o con ocultación deliberada de la verdad, quienes, fundadas en el acuerdo simulado, aparentan la existencia de una sociedad, empresa o

actividad económica, para justificar supuestas transacciones, ocultar beneficios, modificar ingresos, costos y gastos o evadir obligaciones." (L.R.T.I., 2020)

Es decir, aquellas empresas constituidas legalmente, escritura, RUC, requerimientos de la superintendencia de compañías y demás documentos en regla, su función fraudulenta se basa en vender facturas que no tiene sustento económico con el fin de permitir a el "beneficiario" evadir impuestos.

La LRTI en su art. 10 señala que "no serán deducibles los costos o gastos que se respalden en comprobantes de venta falsos, contratos inexistentes o realizados en general con personas o sociedades inexistentes, fantasmas o supuestas." (L.R.T.I., 2020)

Además de tener efectos en la disminución del pago de impuesto las empresas fantasmas pueden tener como propósito ocultamiento actividades ilegales, justificación de mercadería robada, lavado de dinero entre otros.

El control de esta mala práctica está siendo aplicado desde el año 2016 donde se han detectado e informado mediante resoluciones 810 empresas fantasmas a aproximadamente 19.890 clientes que tuvo como consecuencia en impuesto a la renta de 513 millones y en IVA 322 millones más multa e intereses esta mala práctica deja como consecuencia 1015 millones donde se está buscando progresivamente la corrección de este mediante oficios, procesos, denuncias penales.

*Tabla 2 Impacto monetario Empresas fantasmas*

<i>Impuesto</i>	<b>Impuesto Regularizado (no incluye intereses, multas ni reccargos)</b>	<b>Perjuicio para el Estado (en millones USD)</b>	<b>% de impuestos recuperados</b>
<i>Renta</i>	345,1	513	67%
<i>IVA</i>	213,8	322	66%
<i>Total</i>	558,9	835	67%

2. **Subcapitalización:** Esta práctica tiene como esquema fingir créditos entre relacionadas del exterior en lugar de realizarse aportes de capital con el fin de generar intereses y costos financieros deducibles que disminuyen la base imponible para la empresa ecuatoriana y evita gravar los beneficios enviados al exterior, además en vez de retribuirle mediante utilidades se lo realiza por medio de intereses. Por eso establecer actos jurídicos que den el verdadero sentido a las acciones que realizan aquellos contribuyentes con otros actos semejantes permita cumplir con el principio de equidad tributaria y progresiva.

Esta práctica ha traído como consecuencia glosas determinadas por el SRI que pertenecen al año 2001 en adelante con un monto superior a 1.147 millones que afectaron la recaudación de impuestos en 540 millones aproximadamente hechos concentrados en grandes contribuyentes.

3. **Pagos simulados al exterior:** Consiste en la simulación de operaciones donde no existe hecho generados ni esencia económica con terceros o asociados en el exterior en los países con los que se tiene convenio de Treaty shopping (doble imposición) y la disminución del pago de impuesto ya que estos pagos realizados a países con convenio se realizan sin retenciones y además disminuye la base imponible al simular transacciones. El SRI en un caso detectado en el año 2016 en base al art. 17 del CT que establece la esencia sobre la forma, pudo detectar esta práctica ilícita. El SRI ha detectado glosas de aproximadamente 125 millones que tienen una afectación en el impuesto a la renta intereses, multa de 34 millones.

El SRI en el desempeño de su función continúa analizando posibles casos de mala prácticas de planificación fiscal agresiva; y a la fecha en base a las practicas detectadas se ha podido establecer que estas malas prácticas han tenido un impacto negativo en la recaudación ecuatoriana, así como también ha afectado significativamente en los derechos económicos de los empleados al verse afectada su participación de utilidades.

### 1.5.5. Fiscalidad Internacional

Tabla 3 Fiscalidad Internacional determinado por el S.R.I.

#### Consideraciones básicas

<i>Partes Relacionadas</i>	Partes relacionadas en materia tributaria se consideran a las personas naturales o sociedades, residentes o no en el Ecuador, que tengan una participación de manera directa o indirectamente, en la dirección, administración, control o capital de la otra; o en las que un tercero, sea persona natural o sociedad residente o no en el Ecuador, sea su participación directa o indirectamente, en las actividades antes mencionadas. Además, se considerarán partes relacionadas a sujetos pasivos que realicen transacciones con sociedades residentes, constituidas o ubicadas en una jurisdicción fiscal de menor imposición, o en Paraísos Fiscales.
<i>Precios de transferencia</i>	Este término se conoce cuando entre entidades se determinan términos monetarios en las operaciones realizadas entre partes relacionadas y se pueden tratar de la transferencia de bienes tangibles, intangibles, la prestación de servicios, la concesión de préstamos, entre otras.
<i>Certificados de Residencia Fiscal</i>	El Certificado de Residencia Fiscal es un documento que acredita la residencia fiscal de un ciudadano en un País determinado.

*Paraísos fiscales*

Este término se considera cuando las entidades escogen países específicos con el objetivo de ocultar a los dueños reales de los activos y a los beneficiarios finales de los ingresos, para que les permita la facilitación de operaciones y por ende el engaño con tarifas impositivas nulas, pues esto permite una reducción de la base imponible de una manera astuta, atentando contra los sistemas tributario lo cual implican pérdidas para las arcas fiscales y debilitan las finanzas públicas. En el Ecuador, más de USD 4.700 millones salieron a paraísos fiscales entre el 2014 y diciembre de 2016.

*Planificación fiscal internacional*

- Se levanta la reserva de la información que contribuya a identificar la propiedad y las operaciones de los residentes en el Ecuador con terceros ubicados en paraísos fiscales, así como las prácticas de planificación fiscal agresiva.
- Reporte sobre la creación, uso y propiedad de sociedades ubicadas en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición de beneficiarios efectivos ecuatorianos.

### **1.5.6. Problemas económicos y sociales derivados de la existencia del fraude fiscal**

Los mecanismos de planificación fiscal afectan a las administraciones tributarias por lo que conlleva a una afectación en las finanzas públicas. En otras palabras, si no existe los recursos suficientes el Estado no podrá invertir en servicios públicos de calidad como: salud, seguridad ciudadana, educación entre otros. Con certeza estas técnicas llevan a una mayor pobreza y recesión.

En este contexto, BEPS es de gran importancia para los países en desarrollo debido a su gran dependencia del impuesto sobre la renta de las empresas, en particular de las empresas multinacionales. Involucrar a los países en desarrollo en la agenda fiscal internacional es importante para garantizar que reciban apoyo para abordar sus necesidades específicas y puedan participar de manera efectiva en el proceso de establecimiento de normas sobre impuestos internacionales.

# Capítulo 2

## 2. METODOLOGÍA

### 2.1. Nivel de investigación

El nivel de investigación utilizado en este estudio es descriptivo y explicativo, cuyo propósito es brindar información relevante sobre las prácticas de planificación fiscal agresivas nacionales e internacionales utilizadas, así como una revisión exhaustiva a la normativa ecuatoriana que nos permitirá identificar las lagunas legales que den lugar a la elusión fiscal.

### 2.2. Método

El método utilizado en este proyecto investigativo es el exegético. Este es un método de interpretación que se utiliza en el estudio de los textos legales y que se centra en la forma en la que fue redactada la ley o regulación por parte del legislador, por lo que, se estudia mediante el análisis de las reglas gramaticales y del lenguaje.

### 2.3. Técnicas de investigación

#### 2.3.1. Técnica documental.

En el presente trabajo se realizó un análisis documental sobre el contenido a las acciones del plan BEPS, así como también a la normativa vigente en el Ecuador, mediante la recopilación de información, acudiendo a fuentes previas, como investigaciones ajenas, libros, información en soportes diversos, añadiendo así conocimiento a lo ya existente sobre el tema de investigación. Entre las acciones que contiene el plan BEPS, se analizan los comportamientos más cercanos a la planificación fiscal agresiva.

### **2.3.2. Estudio de Casos**

En el estudio de caso se realizó un examen en profundidad de una sola entidad sobre la planificación fiscal agresiva y su aplicación en Ecuador. El objetivo principal de esta técnica es proporcionar una representación lo más exacta posible del individuo estudiado, tratando de obtener todo tipo de información pertinente con lo que se quiere estudiar de él.

