



**Facultad de
Ciencias Sociales y Humanísticas**

PROYECTO DE TITULACIÓN

**“ANÁLISIS DE LOS MECANISMOS UTILIZADOS EN LAS PRÁCTICAS
FISCALES PERNICIOSAS Y EL USO ABUSIVO DE LOS CONVENIOS –
ACCIONES 5 Y 6 DE LAS BEPS.”**

Previa a la obtención del Título de:

FISCALIDAD INTERNACIONAL Y VALORACIÓN ADUANERA.

Presentado por:

Bustos Lindao Stalyn George

Lomas Delgado Jaime Aníbal.

Guayaquil - Ecuador

Agosto 2025

AGRADECIMIENTO

“Agradece lo que tienes. Lucha por lo que deseas”.

Agradezco a Dios por guiarme en el camino correcto en mi vida profesional y también en mi vida personal por brindarme salud, fortaleza y sabiduría por haberme permitido culminar cada etapa de mi vida que ha sido fundamental como fuente aprendizaje.

A mi esposa y mis hijos, por ser esa fuente de motivación, inspiración, mis pilares fundamentales.

Stalyn Bustos Lindao

DEDICATORIA

Dedico este trabajo de investigación a mi esposa, cuyo apoyo incondicional ha sido mi pilar durante este arduo camino, le agradezco por su paciencia y por siempre creer en mí.

A mis hijos, quienes desde su llegada al mundo se convirtieron en mi mayor fuerza y propósito, les dedico también este triunfo a ellos. Fueron el motor que impulsó mi determinación para alcanzar esta meta.

A mis padres, por su apoyo incondicional y moral han logrado inculcar en mí los valores de la responsabilidad y perseverancia, y a mis hermanos porque veo en ellos admiración y me hacen ser siempre mejor cada día.

Gracias a todos los que han sido parte de este viaje. Este título es solo el comienzo de nuevos retos y oportunidades para seguir creciendo.

Stalyn Bustos Lindao

AGRADECIMIENTO

Primero agradezco a Dios quien, ha sido fuente de sabiduría, fuerza y esperanza, por guiar mis pasos, mis agradecimientos infinitos a mi familia por su amor incondicional y por el apoyo que me brindo en cada etapa de esta travesía, gracias por creer en mí sobre todo a mi mamá por enseñarme el valor del esfuerzo y perseverancia y mis hermanos por sus ánimos y compañía.

Y por su puesto a mis mascotas quienes me han brindado la compañía en noches exigentes y mostrarme que el amor también se manifiesta en silencios compartidos y miradas sinceras.

Jaime Lomas Delgado

DEDICATORIA

Quiero dedicar este trabajo con profundo respeto, admiración y gratitud a Dios, por sostenerme en cada etapa de este camino, por haberme dado dirección en los momentos que dudaba y por la paz que me brindó cuando mis fuerzas decaían.

A mi mamá por su ejemplo incansable de fuerzo, amor y compromiso, en especial a mi hermano John y su familia, por todo la ayuda y apoyo que me brindó en los momentos complicados que se presentaron, a mi hermana por su compañía y comprensión.

Y a mis mascotas, nobles y silenciosos compañeros, que quienes con su presencia aportaron consuelo, alegría y calma.

Jaime Lomas Delgado

COMITÉ DE EVALUACIÓN.

Msc. Javier Ruiz Vélez.

TUTOR DE PROYECTO

Msc. Renato Basantes Villacis.

EVALUADOR 1

Msc. Viviana Borja Ligua.

PRESIDENTE

Declaración Expresa

Nosotros Stalyn Bustos Lindao y Jaime Lomas Delgado acordamos y reconocemos que: La titularidad de los derechos patrimoniales de autor (derechos de autor) del proyecto de graduación corresponderá al autor o autores, sin perjuicio de lo cual la ESPOL recibe en este acto una licencia gratuita de plazo indefinido para el uso no comercial y comercial de la obra con facultad de sublicenciar, incluyendo la autorización para su divulgación, así como para la creación y uso de obras derivadas. En el caso de usos comerciales se respetará el porcentaje de participación en beneficios que corresponda a favor del autor o autores. El o los estudiantes deberán procurar en cualquier caso de cesión de sus derechos patrimoniales incluir una cláusula en la cesión que proteja la vigencia de la licencia aquí concedida a la ESPOL.

La titularidad total y exclusiva sobre los derechos patrimoniales de patente de invención, modelo de utilidad, diseño industrial, secreto industrial, secreto empresarial, derechos patrimoniales de autor sobre software o información no divulgada que corresponda o pueda corresponder respecto de cualquier investigación, desarrollo tecnológico o invención realizada por mí/nosotros durante el desarrollo del proyecto de graduación, pertenecerán de forma total, exclusiva e indivisible a la ESPOL, sin perjuicio del porcentaje que me/nos corresponda de los beneficios económicos que la ESPOL reciba por la explotación de nuestra innovación, de ser el caso.

En los casos donde la Oficina de Transferencia de Resultados de Investigación (OTRI) de la ESPOL comunique los autores que existe una innovación potencialmente patentable sobre los resultados del proyecto de graduación, no se realizará publicación o divulgación alguna, sin la autorización expresa y previa de la ESPOL.

Guayaquil, 28 de julio del 2025.

Stalyn Bustos Lindao.

Jaime Lomas Delgado.

**“ANÁLISIS DE LOS MECANISMOS UTILIZADOS EN LAS PRÁCTICAS
FISCALES PERNICIOSAS Y EL USO ABUSIVO DE LOS CONVENIOS –
ACCIONES 5 Y 6 DE LAS BEPS.”**

Bustos Lindao Stalyn – Lomas Delgado Jaime.

Resumen: Esta investigación analiza los mecanismos que son utilizados en prácticas fiscales perniciosas y el abuso de convenios de doble imposición, con énfasis en las acciones 5 y 6 de las BEPS. La acción 5 buscar combatir los regímenes fiscales de baja o nula tributación que facilitan la evasión, promoviendo la sustancia económica y la transparencia haciendo énfasis en el intercambio de información. En cambio; la acción 6, nos dicta sobre cómo prevenir el abuso de convenios de doble imposición, en ello busca combatir mediante reglas anti-abuso como la cláusula propósito principal y la regla de limitación de beneficios.

Nos basamos en la normativa ecuatoriana sobre la fiscalidad internacional, identificando impactos sobre las planificaciones tributarias de empresas multinacionales y sobre las estrategias que ha implementado la administración tributaria para impedir la erosión de la base imponible. Se involucró a expertos profesionales en esta rama y análisis de casos a nivel internacional.

Los resultados muestran que se ha implementado de manera positiva las acciones 5 y 6 en nuestro país que contribuirían a la reducción de la evasión fiscal alineándose a los estándares internacionales. Concluimos que una legislación más estricta y la cooperación internacional son esenciales para combatir y mitigar los efectos de la planificación internacional agresiva.

Tabla de contenido

CAPÍTULO I: INTRODUCCIÓN	11
1.1 Antecedentes	11
1.2 Definición del Problema	11
1.3 Objetivos.....	13
1.3.1 Objetivo general.....	13
1.3.2 Objetivos específicos.....	14
1.4 Justificación de la investigación	14
CAPITULO II: REVISIÓN DE LITERATURA	16
2.1 Modernizar los efectos y beneficios de las normas internacionales.....	16
2.2 Las normas fiscales nacionales e internacionales existentes deben modificarse para fin de alinear más estrechamente la asignación de ingresos con la situación económica que genera dicho ingreso.....	17
2.3 La definición de establecimiento permanente (EP) debe actualizarse para prevenir abusos.....	17
2.4 Empresas multinacionales y el impacto fiscal.	19
2.5 Planificación fiscal agresiva y regulaciones estatales.....	20
2.6 El uso abusivo de convenios.....	23
2.7 Normativa Ecuatoriana.....	26
2.7.1 Partes Relacionadas.....	26
2.7.2 Paraísos fiscales, regímenes fiscales preferentes o jurisdicciones de menor imposición.....	28
2.73. Beneficiario efectivo.....	31
2.7.4 Rentas en el extranjero	32
2.7.5 Régimen de Precios de Transferencia	32
2.8 Modelos de convenios para evitar la doble imposición tributaria.....	34
2.8.1 Modelo de convenio de la ONU	34
2.8.2 Modelo de convenio de OCDE.....	34
2.9 Medidas para evitar la doble imposición.	35
2.9.1 Medidas unilaterales	35
CAPITULO III: METODOLOGÍA.....	38
CAPITULO IV: PRESENTACIÓN Y ANÁLISIS DE RESULTADOS	40

Análisis de la implementación de las Acciones BEPS en las empresas multinacionales de los sectores económicos.....	51
Acción 5: Combatir las prácticas fiscales perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia.....	51
Acción 6: Impedir la utilización abusiva de convenios fiscales.....	54
CONCLUSIONES.....	59
RECOMENDACIONES	60
FORTALEZAS Y LIMITACIONES	63
APÉNDICE.....	65

CAPÍTULO I: INTRODUCCIÓN

1.1 Antecedentes

La erosión de las bases y la transferencia de beneficios (BEPS) es un reto mundial que necesita soluciones globales. El significado de las BEPS hace énfasis a las estrategias de planificación fiscal utilizadas para aprovechar las discrepancias o inconsistencias entre los sistemas nacionales, cambiar de manera ficticia los beneficios a estados de escasa o nula tributación, donde en varios casos se evidencia a empresas que apenas realizan actividad económica insuficiente, lo que posibilita eludir casi por completo el impuesto a la renta a sociedades.

Existe una apreciación cada vez mayor de que los Estados pierden importantes ingresos en concepto de impuesto a la renta de las sociedades debido a una planificación orientada al traslado de beneficios hacia países donde la tributación es menor, lo que erosiona la base imponible en el país donde se produce la actividad económica.

1.2 Definición del Problema

La erosión de las bases y la transferencia de beneficios (BEPS) es un reto mundial que necesita soluciones globales. El significado de las BEPS hace énfasis a las estrategias de planificación fiscal utilizadas para aprovechar las discrepancias o inconsistencias entre los sistemas nacionales, cambiar de manera ficticia los beneficios a estados de escasa o nula tributación, donde en varios casos se evidencia a empresas que apenas realizan actividad económica insuficiente, lo que posibilita eludir casi por completo el impuesto a la renta a sociedades.

Existe una apreciación cada vez mayor de que los Estados pierden importantes

ingresos en concepto de impuesto a la renta de las sociedades debido a una planificación orientada al traslado de beneficios hacia países donde la tributación es menor, lo que erosiona la base imponible en el país donde se produce la actividad económica.

Los actos de elusión y evasión fiscal vulneran los principios de equidad tributaria como pueden ser la progresividad, capacidad contributiva y justicia fiscal que se traduce en dos dimensiones: la primera en contribuyentes que están en el mismo enfoque tributario material, tributa de forma distinta solo por los aspectos formales que uno de ellos decidió darle al acto económico y el segundo porque teniendo la capacidad contributiva, buscan un ahorro fiscal por medio de la evasión tributaria.

El fantasma de la evasión tributaria trasciende las fronteras geográficas de los países o Estados y se materializa en una gradual erosión de las bases imponibles como desenlace del traslado abusivo de utilidades entre jurisdicciones. Con esa finalidad se utiliza un conjunto de estrategias de planificación fiscal agresiva, que en varios casos son utilizados por las grandes empresas multinacionales y por los individuos de mayor riqueza. En respuesta a ello, los países de la región han venido promoviendo diversas acciones orientadas a mejorar el cumplimiento tributario y afrontar el problema de la evasión en un contexto internacional.

Durante más de 20 años, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) ha trabajado estrechamente con los países de América Latina y el Caribe (ALC) en la facilitación del diálogo sobre políticas y la difusión de mejores prácticas en áreas como la inversión, la educación, la inclusión, la competencia, la buena gobernanza, la lucha contra la corrupción y la política fiscal.

Tabla 1

Países Miembros de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE)			
1. Alemania	11. Eslovenia	21. Israel	31. Polonia
2. Australia	12. España	22. Italia	32. Portugal
3. Austria	13. Estados Unidos	23. Japón	33. Reino Unido
4. Bélgica	14. Estonia	24. Letonia	34. República Checa
5. Canadá	15. Finlandia	25. Lituania	35. República Eslovaca
6. Chile	16. Francia	26. Luxemburgo	36. Suecia
7. Colombia	17. Grecia	27. México	37. Suiza
8. Corea	18. Hungría	28. Noruega	38. Turquía
9. Costa Rica	19. Irlanda	29. Nueva Zelanda	
10. Dinamarca	20. Islandia	30. Países Bajos	

(<https://www.oecd.org/en/about/members-partners.html>, s.f.)

Considerando esta problemática de los convenios fiscales aprovechando las discrepancias o inconsistencias entre los sistemas nacionales, cambiar de manera ficticia los beneficios a estados de escasa o nula tributación, donde en muchos casos se evidencia a empresas que apenas realizan actividad económica insuficiente, lo que posibilita eludir casi por completo el impuesto a la renta a sociedades.

El propósito de este estudio de investigación se enfocará en el análisis de los mecanismos utilizados por las directrices contenidas en las acciones 5 y 6 de las BEPS, con la finalidad de evaluar y medir los principales impactos que acarrean en el abuso de tratados fiscales, y la evasión tributaria como una práctica de planificación agresiva.

1.3 Objetivos

1.3.1 Objetivo general.

Evaluar el impacto fiscal de las Acciones 5 y 6 relacionadas con las directrices de las BEPS bajo el modelo OCDE, mediante la explicación de escenarios que permitan examinar los distintos impactos y consecuencias de carácter impositivo.

1.3.2 Objetivos específicos.

- Analizar el impacto de las acciones 5 y 6 de las BEPS bajo el modelo de la OCDE.
- Revisar la Ley de Régimen Tributaria Interna y leyes conexas sobre medidas de antiabuso.
- Evaluar los mecanismos de treaty shopping (abuso de convenios) en los Convenios para evitar la Doble Imposición vigentes.
- Proponer aspectos a tener en cuenta sobre la evaluación de las acciones 5 y 6 de las BEPS.

1.4 Justificación de la investigación

Este trabajo de investigación se enfocará en realizar un análisis de los principales impactos que podrían tener las entidades nacionales y/o multinacionales del Ecuador en el cálculo de su base imponible, en referencia a las acciones 5 y 6 de las BEPS contra la erosión de la base imponible de la OCDE. El mismo podrá ser utilizado como base de conocimiento por este tipo de entidades para conocer brevemente los impactos más relevantes que tendrá la determinación de la base imponible, así mismo como una guía de aprendizaje a estudiantes y de apoyo para futuras investigaciones.

Las empresas que tendría un mayor impacto sin duda alguna son las multinacionales considerando que estas manejan un gran número de transacciones complejas con entidades de distintas nacionalidades, incluyendo empresas localizadas en paraísos fiscales y regímenes de menor imposición, es por eso que las acciones 5 y 6 de las BEPS toman mayor relevancia contra la evasión fiscal y la planificación fiscal agresiva, así mismo contra el excesivo uso de los tratados de doble imposición.

De igual forma, la adopción del plan de acción contra la erosión de la base imponible (BEPS) de la OCDE, tendrá un notable impacto en el manejo de la fiscalidad internacional, partiendo de que los países que fueran a adoptar este modelo tendrán que alinear su sistema tributario interno a cada una de las quince acciones que plantea la OCDE. Para Ecuador es un desafío robustecer y fortalecer su sistema tributario en referencia a las acciones BEPS.

CAPITULO II: REVISIÓN DE LITERATURA

Uno de los principales motivos de fiscalidad internacional es la normativa de cada Estado. Conocer el poder tributario que tiene cada Estado para implantar de manera unilateral impuestos que permitan sostener el gasto público. El poder tributario puede ser examinado como el resultado de la soberanía de un País o Estado.

La evaluación de los niveles de evasión fiscal resulta fundamental no solo para mejorar la administración tributaria mediante la elaboración de normas orientadas a reducir su intensidad, sino también para lograr una mayor precisión al considerar el impacto potencial de las reformas en los impuestos vigentes o determinar el efecto real de otros cambios tributarios.

La política fiscal representa un componente esencial de la soberanía nacional, permitiendo a cada Estado estructurar su sistema impositivo conforme a sus prioridades y contexto. Sin embargo, la creciente interdependencia económica global ha evidenciado las distorsiones que pueden surgir por la interacción entre legislaciones fiscales nacionales. En este sentido, se vuelve imprescindible complementar los mecanismos tradicionales contra la doble imposición con un nuevo marco normativo que promueva una mayor coherencia internacional en la tributación de las rentas empresariales.

