

Univ. por favor engrapar a su
carpeta de los estudiante.
García G.
04/07/2017

Quito, a 03 de julio de 2017

Doctor
Gonzalo Vaca Dueñas
**SECRETARIO ABOGADO DE LA FACULTAD DE JURISPRUDENCIA
PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATOLICA DEL ECUADOR.-**

De mi consideración:

Con relación a su atento oficio No. 220-SJ-17 de 17 de mayo de 2017, mediante el que se me comunica que he sido designado como profesor informante de la Disertación intitulada "**PRECIOS DE TRANSFERENCIA Y NORMATIVA ANTI ELUSION DEL IMPUESTO A LA RENTA EN EL ECUADOR**", elaborada por la señorita **LUCIA FERNANDA MIÑO PLAZA**, previo a la obtención del título de Magister en Derecho Tributario, me permito poner a su consideración el siguiente informe:

La Tesis remitida cumple con los requisitos metodológicos formales necesarios en este tipo de investigaciones.

La investigación contiene uno de los temas de mayor actualidad en el ámbito del Derecho Internacional Tributario e incluso dentro del campo del Régimen Tributario ecuatoriano, como es el relativo a los Precios de Transferencia. En tal sentido, la investigación se desarrolló considerando suficientes fuentes de información y bibliografía y considera algunas reformas legales recientes en materia tributaria y aborda el tratamiento de esta figura en el marco de los Convenios de Doble Imposición. El planteamiento desde la óptica tributaria aporta una perspectiva interesante de esta materia y evidencia un análisis serio de la propuesta.

En su conjunto la investigación ha sido desarrollada con seriedad, por lo que considero que cumple con los requisitos propios de una investigación de este nivel.

Por los argumentos expuestos, considero que la tesis merece ser aprobada con la nota de DIEZ SOBRE DIEZ.

Atentamente,


Dr. Sandro Vallejo Aristizábal
PROFESOR INFORMANTE

04 JUL 2017

Dr. Iaca. favor considerar defensa en reservación, y, como
muy graduada la estudiante, proceder según (1). 13/6/2017/26/1

Pontificia Universidad Católica del Ecuador
Facultad de Jurisprudencia
Maestría en Derecho Tributario



Quito, 07 de junio de 2017

Señor Doctor
Iñigo Salvador
Decano
Facultad de Jurisprudencia
En su despacho

De mi consideración:

El motivo de la presente es darle a conocer mi informe respecto de la tesis para la obtención del título de Magíster en Derecho Tributario, elaborada por la economista **LUCÍA FERNANDA MIÑO PLAZA**, intitulada "**PRECIOS DE TRANSFERENCIA Y NORMATIVA ANTIELUSIÓN DEL IMPUESTO A LA RENTA EN EL ECUADOR**".

Considero que la investigación ha sido estructurada de forma adecuada, partiendo de lo general, como es el análisis de la Normativa de Precios de Transferencia en el Ecuador, su vinculación con el Impuesto a la Renta, para conectarse con la normativa antielusión, y de los efectos que éstas tienen en la generación de una doble imposición.

De igual forma, en mi opinión, la maestrante ha transmitido sus ideas, a lo largo de todo el trabajo, en forma muy sistemática y ordenada. Las conclusiones y recomendaciones del trabajo, sencillas en cuanto a su formulación, son un aporte para corregir el régimen de Impuesto a la Renta ecuatoriano, pudiendo haber incluido el trabajo, una propuesta concreta de las reformas o aclaraciones que requiere la normativa. Así mismo, me hubiera gustado que el trabajo mencione y analice (incluso numéricamente), los casos de doble imposición analizados, así como el caso de los pagos de honorarios por servicios a personas naturales relacionadas, y los efectos que la normativa tiene sobre éstos.

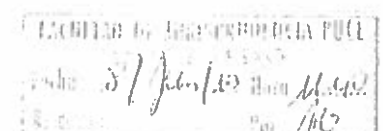
Con los antecedentes señalados, después de haber analizado a profundidad el referido trabajo de investigación, considero que el mismo es acreedor a la nota de **nueve sobre diez puntos (09/10)**.

Solicito a Usted señor Decano, de considerarlo apropiado y como parte de la obligación de vinculación de la Universidad para con la sociedad, así como la de aportar con soluciones a los problemas del país, se envíe copia del referido trabajo, a la Presidencia de la República, a la Comisión del Régimen Económico y Tributario y su Regulación y Control de la Asamblea Nacional, así como al Servicio de Rentas Internas. (1)

Reiterando mis altos sentimientos de consideración y estima, suscribo.

Atentamente,


Roberto Silva Legarda, LL.M.
Profesor de Derecho Tributario



PARA GRADOS ACADÉMICOS DE MAESTRÍAS Y DOCTORADOS PhD

PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL ECUADOR

DECLARACIÓN y AUTORIZACIÓN

Yo, **LUCÍA FERNANDA MIÑO PLAZA**, C.I. **171663165-8** autor del trabajo de graduación intitulado: **"PRECIOS DE TRANSFERENCIA Y NORMATIVA ANTI ELUSIÓN DEL IMPUESTO A LA RENTA EN EL ECUADOR"**, previa a la obtención del grado académico de **MAGISTER EN DERECHO TRIBUTARIO** en la Facultad de **JURISPRUDENCIA**:

- 1.- Declaro tener pleno conocimiento de la obligación que tiene la Pontificia Universidad Católica del Ecuador, de conformidad con el artículo 144 de la Ley Orgánica de Educación Superior, de entregar a la SENESCYT en formato digital una copia del referido trabajo de graduación para que sea integrado al Sistema Nacional de Información de la Educación Superior del Ecuador para su difusión pública respetando los derechos de autor.
- 2.- Autorizo a la Pontificia Universidad Católica del Ecuador a difundir a través de sitio web de la Biblioteca de la PUCE el referido trabajo de graduación, respetando las políticas de propiedad intelectual de Universidad.

Quito, 7 de julio de 2017



Lucía Fernanda Miño Plaza
C.I. 171663165-8



PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL ECUADOR
FACULTAD DE JURISPRUDENCIA
MAESTRÍA EN DERECHO TRIBUTARIO

DISERTACIÓN PREVIA A LA OBTENCIÓN DEL TÍTULO DE MÁSTER EN DERECHO
TRIBUTARIO

PRECIOS DE TRANSFERENCIA Y NORMATIVA ANTI ELUSIÓN DEL IMPUESTO A
LA RENTA EN EL ECUADOR

ECON. LUCÍA FERNANDA MIÑO PLAZA

DIRECTOR: DR. JORGE DAVID URIBE

QUITO, 2017

Agradecimientos

Agradezco a Dios y a mi madre Virgen María, por todas sus enseñanzas valiosas para que fuese una mejor persona y por guiarme en el camino con amor.

Agradezco a mis padres, mi familia, mis maestros, amigos y mis compañeros de trabajo, por ser inspiración, para trabajar día a día y perseverar con alegría.

