



**Facultad de
Ciencias Sociales y Humanísticas**

PROYECTO DE TITULACIÓN

**“ANÁLISIS DE RIESGO EN LOS SERVICIOS INTRAGRUPO PARA EL
PERIODO 2015-2020”**

Previa la obtención del Título de:

MAGISTER EN ECONOMÍA Y DIRECCIÓN DE EMPRESAS

Presentado por:

GALO ROLANDO ALENCASTRI ALMEIDA

Guayaquil - Ecuador

2022

AGRADECIMIENTO

A Dios quien por su inmensa sabiduría en el transcurso de los años ha obrado de muchas formas permitiéndome alcanzar y culminar esta nueva etapa de estudios de postgrado.

A mis padres, hermanos y amigos que estuvieron y estarán presentes siempre en nuestra memoria.

A la Escuela Superior Politécnica del Litoral y de forma especial a la Facultad de Ciencias Sociales y Humanísticas y a sus Directivos , personal Administrativo y Docente que a más de ser profesionales altamente capacitados complementaron nuestra formación desde el punto de vista humano y social.

A Juan Carlos Campuzano S. por compartir su experiencia y valiosos comentarios en el desarrollo de este trabajo de titulación.

Galo Rolando Alencastri Almeida

DEDICATORIA

En la actualidad, el profesional no solo debe estar preparado intelectualmente, así también, debe cultivar el aspecto humanista, los valores morales y éticos para entender los desafíos de su profesión y en su diario vivir.”

A mis Padres quienes a pesar de las dificultades han permanecido y continúan apoyándonos de muchas maneras en el transcurso de nuestras vidas.

Galo Rolando Alencastri Almeida

COMITÉ DE EVALUACIÓN

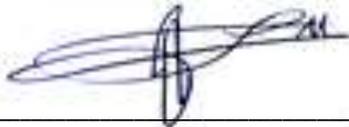
Prof. Juan Carlos Campuzano
Tutor del Proyecto

Prof. Marlon Manyá Orellana
Evaluador 1

Prof. Viviana Borja Ligua
Evaluador 2

DECLARACIÓN EXPRESA

“La responsabilidad del contenido de este Trabajo de Titulación, corresponde exclusivamente al autor, y al patrimonio intelectual de la misma **ESCUELA SUPERIOR POLITÉCNICA DEL LITORAL**”



Galo Rolando Alencastri Almeida

ÍNDICE GENERAL

AGRADECIMIENTO.....	I
DEDICATORIA.....	II
COMITÉ DE EVALUACIÓN.....	III
DECLARACIÓN EXPRESA.....	IV
ÍNDICE GENERAL.....	V
RESUMEN.....	VIII
ÍNDICE DE ILUSTRACIONES.....	IX
ÍNDICE DE TABLAS.....	X
ABREVIATURAS Y/O SIGLAS.....	XI
CAPÍTULO I.....	1
1. Introducción.....	1
1.1 Antecedentes.-.....	1
1.2 Descripción del problema.-.....	2
1.3 Justificación del problema.-.....	2
1.4 Objetivo General.-.....	3
1.5 Objetivos Específicos.-.....	3
1.6 Variables de análisis en el estudio.....	3
CAPÍTULO II.....	5
2. Revisión de la Literatura. -.....	5
2.1. Definición de servicio intragrupo.-.....	5
2.2. Planificación Fiscal.-.....	7
2.2.1. Clasificación de los tipos de Planificación Fiscal.-.....	7
2.3. Evasión Fiscal.-.....	9
2.3.1. Características de la Evasión Fiscal.-.....	10
2.3.2. Formas de la Evasión Fiscal.-.....	10
2.4. Elusión Fiscal.-.....	11
2.4.1. Características de la Elusión Fiscal.-.....	11
2.4.2. Formas de Elusión Fiscal.-.....	11
2.4.3. Críticas de otros organismos relacionadas con las BEPS.-.....	13
2.5. Planificación Fiscal Vs Evasión Vs Elusión.-.....	14
2.6. La Elusión y Evasión en América Latina y el Caribe.-.....	14
2.7. Competencia Fiscal entre países.-.....	16
2.8. Estadísticas relacionadas con la Evasión y Elusión Fiscal.-.....	18

2.8.1.	La Evasión y la Elusión Fiscal 2016.-	18
2.8.2.	Análisis de la Evasión y Elusión fiscal en el año 2017.-	20
2.8.3.	Análisis de la Evasión y Elusión fiscal en el año 2018.-	22
2.8.4.	Análisis de la Evasión y Elusión fiscal en el año 2020.-	24
2.8.5.	Análisis de la Evasión y Elusión Fiscal en el año 2021.-	26
2.9.	Estadísticas de Planificación Fiscal Agresiva en Ecuador .-	27
2.9.1.	Empresas Fantasma.-	28
2.9.2.	Control de empresas fantasmas y clientes.-	28
2.9.3.	Procedimiento control de Empresas Fantasmas.-	31
2.9.4.	La dirección de Grandes Contribuyentes.-	31
2.9.5.	¿A quiénes se considera grandes contribuyentes?-.	32
2.9.6.	Subcapitalización.-	33
2.9.7.	Pagos Simulados al Exterior.-	34
2.10.	El régimen de precios de transferencia en Ecuador.-	35
2.11.	Consideraciones sobre el término parte relacionada.-	36
2.11.1.	Criterios de vinculación como parte relacionada.-	38
2.12.	Sujetos obligados.-	38
2.13.	Régimen de precios de transferencia y sus exenciones.-	39
2.14.	Criterios para la comparabilidad.-	39
2.15.	Implementación del BEPS en Ecuador.-	40
2.16.	Directrices de precios de transferencia para transacciones financieras.-	41
2.17.	El uso de modelos financieros en precios de transferencia.-	42
CAPÍTULO III.....		45
3.	Metodología.-	45
3.1.	Fuente de datos e información.-	45
3.2.	Depuración de Base de Datos.-	45
3.2.1.	Bases de datos de la Superintendencia de Compañías Valores y Seguros.-	45
3.2.2.	Base de datos de Grupos Económicos-SRI.-	46
3.2.3.	Base de datos de Empresas Fantasmas-SRI.-	48
3.3.	Relaciones y características de las Bases de datos para análisis.-	48
3.4.	Metodología propuesta.-	49
3.5.	Operacionalización de las Variables.....	50
CAPÍTULO IV		52
4.	Presentación y análisis de los resultados.-	52
4.2.	Regalías, Servicios Técnicos y Administrativos Relacionadas Exterior.....	52
4.3.	Regalías, Servicios Técnicos y Administrativos Relacionadas Locales.-.....	54

4.4.	Mantenimiento y Reparaciones.-.....	56
4.5.	Seguros y Reaseguros.-.....	57
4.6.	Intereses Financieros Relacionadas exterior.-.....	59
4.7.	Intereses Financieros Relacionadas locales.-	59
4.8.	Intereses Financieros no Relacionadas Exterior.-.....	60
4.9.	Intereses Financieros no Relacionadas Locales.-	61
4.10.	Análisis de información sobre empresas fantasmas.-	62
CAPÍTULO V		64
5.	Resultados.....	64
5.1.	Evolución global de los rubros de gastos.-	64
5.2.	Evolución de los gastos por segmento de empresas y grupo económico.-	65
5.3.	Evolución de los gastos por segmentos de empresas y no conforman un grupo económico.-	67
5.4.	Evolución de los gastos por empresas fantasmas.-	68
6.	Recomendaciones.....	69
BIBLIOGRAFÍA.....		71
Literatura principal.....		71
Literatura Secundaria.....		73
ANEXOS.....		75
Anexo 1: Servicios Intragrupos más recurrentes.....		75
Anexo 2: Caso Práctico afectación al fisco por Servicios Intragrupos.-		76

RESUMEN

En un mundo que converge vertiginosamente hacia la globalización impulsada por factores tecnológicos, culturales, económicos, medioambientales y políticos, las empresas y principalmente los grupos económicos y multinacionales encuentran nuevas formas de aprovechar los beneficios que dicha convergencia les ofrece mediante la planificación fiscal local e internacional. Sin embargo, también ha tomado fuerza en el ámbito de control de los gobiernos y de las Administraciones Tributarias alrededor del mundo las pérdidas potenciales asociadas con la evasión, elusión y planificación fiscales agresiva que erosionan la base imponible. El presente documento expone los antecedentes de la temática relacionada con los distintos mecanismos de evasión, elusión y planificación fiscal agresiva; de manera especial presentamos un análisis descriptivo y exploratorio de los servicios intragrupo, mecanismo utilizado con frecuencia entre partes vinculadas destinadas a disminuir o incluso eliminar su incidencia impositiva global por medio de los precios pactados entre las empresas, transfiriendo de esa forma los beneficios a jurisdicciones fiscales de su conveniencia. Además, en lo posible, se presentan datos estadísticos relevantes relacionados con la evasión, elusión, y planificación fiscal agresiva recopilados de organismos internacionales como la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico, OCDE y la Comisión Económica para América Latina y el Caribe, CEPAL, entre otros. Así mismo, se describe de forma general las tendencias recientes en la utilización de modelos financieros en el análisis de precios de transferencia.

Los resultados obtenidos a partir del análisis exploratorio de los rubros de gastos seleccionados señalan características importantes de su comportamiento, así como su representatividad para cada uno de los segmentos y conformación por grupos económicos estudiados, con la intención de generar recomendaciones o políticas de apoyo, prevención y control sobre cada segmento y rubro de gasto analizado.

ÍNDICE DE ILUSTRACIONES

Ilustración 2-1-Recaudación Tributaria y evasión estimada de impuestos año 2015	19
Ilustración 2-2-Incumplimiento tributario en América Latina año 2016.	20
Ilustración 2-3 Estructura tributaria comparativa en América latina-caribe y OCDE año 2018.....	24
Ilustración 2-4-Resultados en controles a empresas fantasmas en 2021.	30
Ilustración 2-5-Mecanismos de control empresas fantasmas.....	31
Ilustración 2-6-Resumen por región sobre grandes contribuyentes.....	32
Ilustración 3-1-Preparación Base Balances 15-20.....	46
Ilustración 3-2-Preparación Base grupos económicos.	47
Ilustración 3-3-Bases de datos para análisis	48
Ilustración 3-4-Descripción de variables y cálculos auxiliares.....	51
Ilustración 4-1-Principales costes por servicios años 2015-2020.....	52
Ilustración 4-2-Resumen regalías , servicios técnicos y administrativos exterior.....	53
Ilustración 4-3-Promedio deducciones por grupos económicos años 2015-2020.	54
Ilustración 4-4-Promedio anual deducciones, regalías y servicios Administrativos relacionadas locales años 2015-2020.	55
Ilustración 4-5-Promedio anual deducciones, regalías y servicios Administrativos relacionadas locales por grupo económico años 2015-2020.....	56
Ilustración 4-6-Promedio anual deducciones, mantenimiento y reparaciones por grupo económico y tamaño de empresa años 2015-2020	57
Ilustración 4-7-Promedio anual deducciones seguros y reaseguros años 2015-2020	58
Ilustración 4-8-Promedio anual deducciones intereses financieros relacionadas exterior por grupo económico años 2015-2020.	59
Ilustración 4-9-Promedio anual deducciones intereses financieros relacionadas locales por grupo económico años 2015-2020.....	60
Ilustración 4-10Promedio anual deducciones intereses financieros no relacionadas del exterior por grupo económico años 2015-2020.....	61
Ilustración 4-11-Promedio anual deducciones intereses financieros no relacionadas locales por grupo económico años 2015-2020.....	62
Ilustración 4-12-Principales servicios como porcentaje total de costos y gastos empresas fantasmas años 2015-2020.....	63
Ilustración 4-13-Total Principales costos por servicios empresas fantasma años 2015- 2020.	63
Ilustración 5.1-1 Evolución total de los rubros de gastos años 2015-2020.....	65
Ilustración 5.2-1 Evolución de los gastos por segmentos de empresas que conforman un grupo económico años 2015-2020.	67
Ilustración 5.3-1 Evolución de gastos por segmentos de empresas que no conforman un grupo económico.	68

ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 1-1-Clasificación del tamaño de las empresas.	4
Tabla 1-2-Rubros del Formulario 101 para análisis.-.....	4
Tabla 2-1-Evasión fiscal en algunos países de América latina	19
Tabla 2-2-Programas de regularización tributaria en América latina 2017-2019.....	21
Tabla 2-3- Evasión tributaria y Patrimonio en el exterior año 2014.	27
Tabla 2-4-Resumen de impuestos regularizados por la Administración Tributaria....	29
Tabla 2-5-Diferencias detectadas por la Administración Tributaria.	35
Tabla 5-1-Estadísticas globales por rubro de gasto años 2015-2020	64

ABREVIATURAS Y/O SIGLAS

BEPS:	Base Erosion and Profit Shifting. (Erosion de la base imponible y traslado de beneficios)
CEPAL:	Comisión Económica para América Latina y el Caribe.
CAN:	Comunidad Andina de Naciones.
CIAT:	Centro Interamericano de Administraciones Tributarias.
COIP:	Código Orgánico Integral Penal.
CDI:	Convenio para evitar la doble imposición.-
GAFI:	Grupo de Acción Financiera Internacional.
ICIJ:	International Consortium of Investigative Journalists (Consortio Nacional de Periodistas de investigación).
OCDE:	Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico.
LRTI:	Ley de Régimen Tributario Interno.
RUC:	Registro Único del Contribuyente.
RLRTI:	Reglamento Para Aplicación Ley De Régimen Tributario Interno.
SRI:	Servicio de Rentas Internas.

CAPÍTULO I

1. Introducción.

1.1 Antecedentes.-

Este documento pretende exponer lo que sin duda es uno de los temas relevantes en el ámbito de control de las Administraciones Tributarias tanto a nivel nacional como internacional. Nos referimos de forma general a los aspectos relacionados con la planificación, evasión y elusión fiscal, y de sus reconocidos efectos perniciosos sobre las pérdidas de ingresos para los gobiernos alrededor del mundo.

De forma puntual, la investigación se centra en el análisis de los servicios intragrupo, el cual se encuentra en el espectro de la planificación y elusión fiscal tanto nacional como internacional dependiendo de la naturaleza de la operación y de su control por parte de las Administraciones Tributarias a nivel mundial que mediante sus respectivas legislaciones, procuran controlar, reglamentar y determinar la aplicación de un valor (precio o margen) al cual correspondería contratar como si se contratara con cualquier tercero sin vinculación alguna, siendo este el valor de mercado, motivo por el cual, prestan especial atención a este tipo operaciones inter-company que no cumplen con el principio Arm's Length. (plena competencia)

La globalización y el desarrollo actual de las organizaciones formadas por grupos económicos facilitan que se realicen operaciones inter-compani entre empresas. Este tipo de relación comercial requiere al menos la presencia como mínimo de dos empresas, estas relaciones comerciales vinculadas buscan generar beneficios vendiendo a precios bajos (subvaluación) al contratar el servicio o vender bienes.

Lo contrario sucede cuando se incrementa el precio (sobrevaloración) en las actividades comerciales realizadas con las partes vinculadas. De esta manera se generan actividades comerciales cuyo precio es superior o inferior en relación con el precio normal que vendería a un tercero independiente con el cual no existe vinculación.(Incumpliendo lo relacionado al principio de plena competencia "Arm's Length").

Nuestra propuesta de investigación consiste en realizar un diagnóstico e identificación efectiva de los principales riesgos analizados previamente. A través de

este análisis se sugerirá para futuras investigaciones determinar si se ha prestado el servicio a través del test de beneficio.

El Anexo 1 detalla las operaciones intragrupo más recurrentes.

1.2 Descripción del problema.-

Una actividad intragrupo implica necesariamente contar con al menos dos empresas, una ejerce como principal y la otra como usuaria. La empresa principal “ofrece” servicios a la empresa vinculada a cambio de una retribución monetaria. La empresa principal (generalmente una matriz en el exterior), en la mayoría de los casos impone su criterio sobre la empresa vinculada. De esta manera se establece una retribución económica, cuyo valor puede ubicarse por encima o por debajo del precio de mercado que debería pagar un tercero con el cual no existe relación comercial (Alva,2016).

1.3 Justificación del problema.-

Según (López C.2012), el análisis de los servicios intragrupo y del mecanismo de Precios de transferencia que buscan que las operaciones realizadas entre empresas relacionadas cumplan con el principio de plena competencia permite que con el transcurso del tiempo se haya tomado mayor relevancia tanto para las empresas como las Administraciones Tributarias buscar que el precio acordado entre empresas no erosione las base imponible.

Estos aspectos se han visto potenciados por factores como la globalización y el desarrollo tecnológico como lo considera Cano Carrasco, Paola. (2016). La dinamización del comercio ha permitido el surgimiento de nuevas y renovadas formas de transferir los beneficios económicos entre países o empresas, contribuyendo a disminuir la carga impositiva.

Organismos internacionales como la Organización Para la Cooperación Y Desarrollo Económico ¹ es considerada un referente que promueve estándares internacionales en temas relacionados con el Precio de Transferencia como lo señala. (Aguirre Grey, Tanya Mariuxi. (2016).)

1.4 Objetivo General.-

Identificar mediante un análisis de la información pública aquellos factores de riesgo potencial de abuso en los servicios intragrupo entre empresas relacionadas con la finalidad de elaboración de propuestas de minimización de los riesgos identificados.

1.5 Objetivos Específicos.-

Con la finalidad de responder al planteamiento de investigación para el periodo de análisis 2015 al 2020, de forma específica se consideran los siguientes aspectos:

- ✓ Clasificar a los contribuyentes en diferentes dimensiones según la normativa tributaria.
- ✓ Depurar las bases de datos para evaluar la consistencia de los datos.
- ✓ Identificar mediante un análisis exploratorio considerando los principales rubros de gastos y clasificaciones anteriormente mencionadas para la selección de empresas a revisar.
- ✓ Esbozar mecanismos recientes relacionados con la aplicación de transferencia mediante el uso de modelos financieros.

1.6 Variables de análisis en el estudio.

Para fines del presente trabajo de titulación se analizarán, clasificarán las siguientes variables:

- ✓ Pertenecen o no a Grupos Económicos en base a los criterios emitidos por la Administración Tributaria.

1 La OCDE asesora en materia de políticas públicas y en el establecimiento de estándares y normas a nivel mundial en ámbitos que van desde la mejora del desempeño económico y la creación de empleo al fomento de una educación eficaz o la lucha contra la evasión fiscal internacional.

- ✓ Tamaño de empresa basado en lo estipulado en el código orgánico de la Producción comercio e inversiones considerando siempre el nivel de ingresos, sobre el número de trabajadores.

Tabla 1-1-Clasificación del tamaño de las empresas.

Tamaño de empresas	Cantidad de trabajadores	Nivel de ingresos.
Microempresas	1 a 9	< \$100.000,00.
Pequeña empresa	10 a 49	Entre \$100.001,00 y \$1'000.000,00
Mediana empresa	50 a 199	entre \$1'000.001,00 y \$5'000.000,00
Gran empresa	Mas de 200 trabajadores.	> A \$5'000.001,00

Fuente: Superintendencia de compañías valores y seguros.

- ✓ Tipo de compañías o sociedades sujetas a los distintos regímenes de la Administración Tributaria.
- ✓ Analizar el comportamiento del gasto entre 2015 y 2020 de los siguientes rubros declarados en los formularios 101 correspondiente a las declaraciones del Impuesto a la Renta para los periodos fiscales antes mencionados que se detallan a continuación:

Tabla 1-2-Rubros del Formulario 101 para análisis.-

Rubros	Clasificación	Casillero formulario 101
Regalías, servicios técnicos y Administrativo con partes relacionadas	locales	7224
Mantenimiento y reparaciones	Exterior	7227
Intereses financieros Relacionadas	N/A	7197
Intereses financieros no Relacionadas	locales	7275
Seguros y reaseguros	Exterior	7278
	locales	7281
	Exterior	7284
	N/A	7203

Fuente: Superintendencia de Compañías-Base de datos formulario 101

- ✓ Realizar un análisis exploratorio considerando los gastos y clasificaciones anteriormente mencionadas para la selección de empresas a revisar.

CAPÍTULO II

2. Revisión de la Literatura. -

2.1. Definición de servicio intragrupo.-

En el ámbito de los grupos multinacionales es común la prestación de servicios especializados y diferenciados entre sus integrantes o relacionadas, denominándose a este tipo de transacciones como servicios intragrupo.

Entre las principales actividades consideradas bajo el concepto de servicios intragrupos tenemos, Asistencia técnica, Prestación de servicios a nivel contable, financiero, tributario y de asistencia de mercado, y tal como se mencionó en los antecedentes es en la prestación del servicio en la cual surge la controversia principalmente debido a que dicha prestación entre empresas debe cumplir lo relacionado al principio de plena competencia.

Determinar el valor del servicio intragrupo pagado es complejo debido a que depende de factores como el tipo de servicio prestado, las estrategias de internacionalización del grupo multinacional debido al crecimiento del comercio internacional para aprovechar costos en los factores de producción², los costos asociados a la prestación del servicio, la estandarización y automatización de los procesos de negocios transferidos. La confidencialidad del modelo del negocio. (Ver ejemplo en Anexo 2)

Al respecto, autores como Clara Gras Balaguer y Begoña de Navasqües Pérez en su trabajo titulado “Las operaciones vinculadas y los precios de transferencia”³, se refieren a los servicios intragrupo de la siguiente forma:

“De la misma manera un grupo multinacional que necesite un servicio, puede adquirirlo directa o indirectamente de empresas independientes o de una o varias empresas asociadas del mismo grupo multinacional (servicios intragrupo) o bien ejecutarlo por sí mismo.

Los servicios intragrupo incluyen servicios que pueden prestar empresas externas independientes (por ejemplo servicios

²https://xperta.legis.co/visor/rimpuestos/rimpuestos_e82efb0823d70170e0430a0101510170/revista-impuestos/servicios-intragrupoy-la-tributacion-internacional

³ CLARA GRAS BALAGUER y BEGOÑA DE NAVASQÜES PÉREZ. “Las operaciones vinculadas y los precios de Transferencia”. Pág. 180

jurídicos, servicios publicitarios) así como los que se pueden prestar internamente (por ejemplo asesoría financiera, formación del personal)."

De acuerdo con lo mencionado en párrafos anteriores respecto a los servicios intragrupo; podemos inferir que son todos los servicios prestados entre las partes vinculadas. Las empresas multinacionales pueden decidir donde centralizar o localizar dichos servicios intragrupo, para elegir su ubicación se debe analizar las condiciones económicas, políticas que cada país ofrece al sector empresarial para que el grupo económico pueda realizar su actividad económica; por lo tanto hay que considerar factores como los insumos, la mano de obra, tecnológicos, convenios para evitar la doble imposición, políticas públicas, incentivos tributarios, etc.

Con relación a este tema, Marcial García Schreck (2008) sostiene que

"Con frecuencia los negocios entre partes vinculadas pueden ser objeto de maniobras tendientes a reducir o eliminar su impacto impositivo global, a través de los precios que acuerden entre ellas, trasladando de ese modo sus ganancias hacia la jurisdicción fiscal o compañía que más le beneficie"

Sí a la subvaluación o sobrevaloración de las transacciones comerciales que realizan entre la empresas vinculadas le adicionamos el efecto de la utilización de empresas fantasmas, se potencian la simulación de operaciones comerciales que implicarían el incremento injustificado de los costos y gastos erosionando la base imponible del Impuesto a la Renta. En esta misma línea, Galeano Héctor 2016 opina:

"Empresa fantasma es una sociedad que se utiliza ilícitamente para realizar operaciones simuladas y que no tiene activos reales o constituyen fachadas corporativas que tienen por única finalidad defraudar o evadir la aplicación de la ley".

En países como México, el portal WEB denominado CAPITAL MÉXICO, publicó en el año 2018 un artículo en el que mencionan los principales motivos para la utilización de facturas de empresas fantasmas y entre los más importantes están:

- ✓ Emitir facturas para simular operaciones comerciales.

- ✓ Lavado de dinero que permiten diluir al propietario real de los bienes, para triangular operaciones y dificultar la ubicación de los verdaderos dueños del capital que se está moviendo en las compañías.
- ✓ Las que desangran a otras empresas cuando la administración o los empleados contratan servicios o compran productos inexistentes de una empresa fantasma para sacar recursos sin realmente pagarlos.

2.2. Planificación Fiscal.-

La planificación fiscal es sin duda uno de los temas más controversiales que existen en el ámbito del derecho tributario y del control que realizan las Administraciones Tributarias entendiéndolo como *“un proceso, constituido por una serie de actos o actuaciones lícitas del contribuyente, cuya finalidad es invertir eficientemente los recursos destinados por éste al negocio de que se trata y con la menor carga impositiva que sea legalmente admisible, dentro de las opciones que el ordenamiento jurídico contempla (Mejía, 2020 y Rivas, 2002)”*.