2.1 Modernizar los efectos y beneficios de las normas internacionales

Aunque las disposiciones fiscales actuales resultan eficaces en múltiples escenarios, requieren ajustes para enfrentar los desafíos del fenómeno conocido como erosión de la base imponible y traslado de beneficios (BEPS), especialmente en contextos que involucran a más de dos jurisdicciones y cadenas de valor globalizadas.

La utilización de estructuras intermedias, como filiales en territorios con baja carga tributaria, entidades extranjeras o mecanismos de precios de transferencia, ha facilitado el desplazamiento artificial de utilidades.

Los datos sobre Inversión Extranjera Directa (IED) reflejan la magnitud del uso de ciertos regímenes fiscales para canalizar recursos e inversiones dentro de grupos empresariales multinacionales. Estas prácticas, que emplean estructuras complejas con múltiples entidades legales entre el país de origen y el de residencia, requieren una revisión normativa que preserve los objetivos de los acuerdos bilaterales.

2.2 Las normas fiscales nacionales e internacionales existentes deben modificarse para fin de alinear más estrechamente la asignación de ingresos con la situación económica que genera dicho ingreso.

Uno de los principales focos de preocupación en torno al BEPS es el uso indebido de tratados fiscales. El comentario al artículo 1 del Modelo de Convenio de la OCDE ya contempla ejemplos de cláusulas que pueden emplearse para contrarrestar prácticas como la compra de tratados y otros tipos de abuso, los cuales pueden derivar en situaciones de doble no imposición. La inclusión de disposiciones más estrictas contra el abuso, junto con la aplicación efectiva de las facultades tributarias nacionales, permite restablecer la imposición en la fuente en diversos escenarios.

2.3 La definición de establecimiento permanente (EP) debe actualizarse para prevenir abusos.

En muchos países, la interpretación de las normas del tratado en establecimiento permanente permite contratos para la venta de bienes pertenecientes a una empresa extranjera a ser negociada y concluida en un país por la fuerza de ventas de una

filial local de esa empresa extranjera pese a que las ganancias de dichas ventas no estarían sujetas a impuestos en la misma medida que lo estarían si las ventas fueran realizadas por un distribuidor. En muchos casos, esto ha llevado a las empresas a cambiar acuerdos de la filial local que actuaba tradicionalmente como distribuidor de “acuerdos de comisionista” por el consiguiente traslado de ganancias fuera del país donde se realizan las ventas sin un cambio sustancial en las funciones desempeñadas en dicho país. De manera similar, las empresas multinacionales (EMN) pueden fragmentar sus operaciones entre múltiples entidades del grupo de forma artificial.

La brecha tributaria en particular se compone de una serie de elementos que guardan estrecha relación con los factores que determinan un acontecimiento. Una parte de la brecha puede estar asociada a omisiones involuntarias o errores de los contribuyentes. En este caso, el efecto tiende a intensificarse con el nivel de complejidad del sistema tributario y si la legislación tributaria es poca clara o imprecisa. Otra parte puede deberse a las insolvencias financieras de los contribuyentes, por ejemplo, como reflejo cambiante de los ciclos económicos y la falta de correlación de los impuestos aplicados al principio de capacidad contributiva. Por último, la parte restante y más importante de la brecha entre la recaudación teórica y la recaudación efectiva suele derivarse de las acciones determinadas de los contribuyentes que tienen el objetivo de reducir la carga impositiva de acuerdo a lo establecido en la legislación debida. Aquí se suele distinguir entre la evasión como tal, examinada ilegal en todas sus modalidades, y la elusión tributaria. Esta última, aunque no contravenga la coherencia de la legislación, plantea una colisión con el espíritu de los principios y normas que rigen en un sistema tributario y suele manifestarse, por ejemplo, el manejo abusivo de los

precios de transferencia entre empresas vinculadas y en la transferencia intencional de utilidades hacia países de baja o nula tributación y el manejo abusivo de los precios de transferencia entre empresas vinculadas.

2.4 Empresas multinacionales y el impacto fiscal.

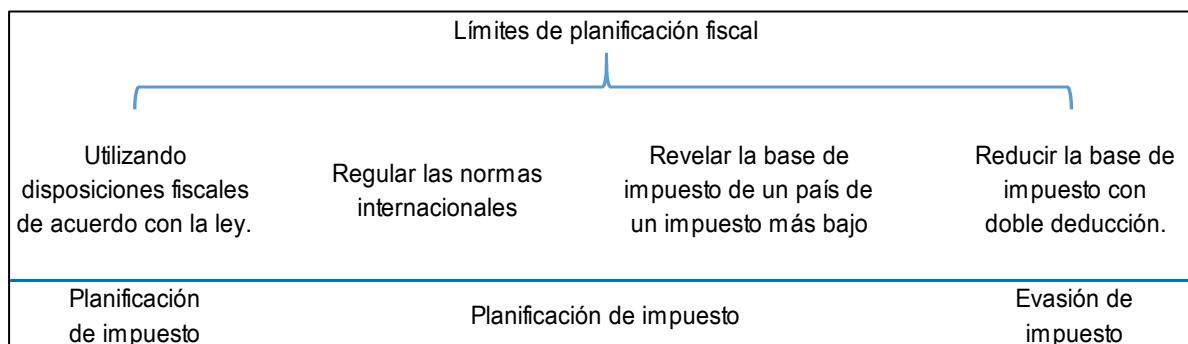
La evasión fiscal por parte de las grandes corporaciones despoja a los gobiernos de miles de millones de dólares. Esto impulsa una desigualdad cada vez mayor. Las recientes medidas del Grupo de los veinte (G20) y la OCDE para frenar la evasión fiscal de las empresas son un primer paso, pero han despertado a una legión de opositores decididos a socavarlas. La mayoría de los países en desarrollo, que pierden miles de millones anualmente por la evasión de impuestos corporativos, también están quedando fuera de la toma de decisiones. No se debe permitir que los intereses comerciales sigan su agenda a costa del interés público. Todos los países en desarrollo deben ser incluidos en las negociaciones y las corporaciones deben pagar lo que deben. (Godfrey, 2014)

El proceso de globalización permite integrar economías y corporaciones en un mercado mundial; dicha integración global dificulta a los Estados para aplicar tributos a empresas con modelos de negocios globales, quienes articulan estructuras internacionales de explotación de activos intangibles para erosionar la base gravable, y para evitar la deslocalización de sus rentas entre diferentes jurisdicciones tributarias donde reside una empresa del grupo; trayendo como consecuencia la falta de correspondencia entre el lugar de generación de beneficios y dónde se sujetan a imposición. (https://www.scielo.org.mx/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1870-46542016000100525, s.f.)

2.5 Planificación fiscal agresiva y regulaciones estatales.

La Acción 5 de las BEPS da una trascendencia creciente sobre la existencia de una actividad sustancial. Visto en el contexto más amplio del trabajo sobre BEPS, este requisito contribuye al segundo de los pilares del proyecto BEPS, que consiste en alinear la tributación con la sustancia, asegurando que los beneficios gravables no pueden seguir siendo artificialmente trasladados fuera de los países donde se crea el valor. El marco estipulado en el Informe de 1998 (OCDE, 1998) ya prevé una condición de actividad sustancial. Esta condición está enraizada, en particular, en el factor duodécimo (es decir, el “otro” criterio adicional octavo) dispuesto en el Informe de 1998. Este criterio examina si el régimen “fomenta operaciones o acuerdos con una motivación fiscal” y precisa que “un gran número de regímenes fiscales preferentes perniciosos están diseñados de manera que permiten a los contribuyentes beneficiarse del régimen llevando a cabo consigo operaciones en las que las motivaciones son únicamente fiscales, que no implican ninguna actividad sustancial”. El Informe de 1998 contiene las indicaciones limitadas sobre la manera de aplicar este criterio.

Figura 1: Límites de planificación fiscal agresiva. Adaptado de: Aggressive tax planning indicators, por European Commission, 2017.



Una mejor comprensión acerca de la aplicación práctica de las recomendaciones en materia de BEPS podría clarificar equívocos y resolver controversias entre los diferentes gobiernos, por lo que un mayor énfasis en temas como la implementación y administración tributaria debería resultar beneficioso para administraciones públicas y empresas.

La OCDE desarrolló y presentó los respectivos informes donde se hace referencia a las acciones que deberían tomar los Estados en el plano nacional e internacional para hacer frente a las BEPS. El Plan de Acción BEPS tiene tres pilares elementales:

Figura 2: Pilares Acciones BEPS.



El Plan de Acción de las BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) está conformado por 15 acciones donde se plantean las medidas y actividades que se deberán realizar para frenar las BEPS y son:

Acción 1: “Hacer frente a los desafíos fiscales que plantea la economía digital”

Acción 2: “Neutralizar los efectos de los dispositivos híbridos”

Acción 3: “Reforzar las normas sobre transparencia fiscal internacional”

Acción 4: “Limitar la erosión de la base imponible vía deducción de intereses y otros pagos financieros”

Acción 5: “Incrementar la eficiencia de las medidas para contrarrestar las prácticas fiscales perjudiciales, teniendo cuenta la transparencia y la sustantividad”

Acción 6: “Impedir el abuso de los convenios para evitar la doble imposición (CDI)”

Acción 7: “Impedir la evitación deliberada de la condición de establecimiento permanente”

Acciones 8, 9 y 10: “Garantizar que los resultados en materia de precios de transferencia tengan correspondencia con la creación de valor”

Acción 11: “Establecer métodos para la recopilación y análisis de datos sobre erosión de la base imponible, traslado de beneficios y medidas para abordar esta cuestión”

Acción 12: “Requerir a los contribuyentes que comuniquen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva”

Acción 13: “Nuevo análisis de la documentación sobre precios de transferencia”

Acción 14: “Hacer más efectivos los mecanismos para la resolución de controversias”

Acción 15: “Desarrollar un instrumento multilateral para la aplicación de las medidas desarrolladas”

Nota: Acciones BEPS tomado de: <https://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf>

Con la implementación de estas medidas, la OCDE trata de brindar apoyo a los Estados para controlar los inconvenientes que tienen en la recaudación de impuestos. La OCDE dio apertura en torno a un marco inclusivo para que Estados no miembros de esta organización puedan participar en la construcción de este plan de acción, tanto así que, Estados en desarrollo pudieron entregar sus puntos de vista en la elaboración del plan.

2.6 El uso abusivo de convenios.

La finalidad de desarrollar la acción 6 por parte de la OCDE es poder establecer disposiciones en los convenios y brindar directrices a los Estados para evitar que una persona que no tenga derecho acceda a los beneficios de un CDI, así como, que los CDI no sean utilizados para una doble no imposición y apoyar a los Estados en los puntos críticos a considerar en política fiscal antes de firmar un CDI.

El uso abusivo de los convenios y el treaty shopping son las causas para el desarrollo de la acción 6. El desarrollo económico hace que las actividades comerciales tengan un crecimiento acelerado, esto puede causar que las normativas tributarias nacionales e internacionales no estén listas para frenar las posibles planificaciones elusivas de los contribuyentes.

La acción 6 del Plan BEPS está dividida en tres partes:

La primera aborda normas convencionales y estatales para evitar que se obtengan beneficios del convenio de forma inapropiada.

En la segunda parte de la acción 6, se aclara que los convenios tributarios no tienen como función provocar una doble no imposición.

La última parte trata sobre las políticas fiscales que deben considerar los Países o Estados antes de firmar un CDI.

En el apartado A de la acción 6 del Plan BEPS se maneja el cierre de dos importantes puntos: el primero es cuando la sociedad o persona pretende eludir las normas convencionales, mientras que el segundo escenario es cuando la sociedad o persona intenta aprovechar el CDI para eludir una norma local.

Para enfrentar estos casos de elusión, los Estados deben estar en la capacidad de desarrollar normativa interna anti-elusiva que debe estar alineada con las normas anti-elusión establecidas en el mismo convenio.

Otro de los fines de la Acción 6 es frenar prácticas elusivas de otras condiciones previstas en el convenio que pueden conceder un beneficio indebido de un CDI. Un individuo siendo residente de un tercer Estado realiza algún tipo de actividad solo con la finalidad de ser considerado como residente de uno de los Estados contratantes de un CDI. Esta planificación es realizada para poder ampararse a los beneficios de un CDI.

En el apartado B de la acción 6, la OCDE establece que un CDI no tiene como finalidad la doble no imposición. La preocupación de la OCDE de eliminar la doble imposición internacional mediante el Modelo de CDI dio paso a que las personas puedan sacar ventaja de las lagunas legales dejadas por el CDI o de la normativa de los Estados contratantes, logrando una doble no imposición; por tanto, la OCDE ha ido evolucionando su modelo y aclarando que la finalidad del Modelo de CDI es eliminar la doble imposición

La Acción 6 recoge un estándar mínimo para prevenir el treaty shopping (búsqueda del convenio más favorable), así como nuevas normas que proporcionan

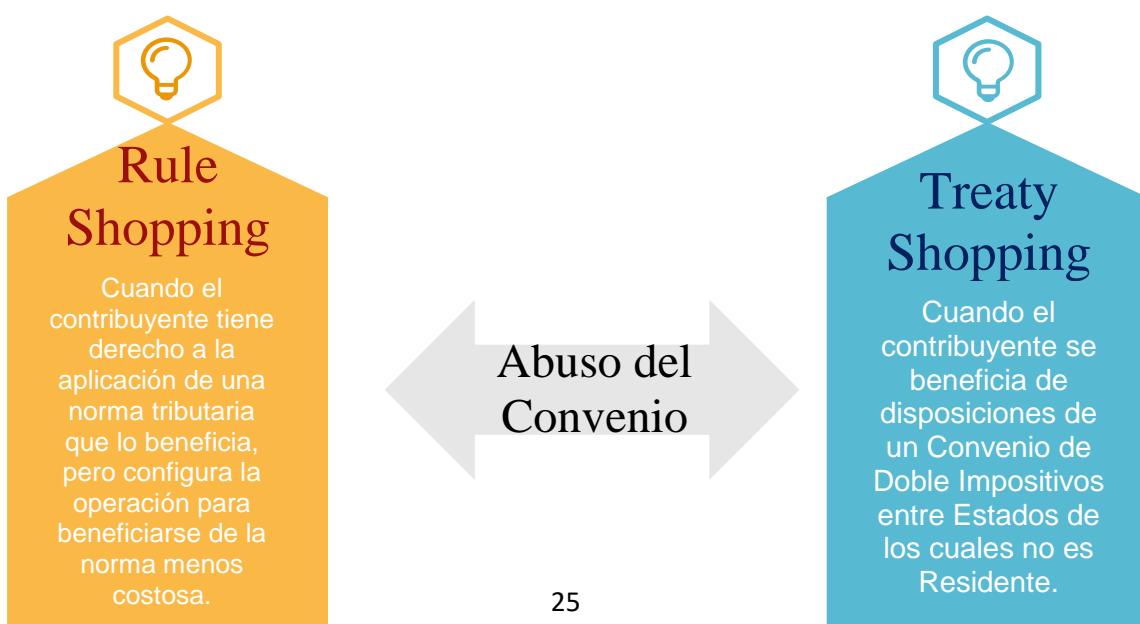
cláusulas de salvaguarda para prevenir el abuso de los convenios, ofreciendo cierto grado de flexibilidad sobre el modo de hacerlo. (Proyecto BEPS – Nota explicativa, 2015).

Cuando un no residente de los Estados contratantes de un CDI realiza actividades que le permiten estar bajo un convenio con el único fin de bajar su carga impositiva se considera como un uso abusivo del tratado, en este caso, treaty shopping.

El treaty shopping es una forma del uso abusivo de los convenios. Los contribuyentes muchas de las veces buscan disminuir su carga impositiva en el ejercicio de sus actividades, lo cual no tiene nada de malo, siempre y cuando esto no implique prácticas elusivas. La figura del treaty shopping se da cuando el sujeto pasivo busca acogerse a los beneficios de un CDI al que no tiene derecho por no ser residente en ninguno de los dos Estados contratantes.

También existe el Rule Shopping, que es una forma directa de abusar de los convenios distorsionando la operación por un concepto diferente, de tal manera de beneficiarse de algún artículo más conveniente del Convenio.