Tabla de Contenido

Agradecimientos	i
Tabla de Contenido	ii
Lista de Tablas	v
Lista de Figuras	vi
Glosario de Términos	vii
RESUMEN Y ABSTRACT	ix
1 Introducción	1
2 Análisis de la Normativa de Precios de Transferencia en el Ecuador y su vinculación en el marco del impuesto a la renta	3
2.1 Normativa de Precios de Transferencia en el Ecuador	3
2.1.1 Antecedentes del régimen de Precios de Transferencia a nivel mundial	3
2.1.2 Precios de Transferencia	5
2.1.3 Justificación de la Aplicación del Régimen de Precios de Transferencia en el contexto tributario Ecuatoriano.....	12
2.1.4 Objetivos tributarios perseguidos por la normativa vinculada al régimen de precios de transferencia y su vinculación con el impuesto a la renta	15
2.1.5 Métodos de Precios de Transferencia.....	18
2.1.6 Operaciones No Contempladas.....	20
2.1.7 Consulta de Valoración Previa.....	21
3 Análisis de la Normativa anti elusión y su vinculación en el marco del impuesto a la renta en el Ecuador.....	22
3.1 Consideraciones del Impuesto a la renta en el Ecuador	22
3.2 Antecedentes de la normativa anti elusión	23
3.2.1 Elusión Fiscal	23
3.2.2 Algunos aspectos relevantes del combate de la elusión fiscal a nivel internacional	26
3.3 La sustancia económica y la normativa anti elusión dentro del impuesto a la renta	35
3.4 Antecedentes de la normativa anti elusión en el Ecuador	37

3.4.1	Justificación de la Aplicación de la normativa anti elusión dentro del marco del impuesto a la renta	37
3.4.2	Objetivos tributarios perseguidos por la normativa anti elusión	38
4	Doble imposición fiscal.....	39
4.1	Doble imposición tributaria.....	39
4.1.1	Doble imposición interna o nacional.....	41
4.1.2	Doble imposición internacional de renta.....	41
4.1.3	Precios de transferencia y los Convenios para evitar la doble Imposición	45
4.2	Descripción de los derechos y principios constitucionales vulnerados por la doble imposición tributaria.....	49
5	Análisis de casos prácticos de vinculación de régimen de precios de transferencia y normativa anti elusión, y su efecto respecto a la doble imposición fiscal	53
5.1	Análisis de correlación de normativa entre el régimen de precios de transferencia y normativa anti elusión del impuesto a la renta	55
5.1.1	Análisis de correlación de normativa ecuatoriana anti elusión del impuesto a la renta y precios de transferencia.....	56
5.2	Casos prácticos.....	57
5.2.1	Caso 1 - Créditos recibidos de partes relacionadas del exterior (LORTI Art. 10 num 2 y Art. 30 RLORTI).	57
5.2.2	Caso 2 - No se permitirá la deducibilidad de la provisión por incobrables en cuentas por cobrar con partes relacionadas (LORTI Art. 10 num 11 y Art. 28 num 3 RLORTI).	67
5.2.3	Caso 3 - No se aceptarán las deducciones por pérdida en venta de activos fijos cuando la transacción se haya efectuado entre partes relacionadas (Art. 29 RLORTI).	70
5.2.4	Caso 4 - Serán deducibles, los gastos indirectos asignados desde el exterior a sociedades domiciliadas en el Ecuador por sus partes relacionadas, hasta un máximo	

del 5% de la base imponible del Impuesto a la Renta más el valor de dichos gastos (LORTI Art. 10 num 6-A)	74
5.2.5 Caso 5 – Límite a la deducibilidad de gasto por la sumatoria de regalías, servicios técnicos, administrativos, de consultoría y similares.....	81
6 Conclusiones.....	90
7 Recomendaciones	93
8 Bibliografía	95
9 Anexos.....	101
9.1 Anexo A	101

Lista de Tablas

Tabla 1 Correlación entre normativa anti elusión del impuesto a la renta y precios de transferencia	101
--	------------

Lista de Figuras

Figura 1 Criterios atributivos de Potestad Tributaria.....	42
Figura 2 Impacto de los términos y condiciones de la tasa de interés.....	64

Glosario de Términos

Referencia	Descripción
BCE	Banco Central del Ecuador
BEPS	Plan de Acción para evitar la Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios
COT	Código Tributario, vigente al 31 de diciembre de 2016 – Última reforma 22 de mayo de 2016
Directrices de la OCDE	Directrices de la OCDE en materia de precios de transferencia vigentes para el año 2010
Entidades relacionadas/Entidades vinculadas	Entidades que pertenecen a un mismo grupo económico por concepto de administración, dirección o control, según lo establece la LORTI
FTE	Ficha Técnica para le Estandarización del Análisis de Precios de Transferencia publicada el 1 de febrero de 2016 por el SRI
IVA	Impuesto al valor agregado
LET	Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador, 29 diciembre 2007
LETRT	Ley Reformatoria a la Ley de Régimen Tributario Interno y a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador, 23 diciembre 2009
LORTI	Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno vigente al 31 de diciembre de 2016
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos
ONU	Organización de las Naciones Unidas

PLR LORTI 2009	Proyecto de Ley Reformatoria a la Ley de Régimen Tributario Interno y a la Ley Reformatoria para le Equidad Tributaria en el Ecuador del 26 de agosto de 2009
RLORTI	Reglamento a la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno vigente al 31 de diciembre de 2016 – Última reforma 13 de junio de 2016
SRI	Servicio de Rentas Internas del Ecuador

RESUMEN Y ABSTRACT

En la actualidad, la aplicación simultánea de la normativa anti elusión del impuesto a la renta en el Ecuador y el régimen de precios de transferencia, para sociedades residentes que realizan transacciones entre partes vinculadas, supone varios aspectos de complejidad en su aplicación, donde la articulación de ambas normativas en ciertos casos como aquellos vinculados a préstamos recibidos de entidades relacionadas y límites a la deducibilidad de provisión de cuentas incobrables, sirve de un doble escudo para prevenir la elusión fiscal, mientras que en otros, como los límites a la deducibilidad de gastos indirectos asignados desde el exterior o límites a la deducibilidad de gastos por regalías, servicios técnicos, administrativos y similares, estaría posibilitando esquemas de doble imposición tributaria.

1 Introducción

El sistema normativo tributario ecuatoriano, es un sistema que se encuentra en constante evolución, incluyendo cambios en relación a los impuestos directos, como cambios en el impuesto a la renta, que provienen de la experiencia interna así como internacional y que trata de prevenir errores de recaudación del pasado, como es el caso de la normativa anti elusión y el régimen de precios de transferencia, orientados a incrementar la eficiencia de la recaudación del impuesto a la renta y a controlar a los diferentes actores que intervienen en el mercado para que tributen bajo un principio de justicia.

En la actualidad, los cambios originados en la normativa de impuesto a la renta buscan la correcta declaración de este impuesto e impedir que se generen esquemas elusivos. En el futuro sin embargo queda un amplio camino por recorrer respecto al contraste existente entre el evitar los esquemas elusivos, a través de normativa tributaria específica para este efecto, y el conseguir un ambiente adecuado para el correcto desarrollo de los negocios en un país.

La preocupación por la recaudación en Ecuador, corresponde a que los impuestos son uno de los pilares fundamentales para el financiamiento del Estado, al constituir un ingreso permanente, y por esta razón es importante se mantengan en niveles adecuados; como soporte de la continuidad política, institucional y económica. De manera especial los impuestos directos como el impuesto a la renta, ya que son los más afines al principio de proporcionalidad y capacidad contributiva, que intentan fomentar una adecuada redistribución de la riqueza, como lo menciona la Constitución de 2008, fomentando la equidad como uno de los principios sobre los cuales se regirá el sistema tributario.