### **2.4. Análisis de las acciones del Plan BEPS y su impacto en países de América Latina y Caribe**

Las acciones que conforman el plan BEPS muestran un nivel de prioridad equivalente para los países de América Latina y Caribe. Para los estudios de casos que se muestran en el Capítulo 3 de la presente investigación se consideró la Acción 2: “Neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos”, puesto que presenta un nivel de prioridad bajo. Esto resulta, debido a que estos países ha lo largo de ellos años desplegado esfuerzos en tema tales como los precios de transferencia, por lo que se ha centralizado un mayor conocimiento. Las razones por las acciones presentan un nivel bajo de prioridad pueden ser múltiples tales como: la no comprensión del riesgo o la falta de experiencia en el área.

En este contexto, se presenta el Caso Google para evidenciar los efectos de la Acción 2, mostrando el impacto económico y tributario de cada uno. Así como también las respuestas de las Administraciones Tributarias de los países en cuestión ante este tipo de prácticas.

## 2.4.1. Acción 2: Neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos.

### 2.4.1.1. Contexto histórico

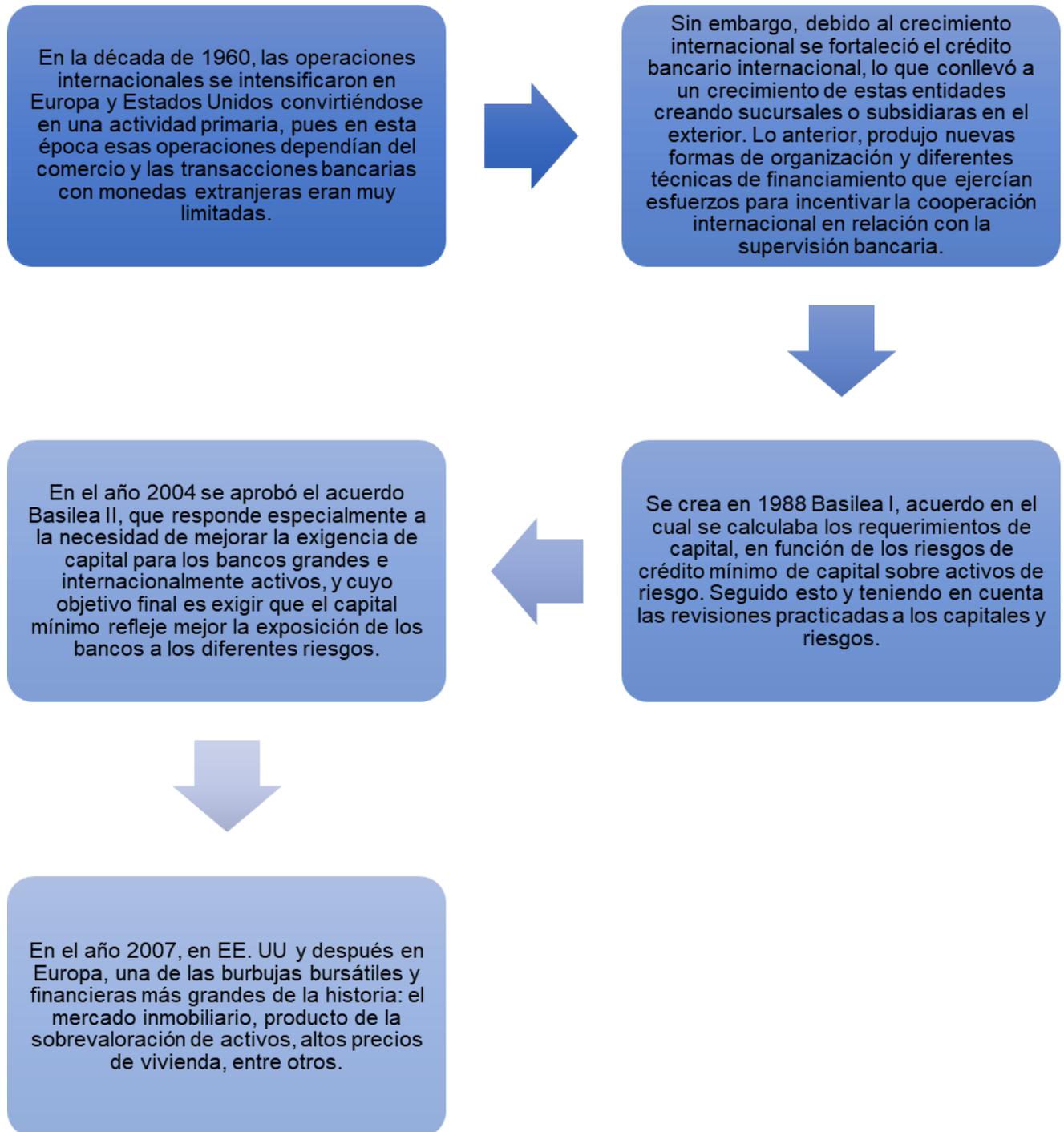


Ilustración 5 Cronología nacimiento término "Mecanismo Híbrido"

Los acontecimientos descritos en la ilustración anterior reflejan los cambios a nivel regulatorio, sin embargo, el proceso de internacionalización y el aumento de créditos expandieron mecanismos con lo cuales las empresas existentes en el mundo podrían causar lo que hoy se conoce como erosiones en la base imponible y el traslado de beneficios.

A partir de este contexto nace el termino de mecanismos híbridos, debido a que la principal fuente de financiamiento de las empresas eran los préstamos bancarios, se analizaron los riesgos para incrementar la transparencia de las transacciones, luego se creó Basilea III, ofreciendo una oportunidad de apalancamiento que surgen de los mecanismos híbridos. Otras empresas observaron la oportunidad que se creaba para apalancarse con dichos mecanismos, con el fin de poder financiarse fiscalmente en las jurisdicciones alrededor del mundo y de esta forma reforzar su actividad económica.

### 2.4.1.2. Conceptualización

Los mecanismos híbridos se originan debido a las asimetrías o divergencias que existen en cuanto al tratamiento tributario de una compañía o de un instrumento financiero con arreglo a los ordenamientos de dos o más jurisdicciones. Estos mecanismos comprenden los siguientes conceptos: instrumentos y empresas híbridos.