Figura 3: Formas de Abusos del Convenio



2.7 Normativa Ecuatoriana.

2.7.1 Partes Relacionadas.

Conforme al artículo innumerado después del artículo 4 de la Ley de Régimen Tributario Interno establece que, para efectos tributarios se considerarán partes relacionadas a las personas naturales o sociedades, domiciliadas o no en el Ecuador, en las que una de “*ellas participe directa o indirectamente en la dirección, administración, control o capital de la otra; o en las que un tercero, sea persona natural o sociedad domiciliada o no en el Ecuador, participe directa o indirectamente, en la dirección, administración, control o capital de éstas.*”

“Se considerarán partes relacionadas, los que se encuentran inmersos en la definición del inciso primero de este artículo, entre otros casos los siguientes:

- 1) *La sociedad matriz y sus sociedades filiales, subsidiarias o establecimientos permanentes.*
- 2) *Las sociedades filiales, subsidiarias o establecimientos permanentes, entre sí.*
- 3) *Las partes en las que una misma persona natural o sociedad, participe indistintamente, directa o indirectamente en la dirección, administración, control o capital de tales partes.*
- 4) *Las partes en las que las decisiones sean tomadas por órganos directivos integrados en su mayoría por los mismos miembros.*

5) *Las partes, en las que un mismo grupo de miembros, socios o accionistas, participe indistintamente, directa o indirectamente en la dirección, administración, control o capital de éstas.*

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

7) *Los administradores y comisarios de la sociedad con respecto a la misma, siempre que se establezcan entre éstos relaciones no inherentes a su cargo.*

8) *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.*

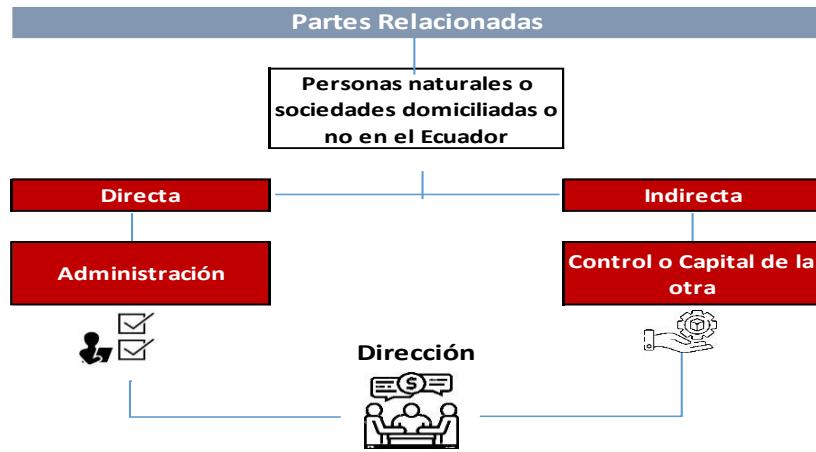
9) *Una persona natural o sociedad y los fideicomisos en los que tenga derechos.”*

“Para establecer la existencia de algún tipo de relación o vinculación entre contribuyentes, la Administración Tributaria atenderá de forma general a la participación accionaria u otros derechos societarios sobre el patrimonio de las sociedades, los tenedores de capital, la administración efectiva del negocio, la distribución de utilidades, la proporción de las transacciones entre tales contribuyentes, los mecanismos de precios usados en tales operaciones.

También se considerarán partes relacionadas a sujetos pasivos que realicen transacciones con sociedades domiciliadas, constituidas o ubicadas en una jurisdicción fiscal de menor imposición, o en Paraísos Fiscales”.

(Ley de regimen tributario interno)

Figura 4: Relación de Partes Relacionadas.

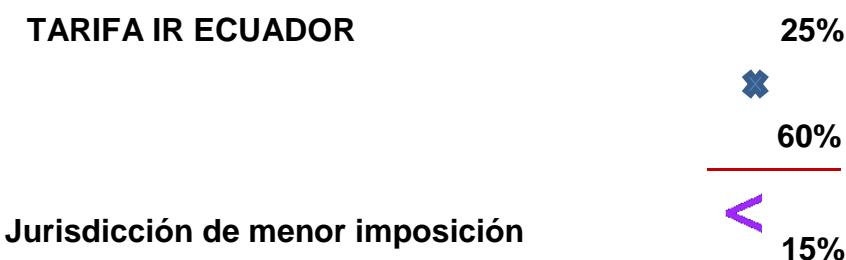


2.7.2 Paraísos fiscales, regímenes fiscales preferentes o jurisdicciones de menor imposición

“Se considerarán paraísos fiscales aquellos regímenes o jurisdicciones en los que se cumplan al menos dos de las siguientes condiciones:

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

JURISDICCIÓN DE MENOR IMPOSICIÓN



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

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

LISTADO PARAÍSOS FISCALES, REGÍMENES FISCALES PREFERENTES Y REGÍMENES O JURISDICCIONES DE MENOR IMPOSICIÓN.

1	ANGUILA (Territorio no autónomo del Reino Unido)	41	MYANMAR (ex Birmania)
2	ANTIGUA Y BARBUDA (Estado independiente)	42	NIGERIA
3	ARUBA	43	NIUE
4	BARBADOS (Estado independiente)	44	PALAU
5	BELICE (Estado independiente)	45	PITCAIRN
6	BERMUDAS (Territorio no autónomo del Reino Unido)	46	POLINESIA FRANCESAS (Territorio de Ultramar de Francia)
7	BONAIRE, SABA Y SAN EUSTAQUIO	47	PRINCIPADO DE MÓNACO
8	BRUNEI DARUSSALAM (Estado independiente)	48	REINO DE SWAZILANDIA (Estado independiente)
9	CAMPIONE D'ITALIA (Comune di Campione d'Italia)	49	HONG KONG

- | | | | |
|-----------|---|-----------|--|
| 10 | COMUNIDAD DE LAS BAHAMAS
(Estado independiente) | 50 | REINO DE TONGA (<i>Estado independiente</i>) |
| 11 | CURAZAO | 51 | REINO HACHEMITA DE JORDANIA |
| 12 | ESTADO ASOCIADO DE GRANADA (<i>Estado independiente</i>) | 52 | REPÚBLICA COOPERATIVA DE GUYANA (<i>Estado independiente</i>) |
| 13 | ESTADO DE BAHREIN (<i>Estado independiente</i>) | 53 | REPÚBLICA DE ALBANIA |
| 14 | ESTADO DE KUWAIT (<i>Estado independiente</i>) | 54 | REPÚBLICA DE ANGOLA |
| 15 | ESTADO LIBRE ASOCIADO DE PUERTO RICO (<i>Estado asociado a los EEUU</i>) | 55 | REPÚBLICA DE ARMENIA |
| 16 | EMIRATOS ÁRABES UNIDOS (<i>Estado independiente</i>) | 56 | REPÚBLICA DE CABO VERDE (<i>Estado independiente</i>) |
| 17 | FEDERACIÓN DE SAN CRISTÓBAL (<i>Islas Saint Kitts and Nevis: independientes</i>) | 57 | REPÚBLICA DE DJIBOUTI (<i>Estado independiente</i>) |
| 18 | GEORGIA | 58 | REPÚBLICA DE LAS ISLAS MARSHALL (<i>Estado independiente</i>) |
| 19 | GIBRALTAR | 59 | REPÚBLICA DE LIBERIA (<i>Estado independiente</i>) |
| 20 | GROENLANDIA | 60 | REPÚBLICA DE MALDIVAS (<i>Estado independiente</i>) |
| 21 | GUAM (<i>Territorio no autónomo de los EEUU</i>) | 61 | REPÚBLICA DE MAURICIO |
| 22 | ISLA DE ASCENSIÓN | 62 | REPÚBLICA DE NAURU (<i>Estado independiente</i>) |
| 23 | ISLAS AZORES | 63 | REPÚBLICA DE PANAMÁ (<i>Estado independiente</i>) |
| 24 | ISLAS CAIMÁN (<i>Territorio no autónomo del Reino Unido</i>) | 64 | REPÚBLICA DE SEYCHELLES (<i>Estado independiente</i>) |
| 25 | ISLAS CHRISTMAS | 65 | REPÚBLICA DE TRINIDAD Y TOBAGO |
| 26 | ISLA DE COCOS O KEELING | 66 | REPÚBLICA DE TÚNEZ |

- | | | |
|-----------|---|---|
| | <i>ISLA DE COOK (Territorio autónomo asociado a Nueva Zelanda)</i> | |
| 27 | | 67 REPÚBLICA DE VANUATU |
| | 28 ISLA DE NORFOLK | 68 REPÚBLICA DEL YEMEN |
| 29 | ISLA DE SAN PEDRO Y MIGUELÓN | 69 REPÚBLICA DEMOCRÁTICA SOCIALISTA DE SRI LANKA |
| 30 | ISLA QESHM | 70 SAMOA AMERICANA (<i>Territorio no autónomo de los EEUU</i>) |
| 31 | ISLAS SALOMÓN | 71 SAMOA OCCIDENTAL |
| | <i>ISLAS TURKAS E ISLAS CAICOS (Territorio no autónomo del Reino Unido)</i> | <i>SAN VICENTE Y LAS GRANADINAS (Estado independiente)</i> |
| 32 | | |
| | <i>ISLAS VÍRGENES BRITÁNICAS (Territorio no autónomo del Reino Unido)</i> | 73 SANTA ELENA |
| 33 | | |
| 34 | ISLAS VÍRGENES DE ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA | 74 SANTA LUCÍA |
| 35 | KIRIBATI | 75 SAN MARTÍN |
| 36 | LABUAN | 76 SULTANADO DE OMAN |
| 37 | MACAO | 77 TOKELAU |
| 38 | MADEIRA (<i>Territorio de Portugal</i>) | 78 TRISTAN DA CUNHA (SH <i>Saint Helena</i>) |
| 39 | MANCOMUNIDAD DE DOMINICA (<i>Estado asociado</i>) | 79 TUVALU |
| 40 | MONTSERRAT (<i>Territorio no autónomo del Reino Unido</i>) | |

RESOLUCION NAC-DGERCGC15-00000052 – Reformado.

2.73. Beneficiario efectivo.

“Entiéndase como beneficiario final a la persona natural que efectiva y finalmente a través de una cadena de propiedad o cualquier otro medio de control, posea o controle a una sociedad, y/o la persona natural en cuyo nombre se realiza una transacción.

También es beneficiario final toda persona natural que ejerce un control efectivo final sobre una persona jurídica u otra estructura jurídica.

Para efectos tributarios en general, se entenderá como beneficiario efectivo la definición de beneficiario final prevista en la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas.

Lo dispuesto en el inciso anterior no aplicará para operaciones de rentas pasivas en aplicación de los Convenios para Evitar la Doble Imposición suscritos por el Ecuador, así como en la distribución de dividendos en aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, ni respecto a la exoneración del impuesto a la renta por enajenación de derechos representativos de capital por restructuraciones societarias, en cuyo caso se entenderá como beneficiario efectivo a quien legal, económicamente o de hecho tenga el poder de controlar la atribución del ingreso; así como de utilizar, disfrutar o disponer del mismo”.

(SRI.)

2.7.4 Rentas en el extranjero

Conforme al artículo 49 de la Ley de Régimen Tributario Interno, “*las personas naturales residentes en el país y las sociedades nacionales que perciban ingresos en el exterior sujetos al impuesto a la renta en el país de origen, tienen derecho a utilizar como crédito tributario del impuesto a la renta causado en el Ecuador, el impuesto pagado en el extranjero sobre esos mismos ingresos, hasta la cuota que corresponda al impuesto atribuible a dichos ingresos en el Ecuador*”.

2.7.5 Régimen de Precios de Transferencia

Precios de Transferencia.

Se establece el régimen de precios de transferencia orientado a regular con fines tributarios las transacciones que se realizan entre partes relacionadas, en los términos definidos por esta Ley, de manera que las contraprestaciones entre ellas sean similares a las que se realizan entre partes independientes

Principio de plena competencia.

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

Métodos para aplicar el principio de plena competencia.

Para la determinación del precio de las operaciones celebradas entre partes relacionadas podrá ser utilizado cualquiera de los siguientes métodos, de tal forma que refleje el principio de plena competencia, de conformidad con lo establecido en la Ley de Régimen Tributario Interno:

1. Método del Precio Comparable no Controlado;
2. Método del Precio de Reventa;
3. Método del Costo Adicionado,
4. Método de Distribución de Utilidades; y,
5. Método de Márgenes Transaccionales de Utilidad Operacional”

2.8 Modelos de convenios para evitar la doble imposición tributaria.

2.8.1 Modelo de convenio de la ONU

La Organización de Naciones Unidas (ONU) en 1980, publicó un modelo para evitar la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo, como una especie de equilibrio tributario en relación al modelo de la OCDE. Este modelo representa una solución de compromiso entre el principio de la fuente y el principio de la residencia, aunque como se ha señalado antes, concede más importancia al principio del país fuente que el modelo de la OCDE. (Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo, 2011).

Este modelo da más jerarquía a los países en donde se originan o se producen los ingresos, dando así más preponderancia a los países que reciben las inversiones.

En palabras de Cesar Montaño Galarza, este modelo enfatiza en los derechos de los países productores de la renta, mientras que, por otro, restringe las circunstancias en las cuales sociedades de otro país pueden operar sin ser sometidos a imposición en el país de la fuente. (Galarza, 2007)

2.8.2 Modelo de convenio de OCDE

La Organización para la Cooperación Desarrollo Económico (OCDE), el 30 de julio de 1963, presentó a sus países miembros un modelo de convenio para evitar la doble imposición sobre los ingresos, Este que fue el primer modelo de tratado que se presentó en ese entonces, mismo que ha sido criticado por establecer de manera preferente el criterio de la residencia para la atribución de potestad tributaria, en beneficio de sus países miembros, que en su gran mayoría son exportadores de capital, Así lo señala

Cesare Cosciani, citado por José V. Troya, quien reconoce que “el tratado no se ocupa directamente del problema de la materia, continuando por lo tanto las atribuciones de los países miembros para darse los ordenamientos fiscales que mejor les convenga, mientras no falsee la libre competencia, por conferir privilegios a propios productores, o gravar productos de otros países”. (Troya Jaramillo, s.f.)

Es preciso manifestar que este modelo ha sufrido varias modificaciones en las cuales se trata de alguna forma de equiparar en cierta medida la atribución de potestad tributaria con respecto al criterio de la fuente.

Figura 5: Modelos de Convenio.



2.9 Medidas para evitar la doble imposición.

2.9.1 Medidas unilaterales

Las medidas unilaterales son aquellas establecidas por cada estado en ejercicio de su soberanía y reflejadas en la normativa interna, renunciando de manera expresa a determinada tributación reconocida en su legislación.

a) Método de exención.

A través del cual el estado de la residencia del sujeto de la obligación tributaria considera exentas a las rentas obtenidas fuera de las fronteras territoriales del mismo, considerando que las mismas ya fueron sometidas a tributación en el estado de la fuente. Esta exención puede darse de manera íntegra o de manera progresiva cuando el estado de residencia toma en consideración a las rentas obtenidas en el extranjero, pero únicamente para establecer la tarifa de impuesto a la renta que se debe aplicar a una base imponible compuesta únicamente por ingresos de fuente nacional.

Exención simple

Las rentas obtenidas en el exterior, no se considerarán en ningún momento para la base imponible en el país local.

Exención con Progresividad

Cuando dichas rentas se computan al objeto de determinar el tipo impositivo que se aplicará a las demás rentas.

b) Método de imputación o crédito fiscal (Tax-credit).