Para el ejercicio 2016, el total recaudado por impuestos en el Ecuador fue de USD11.135 millones de los cuales un 33% corresponde al impuesto a la renta global, incrementando su participación en relación al total recaudado durante el año 2010 (29%)¹, pero que sin

¹ SRI, Recaudación por tipo de impuesto, provincia, cantón, mes y año diciembre 2016 y 2010, Internet. http://www.sri.gob.ec/web/guest/estadisticas-generales-de-recaudacion;jsessionid=x+705e0h71vepaD8NRImw0aT?p_auth=UI6gREUf&p_p_id=busquedaEstadisticas_WAR_BibliotecaPortlet_INSTANCE_EVo6&p_p_lifecycle=1&p_p_state=normal&p_p_mode=view&p_p_col_id=column-1&p_p_col_count=2&_busquedaEstadisticas_WAR_BibliotecaPortlet_INSTANCE_EVo6_com.sun.faces.portlet.VIEW_ID=%2Fpages%2FbusquedaEstadistica.xhtml&_busquedaEstadisticas_WAR_BibliotecaPortlet_INSTANCE_EVo6_com.sun.faces.portlet.NAME_SPACE=_busquedaEstadisticas_WAR_BibliotecaPortlet_INSTANCE_EVo6_, Acceso: 25 de febrero de 2017.

embargo sigue sin constituirse en el impuesto más representativo por recaudación en el país.

Una de las razones de su baja representatividad recaudatoria corresponde a las prácticas elusivas y evasivas del impuesto, siendo los grupos multinacionales por medio del uso de transacciones entre empresas vinculadas, uno de los actores clave que posibilitan dichas prácticas.

Es así que en los últimos años en el Ecuador se ha instaurado una serie de reformas para evitar la elusión y evasión tributaria por parte de entidades relacionadas, respecto al impuesto a la renta, principalmente recogidas en las normas anti elusión de impuesto a la renta y régimen de precios de transferencia, que sin embargo, y debido a la magnitud de su expansión dentro de los cuerpos normativos que rigen al impuesto parecerían estar no solamente controlando la elusión tributaria, sino inclusive generando esquemas de doble imposición para las transacciones que ejecutan sociedades con sus partes relacionadas.

Es así que el presente estudio se enfocará en los aspectos de vinculación de normativa anti elusión del impuesto a la renta y precios de transferencia, que impactan la tributación de sociedades residentes, en específico con respecto a los siguientes ámbitos: i) límites a la deducibilidad de intereses por créditos recibidos de entidades relacionadas del exterior; ii) límites a la deducción de provisión de cuentas incobrables para partes relacionadas; iii) límites a la deducción de pérdidas por venta de activos fijos a partes relacionadas; iv) límites a la deducibilidad de gastos indirectos asignados desde el exterior por partes relacionadas; y, iv) límites a la deducibilidad de gastos de regalías, servicios técnicos, de consultoría y similares. Con objeto de verificar si la articulación de ambos cuerpos normativos, normativa anti elusión del impuesto a la renta y régimen de precios de transferencia, generarían una potencial doble imposición para las sociedades residentes al aplicarse de manera simultánea.

El presente estudio no incluye un análisis de aquellas normas de impuesto a la renta y precios de transferencia respecto del sector bananero y transporte internacional, ya que las mismas ameritarían un análisis específico por separado, al tratarse de sectores de tratamiento especial dentro del contexto de los precios de transferencia y normativa de impuesto a la renta.

Así también, el análisis no aborda la vinculación del régimen de precios de transferencia y normativa específica de impuesto a la renta para paraísos fiscales, ni de distribución de dividendos, a fin de que el mismo se enfoque en los aspectos clara y directamente identificables de relación existente entre el régimen de precios de transferencia y la normativa anti elusión del impuesto a la renta antes señalada.

2 Análisis de la Normativa de Precios de Transferencia en el Ecuador y su vinculación en el marco del impuesto a la renta

2.1 Normativa de Precios de Transferencia en el Ecuador

2.1.1 Antecedentes del régimen de Precios de Transferencia a nivel mundial

En los últimos años, la economía mundial se encuentra envuelta en un proceso de globalización que se caracteriza por una creciente interdependencia económica entre todos los países, provocada por el aumento del flujo de bienes y servicios y de capitales, y por la rápida difusión de la tecnología y de la información. Según la OCDE, entre las cifras que esclarecen el fenómeno, se puede mencionar a la producción y al comercio; mientras que la producción mundial ha aumentado en los últimos 30 años un 300%, el comercio de bienes y servicios lo ha hecho en un 600%. En lo que se refiere a los flujos financieros, que han sido probablemente el aspecto más destacado del proceso de globalización, los mismos han pasado de suponer el 10% del PIB de los países más desarrollados en 1980, a exceder con creces el 100% de ese PIB a finales de los 90.²

Así también, en los últimos años la economía mundial ha visto su impulso en torno de las grandes corporaciones u organizaciones privadas, que poseen una estructura de grupo económico, compuesto por una sociedad matriz y sus sociedades subsidiarias y/o

² Vallejo Chamorro, Jose Maria, Gutierrez Louza, Manuel, Instituto de Estudios Fiscales, Los Convenios para Evitar la Doble Imposición – Análisis de sus Ventajas e Inconvenientes, Comision Economica para America Latina, CEPAL, Internet. <http://www.cepal.org/ilpes/noticias/paginas/2/11542/jmvallejo.pdf>, Acceso: 25 de febrero de 2017.

sucursales, y las relaciones entre las mismas, ubicadas en diferentes países o no, siguiendo un objetivo de negocio común apoyando a la generación de renta.

Estas grandes empresas operan a través del uso de marcas, intangibles, servicios y/o productos fortalecidos, que forman parte de una misma cultura organizacional en diferentes países del mundo, mediante la formación de corporaciones que involucran algunas o todas las partes de una cadena productiva como son, entre otras: i) producción de materias primas, ii) manufactura, iii) distribución mayorista, iv) distribución minorista, v) investigación y desarrollo, vi) logística, vii) tesorería e instituciones financieras, y viii) centros de servicios compartidos.

Las grandes corporaciones o grupos multinacionales, presentan ventajas empresariales debido a su tamaño, ubicación y a las sinergias que no presentan las empresas independientes como son, entre otros: i) economías de escala, ii) posibilidad de generar estrategias de negocio que involucren ventajas de localización territorial, iii) planificación global, iv) el compartir conocimientos, y, v) las sinergias económicas.

Entre las ventajas antes mencionadas también se puede mencionar aquellas tributarias, que resultan de una normativa internacional que no incluía si no desde hace poco, de forma generalizada, normas que vincularan la tributación con los precios de transferencia. Es así que antes de la concepción de la normativa de precios de transferencia, o durante la existencia de regulaciones permisivas de precios de transferencia, una práctica común entre las empresas multinacionales eran los sistemas de planificación tributaria, mediante prácticas elusivas o no, que tenían su sustento en operaciones entre partes relacionadas, que a su vez estuviesen amparadas por la ley, al no existir control sobre las mismas. En la actualidad y a pesar de que dichas prácticas continúan llevándose a cabo en el mundo, la búsqueda por la eficiente recaudación de tributos, ha llevado a crear esquemas modernos que abarquen normativa específica que pretende impedir u obstaculizar su formación.