En relación con los objetivos de la planificación , su principal objetivo es reducir el impacto fiscal que se genera por la actividad mercantil y/o el nivel de patrimonio, sin faltar a la normativa tributaria, y se basa en elegir o no sobre las alternativas eficientes y disponibles para optimizar los resultados económicos y/o gestión de un patrimonio en relación con el aspecto fiscal de un país o del exterior, también conocido como planificación fiscal internacional. (Mejía, 2020)

Otros autores consideran que la planificación tributaria internacional se origina en el mundo globalizado y se sostiene debido a los múltiples beneficios incorporados por los legisladores para atraer inversión extranjera directa (Carpio, Romeo. 2012)

La Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico considera que la Planificación Tributaria es: *“la manera como las personas organizan sus negocios o relaciones particulares con el objetivo de minimizar su carga tributaria”* (OCDE, 2020)

2.2.1. Clasificación de los tipos de Planificación Fiscal.-

Es necesario señalar e identificar el manejo que se le da al término Planificación Fiscal, puesto que su aplicación dependerá desde que parte de la sociedad

se ejecuta, por el cual es valioso realizar dicho procedimiento tal y como opina (Mejía, 2020):

- ✓ Planificación Fiscal desde el Estado: ya sea por medio del Ejecutivo o Legislativo, atiende a políticas estratégicas dirigidas a fomentar la creación, de zonas geográficas, factores y actividades productivas de un país en particular.
- ✓ Planificación Fiscal del Contribuyente: cuyo resultado busca maximizar la eficacia de sus recursos financieros, utilidades y/o disminución o posposición gastos, aprovechando las ventajas que ofrecen los marcos regulatorios para diseñar sus transacciones comerciales.
- ✓ Planificación Fiscal Nociva: usualmente este término es empleado para referirse al proceso de planificación que existe entre empresas vinculadas y residentes en otros países valiéndose del uso de paraísos fiscales, aunque también suele ser empleado para referirse prácticas locales denominadas tax planning ⁴ que están basados en la utilización de complejos entramados corporativos para evitar pagar obligaciones fiscales.

La complejidad de las estructuras corporativas genera largos procesos de revisión para las Administraciones Tributarias a quien le interesa determinar con la mayor exactitud posible todas las operaciones legítimas e ilegítimas o una combinación de ambas realizadas entre un mismo grupo económico.

Entre las maniobras identificadas y consideradas como “nocivas” encontramos:

- ✓ Adquirir compañías con pérdidas acumuladas o utilidades, propiciando simulación de servicios prestados a otras entidades del grupo como créditos de ese impuesto, al tiempo que la primera compensa los ingresos de renta con las pérdidas acumuladas; Compra de empresas que sean beneficiarias de promociones fiscales sectoriales, La compra de entidades exentas (fundaciones, asociaciones, mutuales, etc.).

⁴ La planificación fiscal abarca varias consideraciones. Las consideraciones incluyen el momento de los ingresos, el tamaño y el momento de las compras, y la planificación de otros gastos. Además, la selección de inversiones y tipos de planes de jubilación debe complementar el estado civil para efectos de la declaración de impuestos y las deducciones para crear el mejor resultado posible.

- ✓ Planificación Fiscal Agresiva (PFA): En los Estados Unidos de Norteamérica es considerado una asesoría fiscal comercializada (“Tax Shelter⁵”) con características abusiva y agresiva, debido que en su diseño, se transgrede la normativa tributaria, se estandarizan, y se incorporan a un esquema de inversión.

Organismos internacionales como la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) se refiere a la planificación agresiva en los siguientes términos de forma textual:

“La planificación que implica una situación fiscal que es sostenible, pero que tiene consecuencias tributarias no deseadas e inesperadas” y se refiere a las principales formas de PFA tales como: la transmisión de deuda de sociedades matrices a filiales, técnicas de deducción artificial de intereses, técnicas utilizadas para evitar la retenciones en el Estado de la fuente y para eludir las normas que resulten aplicables a sociedades extranjeras del grupo y la subcapitalización. (OCDE, 2013).”

Entre los principales efectos que genera la Planificación Fiscal Agresiva, tenemos:

- ✓ Disminución de ingresos fiscales en un entorno de crisis financiera y presupuestario.
- ✓ Competencia perniciosa entre Estados.
- ✓ Competencia desleal.
- ✓ Distorsiona los principios de justicia tributaria y equidad.

2.3. Evasión Fiscal.-

Respecto a este fenómeno, se considera de forma general que: “la evasión fiscal abarca toda actividad racional dirigida a sustraer, total o parcialmente, en provecho propio, un tributo legalmente debido al Estado. (Mejía , 2020)”

Al respecto de la evasión fiscal, la articulista Inés Izquierdo Miller define a la evasión fiscal de la siguiente forma

“en el caso de los impuestos fiscales la evasión es el delito de tratar de evitar con alguna artimaña pagar las obligaciones fiscales. Una de las formas más usuales es cambiar de razón social, por eso en ocasiones vemos que un local sigue siendo de los mismos dueños, pero a veces tiene un nombre y después otro”.

⁵ Se genera una relación promotor-inversor, en la que el primero estudia la regulación para identificar “Defecto” en la norma y el segundo, adquiere la solución legal para armar e implementar la operación.

La CEPAL en su publicación denominada “Estudio Económico de América Latina y el Caribe La Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible y los desafíos del financiamiento para el desarrollo” señala que la Evasión fiscal no solamente se produce en el ámbito nacional de las economías , sostiene que mientras más globalizada es la economía mundial, existen mayores posibilidades de erosión de la base imponible, denominándolo “termitas fiscales” generadas por el incremento de prácticas elusivas, por lo tanto es conveniente distinguir tres fuentes que generan erosión que son : a) El incremento desmedido de incentivos tributarios, b) desvío de fondos y planificación fiscal agresiva, y c) Flujos financieros ilícitos⁶ resultado del comercio internacional y los flujos capital. (CEPAL 2016)

2.3.1. Características de la Evasión Fiscal.-

Entre las principales características de este fenómeno se pueden considerar como relevantes las siguientes (Castillo 2013):

- ✓ Se considera evasión no solo evitar el pago total del tributo, sino disminuir el monto del impuesto.
- ✓ Está relacionada con la leyes tributarias de un determinado país cuyas leyes sean transgredidas.
- ✓ Son actividades realizadas por quienes están obligados de acuerdo con la ley a pagar un tributo.

2.3.2. Formas de la Evasión Fiscal.-

Son muchas las formas en las cuales se puede “evadir”, no obstante, las formas de evasión se las puede agrupar de la siguiente manera:

- ✓ No registrarse ante la Administración Tributaria.
- ✓ Falta de presentación de declaraciones juradas.
- ✓ Incumplir con el pago del impuesto declarado.
- ✓ Declaración de impuestos con datos erróneos que ocultan la base imponible, defraudación, aumento de deducciones, contrabando, traslación de la base imponible.

⁶ Los flujos financieros ilícitos consisten en las transferencias de fondos entre países, este dinero pudo ser ganado de forma legal o ilegal. Las actividades comerciales ilegales generan estos fondos (falsificación de facturas y precios de transferencia abusivos), delincuencia y en la corrupción.

2.4. Elusión Fiscal.-

La elusión fiscal como mecanismo, consiste en evitar de forma lícita, pagar impuestos, basándose en vacíos o resquicios legales, no considerados al momento de redactar la ley (Castillo 2013) (ver ejemplo anexo 2).

2.4.1. Características de la Elusión Fiscal.-

Entre las principales características de la elusión fiscal se pueden mencionar los señalado por (Castillo 2013) que son:

- ✓ Omitir el hecho generador, antes del nacimiento de la obligación tributaria.
- ✓ No abusa de las formas jurídicas, puesto que no está explícitamente prohibido por la ley, aunque puede comportarse de forma extraña.
- ✓ Busca rebajar la carga tributaria empleando procedimientos no previsto en la ley.
- ✓ Interpreta de forma ambigua las leyes tributarias, sin considerar su finalidad, significado económico y el desarrollo de las circunstancias que la generaron.

También, se sostiene que los esquemas elusivos son variados y complejos atendiendo a las características del negocio del cual se trata, la cantidad de países, empresas y contribuyentes involucrados. las “técnicas” utilizadas de acuerdo con (Castillo 2013) implican:

- ✓ El diferimiento de impuesto que permite generar beneficios financieros, debido al retraso en el pago del impuesto analizado.
- ✓ El arbitraje realizado por el mismo grupo empresarial entre países con diferentes tipos impositivos con miras a trasladar dichos beneficios de las jurisdicciones con tipos impositivos altos a las jurisdicciones menor imposición mediante sistemas como los precios de transferencia.
- ✓ Transferir los ingresos hacia los destinos con mejor tratamiento fiscal.

2.4.2. Formas de Elusión Fiscal.-

Sin duda uno de los factores principales que potencia el desarrollo de distintas formas de reducir la base imponible es el proceso de globalización y adicionalmente a lo que señala (Castillo,2013):

“Con el transcurrir del tiempo y sofisticación de los negocios, las estructuras para la elusión fiscal en el ámbito corporativo se han desarrollado ampliamente, y gran parte de ellas están

encaminadas a reducir la base imponible del impuesto o trasladar beneficios; que es lo que hoy en día se conoce como BEPS”

Con base en lo mencionado por el autor, y sumado a lo examinado por los expertos del tema, se advierte que existen distintos mecanismos empleados para disminuir la base imponible como por ejemplo (Dharmapala & Riedel, 2013):

- ✓ Desplazamiento de deuda (Debt Shifting), es uno de los métodos más comunes y que según estimaciones de la Unión Europea, sirve de canal de aproximadamente un tercio del desvío de beneficios, se parte de la premisa que uno de los principales focos de elusión fiscal es la deuda interna como externa. Esta se entiende fundamental para trasladar beneficios corporativos de una jurisdicción con altas tasas impositivas a otra de tasas más bajas.
- ✓ Localización de activos intangibles y propiedad intelectual: Se centra ubicar la propiedad intelectual y activos intangibles, en jurisdicciones baja tributación de manera que la gestión de licencias (y uso) de estos activos dentro de un Grupo Económico, genere “ahorros” fiscales a dicho grupo mediante la desviación de los beneficios que generan dichos activos hacia estas jurisdicciones.
- ✓ Acuerdos tributarios (Tax Rulings): Son los acuerdos tributarios que negocian las corporaciones con una jurisdicción fiscal específica, suelen ser secretos y sólo filtraciones han permitido conocer su existencia y alcance. Es un tipo de elusión de bajo riesgo, ya que por definición son totalmente legales pues están avaladas por la Autoridad Fiscal del país que las negocia y emite (en ejercicio lícito de sus potestades en tal sentido), pero podrían considerarse un tipo de elusión agresiva.
- ✓ Precios de transferencia (transfer pricing): Es una técnica que permite generar una asignación óptima y justificada de costos e ingresos entre las filiales del grupo empresarial. En el área de la elusión fiscal, se lo utiliza por las corporaciones para transferir beneficio entre sus filiales y eludir impuestos. Existe evidencias de cómo los precios de transferencia mal utilizados se emplean para desplazar beneficios y la carga fiscal.

- ✓ Entidades e instrumentos híbridos ⁷: Las entidades híbridas aprovechan las asimetrías fiscales en las dos jurisdicciones en las que están presentes. Son sociedades que fiscalmente son transparentes en una jurisdicción. Tienen una doble residencia fiscal que utilizan en esquemas de doble deducción en los cuales se aprovechan, por ejemplo, de pérdidas que está teniendo una entidad, para utilizarlas en esquemas de consolidación fiscal en más de una jurisdicción. (Gravelle, 2009)

2.4.3. Críticas de otros organismos relacionadas con las BEPS.-

La CEPAL(2020) en su reporte macroeconómico para el desarrollo ha recogido también los comentarios de instituciones relacionados con los procesos que afronta el sistema tributario, entre las más importantes tenemos:

“La Comisión Independiente para la Reforma de la Fiscalidad Corporativa Internacional (ICRICT, 2018) advierte que: El actual sistema de tributación internacional es disfuncional. Basado en el principio de plena competencia y reglas de precios de transferencia, ha permitido a las empresas multinacionales trasladar grandes porciones de sus beneficios a jurisdicciones de baja imposición y evitar tener que enfrentar su justa parte de tributación [...] El proyecto BEPS de la OCDE está fracasando en su mandato de garantizar que los beneficios sean gravados donde transcurren las actividades económicas y se crea valor (en la fuente), en favor de donde se basan las compañías que reciben ingresos (en el país de residencia), lo cual puede ser fácilmente manipulado.”

“El Fondo Monetario Internacional, por su parte, ha enfatizado que: El sistema internacional de tributación de sociedades está sometido a tensiones sin precedentes. El proyecto BEPS ha significado un gran paso adelante en materia de cooperación tributaria internacional, no obstante, sigue habiendo vulnerabilidades. Las limitaciones del principio de la independencia mutua de las partes —con arreglo al cual las transacciones entre partes relacionadas deben tener el mismo precio que tendrían si las partes fuesen independientes— y la dependencia del concepto de presencia física del contribuyente para determinar la base jurídica para aplicar el impuesto sobre la renta han permitido que empresas aparentemente rentables paguen pocos impuestos. La cuestión de la competencia tributaria sigue, en gran medida, sin resolverse. Asimismo, persisten las

⁷ En cuanto a los instrumentos híbridos, estos son activos financieros con tratamientos fiscales distintos, tanto como capital y por otro como deuda atendiendo a la jurisdicción fiscal, eludiendo de esta forma el pago de impuestos.

dudas en torno a la asignación de derechos de imposición entre países. La apelación para tributar “allí donde se crea valor” ha demostrado no ser la base adecuada para un progreso real.” (FMI, 2019).

2.5. Planificación Fiscal Vs Evasión Vs Elusión.-

A continuación detallamos lo que a criterio de varios autores consistirían las diferencias entre los términos Planificación, Evasión y Elusión fiscal :

- ✓ “Tanto la Planificación fiscal, como la evasión y la elusión persiguen el mismo resultado: la minimización de la carga tributaria, pero mientras que la planificación fiscal es admitida, la evasión y la elusión son reprochadas” o, en algunos casos cuestionadas. (Garcia, 2011)
- ✓ La evasión fiscal presenta menos confusiones con relación a la elusión y Planificación puesto que involucra transgresión palpable de la ley puesto que el hecho imponible no nace omitiéndose su cumplimiento.
- ✓ Al contrario de la evasión, la planificación fiscal cumple las regulaciones sin que surja un hecho imponible, mientras que como se menciona en el párrafo anterior, la evasión es una transgresión a la ley.
- ✓ Tanto la evasión como la elusión cuentan con un mismo objetivo reducir o evitar la obligación tributaria. No obstante, en la elusión se buscan mecanismos y vacíos legales para no ser sujeto de la obligación tributaria (Barrera, 2002).
- ✓ No obstante la diferencia⁸ entre elusión y planificación es más sutil, debido principalmente a la forma en la que se lleva a cabo este proceso, por lo que la elusión toma figuras jurídicas o atípicas, incluso se aprovecha de vacíos, errores y contradicciones legales para favorecer los objetivos planteados, mientras que la planificación fiscal busca alternativas dispuestas de forma expresa por la legislación como base para el proceso de organización y creación de estrategias. (Quintana, 2012).

2.6. La Elusión y Evasión en América Latina y el Caribe.-

La comisión Económica para América Latina y el Caribe CEPAL en su publicación con serie 213 denominada “*Macroeconomía para el desarrollo*” aborda el

⁸ La elusión fiscal se maneja de diferentes formas de acuerdo con la jurisdicción de cada país, en algunos países la elusión es igual a evasión (ilícita); y en el otro países que entienden que la economía de opción, la planificación y la elusión van de la mano, o que la elusión es lícita.

tema de las sinergias de la cooperación tributaria internacional y los desafíos tributarios en tiempo de COVID 19, señala la importancia que tiene para América latina las iniciativas de transparencia y cooperación tributaria internacional para lograr sistemas tributarios más redistributivos, sin embargo, a pesar de estos avances, sus resultados son insuficientes ante factores persistentes como el desvío de utilidades, erosión de la base imponible, y la competencia tributaria internacional. Estos factores se ven potencializados por la expansión de la economía digital y el incremento en las prácticas elusivas. (CEPAL 2020).

Adicionalmente en su reporte macroeconómico, la CEPAL menciona algunos aspectos relevantes relacionados con la fiscalidad internacional, aboga por la revisión de los principios básicos de justicia tributaria internacional, y su interacción con el desempeño de las economías y los sistemas tributarios para América Latina como mecanismo para afrontar los retos que afronta la región:

“La relación entre los desafíos de la coordinación tributaria internacional y el débil impacto económico y redistributivo de los sistemas tributarios en los países de América Latina no ha sido lo suficientemente tratada en la literatura, aunque como se verá en este documento presenta varios puntos de contacto. Por un lado, existe una importante asimetría respecto de la carga impositiva entre pequeñas y medianas empresas locales y grandes multinacionales. Las grandes empresas multinacionales, a diferencia de las pequeñas y medianas que operan en mercados internos, pueden trasladar sus beneficios hacia jurisdicciones de baja o nula tributación y minimizar así su carga tributaria. Por otra parte, en el ámbito de la tributación sobre la renta personal, los individuos más ricos tienen mayores instancias para eludir el pago de impuestos utilizando complejos mecanismos de planificación fiscal, incluyendo el traspaso de su patrimonio a jurisdicciones de baja o nula tributación (paraísos fiscales). Además, la mayor carga impositiva recae sobre los factores menos móviles, como es el caso de las rentas provenientes del trabajo, en tanto que aquellos con mayor movilidad, como el capital, terminan tributando a una tasa efectiva significativamente menor. (CEPAL 2020)”

2.7. Competencia Fiscal entre países.-

En el ámbito de la justicia tributaria internacional, la CEPAL considera como uno de los temas más relevantes de su reporte macroeconómico para el desarrollo lo siguiente(CEPAL,2020):

“El foco del análisis y debate acerca de la justicia tributaria internacional está puesto en la competencia fiscal entre países, es decir, la rebaja de impuestos, regímenes preferenciales y regulación favorable por parte de gobiernos autónomos de una manera no cooperativa y estratégica, que afecta la recaudación y estructura tributaria de otros países y se ha convertido en una variable política que emplean los países para apuntalar la “competitividad” de su economía y atraer capital móvil. Una evaluación normativa de la competencia tributaria plantea dos tipos de cuestiones. Primero, cómo evaluar las consecuencias distributivas de la competencia fiscal desde la perspectiva de la teoría general de la justicia distributiva. Segundo, preguntarse si la actual estructura institucional que rige la interdependencia fiscal entre los estados, que tolera e incluso fomenta la competencia tributaria, es propicia para promover los objetivos más amplios de la política fiscal (Dietsch, 2018)”

También la señala en su reporte macroeconómico, que la política tributaria de distintas jurisdicciones puede generar externalidades negativas debido a las diferencias existentes entre las tasas impositivas y las bases imponibles. Por lo que, la competencia fiscal entre países afecta al sistema tributario nacional y por lo tanto las posibilidades que tienen los gobiernos de financiar sus políticas públicas, la competencia fiscal altera la conformación de la carga tributaria, trasladándola desde el factor capital hacia al factor trabajo, desde los impuestos directos sobre los impuestos indirectos sobre el consumo, desde los ingresos altos hacia los bajos (CEPAL,2020).

El reporte macroeconómico de la CEPAL con relación a la competencia fiscal señalan las distintas vertientes que puede abordar este tema dadas sus particularidades como se detalla a continuación:

“En este punto, es importante recordar que la competencia fiscal puede adoptar una variedad de formas y aplicarse no solo mediante la rebaja de las tasas impositivas, sino también con la modificación de la base imponible por medio de regímenes fiscales preferenciales para los extranjeros, lagunas u otras regulaciones (como reglas de secreto bancario o la formación de fideicomisos que ocultan la identidad de sus propietarios). Debido a su movilidad, los diferentes tipos de capital son su

principal objetivo, lo que lleva a distintos aspectos de la competencia fiscal.”

“En primer lugar, los llamados “paraísos fiscales” buscan captar al capital financiero, sea individual o corporativo, mediante una combinación de tasas bajas o incluso nulas y disposiciones legales como el secreto bancario o los fideicomisos. Estas disposiciones hacen imposible que las administraciones tributarias puedan rastrear el capital. En segundo lugar, existe competencia por los denominados “paper profits”. Las empresas multinacionales trasladan beneficios desde jurisdicciones con impuestos elevados a otras con impuestos bajos mediante el uso de una serie de técnicas abusivas, reduciendo su factura fiscal sin reubicar actividades reales. En tercer lugar, los gobiernos utilizan su política fiscal para atraer inversiones reales, ya sea por medio de una tasa baja del impuesto a las sociedades o mediante la creación de regímenes tributarios especiales, aunque la inversión extranjera directa dependa también de otros factores (como la calidad de la infraestructura, mano de obra, instituciones, etcétera).”

Otro hecho de vital importancia relacionado con la competencia fiscal, la disminución de las tasa del impuesto a la Renta de las empresas y de los flujos financieros, se relaciona con el surgimiento de sistemas fiscales más regresivos provocan:

- ✓ Que bajen tanto la tasa nominal del impuesto a la renta para las empresas y la tasa máxima del impuesto a la renta de personas naturales a fin de evitar el arbitraje entre ambos regímenes impositivos.(que individuos con mayores ingresos se categoricen como personas jurídicas), afectando la estructura del impuesto a la Renta personal , disminuyendo su progresividad y capacidad distributiva, lo cual concuerda y es clave para América latina puesto que se caracteriza por una débil imposición directa sobre personas físicas.
- ✓ La competencia fiscal mediante la reducción de las tasas impositivas incide sobre la carga tributaria entre diferentes contribuyentes, y con el fin de compensar la caída de los ingresos aumentan la presión impositiva sobre el consumo y el trabajo, deslazando la carga desde impuestos directos a indirectos y del capital al trabajo (de factores móviles a inmóviles) situación clave para los países latinoamericanos que muestran un claro sesgo hacia los impuestos indirectos de carácter regresivo.
- ✓ La competencia fiscal al afectar el tipo impositivo entre la diversidad de empresas, por ejemplo las multinacionales trasladan sus beneficios hacia jurisdicciones de menor imposición y minimizar su carga tributaria, mientras que las pequeñas y

medianas empresas cuentan con menos posibilidades de reducir su carga impositiva impidiéndoles competir con las grandes multinacionales.

- ✓ Se estima para el año 2015 según el estudio de la CEPAL que las pérdidas anuales por impuestos corporativos relacionados con la erosión de la base tributaria y el traslado de beneficios 200.000 millones de dólares para países en desarrollo representando el 1,3% del PIB, mientras que para los países de la OCDE la pérdida de ingresos tributarios se sitúa entre 400.000 y 500.000 millones de dólares, es decir, alrededor de 1% del PIB.

2.8. Estadísticas relacionadas con la Evasión y Elusión Fiscal.-

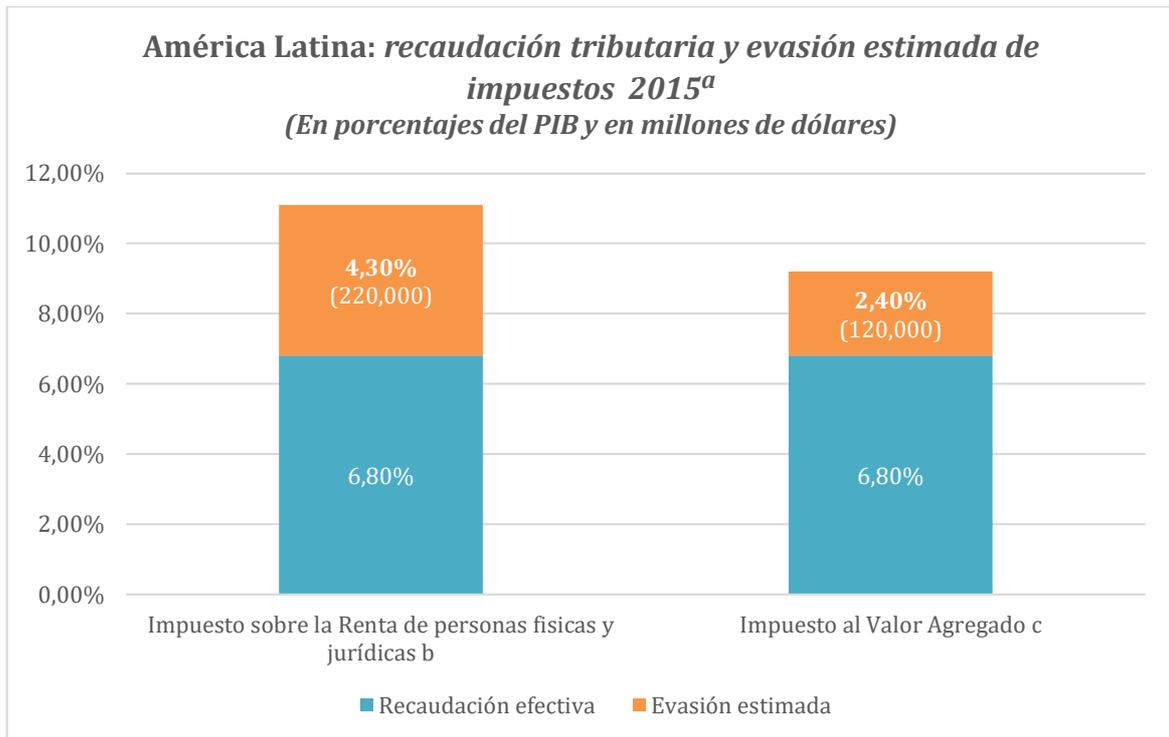
2.8.1. La Evasión y la Elusión Fiscal 2016.-

La CEPAL en su publicación denominada *“Estudio Económico de América Latina y el Caribe La Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible y los desafíos del financiamiento para el desarrollo”* señala que para América latina la evasión fiscal es un punto débil de los sistemas tributarios para la región de América Latina y el Caribe. Esta situación se ve fortalecida por el riesgo de sufrir pérdidas tributarias importantes potenciales además de la carencia de información disponible para cuantificar su magnitud (CEPAL 2016).

Para la CEPAL, los elevados niveles en materia de elusión como evasión de los impuestos que caracteriza a la región y considerando las diferencias entre países, comprende no solamente al impuesto sobre la renta de las personas físicas (naturales), sino también el impuesto sobre la Renta corporativa (empresas) además del IVA. países.