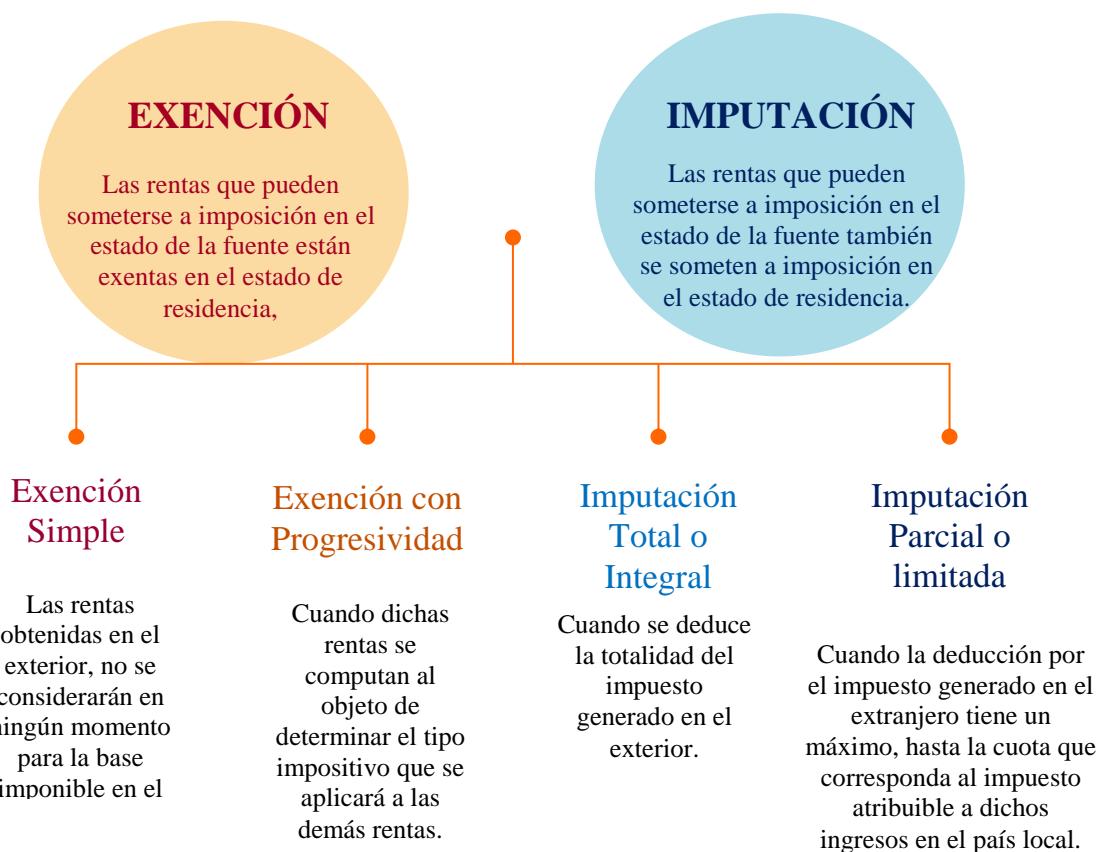
Este método consiste en el reconocimiento que el estado de residencia realiza sobre el pago de los impuestos que sus nacionales o con domicilio, realizan en el exterior, pago que podrá ser utilizado como crédito tributario. En este método se refleja la aplicación del criterio de “renta mundial” pues reconoce el impuesto pagado tanto en el estado fuente, como en el de residencia.

Este método tiene a su vez dos variantes:

- * Imputación íntegra o de deducción total.
- * Imputación ordinaria o de deducción limitada, ya que en estos casos el estado de la residencia establece como límite el monto del impuesto atribuible que se deba pagar de acuerdo a su normativa interna, por los ingresos obtenidos en el exterior.

La legislación ecuatoriana utiliza una medida unilateral de imputación ordinaria o de deducción limitada, misma que se encuentra establecida en el Art. 49 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

Figura 6: Métodos para evitar la doble imposición.



CAPITULO III: METODOLOGÍA

1. Tipo de Investigación.

La investigación será de índole descriptiva y analítica combinado con enfoque cualitativo para tratar de describir las características más importantes de un determinado propósito de estudio con respecto a su aparición y comportamiento, se buscará describir las maneras o formas en que este se parece o diferencia de él mismo en otra situación o contexto dado.

Se ha seleccionado este tipo de investigación descriptivo para conocer las principales recomendaciones del Plan de Acciones BEPS en las empresas multinacionales del Ecuador con la finalidad de analizar la aplicación de estas acciones en las transacciones con partes relacionadas y se especificará mediante la explicación de ejercicios que demuestren la aplicación de las BEPS.

2. Recolección de datos.

Para conseguir información es de suma importancia en el proceso un trabajo investigativo por lo que del tipo de información se da con autenticidad y confiabilidad a la investigación, de los cuales se clasifica en fuentes de información primaria y secundaria:

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

Fuentes secundarias: se obtienen a través de información sobre el tema que se va a investigar, pero no son la fuente principal, sino que solo referencia. Las

principales fuentes secundarias son por libros, revistas, documentos y medios de información. (Bernal, 2010)

Para este trabajo investigativo se ha recopilado información primaria y secundaria a través de entrevista a expertos tributarios en fiscalidad internacional, y de análisis de documentos del plan de acciones BEPS realizados por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), con el fin de recopilar información más espontánea con el criterio de expertos tributarios en fiscalidad internacional y normas internas tributaria.

3. Técnicas de análisis.

Se procederá a revisar que tan efectivas son las recomendaciones de la OCDE para en las acciones 5 y 6 de las BEPS para evitar la evasión fiscal y el uso abusivo de convenios mediante la investigación documental que disponemos como información relevante.

A continuación, se realizará entrevistas con expertos fiscales, funcionarios de la administración tributaria como también, a delegados de empresas multinacionales con un vasto conocimiento y experiencia en planificación tributaria,

Por último, con el fin de conocer distintas opiniones, sugerencias u otro tipo de respuestas se empleará unas encuestas cualitativas que generen información a través de conversaciones que facilite los temas de interés para este trabajo de investigación.

CAPITULO IV: PRESENTACIÓN Y ANÁLISIS DE RESULTADOS

Matriz de Hallazgos Entrevistas Realizadas a Expertos Tributarios.

Tabla 2.

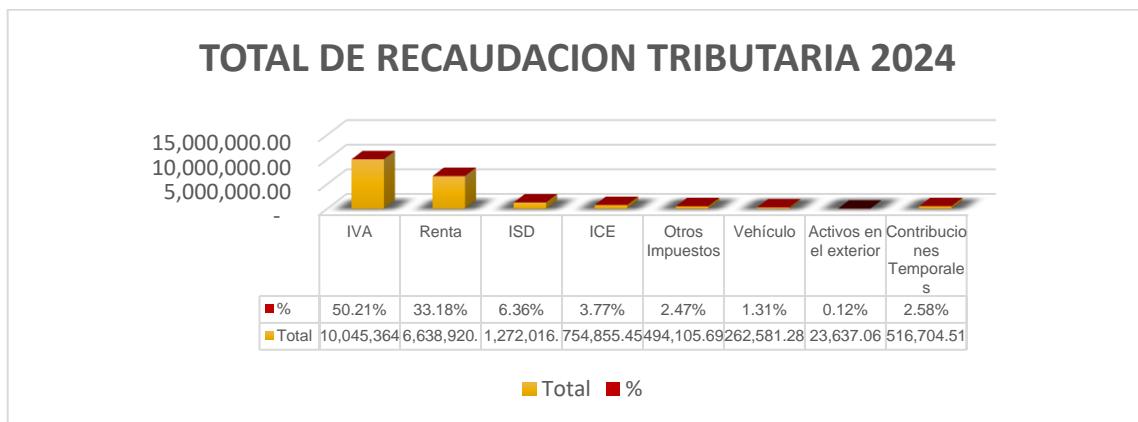
<p>1. De acuerdo a la Acción 5 de las BEPS – Prácticas Fiscales Perniciosas, ¿Qué factores pudiera utilizar la Administración Tributaria de un país para fortalecer la recaudación fiscal y no existan prácticas fiscales agresivas?</p>	<p>Se concluye que la administración tributaria en el país necesita robustecer los acuerdos internacionales para fortalecer la recaudación fiscal y evitar prácticas fiscales agresivas; entre estos acuerdos está el intercambio de información, implementando acuerdos automáticos, otro punto importante es la regulación de regímenes preferenciales para asegurarse que cumpla con los estándares internacionales y terminamos con la transparencia en ella, se puede enfatizar en participación de mecanismos de revisión entre pares y reporte de regímenes preferentes para evitar la erosión de la base fiscal.</p>
<p>2. En base a su experiencia, ¿Cuál o cuáles son los casos más relevantes que se relacionan a esta acción 5 de las BEPS?</p>	<p>Los casos más renombrados en materia de prácticas fiscales perniciosas estacan:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Luxleaks (2014) reveló acuerdos fiscales preferentes en Luxemburgo para multinacionales. - Apple (2016) e Irlanda, beneficios fiscales considerados ayudas estatales ilegales para la UE. - Amazon (2017) y Luxemburgo, desvíos de ingresos mediante regímenes preferenciales. <p>En nuestra región destacan:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Uso de zonas francas en Uruguay para canalizar operaciones regionales.
<p>3. Más allá de su aplicación, ¿Cómo evitar o reducir las prácticas fiscales agresivas mediante las acciones BEPS?</p>	<p>Entre las medidas más relevantes para evitar o reducir estas prácticas fiscales agresivas se puede encontrar:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Cooperación internacional. - Normativas internas. - Educación y transparencia.

<p>4. De acuerdo a la Acción 6 de las BEPS – El abuso de los convenios, ¿Es posible en las Administraciones Tributarias buscar un mecanismo sólido para evitar el abuso de los convenios?</p>	<p>Las administraciones tributarias pueden buscar colaboración entre países para implementar las cláusulas antiabuso, renegociar los tratados para incorporar medidas contra el <i>treaty shopping</i>, implementar procedimientos de como <i>Advanced Pricing Agreements</i> (APAs).</p>
<p>5. ¿Es factible que dentro de una Administración Tributaria exista la opción antes de aplicar el convenio para evitar la doble imposición, informando al ente regulador el artículo del convenio a utilizar, el motivo de la transacción, y el monto?</p>	<p>Es factible informar antes de la aplicación de convenios de doble imposición, esto existe como mecanismos de <i>tax ruling</i> que permiten evaluar el cumplimiento de los requisitos, esto podría tener beneficios como la seguridad jurídica y prevención de abusos para en cambio, también representa desafíos como: burocracias excesivas y plazos prolongados en países de capacidad administrativa limitada.</p>
<p>6. ¿Cómo considera usted la forma de detener o detectar un treaty shopping en las compañías nacionales o multinacionales?</p>	<p>Las administraciones tributarias podrían denunciar de manera soberana posibles abusos de convenios y combinar análisis de estructuras corporativas con reglas antiabuso, mantener un intercambio de información entre administraciones para identificar patrones sospechosos.</p>
<p>7. Desde su experiencia o perspectiva, ¿cree que existe el rule shopping, tomando como mecanismo la forma directa de abusar de los convenios aplicando un artículo distinto a la realidad de la transacción? Mencione ciertos casos</p>	<p>El Rule Shopping no requiere de un CDI, es una práctica nociva que usa la legislación de un país para buscar beneficios en otro país donde no exista un CDI, pero que su norma nacional permita.</p>

Recaudación Tributaria.

Como se puede observar, los impuestos son de gran importancia para el Estado, y es importante precisar la recaudación de impuestos a nivel nacional por parte de la Administración Tributaria (Servicio de Rentas Internas – SRI) durante el año 2024, por tipo de impuestos.

Figura 7: Recaudación de impuestos 2024 por la Administración Tributaria. Adaptado del Servicio de Rentas Internas.



Como se aprecia en la tabla previa, el Impuesto al Valor Agregado (IVA) es el impuesto con mayor recaudación a nivel nacional, siendo la mitad de la recaudación de todos los impuestos con el 50.21%, posterior le sigue el impuesto a la renta con el 33.18%.

Es relevante mencionar que la recaudación del IVA como el Impuesto a la Renta representan más del 80% en la recaudación tributaria, por ende, son los de mayor importancia en la economía nacional. Dado que el IVA es un impuesto indirecto, porque recae sobre el consumidor final y es aquello que permite mayor peso en la recaudación, no obstante, el impuesto a la renta es un impuesto directo, por lo que recae sobre su

Base Imponible (Ingresos Gravados – Costos y Gastos Deducibles). La recaudación del Impuesto a la Renta se distribuyó de la siguiente manera:

Tabla 3: Recaudación de Impuesto a la Renta del 2024 por descripción de impuesto.

Tomado del Servicio de Rentas Internas.

Descripción Impuesto	Recaudación	%
RETENCIONES EN LA FUENTE	4,154,971,259.21	62.59%
RENTA SOCIEDADES	1,156,244,076.13	17.42%
AUTORRETENCION DE GRANDES CONTRIBUYENTES	795,276,725.65	11.98%
RENTA PERSONAS NATURALES	303,217,674.66	4.57%
RETENCION EN LA FUENTE A PETROLERAS POR SERVICIOS ESPECIFICOS	68,222,120.92	1.03%
RENTA ANTICIPOS	50,220,070.84	0.76%
IMPUESTO A LA RENTA SOBRE INGRESOS DE HERENCIAS Y LEGADOS	41,873,781.16	0.63%
IR UNICO UTILIDADES ENAJENACION DERECHOS REPR. DE CAPITAL RESIDENTES MENSUAL	34,765,065.52	0.52%
IMPUESTO A LA RENTA SOBRE INGRESOS DE DONACIONES	11,992,724.91	0.18%
RETENCION EN LA PRODUCCION Y COMERCIALIZACION DE MINERALES Y OTROS BIENES DE EXP	11,309,185.56	0.17%
IR UNICO UTILIDADES ENAJENACION DERECHOS REPRESENT. DE CAPITAL (SUSTITUTOS)	7,180,900.93	0.11%
IMPUESTO A LA RENTA REGIMEN IMPOSITIVO PARA MICROEMPRESAS	2,587,358.01	0.04%
IR UNICO UTILIDADES ENAJENACION DERECHOS REPR. DE CAPITAL RESIDENTES - ANUAL	1,003,109.18	0.02%
RENTA ANTICIPO ESPECTACULOS PUBLICOS	43,483.02	0.00%
IR UNICO UTILIDADES ENAJENACION DERECHOS REPRESENT. DE CAPITAL (NO RESIDENTE)	4,998.78	0.00%
DONACIONES DE RENTA	4,484.67	0.00%
RENTA ANTICIPO MÍNIMO	2,309.32	0.00%
ANTICIPO OBLIGATORIO DE IMPUESTO A LA RENTA 2020	977.49	0.00%
1% DERIVADOS PETROLEOS IMPORTADORES	254.42	0.00%
IR ENAP SIPEC CONTRATOS SERVICIOS ESPEC.	64.62	0.00%
DEVOLUCION LEY SOLIDARIA RENTA PERSONAS NATURALES	0.10	0.00%
Total general	6,638,920,625.10	

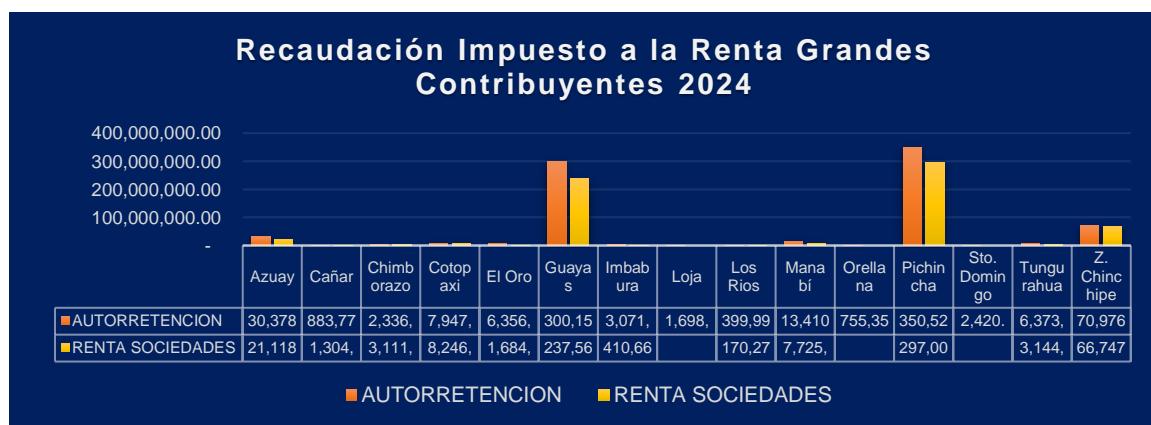
Como se puede apreciar en la tabla, la mayor recaudación se da en retenciones en la fuente, renta sociedades y autorretención a grandes contribuyentes.

Mediante la Ley Orgánica de Urgencia Económica y Generación de Empleo, publicada en el Registro Oficial # 461 del 20 de diciembre 2023, se dispuso en el artículo 17, que se agregue al final del artículo 45 de la Ley de Régimen Tributario Interno la disposición de retenciones y su aplicación referente a las sociedades consideradas como Grandes Contribuyentes.