A raíz de tratar de eliminar la erosión de las bases imponibles por parte de las multinacionales mediante la utilización de mecanismos de precios en operaciones entre partes vinculadas, se establece la normativa de precios de transferencia. Y en los últimos años la misma se ha expandido a través de los diferentes países, a efectos de cautelar la recaudación del impuesto a la renta de grupos multinacionales, para que la renta sea

gravada según corresponda a la generación de valor en cada país y se establezca conforme a valores de mercado.

Por otra parte, la normativa de precios de transferencia, se encuentra en constante evolución, y en los últimos años ha fortalecido y modificado su estructura, a fin combatir la fuga o extinción de tributos a través de transacciones y precios entre partes relacionadas, sin motivo económico aparente o valoradas de forma inadecuada, establecidas únicamente para obtener una ventaja tributaria, permitiendo controlar la correcta y equitativa tributación.

2.1.2 Precios de Transferencia

La práctica de precios de transferencia se enfoca en el análisis de los precios pactados en las transacciones entre compañías relacionadas por la transferencia de bienes o servicios y el impacto que los mismos generan a nivel tributario, en el marco del impuesto a la renta.

Se entiende como precio de transferencia, al precio pactado por transacciones de bienes, servicios, acciones, activos intangibles, transacciones financieras, entre otros; realizados entre personas naturales, sociedades o fideicomisos, o toda figura sujeta al régimen de precios de transferencia, con entidades vinculadas.

En la actualidad, al encontrarse el comercio internacional supeditado en gran medida por corporaciones multinacionales, siendo el objetivo primordial de las mismas maximizar sus beneficios, resulta importante generar una normativa tributaria que controle el accionar de este tipo de compañías, para que su tributación corresponda a la realidad económica de las mismas y no a transacciones ficticias ideadas con el único propósito de disminuir la carga tributaria.

Una de las formas por medio de las cuales las grandes corporaciones maximizan sus beneficios es colocando sus centros de negocios en países con baja imposición de renta. Esta situación ya es un problema tributario, sin embargo, al conjugarse con la desviación de utilidades o rentas de un país de moderada o elevada tributación a otro con baja imposición de renta, mediante la utilización de medios u operaciones disimuladas, aparece un mayor problema de erosión de la tributación.

Los precios de transferencia se utilizan como una herramienta, dentro de la normativa tributaria, que permite controlar el no establecimiento de estrategias encubiertas, por parte de empresas multinacionales o parte de un mismo grupo, a fin de dirigir las utilidades o pérdidas generadas en un país o entidad, hacia otro u otra que les brinde mayor facilidad tributaria o que permita mejores condiciones por el mero hecho de disminuir la carga impositiva. Apoyando así la igualdad de tributación entre sociedades nacionales que no disponen de entidades relacionadas y aquellas que sí disponen de éstas. Y en caso de tributación interna permitiendo la igualdad de tributación entre sociedades residentes de un país.

Para que los precios de transferencia cumplan con su función deben además de contemplarse en la legislación fiscal aplicable de un país, contar con normativa de apoyo que permita la verificación de las operaciones entre empresas, con el fin de controlar los flujos de inversión y utilidades que se trasladan entre los entes que participan en la operación.

Entre los instrumentos legales que soportan a nivel internacional la verificación de las operaciones se encuentran los convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal y los acuerdos para el intercambio de la información tributaria, siendo éstos, junto a la normativa de cada país, los que permiten la aplicación de los precios de transferencia en su alcance internacional y local.³

Cabe señalar que los convenios para evitar la doble imposición, y prevenir la evasión fiscal tienen por objeto eliminar las barreras que por efectos tributarios pueden impedir una elección libre por parte de los inversionistas, para dirigir sus operaciones de un país en lugar de otro, neutralizando los posibles inconvenientes impositivos, tratando de igualar las tasas y las tarifas de los países que en el convenio participen y por su parte eliminando la

³ Bettinger Barrios, Herbert, Precios de Transferencia sus efectos fiscales 2005, décima cuarta edición mayo 2005, ISEF Empresa Líder, México, Internet. https://books.google.com.ec/books?id=xZ_vNnzyzsc&pg=PA113&lpg=PA113&dq=precios+de+transferencia+sus+efectos+fiscales&source=bl&ots=DIQ7lxzgkn&sig=j0ijyP0z6C6S8XI66WfVxxlZRkM&hl=es-419&sa=X&ved=0ahUKEwinofq-vOzNAhWH9x4KHadvAI0Q6AEIKTAC#v=onepage&q=precios%20de%20transferencia%20sus%20efectos%20fiscales&f=false, Acceso: 11 de julio de 2016.

competencia que por impuestos se pueda crear; logrando de esta forma un equilibrio entre la decisión por impuestos y la decisión de hacer negocios⁴.

Es en este contexto que los lineamientos de la OCDE a través de su modelo para evitar la doble tributación, conocido como modelo OCDE, han sido utilizados como referencia base para el establecimiento de convenios internacionales entre los diferentes países, entre estos Ecuador. Dicho convenio en su artículo 9 contempla lineamientos sobre los precios de transferencia conforme se menciona a continuación:

Art. 9 – Empresas Asociadas

1. Cuando

- a) una empresa de un Estado contratante participe directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa del otro Estado contratante, o
- b) unas mismas personas participen directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa de un Estado contratante y de una empresa del otro Estado contratante, y, en uno y otro caso, las dos empresas estén, en sus relaciones comerciales o financieras, unidas por condiciones aceptadas o impuestas que difieran de las que serían acordadas por empresas independientes, los beneficios que habrían sido obtenidos por una de las empresas de no existir dichas condiciones, y que de hecho no se han realizado a causa de las mismas, podrán incluirse en los beneficios de esa empresa y someterse a imposición en consecuencia.

2. Cuando un Estado contratante incluya en los beneficios de una empresa de ese Estado – y, en consecuencia, grave– los de una empresa del otro Estado que ya han sido gravados por este segundo Estado, y estos beneficios así incluidos son los que habrían sido realizados por la empresa del Estado mencionado en primer lugar si las condiciones convenidas entre las dos empresas hubieran sido las acordadas entre empresas independientes, ese otro Estado practicará el ajuste correspondiente de la cuantía del impuesto que ha percibido sobre esos beneficios. Para determinar dicho ajuste se tendrán en cuenta las demás disposiciones del presente Convenio y las autoridades competentes de los Estados contratantes se consultarán en caso necesario.⁵

La Organización de las Naciones Unidas en su modelo para evitar la doble tributación “Modelo ONU” también hace referencia al concepto de precios de transferencia en su Artículo 9:⁶.

1. Siempre que:

- a) Una empresa de un Estado contratante participe directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa del otro Estado contratante; o
- b) Las mismas personas participen directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa de un Estado contratante y de una empresa del otro Estado contratante, y en cualquiera de los dos casos las dos empresas establezcan o impongan en

⁴ Id.

⁵ OCDE, Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y Sobre el Patrimonio, versión abreviada, julio 2010, Instituto de Estudios Fiscales, Artículo 9, página 27.

⁶ Bettinger Barrios, Herbert, Op. Cit., página 51.

sus relaciones comerciales o financieras condiciones que difieran de las que se habrían establecido entre empresas independientes, cualesquiera beneficios que, de no ser por esas condiciones, hubieran correspondido a una de las empresas pero que, por esas condiciones, no le hayan correspondido, podrán incluirse en los beneficios de esa empresa y ser gravados en consecuencia.