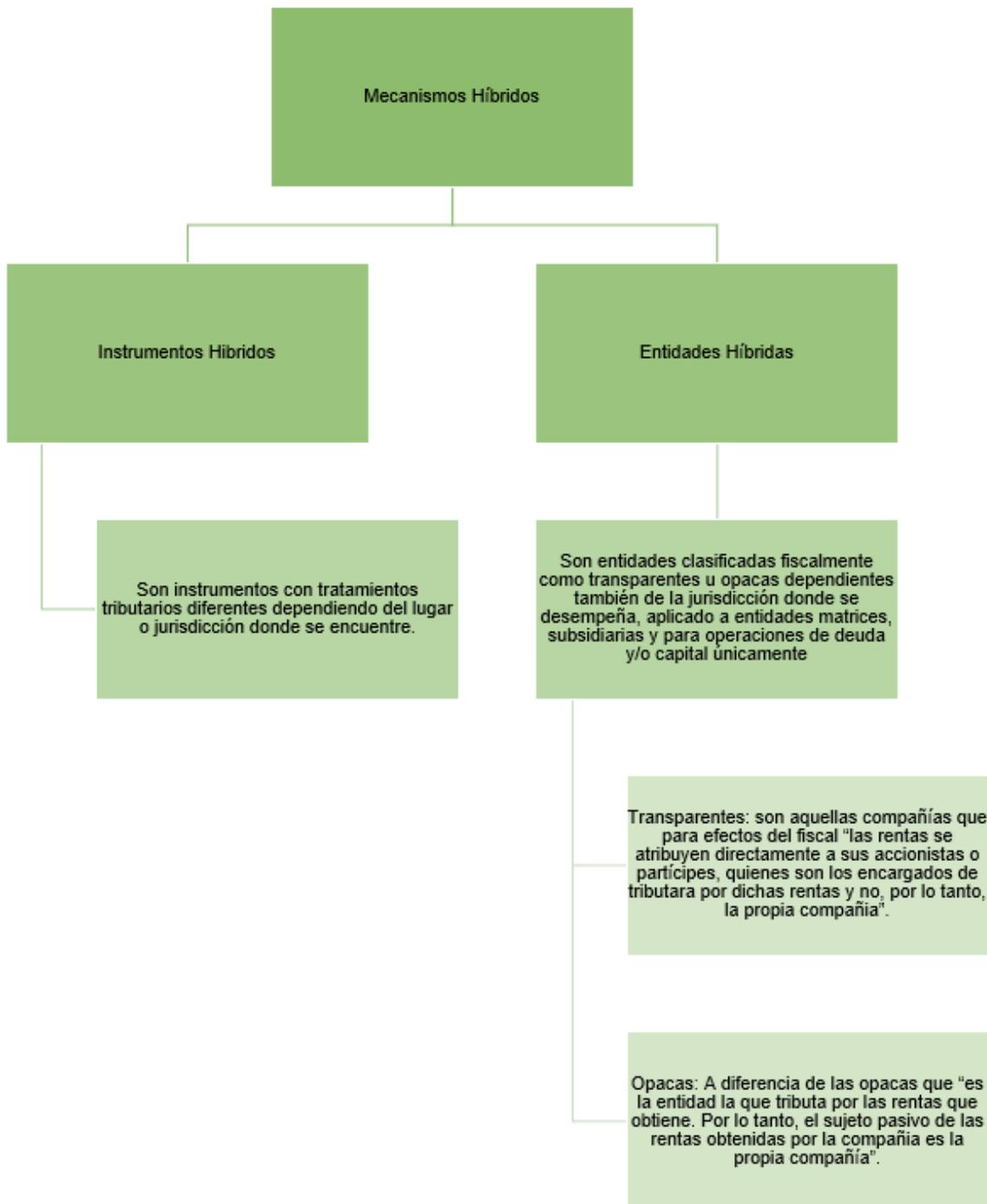


Ilustración 6 Conceptualización mecanismos híbridos.

De esta misma manera, las actividades que se originen allí se consideran transferencias híbridas, es decir, transacciones transfronterizas por lo que poseen un distinto tratamiento en las legislaciones de los gobiernos en el cual operan. Estas diferencias, por lo general, traen aprovechamientos tributarios.

Si la empresa en cuestión permanece dentro de algún mecanismo híbrido antes descrito, este conllevaría a formar algunas disconformidades en los tratamientos fiscales, puesto que se podrían reclasificar las operaciones y esto permitiría que se acojan a beneficios tributarios, los cuales causarían la no tributación de las jurisdicciones implicadas de manera redundante, dejando posibles consecuencias económicas, que por falta de transparencia en las transacciones no permitan cancelar los tributos correspondientes.

Lo antes mencionados generan tres tipos de aprovechamientos:

**1. Doble deducción:** Tiene efecto cuando el pago realizado se considera fiscalmente deducible en más de un estado fiscal o la misma erogación está generando deducibilidad en más de una jurisdicción.

**2. Deducción/no inclusión:** En diferentes vinculaciones, pueden realizarse pagos entre partes relacionadas, donde una de las compañías no lo incluye como ingreso y la otra lo reconoce como un gasto deducible, es decir: "Un pago genera un efecto de Deducción/ no inclusión cuando es deducible en el marco de las normas del estado fiscal del pagador, pero no es incluido como parte de los ingresos ordinarios en el estado fiscal del beneficiario del pago".

**3. La deducción/no inclusión indirecta:** "Surge en situaciones en las que un pago no híbrido desde un tercer estado se compensa con una deducción que fue generada por un mecanismo híbrido, de tal manera que no se llega a producir una tributación efectiva en sede del receptor". Es decir, de un país intermediario. Este tipo de ventaja se da cuando se lleva como deducción en un país y en otro como ingreso, pero realmente no existe carga tributaria puesto que al crear una empresa híbrida esta ha tomado tanto el ingreso como el gasto, dando como resultado un efecto cero.

*Ilustración 7 Conceptualización de los aprovechamientos.*

A continuación, se muestra ejemplos de cada Aprovechamiento mencionado en la ilustración anterior:

**1. Doble deducción**

Una empresa matriz ("A Cía.") en el Estado I tiene indirectamente una empresa operadora en la Entidad II ("B Cía."). La compañía "C Cía." es una entidad Hibrida y es tratada como transparente (no se tributa) para el estado I y no transparente (se tributa) para el estado II. A Cía. tiene el 99% de las participaciones en el capital social de la C Cía. y esta a su vez posee el 99% en el B Cía. La entidad hibrida realiza un préstamo y paga intereses a un tercero para invertirlo como capital en B Cía.

A efectos fiscales la C Cía. en el estado II, sus gastos por intereses se pueden utilizar para compensar los ingresos de otras empresas (B Cía.) bajo el régimen que consolidación de efectos fiscales. Para la A Cía. Según las leyes de ese país "si una entidad residente en el estado I opera en el estado II mediante una sucursal, utiliza el método de imputación para las rentas derivadas de dichas sucursales siempre que el proviene de una entidad híbrida" permite que sea deducible.

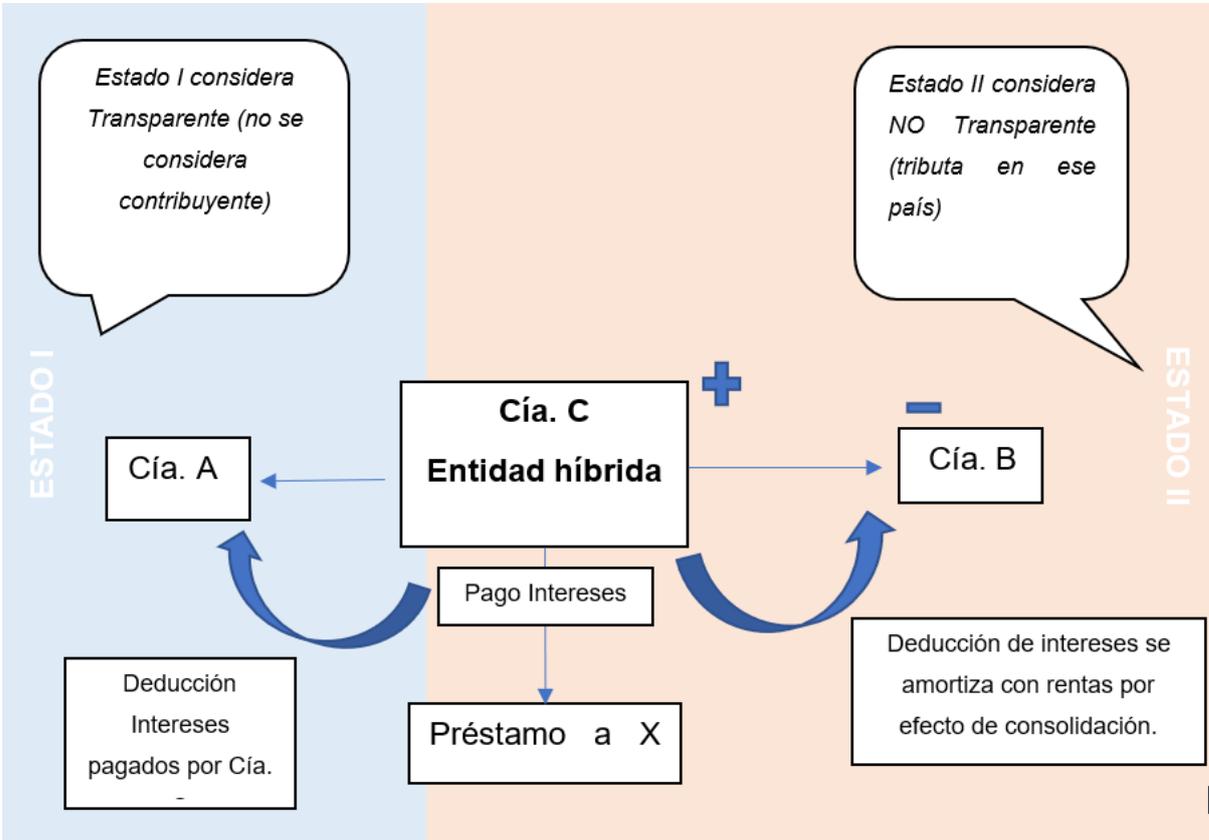


Ilustración 8 Ejemplo de Doble Deducción

2. **Deducción/no inclusión:** Este hecho se suscita cuando el pago hecho por el contribuyente genera un gasto deducible, sin que la recepción de dicho pago genere un ingreso ordinario gravable en sede del receptor. En diferentes vinculaciones, pueden realizarse pagos entre partes relacionadas, donde una de las compañías no lo incluye como ingreso y la otra lo reconoce como un gasto deducible, es decir: “Un pago genera un efecto de Deducción/ no inclusión cuando es deducible en el marco de las normas del estado fiscal del pagador, pero no es incluido como parte de los ingresos ordinarios en el estado fiscal del beneficiario del pago”.