Donde se estableció: “Las sociedades Grandes Contribuyentes deberán efectuar una autorretención del Impuesto a la Renta de forma mensual sobre el total de sus ingresos gravados obtenidos dentro de dicho mes”

Por ende, es importante señalar que, en el 2024 conforme a la nueva reforma sobre la autorretención a Grandes Contribuyentes, permitió obtener una mayor recaudación al Servicio de Rentas Internas.

Figura 8: Recaudación de Impuesto a la Renta de Grandes Contribuyentes del 2024.



Actualmente existen 520 Sociedades catalogadas como Grandes Contribuyentes donde la mayor parte se centra en las provincias de Pichincha y Guayas. Como se puede observar en la figura anterior la autorretención sin duda alguna toma un rol protagónico al ser la mayor recaudación que el propio impuesto a la renta, debido a que se convierte como un anticipo de este impuesto.

Con el objetivo de fortalecer la lucha contra la evasión y en apego a las buenas prácticas internacionales en materia tributaria, el Servicio de Rentas Internas (SRI) creó la Dirección Nacional de Grandes Contribuyentes que permitirá fortalecer el ejercicio especializado de las facultades tributarias, en observancia de los principios constitucionales que rigen la administración pública y el régimen tributario ecuatoriano.

EL SRI considera a Grandes Contribuyentes a aquellas sociedades o personas naturales debido a su importancia fiscal y tamaño de transacciones en respectivos sectores. El segmento de grandes contribuyentes abarca sectores estratégicos, productivos, de comercio, finanzas y servicios. Además, incluye a los principales grupos económicos del país.

Actualmente no hay una base de datos de grupos económicos reciente, la última base de datos que consta en la plataforma del SRI es con información del año 2021 hacia atrás. No obstante, no deja de ser importante la clasificación de estos grupos económicos que fueron catalogados e identificados por el SRI. Alrededor de 300 grupos económicos fueron identificados por la Administración Tributaria.

Se entiende como grupo económico lo mencionado al conjunto de partes, conformado por personas naturales y sociedades, tanto nacionales como extranjeras,

donde una o varias de ellas posean directa o indirectamente el 40% o más de la participación en derechos representativos de capital en otras sociedades, conforme lo menciona el artículo 5 del Reglamento de aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno.

La Administración Tributaria con el fin de identificar prácticas tendientes a evadir impuesto, dio a conocer información de grupos económicos sobre el porcentaje de participación del patrimonio total de paraísos fiscales. La cual se tomó de la página web <https://www.sri.gob.ec/grupos-economicos>

Para los accionistas domiciliados en paraísos fiscales es muy atractivo por el hecho de pagar menos impuestos y en algunos casos hasta cero impuestos, ya que debido a las características de estos gobiernos no comparten información con otros.

Figura 9: Ranking de participación patrimonial de accionistas domiciliados en paraísos fiscales. Tomado del Servicio de Rentas Internas.

Ranking	Paraísos fiscales	Participación del patrimonio total de paraísos fiscales	Total sociedades
1	 Panamá	53,6%	1.050
2	 Barbados	19,1%	3
3	 Islas Vírgenes (británicas)	10,0%	145
4	 Islas Caimán	6,9%	25
5	 Bahamas	3,5%	99
6	 Bélice	2,0%	21
7	 Luxemburgo	1,3%	21

Como se puede apreciar en los últimos años la mayor participación patrimonial de accionistas se ubica en Panamá.

Dentro de la revisión de los Grupos Económicos se procedió a seleccionar a los grupos que tengan incorporado una Sociedad Multinacional, por lo que se derivó a utilizar criterios de selección acorde a los Grupos Económicos que estén conformados y reportados a sus beneficiarios efectivos finales, personas extranjeras, sociedades extranjeras y gran contribuyente.

Tabla 1: Empresas Multinacionales seleccionadas por criterio.

Identificación	Empresa Multinacional	Sector	Subsector	Ingresos	Impuesto Causado	Presión Fiscal
1790319857001	PROCESADOR A DE ALIMENTOS C A PRONACA	AGRICULTURA, GANADERÍA, SILVICULTURA Y PESCA	CÁRNICOS	1,094,281,307.57	14,635,214.73	1.34%
1791251237001	CONSORCIO ECUATORIANO DE TELECOMUNICACIONES S.A. CONECEL	INFORMACIÓN Y COMUNICACIÓN	TELEFONÍA MÓVIL	1,036,105,064.22	55,681,096.98	5.37%
0990017514001	TIENDAS INDUSTRIALES ASOCIADAS TIA S.A.	COMERCIO DE BIENES AL POR MAYOR Y MENOR	COMERCIALIZACIÓN	787,980,599.00	8,171,059.00	1.04%
0990032246001	NESTLE ECUADOR S.A.	INDUSTRIAS MANUFACTURERAS	ALIMENTOS	464,595,724.00	6,675,611.00	1.44%
1791321596001	UNILEVER ANDINA ECUADOR S.A.	INDUSTRIAS MANUFACTURERAS	CONSUMO MASIVO	245,365,031.12	7,008,895.00	2.86%
1790727203001	AVIANCA- ECUADOR	SERVICIOS	AEROLÍNEAS	229,720,142.38	9,151,125.56	3.98%
0992153563001	INTERNATIONAL WATER SERVICES (GUAYAQUIL) INTERAGUA C. LTDA.	SERVICIOS	SERVICIOS PÚBLICOS	196,232,554.03	6,067,125.22	3.09%

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

Empresa Multinacional: PROCESADORA DE ALIMENTOS C A PRONACA

Tabla 5: Beneficiario Final PRONACA.

Identificación	Nombre	Nacionalidad	Tipo Inversión
1793220179001	PRONACA-ECU-HOLDING S.A.S.	ECUADOR	NACIONAL
SE-Q-00008290	LA ESTANCIA INVESTMENT HOLDING SL	ESPAÑA	EXTRANJERA DIRECTA

Figura 10: Informe de la compañía extranjera - LA ESTANCIA INVESTMENT HOLDING SL.

INFORME DE LA ESTANCIA INVESTMENT HOLDING SL AL 2023 (ANUAL)					
SOCIOS O ACCIONISTAS DE LA SOCIEDAD EXTRANJERA SOCIA O ACCIONISTA DE LA COMPAÑIA NACIONAL					
No.	Identificación	Nombre	Nacionalidad	Dirección	
1.	ASE-Q-0015728	PROTEÍNAS Y GRANOS AMERICANOS PGA S. DE R.L	PANAMA	EDIFICIO AFRA, AV. SAMUEL LEWIS Y CALLE 54, CIUDAD DE PANAMÁ, APARTADO POSTAL 081601085, PANAMÁ	
1.1.	ASE-Q-0015718	KEYPOINT INVESTMENTS S. DE R.L.	PANAMA	EDIFICIO AFRA, AV. SAMUEL LEWIS Y CALLE 54, CIUDAD DE PANAMÁ, APARTADO POSTAL 081601085, PANAMÁ	
1.1.1.	ASE-Q-0015719	POSTEN LIMITED INC.	PANAMA	EDIFICIO AFRA, AV. SAMUEL LEWIS Y CALLE 54, CIUDAD DE PANAMÁ, APARTADO POSTAL 081601085, PANAMÁ	
1.1.1.1.	1704438637	BAKKER VILLACRESES LUIS GERARDO	ECUADOR	AV. DE LOS NARANJOS	
1.1.2.	ASE-Q-0010899	KEYPOINT HOLDINGS	NUEVA ZELANDIA	AUCKALND	
1.1.2.1.	ASE-Q-0015720	VIBA TRUST	NUEVA ZELANDIA	AUCKALND	
1.1.2.1.1.	1702550680	BAKKER GUERRA LUIS	ECUADOR	AV. DE LOS NARANJOS N4415 Y GRANADOS	
1.1.2.1.2.	1704438637	BAKKER VILLACRESES LUIS GERARDO	ECUADOR	AV. DE LOS NARANJOS	
1.1.2.1.3.	1704925864	BAKKER VILLACRECES JOHN WILLIAM	ECUADOR	NARANJOS	
1.1.2.1.4.	1709271108	BAKKER VILLACRESES JOSEFINA JUDITH	ECUADOR	NARANJOS	

Nota: (Compañías.)

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

Tabla 6: Beneficiario Final CONECEL.

Identificación	Nombre	Nacionalidad	Tipo Inversión
SE-G-00000571	AMOV IV, S.A. DE C.V.	MEXICO	EXTRANJERA DIRECTA
SE-G-00000569	AMX ECUADOR, S.A. DE C.V.	MEXICO	EXTRANJERA DIRECTA

Figura 11: Informe de la compañía extranjera - AMOV IV, S.A. DE C.V.

INFORME DE AMOV IV, S.A. DE C.V. AL 2023 (ANUAL)				
No.	Identificación	Nombre	Nacionalidad	Dirección
1.	SE-G-00000572	SERCOTEL, S.A. DE C.V.	MEXICO	LAGO ZURICH 245, COLONIA AMPLIACION GRANADA 11529, MEXICO DISTRITO FEDERAL
1.1.	ASE-Q-0001297	AMERICA MOVIL, S.A.B. DE C.V.	MEXICO	LAGO ZURICH 245 COLONIA AMPLIACION GRANADA, 11529, MEXICO DISTRITO FEDERAL
1.2.	SE-G-00000571	AMOV IV, S.A. DE C.V.	MEXICO	LAGO ZURICH 245 COLONIA AMPLIACION GRANADA, 11529, MEXICO DISTRITO FEDERAL
1.2.1.	SE-G-00000572	SERCOTEL, S.A. DE C.V.	MEXICO	LAGO ZURICH 245, COL. AMPLIACION GRANADA 11529, MEXICO DF
1.2.2.	SE-G-00000573	RADIOMOVIL DIPSA, S.A. DE C.V.	MEXICO	LAGO ZURICH 245, COLONIA AMPLIACION GRANADA 11529, MEXICO DISTRITO FEDERAL
1.2.2.1.	SE-G-00000572	SERCOTEL, S.A. DE C.V.	MEXICO	LAGO ZURICH 245, COLONIA AMPLIACION GRANADA 11529, MEXICO DISTRITO FEDERAL
1.2.2.2.	SE-G-00000571	AMOV IV, S.A. DE C.V.	MEXICO	LAGO ZURICH 245 COLONIA AMPLIACION GRANADA, 11529, MEXICO DISTRITO FEDERAL
2.	SE-G-00000573	RADIOMOVIL DIPSA, S.A. DE C.V.	MEXICO	LAGO ZURICH 245, COL. AMPLIACION GRANADA 11529, MEXICO DF

Figura 12: Informe de la compañía extranjera - AMX ECUADOR, S.A. DE C.V.

SOCIOS O ACCIONISTAS DE LA SOCIEDAD EXTRANJERA SOCIA O ACCIONISTA DE LA COMPAÑIA NACIONAL				
No.	Identificación	Nombre	Nacionalidad	Dirección
1.	SE-G-00000571	AMOV IV, S.A. DE C.V.	MEXICO	LAGO ZURICH 245 COLONIA AMPLIACION GRANADA, 11529, MEXICO DISTRITO FEDERAL
1.1.	SE-G-00000572	SERCOTEL, S.A. DE C.V.	MEXICO	LAGO ZURICH 245, COLONIA AMPLIACION GRANADA 11529, MEXICO DISTRITO FEDERAL
1.1.1.	ASE-Q-0001297	AMERICA MOVIL, S.A.B. DE C.V.	MEXICO	LAGO ZURICH 245 COLONIA AMPLIACION GRANADA, 11529, MEXICO DISTRITO FEDERAL
1.1.2.	SE-G-00000571	AMOV IV, S.A. DE C.V.	MEXICO	LAGO ZURICH 245 COLONIA AMPLIACION GRANADA, 11529, MEXICO DISTRITO FEDERAL
1.2.	SE-G-00000573	RADIOMOVIL DIPSA, S.A. DE C.V.	MEXICO	LAGO ZURICH 245, COL. AMPLIACION GRANADA 11529, MEXICO DF
1.2.1.	SE-G-00000572	SERCOTEL, S.A. DE C.V.	MEXICO	LAGO ZURICH 245, COLONIA AMPLIACION GRANADA 11529, MEXICO DISTRITO FEDERAL
1.2.2.	SE-G-00000571	AMOV IV, S.A. DE C.V.	MEXICO	LAGO ZURICH 245 COLONIA AMPLIACION GRANADA, 11529, MEXICO DISTRITO FEDERAL
2.	0992395893001	AMOVECUADOR S.A.	ECUADOR	AV. AMAZONAS N44105 Y RIO COCA, EDIFICIO ETECO

Nota: (Compañías.)

Análisis de la implementación de las Acciones BEPS en las empresas multinacionales de los sectores económicos.

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

De acuerdo con la OCDE, (2016) los países han obtenido un acuerdo con el fin de aumentar el criterio de actividad sustancial para evaluar regímenes preferenciales que permitan delinear la tributación de rentas obtenidas en sus actividades económicas, por medio de esta acción se pide limitar los beneficios fiscales a los contribuyentes que no mantienen una actividad de sustancia económica en los regímenes que gozan de beneficios. En otros aspectos también implementan a transparencia de intercambio de información entre las Administraciones Tributarias.

Por tanto, esta acción busca establecer estándares regulares que debe cumplirse con las legislaciones nacionales en relación a los regímenes preferentes, con la finalidad de que sea posible otorgar beneficios al contribuyente en el transcurso de que se haya efectuado todas las actividades para generar, incrementar y/o mantener el ingreso.

Es transcendente mencionar que el Foro sobre Prácticas Fiscales Perniciosas, se describe cuando un régimen preferencial puede ser pernicioso, en el cual lo analizan a través de cuatro factores que son utilizados para determinar el tipo de régimen, donde se detalla a continuación:

- a) El régimen establece un tipo de gravamen efectivo cero o reducido para la renta proveniente de actividades financieras y prestación de otros servicios geográficamente móviles.
- b) El régimen o estado está compartido en relación con la economía nacional.

- c) El régimen carece de transparencia como puede ser una falta de regulación en la declaración o comunicación financiera insuficiente.
- d) No hay intercambio de información.

Además, la OCDE (2016), toma en consideración factores que complementa el análisis de la determinación de un régimen preferencial pernicioso, en el cual se consideran los siguientes factores adicionales:

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

La acción 5 da importancia relevante al criterio de actividad sustancial y se centra en la modernización de los criterios de evaluación que es un elemento clave para determinar si un régimen es perjudicial, a continuación, replicaremos un ejemplo para una mejor comprensión sobre las prácticas fiscales perniciosas.

En nuestro país Ecuador, actualmente contamos con ZEDE (zonas especiales de desarrollo económico) el cuál, busca incentivar la inversión y para ello a diseñado beneficios tributarios y aduaneros para las empresas que decidan instalarse en estas zonas; entre los beneficios fiscales se encuentra el pago de 0% de impuesto a la renta por considerarse un territorio fuera del estado ecuatoriano, bajo este contexto; el Ecuador

podría convertirse en un territorio pernicioso porque implica beneficios meramente tributarios con una carga fiscal nula.

Las empresas multinacionales podrían establecer esquemas que busquen erosionar su base imponible para el pago de impuestos en sus países de origen, para fines ilustrativos simularemos una transacción entre Argentina (País A) y Ecuador (País B).

Un empresa argentina produce y comercializa productos para la agroindustria en su país de origen pagan un tributo del 21% por concepto de renta, es decir; si tienen un costos de fabricación de diez millones de dólares y ventas por cuarenta millones de dólares anuales, termina pagando un impuesto a la renta por seis millones seiscientos mil dólares (22% sobre la renta obtenida) decide establecer un esquema con una domiciliada en el país de Ecuador con una empresa domiciliada en una ZEDE (el artículo 37 del COPCI en el inciso A; detalla que la agroindustria es una actividad que puede tener operaciones en ZEDE) para la cual; le venden al costo más un millón (para dar sustancia en el país de origen) los productos agroindustriales.

La subsidiaria en el Ecuador tendría el producto por un costo de once millones de dólares y ventas por cuarenta millones de dólares anuales, acogiéndose a los beneficios fiscales pagaría cero por ciento de impuesto a la renta en el Ecuador y la empresa argentina tributaría sobre una ganancia de un millón de dólares pagando impuesto a la renta por el valor de doscientos veinte mil dólares, redujo su carga fiscal del 17% al 2% mientras que todo el beneficio lo trasladó hacia su subsidiaria en Ecuador.