2. Cuando un Estado contratante incluya en los beneficios de una empresa de ese Estado — y los grave en consecuencia— los beneficios por los que una empresa del otro Estado contratante haya sido gravada, y los beneficios así incluidos sean beneficios que habrían correspondido a la empresa del primer Estado si las condiciones establecidas entre las dos empresas hubieran sido las que regirían entre empresas independientes, ese otro Estado ajustará debidamente la cuantía del impuesto que grave en él esos beneficios. Para determinar ese ajuste se tendrán debidamente en cuenta las demás disposiciones de la Convención, y las autoridades competentes de los Estados contratantes celebrarán consultas entre sí, cuando fuese necesario.

3. Las disposiciones del párrafo 2 no se aplicarán cuando, de resultados de actuaciones judiciales o administrativas o de actuaciones legales de otra índole, haya una decisión firme de que, en virtud de actos que den lugar a un ajuste de los beneficios con arreglo al párrafo 1, una de esas empresas podrá ser sancionada por fraude, negligencia grave o incumplimiento doloso⁷.

Para que sea relevante y aplicable la utilización de los procedimientos de precios de transferencia, es necesario que exista vinculación o relación entre las sociedades. Lo anterior se explicaría debido a que a pesar de que las entidades posean personería jurídica independiente, al operar bajo un objetivo económico en común, estarían dispuestas a realizar transacciones entre sí que pudiesen no ser efectuadas de la misma manera como se llevarían a cabo en el mercado o por terceros independientes, con objeto de disminuir la carga tributaria.

Es así que en artículo innumerado primero a continuación del Art. 4 de la LORTI en Ecuador, se establece el concepto de partes relacionadas:

Art. (...).- Partes relacionadas.- 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.

⁷ ONU, Convenio Modelo de las Naciones Unidas sobre la Doble Tributación, Internet. http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Model_2011_UpdateSp.pdf, Acceso: 19 de marzo de 2017.

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.

Así mismo, la Administración Tributaria podrá establecer partes relacionadas por presunción cuando las transacciones que se realicen no se ajusten al principio de plena competencia. Podrá considerar también partes relacionadas por presunción a los sujetos pasivos y a la persona natural, sociedad, o grupo económico con quien realice ventas o compras de bienes, servicios u otro tipo de operaciones, en los porcentajes definidos en el Reglamento.

Serán jurisdicciones de menor imposición y paraísos fiscales, aquellos que señale el Servicio de Rentas Internas. (...) ⁸

Norma que se complementa con lo dispuesto en RLORTI con respecto al mismo concepto.

Se intenta que el contribuyente que lleva a cabo operaciones controladas (con partes relacionadas) sea tratado de igual manera que aquel que realiza operaciones no controladas (independientes), a efectos de su tributación de renta. Y no existan tratamientos parcializados, en cuanto a la tributación de renta al respecto de entidades controladas y no controladas.

2.1.2.1 Partes relacionadas por presunción

Como se mencionó anteriormente, la normativa ecuatoriana, expresamente señala tres condiciones sobre las cuales la Administración Tributaria, podrá considerar partes relacionadas por presunción: i) al existir operaciones con paraísos fiscales; ii) al existir operaciones entre una entidad y una persona natural, sociedad, o grupo económico con quien realice ventas o compras de bienes, servicios u otro tipo de operaciones, en un

⁸ LORTI, Artículo innumerado primero después del Art. 4, vigente al 30 de diciembre de 2016.

porcentaje mayor al 50%, de acuerdo a las condiciones establecidas en el reglamento, o iii) cuando la Administración Tributaria considere que no se ha cumplido con el principio de plena competencia.

Respecto a estas características, vale la pena señalar de manera individual, si las mismas constituyen o no una norma anti elusión del impuesto a la renta:

- Operaciones con paraísos fiscales: Respecto a los paraísos fiscales de forma general nos referimos a aquellos territorios que poseen un sistema fiscal que ofrece una escasa o nula tributación, generalmente en relación con los impuestos directos y que facilita la elusión fiscal de contribuyentes pertenecientes a otras jurisdicciones. Así como también, constituyen elementos importantes de los que disponen las compañías para efectuar una planificación tributaria agresiva⁹. En este sentido, a nivel mundial los diferentes países y a efectos de evitar prácticas elusivas de impuesto a la renta, incluyen en sus normativas tributarias locales preceptos que impidan u obstaculicen el uso de los paraísos fiscales, especialmente en transacciones entre partes relacionadas, a fin de desincentivar los intercambios comerciales con estos países que se considera atentan contra la justa tributación internacional. Es así que, bajo este contexto, resulta importante controlar las operaciones que se puedan efectuar con paraísos fiscales a fin de controlar así, la elusión del impuesto a la renta. Sin embargo, no sería adecuado el incluir bajo el concepto de parte relacionada a una entidad que ubicada en un paraíso fiscal al no evidenciarse relación alguna de ésta con la compañía que tributa en Ecuador, solamente porque realizan transacciones entre ellas, ya que en el caso de tratarse de entidades independientes, no se explicaría cómo podrían éstas incurrir en figuras elusivas. En este sentido, el colocar un obstáculo a su ejecución, mediante la inclusión de una presunción de parte relacionada, a las operaciones realizadas por una entidad con otra ubicada en un paraíso fiscal, constituiría en sí una normativa anti elusión indirecta de impuesto a la renta, si se trata de entidades relacionadas, ya que en varias ocasiones los grupos multinacionales utilizan de los paraísos fiscales para su planificación tributaria¹⁰, o si se puede evidenciar que no se trata

⁹ Santo Van der Laat, Diego, Los paraísos fiscales como escenarios de elusión fiscal internacional y las medidas anti paraíso en la legislación española, Acceso: http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/fiscalidad_internacional/ParaisosFiscales_DiegoSalto.pdf, 7 de mayo de 2017.

¹⁰ Bhat, Ganapati, Transfer Pricing, Tax Haven and Global Governance, Acceso: <https://www.files.ethz.ch/isn/102933/2009-07e.pdf>, 8 de mayo de 2017.

de entidades independientes sino que poseen algún tipo de vinculación bajo la cual se podría proceder a esquemas de elusión. .

- Operaciones con entidades respecto de las cuales se depende económicamente, ya sea por tratarse de un cliente principal, o un proveedor principal de más del 50% de participación. En este particular, la presunción de parte relacionada es de origen económico, y busca precautelar las prácticas elusivas de impuesto a la renta, que resulten de la aplicación de un control “indirecto” sobre las compañías, proveniente de las circunstancias operativas y económicas, en las que se desenvuelven ciertas entidades, que podrían originar esquemas de elusión a base del uso del poder económico o influencia de una compañía sobre otra. Y así evitar que se vulnere los precios de mercado que conllevarían a una adecuada tributación, constituyéndose así en una norma anti elusión del impuesto a la renta.
- Operaciones con entidades con las que no se evidencie el cumplimiento del principio de plena competencia: si nos remitimos al concepto de principio de plena competencia que existe en la ley, el mismo hace referencia a directrices a considerarse respecto a las operaciones entre partes relacionadas, mismas que ya se encuentran alcanzadas por este principio en la normativa tributaria, bajo el régimen de precios de transferencia, razón por la cual la presente presunción redundaría en la norma tributaria.