Una empresa residente en el país B ("Cía. B") está financiada por una empresa residente en país A ("Cía. A") con un instrumento que califica como capital en el país A pero como deuda en el país B. Si los pagos corrientes se realizan en virtud del instrumento, son gastos por intereses deducibles para Cía. B según la legislación fiscal del país B. Los recibos correspondientes son tratados como dividendos exentos a efectos fiscales del país A.

#### Instrumento Híbrido

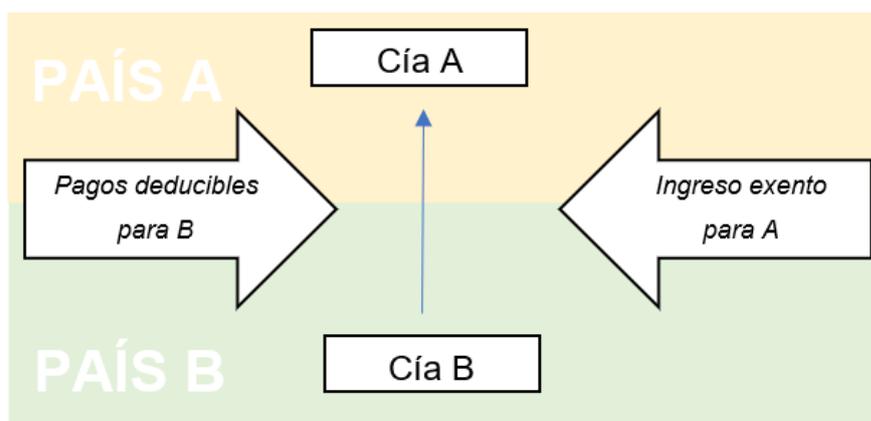


Ilustración 9 Ejemplo de Deducción/No Inclusión

3. **La deducción/no inclusión indirecta:** “Surge en situaciones en las que un pago no híbrido desde un tercer estado se compensa con una deducción que fue generada por un mecanismo híbrido, de tal manera que no se llega a producir una tributación efectiva en sede del receptor”. Es decir, de un país intermediario. Este tipo de ventaja se da cuando se lleva como deducción en un país y en otro como ingreso, pero realmente no existe carga tributaria puesto que al crear una empresa

híbrida esta ha tomado tanto el ingreso como el gasto, dando como resultado un efecto cero.

La empresa C Co paga por concepto de intereses a la compañía B Co la cual la considera como renta, pero a su vez la compensa mediante el pago a la sociedad A Co en el marco de préstamo participativo que lo recibe como dividendo y queda exento, la asimetría híbrida es importada mediante el pago de intereses del país C Co.

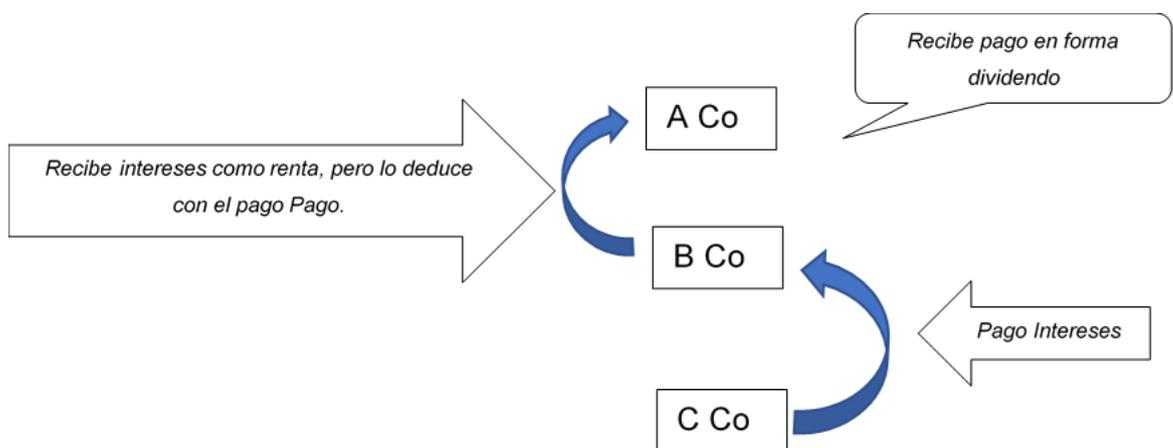


Ilustración 10 Ejemplo de Deducción/No Inclusión Indirecta

### 2.4.1.3. Recomendaciones de la OCDE, análisis a la acción 2 de la BEPS

Los instrumentos financieros, en relación con los mecanismos híbridos han creado distintas maneras de aprovecharse de los impuestos tributarios por su compleja interpretación. Esto a su vez causa que algunas compañías multinacionales realicen una planificación fiscal agresiva que les permite beneficiarse con la no tributación en los países en cuestión, afectando de esta manera la proyección fiscal de los estados.

Por lo que la OCDE, realizó diferentes análisis e identificó las diferentes maneras y propuso una serie de medidas que tienen con el fin de intentar controlar dichas formas de operar. De lo anterior surge la acción 2 BEPS la cual está encaminada a que cada jurisdicción pueda implementarlas en su legislación de acuerdo con los aprovechamientos tributarios existentes.

Las recomendaciones de la acción 2 de BEPS, están dadas a partir de tres reglas:



*Ilustración 11 Recomendaciones de la OCDE*

#### 2.4.1.4. La legislación tributaria en España y México frente a los mecanismos híbridos.

Tabla 4 Diferentes legislaciones frente a la acción 2

País	Norma	Objetivo
<p>ESPAÑA</p> <p>El tratamiento de los híbridos en la “ley impuesto sobre las sociedades” se determina con la inclusión de un artículo sobre las operaciones híbridas</p>	<p>En el artículo 15 j). “Los gastos correspondientes a operaciones realizadas con personas o entidades vinculadas que, como consecuencia de una calificación fiscal diferente en estas, no generen ingreso o generen un ingreso exento o sometido a un tipo de gravamen nominal inferior al 10 por ciento.”</p>	<p>Esta norma prevé cumplir con la recomendación primaria propuesta por la OCDE, pero para todo tipo de pago, no exclusivamente financieros. Aunque la interpretación expansiva puede ser mal entendida ya que (calificación fiscal diferente” se refiere a la operación y no a la entidad o persona vinculada.</p>
<p>MÉXICO</p> <p>En el 2014 en la ley de Impuesto Sobre la Renta (LISR) hace referencia al uso de acuerdos híbridos</p>	<p>Artículo 28. Para los efectos de este Título no serán deducibles:</p> <p><b>Fracción XXIX.</b> Los pagos que efectúe el contribuyente cuando los mismos también sean deducibles para una parte relacionada residente en México o en el extranjero. (MILLÁN, 2016)</p> <p><b>Fracción XXXI.</b> Cualquier pago que cumpla con el inciso a), que además se efectúe por alguno de los conceptos señalados en el inciso b) y que se encuentre en cualquiera de los supuestos del inciso c): (MILLÁN, 2016)</p> <p>a) Que el pago se realice a una entidad extranjera que controle o sea controlada por el contribuyente. (MILLÁN, 2016)</p>	<p>Esta ley es establecida para evitar la práctica de la doble deducción y la deducción no inclusión.</p>