Figura 13: Ejemplo de graficado de prácticas fiscales perniciosas.

<u>SIN ESTRUCTURA DE SUBSIDIARIA</u>		<u>CON ESTRUCTURA DE SUBSIDIARIA</u>			
<u>Empresa A (Argentina)</u>		<u>Empresa A (Argentina)</u>		<u>Empresa B (Ecuador)</u>	
costo de producción	\$ 10.000.000,00	Costo de producción	\$ 10.000.000,00	Costo de producción	\$ 11.000.000,00
venta	\$ 40.000.000,00	Venta	\$ 11.000.000,00	Venta	\$ 40.000.000,00
Renta	\$ 30.000.000,00	Renta	\$ 1.000.000,00	Renta	\$ 29.000.000,00
impuesto IR 22%	\$ 6.600.000,00	Impuesto IR 22%	\$ 220.000,00	Impuesto IR 0%	\$ -
Ganancia	\$ 23.400.000,00	Ganancia	\$ 780.000,00	Ganancia	\$ 29.000.000,00

La empresa argentina sin la estructura de subsidiaria paga impuesto sobre su renta con una tarifa del 22% en su país.

La empresa argentina con una estructura de subsidiaria pasó de una tasa efectiva del 17% al 2% en el pago de impuesto a la renta, trasladando todos sus beneficios hacia la subsidiaria en Ecuador.

Del ejemplo planteado, se puede observar que con la implementación de una estrategia fiscal (creando una estructura con subsidiaria) sí se tiene una reducción de la recaudación de impuesto en los estados mientras las utilidades de grupo multinacionales crecen. Esto indica de un grave problema para los países en la justa recaudación para las arcas fiscales si se tiene falencias o limitaciones normativas.

Acción 6: Impedir la utilización abusiva de convenios fiscales.

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

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

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

Por lo ante expuesto, dentro del análisis de la Acción 6 se procederá a realizar un ejemplo en una de las modificaciones que estable la OCDE por los abusos en los

tratados de convenios fiscales internacionales, en el cual se procederá a efectuar esquema de Treaty Shopping:

En el año 2023 el Estado del Ecuador celebro un convenio internacional para evitar la doble imposición con el Estado de México, debido a estos acontecimientos, el grupo económico conformada por la Matriz “A” domiciliada en Argentina, posee acciones sobre la Multinacional “B” domiciliada en México. En el Estado de Argentina no mantienen ningún convenio fiscal internacional suscrito con México, por consecuencia acorde a la legislación nacional de México en el pago de dividendos deberá efectuar una retención de Impuesto a la Renta del 30%.

En virtud al suceso, la Matriz “A” observa que la Multinacional “B” mantiene un CDI con el Estado del Ecuador, debido a este convenio, la Matriz “A” procede a cambiar su beneficiario efectivo a la residencia del Ecuador, por motivo de que el convenio fiscal internacional en el artículo 10 numeral 2 señala que para efectos de pagos de dividendos: “entre el Estado Contratante (México) en que resida la sociedad, y si el beneficiario efectivo de los dividendos es un residente del otro Estado Contratante (Ecuador), el Impuesto a la renta no podrá exceder del 5 % del importe bruto de los dividendos”.

Figura 14: Esquema treaty shopping de abusos de convenios fiscales.

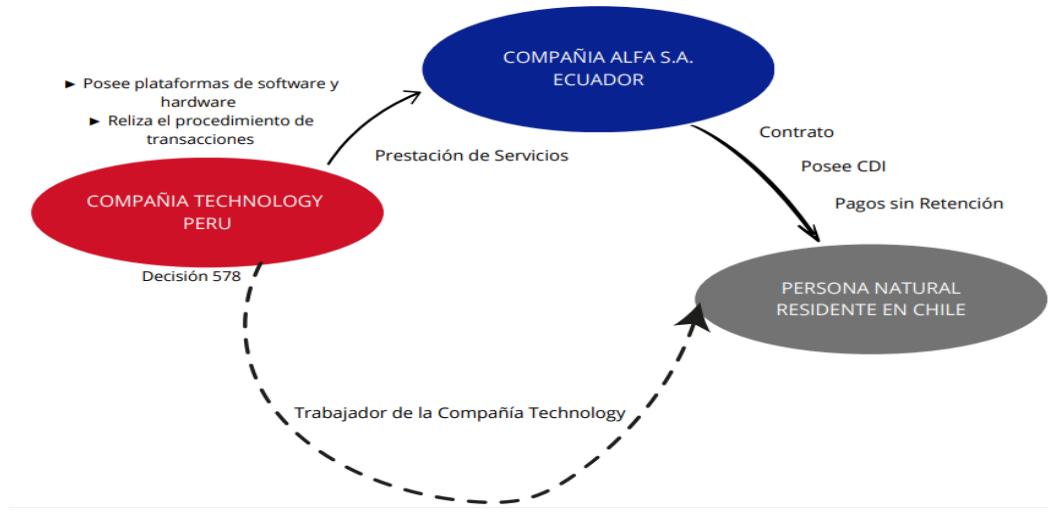


En virtud a lo expuesto en el ejemplo, se concluye que la principal razón del acuerdo celebrado entre los Estados de México y Ecuador era por la obtención del beneficio de la reducción de la tarifa de Impuesto a la Renta por concepto de dividendos establecido en el convenio fiscal internacional, en el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

Adicional también existen otras maneras de abusos de convenios, como se expone a continuación.

Pagos al exterior por transacciones realizadas con una persona natural de un país que posee CDI, sin embargo, el servicio fue prestado por una compañía del grupo que reside en otro país.

Figura 15: Desvío del gasto en residencia de un país que aplique un CDI.



El impacto sería la disminución del pago de tributos debido a la reducción de la base imponible de la Sociedad Ecuatoriana al realizar un pago a un país donde no prestó el servicio con la finalidad de aplicar un CDI.

En efecto, se genera la evasión del impuesto del no residente Compañía Technology Perú, por las rentas percibidas de fuente ecuatoriana por el servicio prestado a la Compañía Alfa S.A. Ecuador; asimismo, ocasiona la erosión de la base imponible de la Compañía Alfa S.A. Ecuador al utilizar como gasto deducible el valor del servicio técnico prestado por la Compañía Technology Perú, sin aplicar la retención en la fuente.

CONCLUSIONES

Acción 5: Actualmente en el Ecuador existen beneficios que ayudan a promover la inversión extranjera, como lo son usuarios operadores o usuarios en ZEDE calificadas al amparo del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, y su respectivo Reglamento, gozarán de una tarifa del 0% de Impuesto a la Renta por los 5 primeros años de declaratoria desde el primer año en que se generen ingresos. Sin embargo, en dichas inversiones podrían estar involucrados desarrollos originados desde el exterior, por lo que de acuerdo a la acción 5 de la OCDE, estos desarrollos del exterior podrían asignarse a la subsidiaria de otros países y en consecuencia participar de las exoneraciones fiscales de dicho país, lo cual se denomina desde el punto de vista de las BEPS como prácticas fiscales perniciosas.

Acción 6: Dentro de los tratados de doble imposición entre diferentes países, existen ventajas que son aprovechados por diversas empresas multinacionales, originando pérdida en la recaudación de los impuestos en las administraciones tributarias, por lo que las BEPS estableció cláusulas estándares que deberían contener los convenios internacionales para evitar este tipo de abusos. Es importante mencionar que en el Ecuador ya se han tomado medidas de prevención de abuso de estos tratados como lo es el establecer una base de 20 fracciones básicas para el uso de los beneficios de los convenios internacionales suscritos por los países para evitar la doble imposición con el Ecuador, no obstante, en la actualidad está derogada dicha resolución, debido a que hubo pronunciamientos jurídicos que iban en contra de lo que menciona el artículo 425 de la Constitución del Ecuador.

RECOMENDACIONES

Acción 5: Para evitar prácticas perniciosas se debe modernizar los criterios sobre la actividad sustancial económica real que las empresas realizan y así evitar el diseño de estructuras que buscan aprovechar cualquier tipo de beneficios fiscales erosionando la base imponible en sus países de residencia, es por ello que propondremos recomendaciones para ejercer controles rigurosos.

- Es importante definir la actividad sustancial estableciendo criterios que determinen qué constituye a una actividad económica real en cada sector, esto puede ser considerando activos físicos, costos operacionales, números de empleados y la generación de ingresos.
- Evitar estructuras que permitan domiciliarse empresas con operaciones ficticias y asegurando que cualquier beneficio fiscal otorgado esté condicionado a la presencia de la actividad económica.
- Implementar herramientas de inteligencia artificial y análisis de datos para encontrar patrones de evasión fiscal, dichas tecnologías deben enfocarse en empresas de alto riesgo.
- Fomentar la cooperación internacional con acuerdos de intercambio de información automáticos entre las administraciones tributarias para detectar empresas con actividad económica artificiales.
- Implementar capacitaciones a equipos de auditores asegurando su especialización en fiscalidad internacional.
- Encrudecer las multas y sanciones para las empresas que realicen esquemas engorrosos que abusen de regímenes fiscales.

- Publicar un listado de empresas que no cumplan con los requisitos de actividad económica sustancial.

Acción 6: El impedir el uso abusivo de los convenios es una labor que debe iniciar el Estado contratante. El establecimiento de una normativa tributaria clara que cierre las posibles lagunas legales es fundamental al momento de iniciar un proceso de negociación con su contra parte; al mismo espacio, estudiar la normativa del otro Estado contratante permite saber el verdadero beneficio que se puede conseguir con la firma del Convenio CDI. El dinamismo de la economía permite que las compañías tengan más facilidades para deslocalizar sus actividades económicas. El cobro de impuestos de los dividendos cada vez es más complejo. Las Entidades buscan erosionar su base imponible o realizan operaciones para ser admitidas residentes de un Estado y obtener beneficios de un convenio de forma abusiva.

Evitar un uso abusivo del artículo 10.2 del Modelo de CDI de la OCDE es una labor conjunta donde cada parte debe asumir su responsabilidad. La normativa convencional y la norma de cada Estado contratante deben estar alineadas para evitar una doble imposición internacional y no dejar abierta a una posibilidad de doble no imposición. El Ecuador en este sentido ha manifestado su compromiso estableciendo normativa que se alinee a los avances presentados por la OCDE para evitar un uso abusivo de los convenios.

Para combatir estos casos de elusión, los Estados deben estar en la capacidad de desarrollar normativa interna anti elusiva que debe estar alineada con las normas anti elusión instaurada en el mismo convenio.

- Reestructurar los convenios CDI que no tienen una cláusula de limitación de beneficios (LOB por sus siglas en inglés).
- Que los CDI firmados por Ecuador tengan también las cláusulas de norma del propósito principal (PPT por sus siglas en inglés). Las cláusulas PPT serán un complemento a las cláusulas LOB en temas más específicos.
- Que exista un mecanismo en la página web del SRI de adjuntar los sustentos comprobatorios para la aplicación del CDI, de tal modo de garantizar o contrarrestar el mal uso o abuso de los convenios.

FORTALEZAS Y LIMITACIONES.

Fortalezas:

Este trabajo presenta varias fortalezas, en las cuales se puede destacar las siguientes:

- Enfoque basado en múltiples fuentes de información, los datos recopilados fueron a través de entrevistas que son expertos en fiscalidad internacional y funcionarios de la administración tributaria, así como también se analizó documentación de la OCDE y normativa tributaria.
- Se estudió casos que son emblemáticos en la lucha de la erosión fiscal y el traslado de beneficios como fueron lo casos de Apple, Amazon y el sonado caso de LuxLeaks.
- Se analizó los impactos específicos que tienen las normas BEPS en la legislación ecuatoriana para la lucha contra la anti-elusión y anti-abuso.
- Se identificó mecanismos sólidos en la administración tributaria para validar sustancia económica en las transacciones y así evitar el “treaty shopping”
- Se aborda que se necesita personal capacitado en la administración tributaria para aplicar eficazmente las recomendaciones de las BEPS en la lucha de la erosión fiscal.
- Se recomienda un mejor control fiscal para mejorar la recaudación mediante estrategias en los controles que se ejercen desde la administración tributaria y aborda la necesidad de una modernización de los sistemas de control para identificar estructuras empresariales que perjudiquen a los intereses del estado.

- Se plantea que se incluyan las cláusulas de limitación de beneficios (LOB) y normas de propósitos (PPT).

Las principales limitaciones que se ha encontrado en esta investigación son las detalladas a continuación:

- **Subjetividad del enfoque cualitativo.** – Esto se debe a que la investigación se ha basado en encuestas y entrevistas cualitativas, lo que puede generar respuestas subjetivas o influenciadas por la experiencia u opinión personal.

- **Disponibilidad y acceso a la información.** – Disponer de expertos en fiscalidad internacional y funcionarios de la administración tributaria pudiese ser limitado, lo que podría restringir la calidad y cantidad de los datos obtenidos.

Algunos datos son confidenciales y son difíciles de obtener, en especial si estas son estrategias de planificación fiscal de empresas multinacionales.

- **Limitaciones de la investigación.** – La investigación se apoya en documentos de la OCDE y normativas tributarias, que pueden estar sujetos a interpretaciones y actualizaciones futura. Existe un riesgo que los documentos expuestos no reflejen las actualizaciones más recientes en la normativa internacional o en las implementaciones de las BEPS.

- **Alcance limitado en la evaluación de efectividad.** – El análisis de las acciones 5 y 6, dejando de lado otras acciones que podrían estar correlacionadas y que podrían influir en las transacciones de las partes relacionadas.

En este estudio no se incluye caso o datos específicos que permitan medir de manera más precisa el impacto de las acciones de las BEPS en las multilaciones situadas en el Ecuador.

APÉNDICE.

FORMULARIO DE
ENTREVISTA

Nombre del entrevistado	Luis Javier Ruiz Vélez
Puesto de trabajo:	Consultor independiente

Fecha de la entrevista:	13/01/2025
Realizado por:	Stalyn Bustos y Jaime Lomas

**ANÁLISIS DE LOS MECANISMOS UTILIZADOS EN LAS PRÁCTICAS FISCALES
PERNICIOSAS Y EL USO ABUSIVO DE LOS CONVENIOS –
ACCIONES 5 Y 6 DE LAS BEPS.****OBJETIVO:**

Recopilar información y experiencias prácticas que contribuyan a analizar y comprender las acciones 5 y 6 de las BEPS como soporte a las administraciones tributarias que coadyuven a ser más eficiente en la recaudación de impuestos.

INSTRUCCIONES:	Lea detenidamente cada una de las preguntas y responda
----------------	--

1. De acuerdo a la Acción 5 de las BEPS – Prácticas Fiscales Pernicosas, ¿Qué factores pudiera utilizar la Administración Tributaria de un país para fortalecer la recaudación fiscal y no existan prácticas fiscales agresivas?

- **Intercambio de Información Transparente:** Implementar acuerdos automáticos de intercambio de información con otros países para identificar prácticas fiscales agresivas.
- **Regulación de Regímenes Preferenciales:** Revisar los regímenes fiscales preferenciales para garantizar que cumplan con los estándares internacionales y que el beneficio fiscal esté vinculado a actividades económicas reales (principio de sustancia económica).
- **Fortalecimiento de Auditorías Internacionales:** Capacitar equipos especializados en fiscalidad internacional y auditorías de empresas multinacionales.
- **Control sobre Transferencias de Propiedad Intelectual:** Monitorear regímenes relacionados con ingresos de propiedad intelectual para evitar la transferencia artificial de beneficios a jurisdicciones de baja tributación.
- **Cláusulas Antielusión:** Introducir leyes específicas que limiten la posibilidad de erosionar la base imponible o desviar beneficios (por ejemplo, reglas CFC o normas anti-hybrid mismatches).

2. En base a su experiencia, ¿Cuál o cuáles son los casos más relevantes que se relacionan a esta acción 5 de las BEPS?

- **Caso Irlanda – Apple (2016):** Irlanda ofreció beneficios fiscales preferenciales a Apple que fueron considerados como ayudas estatales ilegales por la Comisión Europea. Esto impulsó revisiones globales sobre los regímenes fiscales preferenciales.
- **Luxemburgo – Amazon (2017):** La Unión Europea detectó que Amazon desvió ingresos a través de una entidad de Luxemburgo beneficiándose de un régimen fiscal preferencial.
- **Los Acuerdos de "Tax Rulings" en Luxemburgo y los Países Bajos:** Estos acuerdos bilaterales fueron utilizados para desviar beneficios hacia jurisdicciones con tasas impositivas nulas o bajas, generando debate global.