Las estimaciones realizadas por la CEPAL, con base en datos disponibles establece que el incumplimiento tributario es del *“(..) 2,4 puntos del PIB para el IVA y 4,3 puntos del PIB en el caso del impuesto sobre la renta, con un total de 340.000 millones de dólares en 2015* de acuerdo con la siguiente ilustración:

Ilustración 2-1-Recaudación Tributaria y evasión estimada de impuestos año 2015



Fuente: CEPAL 2016

Sobre la evasión del Impuesto sobre la Renta, el informe de la CEPAL señala que el mismo se encuentra cerca del 70% “(...) Dichos estudios sitúan en cerca del 70% la evasión del impuesto sobre la renta de las empresas en algunos países”, por otra parte, América Latina en promedio pierde más del 50% de sus ingresos sobre por el impuesto a la Renta de personas físicas y cita como ejemplo a países como:

Tabla 2-1-Evasión fiscal en algunos países de América latina

Países	Porcentaje de evasión en Impuesto a la Renta Personas Físicas (Naturales)
Chile	31.00%
Perú	32.60%
El Salvador	36.30%
México	38.00%
Argentina	49.70%
Ecuador	58.10%
Guatemala	69.90%

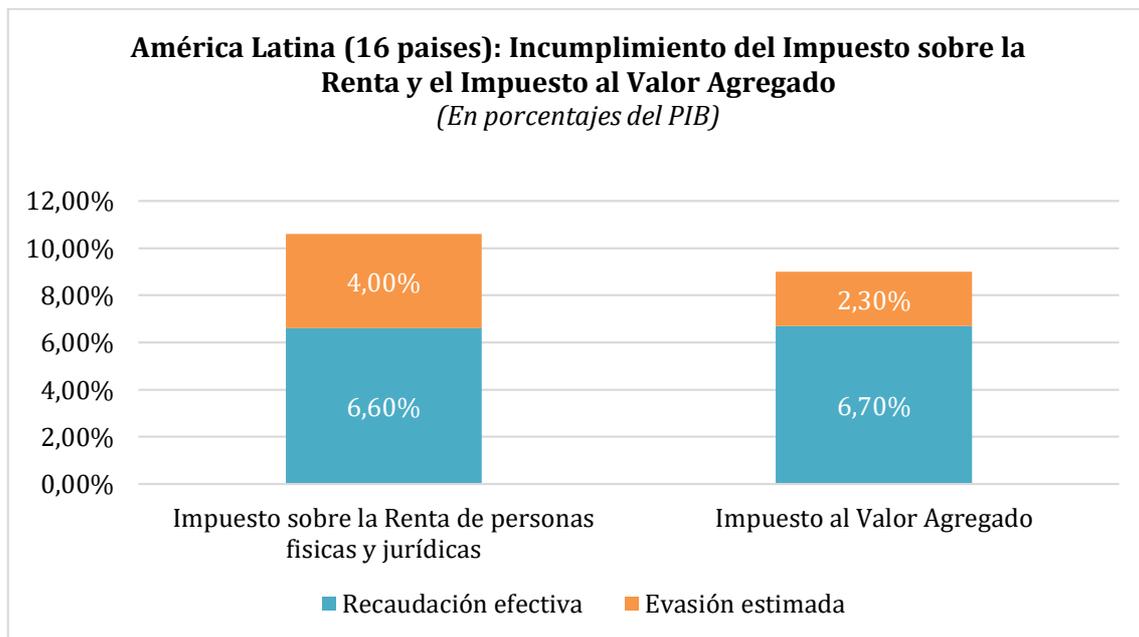
Fuente: CEPAL 2016

En lo que a evasión fiscal corporativa ⁹ por el Impuesto a la Renta se refiere, la CEPAL informa según las estimaciones, asciende a un 26,6% en el Brasil a un 65% en Costa Rica y el Ecuador.

2.8.2. Análisis de la Evasión y Elusión fiscal en el año 2017.-

La Comisión Económica para América Latina y el Caribe en un estudio realizado en el año 2019 sostuvo que la región mantuvo niveles similares a los del año 2016, asegurando que *“La evasión y elusión tributaria sigue siendo uno de los principales obstáculos a la movilización de recursos internos para financiar la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible en la región”*, y con base en estimaciones realizadas a partir de datos disponibles asegura que las pérdidas provocadas por el incumplimiento tributario por Impuesto a la Renta y el IVA alcanzaron el 6,3% del PIB en 2017, una cifra equivalente a 335.000 millones de dólares (CEPAL,2019) (ver gráfico 2).

Ilustración 2-2-Incumplimiento tributario en América Latina año 2016.



Fuente: CEPAL, 2019

⁹ Para la CEPAL dichas estimaciones se basan en datos extraídos de las cuentas nacionales, por lo tanto, no se distinguen las pérdidas generadas por las prácticas agresivas de planificación tributaria, ni las de precios de transferencia, que reducen de forma ficticia los beneficios registrados en la economía.”

Para la CEPAL, es un asunto de vital importancia que la región pueda revertir esta situación, esto principalmente se debe a que la pérdida potencial de recursos tributarios le permitirán a sus respectivos gobiernos cumplir con las políticas internas, tal y como lo establece en dicho reporte en el cual se establece que *“A efectos de contextualizar esta cifra, el total de los gastos de capital de los gobiernos centrales de América Latina alcanzó aproximadamente 115.000 millones de dólares en 2016. Cabe mencionar que si los países pudieran reducir una parte de este incumplimiento, esos ingresos adicionales podrían dar un ímpetu importante para lograr las metas sociales y económicas incorporadas en los Objetivos de Desarrollo Sostenible.*

De la misma forma, algunos países de América Latina han realizado programas de regularización tributaria con la finalidad de abordar el incumplimiento tributario, dichos procesos les han permitido a sus respectivas Administraciones Tributarias generar ingresos extraordinarios que incrementan los ingresos públicos o compensar su pérdida, tal y como se puede apreciar en el siguiente cuadro resumen en el cual se describen los países y sus principales procesos de regularización de impuestos para el periodo 2017 al 2019 detallados a continuación:

Tabla 2-2-Programas de regularización tributaria en América latina 2017-2019.

País	Tipo de amnistía	Beneficio	Recaudación
Costa Rica (2018-2019)	Impuestos varios	Condonación de intereses, reducción de la sanción aplicada (del 40% al 80%, dependiendo del mes en que el contribuyente se acoge a la amnistía)	0,2% del PIB (2018)
Ecuador (2018)	Impuestos varios	Condonación de intereses, multas y recargos sobre deudas tributarias	1,1% del PIB (recaudación efectiva; los contribuyentes tienen hasta 2020 para hacer sus pagos)
Guyana (2018)	Impuestos varios	Condonación de intereses y multas sobre deudas tributarias (del 50% al 100%, dependiendo del mes en que el contribuyente se acoge al beneficio)	0,9% del PIB (resultados preliminares)
Honduras (2018-2019)	Impuestos varios	Condonación de intereses, multas y recargos sobre deudas tributarias	No se aplica
México (2017)	Declaración y repatriación de capital	Tasa preferencial de 8% del impuesto sobre la renta (ISR), condonación de multas y recargos; los capitales deben ser invertidos por lo menos 2 años	0,1% del PIB

País	Tipo de amnistía	Beneficio	Recaudación
Perú (2017-2018)	Declaración y repatriación de capital	Tasas preferenciales del 7% y el 10%, dependiendo si el contribuyente declara los activos o el contribuyente repatria el capital para invertirlo en el país	0,2% del PIB

Fuente: CEPAL 2019.

Los programas de regularización tributaria se basaron en amnistías generales y cuya finalidad era liquidar los pasivos tributarios existentes condonando los pagos de intereses sobre la deuda, recargos y multas. En su reporte económico, la CEPAL resalta los resultados de dicho proceso para aquellos países que lo aplicaron como Ecuador tal y como lo cita dicho organismos: *“Resulta importante subrayar la magnitud de la recaudación tributaria derivada de esos programas, como en el caso del Ecuador (1,1% del PIB) y de Guyana (0,9% del PIB). En cambio, en Costa Rica los ingresos fueron menores, aunque se espera una mayor recaudación en 2019 dado que la amnistía entró en vigor a fines de 2018”*.

2.8.3. Análisis de la Evasión y Elusión fiscal en el año 2018.-

La Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico señaló la existencia de pérdidas significativas por ingresos tributarios en la región de América Latina y el Caribe debido a la evasión de impuestos y la planificación fiscal agresiva. (OCDE,2021).

Este organismo, estimó que la pérdida de ingresos a causa del incumplimiento tributario en la región en América Latina y el Caribe tal y como lo señala a continuación: *“El incumplimiento asciende al 6.1% del PIB en el año 2018, principalmente con el impuesto sobre la renta que representó el 3.8% del PIB, mientras que el IVA representó el 2.3% de PIB) (CEPAL, 2020[11]). En la región se han implementado controles para hacer frente a la evasión de impuestos, fortaleciendo la capacidad de las autoridades tributarias además de la implementación de programas de cumplimiento voluntario”*

En su reporte macroeconómico sobre el desarrollo la CEPAL¹⁰ analiza la situación Tributaria de América latina y asegura que el centro de la polémica se debe

¹⁰ Reporte generado en el año 2020 por la CEPAL

al nivel y estructura de la carga tributaria ¹¹ que tiene efectos regresivos de la región, tal y como se señala a continuación (CEPAL 2020):

“La carga tributaria promedio no solo es baja cuando se compara con el gasto, sino también cuando se compara con el nivel de desarrollo, tal como se aprecia cuando se relaciona la carga tributaria con el PIB per cápita²². Vale mencionar que el promedio regional oculta una gran heterogeneidad en la recaudación fiscal en los países, abarcando desde un mínimo del 12% del PIB en Guatemala hasta un máximo del 41% del PIB en Cuba. Gran parte de los países latinoamericanos tiene cargas tributarias inferiores a otras regiones de similar PIB per cápita, aunque varios complementan sus ingresos con una importante recaudación no tributaria proveniente de la explotación de los recursos naturales.”

Respecto a la composición ¹² de la carga tributaria en su reporte macroeconómico la CEPAL señala que: *“ La composición de dicha carga difiere entre estos grupos de países. La principal causa de las diferencias corresponde a la menor recaudación relativa por impuestos directos (a la renta y a la propiedad) y en particular, por la baja recaudación del impuesto a la renta personal, junto con una baja recaudación de las contribuciones a los sistemas públicos de seguridad social”*

Asimismo, la OCDE al igual que la CEPAL, concuerdan con el hecho de que en la región de América Latina y el Caribe se caracterizan por tener bajos ingresos impositivos por impuestos sobre la renta y las contribuciones a la Seguridad Social en comparación con el promedio de la OCDE (ver gráfico 3).

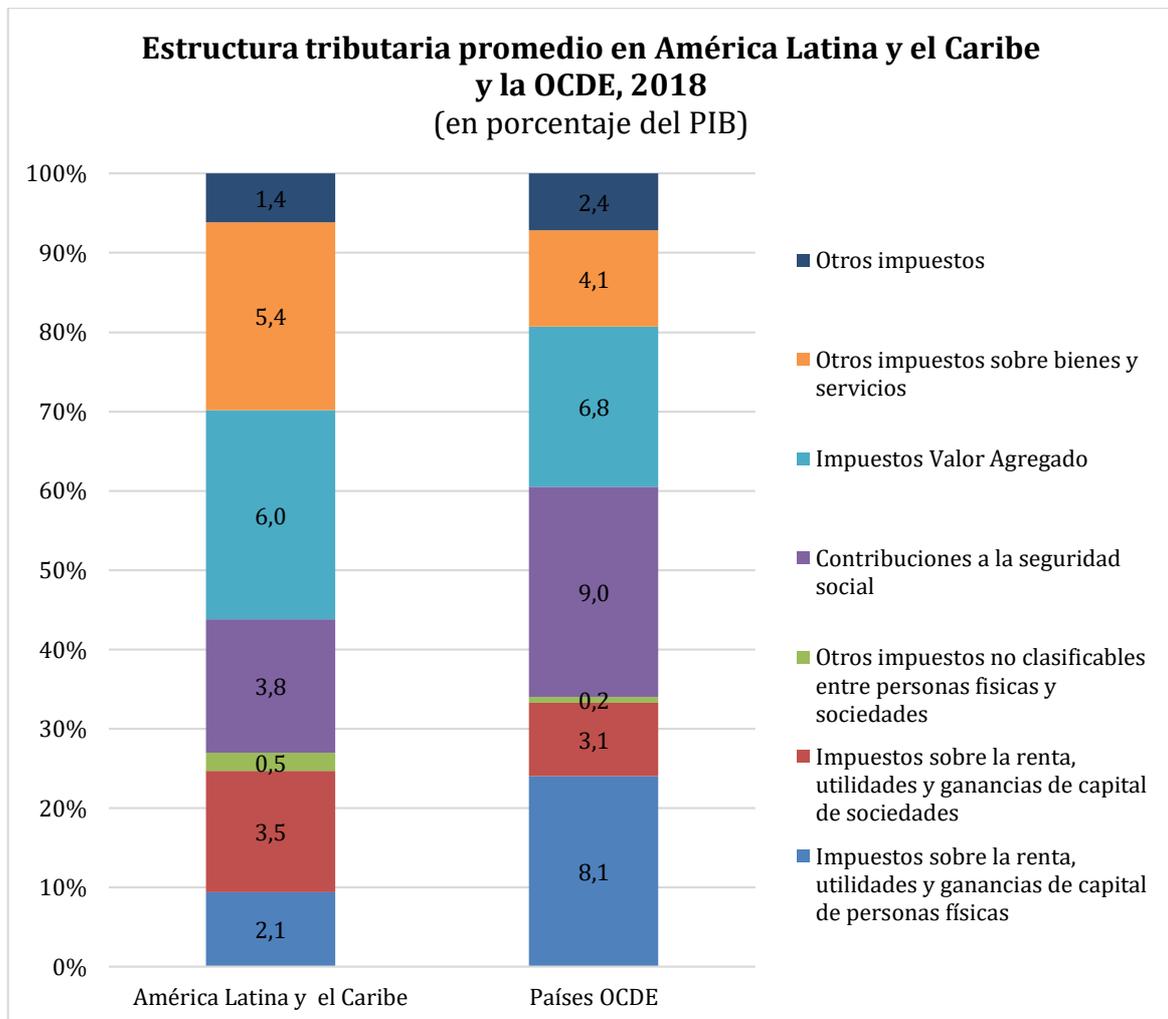
Otro hecho importante que resalta la OCDE en este informe es el relacionado a la dependencia que tienen los países de América Latina y el Caribe de los impuestos sobre bienes y servicios, ya que en promedio representan más de la mitad de sus ingresos tributarios, contrastándolo con el promedio de un tercio en las economías de

¹¹ La estructura tributaria es considerada como la composición de los ingresos tributarios por diferentes tasas impositivas. Como indicador es importante ya que permite comprender los efectos económicos y sociales de los sistemas tributarios en América Latina y el Caribe.

¹² En América Latina, son las personas jurídicas las que aportan más del 60% del total recaudado en concepto del impuesto a la renta mientras que las personas naturales soportan las diferencia. En los países que conforman la OCDE esta situación es invertida: 73% por las personas físicas y 27% por las empresas; mientras que en el promedio de quince economías de la Unión Europea, el impuesto a la renta personal alcanza una participación del 78% del total.

la OCDE. No obstante, si es analizado como porcentaje del PIB, los ingresos por impuestos sobre bienes y servicios en las regiones de América Latina y el Caribe y de la OCDE fueron similares en 2018, situados en 11.4% y 10.9%, respectivamente.

Ilustración 2-3 Estructura tributaria comparativa en América latina-caribe y OCDE año 2018



Fuente: CEPAL 2021

2.8.4. Análisis de la Evasión y Elusión fiscal en el año 2020.-

En lo relacionado con la evasión y elusión fiscal, la CEPAL en su reporte macroeconómico para el desarrollo, señala desde su perspectiva cuales son los principales desafíos que afronta el sistema tributario de América latina y su relación con la evasión y elusión fiscal que según sus estudios alcanza el valor de Incumplimiento tributario para el año 2018 es de unos US\$ 325.000 millones, (6.1% del PIB) tal y como lo expresa a continuación (CEPAL 2020):

“Asimismo, la evasión y la elusión fiscal han sido uno de los principales obstáculos en los países de América Latina. Los estudios disponibles muestran que los niveles de evasión son altos en comparación con otras regiones del mundo y mayores en los impuestos sobre la renta que en los impuestos al valor agregado, Con una tasa promedio de incumplimiento de 51% frente a 27%, respectivamente. De acuerdo con las últimas estimaciones de la CEPAL, el monto de la evasión y la elusión fiscal en América Latina alcanzó 6,1% del PIB en 2018 (CEPAL, 2020).”

La CEPAL también identifica y cuantifica en su reporte, cual es la causa y las consecuencias que producen la evasión y la elusión fiscal, que en sus términos son los siguiente:

“Parte de la alta evasión y elusión de la región se origina en los flujos financieros ilícitos que salen de la región a consecuencia de la manipulación de precios del comercio internacional de bienes y que según estimaciones recientes costaron a la región casi 1.200 millones de dólares entre 2000 y 2016, alcanzando en ese último año USD 85 mil millones (1,5% del PIB). La CEPAL (2019b) manifiesta que este valor supone una importante reducción de los flujos financieros ilícitos en comparación con los máximos registrados en 2013 y 2014, cuando esas salidas alcanzaron los 100 mil millones de dólares por año, además, dado que la proporción de salidas ilícitas en relación con las exportaciones también disminuyó, sugiere que esta reducción no se debió simplemente a una caída de las exportaciones sino también a mejoras en las normas de precios de transferencia y en la administración tributaria y aduanera.”

La CEPAL concluye su reporte recalcando que es de vital importancia que los sistemas tributarios de América Latina se modernicen, mejoren su nivel, la composición de la carga tributaria, prevengan la competencia fiscal internacional nociva, se controlen los flujos financieros de tipo ilícito, así como la evasión y la elusión fiscal, tal y como se menciona a continuación:

“En síntesis, los debates tributarios de los últimos años en los países latinoamericanos se han centrado en la importancia de fortalecer el nivel de la carga tributaria como asimismo mejorar su estructura para hacerla menos dependiente de la imposición indirecta y disminuir su sesgo regresivo. En especial, mediante el reforzamiento de la tributación sobre la renta personal, el patrimonio y la riqueza, la racionalización de los incentivos tributarios, la prevención de la competencia fiscal internacional, el control de los flujos financieros ilícitos, la evasión y la elusión tanto nacional como internacional.”

2.8.5. Análisis de la Evasión y Elusión Fiscal en el año 2021.-

Para la OCDE, El incremento vertiginoso en el desplazamiento de los activos financieros, además del utilización de paraísos fiscales, su combinación con el avance tecnológico en la información, las comunicaciones, además de la liberación de barreras para las transferencias de capitales transfronterizos, abren amplias oportunidades para que los contribuyentes trasladen su capital al extranjero sin realizar la declaración, estas situaciones no permiten un adecuado control por parte de las Administraciones Tributaria, lo que dificultando su aplicación sobre impuesto a la renta como del impuesto sobre el patrimonio neto (OCDE, 2018).

La CEPAL (CEPAL 2021) en su publicación denominada panorama fiscal 2021 asegura existen muchas razones que explican la diferencia en el poder recaudatorio del Impuesto sobre la Renta de las personas físicas, entre las más importantes se encuentran la evasión y la elusión fiscal. La CEPAL estima que el incumplimiento tributario asciende al 2,3 % del PIB en el caso del IVA y al 3,8% del PIB en el caso del Impuesto sobre la Renta, lo que en 2018 sumó un total de 325.000 millones de dólares .

Así mismo, la CEPAL sostiene su preocupación por una nueva forma de evasión tributaria en todo en el mundo desarrollado, es la que se produce por la utilización de paraísos fiscales. Zucman (2015) estima que en el año 2014 había alrededor de 7,6 billones de dólares invertidos en paraísos fiscales, equivalente al 8% de la riqueza financiera mundial de los hogares. Este fenómeno económico oculto habría ocasionado pérdida de ingresos fiscales en ese año por aproximadamente 190.000 millones de dólares.

En el caso de América Latina, el autor (Zucman 2015) estima que existirían alrededor de 700,000 millones de dólares en paraísos fiscales, lo que equivaldría al 22% del patrimonio de los hogares, generando pérdida de ingresos por elusión fiscal de alrededor de 21,000 millones de dólares anuales (ver tabla 5).

Esta monto de elusión fiscal representa alrededor del 6% del total del incumplimiento estimado para el caso del IVA y el Impuesto a la Renta en América Latina. No obstante, muestra la enorme inequidad, puesto que es un pérdida importante de recursos, puesto que dicha riqueza está concentrada probablemente en el 0,1% de la población de mayores ingresos.

Tabla 2-3- Evasión tributaria y Patrimonio en el exterior año 2014.

Región	Patrimonio en el extranjero <i>(miles de millones de dólares)</i>	Proporción del patrimonio financiero mundial <i>(porcentajes)</i>	Pérdida de recaudación <i>(miles de millones de dólares)</i>
Europa	2,600.00	10	78
Estados Unidos	1,200.00	4	35
Asia	1,300.00	4	34
América Latina	700.00	22	21
África	500.00	30	14
Canadá	300.00	9	6
Federación de Rusia	200.00	52	1
Países del golfo Pérsico	800.00	57	0
Total	7,600.00	8	190

Fuente: CEPAL, 2021

2.9. Estadísticas de Planificación Fiscal Agresiva en Ecuador .-

En Ecuador, el Servicio de Rentas Internas durante los últimos años y gracias a los diferentes convenios interinstitucionales a nivel nacional e internacional ofrece en su página WEB estadísticas relacionadas con la planificación fiscal agresiva de conformidad con lo estipulado en la siguiente normativa:

- ✓ En el séptimo párrafo del Art. 101 de la Ley de Régimen Tributario Interno¹³ que aborda el tema de la reserva de la información relacionada con este tipo de prácticas.
- ✓ El Art.17 del Código Tributario¹⁴ para contrarrestar prácticas de Planificación Fiscal agresiva tanto en su primer y segundo inciso toma en cuenta dos nociones

¹³ “(...)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, no estarán sujetas a la reserva establecida en este artículo. Tampoco tendrá el carácter de reservado la información relacionada con los asesores, promotores, diseñadores y consultores de estas prácticas, así como las actas de determinación y liquidaciones de pago por diferencias en la declaración o resoluciones de aplicación de diferencias, efectuadas por la Administración Tributaria con el señalamiento del estado en que se encuentren.”

¹⁴ Código Tributario Art. 17-Calificación del hecho generador.-Cuando el hecho generador consista en un acto jurídico, se calificará conforme a su verdadera esencia y naturaleza jurídica, cualquiera que sea la forma elegida o la denominación utilizada por los interesados. Cuando el hecho generador se delimite atendiendo a conceptos económicos, el criterio para calificarlos tendrá en cuenta las situaciones o relaciones económicas que efectivamente existan o se establezcan por los interesados, con independencia de las formas jurídicas que se utilicen.

esenciales; una objetiva relacionada con la sustancia económica de las transacciones y por otro, la motivación de negocios subjetiva, necesarias para frenar el abuso del contribuyente en las formalidades para simular transacciones inexistentes o con compañías relacionadas, disminuyendo de forma ilegítima la base imponible de los tributos.

2.9.1. Empresas Fantasmas.-

La Administración Tributaria del Ecuador, considera que este tipo de empresas constituyen un alto riesgo por su afectación en la recaudación tributaria, y las ha definido como aquellas que, teniendo RUC, este o no en regla su documentación, se dedican a la venta de facturas para las que no existe sustento económico.

Estas facturas son empleadas para evadir impuestos, simular hechos económicos (por ejemplo la compra y venta de un bien o servicio), ocultando actividades ilícitas como las de sustentar coimas, mercadería robada o ingresada de manera irregular, lavado de dinero; cuya control corresponde a las instituciones competentes.

- ✓ El artículo 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno, 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.
- ✓ El artículo 25 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno (RLRTI) las define de la siguiente manera: "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."

2.9.2. Control de empresas fantasmas y clientes.-

A partir del año 2016 la Administración Tributaria ha identificado 810 empresas fantasmas¹⁵, las que generaron transacciones con 19.890 clientes, los cuales

¹⁵ Mediante Resolución No. NAC-DGERCGC16-00000356 publicada en el 2S.R.O. 820 de 17 de agosto de 2016, y su reforma mediante La Resolución NAC-DGERCGC17-00000115, publicada en el segundo

emplearon los comprobantes de dichas transacciones para sustentar costos y gastos con montos de compras que superan los US\$ 2.700 millones.

La Administración Tributaria en sus estadísticas sostiene dichas transacciones generaron un perjuicio al Estado de USD. 835 millones ¹⁶por concepto de impuesto a la Renta e Impuesto al valor agregado, tal y como se detalla continuación:

Tabla 2-4-Resumen de impuestos regularizados por la Administración Tributaria.

Impuesto	Impuesto Regularizado (no incluye intereses, multas ni recargos)	Perjuicio para el Estado (en millones USD)	% de impuestos recuperados
RENTA	345.1	513	67%
IVA	213.8	322	66%
TOTAL	558,9	835	67%

Fuente: Servicio de Rentas Internas

La Administración Tributaria en uso de sus facultades realizó controles a los clientes de estas empresas con el objetivo de regularizar su situación respecto a estas transacciones, empleando una serie de estrategias, que incluyen: oficios preventivos, procesos de determinación extensivo e intensivo, denuncias penales; de igual forma, se ofrecieron capacitaciones a contribuyentes sobre este tema, además de brindar información relevante por medio de la página web institucional y redes sociales.