	<p>b) Que el pago se efectúe por alguno de los siguientes conceptos: 1. Intereses definidos conforme al artículo 166 de esta Ley. 2. Regalías o asistencia técnica. (MILLÁN, 2016)</p> <p>c) Que se encuentre en alguno de los siguientes supuestos: 1. Que la entidad extranjera que percibe el pago se considere transparente en términos del artículo 176 de esta Ley. No se aplicará este numeral, en la medida y proporción que los accionistas o asociados de la entidad extranjera transparente estén sujetos a un impuesto sobre la renta por los ingresos percibidos a través de dicha entidad extranjera, y que el pago hecho por el contribuyente sea igual al que hubieren pactado partes independientes en operaciones comparables. (MILLÁN, 2016)</p> <p>2. Que el pago se considere inexistente para efectos fiscales en el país o territorio donde se ubique la entidad extranjera. (MILLÁN, 2016)</p>	
	<p>3. Que dicha entidad extranjera no considere el pago como ingreso gravable conforme a las disposiciones fiscales que le sean aplicables. (MILLÁN, 2016)</p> <p>Para los efectos de este inciso c), un pago incluye el devengo de una cantidad a favor de cualquier persona y, cuando el contexto así lo requiera, cualquier parte de un pago. (MILLÁN, 2016)</p>	

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

### **2.4.2.1. Contexto histórico**

La OCDE ha venido trabajando en este contexto desde el año 1998 publicando el informe “Competencia fiscal perniciosa: un tema global”, con el objetivo de contrarrestar practicas fiscales lesivas en actividades geográficamente móviles sea por su naturaleza lo que le permite el traslado de dichas actividades de un país a otro de manera muy fácil y el traslado de carga fiscal. El propósito de la OCDE en esta acción es asegurar la integridad de los sistemas fiscales tributarios reduciendo los mecanismos distorsionados y que estos únicamente sean aceptables cuando la entidad en cuestión lleve a cabo una *actividad sustancial* que lo justifique.

### **2.4.2.2. Régimen preferencial perniciosos**

En el informe del año 1998 nacen parámetros para poder determinar si un régimen preferencial es pernicioso, en el ámbito de trabajo del FFPF deben aplicarse a la renta de actividades geográficamente móviles entre estas incluye la cesión de intangibles y considerar la tributación. Para que el trato sea considerado preferencial la normativa debe ofrecer algún privilegio fiscal en comparación con los principios de tributación de dicho país que puede ser adoptado de múltiples formas entre ellas la reducción de la base imponible o en el pago o reembolso de tributos.

Estos regímenes preferenciales son considerados perjudiciales en función de cuatro factores claves:

**Primer factor clave:**

El régimen establece un tipo de gravamen efectivo cero o reducido para la renta procedente de actividades financieras y de la prestación de otros servicios geográficamente móviles.

**Segundo factor clave:**

El régimen está compartimentado en relación con la economía nacional.

**Tercer factor clave:**

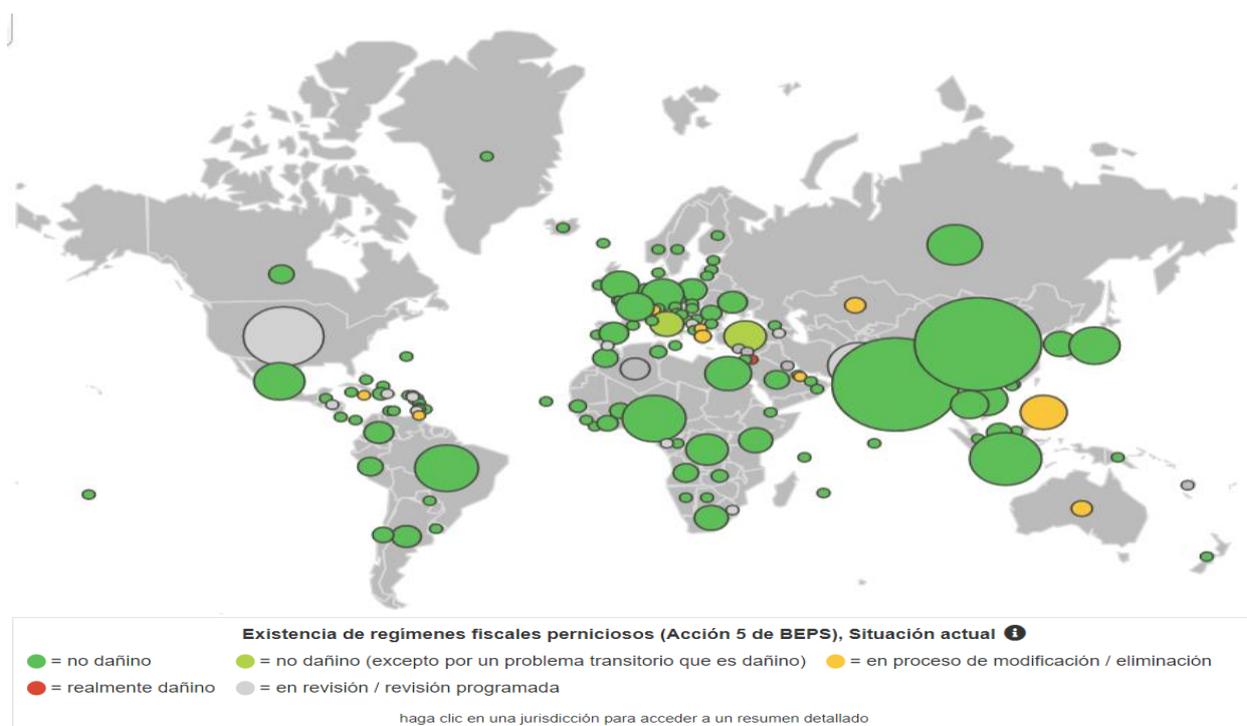
El régimen padece una falta de transparencia.

**Cuarto factor clave:**

No hay intercambio de información efectivo en lo que se refiere al régimen.

*Ilustración 12 Factores claves de los regímenes preferenciales perniciosos*

Además, se debe considerar que el régimen preferencial es perjudicial siempre y cuando se hayan creado efectos económicos perjudiciales. Finalmente, si el régimen crea efectos lesivos será calificado como régimen fiscal pernicioso.



*Ilustración 13 Situación actual sobre los regímenes preferenciales perniciosos alrededor del mundo.*

### **2.4.2.3. Acuerdo para un contribuyente específico (TAX RULING)**

#### **2.4.2.3.1. Conceptualización**

La acción 5 se centra en el intercambio de información sobre los *Tax rulings* buscan que las partes involucradas mejoren la transparencia objetivo de que ambas partes puedan mejorar la transparencia para que exista mayor convicción y credibilidad en el tratamiento fiscal al que es aplicable el convenio.

Se entiende por *Tax ruling* a cualquier “*cualquier consejo, información o compromiso suministrado por una autoridad fiscal a un contribuyente específico o grupo de contribuyentes en lo que se refiere a sus situaciones fiscales y sobre el cual está autorizado a basar su conducta*” (OCDE, *Combatir las prácticas fiscales perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia*, 2016), es decir que exista un acuerdo entre países y entidades principalmente multinacionales para el pago de impuestos por beneficios que se obtienen en un territorio específico, dichos acuerdos pueden ser otorgados con antelación a la operación.

El intercambio de información que propone la acción 5 es para aquellos *Tax rulings* que se traten de:

- a. Advance *Tax rulings*: cuando se expone un supuesto hecho y se observa las consecuencias fiscales para ser consultado por el contribuyente que finalmente resulta vinculante para este en su relación con la administradora tributaria.
- b. Advance pricing arrangements: se establecen los criterios para poder establecer la valoración de transacciones bajo principios de operaciones vinculadas en un determinado de tiempo.

El intercambio espontáneo de información no está comprendido para los *Tax rulings* generales que no apliquen a un determinado contribuyente.