3. Más allá de su aplicación, ¿Cómo evitar o reducir las prácticas fiscales agresivas mediante las acciones BEPS?

- **Implementar las Normas de Transparencia Mínima:** Asegurar que todos los países cumplan con las recomendaciones mínimas de BEPS, como la Acción 13 (Reporte País por País).
- **Adopción de Instrumentos Multilaterales:** Incorporar el Convenio Multilateral (MLI) para modificar los convenios existentes y combatir el abuso fiscal.
- **Educación y Concientización:** Promover la ética fiscal entre los contribuyentes mediante campañas de educación tributaria.
- **Colaboración Internacional:** Fomentar alianzas entre administraciones tributarias para identificar y desincentivar estrategias fiscales agresivas.

4. De acuerdo a la Acción 6 de las BEPS – El abuso de los convenios, ¿Es posible en las Administraciones Tributarias buscar un mecanismo sólido para evitar el abuso de los convenios?

- **Cláusula Principal de Propósito (PPT):** Incluir esta cláusula en los convenios para evitar que se obtengan beneficios si el principal propósito de una transacción es abusar del tratado.
- **Revisión y Renegociación de Convenios:** Actualizar los convenios de doble imposición para incluir cláusulas específicas contra el abuso.
- **Implementación de Procedimientos de Control Previo:** Establecer mecanismos de aprobación anticipada para garantizar el uso correcto de los convenios.
- **Auditorías Estratégicas:** Priorizar revisiones en transacciones transfronterizas con alto riesgo de abuso.

<p>5. ¿Es factible que dentro de una Administración Tributaria exista la opción antes de aplicar el convenio para evitar la doble imposición, informando al ente regulador el artículo del convenio a utilizar, el motivo de la transacción, y el monto?</p>	<p>Sí, es factible y, en muchos países, ya se implementan procedimientos de autorización previa, como los Advanced Pricing Agreements (APAs) o las solicitudes de certificaciones de residencia fiscal. Esto permite a la Administración Tributaria:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Evaluar si se cumple con los requisitos para aplicar el convenio. • Prevenir abusos al identificar irregularidades en etapas tempranas. • Establecer transparencia entre las partes involucradas.
<p>6. ¿Cómo considera usted la forma de detener o detectar un treaty shopping en las compañías nacionales o multinacionales?</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Monitorear las Estructuras Jurídicas: Identificar entidades interpuestas cuya función principal sea aprovechar beneficios fiscales. • Analizar la Sustancia Económica: Verificar que las entidades tengan operaciones reales y no sean vehículos de propósito especial. • Fortalecer el Control de Documentación: Exigir documentación que justifique la actividad económica detrás de las transacciones internacionales. • Intercambio de Información Internacional: Usar acuerdos de intercambio automático de información para detectar patrones sospechosos.
<p>7. Desde su experiencia o perspectiva, ¿cree que existe el rule shopping, tomando como mecanismo la forma directa de abusar de los convenios aplicando un artículo distinto a la realidad de la transacción? Mencione ciertos casos</p>	<p>Sí, el rule shopping es una estrategia común en la que los contribuyentes seleccionan artículos específicos de convenios para minimizar su carga tributaria, aunque no reflejen la realidad económica de la transacción.</p> <p>Ejemplos de rule shopping:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Uso de Convenios para Dividendos o Intereses: Empresas que canalizan pagos a través de países con convenios favorables para reducir retenciones. 2. Estructuras de Leasing Internacional: Utilización de artículos específicos para evitar impuestos sobre pagos transfronterizos. 3. Caso de "Treaty Abuse" en India: Empresas que utilizaron el convenio entre India y Mauricio para evitar impuestos sobre ganancias de capital, lo que llevó a la renegociación del convenio en 2016.

AGRADECIMIENTO:

Su conocimiento y experiencia serán fundamentales para determinar varios factores asociados de las Acciones 5 y 6 relacionadas con las directrices de las BEPS. Apreciamos su tiempo y colaboración, y confiamos en que su aporte contribuirá significativamente al análisis integral que estamos llevando a cabo.

FORMULARIO DE
ENTREVISTA

Nombre del entrevistado	Jimmy Intriago
Puesto de trabajo:	Jefe Impuestos

Fecha de la entrevista:	22-01-2024
Realizado por:	Stalyn Bustos y Jaime Lomas

**ANÁLISIS DE LOS MECANISMOS UTILIZADOS EN LAS PRÁCTICAS FISCALES
PERNICIOSAS Y EL USO ABUSIVO DE LOS CONVENIOS –
ACCIONES 5 Y 6 DE LAS BEPS.**

OBJETIVO:

Recopilar información y experiencias prácticas que contribuyan a analizar y comprender las acciones 5 y 6 de las BEPS como soporte a las administraciones tributarias que coadyuven a ser más eficiente en la recaudación de impuestos.

INSTRUCCIONES:	Lea detenidamente cada una de las preguntas y responda
----------------	--

1. De acuerdo a la Acción 5 de las BEPS – Prácticas Fiscales Pernicosas, ¿Qué factores pudiera utilizar la Administración Tributaria de un país para fortalecer la recaudación fiscal y no existan prácticas fiscales agresivas?	Aumentar los acuerdos de intercambio de información internacional. Mejorar sus sistemas informáticos para realizar cruces de información con información proporcionada por terceros y entidades financieras. Solicitar información de todas las estructuras corporativas internacionales en las que tenga participación un residente fiscal ecuatoriano.
2. En base a su experiencia, ¿Cuál o cuáles son los casos más relevantes que se relacionan a esta acción 5 de las BEPS?	Los casos de la elusión artificial de la base imponible por medio de compras en línea realizadas exterior.
3. Más allá de su aplicación, ¿Cómo evitar o reducir las prácticas fiscales agresivas mediante las acciones BEPS?	La modernización de los sistemas de control tributario, el fortalecimiento del intercambio de información fiscal y la capacitación continua de los funcionarios son elementos clave para maximizar sus beneficios en términos de transparencia y equidad.
4. De acuerdo a la Acción 6 de las BEPS – El abuso de los convenios, ¿Es posible en las Administraciones Tributarias buscar un mecanismo sólido para evitar el abuso de los convenios?	Validar la esencia económica de la transacción con mayor profundidad, en especial en casos de renta pasiva de fácil movilidad y la prestación de servicios que agreguen valor.

<p>5. ¿Es factible que dentro de una Administración Tributaria exista la opción antes de aplicar el convenio para evitar la doble imposición, informando al ente regulador el artículo del convenio a utilizar, el motivo de la transacción, y el monto?</p>	<p>Si es factible sin embargo para no causar retrasos ni mayor carga administrativa se requiere que la autoridad tributaria tenga suficiente personal capacitado para atender requerimientos de forma expedita.</p>
<p>6. ¿Cómo considera usted la forma de detener o detectar un treaty shopping en las compañías nacionales o multinacionales?</p>	<p>Con el country by country reporting que debe ser contratado con otra información de las bases que se encuentren presentadas al Sri por el contribuyente y su grupo económico.</p>
<p>7. Desde su experiencia o perspectiva, ¿cree que existe el rule shopping, tomando como mecanismo la forma directa de abusar de los convenios aplicando un artículo distinto a la realidad de la transacción? Mencione ciertos casos</p>	<p>Si es posible por ejemplo existen casos llevados a casación por la contratación de deportistas por medio de una asociación o federación de fútbol para partidos amistosos de exhibición en los cuales se acogen a convenio entre Ecuador y España, sin embargo, el pago se realizó a la asociación más no a los deportistas. Los jueces analizaron la esencia económica para decidir si es viable el uso del artículo del convenio.</p>

AGRADECIMIENTO:

Su conocimiento y experiencia serán fundamentales para determinar varios factores asociados de las Acciones 5 y 6 relacionadas con las directrices de las BEPS. Apreciamos su tiempo y colaboración, y confiamos en que su aporte contribuirá significativamente al análisis integral que estamos llevando a cabo.

Nombre del entrevistado	Julio César Sánchez Lindao
Puesto de trabajo:	International Tax Expert

Fecha de la entrevista:	14/Jan/2025
Realizado por:	Stalyn Bustos y Jaime Lomas

ANÁLISIS DE LOS MECANISMOS UTILIZADOS EN LAS PRÁCTICAS FISCALES PERNICIOSAS Y EL USO ABUSIVO DE LOS CONVENIOS – ACCIONES 5 Y 6 DE LAS BEPS.

OBJETIVO:

Recopilar información y experiencias prácticas que contribuyan a analizar y comprender las acciones 5 y 6 de las BEPS como soporte a las administraciones tributarias que coadyuven a ser más eficiente en la recaudación de impuestos.

INSTRUCCIONES:	Lea detenidamente cada una de las preguntas y responda
----------------	--

1. De acuerdo a la Acción 5 de las BEPS – Prácticas Fiscales Pernicosas, ¿Qué factores pudiera utilizar la Administración Tributaria de un país para fortalecer la recaudación fiscal y no existan prácticas fiscales agresivas?

La Acción 5 de las BEPS se centra en combatir los regímenes fiscales perniciosos que erosionan la base imponible y desvirtúan la competencia leal entre jurisdicciones. Un factor clave que puede utilizar la Administración Tributaria es el fortalecimiento del intercambio automático de información, como lo establece el Foro sobre Prácticas Fiscales Pernicosas de la OCDE. La experiencia de países europeos como Alemania y Francia, que han implementado sistemas robustos de intercambio de información, ha demostrado ser eficaz para detectar regímenes fiscales preferenciales que erosionan la base imponible.

En Europa, la influencia de la OCDE es notablemente alta debido al fuerte compromiso de los países miembros con los principios de cooperación internacional y transparencia fiscal. La implementación de las recomendaciones BEPS ha sido casi inmediata gracias a la adopción de instrumentos multilaterales como el MLI y la existencia de un marco comunitario que refuerza dichas medidas.

Un caso relevante en el marco europeo es el procedimiento llevado ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) en el asunto C-6/16 Eqiom y Enka, donde se analizó la aplicación de un beneficio fiscal en el contexto de regímenes preferenciales. El TJUE determinó que, para otorgar un beneficio, debe existir sustancia económica real y no solo una estructura formal destinada a aprovecharse de un incentivo fiscal.

	<p>En el contexto latinoamericano, la influencia de la OCDE es menos directa, pero su incidencia ha ido en aumento a través de acuerdos bilaterales y la participación de varios países en el marco inclusivo BEPS. Sin embargo, la aplicación de sus recomendaciones enfrenta retos adicionales como la capacidad limitada de fiscalización y la falta de coordinación regional. No obstante, países como Chile y Colombia han avanzado en la creación de mecanismos para evaluar la sustancia real de las operaciones, adoptando criterios inspirados en la normativa BEPS. Un ejemplo notable es la reforma tributaria de Colombia en 2016, que introdujo normas sobre precios de transferencia más estrictas y criterios para evitar la erosión de bases imponibles.</p> <p>Otro factor crítico es la creación de criterios homogéneos para evaluar la sustancia económica real de las empresas que se benefician de incentivos fiscales. La experiencia de Irlanda, que reformó su régimen de "patent box" tras la presión internacional, es un ejemplo claro de cómo evitar distorsiones tributarias.</p> <p>Finalmente, es esencial que las administraciones adopten tecnologías avanzadas para el análisis de riesgos fiscales y capaciten a su personal en la detección de estructuras agresivas. El uso de herramientas de big data y machine learning por parte de la HMRC del Reino Unido ha mejorado significativamente la eficiencia en la lucha contra el fraude fiscal.</p> <p>En América Latina, la implementación de tecnologías avanzadas es una asignatura pendiente, aunque países como México han realizado avances significativos en el uso de big data para la fiscalización y el control tributario, destacándose como referente en la región.</p>
2. En base a su experiencia, ¿Cuál o cuáles son los casos más relevantes que se relacionan a esta acción 5 de las BEPS?	<p>Un caso relevante es el de los regímenes fiscales preferenciales ofrecidos por Luxemburgo a grandes multinacionales, lo que derivó en la investigación "LuxLeaks" en 2014. Este escándalo puso en evidencia prácticas perniciosas que erosionaban la base imponible de otros países europeos y aceleró la adopción de medidas BEPS.</p> <p>En el caso C-106/16 Polbud, el TJUE analizó la relocalización de una sociedad dentro de la Unión Europea con fines fiscales, y concluyó que, aunque las empresas tienen libertad de establecimiento, esta no debe utilizarse para crear estructuras artificiales cuyo único objetivo sea obtener ventajas fiscales indebidas. Este caso ilustra cómo el abuso de regímenes preferenciales puede ser combatido mediante la aplicación de principios de sustancia económica.</p> <p>En Europa, la coordinación entre países miembros de la UE y la aplicación de jurisprudencia comunitaria ha sido fundamental para limitar el abuso de regímenes fiscales. Esta sinergia no se replica con la misma eficacia en América Latina, donde la ausencia de un organismo supranacional equivalente a la UE dificulta la armonización de medidas tributarias.</p>

	<p>En América Latina, aunque la libertad de establecimiento no es un principio comunitario como en la UE, sí existen casos donde las empresas buscan relocalizarse en jurisdicciones con regímenes fiscales más favorables. Un ejemplo lo encontramos en Uruguay, cuyo régimen de zona franca ha sido utilizado por multinacionales para canalizar operaciones regionales, lo que ha llevado a algunos países vecinos a cuestionar el impacto de estas estructuras en su recaudación.</p> <p>Otro caso significativo es el uso de regímenes de “income shifting” por parte de empresas tecnológicas en Países Bajos. A través de la transferencia de derechos de propiedad intelectual a filiales en jurisdicciones de baja tributación, estas empresas lograban reducir significativamente su carga fiscal. La intervención de la Comisión Europea mediante la directiva ATAD ha sido crucial para mitigar estas prácticas.</p> <p>En Latinoamérica, el uso de precios de transferencia como mecanismo para evitar el income shifting ha sido clave. Países como Argentina y Brasil han adoptado regulaciones estrictas en esta materia, lo que ha permitido limitar el traslado artificial de beneficios a jurisdicciones de baja o nula tributación.</p> <p>No obstante, la falta de un mecanismo de arbitraje regional y la debilidad institucional en algunos países dificultan una aplicación uniforme de estas medidas, lo que resalta la necesidad de una mayor cooperación internacional en la región.</p>
<p>3. Más allá de su aplicación, ¿Cómo evitar o reducir las prácticas fiscales agresivas mediante las acciones BEPS?</p>	<p>Evitar o reducir las prácticas fiscales agresivas requiere un enfoque integral que combine la cooperación internacional con la adopción de reglas nacionales efectivas. Las acciones BEPS, particularmente la Acción 5, deben aplicarse de manera uniforme para evitar arbitrajes regulatorios entre países.</p> <p>La experiencia de Suecia, que implementó reglas de subcapitalización estrictas y límites a la deducibilidad de pagos por intereses, es un ejemplo exitoso de cómo una normativa interna puede complementar las acciones BEPS.</p> <p>El TJUE, en el caso C-398/16 X BV, destacó la importancia de la coherencia en la aplicación de normas tributarias internas con los principios de la UE para evitar que se generen ventajas competitivas indebidas a través de prácticas fiscales agresivas.</p> <p>En América Latina, la adopción de normas antiabuso también ha avanzado significativamente. Perú, por ejemplo, introdujo en su legislación tributaria la cláusula general antiabuso en 2012, aunque su aplicación efectiva comenzó a ser evaluada recientemente. Este tipo de medidas, inspiradas en las recomendaciones BEPS, demuestran que la región ha tomado pasos importantes para combatir la elusión fiscal.</p>