La Administración Tributaria en su página WEB (SRI,2022) dedica un apartado con información estadística sobre la planificación fiscal agresiva y menciona que regularizado el 67% del perjuicio ocasionado al Estado, lo que representa US\$ 558,9 millones, (sin considerar intereses, multas ni recargos generado) y de otra forma si se consideran en el cálculo, los intereses, multas y recargos, el monto total regularizado asciende a US\$ 679,1 millones.

Datos estadísticos obtenidos del SRI al 10 de enero del 2022 muestra que la Administración Tributaria ha detectado 1030 empresas desde el año 2016 al 2021 e

suplemento del Registro Oficial 946 de 16 de febrero de 2017, considera que la utilización de empresas inexistentes o fantasmas, personas naturales y sociedades con actividades supuestas y/o transacciones inexistentes, serán consideradas como prácticas de planificación fiscal agresiva.

¹⁶ De acuerdo con el SRI, el valor de USD 835 más intereses, multas y recargos calculados a la fecha, asciende a aproximadamente USD 1,015 millones. Considerando que existen procesos de control enfocados en recuperar estos valores, el monto de intereses, multas y recargos puede variar.

identificado a 21,427 cliente y facturas falsas por US\$3,347 millones, tal y como se muestra en la siguiente infografía:

Ilustración 2-4-Resultados en controles a empresas fantasmas en 2021.



Fuente: Servicio de Rentas Internas

Como posteriores mecanismos de control, la Administración Tributaria procede a identificar, notificar a los sujetos pasivos considerados como tales y publicar sus nombres, siempre y cuando no hayan justificado la realidad de las transacciones observadas o que no efectúen las sustitutivas de las declaraciones correspondientes.

La Administración tributaria mediante reforma al Reglamento de la Aplicación de la Ley de Régimen tributario Interno en el capítulo IV correspondiente a la Depuración de los ingresos en sus artículos 24, 25, 25.1, 25.2, define a las empresas inexistentes,¹⁷ Fantasmas¹⁸, transacciones inexistentes, califica a las empresas inexistentes, fantasmas y contribuyentes con transacciones inexistentes.

¹⁷ Es aquella cuyo proceso productivo y comercial, así como su constitución, no ha podido ser verificada. (Art. 24 Reglamento de Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno).

¹⁸ Según el Artículo 25 del Reglamento de Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno son "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. La realización de actos simulados será sancionada de conformidad con las normas de defraudación, tipificadas en el Código Tributario".

2.9.3. Procedimiento control de Empresas Fantasmas.-

A continuación, se detalla un resumen del mecanismo que usa la administración tributaria para dar a conocer al o los contribuyentes calificados como empresas fantasmas, inexistentes o personas naturales o sociedades inexistentes.

Ilustración 2-5-Mecanismos de control empresas fantasmas

Identificar:	Ejecute realmente la actividad y / o transacción económica. Emplear sus bases de datos para cruzar información de terceros y del propio contribuyente.
Notificar:	Gaceta tributaria Digital y/ o buzón electrónico. 5 días de plazo para justificar las observaciones realizadas por el SRI Mediante Resolución Administrativa se notificará como empresa inexistente, fantasma, o persona natural de no justificar sus operaciones.
Publicar:	En el portal WEB las empresas inexistentes, fantasmas, o personas naturales o sociedades que realicen actividades supuestas o inexistentes. [Texto]
Efectuar suspensiones:	Mediante Oficio del RUC. Autorización para emitir comprobantes de ventas. Informar a otros entes de control.
Corrección de declaraciones:	En caso de contar con la información que soporta la realidad de las transacciones. En formularios 101 actualizar el Estado de Resultados. En formularios 104 la disminución del crédito tributario.

Fuente: Servicio de Rentas Internas.

El COIP establece la pena privativa de libertad en el plazo de 3 a 5 años a quienes:

- ✓ Emitir, acepte, presente a la Administración Tributaria comprobantes de venta, retención o documentos complementarios por transacciones inexistentes o cuyo monto no coincida con la operación real.
- ✓ Emitir comprobantes de ventas por operaciones realizadas por empresas fantasmas, inexistentes o supuestas.
- ✓ Presentar a la Administración Tributaria comprobantes de ventas por operaciones realizadas con empresas inexistentes o supuestas.

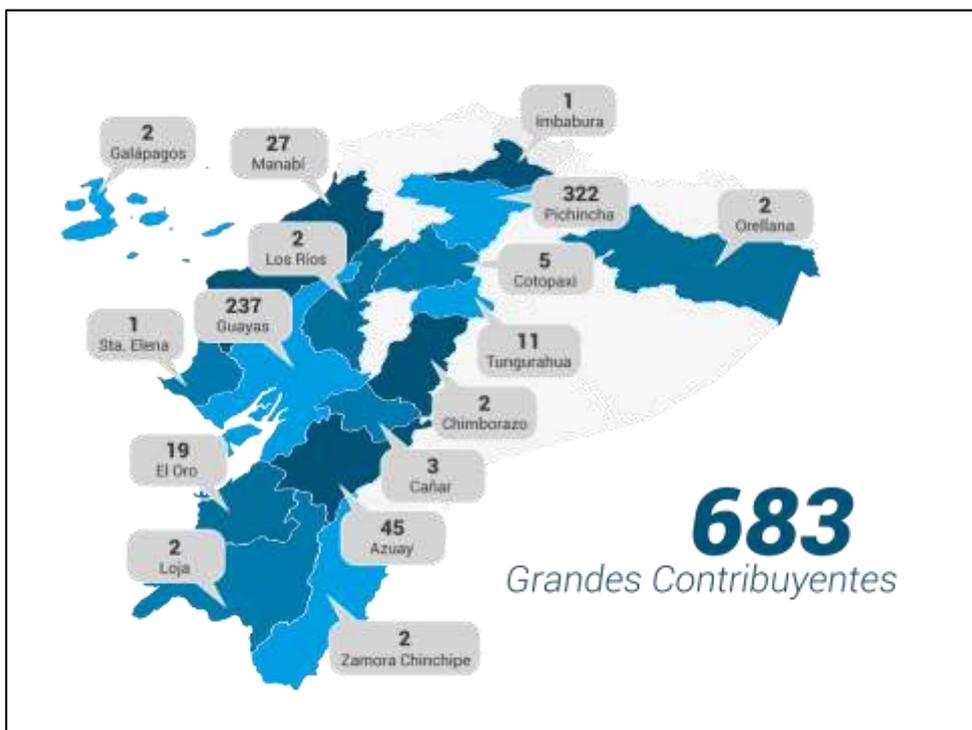
2.9.4. La dirección de Grandes Contribuyentes.-

La Administración Tributaria en uso de sus facultades el 9 de febrero de 2021 reformó su Estatuto Orgánico de Gestión para dar paso a la creación la Dirección de

Grandes Contribuyentes para fortalecer la lucha contra la evasión fiscal aplicando buenas prácticas internacionales en materia Tributaria, a fin lograr una Administración Tributaria especializada y observadora de los principios establecidos en la constitución que regulan la Administración Pública y el Régimen Tributario ecuatoriano.

La Dirección de Grandes Contribuyentes¹⁹ tiene jurisdicción a nivel nacional, concentrando sus actividades operativas y de gestión del del catastro de grandes contribuyentes, basándose principalmente en asistir al contribuyente considerado como gran contribuyente, así como la parte relacionada con la recaudación, fiscalización, devoluciones, reclamos, y la atención de juicios.

Ilustración 2-6-Resumen por región sobre grandes contribuyentes.



Fuente: Servicio de Rentas Internas

2.9.5. ¿A quiénes se considera grandes contribuyentes?-

La Administración Tributaria mediante oficio comunica a cada sujeto pasivo su designación como Gran Contribuyente.

¹⁹ Mediante Resolución [No. NAC-DGERCGC21-00000008](#), publicada en el Registro Oficial No. 388 del 9 de febrero de 2021, el Servicio de Rentas Internas expidió la reforma al Estatuto Orgánico de Gestión Organizacional por Procesos del SRI y creó la Dirección de Grandes Contribuyentes.

En la página Web del SRI se publica un listado de sociedades consideradas como Grandes Contribuyentes. Adicionalmente, es importante considerar que de acuerdo con la Ley de Protección de Datos Públicos, el listado de personas naturales es reservado, se realizan proceso de supervisión especiales debido a su importancia patrimonial.

Las sociedades o personas naturales así catalogadas por la Administración Tributaria debido a factores previamente establecidos²⁰ como:

- a) Relevancia fiscal y el tamaño de sus transacciones en su sector.
- b) El segmento de grandes contribuyentes aborda sectores productivos, como los de comercio, finanzas y servicios, así mismo, incluye a los principales miembros de los grupos económicos del país.
- c) Se han catalogado como Grandes Contribuyentes a 683 sujetos pasivos, 485 Sociedades y 198 personas naturales, los cuales, representan más del 50% de la recaudación del país.

2.9.6. Subcapitalización.-

Para las Administraciones Tributarias, una de los principales actividades relacionadas con la planificación fiscal agresiva que tiene directa afectación en la recaudación tributaria son aquellas relacionadas "Subcapitalización" ²¹que consiste en financiar una sucursal desde su casa matriz o empresas relacionadas, simulando la figura de préstamos que generan intereses en lugar de un aporte de capital.

De acuerdo con datos estadísticos de la Administración Tributaria publicados en su página Web sobre la planificación fiscal agresiva (SRI,2022), señala que el total

²⁰ En el Registro Oficial No. 442 del abril 29 de 2021, cuarto suplemento, se publicaron las Resoluciones: No. [NAC-DGERCGC21-00000022](#), en la que se expiden los criterios para considerar como tal a los grandes contribuyentes para fines tributarios, y [NAC-DGERCGC21-00000023](#), en la que se reforma la Resolución No. NAC-DGERCGC16-00000383 del 8 de septiembre de 2016, publicada en el Suplemento del Registro Oficial Nro. 838 de 12 de los mismos mes y año, y sus reformas. Con estos instrumentos se da entera competencia operativa a la Dirección de Grandes Contribuyentes sobre el respectivo catastro

²¹ Algunas empresas han creído oportuno que en lugar de recibir el dinero de su asociada en el exterior como aporte de capital, se simule un crédito entre ellas, así la empresa ecuatoriana en vez de pagar utilidades a su asociada, le remite sus beneficios en calidad de intereses por dicho crédito; esta operación, no solo que evita gravar los beneficios que se envían al exterior por haber sido generada esa renta en fuente ecuatoriana (dependiendo de los casos previstos en la normativa tributaria); sino que además, le permite a la empresa en el Ecuador disminuir su base gravable de impuesto a la renta; es decir, un acto económico, que por sus características financieras se constituye en un aporte de capital, a través de actos jurídicos formales, se lo intenta reportar ante la Administración Tributaria como un crédito y de esta forma disminuir la base imponible de tributos.

de las glosas por subcapitalización obtenidas en los procesos de determinación tributaria por Impuesto a la Renta realizados desde el ejercicio fiscal 2001 en adelante ascienden a USD 1.147 millones, dicho rubro asciende a un valor de aproximado USD 540 millones en Impuesto a la Renta a consecuencia de la aplicación de dichas glosas, incluyendo intereses, multas y recargos, no obstante, en este rubro se considera glosas por operaciones de financiamiento (p. ej. Créditos con tasas de interés superiores a las permitidas, transacciones con perceptores en paraísos fiscales, entre otras).

La Administración Tributaria(SRI,2022), en el apartado de su página Web dedicado a la Planificación Fiscal, concluye que es de vital importancia señalar que más del 95% de las glosas por subcapitalización, se concentran en grandes contribuyentes.

2.9.7. Pagos Simulados al Exterior.-

Para la Administración Tributaria, los pagos simulados al exterior²² son considerados como una práctica de planificación fiscal agresiva, por medio del cual se realizan operaciones con terceros y partes relacionadas, las cuales carecen de materialidad y sustancia económica, y por lo tanto, su finalidad es erosionar la base imponible considerando la deducibilidad de los gastos originados en las operaciones simuladas, los cuales disminuyen el pago de impuestos.

Esta práctica se realiza también a través del abuso de convenios o treaty shopping, que consiste en una trama por medio del cual un residente fiscal ecuatoriano realiza pagos a una sociedad situada en un país con el cual el Ecuador mantenga suscrito un Convenio para Evitar la Doble Imposición (CDI). Estos pagos se realizan sin retenciones en la fuente gracias a la convenio internacional, pero nunca se brinda el servicio por el que se paga.

La Administración Tributaria (SRI,2022)²³ ha identificado aproximadamente USD 125 millones en glosas, por un monto USD 34 millones de Impuesto a la Renta, incluidos intereses, multas y recargos.

²² el Consorcio Internacional de Periodistas de Investigación (ICIJ por sus siglas en inglés), el 9 de mayo de 2016, reveló una base de datos más de 200 mil empresas offshore a nivel mundial creadas por la firma Mossack Fonseca (MF), la cual fue revisada por el Servicio de Rentas Internas (SRI) a fin de determinar su relacionamiento entre empresas y contribuyentes en Ecuador y su posible utilización para fines elusivos.

²³ Los controles realizados por el Servicio de Rentas Internas están amparados en el artículo 17 del Código Tributario que establece la supremacía de la esencia sobre la forma.

Adicionalmente, las diferencias detectadas afectan el cálculo de la participación de utilidades de los trabajadores.

Tabla 2-5-Diferencias detectadas por la Administración Tributaria.

Riesgos detectados	Diferencia detectada - Glosa (En USD millones)	Perjuicio estimado al Estado ecuatoriano derivado de los riesgos detectados (En USD millones)
Empresas fantasmas	2.7	1.015
Subcapitalización	1.147	540
Pagos simulados al exterior (Incluye abuso de convenios)	125	34
TOTAL	3.972	1.589

Fuente: Servicio de Rentas Internas.

El total de las diferencias detectadas resultantes de la aplicación del artículo 17 del Código Tributario asciende a USD 3.972 millones, este monto representa un total aproximado de USD 1,589 millones de Impuesto a la Renta (e IVA en el caso de controles a empresas fantasmas) más intereses, multas y recargos.

2.10. El régimen de precios de transferencia en Ecuador.-

En materia de precios de transferencia en nuestro país, su normativa y regulaciones se establecen en la Ley de Régimen Tributario Interno (LRTI) y su respectivo Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno (RLRTI), estas leyes deben ser acatadas por los contribuyentes de tal forma que las transacciones que se realicen entre partes relacionadas sean las mismas que se realizan entre compañías independientes.

Según Jorge Vaca Sánchez, LLM, el tema de Precios de Transferencias fue introducido mediante reforma al Código Tributario por medio de la Ley para las Reformas a las Finanzas Públicas del año 1999, así mismo, la adopción del Ecuador de la Decisión 578 de la CAN estableció la concepción de “Partes Relacionadas”, concepto primordial para la aplicación de los precios de transferencias.

Posteriormente, se introdujeron reformas al Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno del año 2004 en el cual se estableció el “Principio de Plena Competencia”; Criterios de comparabilidad de operaciones, Métodos de control de los precios de transferencia y el anexo e informe integral sobre precios de transferencias.

Mediante reformas realizadas en la Ley de Régimen Tributario Interno en el año 2007, se incluyó lo relacionado al Régimen de precios de transferencias y del principio de plena competencia Tributaria, en tanto que el Reglamento para la Ley de Régimen Tributario Interno señalaba varios artículos que regulan los precios de transferencias, así como los métodos de aplicación del principio de plena competencia. (Arms Length).

Así mismos, de los análisis efectuados por la Administración Tributaria, se determina que el contribuyente debe realizar un ajuste por las transacciones inter-compani pactadas, dicho ajuste debe cancelar tributos, multas y los recargos correspondientes según lo establece el Código Tributario.

Las transacciones sujetas al régimen de precios de transferencia incluyen las que realiza el contribuyente con sus partes relacionadas en el extranjero, en territorio ecuatoriano y entidades establecidas en régimen de menor imposición o consideradas como paraísos fiscales por el SRI.

2.11. Consideraciones sobre el término parte relacionada.-

Según la Ley de Régimen Tributario Interno LRTI, en su artículo innumerado a continuación del artículo No.4, considera para fines tributarios como partes relacionadas a las personas naturales o sociedades, residentes o no en el Ecuador, que participan, 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, participe, directa o indirectamente, en la dirección, administración, control o capital de éstas.

También se considera como 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. considerando como parte relacionadas las siguientes:

- ✓ La matriz y sus filiales, subsidiarias o establecimientos permanentes.
- ✓ Las filiales, subsidiarias o establecimientos permanentes, entre sí.
- ✓ Las partes en las que una persona natural o sociedad, participe indistintamente, directa o indirectamente en la dirección, administración, control o capital de tales partes.

- ✓ Las partes en las que las decisiones las toman los órganos directivos integrados en su mayoría por los mismos miembros.
- ✓ Las partes, en las que un mismo grupo de miembros, socios o accionistas, participe indistintamente, directa o indirectamente en el control, la administración, o capital de éstas.
- ✓ Los miembros directivos de una sociedad con respecto a la misma, siempre que se establezcan entre éstos relaciones no inherentes a su cargo.
- ✓ Los administradores y comisarios con respecto a la misma sociedad, siempre que se establezcan entre éstos relaciones no inherentes a su cargo.
- ✓ Una sociedad respecto de los cónyuges, parientes hasta el cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad de los directivos; administradores; o comisarios de la sociedad.
- ✓ Una persona natural o sociedad y los fideicomisos en los que tenga derechos.

Este artículo menciona, además, que la Administración Tributaria puede establecer la relación o vinculación entre contribuyentes de forma general mediante la participación accionaria u otros derechos societarios sobre el patrimonio de las sociedades, tenedores de capital, administración efectiva del negocio, distribución de utilidades, la proporcionalidad de las transacciones en dichos contribuyentes, el mecanismo de precios de las operaciones realizadas.

Así mismo, los sujetos pasivos que realicen transacciones con sociedades domiciliadas, constituidas o ubicadas en una jurisdicción fiscal de menor imposición, o en Paraísos Fiscales también son considerados partes relacionadas. La Administración tributaria como parte de sus atribución puede señalar como partes relacionadas por presunción cuando estas transacciones no se ajusten al principio de plena competencia.

La Administración Tributaria puede identificar las jurisdicciones de menor imposición y paraísos fiscales, pudiendo basarse en la información de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos - OCDE y el Grupo de Acción Financiera Internacional-GAFI

2.11.1. Criterios de vinculación como parte relacionada.-

Con base en lo señalado en el Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno. (RLRTI) en el Artículo No. 4 establece los criterios de vinculación de partes relacionadas en base los siguientes aspectos:

- a) Cuando la persona natural o sociedad es titular directa o indirectamente del 25% o más del capital social o de fondos propios en otra sociedad.
- b) Cuando las sociedades en las cuales los mismos socios, accionistas o sus cónyuges, o sus parientes hasta el cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad, participen directa o indirectamente en al menos el 25% del capital social o de los fondos propios o mantengan transacciones comerciales, presten servicios o estén en relación de dependencia.
- c) Cuando la persona natural o sociedad es titular directa o indirectamente del 25% o más del capital social o de los fondos propios en dos o más sociedades.
- d) Las sociedades en donde los mismos socios, accionistas o sus cónyuges participen directa o indirectamente del 25% o más capital social o de los fondos propios, o estén bajo relación de dependencia.
- e) Cuando una persona natural o sociedad, domiciliada o no en el Ecuador, realice el 50% o más de sus ventas o compras de bienes, servicios u otro tipo de operaciones, con una persona natural o sociedad, domiciliada o no en el país. (la Administración Tributaria deberá notificar al sujeto pasivo, el cual, de ser el caso, podrá demostrar que no existe relacionamiento por dirección, administración, control o capital.)

2.12. Sujetos obligados.-

En Ecuador, los sujetos pasivos obligados a presentar información relacionada a los precios de transferencia son:

- ✓ Presentar el Anexo de Operaciones con Partes Relacionadas por aquellos contribuyentes que hayan realizado operaciones entre relacionadas acumuladas superior a los US\$ 3000,000.00 durante el mismo ejercicio fiscal.
- ✓ Presentar además del anexo de partes relacionadas los sujetos pasivos que dentro del ejercicio fiscal haya realizado operaciones con partes relacionadas locales y del exterior por un monto acumulado superior a los 15,000,000.00.

- ✓ La presentación del anexo y del informe integral de precios de transferencia se presenta en el mes de junio de cada año según el noveno dígito del RUC

2.13. Régimen de precios de transferencia y sus exenciones.-

Sobre las exenciones de este régimen, la Ley de Régimen Tributario Interno (LRTI), en su quinto artículo innumerado luego del Artículo 15, establece las exenciones en base a los siguientes parámetros:

- ✓ Tengan un impuesto causado superior al tres por ciento de sus ingresos gravables;
- ✓ No realicen operaciones con residentes en paraísos o regímenes fiscales preferentes; y,
- ✓ No mantengan suscrito con el Estado contrato para la exploración y explotación de recursos no renovables.

2.14. Criterios para la comparabilidad.-

Ley de Régimen Tributario Interno (LRTI), en su tercer artículo innumerado luego del Artículo 15 establece que las operaciones son comparables cuando no existen diferencias entre las características económicas relevantes de éstas, las cuales no afecten de manera significativa el precio o valor de la contraprestación o el margen de utilidad a los métodos establecidos, y en caso de existir diferencias, que su efecto pueda eliminarse mediante ajustes técnicos razonables.

Para que las operaciones son comparables o si existen diferencias significativas, se considerará, dependiendo del método de aplicación del principio de plena competencia seleccionado (El Reglamento establecerá los métodos de aplicación del principio de plena competencia), los siguientes elementos:

- ✓ Las características de las operaciones, incluyendo también:
 - a) En prestaciones de servicios, elementos como la naturaleza del servicio, y si el servicio involucra o no una experiencia o conocimiento técnico.
 - b) Para uso, goce o enajenación de bienes tangibles, se consideran elementos tales como las características físicas, calidad y disponibilidad del bien.
 - c) En el caso de concesión de la explotación o se transmita un bien intangible, la forma de la operación, tal como la concesión de una licencia o su venta; el tipo de activo sea patente, marca, know-how, entre otros; la duración y el grado de

protección y los beneficios previstos derivados de la utilización del activo en cuestión;

- d) En enajenación de acciones, el capital contable actualizado de la sociedad emisora, el patrimonio, el valor presente de las utilidades o flujos de efectivo proyectados o la cotización bursátil registrada en la última transacción cumplida con estas acciones; y,
- e) En operaciones de financiamiento, el monto del préstamo, garantías, plazo, solvencia del deudor, tasa de interés y la esencia económica de la operación antes que su forma.
 - ✓ El análisis de las funciones o actividades desempeñadas, incluyendo los activos utilizados y riesgos asumidos en las operaciones, por partes relacionadas en operaciones vinculadas y por partes independientes en operaciones no vinculadas.
 - ✓ Los términos contractuales o no, con los que realmente se cumplen las transacciones entre partes relacionadas e independientes.
 - ✓ Las circunstancias económicas o de mercado, tales como ubicación geográfica, tamaño del mercado, nivel del mercado, al por mayor o al detal, nivel de la competencia en el mercado, posición competitiva de compradores y vendedores, la disponibilidad de bienes y servicios sustitutos, los niveles de la oferta y la demanda en el mercado, poder de compra de los consumidores, reglamentos gubernamentales, costos de producción, costo de transportación y la fecha y hora de la operación.
 - ✓ Las estrategias de negocios, incluyendo las relacionadas con la penetración, permanencia y ampliación del mercado, entre otras.

2.15. Implementación del BEPS en Ecuador.-

EL BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) es un plan publicado en el año 2015 por la OCDE con el objetivo de combatir los problemas de erosión de la base imponible propiciados por la existencia de vacíos legales o mecanismos no deseados entre los distintos sistemas impositivos nacionales.

Estos mecanismos les permiten a las compañías multinacionales desaparecer beneficios para efectos fiscales o trasladarlos a otros regímenes, el BEPS ha tomado

relevancia debido a la creciente movilidad del capital, de activos como la propiedad intelectual y nuevos modelos de negocios en el siglo 21.

En la actualidad el Ecuador no es miembro oficial de la OCDE, sin embargo, existe expectativa e interés en la viabilidad de dichas acciones aplicadas a la legislación tributaria ecuatoriana, pero hasta la fecha no hay pasos en concreto respecto a la aplicación de estas políticas.

2.16. Directrices de precios de transferencia para transacciones financieras.-

En octubre del año 2015, La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), en relacionado al plan de acción BEPS²⁴, publicó un documento en el que se detallan las planes correspondientes a limitar la erosión de la imponible, que abarcan la deducción de intereses y otros pagos financieros (Acción 4) y otras relacionadas con la alineación de los resultados de precios de transferencia con la creación de valor (Acciones 8-10),(OCDE, 215).

En lo relacionado a la Acción 4 del plan de acción BEPS, se necesitaba el desarrollo de una metodología (guías) relacionadas con los precios de transferencias aplicados al precio de las transacciones financieras entre partes relacionadas, que incluyan garantías financieras y de rendimiento, derivados (inclusive aquellos derivados internos empleados en las transacciones interbancarias) y otros arreglos de seguro". (OCDE, 215).