Así también, al contemplarlas desde el ámbito de la técnica en materia de precios de transferencia:

- Cabe mencionar que en sí los paraísos fiscales, no formaban parte del concepto de partes relacionadas establecido por la OCDE, que menciona que una empresa será parte relacionada de otra si participa directa o indirectamente en la dirección, control o capital de la primera. Ya que este concepto principalmente iba direccionado a entidades que forman parte de un grupo multinacional o un mismo grupo económico, cuyo domicilio, podía ser o no, un paraíso fiscal, pero que en ningún momento han sido catalogados por la OCDE como partes relacionadas de referencia, no sería adecuado considerar a una entidad ubicada en un paraíso fiscal, como entidad relacionada, a menos que se evidencie la existencia de una relación de control entre ambas compañías.
- A diferencia del caso anterior, cuando una entidad a pesar de no contar con alguna representación accionaria, sí dispone de dependencia económica, como es el caso de una entidad que corresponda al principal cliente o proveedor de la compañía,

con más de un 50 por ciento de participación; sí cabría el considerarla como parte relacionada, conforme al concepto de este término descrito por las directrices de la OCDE, ya que la misma puede influir en las decisiones de la otra entidad, en caso de existir fuertes indicios de dicha influencia¹¹. En este caso sería apropiado realizar un análisis de precios de transferencia a fin de corroborar el cumplimiento del principio de plena competencia. Sin embargo, debería realizarse un análisis de las circunstancias específicas que engloban a cada uno de estos casos, ya que, por un lado, este tipo de escenario podría incluir también a entidades que cuentan con opciones abiertas para ejercer su comercio, o circunstancias particulares de su industria, que impiden el cambio de un cliente o proveedor o que por motivo de elección, mantienen relaciones con dichas entidades representativas, sin que exista ninguna influencia entre éstas, sin constituirse así en partes relacionadas.

2.1.3 Justificación de la Aplicación del Régimen de Precios de Transferencia en el contexto tributario Ecuatoriano

2.1.3.1 Antecedentes del régimen de Precios de Transferencia en el Ecuador

En el Ecuador se consideran sujetos pasivos del impuesto a la renta de acuerdo al Art. 4 de la LORTI los siguientes:

(...) Son sujetos pasivos del impuesto a la renta las personas naturales, las sucesiones indivisas y las sociedades, nacionales o extranjeras, domiciliadas o no en el país, que obtengan ingresos gravados de conformidad con las disposiciones de esta Ley. (...).¹²

Así también se establece como se mencionó previamente, el concepto de partes relacionadas, mismas que forman parte de los sujetos pasivos del impuesto a la renta, como preámbulo al Régimen de Precios de Transferencia.

¹¹ Existen casos en los que una compañía independiente que no forma parte de un grupo multinacional, se encuentra por estructura de ventas o compras, vinculada a un grupo multinacional de forma tan estrecha, que le resulta dificultoso establecer por sí misma un precio de mercado.

¹² LORTI, Op. Cit., Artículo 4.

La práctica de precios de transferencia en el Ecuador, fue incluida en normativa a partir de la Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas 99-24¹³, que modifica artículos del COT, entre éstos, el artículo 91, a efectos de entre otros aspectos, eliminar los mecanismos de elusión, en la cual se mencionaba:

Art. 91.- Forma Directa.- La determinación directa se hará sobre la base de la declaración del propio sujeto pasivo, de su contabilidad o registros y más documentos que posea, así como de la información y otros datos que posea la Administración Tributaria en sus bases de datos, o los que arrojen sus sistemas informáticos por efecto del cruce de información con los diferentes contribuyentes o responsables de tributos, con entidades del sector público u otras; así como de otros documentos que existan en poder de terceros, que tengan relación con la actividad gravada o con el hecho generador.

El sujeto activo podrá, dentro de la determinación directa, establecer las normas necesarias para regular los precios de transferencia de bienes o servicios para efectos tributarios. El ejercicio de esta facultad procederá, exclusivamente, en los siguientes casos:

- a) Si las ventas se efectúan al costo o a un valor inferior al costo, salvo que el contribuyente demuestre documentadamente que los bienes vendidos sufrieron demérito o existieron circunstancias que determinaron la necesidad de efectuar transferencias en tales condiciones, para lo cual el sujeto pasivo presentará un informe al Servicio de Rentas Internas;
- b) También procederá la regulación si las ventas al exterior se efectúan a precios inferiores de los corrientes que rigen en los mercados externos al momento de la venta, a nivel de primer importador; salvo que el contribuyente demuestre documentadamente que no fue posible vender a precios de mercado, sea porque la producción exportable fue marginal o porque los bienes sufrieron deterioro; y,
- c) Se regularán los costos si las importaciones se efectúan a precios superiores de los que rigen en los mercados internacionales.

Las disposiciones de este artículo, contenidas en los literales a), b) y c) no son aplicables a las ventas al detal.

Para efectos de las anteriores regulaciones el Servicio de Rentas Internas mantendrá información actualizada de las operaciones de comercio exterior para lo cual podrá requerirla de los organismos que la posean. En cualquier caso la Administración Tributaria deberá respetar los principios tributarios de igualdad y generalidad, así como las normas internacionales de valoración.¹⁴

Así también, a partir del año 2004, y debido a la necesidad de establecer mecanismos que permitan una mejor apreciación y control del impuesto a la renta, especialmente de sociedades, y a efectos de aplicar lo establecido en un consenso doctrinario a nivel mundial para eliminar diversos mecanismos utilizados por las empresas para transferir beneficios en forma encubierta, mismos que han sido y continúan siendo estudiados por la OCDE, siendo que dicha manipulación de los precios afecta la correcta determinación de los tributos; durante el gobierno de Lucio Gutiérrez y por medio del Decreto Ejecutivo No. 2430,

¹³ Suplemento del Registro Oficial No. 181, del 30 de abril de 1999

¹⁴ Id.

publicado en Registro Oficial Suplemento 494 de 31 de Diciembre del 2004, se establece en el Ecuador, el inicio de la práctica de Precios de Transferencia como se la conoce actualmente, mediante el establecimiento de reformas específicas al Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno, las cuales abarcaban, entre otras¹⁵:

- Definición del concepto de partes relacionadas
- Plazos para la presentación del Anexo e Informe de precios de transferencia
- Definición del Principio de Plena Competencia
- Definición de criterios de comparabilidad
- Exposición de métodos para la aplicación del Principio de Plena Competencia
- Referencia Técnica en materia de precios de transferencia

Cabe indicar que el mencionado decreto establecía la obligatoriedad de la aplicación del principio de plena competencia a partir del ejercicio fiscal 2005 en el Ecuador.

Así también, en sus inicios la práctica de precios de transferencia en el Ecuador mencionaba expresamente una referencia técnica para el régimen de precios de transferencia, las Directrices de la OCDE en materia de precios de transferencia de 1995, en la medida en que fuesen congruentes con la demás normativa existente en Ecuador.

Los precios de transferencia limitan la posibilidad de estructurar transacciones con fines de elusión del impuesto a la renta, logrando que no se distorsione la política fiscal de los países, como es el caso del Ecuador, bien sean internas o externas.¹⁶

La práctica de precios de transferencia en Ecuador, se incluiría a nivel de ley en el año 2007, como parte de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria.