#### **2.4.2.3.2. Categorías de Tax ruling**

La OCDE define seis categorías de Tax ruling a las practicas que se pretenden atacar mediante el plan BEPS:

1. Acuerdos específicos en regímenes preferenciales, aunque inicialmente no se haya considerado pernicioso.
2. Acuerdos con criterios relativos en valoración de operación vinculadas en acuerdos internacionales.
3. Acuerdos que permitan que exista un ajuste en la disminución de beneficios.
4. Acuerdos con establecimientos permanentes que permitan que se refieran a la confirmación de la existencia de dichos convenios.
5. Acuerdos de sociedades canalizadoras de rentas
6. Otros acuerdos que los países puedan realizar que orienten a las practicas elusivas referencias por las BEPS

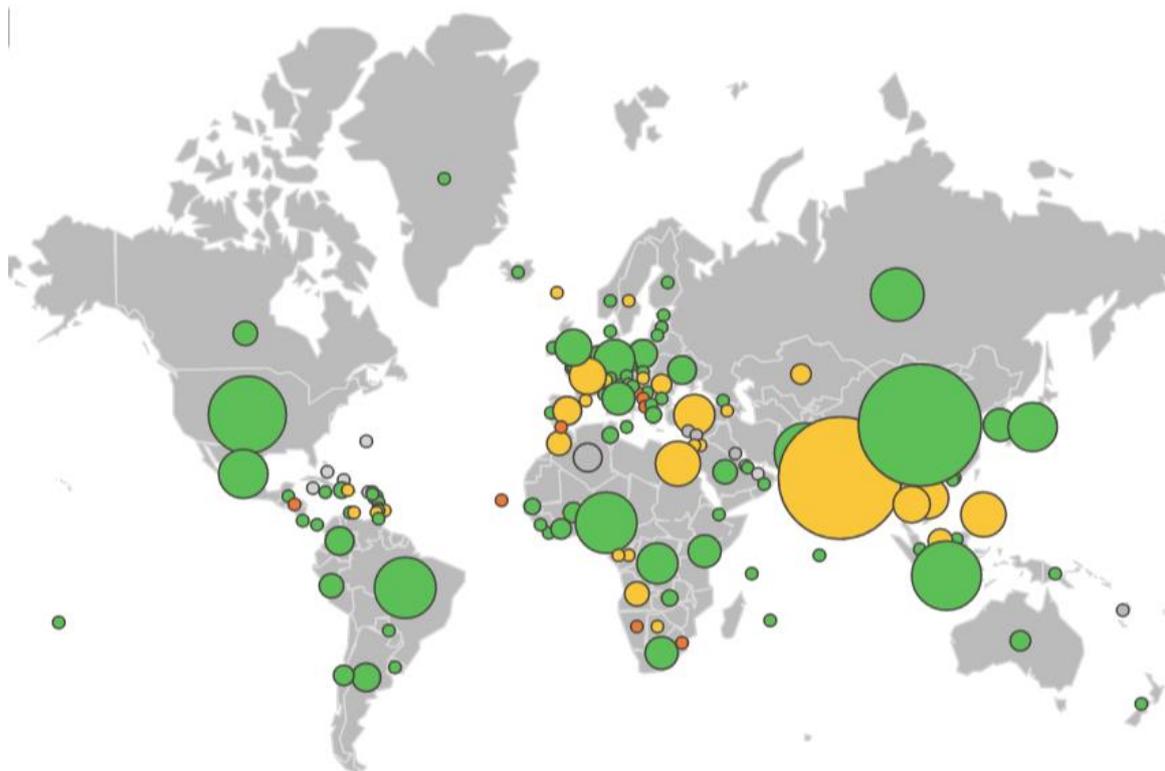
#### **2.4.2.3.3. Cuestiones materiales y procedimientos en el intercambio de tax rulings.**

Los intercambios espontáneos de información en las determinadas jurisdicciones legítimas permitirán a los países acceder a: Países de residencia de las compañías relacionadas (participación de al menos 25%) con la sociedad que se beneficia el ruling.

El intercambio espontaneo de información es obligatorio en ruling concedidos desde 1 enero de 2010 y que se encuentren en vigencia al 1 enero 2014 tienen que compartir la información hasta finales del 2016 y rulings posteriores entregar la información hasta 3 meses desde su vigencia.

Este intercambio debe realizarse en dos fases:

1. Un resumen e información básica con respecto a los ruling en base a los estándares aprobados y la administradora en cuestión facilitara el ruling.
2. Las condiciones consideradas en el intercambio es que la información sea tratada de manera confidencial y que se utilice solo para los propósitos establecidos.



**Intercambio de información sobre resoluciones fiscales (Acción 5), Situación actual i**

● = revisado / sin recomendaciones    
 ● = revisado / recomendaciones hechas    
 ● = revisión programada  
● = sin revisión (sin jurisdicción fiscal)

haga clic en una jurisdicción para acceder a un resumen detallado

*Ilustración 14 Situación actual del Intercambio de información sobre resoluciones fiscales alrededor del mundo*

#### **2.4.2.4. Buenas prácticas**

Con el objetivo de elevar la transparencia de los acuerdos se hacen referencia a buenas prácticas en tres ámbitos:

- 1 Proceso de emisión de ruling: estas emisiones sean resueltas por funcionarios competentes, que se haga pública la resolución, estén basadas en la aplicación de cada país respetando las normas supuestos y que se emitan teniendo claro los antecedentes del supuesto y que se compruebe su coherencia con el resto de las resoluciones.

- 2 Términos de ruling y proceso de revisión.
- 3 Los Tax rulings deben intercambiar y publicar su información en las fuentes oficiales de las administraciones tributarias de cada país teniendo en máximo seis meses teniendo en cuenta que esta también deberá estar con el idioma oficial de la OCDE en y los Taxpayer-specific ruling que estén dentro del régimen de intercambio también deberán facilitar información.

# Capítulo 3

## 3.1 Situación del caso de análisis

### 3.1.1 Caso Google

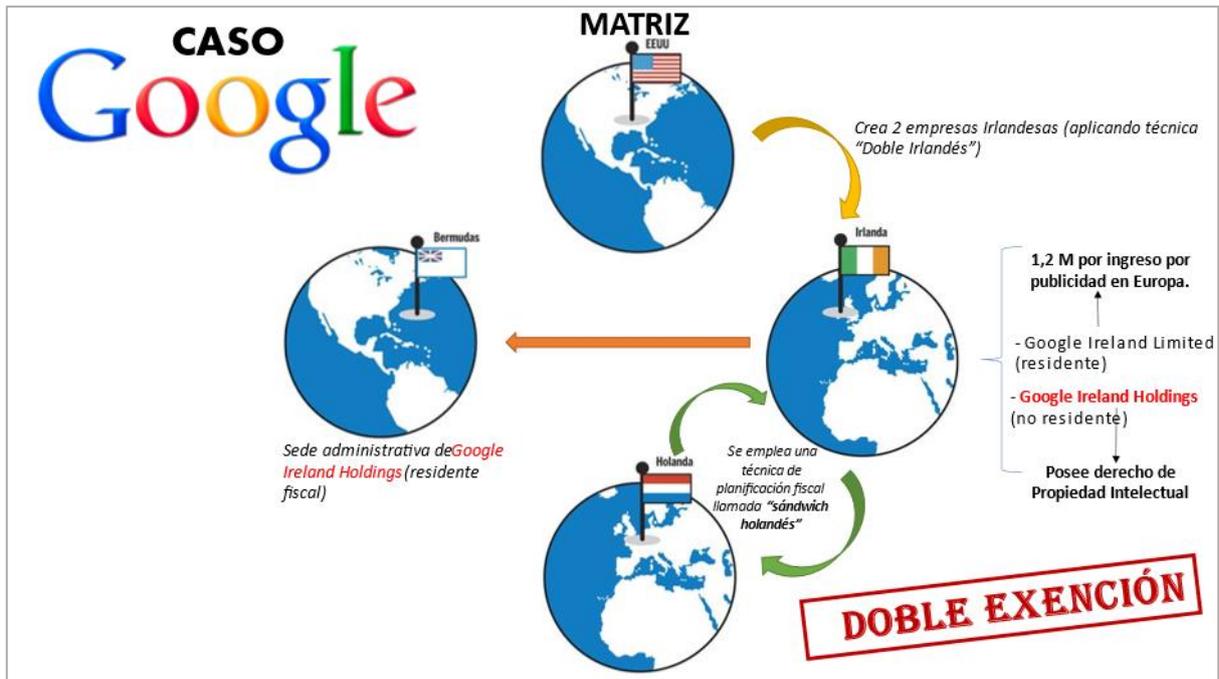


Ilustración 15 Caso Google: Mecanismo del café doble irlandés y el sándwich holandés

El caso Google en Irlanda se llevó a cabo mediante el mecanismo del café doble irlandés y el sándwich holandés, la primera técnica consiste en que la empresa matriz GOOGLE INC. (EE. UU.) constituyera dos filiales en territorio irlandés, la primera "Google Irlanda Holdings" con arreglo a las leyes irlandesas (Ley impuesto sobre sociedades).