Con esta referencia, el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE emitió en el año 2018 el borrador de las Directrices de precios de transferencia para transacciones financieras, el objetivo principal de este documento era allanar la aplicación de los principios que fueron incluidos en la edición del año 2017 de las Directrices de precios de Transferencia. Este informe es un apoyo u guía a lo especificado en las Acciones 4, 8-10. Este informe recibió el aporte (opiniones), recomendaciones de todos los interesados, estas observaciones, permitieron generar un informe, el cual fue publicado en su versión final el pasado 11 de febrero de 2020²⁵.(OCDE, 215).

²⁴ BEPS, en español significa, erosión de la base imponible y traslado de beneficios.

²⁵ Esta guía brinda claridad y consistencia no solo a los contribuyentes, sino también a las Administraciones Tributarias sobre el tratamiento de las transacciones que erosionan la base imponible, promoviendo un análisis adecuado y ayuda a evitar disputas de precios de transferencia y doble imposición.

Entre los aspectos más relevantes mencionados según la guía de la firma auditora Price Waterhouse Coopers considera de gran relevancia las siguientes:

- ✓ Guía sobre la aplicación de los principios descritos en la Sección D.1 del Capítulo I de las Directrices de la OCDE, el cual trata sobre la identificación de las relaciones comerciales y financieras para la aplicación del principio de libre competencia.
- ✓ Explicación de la forma en la cual el análisis descrito en el Capítulo I es aplicado a la estructura de capital de una MNE(Empresa multinacional) que forma parte de un grupo multinacional.
- ✓ Hay que aclarar que las directrices emitidas en este informe no son un impedimento para que los países en base a su experiencia implementen su propio enfoque local sobre la forma mediante la cual abordan los temas relacionados con las estructuras de capital y la deducción de intereses.
- ✓ Describir las características económicamente relevantes que afectan el análisis a realizar en lo relacionado con los términos y condiciones que rodean a las transacciones financieras.
- ✓ Describir mediante el análisis, los aspectos específicos que guardan relación con el precio de las transacciones financieras; entre ellas a modo de ejemplo tenemos: préstamos intragrupo, garantías, funciones de tesorería, cobertura, y seguro cautivo, cash pooling. El desarrollo del análisis es aplicado para la delimitación precisa así como para el precio de las transacciones financieras controladas.
- ✓ Guía mediante la cual se puede determinar una tasa de rendimiento libre de riesgo y una tasa de rendimiento ajustada por riesgo.

2.17. El uso de modelos financieros en precios de transferencia.-

El Centro de Precios de Transferencia del Instituto de Derecho Tributario Austriaco²⁶ sostiene que la temática de precios de transferencia es de vital relevancia debido a los desafíos que implica el aumento del comercio mundial y el papel de las empresas multinacionales.

Este instituto publicó el 18 de marzo de 2021 mediante un taller impartido a sus asistentes el tema relacionado con el uso de los modelos financieros en precios de

²⁶Uno de sus objetivos es la de facilitar el vínculo entre las soluciones pragmáticas y los principios teóricos en los cuales se desenvuelven las organizaciones internacionales, gobiernos y administraciones tributarias, la comunidad empresarial y asesores.

transferencia tomando en cuenta los lineamientos expuestos en el informe final emitido por la OCDE el 11 de febrero de 2020 denominado “Guía de precios de transferencias en transacciones financieras considerando el marco inclusivo de las BEPS en las acciones 4,8-10 expuestos en el numeral anterior de este proyecto de titulación”.

Y precisamente, en la guía sobre el uso de modelos financieros en precios de transferencias, se mencionan los aspectos relacionados a los préstamos intragrupo, haciendo un apartado sobre las características de la modelización económica algunas de las cuales detallamos de forma explícita a continuación:

“10.104. Ciertas industrias se basan en modelos económicos para fijar el precio de los préstamos intragrupo mediante la construcción de una tasa de interés como sustituto de un interés de plena competencia.

10.105. En su variación más común, los modelos económicos calculan la tasa de interés a través de una combinación de una tasa de interés libre de riesgo y una serie de primas asociadas con diferentes aspectos del préstamo, por ejemplo, riesgo de incumplimiento, riesgo de liquidez, inflación esperada o vencimiento. En algunos casos, los modelos económicos también incluirían elementos para compensar los gastos operativos del prestamista.

10.106. La fiabilidad de los resultados de los modelos económicos depende de los parámetros incluidos en el modelo específico y de los supuestos subyacentes adoptados. Al evaluar la fiabilidad de los modelos económicos como enfoque para fijar la fijación de precios de los préstamos intragrupo, es importante señalar que los resultados de los modelos económicos no representan transacciones reales entre partes independientes y que, por lo tanto, es probable que se requieran ajustes de comparabilidad. Sin embargo, en situaciones en las que no se puedan identificar operaciones no controladas comparables fiables, los modelos económicos pueden representar instrumentos que pueden aplicarse de manera útil para identificar un precio de plena competencia para los préstamos intragrupo, con sujeción a las mismas restricciones con respecto a las condiciones del mercado discutidas en el párrafo 10.98.”

Entre las ventajas que sustentan el desarrollo del modelado financiero es que su ámbito de aplicación en los precios de transferencia es más amplio ya que permite entre otras cosas lo siguiente:

- ✓ Realizar de mejor manera un análisis de riesgo.
- ✓ Evaluar mejor la justificación económica de una transacción.
- ✓ Evaluar de forma realista las opciones disponibles.
- ✓ Evaluar los precios de una transacción.

- ✓ Hay que considerar que un modelo financiero es una simplificación del mundo real, mediante la cual se intenta comprender la relación entre los actores económicos y los resultados financieros. (un modelo no representa el mundo real.)
- ✓ El empleo de teoremas como el de Modigliani & Miller permiten evaluar la relación exponencial que existe en el apalancamiento y remuneración al evaluar distintos escenarios de préstamos.

En el presente proyecto de titulación no se amplía el análisis de este tema esperando a que sirva como orientación para la realización de futuros trabajos de investigación.

CAPÍTULO III

3. Metodología.-

3.1. Fuente de datos e información.-

Para la elaboración del presente proyecto, la información ha sido obtenida de las páginas web de las siguientes instituciones gubernamentales:

- ✓ Superintendencia de Compañías Valores y Seguros: se extrajo la base de datos con información de los Estados Financieros de los años 2015 al 2020 disponibles al 11 de Octubre de 2021.
- ✓ Servicio de Rentas Internas: Se extrajo la base datos con la información de los grupos económicos, Empresas Fantasma y la Normativa Tributaria respecto a resoluciones emitidas por la Administración Tributaria para el tema de estudio en el periodo de análisis.
- ✓ Centro de Precios de Transferencia en el Instituto de Derecho Fiscal Austriaco e Internacional, se extrajo caso de estudio relacionado con el “uso de modelos financieros en precios de transferencias” con fecha 18 de marzo de 2021.

3.2. Depuración de Base de Datos.-

La depuración de los datos se ha trabajado de forma primigenia con información de las instituciones públicas descritas en el numeral anterior, esta información previo a su combinación para el análisis exploratorio e identificación de patrones de comportamiento de los rubros gastos analizados, se han realizado como parte del proceso de depuración las siguientes operaciones:

3.2.1. Bases de datos de la Superintendencia de Compañías Valores y Seguros.-

La información estadística descargada del portal Web Institucional de la Superintendencia de Compañías valores y Seguros, consistió en las bases de datos con información de los estados financieros para los años 2015 al 2020, así como, la base de datos con el Directorio que contiene el número de empresas registradas y su estatus legal ante dicha institución pública.

En primer lugar, en referencia a las bases de datos con información de los estados financieros de los años 2015 al 2020, está compuestas por seis archivos en

formato “TXT”, los cuales fueron anexados entre sí y posteriormente se depuraron las novedades relacionadas con:

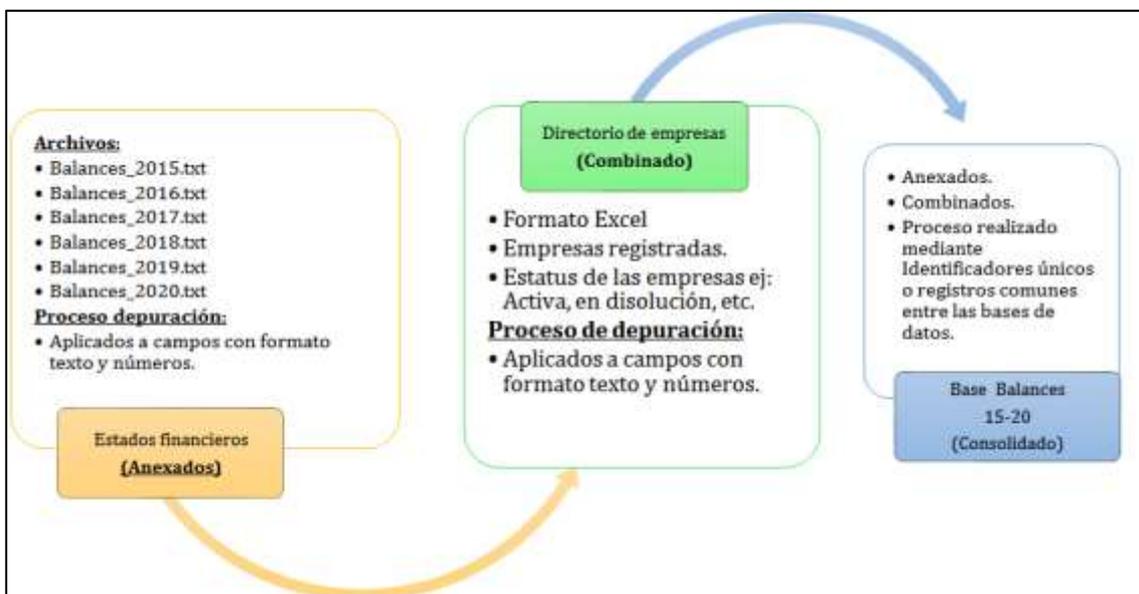
- ✓ El formato de los campos numéricos de la base de datos.
- ✓ El formato de los campos numéricos para emplear un estándar en el tipo de moneda utilizado.

En segundo lugar, en referencia a la base de datos con información del número de empresas registradas y su respectivo estatus (Ej: Activa, Disolución, etc.), está compuesta por un archivo en formato “Excel”, y posteriormente se depuraron las novedades relacionadas con:

- ✓ El formato de los campos numéricos de la base de datos.
- ✓ El formato de los campos de texto.

En tercer lugar, una vez aplicadas, la validación, proceso de depuración, en cada base de datos, se procedió combinar sus campos y registros con la finalidad de obtener una base de datos consolidada denominada “Balances 15-20” tal y como se detalla en forma de resumen a continuación:

Ilustración 3-1-Preparación Base Balances 15-20.



Fuente: Servicio de Rentas Internas/ Superintendencia de compañías Valores y Seguros.

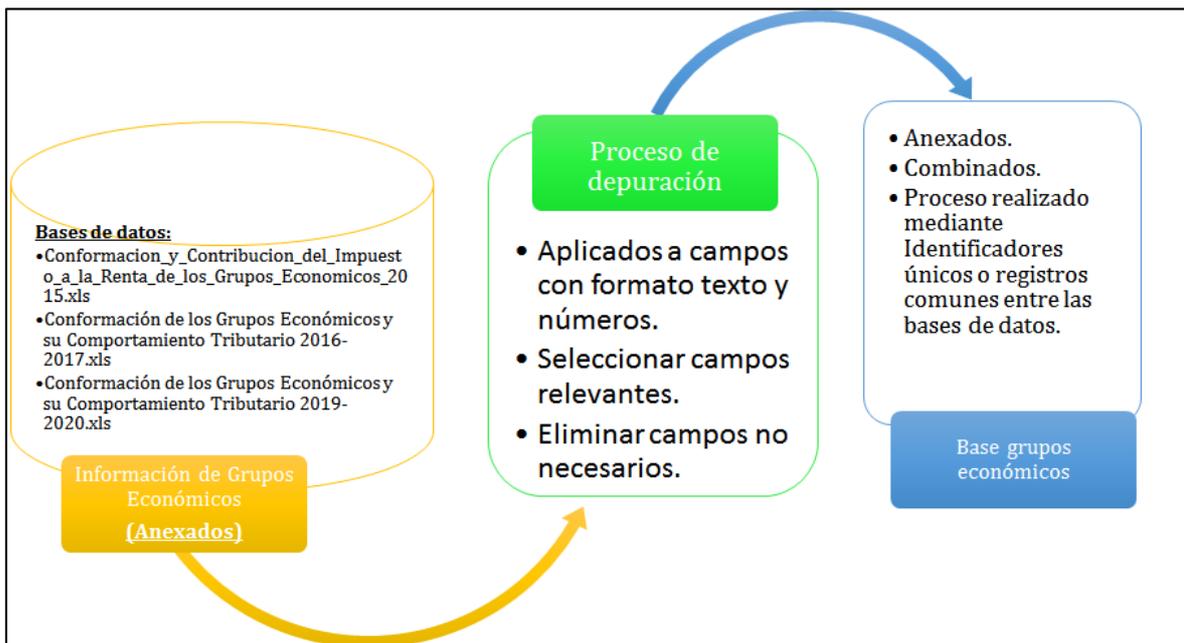
Elaboración: El Autor.

3.2.2. Base de datos de Grupos Económicos-SRI.-

La información estadística descargada del portal web institucional del Servicios de Rentas Internas, consistió en las bases de datos con información histórica

relacionada con la conformación de los Grupos Económicos de los años 2015 al 2020, la cual, luego de ser depurada, fue anexada entre sí para obtener una base de datos global con la información relevante de los Grupos Económicos para un análisis posterior, a continuación, a modo de resumen se presentan los procesos realizados:

Ilustración 3-2-Preparación Base grupos económicos.



Fuente: Servicio de Rentas Internas/ Superintendencia de compañías Valores y Seguros.
Elaboración: El Autor.

En el proceso de depuración y preparación de la bases de datos con la información relacionada con los Grupos Económicos para los años 2015 al 2020, se consideraron temas como la heterogeneidad de los campos que conforman cada una de las bases descargadas del Servicio de Rentas Internas, en consecuencia, el proceso de depuración consistió en realizar actividades relacionadas con:

- ✓ El formato de los campos numéricos de la base de datos.
- ✓ El formato de los campos de texto.
- ✓ La selección de los campos con los registros relevantes y necesarios para preparar una nueva base de datos para análisis posterior.

Una vez realizado el proceso de depuración y anexión de las bases de grupos económicos entre sí, contamos con una base con menos campos y con la información prioritaria que permitirá su análisis y relación en conjunto con la base de los estados financieros para el periodo objeto de estudio.

3.2.3. Base de datos de Empresas Fantasma-SRI.-

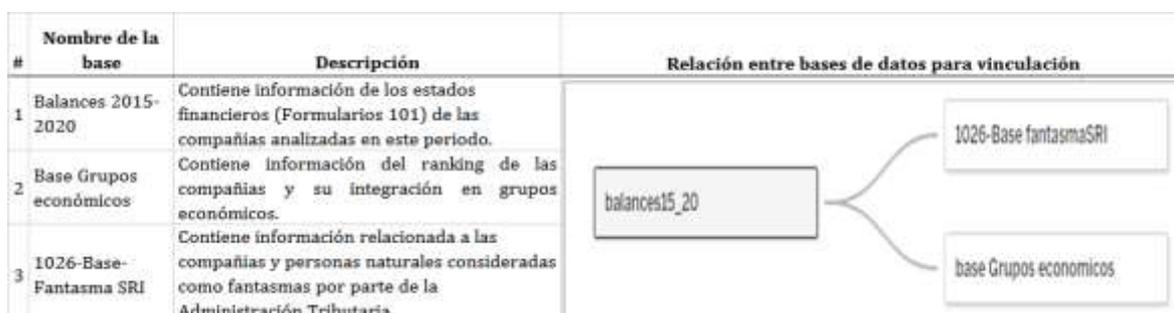
La información estadística descargada del portal web institucional del Servicios de Rentas Internas, consistió en la base de datos con el catastro de la información histórica relacionada con las empresas consideradas como inexistentes o fantasmas con corte al 25 de Octubre de 2021, es necesario también aclarar que dicho catastro es constantemente actualizado por la Administración Tributaria con base en los controles pertinentes.

Adicionalmente, la información de este catastro contiene información a nivel de personas, empresas y sociedades consideradas como inexistentes o fantasmas, motivo por el cual, con fines de depuración del presente trabajo de titulación, se ha procedido a estandarizar los formatos de los campos de las base de datos relacionados con el nombre de la compañía o persona natural y RUC.

3.3. Relaciones y características de las Bases de datos para análisis.-

Una vez descrito el proceso de obtención, depuración, anexión y combinación de las distintas bases descritas en los párrafos anteriores, a continuación procedemos a detallar las características principales que contienen las bases de datos finales para análisis de los rubros gastos seleccionados para el periodo 2015 al 2020(Ver ilustración 3-3).

Ilustración 3-3-Bases de datos para análisis .



Elaboración: El Autor

Además, una vez conformadas las bases de datos finales, procedemos a establecer o crear las relaciones²⁷ entre las tres bases de datos utilizando los campos coincidentes como lo son: a)RUC, b)Número de expediente, como paso previo para realizar el análisis exploratorio de los rubros de gastos seleccionados.

Adicionalmente, al momento de preparar medidas estadísticas en las cuales se usa el promedio en cada uno de los rubros de gastos durante el periodo analizado, se ha recurrido a la creación de variables categóricas conocidas como “DUMMY²⁸” para permitir el filtrado de la información en el software Tableau y preparar dicho promedio sin que se vea afectado por los datos de los rubros de gastos que están en cero.

3.4. Metodología propuesta.-

La metodología por aplicar corresponde en primera instancia a un análisis exploratorio de los últimos seis años a las bases públicas de contribuyentes que son proporcionadas por la Superintendencia de Compañías y que fueron combinadas y/o complementadas con información que el Servicio de Rentas Internas tiene a disposición de la ciudadanía en su portal web desde 2015 al 2020.

Así mismo, como parte del análisis exploratorio, se realiza la segmentación de la información obtenida de las bases datos a fin de identificar y relacionar categorías como, patrones de conducta de los agentes, Grupos Económicos, empresas fantasmas, tamaño de la empresa.

Posteriormente, el análisis exploratorio de las bases de datos se complementa con al empleo del Business Intelligence, procedimiento mediante el cual se podrá averiguar sobre diferentes aspectos relacionados con las variables elegidas en el presente estudio gracias a la preparación de gráficos estadísticos, herramienta necesaria para identificar datos incompletos, incorrectos o no pertinentes y trabajar

²⁷ En las bases de datos relacionales, las tablas están relacionadas entre sí y han sido previamente establecidas. Dentro de cada tabla hay un conjunto de datos o registros recogidos en columnas y filas. De manera que la relación entre una tabla principal y otra tabla subordinada se establece por medio las claves primaria o ajenas que se hayan establecido. Es a través de las claves por las que se hacen las relaciones.

²⁸ En estadística y econometría, particularmente en el análisis de regresión, una variable ficticia es aquella que toma solo el valor 0 o 1 para indicar la ausencia o presencia de algún efecto categórico que se puede esperar que cambie el resultado.

con los datos claves que mejor se adapten al presente análisis y desechar aquellos que carecen de relevancia.

La herramienta de Business Intelligence para el análisis exploratorio de las bases de datos será el software denominado “TABLEU” cuya interfaz rápida, sencilla y visual permitirá entender, depurar, extraer, resumir, generar, visualizar e identificar mediante la generación de gráficos estadísticos los factores de riesgo en los servicios intragrupo que para el presente trabajo se enfocarán en determinados casillero de costo y gasto de los Estados Financieros, con la finalidad de tomar decisiones acertadas respecto a la identificación de los factores objeto de estudio.

Así mismo, una vez obtenidos los resultados del análisis exploratorio y del Business Intelligence se podrá comprender la relevancia que tiene la correcta aplicación del principio de Plena de competencia o “Arm’s Length” para identificar posibles desviaciones que distorsionan los principios de un mercado competitivo. Así como, sugerir posibles correctivos o parámetros de control *sobre los servicios intragrupo*.

3.5. Operacionalización de las Variables.

A continuación se detallan las variables objeto de análisis, así como su descripción y también, se incluyen los campos calculados que se crearon para el análisis respectivo de la información.

Ilustración 3-4-Descripción de variables y cálculos auxiliares.

No.	Variables	Descripción	Formulación
1	GTO_OPR_STA_REL_LOC_7224	Regalías, Servicios Técnicos y Administrativos partes relacionadas locales casillero 7224	N/A
2	GTO_OPR_STA_REL_EXT_7227	Regalías, Servicios Técnicos y Administrativos partes relacionadas exterior casillero 7227	N/A
3	GTO_MANTENIMIENTO_RPA_7197	Gasto Mantenimiento y Reparaciones casillero 7197	N/A
4	GTO_INT_IFI_REL_LOC_7275	Gastos Intereses financieros relacionadas locales casillero 7275	N/A
5	GTO_INT_IFI_REL_EXT_7278	Gastos Intereses financieros relacionadas exterior casillero 7278	N/A
6	GTO_INT_IFI_NO_REL_LOC_7281	Gastos Intereses financieros no relacionados locales casillero 7281	N/A
7	GTO_INT_IFI_NO_REL_EXT_7284	Gasto Intereses financieros no relacionados exterior casillero 7284	N/A
8	GTO_SEGUROS_BE_7203	Gastos de Seguros y reaseguros casillero 7203	N/A
9	TOTAL DE RUBROS COMO % DEL TOTAL DE COSTOS Y GASTOS	Representar de forma porcentual la relación entre los rubros de servicios intragrupo analizados frente al total de costos y gastos	$\frac{[Gto_Opr_Sta_Rel_Loc_7224]+[Gto_Opr_Sta_Rel_Ext_7227]+[Gto_Mantenimiento_Rpa_7197]+[Gto_Int_Ifi_Rel_Loc_7275]+[Gto_Int_Ifi_Rel_Ext_7278]+[Gto_Int_Ifi_No_Rel_Loc_7281]+[Gto_Int_Ifi_No_Rel_Ext_7284]+[Gto_Seguros_Rea_7203]}{[Total_Costos_Gastos_7999]}$
10	CONFORMACIÓN DE GRUPOS ECONÓMICOS	Confrontar y segregar por medio del RUC las empresas que conforman o no grupos económicos	IF [RUCG]=[Identificación Integrante] THEN "Grupo" ELSE "No Grupo" END
11	TAMAÑO DE EMPRESAS POR INGRESOS	Segmentar por el tamaño de los ingresos a las compañías registradas en la base de datos bajo análisis.	IF [Total_Ingresos_6999]<100000 THEN "Microempresa" ELSEIF [Total_Ingresos_6999]>=100001 AND [Total_Ingresos_6999]<=1000000 THEN "Pequeña Empresa" ELSEIF [Total_Ingresos_6999]>=1000001 AND [Total_Ingresos_6999]<=5000000 THEN "Mediana Empresa" ELSE "Gran Empresa" END
12	CLASIFICACIÓN EMPRESAS FANTASMAS	Confrontar y segregar por medio del RUC las empresas consideradas como fantasmas	IF [RUCG]=[RUCfantasma] THEN "Empresa Fantasma" ELSE "No considerada Empresa Fantasma" END
13	DUMMY_Casillero_7197	Variable categórica utilizada para generar promedio de gastos de mantenimiento, sin considerar los registros cuyo dato es cero	IF [Gto_Mantenimiento_Rpa_7197]>0 THEN 1 ELSE 0 END
14	DUMMY_Casillero_7224	Variable categórica utilizada para generar promedio en gastos de regalías, servicios técnicos y administrativos partes relacionadas locales, sin considerar los registros cuyo dato es cero	IF [Gto_Opr_Sta_Rel_Loc_7224]>0 THEN 1 ELSE 0 END
15	DUMMY_Casillero_7227	Variable categórica utilizada para generar promedio en gastos de regalías, servicios técnicos y administrativos partes relacionadas exterior, sin considerar los registros cuyo dato es cero	IF [Gto_Opr_Sta_Rel_Ext_7227]>0 THEN 1 ELSE 0 END
16	DUMMY_Casillero_7203	Variable categórica utilizada para generar promedio en gastos de seguros, sin considerar los registros cuyo dato es cero	IF [Gto_Seguros_Rea_7203]>0 THEN 1 ELSE 0 END
17	DUMMY_Casillero_7275	Variable categórica utilizada para generar promedio en gastos de intereses financieros relacionados locales, sin considerar los registros cuyo dato es cero	IF [Gto_Int_Ifi_Rel_Loc_7275]>0 THEN 1 ELSE 0 END
18	DUMMY_Casillero_7278	Variable categórica utilizada para generar promedio en gastos de intereses financieros relacionados exterior, sin considerar los registros cuyo dato es cero	IF [Gto_Int_Ifi_Rel_Ext_7278]>0 THEN 1 ELSE 0 END
19	DUMMY_Casillero_7281	Variable categórica utilizada para generar promedio en gastos de intereses financieros no relacionados locales, sin considerar los registros cuyo dato es cero	IF [Gto_Int_Ifi_No_Rel_Loc_7281]>0 THEN 1 ELSE 0 END
20	DUMMY_Casillero_7284	Variable categórica utilizada para generar promedio en gastos de intereses financieros no relacionados exterior, sin considerar los registros cuyo dato es cero	IF [Gto_Int_Ifi_No_Rel_Ext_7284]>0 THEN 1 ELSE 0 END

Elaboración: El Autor

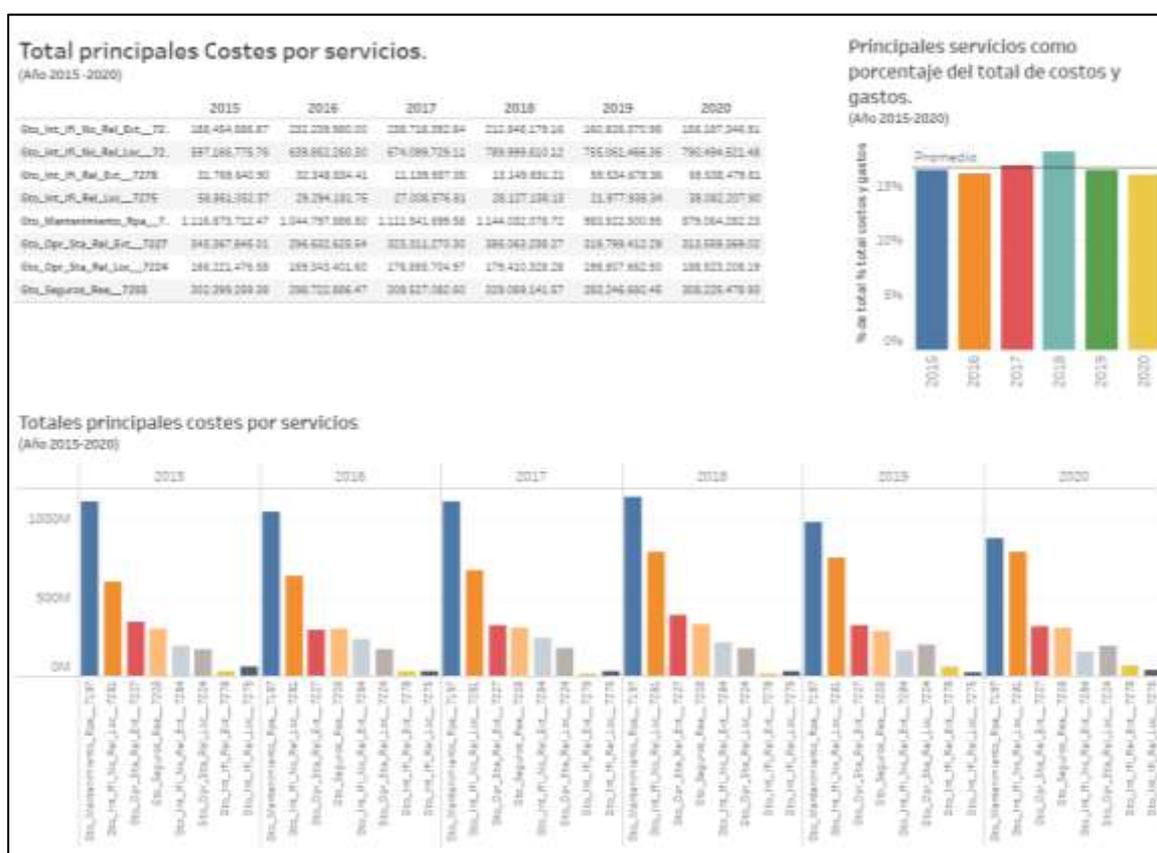
CAPÍTULO IV

4. Presentación y análisis de los resultados.-

4.1. Análisis exploratorio rubros seleccionados.-

El análisis global de los rubros de gasto indicados previamente refleja que entre 2015 y 2020 representaron el 16.67% del total de costos y gastos, tal y como se refleja en la ilustración número 4-1.