Cabe mencionar, que gran parte de la normativa referente a precios de transferencia ha sido incluida en los cuerpos legales a través de reglamento y resoluciones.

¹⁵ Decreto Ejecutivo No. 2430, publicado en Registro Oficial Suplemento 494 de 31 de Diciembre del 2004, Lexis, Ecuador.

¹⁶ Bettinger Barrios, Herbert, Op. Cit., página 135.

En el Ecuador, de acuerdo al Art. 7 del COT, mediante la facultad reglamentaria se establece que solo al Presidente de la República, corresponde dictar los reglamentos para la aplicación de las leyes tributarias. Siendo el Director General del Servicio de Rentas Internas y el Gerente General de la Corporación, quienes en sus respectivos ámbitos dictarán circulares o disposiciones generales necesarias para la aplicación de las leyes tributarias, considerando que ningún reglamento podrá modificar o alterar el sentido de la ley ni crear obligaciones impositivas o establecer exenciones no previstas en ella¹⁷.

Es así que, al permitirse su emisión, parte importante del funcionar del régimen de precios de transferencia se encuentra normado a través de resoluciones, circulares y notas del SRI.

2.1.4 Objetivos tributarios perseguidos por la normativa vinculada al régimen de precios de transferencia y su vinculación con el impuesto a la renta

En el Ecuador y de acuerdo a los artículos innumerados primero y segundo posteriores al artículo 15 de la LORTI, agregados por Decreto Legislativo publicado en el registro oficial suplemento No. 242 del 29 diciembre de 2007, donde se establece la LET, se instaura 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 la ley, de manera que las contraprestaciones entre ellas sean similares a las que se realizan entre partes independientes.

Lo anterior como uno de los medios de propender a una mejor distribución de la riqueza, y para que la estructura impositiva se sustente en aquellos impuestos que sirvan para disminuir las desigualdades, y que fomenten la progresividad del sistema tributario, misma que se logra en medida que los impuestos directos logren una mayor recaudación que los impuestos indirectos, considerando que los impuestos indirectos no observan la capacidad económica de los individuos¹⁸.

¹⁷ COT, Artículo 7, vigente al 22 de mayo de 2016.

¹⁸ LET, Considerando, Decreto Legislativo No. 0, Registro Oficial Suplemento 242 de 29-dic.-2007.

Así también se establece el principio de plena competencia, piedra angular del análisis de precios de transferencia, en el segundo artículo innumerado después del Art. 15 de la LET:

Art. (...).- 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 imposición¹⁹.

Y los criterios de comparabilidad como guías que permiten la aplicación del principio de plena competencia, al ser el referente para la comparación entre precios relacionados e independientes:

Art. (...).- Criterios de comparabilidad.- Las operaciones son comparables cuando no existen diferencias entre las características económicas relevantes de éstas, que afecten de manera significativa el precio o valor de la contraprestación o el margen de utilidad a que hacen referencia los métodos establecidos en esta sección, y en caso de existir diferencias, que su efecto pueda eliminarse mediante ajustes técnicos razonables.

Para determinar si las operaciones son comparables o si existen diferencias significativas, se tomarán en cuenta, dependiendo del método de aplicación del principio de plena competencia seleccionado, los siguientes elementos:

1. Las características de las operaciones, incluyendo:

a) En el caso de prestación de servicios, elementos tales como la naturaleza del servicio, y si el servicio involucra o no una experiencia o conocimiento técnico.

b) En el caso de uso, goce o enajenación de bienes tangibles, elementos tales como las características físicas, calidad y disponibilidad del bien;

c) En el caso de que se conceda la explotación o se transmita un bien intangible, la forma de la operación, tal como la concesión de una licencia o su venta; el tipo de activo, sea patente, marca, know-how, entre otros; la duración y el grado de protección y los beneficios previstos derivados de la utilización del activo en cuestión;

d) En caso de enajenación de acciones, el capital contable actualizado de la sociedad emisora, el patrimonio, el valor presente de las utilidades o flujos de efectivo proyectados o la cotización bursátil registrada en la última transacción cumplida con estas acciones; y,

e) En caso de operaciones de financiamiento, el monto del préstamo, plazo, garantías, solvencia del deudor, tasa de interés y la esencia económica de la operación antes que su forma.

2. El análisis de las funciones o actividades desempeñadas, incluyendo los activos utilizados y riesgos asumidos en las operaciones, por partes relacionadas en operaciones vinculadas y por partes independientes en operaciones no vinculadas.

3. Los términos contractuales o no, con los que realmente se cumplen las transacciones entre partes relacionadas e independientes.

4. Las circunstancias económicas o de mercado, tales como ubicación geográfica, tamaño del mercado, nivel del mercado, al por mayor o al detal, nivel de la competencia en el mercado, posición competitiva de compradores y vendedores, la disponibilidad de bienes y servicios sustitutos, los niveles de la oferta y la demanda en el mercado, poder de compra de los consumidores, reglamentos gubernamentales, costos de producción, costo de transportación y la fecha y hora de la operación.

¹⁹ LET, Op. Cit., segundo artículo innumerado después del artículo 15.

5. Las estrategias de negocios, incluyendo las relacionadas con la penetración, permanencia y ampliación del mercado, entre otras. (...) ²⁰.

Por otra parte, mediante de 23 de diciembre de 2009, en LETRT del Ecuador, se incluye normativa respecto a la exención del régimen de precios de transferencia, en el cuarto artículo innumerado posterior al Art. 15 de la ley:

Art. (...).- Los contribuyentes que realicen operaciones con partes relacionadas quedarán exentos de la aplicación del régimen de precios de transferencia cuando:

- Tengan un impuesto causado superior al tres por ciento de sus ingresos gravables;
- No realicen operaciones con residentes en paraísos fiscales o regímenes fiscales preferentes; y,
- No mantengan suscrito con el Estado contrato para la exploración y explotación de recursos no renovables²¹.

Cabe mencionar que de acuerdo al Art. 31 del COT, una exención tributaria es la “exclusión o la dispensa de la obligación tributaria, establecida por razones de orden público, económico o social”.

Las características que debe cumplir un contribuyente para quedar exento del régimen de precios de transferencia, ayudan a identificar los objetivos que persigue el régimen respecto a conseguir que exista una adecuada tributación de aquellas compañías que realizan operaciones con partes relacionadas, que se controlen las transacciones con paraísos fiscales y que se maneje una adecuada tributación de renta en aquellas compañías que realizan actividades de exploración y explotación de recursos naturales no renovables en el país, debido a que en la actualidad representan el sector productivo más relevante de la economía.

Entre las posibles operaciones que pueden darse entre entidades relacionadas, que podrían potencialmente ser utilizadas por el contribuyente a efectos de alterar el impuesto a la renta generado y que son comunes en la práctica se puede mencionar:

- Importación de inventario no producido
- Importación de inventario producido
- Servicios recibidos
- Regalías pagadas

²⁰ LET, Op. Cit., tercer artículo innumerado después del artículo 15.

²¹ LETRT, Registro Oficial Suplemento No. 94, 23 de diciembre de 2009.