	<p>La influencia de la OCDE en América Latina ha sido desigual, con países que han avanzado rápidamente en la adopción de las recomendaciones, como México y Chile, mientras que otros aún enfrentan importantes retos de implementación. La ausencia de un marco supranacional de obligatoria observancia, como ocurre en la UE, reduce la capacidad de la OCDE para garantizar una aplicación homogénea.</p> <p>Asimismo, fomentar la transparencia a través de la publicación de informes país por país ("Country-by-Country Reporting") permite a las administraciones tributarias identificar riesgos fiscales potenciales. En este sentido, el liderazgo de Noruega en la implementación de este mecanismo ha sido reconocido internacionalmente.</p> <p>Países latinoamericanos como México y Chile han implementado este mecanismo de manera efectiva, permitiendo una mayor transparencia en las operaciones de multinacionales y facilitando la detección de prácticas fiscales agresivas.</p>
<p>4. De acuerdo a la Acción 6 de las BEPS – El abuso de los convenios, ¿Es posible en las Administraciones Tributarias buscar un mecanismo sólido para evitar el abuso de los convenios?</p>	<p>La Acción 6 de las BEPS aborda el abuso de los convenios fiscales, específicamente el treaty shopping, mediante la introducción de reglas anti-abuso como el Principal Purpose Test (PPT). Este mecanismo ha sido clave en Europa, donde la adopción del Instrumento Multilateral (MLI) ha permitido actualizar rápidamente numerosos convenios fiscales.</p> <p>Un ejemplo relevante es el caso C-115/16 N Luxembourg 1 resuelto por el TJUE, donde se estableció que el uso de estructuras interpuestas sin sustancia económica real constituye un abuso del convenio. Este tipo de precedentes proporciona un marco sólido para que las administraciones tributarias puedan detectar y prevenir situaciones de abuso.</p> <p>En América Latina, aunque el MLI ha sido adoptado solo por algunos países, existen avances significativos en la implementación de medidas anti-abuso unilaterales. Argentina y México, por ejemplo, han introducido reglas de beneficiario efectivo y cláusulas PPT en sus legislaciones internas, lo que fortalece su capacidad para evitar el abuso de convenios fiscales.</p> <p>Sin embargo, la falta de un marco regional coordinado limita la efectividad de estas medidas en comparación con Europa, donde la UE y el TJUE desempeñan un rol fundamental en la armonización de normas.</p>
<p>5. ¿Es factible que dentro de una Administración Tributaria exista la opción antes de aplicar el convenio para evitar la doble imposición, informando al ente regulador el artículo del convenio a utilizar, el motivo de la transacción, y el monto?</p>	<p>Sí, es factible y deseable implementar un mecanismo de consulta previa o ruling fiscal, donde las empresas puedan obtener confirmaciones anticipadas sobre la aplicación de los convenios. En Europa, Bélgica y Países Bajos destacan por contar con sistemas avanzados de rulings fiscales vinculantes, proporcionando seguridad jurídica tanto a las administraciones como a los contribuyentes.</p> <p>Un caso exitoso es el de Bélgica, donde la Comisión de Rulings permite que las empresas obtengan un dictamen anticipado sobre la aplicación de convenios, lo que</p>

	<p>reduce significativamente el riesgo de controversias tributarias.</p> <p>En América Latina, Brasil y Chile han implementado sistemas de consultas fiscales anticipadas con resultados positivos. Sin embargo, es necesario mejorar la estandarización de criterios y reducir los tiempos de respuesta para que estos mecanismos sean más efectivos y comparables a los europeos.</p> <p>No obstante, es importante señalar que, aunque estos mecanismos pueden proporcionar certeza jurídica, también pueden resultar engorrosos y onerosos para los contribuyentes, especialmente en países donde la capacidad administrativa es limitada o los procedimientos no están debidamente estandarizados. Un proceso de consulta previa excesivamente burocrático o con plazos de respuesta prolongados podría desincentivar el cumplimiento voluntario y aumentar los costos de cumplimiento para las empresas.</p> <p>Además, existe el riesgo de que, en ausencia de criterios claros y uniformes, las administraciones tributarias adopten posturas demasiado restrictivas, denegando indebidamente la aplicación de convenios y generando un entorno de incertidumbre para los contribuyentes. Un ejemplo de este riesgo se observa en algunos países europeos donde la falta de coherencia en los criterios de evaluación ha llevado a litigios prolongados, como en el caso C-571/10 Établissements Rimbaud, donde el TJUE tuvo que intervenir para resolver una controversia sobre la aplicación de beneficios de un convenio fiscal.</p> <p>Por tanto, si bien el mecanismo de consulta previa puede ser una herramienta eficaz para evitar la doble imposición y brindar seguridad jurídica, su diseño y aplicación deben ser cuidadosamente balanceados para no convertirse en un obstáculo adicional al comercio y la inversión internacional.</p>
6. ¿Cómo considera usted la forma de detener o detectar un treaty shopping en las compañías nacionales o multinacionales?	<p>La detección del treaty shopping requiere un enfoque integral que combine el análisis de la estructura corporativa con la aplicación de reglas anti-abuso. En Europa, la aplicación del Beneficial Ownership Test y el PPT ha sido efectiva para combatir estas prácticas.</p> <p>El caso C-196/04 Cadbury Schweppes es emblemático, ya que el TJUE estableció que las estructuras interpuestas deben tener sustancia económica real y propósitos comerciales genuinos para beneficiarse de un convenio fiscal.</p> <p>En América Latina, el treaty shopping también es un problema recurrente. Uruguay, por ejemplo, ha sido criticado por el uso de sus zonas francas como mecanismos para canalizar ingresos de multinacionales. La adopción de reglas de beneficiario efectivo por parte de países como Argentina y Perú ha sido un avance importante, pero se requiere una mayor coordinación regional para asegurar una aplicación efectiva.</p>

7. Desde su experiencia o perspectiva, ¿cree que existe el rule shopping, tomando como mecanismo la forma directa de abusar de los convenios aplicando un artículo distinto a la realidad de la transacción? Mencione ciertos casos

Sí, el rule shopping es una práctica extendida en la planificación fiscal internacional, donde los contribuyentes buscan aprovecharse de lagunas normativas o diferencias en la redacción de los convenios fiscales para obtener beneficios indebidos. Esta práctica implica la selección de disposiciones específicas de los convenios que puedan proporcionar una ventaja fiscal, independientemente de si reflejan la realidad económica subyacente de la transacción.

En Europa, varios casos han evidenciado cómo las multinacionales han estructurado sus operaciones para beneficiarse de disposiciones fiscales más favorables. Un ejemplo destacado es el caso C-321/05 Kofoed, donde el TJUE subrayó la importancia de interpretar los convenios en su conjunto y no de forma aislada, evitando que los contribuyentes seleccionen artículos de manera estratégica para minimizar su carga fiscal.

Otro caso relevante es el de *Commission v. Belgium* (C-110/14), donde se analizó el uso de un convenio para evitar la doble imposición con el objetivo de reducir artificialmente la tributación de dividendos. El TJUE concluyó que, aunque la aplicación de las disposiciones del convenio era técnicamente correcta, su propósito real era eludir la normativa interna, constituyendo un claro ejemplo de rule shopping.

En América Latina, el rule shopping también se ha observado en la aplicación de convenios que contemplan exenciones o reducciones significativas en la retención de regalías y dividendos. Un caso frecuente es el uso de estructuras en Panamá y Uruguay para canalizar pagos desde países con mayores tasas impositivas hacia jurisdicciones con convenios más favorables. Aunque estas prácticas son técnicamente legales, ponen de manifiesto la necesidad de reforzar las cláusulas anti-abuso y establecer requisitos de sustancia económica real en la región.

Es importante destacar que, en algunos contextos, el rule shopping puede surgir no por una intención maliciosa del contribuyente, sino por deficiencias o ambigüedades en la redacción de los convenios. Un caso notable es el de Suiza, donde las empresas han utilizado lagunas en la definición de beneficiario efectivo para reclamar reducciones impositivas en el pago de intereses y dividendos. Aunque esta estrategia ha sido cuestionada, su éxito ha radicado en la falta de armonización en la interpretación de los convenios a nivel internacional.

Para mitigar el rule shopping, resulta esencial adoptar un enfoque coordinado a nivel internacional. La experiencia europea con el Instrumento Multilateral (MLI) ha sido positiva, al permitir la actualización simultánea de múltiples convenios fiscales con la inclusión de cláusulas anti-abuso como el Principal Purpose Test (PPT). En América Latina, si bien algunos países han avanzado en la adopción de medidas similares, es fundamental fomentar una mayor cooperación regional y reforzar la capacidad de las administraciones tributarias para identificar y sancionar estas prácticas.

Finalmente, es crucial que las administraciones tributarias

no solo se concentren en la interpretación estricta de los convenios, sino que también adopten un enfoque económico y sustancial al evaluar las operaciones transfronterizas. Esto implica considerar el propósito real de las transacciones y no solo su forma jurídica, alineándose así con las mejores prácticas internacionales promovidas por la OCDE y el TJUE.

AGRADECIMIENTO:

Su conocimiento y experiencia serán fundamentales para determinar varios factores asociados de las Acciones 5 y 6 relacionadas con las directrices de las BEPS. Apreciamos su tiempo y colaboración, y confiamos en que su aporte contribuirá significativamente al análisis integral que estamos llevando a cabo.

FORMULARIO DE
ENTREVISTA

Nombre del entrevistado	Luis Velasco
Puesto de trabajo:	Jefe Nacional de Asistencia, cobro y Jurídico de Grandes Contribuyentes

Fecha de la entrevista:	10/2/2025
Realizado por:	Stalyn Bustos y Jaime Lomas

ANÁLISIS DE LOS MECANISMOS UTILIZADOS EN LAS PRÁCTICAS FISCALES PERNICIOSAS Y EL USO ABUSIVO DE LOS CONVENIOS – ACCIONES 5 Y 6 DE LAS BEPS.

OBJETIVO:

Recopilar información y experiencias prácticas que contribuyan a analizar y comprender las acciones 5 y 6 de las BEPS como soporte a las administraciones tributarias que coadyuven a ser más eficiente en la recaudación de impuestos.

INSTRUCCIONES:

Lea detenidamente cada una de las preguntas y responda

1. De acuerdo a la Acción 5 de las BEPS – Prácticas Fiscales Pernicosas, ¿Qué factores pudiera utilizar la Administración Tributaria de un país para fortalecer la recaudación fiscal y no existan prácticas fiscales agresivas?

BEPS como un marco de gestión multilateral es revisado y observado por Ecuador de manera proactiva, a pesar de no pertenecer al Acuerdo de Marco Inclusivo (Ecuador por ejemplo pierde la posibilidad de acceder al CBCR). La acción 5 tiene dos aspectos importantes, uno el intercambio de información entre países, siendo Foro Global el de mayor cobertura mundial, complementado por mantener intercambio con Estados Unidos de Norteamérica completaría la mayor colaboración posible de los países. Los factores serían estos, participar de todos los más difundidos mecanismos de intercambio de información, sumado al intercambio activo usando también donde sea necesario los Convenios para Evitar la Doble Imposición. El segundo aspecto de la acción 5 son medidas aplicadas sobre estos regímenes, debiendo los países participantes (Ecuador no lo hace) reportar sus regímenes de impuestos “especiales” y revisiones de pares sobre ellos. Este segundo aspecto es también fundamental pues es un disclosure de los mecanismos agresivos que usan los países sometidos al análisis. Los países que participan tienen dos ventajas, transparencia y evaluaciones serias si los incentivos son temporales y competitivos, fomentan la inversión o lo contrario solo buscan atraer bases imponibles de manera ficticia.

2. En base a su experiencia, ¿Cuál o cuáles son los casos más relevantes que se relacionan a esta acción 5 de las BEPS?	Como funcionario de la AT no puedo revelar casos en particular que hayan sido analizados bajo el marco de esa acción, pues como se señaló son evaluaciones de intercambio de información y de regímenes agresivos, el primero participa el país, en el segundo resultan variados los posibles puntos de observación internacional, posiblemente los más relevantes desde el punto de vista del gasto tributario sean los beneficios en contratos de inversión y las zonas francas.
3. Más allá de su aplicación, ¿Cómo evitar o reducir las prácticas fiscales agresivas mediante las acciones BEPS?	En un mundo conectado, el intercambio de mercaderías se ha ampliado en intercambios de conocimientos, servicios y hasta personas, de ello que un país no puede aislarse de las acciones mundiales para combatir estos flagelos tributarios como las prácticas fiscales agresivas bajo una concepción puramente ideológica o de utilitarismo individual, no ingreso a BEPS porque no me conviene, el daño reputacional de un país se ve claramente comprometido. La observación de los diferentes esquemas y regímenes es por si un mejor entendimiento de las prácticas mundiales y permite a los países preparar, evaluar, proponer y establecer medidas unilaterales para evitar la erosión de bases imposibles, las más conocidas, retenciones en la fuente, safe harbors o límites técnicos a la deducción en ciertas operaciones, mecanismos para identificar adecuadamente un paraíso fiscal y medidas de combate a los mismos.
4. De acuerdo a la Acción 6 de las BEPS – El abuso de los convenios, ¿Es posible en las Administraciones Tributarias buscar un mecanismo sólido para evitar el abuso de los convenios?	Si es posible, cada AT puede entre otras medidas de colaboración con otros países, invertir en investigación de transacciones y reportes de los sujetos pasivos que le permitan estimar con más precisión el uso de convenios para evitar la doble imposición (CDI's) de manera inadecuada. Revisiones cruzadas permiten identificar puntos de desvío en la aplicación de retenciones por pagos al exterior, y el estudio de transacciones y su esencia sobre todo en servicios e intangibles, permite verificar posibles abusos de tipo treaty shopping. Hay que recordar que los convenios se firman entre países no entre sujetos pasivos, de allí que un convenio indebidamente firmado produce más efectos negativos que los que trata de evitar, por lo que hallar un "mecanismo sólido" sigue siendo el control y el uso de información intercambiada en colaboración con otras AT.
5. ¿Es factible que dentro de una Administración Tributaria exista la opción antes de aplicar el convenio para evitar la doble imposición, informando al ente regulador el artículo del convenio a utilizar, el motivo de la transacción, y el monto?	Un mecanismo frecuente de uso de las AT para el control es solicitar además de declaraciones de impuestos, información complementaria de las transacciones, lo cual actualmente podría implementarse inclusive no como archivos regulares, mensuales o trimestrales reportados, sino transaccionales por ejemplo en facturación electrónica. Otro mecanismo en Ecuador es la presentación del Informe de Cumplimiento Tributario. Dependiendo del riesgo en la aplicación de convenios una AT focalizará sus esfuerzos en una u otra medida de mitigación.

<p>6. ¿Cómo considera usted la forma de detener o detectar un treaty shopping en las compañías nacionales o multinacionales?</p>	<p>Mantener información de la exposición al riesgo de uso indebido de CDI es un mecanismo disuasivo del abuso en los mismos, pero se debe recordar que el treaty shopping usa un mecanismo legal para aprovechar un espacio y triangular un pago por un país suscriptor. En esencia usa un vehículo legal para obtener un beneficio indebido, de allí que el intercambio de información con la autoridad de la otra AT usada en el mecanismo es fundamental. Probar la esencia de las transacciones debe también estar claramente establecido en el régimen tributario que inclusive permita solicitar información de un tercero fuera del territorio que documente esta práctica perniciosa. Así mismo las AT y los países de manera soberana podrían denunciar el abuso en el uso del CDI si el país no coopera adecuadamente, pues podría inclusive estar sacrificando cierta porción de recaudación cuando la transacción pasa sin esencia por su país aportando impuestos en algo (menos que si se lo hiciera directo), pues son en todos los casos dicho valor es cero.</p>
<p>7. Desde su experiencia o perspectiva, ¿cree que existe el rule shopping, tomando como mecanismo la forma directa de abusar de los convenios aplicando un artículo distinto a la realidad de la transacción? Mencione ciertos casos</p>	<p>El Rule Shopping no requiere de un CDI, es una práctica nociva que usa la legislación de un país para buscar beneficios en otro país donde no exista un CDI, pero que su norma nacional permita. Como funcionario de la AT no puedo mencionar casos puntuales, solo con el afán de ilustrar, un agresivo asesor tributario verificará países con una imposición menor para trasladar bases imponibles verificando cómo un país califica o no a un paraíso fiscal, y verificará por ejemplo que de tres requisitos un país podría salir de la lista negra y pasar a la gris cumpliendo con dos de ellos. El Rule Shopping demanda conocer muy bien la legislación de los dos países para encontrar espacios legales beneficiosos para una transacción.</p>

AGRADECIMIENTO:

Su conocimiento y experiencia serán fundamentales para determinar varios factores asociados de las Acciones 5 y 6 relacionadas con las directrices de las BEPS. Apreciamos su tiempo y colaboración, y confiamos en que su aporte contribuirá significativamente al análisis integral que estamos llevando a cabo.