Ilustración 4-1-Principales costes por servicios años 2015-2020.



Fuente: Superintendencia de Compañías

Elaboración: Autor

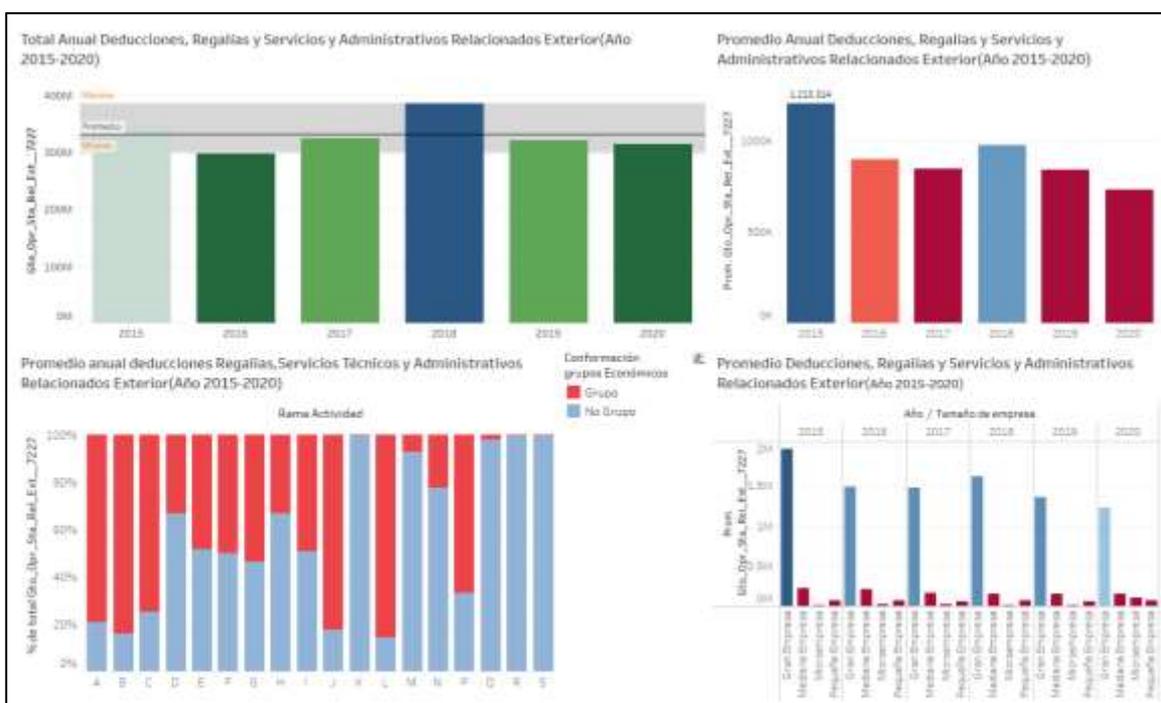
A continuación, se presentarán de manera individual los principales hallazgos encontrados en cada uno de los rubros de mayor importancia.

4.2. Regalías, Servicios Técnicos y Administrativos Relacionadas Exterior

El análisis del casillero número 7227 denominado “Regalías, Servicios técnicos y Administrativos con partes relacionadas del exterior” para el periodo analizado muestra que este rubro representó en promedio el valor de US\$ 3,032,460.64.

Al analizar por el tipo de actividad económica, se detecta que son los grupos económicos ubicados en las ramas A, B, C, J, L y P los que registran un mayor porcentaje de deducción por este rubro tal y como se aprecia en la ilustración 5. Así mismo, si lo enfocamos desde la clasificación del tamaño de la empresas podemos evidenciar que las grandes empresas son las que mayormente reportan deducciones en este tipo de gasto tal como se muestra en el ilustración número 4-2.

Ilustración 4-2-Resumen regalías , servicios técnicos y administrativos exterior.

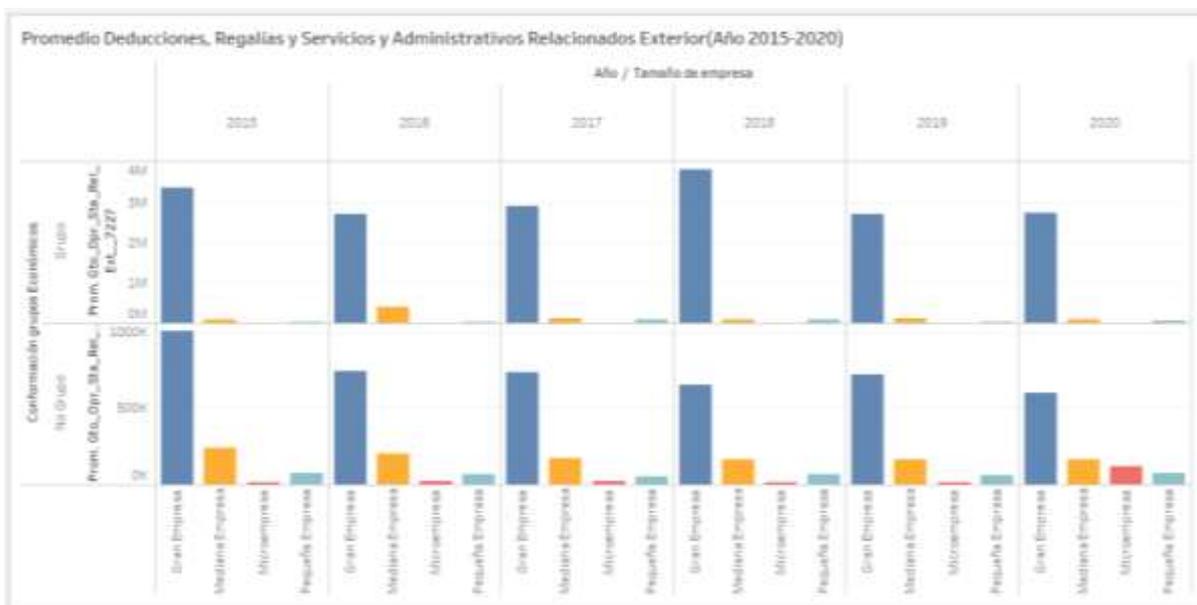


Fuente: SRI, Superintendencia de Compañías
Elaboración: El Autor.

Es importante destacar que en el 2018 el valor de la deducción global en este rubro superó los trescientos cincuenta millones de dólares.

Al segmentar el análisis entre empresas que conforman o no un grupo económicos y el tamaño de estas, se puede apreciar en la ilustración No. 4-3 que durante el periodo de análisis fueron las empresas grandes que pertenecieron a grupos económicos las que más se deducciones presentaron en este rubro, en promedio US\$ 3,032,460.64, en tanto que las empresas grandes que no pertenecieron a grupos económicos se dedujeron en promedio US\$ 744,679.98 en el mismo periodo.

Ilustración 4-3-Promedio deducciones por grupos económicos años 2015-2020.



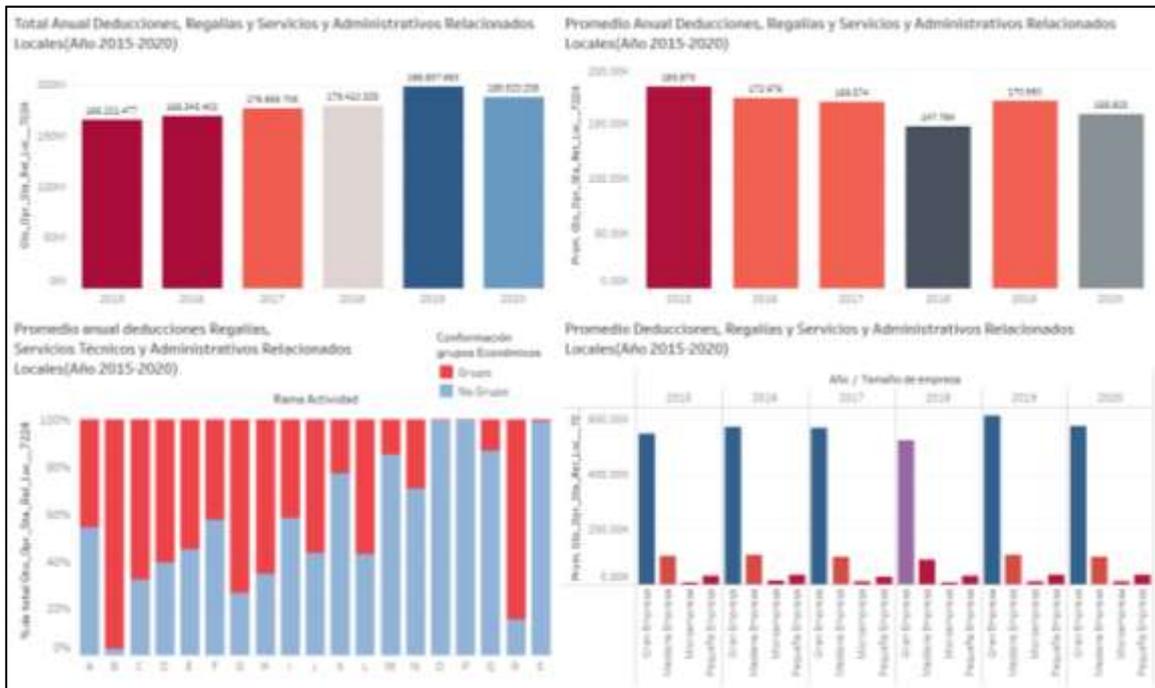
Fuente: SRI, Superintendencia de Compañías
Elaboración: El Autor

De esta manera con base en el base al análisis exploratorio de la información de este rubro de gastos, surge un primer indicio de riesgo al revisar que son las empresas grandes que pertenecen a grupos económicos que se han deducido regalías y servicios de asistencia técnica y administrativa con relacionadas en el exterior.

4.3.Regalías, Servicios Técnicos y Administrativos Relacionadas Locales.-

Siguiendo con el análisis exploratorio, de forma similar al realizado en la sección anterior, se destaca la magnitud de la deducción global de este gasto. Para el periodo de análisis, alcanzó el valor de US\$ 179,861,964 millones de deducción, equivalente a un promedio anual US\$ 166,231.00. Los grupos económicos principalmente se dedujeron este rubro en los sectores económicos ubicados en las ramas de actividad B, C, G, H y R. de forma análoga al rubro analizado anteriormente, son las grandes empresas las que principalmente se dedujeron este rubro, tal como se muestra en la ilustración No. 4-4.

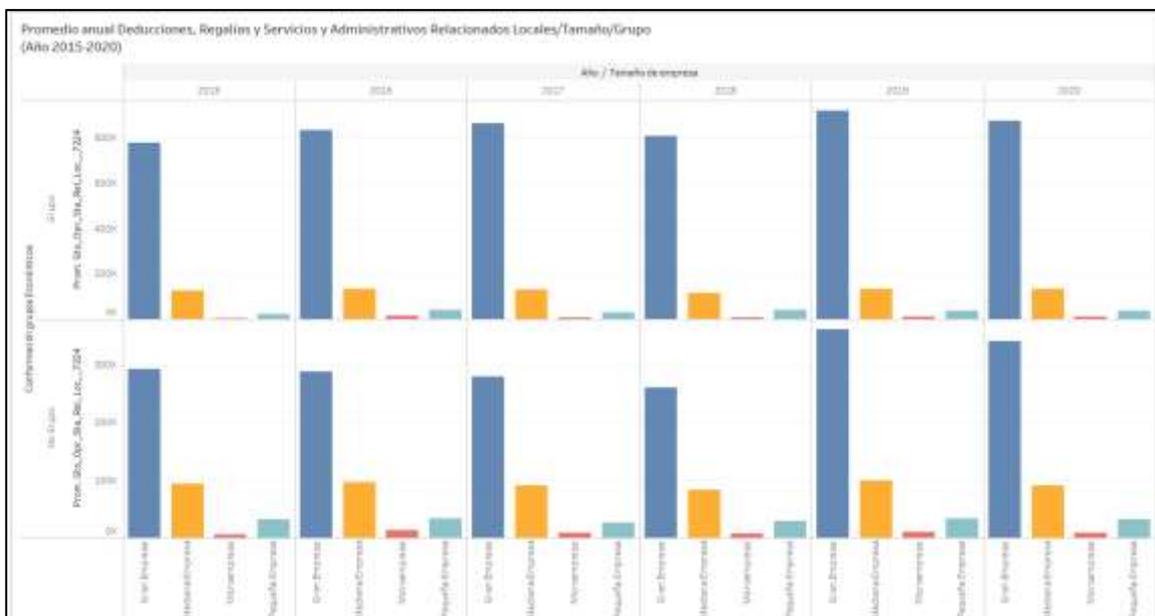
Ilustración 4-4-Promedio anual deducciones, regalías y servicios Administrativos relacionadas locales años 2015-2020.



Fuente: SRI, Superintendencia de Compañías
Elaboración: El Autor

La segmentación del análisis entre empresas que pertenecen a grupos económico y aquellas que no y el tamaño de estas indica, al igual que en el caso anterior, que son las grandes empresas que mayormente se deducen este rubro. No obstante, la diferencia es poco significativa para el rubro de gastos por regalías, servicios técnicos y administrativos con relacionadas locales en comparación con la relacionadas con el exterior. En tanto que las empresas que conformaban parte de un Grupos Económico, se dedujeron aproximadamente US\$ 848 mil dólares anuales, las que no pertenecieron a grupos se dedujeron US\$ 303 mil dólares.

Ilustración 4-5-Promedio anual deducciones, regalías y servicios Administrativos relacionadas locales por grupo económico años 2015-2020



Fuente: SRI/Superintendencia de Compañías
Elaboración: Galo Alencastri Almeida.

Se observan los mismos indicios de riesgo que el caso anterior, son las empresas grandes que pertenecen a grupos económicos que se han deducido más gastos en regalías y servicios de asistencia técnica y administrativa con relacionadas locales.

4.4. Mantenimiento y Reparaciones.-

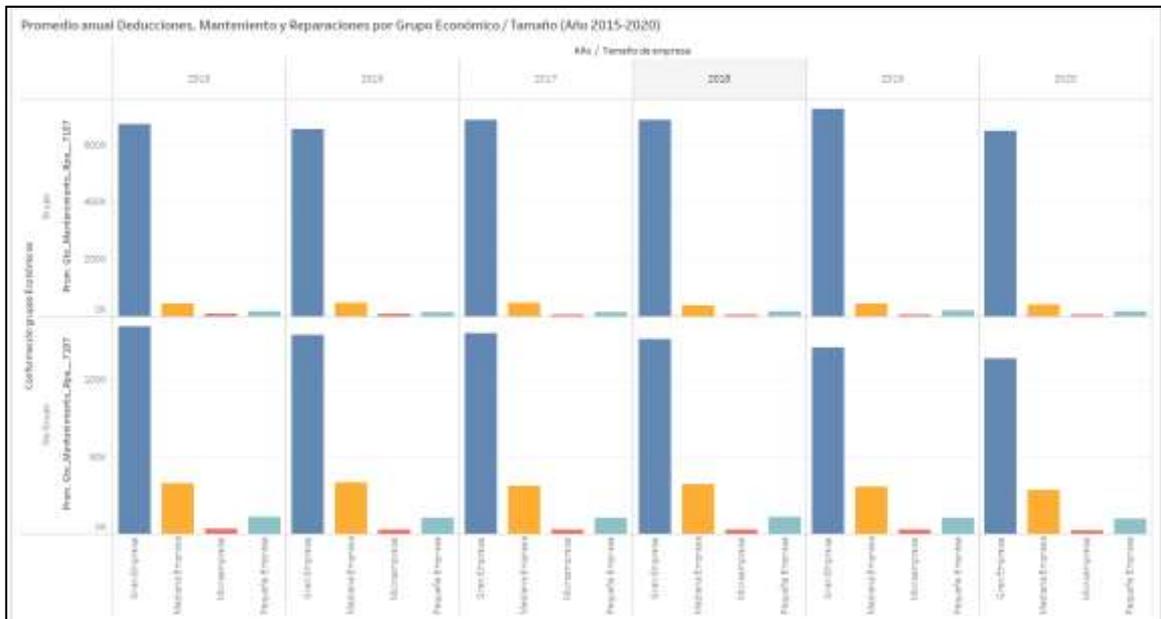
En el análisis exploratorio de la información de los formularios 101 en lo relacionado con las deducciones por gasto en Mantenimiento y Reparaciones, habiendo identificado previamente que son las empresas grandes que conforman un grupos económico las que reportan mayormente estos gastos.

A continuación en la ilustración No. 4-6, se puede apreciar lo indicado en el párrafo anterior, en donde las empresas grandes que pertenecen a grupos económicos se deducen hasta cinco veces más en gastos de mantenimiento y reparaciones que aquellas que no pertenecen a un grupo económico

Aquellas empresas con una mayor cantidad de deducción durante el periodo analizado alcanzan un promedio anual de US\$ 679,222.94, situación contraria para

aquellas empresas que no pertenecen a un grupo económico cuyo valor en deducciones por este rubro es de apenas US\$ 125,668.20 dólares anuales en promedio.

Ilustración 4-6-Promedio anual deducciones, mantenimiento y reparaciones por grupo económico y tamaño de empresa años 2015-2020



Fuente: SRI/Superintendencia de Compañías
Elaboración: Galo Alencastri Almeida.

Podemos evidenciar que existe al momento los mismos indicios de riesgo que los señalados para el caso del rubro de gastos por regalías, asistencias técnicas y administrativas, la mayor cantidad de deducciones para el rubro de gastos de Mantenimiento y Reparaciones los registran las empresas grandes que pertenecen a grupos económico.

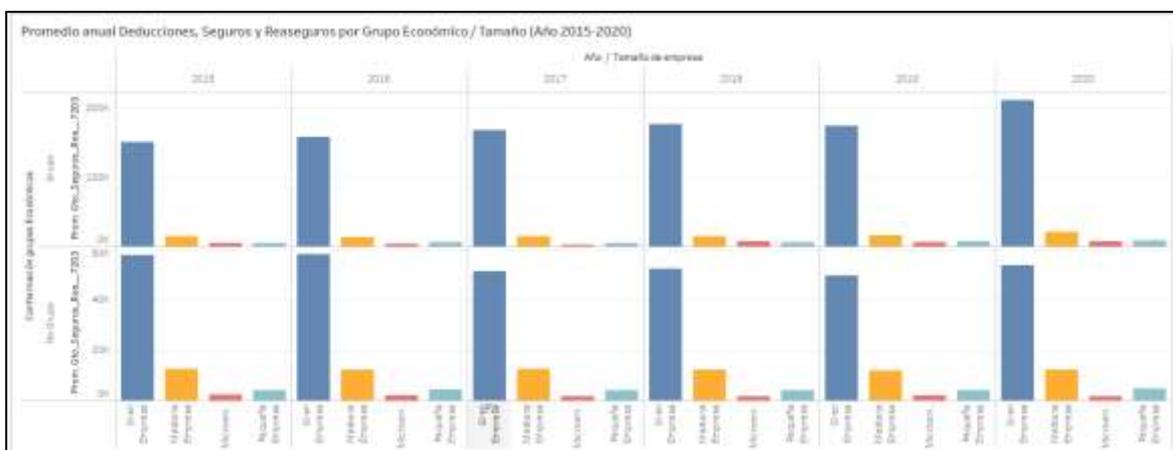
4.5. Seguros y Reaseguros.-

En cuanto a las deducciones por Gasto de Seguros y Reaseguros, el patrón de comportamiento encontrado es similar al de los rubros anteriores. En la ilustración No. 4-7 se muestra la evolución en promedio de este rubro de gasto durante el periodo analizado, en él se puede ver que las empresas grandes y que pertenecen a grupos económicos se deducen una mayor cantidad de gastos (hasta 2.05 veces) que aquellas que no pertenecen a un grupo económico.

El promedio de gasto durante el periodo analizado, considerando las características relacionadas a su pertenencia a un grupo económico así como al segmento al que pertenecen asciende al valor de US\$ 79,460.68

El promedio de gasto en este rubro durante el periodo de análisis para las empresas que pertenecen a un grupo económico es de US\$ 172,222.73.

Ilustración 4-7-Promedio anual deducciones seguros y reaseguros años 2015-2020



Fuente: SRI/Superintendencia de Compañías
Elaboración: El Autor.

La tendencia durante el periodo de análisis para el rubro de gastos por seguros y reaseguros es creciente para las grandes empresas que forman parte de un grupo económico, puesto que inician en promedio en el año 2015 con el valor de US\$ 150,981.91 hasta culminar en el año 2020 en US\$ 211,891.93.

Además, se aprecia que para el segmento de las medianas, micro y pequeñas empresas, el promedio de gastos asciende a US\$ 15,583.25; US\$ 5,150.22 y US\$ 6,429.06 respectivamente durante el periodo de analizado.

Por otro lado, la ilustración 4-7, el promedio de gasto durante el periodo analizado, considerando las características relacionadas a su no pertenencia a un grupo económico así como al segmento al que pertenecen asciende al valor de US\$ 11,448.44.

en lo referente al monto de las deducciones por el rubro de seguros y reaseguros realizados en promedio por el segmento de empresas que no forman parte de un grupo económico es igual de representativo para las grandes empresas cuyo valor asciende a US\$ 53,934.18, mientras que para las medianas, micro y pequeñas empresas asciende a US\$ 12,332.03; US\$ 1,879.01 y US\$ 4,271.88 respectivamente.