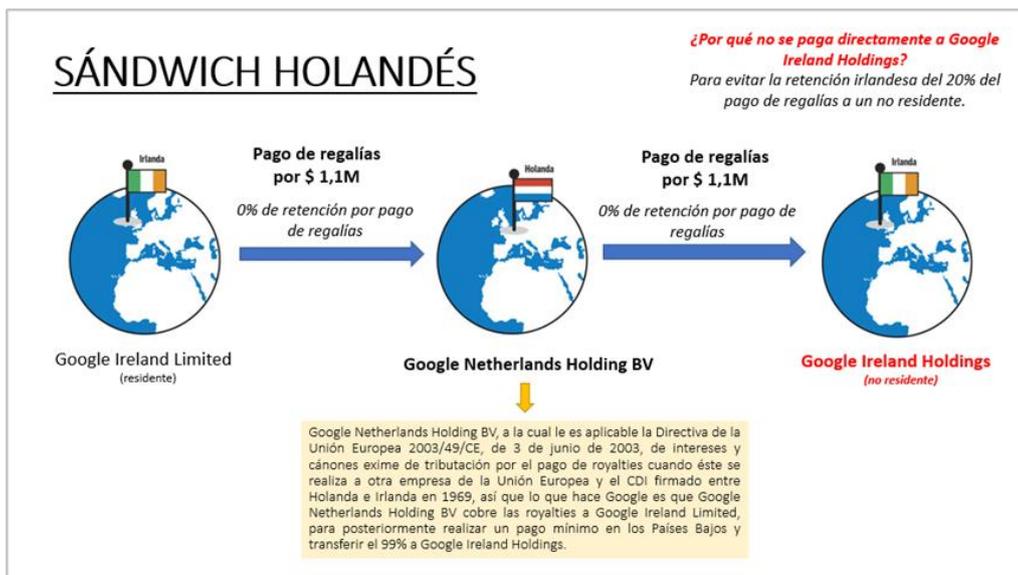
La ley de consolidación fiscal" 23A de la TCA 97" preveía dos excepciones a esta norma, esto permitía que las entidades constituidas en el país de Irlanda fuesen consideradas no residentes, una de ellas expresa que "las empresas relevantes constituidas en Irlanda con una actividad comercial en este país, que estuvieran gestionadas y controladas de forma centralizada desde fuera del mismo, no se consideraran residentes fiscales en Irlanda", es decir que solo considera residentes a las empresas gestionadas y controladas desde alguna sede en Irlanda pero no aquellas que son dirigidas desde un paraíso fiscal, es por ello que Google Irlanda

Holding se considera no residente ya que tributa en Bermudas y es la que posee los derechos de propiedad Intelectual de toda la compañía, posteriormente se constituye otra filial “Google Ireland Limited” de acuerdo a las leyes de Irlanda y gestionada desde ese mismo territorio (siendo propietaria de la primer filial) por lo que tributa en Irlanda la cual tenía como función facturar todos los ingresos por la venta en la Unión Europea y Asia para luego transferir el 99% por concepto de regalías, y tributar solo sobre el 1% a una tasa del 12,5%.

*Tabla 5 Impacto económico en la Tributación Google Irland Limited*

<b>Concepto</b>	<b>Sin traslado de beneficio</b>	<b>Con traslado de beneficios</b>	<b>Diferencia Pago Impuesto renta</b>
<b>Ingresos</b>	\$1,2 M	\$1,2 M	
<b>Pago por regalías (deducción)</b>	-	-\$1,1M	
<b>Total, Renta</b>	\$1,2M	\$12,000.00	
<b>Impuesto 12,5%</b>	\$150,000	\$1,500	<b>-\$148,500</b>

El pago de dichas regalías no podía ser directamente a la otra filial irlandesa por ser un paraíso fiscal y no se aprovecharía de ningún beneficio, por tal motivo surge el mecanismo del sándwich holandés para realizar el pago por regalías del 99% a la filial de holandesa “Google Holanda Holding” para que pueda actuar la ley que es aplicable la Directiva de la Unión Europea 2003/49/CE, de 3 de junio de 2003, de intereses y cánones exime de tributación por el pago de royalties cuando éste se realiza a otra empresa de la Unión Europea y el CDI firmado entre Holanda e Irlanda en 1969 y poder evitar la retención 20% (N. CHRISTODOULAKIS, 2006)



*Ilustración 16 Técnica del Sándwich Holandés*

*Tabla 6 Impacto económico de la Doble Exención en la transferencia regalías*

<b>Concepto</b>	<b>Sin holandés</b>	<b>Con holandés</b>	<b>Diferencia por aplicación exención</b>
<i>Retención 20% Irlanda - Holanda</i>	237.600,00	0,00	<b>237.600,00</b>
<i>Retención 20% Holanda - Irlanda</i>	237.600,00	0,00	<b>237.600,00</b>

La empresa holandesa finalmente transfiere esas regalías a Google Ireland Holding, aquella empresa tributa en Bermudas donde se ubicaba su residencia fiscal pagando un impuesto a la renta sobre sociedades del 0%

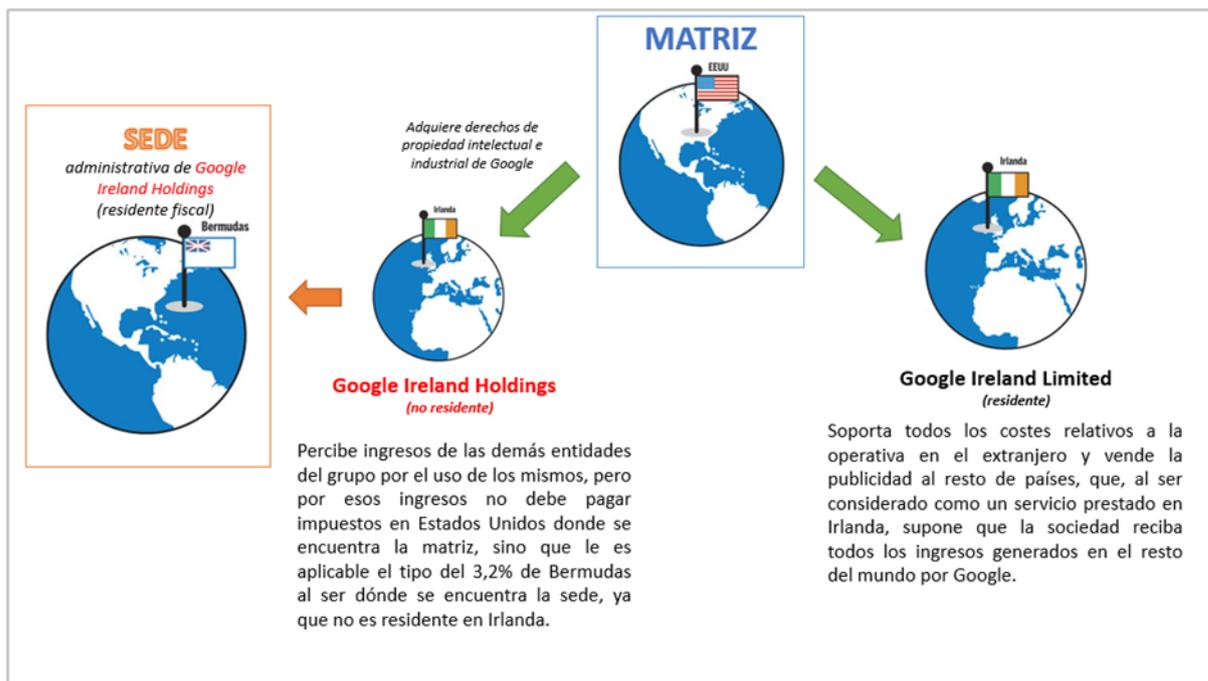


Ilustración 17 Tributación de las empresas implicadas

Tabla 7 Impacto Económico en la tributación total de los Ingresos

Concepto	Sin mecanismos (USA)	Con mecanismos (Bermudas)	Diferencia por aplicación exención
Renta	1.188.000,00	1.188.000,00	0,00
Impuesto renta	415.800,00	-	415,800