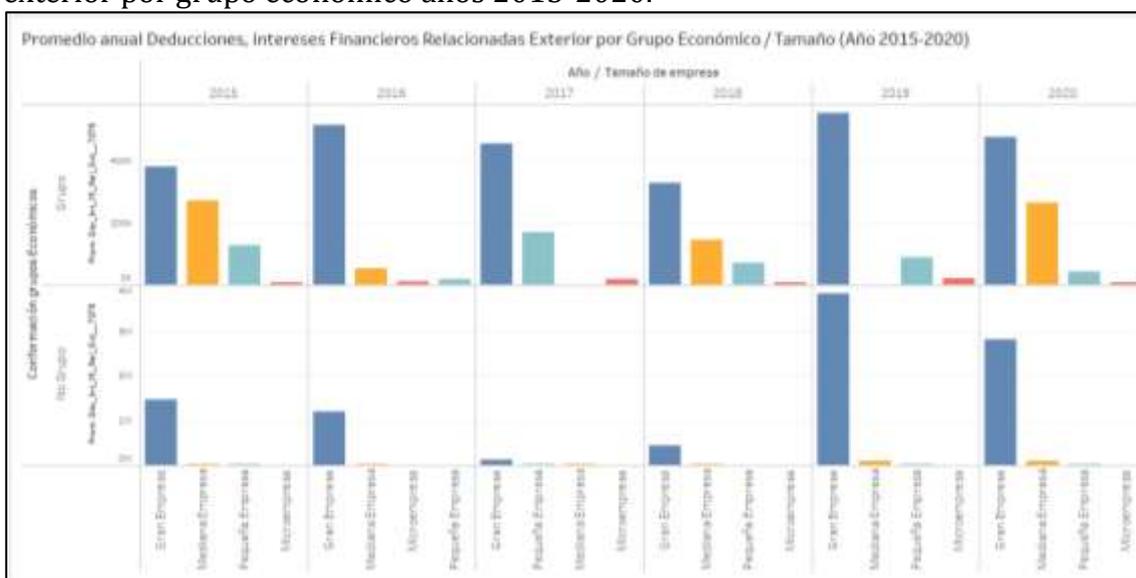
4.6. Intereses Financieros Relacionadas exterior.-

El comportamiento del rubro de gastos relacionados con los intereses financieros con compañías relacionadas del exterior presenta un patrón interesante de acuerdo con la ilustración No.4-8. Por una parte, al segmentar a las empresas de acuerdo con su tamaño y su pertenencia o no un grupo económico, se observa que el nivel de gasto por este rubro presenta una tendencia la baja para el periodo 2015 y 2018, para posteriormente mostrar una tendencia al alza para los años 2019 y 2020.

Aplicando la clasificación para los casos de las grandes empresas que forman parte de grupos económicos se registra un promedio anual de deducciones por US\$ 12,101.00 en el periodo 2015 al 2020.

En lo relacionado al monto de las deducciones de las grandes empresas que no forman parte de grupos económicos, de acuerdo con la ilustración No 4-8 el monto por deducciones por este rubro asciende a un promedio anual de US\$ 12,151.00.

Ilustración 4-8-Promedio anual deducciones intereses financieros relacionadas exterior por grupo económico años 2015-2020.



Fuente: SRI/Superintendencia de Compañías

Elaboración: El Autor

4.7. Intereses Financieros Relacionadas locales.-

Respecto a las deducciones del gasto en intereses financieros de las empresas relacionadas locales, catalogadas de acuerdo con su tamaño y a su pertenencia a un grupo económico como se aprecia en la ilustración No. 4-9, presentan la misma

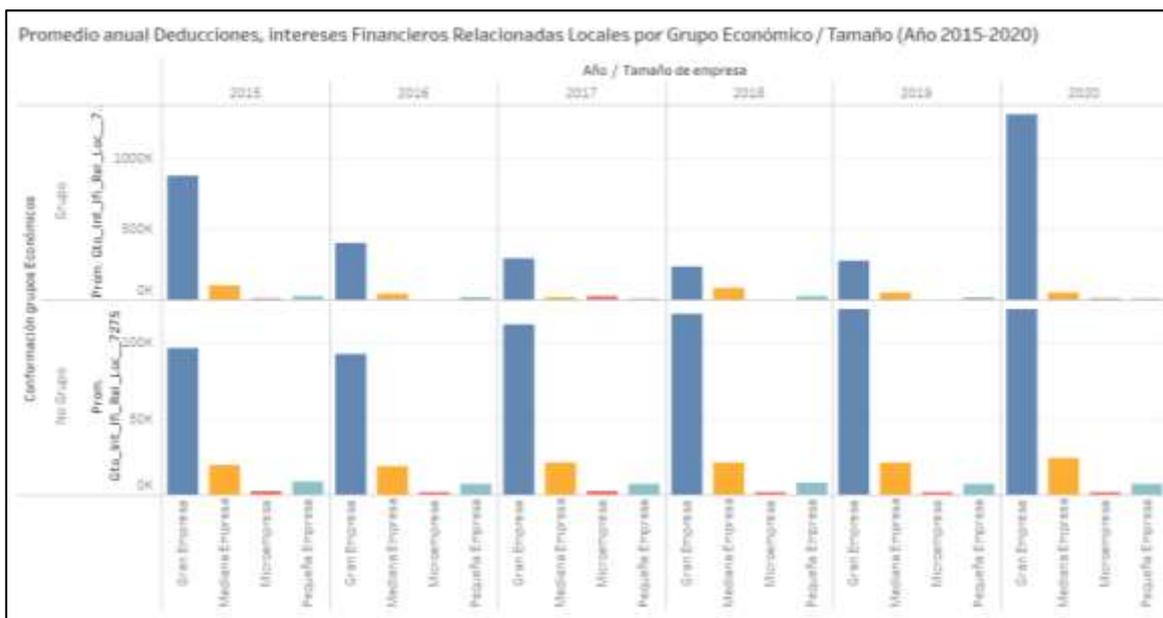
tendencia a la baja entre los años 2015 al 2018, para posteriormente incrementarse entre los años 2019 y 2020.

Entre los valores más representativos de este tipo de deducciones se encuentra el caso de las grandes empresas que forman parte de grupos económicos con un promedio anual de deducciones por US\$ 619,048.00 en el periodo 2015 al 2020.

En referencia al monto de las deducciones efectuadas por las grandes empresas que no forman parte de grupos económicos se registra según el Gráfico 10 un promedio anual de US\$ 109,084.00.

Se observa entonces, que las empresas relacionadas locales que forman parte de grupo económico se deducen hasta 5.6 veces el monto que realizan las empresas que no conforman un grupo económico.

Ilustración 4-9-Promedio anual deducciones intereses financieros relacionadas locales por grupo económico años 2015-2020.



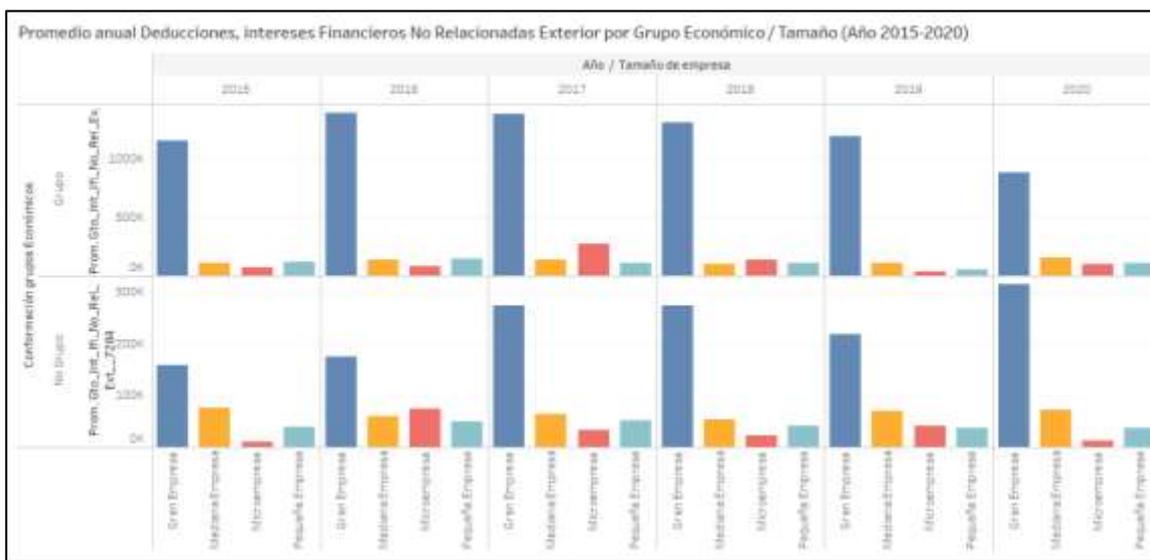
Fuente: SRI/Superintendencia de Compañías
Elaboración: El Autor.

4.8. Intereses Financieros no Relacionadas Exterior.-

Por otra parte, las deducciones de gastos en intereses financieros de las empresas no relacionadas del exterior pero que forman parte de grupos económicos siguen presentando un comportamiento similar al encontrado en los casos anteriores. Las empresas que pertenecen a grupos económicos se deducen en promedio

US\$204,499.77, mientras que las empresas que no forman parte de un grupo económico se deducen US\$ 14,993.62 en el periodo 2015 al 2020.

Ilustración 4-10 Promedio anual deducciones intereses financieros no relacionadas del exterior por grupo económico años 2015-2020.



Fuente: SRI/Superintendencia de Compañías

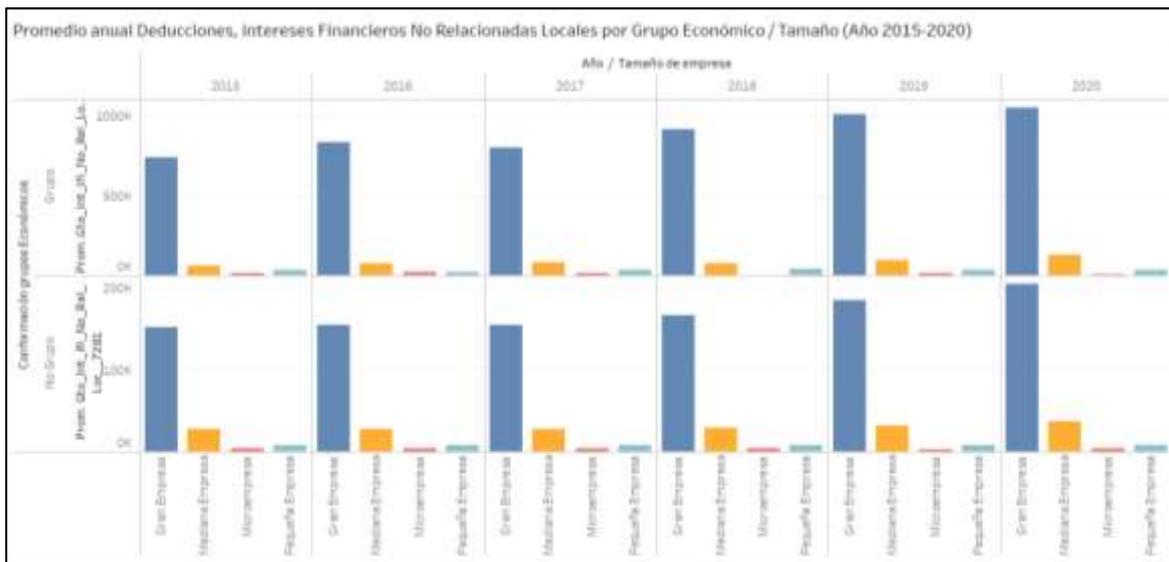
Elaboración: El Autor.

4.9. Intereses Financieros no Relacionadas Locales.-

En lo referente a las deducciones en este tipo de rubro, de forma similar a los casos anteriormente descritos, se puede evidenciar que la mayor cantidad de deducciones por intereses financieros no relacionados locales de acuerdo con su clasificación por grupo y por el tamaño de la empresa se encuentran en las compañías que forman parte de grupos económicos con un promedio anual de deducciones de US\$ 896,423.77.

Mientras que el monto de deducción para aquellas compañías que no forman parte de grupos económicos por este rubro el valor asciende a US\$ 170,330.79.

Ilustración 4-11-Promedio anual deducciones intereses financieros no relacionadas locales por grupo económico años 2015-2020.



Fuente: SRI/Superintendencia de Compañías
Elaboración: El Autor.

Se observa también en este caso que el patrón de las empresas que pertenecen a grupos económicos debería estudiarse con mayor detalle.

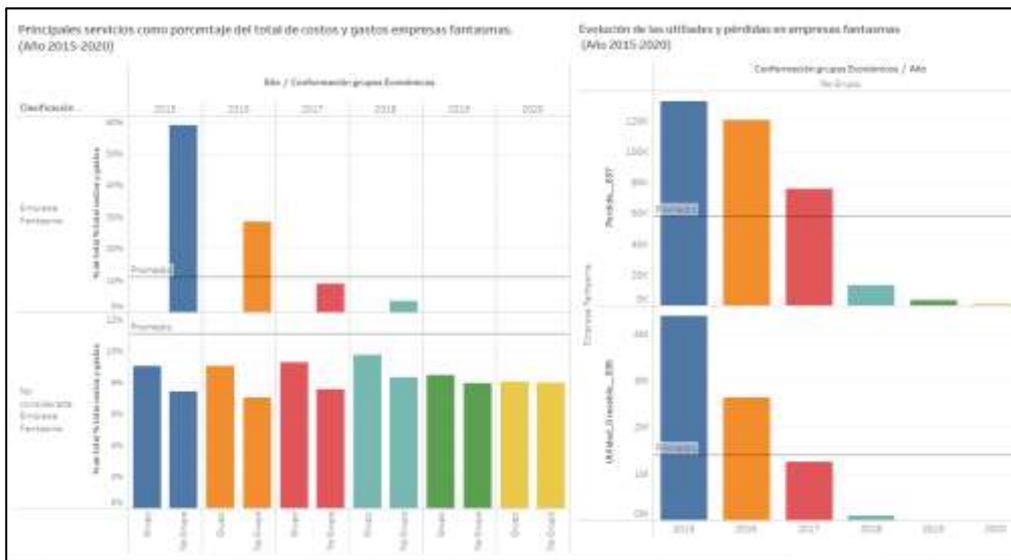
4.10. Análisis de información sobre empresas fantasmas.-

El análisis global de los rubros de gasto asociados a empresas fantasmas en el periodo de análisis señala que entre los años 2015 y 2020 representaron el 11.11% en promedio del total de costos y gastos.

Se puede apreciar en la ilustración No. 4-12 la tendencia a la baja que muestra el porcentaje de participación de los rubros de gastos seleccionados que pertenecen a empresas fantasmas que pasaron del 58.82% del año 2015 al 3.57% en el año 2018.

Adicionalmente, de forma similar al caso del total de los rubros de costos y gastos analizados anteriormente, se puede evidenciar que para las distintas compañías identificadas como fantasma, se muestra la tendencia a la baja tanto de los ingresos y Pérdidas que en promedio fue US\$ 19,737.00 y US\$ 816 respectivamente.

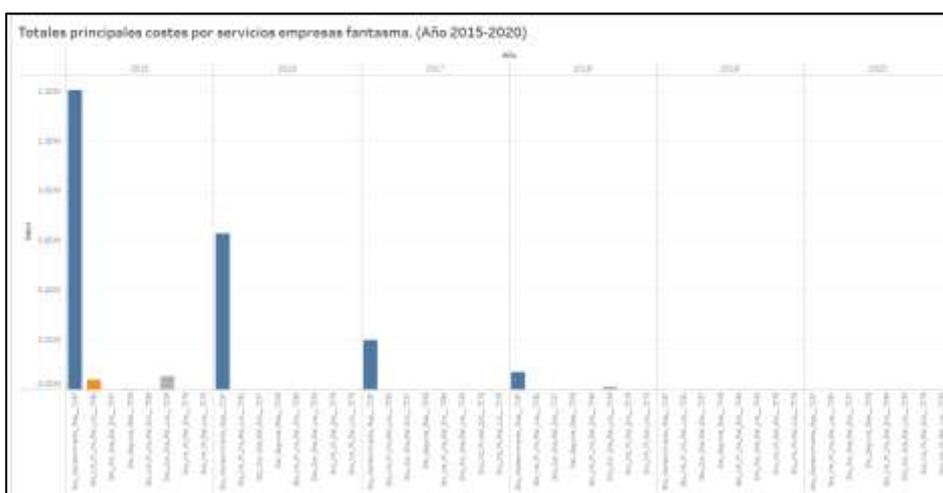
Ilustración 4-12-Principales servicios como porcentaje total de costos y gastos empresas fantasmas años 2015-2020.



Fuente: SRI/Superintendencia de Compañías
Elaboración: El Autor.

Respecto a la participación de los rubros que son objeto de análisis, en base a la ilustración 4-13, se puede constatar que el rubro que mayor participación tiene es el de Mantenimiento y reparaciones (Casillero 7197 formulario 101) con US\$ 1,203,343.00 millones de dólares y en menor medida los casilleros Gastos de interés financiero no relacionados locales (Casillero 7281) y Regalías, Servicios técnicos y Administrativos relacionados locales. (Casillero 7224) durante los años 2015 al 2020.

Ilustración 4-13-Total Principales costos por servicios empresas fantasma años 2015-2020.



Fuente: SRI/Superintendencia de Compañías
Elaboración: El Autor

CAPÍTULO V

5. Resultados

5.1. Evolución global de los rubros de gastos.-

El objetivo principal fue logrado mediante la depuración, clasificación, identificación, segmentación y combinación de la información de los gastos reportados en el formularios 101 de las compañías entre los años 2015 y 2020.

En consecuencia, posterior al análisis exploratorio es posible especificar el comportamiento que presentan los rubros de gastos los cuales se detallan a continuación en la tabla 5-1:

Tabla 5.1-1-Estadísticas globales por rubro de gasto años 2015-2020 .

Rubros de gastos	Total general	% del Total General	Total promedio por rubro de gastos	Máximos	Mínimos
Gto_Mantenimiento_Rpa_7197	6,279,832,160.45	36.88%	1,046,638,693.41	1,144,032,078.72	879,064,282.23
Gto_Int_ifi_No_Rel_Loc_7281	4,246,674,563.13	24.94%	707,779,093.86	790,494,521.48	597,166,775.76
Gto_Opr_Sta_Rel_Ext_7227	1,981,733,760.43	11.64%	330,288,960.07	385,063,238.27	296,632,625.54
Gto_Seguros_Rea_7203	1,831,190,541.40	10.75%	305,198,423.57	329,069,141.57	283,246,692.45
Gto_Int_ifi_No_Rel_Ext_7284	1,189,281,856.76	6.98%	198,213,642.79	238,718,392.84	156,197,346.91
Gto_Opr_Sta_Rel_Loc_7224	1,079,171,782.12	6.34%	179,861,963.69	198,807,662.50	166,221,476.58
Gto_Int_ifi_Rel_Ext_7278	217,481,262.03	1.28%	36,246,877.01	69,538,479.81	11,139,937.35
Gto_Int_ifi_Rel_Loc_7275	203,351,095.30	1.19%	33,891,849.22	58,861,052.37	21,977,938.34
Total principales gastos por servicios.	17,028,717,021.62	100.00%	2,838,119,503.60	3,214,584,567.56	2,411,647,075.16
Total Promedio anual de gastos por rubro	2,128,589,627.70	12.50%	354,764,937.95	401,823,070.95	301,455,884.40

Fuente: Servicio de Rentas Internas.

Elaboración: El Autor

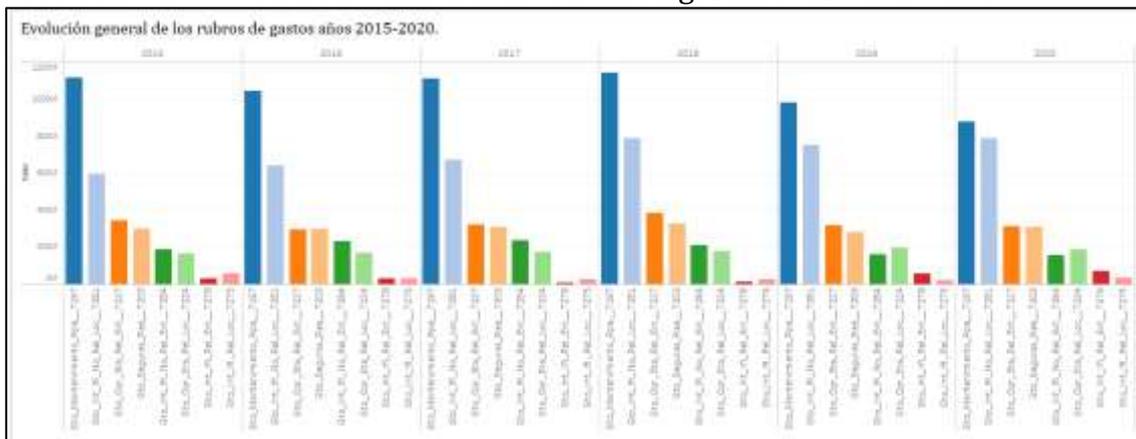
En primer lugar, el promedio global de los rubros de gastos durante el periodo analizado asciende al valor de US\$ 2,128,589,627.70MM, además, del total de los rubros de gastos, el más representativo en términos porcentuales es el casillero No. 7197 denominado “Gasto en mantenimiento reparaciones” con una porcentaje de participación del 36.88% y en menor medida el casillero No. 7275 denominado “Gastos de intereses financieros relacionadas locales con una participación del 1.19%.

Al mismo tiempo, vemos que los datos de los estadísticos relacionados con el promedio por rubro de gasto, máximos y mínimos nuevamente muestran que es el casillero No. 7197 correspondiente a los “Gastos por mantenimiento y reparaciones” el que tiene una importancia relevante dentro de los rubros de gastos analizados.

En segundo lugar, al evaluar el comportamiento promedio de cada uno de los rubros de gastos durante los años 2015 al 2020 de forma global, vemos que se ratifica

que el casillero No. 7197 correspondiente al rubro de gastos por mantenimiento y reparaciones es el que tiene una mayor relevancia tal y como se muestra en la ilustración siguiente:

Ilustración 5.1-1 Evolución total de los rubros de gastos años 2015-2020.



Fuente: SRI/Superintendencia de Compañías

Elaboración: El Autor

5.2. Evolución de los gastos por segmento de empresas y grupo económico.-

No obstante a lo anterior, y con base en lo expuesto en el capítulo IV referente al análisis exploratorio de cada uno de los rubros de gastos durante el periodo analizado, se observó que existe un patrón similar en cuanto a la cantidad de deducciones realizadas por las empresas de acuerdo con la segmentación por tamaño y grupo económico.

En primer lugar, son las grandes empresas que forman parte de un grupo económico, los rubros de gastos más representativos son los siguientes:

- ✓ Mantenimiento y reparaciones casillero No.7197, cuyo valor ascendía al año 2015 en aproximadamente de US\$467 Millones de dólares hasta culminar en el año 2020 con un valor de aproximado de US\$ 362 Millones de dólares.(Ver ilustración 5-2).
- ✓ Gastos de intereses financieros no relacionadas locales al año 2015 era de alrededor de 300 Millones de dólares y culmina el año 2020 en aproximadamente 400 Millones de dólares.
- ✓ Gastos casillero 7227 bordeó los 200 Millones de dólares durante los años 2015 al 2020.

En segundo lugar, la mediana empresas que forman parte de un grupo económico, los rubros de gastos más representativo son los siguientes:

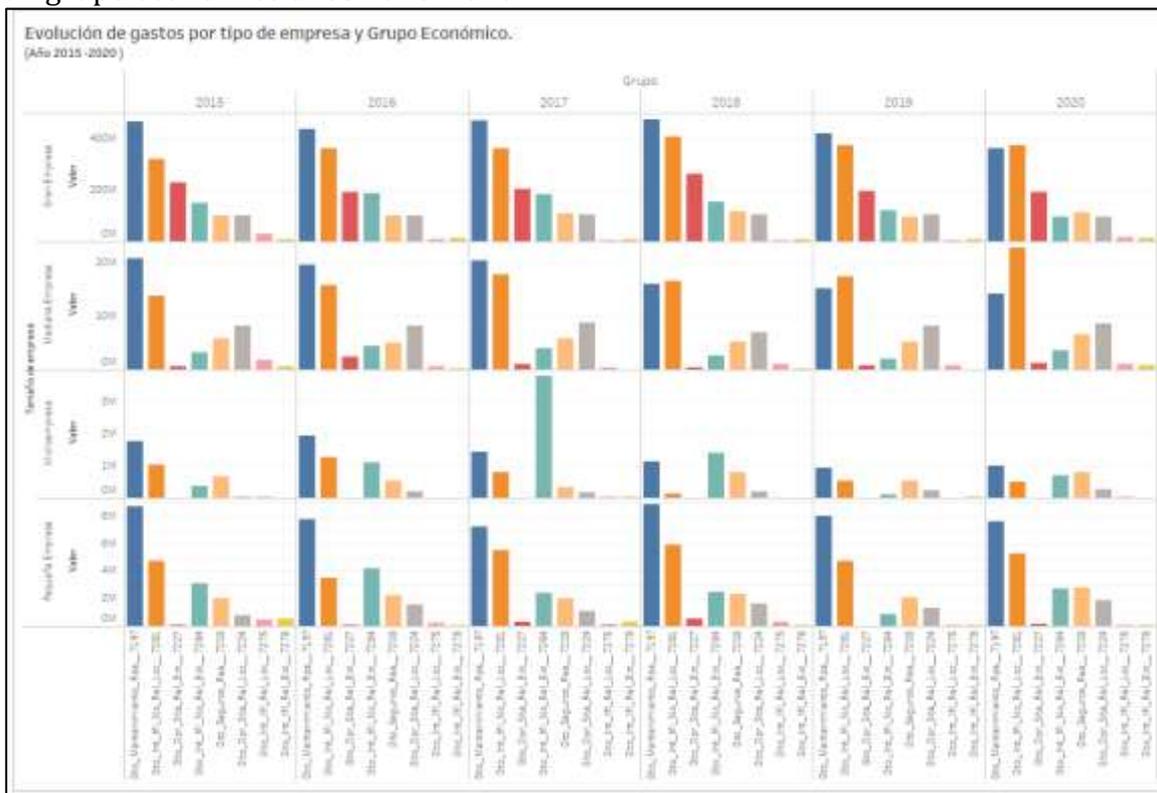
- ✓ Mantenimiento y reparaciones casillero No.7197, mostró una tendencia a la baja, situándose en el año 2015 en el valor US\$ 21Millones de dólares aproximadamente, hasta llegar a los US\$14 Millones de dólares en el año 2020.
- ✓ Los Gastos de intereses financieros no relacionadas locales en comparación con el rubro de gastos anterior, mostró una tendencia al alza, al pasar de aproximadamente US\$14 Millones de dólares en el año 2015 hasta culminar en el año 2020 con un valor aproximado de US\$23Millones de dólares.

En tercer lugar, de acuerdo con los datos señalados en la ilustración 5-2, muestra que las deducciones en los rubros de gastos son mayores para el segmento de la pequeña empresa en comparación con los datos de las deducciones de la microempresas.(ambos segmentos forman parte de un grupo económicos).

Por ejemplo, el casillero más representativo en cuanto a deducciones para estos dos segmentos (Pequeña y microempresa) guarda relación con el gasto en mantenimiento y reparaciones (Casillero 7197), sin embargo, es fácil apreciar que para la pequeña empresa, mostro una tendencia estable, iniciando el año 2015 con aproximadamente US\$ 8 Millones de dólares y culminando el año 2020 con aproximadamente US\$ 7.5 Millones de dólares.

En cuarto lugar, en lo que respecta al rubro por deducciones más representativos para las microempresas que forman parte de un grupo económico, encontramos al casillero 7284 denominado “Gastos de Interés no relacionados del exterior” en el cual, durante el periodo de análisis alcanzó su máximo valor en el año 2017 con la cifra US\$ 3.7 millones de dólares.

Ilustración 5.2-1 Evolución de los gastos por segmentos de empresas que conforman un grupo económico años 2015-2020.



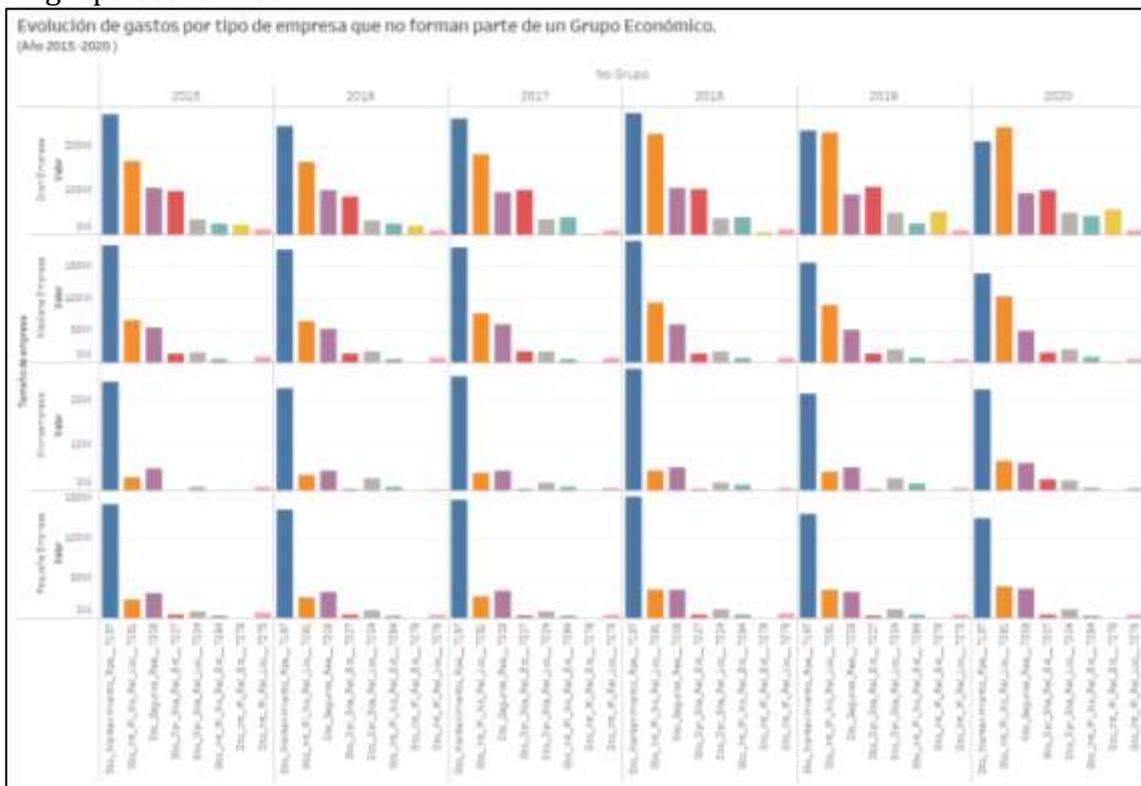
Fuente: SRI/Superintendencia de Compañías
Elaboración: El Autor

5.3. Evolución de los gastos por segmentos de empresas y no conforman un grupo económico.-

En cuanto a la evolución de los rubros de gastos seleccionados para el periodo de análisis, se observa de acuerdo con el mismo patrón de comportamiento descrito en el numeral anterior, es decir, tenemos como resultado, que nuevamente para todo los segmentos de empresas (grandes, medianas, microempresa, pequeña empresa), los rubros de gastos más representativos son los de “Mantenimiento y reparaciones” casillero No.7197 y “Gastos de interés financieros no relacionados locales” casillero No.7281.

Además, son las empresas consideradas como grandes y medianas, las que se realizan una mayor cantidad de deducciones en todos los rubros analizados durante los años 2015 al 2020.

Ilustración 5.3-1 Evolución de gastos por segmentos de empresas que no conforman un grupo económico.



Fuente: SRI/Superintendencia de Compañías
Elaboración: El Autor

5.4. Evolución de los gastos por empresas fantasmas.-

Por otro lado, en lo referente al análisis exploratorio de la información de los rubros de gastos para las empresas consideradas como fantasmas o inexistentes²⁹, se ha observado la tendencia a la baja tanto de la utilidad gravable como de las pérdidas para el periodo 2015 y 2020, esto también guarda relación y coherencia con el inicio de los procesos de control efectuados por la Administración Tributaria, mediante la cual se consideraban como técnicas de planificación fiscal agresiva a este tipo de actividades.

También, otro comportamiento de los rubros de gastos que según información de las bases de datos analizadas muestran relación con empresas fantasmas, tiene que

²⁹ Mediante Resolución No. NAC-DGERCGC16-00000356 publicada en el 2S.R.O. 820 de 17 de agosto de 2016, se establece que la utilización de empresas consideradas como inexistentes o fantasmas, así como de personas naturales y sociedades con actividades supuestas y/o transacciones inexistentes, serán consideradas como prácticas de planificación fiscal agresiva.

ver con su porcentaje de participación en relación con total de costos y gastos que para el presente estudio alcanzó un porcentaje de 11.11%. (ver ilustración No.4-13).

Como se puede apreciar en la ilustración 4-13, los rubros de gastos de las empresas no consideradas como empresas fantasmas se encuentran por debajo de dicho promedio (11.11%) con relación a su participación del total de costos y gastos, no obstante, para los datos de las empresas fantasmas obtenidos de las bases de datos en análisis su porcentaje de deducción supera dicho porcentaje de participación en especial el rubro de gastos relacionados con “mantenimiento y reparaciones” en el año 2015.

Por último, y con base en la información expuesta hasta el momento, también, es importante indicar las particularidades del modelado económico en las temas relacionados con los precios de transferencia aplicados a los préstamos intragrupo, todo esto gracias a las recientes actualizaciones en este campo gracias a la contribución del Centro de Precios de Transferencia del Instituto de Derecho Tributario Austriaco y la OCDE.

6. Recomendaciones.

- ✓ Establecer mecanismos de control y revisión por parte de la Administración Tributaria para los rubros de gastos relacionados con “Mantenimiento y reparaciones” (Casillero No.7197) y “Gastos de interés financieros no relacionados locales” (casillero No.7281) para las grandes y medianas empresas que forman parte de un grupo económico.
- ✓ Realizar controles preventivos para las empresas pertenecientes al segmento de las pequeñas y microempresas considerando también los rubros de gastos señalados en el párrafo anterior.
- ✓ Crear políticas tributarias permitan beneficiar a cada uno de los segmentos de empresas sin importar si pertenecen o no a un grupo económico, con base en los rubros que han sido más representativos durante el periodo 2015 al 2020.
- ✓ Permitir con la aplicación correcta de los modelos de precios de transferencias y el mecanismo del principio de Plena competencia, fortalecer las medidas o instrumentos para el control realizado por la Administración Tributaria, a fin

de evaluar de mejor manera las relaciones comerciales y de servicios intragrupo.

- ✓ Alcanzar asesoría de reconocidos organismos internacionales en materia de precios de transferencia como la Organización Para la Cooperación y el Desarrollo Económico. Esto, con la finalidad de fortalecer los procesos de control efectuados por la Administración Tributaria apegado a los principios de Generalidad, progresividad.
- ✓ Realizar estudios posteriores relacionados con la aplicación de los modelos financieros en precios de transferencia a fin conocer las fortalezas, oportunidades, ventajas y desventajas de dicho modelo.

BIBLIOGRAFÍA.

Literatura principal.

- Alva, Juan M. (2016). LAS OPERACIONES INTRAGRUPPO: ¿Siempre son deducibles como gasto? Entrada de blog descargada de (<http://blog.pucp.edu.pe/blog/blogdemarioalva/2016/02/02/las-operaciones-intragruppo-siempre-son-deducibles-como-gasto/>)

- Aguirre Grey, Tanya Mariuxi. (2016). Planificación Tributaria Internacional: Análisis de los Servicios Intragruppo considerados como gastos de una empresa domiciliada en el Ecuador. Caso Sector Industrial correspondiente al período fiscal 2013. Trabajo de investigación como requisito previo a la obtención del título en la Maestría en Administración Tributaria. Guayaquil: IAEN. 99 p. <http://repositorio.iaen.edu.ec/handle/24000/4033>

- Andrea Castillo 2013, MEDIDAS TENDIENTES A COMBATIR LA ELUSIÓN Y LA EVASIÓN FISCAL DE IMPUESTO A LA RENTA DE LAS SOCIEDADES EN EL ECUADOR)

- Barrera, L. (Diciembre de 2002). La elusión Tributaria y las Normas Antiabuso. Boletín Informativo de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales, 1-25. Obtenido de www.aaef.org.ar, .

- Comisión Europea (2011). Directrices sobre los servicios intragrupo de bajo valor añadido y II. Enfoques potenciales de los casos triangulares exteriores a la UE. COM (2011).

- Capital Digital, “Que son las empresas fantasmas facturas falsas”, Capital, 22 de junio del 2020, <https://www.capitalmexico.com.mx/nacional/empresas-fantasma-operacion-mexico-sat-notariosprestanombres/>.

- Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), Estudio Económico de América Latina y el Caribe, 2016 (LC/G.2684-P), Santiago, 2016.

- Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe, 2019 (LC/PUB.2019/8-P), Santiago, 2019.

- Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe, 2021 (LC/PUB.2021/5-P), Santiago, 2021.
- Carpio, Romeo. 2012. “La planificación tributaria internacional”, en: Revista Retos, Año 2, Núm. 3, pp. 53-67. Quito: Editorial Abya Yala.
- Cano Carrasco, Paola. (2016). Afectación a la base imponible por la cesión de uso de marcas y pago de regalías a empresas relacionadas del exterior. Caso sector Industrial de Guayaquil. Período 2008 – 2012. Trabajo de investigación como requisito previo a la obtención del título en la Maestría en Administración Tributaria. Guayaquil: IAEN. 83 p.
<http://repositorio.iaen.edu.ec/handle/24000/4026>
- Dharmapala, D., & Riedel, N. (2013). Earnings shocks and tax-motivated income-shifting: Evidence from European Multinationals. *Journal of Public Economics*, 97, 95-107.
- Emma C. Mejía Batlle, “Concepto de Elusión: Las estrategias de planificación fiscal en el mundo posterior a los BEPS 2020) y (Rivas Coronado, Planificación Tributaria, Conceptos, Teoría, 2002)”
- GARCÍA SCHRECK MARCIAL. “Problemática de los “servicios intra-grupo”; por una pronta solución integral”. Pág. 265 y 266,
- Garcia, M. (2011). Planificación Fiscal . Separata Temática No.15(2), 22. Buenos Aires, Capital Federal, Argentina: Instituto de Estudios Tributarios, Aduaneros y de los Recursos de la Seguridad Social (AFIP). Obtenido de <https://www.afip.gob.ar/educacionTributaria/BibliotecaDigital/documentos/ST15.pdf>
- Héctor Galeano, “Qué es una empresa fantasma”, Forbes, 18 de agosto del 2016, párr. 2, <https://www.forbes.com.mx/una-empresa-fantasma/>
- Inés Izquierdo Miller, articulista www.laprensa.com.ni
- Jorge Vaca Sánchez, Blog Personal sobre Derecho Aduanero Portuario y Marítimo relacionado con el tema INTRODUCCIÓN A LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN EL ECUADOR « (wordpress.com)

- J. P. Jiménez y otros “Explorando sinergias entre la cooperación tributaria internacional y los desafíos tributarios latinoamericanos en tiempos de COVID-19”, serie Macroeconomía del Desarrollo, N° 213 (LC/TS.2020/104), Santiago, Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), 2020.
- López C., Sebastián. El precio de transferencia en intangibles y servicios intragrupo como herramienta de planificación fiscal de los grupos multinacionales. Quito, 2012, 125 p. Tesis (Maestría en Tributación). Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador. Área de Derecho
<http://hdl.handle.net/10644/3317>
- Morán Estrada, Diana Paola. Análisis de los métodos para la aplicación de precios de transferencia. Quito, 2016, 103 p. Tesis (Maestría en Tributación). Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador. Área de Derecho.
<http://hdl.handle.net/10644/5043>
- OECD (2017). Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias.
- OCDE et al. (2021), Estadísticas tributarias en América Latina y el Caribe 2021, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/96ce5287-en-es>.
- Quintana, K (2012). Tesis “Modelo de Planificación Tributaria para pequeñas y medianas empresas del sector comercializador de Quito”/ Universidad politécnica salesiana.
- Servicio de Rentas Internas, (2022). Prácticas de Planificación fiscal agresiva, <https://www.sri.gob.ec/practicas-de-planificacion-fiscal-agresiva>

Literatura Secundaria

- Circular NAC_DGCGC16-000000.- a los sujetos pasivos del impuesto a la Renta que realicen operaciones de regalías, servicios técnicos, administrativos y de consultaría con partes relacionadas.
- El Universo: [El SRI identifica 125 grupos económicos en el país este año | Economía | Noticias | El Universo](#)
- LOYENS & LOEFF (2021) The Use of Financial Models in Transfer Pricing, Caso de estudio.

- Price Waterhouse Coopers. (20 de mayo de 2020). Directrices de precios de transferencias en transacciones financieras <https://www.pwc.com/ia/es/publicaciones/perspectivas-pwc/Directrices-de-precios-de-transferencia-para-transacciones-financieras.html>
- Morcillo Gutiérrez, Dania. Gobierno corporativo fiscal y sus desafíos: prácticas empresariales para el cumplimiento de obligaciones tributarias. Quito, 2020, 87 p. Tesis (Maestría en Derecho de la Empresa). Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador. Área de Derecho. <http://hdl.handle.net/10644/7629>
- Superintendencia de Compañías del Ecuador <https://appscvs.supercias.gob.ec/rankingCias/>
- Ley de Régimen Tributario Interno.
- Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno.
- Resolución NAC_DGERCGC15-0000455.-Establece los parámetros técnicos y de forma para la presentación del informe de precios de transferencia.
- Resolución NAC_DGERCGC14-0001048.-Procedimiento para la absolución de consultas sobre valoración previa entre partes relacionadas para determinar precios de transferencia.
- Resolución NAC_DGERCGC15-0000571.-Norma la aplicación y alcance, y otras definiciones para la absolución de consultas sobre valoración previa entre partes relacionadas cuyo objetivo sea aumentar la deducibilidad de regalías, servicios técnicos, administrativos, de consultoría y similares.
- Resolución NAC_DGERCGC16-0000531.-propone las medidas técnicas y metodológicas para evitar el abuso en el tema de precios de transferencia.
- Resolución NAC_DGERCGC16-0000532.-Establece regulaciones sobre los gastos indirectos asignados desde el exterior por partes relacionadas.

- Servicio de Rentas Internas. Grupos Económicos - intersri - Servicio de Rentas Internas

ANEXOS

Anexo 1: Servicios Intragrupo más recurrentes

1. Asesorías de diversa índole.
2. Asesoría y preparación ligada al otorgamiento de la calificación de Empresa Socialmente Responsable – ESR.
3. Actividades de apoyo al negocio.
4. Labores administrativas.
5. Reestructuración financiera.
6. Planificación.
7. Apoyo y soporte legal.
8. Asistencia en la defensa legal y en pleitos judiciales.
9. Apoyo en la elaboración de estudios de precios de transferencia.
10. Soporte contable.
11. Elaboración de programas contables que incluyan la legislación del país
12. Recursos humanos y selección de personal idóneo de acuerdo con perfiles solicitados.
13. Asistencia en la definición de la línea de carrera y política de ascensos al interior de la organización.
14. Formación y capacitación del personal.
15. Asesoría en la elaboración de políticas de incentivos del personal que involucre stock options.
16. Gestión de despidos, remoción, recolocación de personal y outplacement.
17. Financiamiento corporativo.
18. Verificación de incobrables.
19. Reparación de activos.
20. Servicios de tecnología de la información.
21. Capacitación y elaboración de directrices ligadas a la innovación de productos.
22. Servicios de marketing e investigación de mercado.

23. Servicios de control de la calidad.
24. Gestión logística, inmuebles e instalaciones.
25. Administración de intangibles.
26. Protección de la propiedad intangible.
27. Suministro y transmisión de datos.
28. Diseño de políticas de calidad, determinación de los estándares mínimos de producción de bienes al igual que en la provisión de servicios.
29. Asistencia especializada en la obtención de certificaciones de calidad internacional tipo ISO 9001.
30. Desarrollo de políticas para la creación e implantación de un programa de satisfacción de clientes.

Anexo 2: Caso Práctico afectación al fisco por Servicios Intragrupo.-

En el presente anexo, se muestra un ejemplo de servicios intragrupo que aprovechándose de mecanismos para evitar la doble imposición realiza transacciones por servicio intercompany, las cuales son objeto de análisis por parte de la Administración Tributaria con la finalidad de determinar si cumplen con el principio de plena competencia de acuerdo a lo publicado por (López 2012), en su tesis relacionada con el precios de transferencias en intangibles y servicios intragrupo como herramienta de planificación fiscal:

La empresa ecuatoriana "Marmis S.A." se dedica al embotellamiento de bebidas gaseosas tanto para distribución local como internacional. Esta empresa celebra un contrato con su parte relacionada "Marmis Company Ltd."; domiciliada en Suiza, mediante el cual la empresa del exterior se compromete a prestar los servicios de asistencia técnica en las áreas de:

Mercadeo:

- ✓ Asistencia en el mantenimiento e incremento de la base de clientes en el territorio ecuatoriano.
- ✓ Asistencia en el desarrollo de nuevos productos.
- ✓ Asistencia en la publicidad de la compañía.

Administrativo:

- ✓ *Asistencia la distribución logística.*
- ✓ *Asesoramiento en la capacitación del personal.*

Financieros:

- ✓ *Asistencia en la recuperación de cartera.*
- ✓ *Asesoramiento en la elaboración del presupuesto y balances.*

Según el contrato, la compañía suiza debe entregar a la compañía ecuatoriana un informe trimestralmente; por cada tipo de asistencia técnica, indicando los resultados de la aplicación de la asistencia técnica para poder efectuar el cobro por este servicio. El valor por pagar por éste es de USD. 2'400.000 (USD. 800.000 por cada tipo de asistencia técnica). La empresa "Marmis Company Ltd." emitirá una factura trimestral por USD. 200.000 por cada uno de los tipos de asistencia técnica.

Con el fin de verificar el cumplimiento del Principio de Plena Competencia del pago por este servicio intragrupo; en primer lugar, la Administración Tributaria ecuatoriana; debe:

1. Determinar si los servicios intragrupo han sido prestados.-

Para esto se solicitó las facturas emitidas por el servicio recibido, comprobantes de retención en la fuente sobre los pagos al exterior y el contrato de asistencia técnica. Se analizó dichos documentos y se pudo evidenciar que:

- ✓ *De las 12 facturas: 8 facturas tienen el concepto de asistencia en marketing y 4 asistencia financiera. Todas las facturas fueron canceladas mediante transferencia bancaria, el valor total pagado fue de USD. 2'400.000.*
- ✓ *La empresa ecuatoriana no realizó la retención en la fuente del impuesto a la renta por los pagos al exterior.*
- ✓ *En el contrato se especifica que se debe emitir un informe de resultados por cada tipo de asistencia técnica para proceder al pago.*

En base a esto, la Administración Tributaria solicitó información específica y que sustente la información base analizada, y se requirió lo siguiente:

- a. *Explicación detallada de porqué ninguna de las facturas del exterior hace referencia a la asistencia administrativa recibida y por la cual se realizó el pago de USD. 800.000 a su parte relacionada del exterior durante el año analizado.*
- b. *Explicación del porqué no se realizó la retención en la fuente del impuesto a la renta por lo pagos realizados al exterior a su parte relacionada.*
- c. *Copias de los 12 informe de resultados de la asistencia técnica recibida.*

A este requerimiento la empresa analizada "Marmis S.A." respondió lo siguiente:

- a) ***"Explicación detallada de porqué ninguna de las facturas del exterior hace referencia a la asistencia administrativa recibida y por la cual se realizó el pago de USD. 800.000 a su parte relacionada del exterior durante el año analizado."***

La empresa analizada menciona que aunque no exista ninguna factura con el concepto de "asistencia técnica administrativa", la misma si fue prestada efectivamente y que eso se puede evidenciar en el excelente manejo de la compañía y el alto nivel de capacitación del personal.

- b) ***Explicación del porqué no se realizó la retención en la fuente del impuesto a la renta por lo pagos realizados al exterior a su parte relacionada.***

La empresa analizada menciona que no se realizó la retención en la fuente del impuesto a la renta por el pago a la empresa "Marmis Company Ltd."; ya que ésta se encuentra domiciliada en Suiza; y por esta razón se acogieron a lo establecido en el artículo 7 "Beneficios Empresariales" del convenio para evitar la doble imposición celebrado entre Ecuador y este país, que dispone que los pagos realizados por empresas ecuatorianas a empresas domiciliadas en Suiza solo serán gravables en este último. Adicionalmente, adjuntó el certificado de auditores independientes.

- c) ***Copias de los 12 informe de resultados de la asistencia técnica recibida.***

La empresa analizada únicamente presentó los 4 informes de asistencia de mercado; y mencionó que los resultados de la asistencia administrativa y financiera estaban incluidos dentro de los 4 informes presentados.

La Administración Tributaria concluyó que; de los USD. 2'400.000 pagados por "Marmis S.A." a su parte relacionada "Marmis Company Ltd.", la empresa analizada

únicamente pudo sustentar la recepción de la asistencia de mercado y por la cual canceló el valor de USD. 800.000; ya que presentó todos los respaldos y documentación solicitada.

Por otra parte, se consideró que la asistencia técnica administrativa y financiera nunca fue prestada y que el valor pagado de USD. 1'600.000 a la empresa relacionada "Marmis Company Ltd."; bajo estos conceptos, carecieron de esencia económica, porque:

En el caso de la asistencia administrativa:

- ✓ Ninguna factura emitida por la empresa relacionada "Marmis Company Ltd." mencionó esta clase de asesoría.*
- ✓ No presentó los informes de resultados de esta asistencia; y que según el contrato firmado entre las dos partes, era un requisito indispensable para proceder al pago del servicio.*

En el caso de la asistencia financiera:

- ✓ No presentó los informes de resultados de esta asesoría y que según el contrato firmado entre las dos partes, era un requisito indispensable para proceder al pago del servicio.*

En este sentido; la Administración Tributaria determinó como gasto no deducible el valor de USD. 1'600.000 correspondiente a los pagos realizados por asistencia administrativa y asistencia financiera a la empresa "Marmis Company Ltd." por carecer de esencia económica.

2. Determinar la retribución de plena competencia

Una vez que la empresa analizada logró comprobar que la asistencia de mercado fue provista por su parte relacionada del exterior; se debe verificar si el precio pagado por ésta cumplió con el Principio de Plena Competencia. Para esto, la Administración Tributaria encontró información pública de los valores pagados por 4 empresas independientes por servicios de asistencia de mercado en las mismas condiciones que fueron pactadas entre "Marmis S.A." y "Marmis Company Ltd.", los datos y rango de plena competencia fueron los siguientes:

Cálculo del rango de plena competencia y ajuste por precios de transferencia empresa "Marmis S.A."

Compañías Independientes	Monto pagado por asistencia de mercado	
Silver	\$	715.000,00
Cooper	\$	618.000,00
Gold	\$	770.000,00
Titanium	\$	828.000,00
Rango Inter cuartil	USD	
1er	\$	690.750,00
Mediana	\$	742.500,00
3er	\$	784.500,00
Marmis S.A.	\$	800.000,00
Ajuste por Precios de Transferencia	\$	57.500,00

Fuente: López,2012

Como se puede observar, el valor pagado por la empresa "Marmis S.A." no se encontró dentro del rango de plena competencia; por esta razón el ajuste de precios de transferencia que determina la Administración Tributaria es de USD. 57.500, resultante de la diferencia entre el valor pagado por la empresa analizada y la mediana del rango de plena competencia (USD. 800.000 – USD. 742.500).

Luego de haber analizado, tanto la esencia económica como el precio de transferencia de los servicios intragrupo pagados por "Marmis S.A." a su relacionada del exterior, se estableció un monto total de gasto no reconocido de USD. 1'657.500 (USD. 1'600.000 + USD. 57.500).