“En definitiva, se habrán residenciado la casi totalidad de los beneficios finalmente en dos paraísos fiscales, eludiendo el pago de impuestos en los países donde realmente se han generado los ingresos” (CRUZADO, 2018)

Conclusión se elude dos veces la retención por pago de regalías, se tributa a una baja tasa y no se tributa en los países donde en verdad se han generado los ingresos.

### 3.2 Respuesta Irlanda Frente las elusiones

En el 2015, se resolvió los diferentes vacíos legales que fueron identificados por el ministerio de finanzas irlandés, se dispuso que las empresas que venían adoptando esta estrategia la podrían seguir utilizando y dejarlo gradualmente hasta el 2020. Las

empresas multinacionales persistentemente buscaran vacíos legales con el fin de seguir salvaguardando sus activos, pues estas podrían ser estrategias con otro nombre sofisticado diferente, pero con el mismo que ofrece el mismo aprovechamiento tributario.

### **3.3 Administración Tributaria del Ecuador para evitar estas prácticas elusivas.**

La inclusión de Irlanda en el listado de paraísos fiscales se ha dado por parte del Servicio de Rentas Internas; sin embargo, no existen estadísticas publicadas y desagregadas por empresas tecnológicas multinacionales por impuesto a la renta pagados en el Ecuador, que permita valorar la efectividad de esta medida.

Latinoamérica, una región con grandes problemas de desigualdad y pobreza, hasta la actualidad no genera propuestas de una administración tributaria global con impuestos transnacionales, para lograr la justicia social frente a las compañías multinacionales que realizan sus operaciones sin pagar los impuestos de manera razonable, mientras que la clase media como las compañías Grandes y PYMES son las que en cada estado sostienen la recaudación tributaria.

Realizar una actualización constante de los países considerados paraísos fiscales según el SRI con criterios fiables, que permitan tener un mejor control del traslado de beneficios a otros países y permitan una elusión de impuesto.

# CONCLUSIÓN

- Los mecanismos de planificación fiscal agresiva afectan a los derechos humanos, pues estos al causar pérdidas fiscales y limitan la capacidad de los gobiernos de cumplir con sus obligaciones.
- Los países ofrecen diferentes ventajas a las multinacionales que los convierten en regímenes preferenciales y permiten diseñar una planificación agresiva.

# RECOMENDACIÓN

- Analizar, generar e implementar propuestas en la administración tributaria ecuatoriana impuestos transnacionales.
- Revisar los criterios importantes como: tasa impositiva sociedades, mecanismos preferenciales, entre otros para considerar a un país paraíso fiscal ya que Ecuador no tiene considerada a Irlanda en la lista disponible en su página web.

# BIBLIOGRAFÍA

- Angeles, J. A. (2015). El Proyecto BEPS de la OCDE . *DERECHO Y SOCIEDAD*, 22.
- Barrera , L. (2002). “*La elusión tributaria y las normas antiabuso*”. Buenos Aires: AAEF.
- Constitución de la República del Ecuador. (s.f.). *Constitución de la República del Ecuador*.
- CRUZADO. (2018). *¿Cómo funciona el esquema de doble irlandés con sándwich*. Obtenido de Diario Quora: <https://es.quora.com/unanswered/C%C3%B3mo-funciona-el-esquema-de-doble-irland%C3%A9s-con-s%C3%A1ndwich-holand%C3%A9s>
- Danny Lenin Espinosa Taipe, Katherine Estefanía Hoyos Navas. (Septiembre de 2019). Desafíos fiscales originados por la globalización de la economía y los esquemas de planificación fiscal agresiva: ¿ha podido Ecuador afrontarlos? *USFQ LAW REVIEW*, VI.
- Ecuador, S. d. (2019). *Servicio de Rentas Internas del Ecuador* . Obtenido de <https://www.sri.gob.ec/web/guest/fiscalidad-internacional2>
- Esteban, I. G. (18 de 09 de 2017). *Centro Interamericano de Administraciones Tributarias*. Obtenido de <https://www.ciat.org/una-vision-regional-sobre-el-plan-de-accion-beps-y-su-impacto-en-paises-de-america-latina-y-caribe/>
- García, M. (2011). Planificación. *Instituto de Estudios Tributarios, Aduaneros*, 22.
- (2020). *L.R.T.I. QUITO: DEPARTAMENTO NORMATIVA JURIDICA*.
- LRTI. (2018). *Ley de régimen tributario interno*. lrti.pdf.
- MILLÁN, L. F. (01 de 2016). ACUERDOS HÍBRIDOS EN MATERIA. *FISCO ACTUALIDADES*, 14.
- Miranda, P. (28 de Agosto de 2017). *El universal*. Obtenido de <https://www.eluniversal.com.mx/nacion/sociedad/acne-afecta-94-de-la-poblacion-nivel-mundial>
- Moreira, A. (2016). *ANÁLISIS DE CAUSAS EN LA EVASIÓN Y ELUSIÓN TRIBUTARIA DE LOS CONTRIBUYENTES OBLIGADOS A LLEVAR CONTABILIDAD EN LA*

PARROQUIA TARQUI, CANTON GUAYAQUIL, PERÌODO 2015. Guayaquil: IAEN.

N. CHRISTODOULAKIS. (26 de 06 de 2006). *DIRECTIVA 2003/49/CE DEL CONSEJO DE LA UNION EUROPEA*. Obtenido de <https://www.boe.es/doue/2003/157/L00049-00054.pdf>

OCDE. (2013). *Plan de Acción*. París.

OCDE. (2015). *Neutralising the effects of hybrid mismatch arrangements, Acción 2*. Obtenido de [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/neutralising-the-effects-of-hybrid-mismatch-arrangements-action-2-2015-final-report\\_9789264241138-en#page1](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/neutralising-the-effects-of-hybrid-mismatch-arrangements-action-2-2015-final-report_9789264241138-en#page1)

OCDE. (2015). *Proyecto OCDE/G20* . Obtenido de sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios: <https://www.oecd.org/ctp/beps-resumenes-informes-finales-2015.pdf>

OCDE. (2016). *Combatir las prácticas fiscales perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia, . Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el*.

OCDE. (2019). *La OCDE y el proyecto contra BEPS: conoce sus beneficios en el panorama financiero. Conexionesan*.

OCDE, T. R. (2006). *Declaración Final Seúl 2006*. Seúl .

Rosembuj, Tulio. (1999). *El fraude de ley, la simulación y el abuso de las formas en el derecho tributario. Marcial Pons, 94-97*.

Salvador, R. S. (2007). *Los paraísos fiscales y la lucha contra el fraude fiscal. Cuadernos de Formación. Colaboración, 14(07)*.

Sanchez, R. (2021). *¿Qué es el G-20 y para qué sirve? P Internacional*.

Sarduy Gonzáles, M. (2017). *Scielo.sld.cu*. Obtenido de Enfoques de análisis de la evasión fiscal. Marco conceptual.: [http://scielo.sld.cu/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S2073-60612017000200025&lng=es&tlng=](http://scielo.sld.cu/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S2073-60612017000200025&lng=es&tlng=)

SRI. (2020). *Servicio de rentas internas*. Obtenido de <https://www.sri.gob.ec/web/guest/fiscalidad-internacional2>