- Intereses pagados por préstamos recibidos
- Gastos indirectos asignados desde el exterior

Es así que como una medida anti elusión más, se establece el régimen de precios de transferencia para incentivar una adecuada recaudación del impuesto a la renta, por parte de aquellas sociedades que efectúan transacciones con partes relacionadas, al permitir que dichas transacciones se realicen de tal manera como si se hubiesen efectuado por terceros independientes, es decir, que no sean efectuadas con razones únicamente dirigidas a disminuir la carga tributaria.

2.1.5 Métodos de Precios de Transferencia

El análisis de precios de transferencia, se asienta en los métodos recogidos por el RLORTI, a fin de determinar el cumplimiento o no del principio de plena competencia, siendo los métodos admitidos los siguientes, de acuerdo al Art. 85 del mencionado cuerpo legal:

1. Método del Precio Comparable no Controlado: basado en la comparación de un precio controlado con un precio independiente, para aquellas transacciones que dispongan de una transacción comparable interna (propia de la entidad analizada con un tercero independiente) o externa (que proviene normalmente de una base de datos) con relación al precio de transferencia, en base a un análisis previo de comparabilidad.
2. Método del Precio de Reventa: Basado generalmente en situaciones donde una entidad adquiere bienes a entidades relacionadas para su reventa a terceros, mediante la utilización de una comparación del margen bruto obtenido en función a las ventas entre relacionados e independientes.
3. Método del Costo Adicionado: basado generalmente en situaciones donde una entidad manufactura o presta servicios, tomando en cuenta una comparación del margen bruto obtenido en función a los costos dado entre relacionadas e independientes.
4. Método de Distribución de Utilidades: utilizado generalmente en transacciones que involucran a la entidad analizada y a su entidad relacionada, de una manera tan intrínsecamente vinculada, que no es posible identificar con claridad la parte que cada una de ellas aportó en una determinada transacción, y busca así realizar una distribución de utilidades respecto a la transacción analizada que corresponda

al aporte de cada entidad en el desarrollo de la transacción; y,

5. Método de Márgenes Transaccionales de Utilidad Operacional: uno de los métodos más utilizados en la actualidad para el análisis de precios de transferencia, basado en la comparación de rentabilidades entre una entidad controlada y entidades independientes que cumplan similares funciones, activos y riesgos, a nivel de utilidad operativa, utilizando diferentes indicadores de rentabilidad (ej. En base a ventas, costos u gastos, u otros) a efectos de comprobar el cumplimiento o no del principio de plena competencia.

Cabe mencionar que para la utilización de estos métodos se considerarán las normas técnicas y la prelación que podrá establecer el Servicio de Rentas Internas mediante resolución de carácter general y en lo no establecido por dichas normas, se considerarán las directrices establecidas como referencia técnica, que son las Directrices de la OCDE, vigentes al 1ero de enero del período fiscal correspondiente²².

Así también, conforme al Art. 87 del RLORTI, respecto al rango de plena competencia se menciona:

(...) Cuando por la aplicación de alguno de los métodos establecidos en este Reglamento se obtengan dos o más operaciones comparables, el contribuyente deberá establecer la Mediana y el Rango de Plena Competencia de los precios, montos de las contraprestaciones o márgenes de utilidad de dichas operaciones.

Si el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad (en adelante "Valor") registrado por el contribuyente se encuentra dentro del Rango de Plena Competencia, dicho Valor se considerará como pactado entre partes independientes. Caso contrario, se considerará que el Valor que hubieren utilizado partes independientes es el que corresponde a la Mediana del mencionado rango(...)²³

El rango de plena competencia, y la aclaración de que dentro del rango se considerará a la mediana como el valor pactado entre partes independientes, en caso de que los precios pactados por la entidad con su relacionada se encuentren fuera de rango, es uno de los puntos centrales al efectuar un análisis de precios de transferencia, al convertirse en punto de referencia en la práctica para el cálculo del ajuste de precios de transferencia, que incide en el cálculo del impuesto a la renta, aumentando la base imponible.

²² RLORTI, Artículo 85, vigente al 13 de junio de 2016.

²³ RLORTI, Op. Cit., Art. 87.

2.1.6 Operaciones No Contempladas

Conforme al artículo 2 de la Resolución No. 455 del SRI publicada el 29 de mayo de 2015, los sujetos pasivos del impuesto a la renta, que no estando exentos de la aplicación del régimen de precios de transferencia y que dentro de un mismo período fiscal hayan efectuado operaciones con partes relacionadas por un monto acumulado de más de USD3.000.000 deberán presentar a la Administración Tributaria el Anexo de Operaciones con Partes Relacionadas, por su parte si las transacciones superaron el monto de USD15.000.000, adicional al Anexo deberán presentar el Informe de Precios de Transferencia.²⁴

Así también, conforme al artículo 3 de la mencionada Resolución y a fin de obtener los valores acumulados antes descritos, no se contemplarán las siguientes operaciones, lo que no exime a la Autoridad Tributaria de solicitar un análisis de las operaciones no contempladas en caso de así requerirlo:

- a) Aportes patrimoniales en efectivo, en dólares de los Estados Unidos de América;
- b) Compensaciones o reclasificaciones de cuentas contables de activo, pasivo o patrimonio, siempre que no afecten a resultados;
- c) Pagos en efectivo, en dólares de los Estados Unidos de América, de rendimientos patrimoniales (dividendos) o pasivos;
- d) Ingresos señalados en los artículos 27 y 31 de la Ley de Régimen Tributario Interno, así como activos, pasivos o egresos del sujeto pasivo imputables a la actividad generadora de tales ingresos;
- e) Operaciones con entidades de derecho público ecuatoriano o empresas públicas ecuatorianas;
- f) Operaciones que estén cubiertas por una metodología aprobada vía absoluciónde consulta previa de valoración. Cuando se trate de operaciones entre partes relacionadas locales, este literal aplicará tanto para el sujeto pasivo que presentó la consulta como para dichas partes relacionadas; y,
- g) Operaciones con otras partes relacionadas locales con referencia al período fiscal analizado, siempre que no se presenten alguna de las siguientes condiciones:
 1. La parte relacionada con la que el sujeto pasivo realiza tales operaciones obtenga ingresos provenientes de los casos señalados en los artículos 27 ó 31 de la Ley de Régimen Tributario Interno; o
 2. El sujeto pasivo:
 - i. Declare una base imponible de impuesto a la renta menor a cero;
 - ii. Haya aprovechado cualquier tipo de beneficios o incentivos tributarios, incluidos los establecidos en el Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversión;
 - iii. Se acoja a la reducción de la tarifa por reinversión de utilidades;
 - iv. Sea Administrador u Operador de una Zona Especial de Desarrollo Económico;
 - v. Se dedique a la exploración o explotación de recursos naturales no renovables; o,
 - vi. Tenga titulares de derechos representativos de su capital que sean residentes o estén establecidos en paraísos fiscales. (...)²⁵

²⁴ SRI, Resolución No. 455, 29 de mayo de 2015.

²⁵ Id.

2.1.7 Consulta de Valoración Previa

Conforme al Artículo 88 del RLORTI, los contribuyentes están en la posibilidad de presentar a la Administración Tributaria, una Consulta de Valoración Previa, respecto a aquellas transacciones con partes relacionadas para las cuales quisieran establecer una metodología previamente acordada con ésta, lo que les permitiría tener mayor seguridad respecto al análisis seleccionado para la comprobación del cumplimiento del principio de plena competencia dentro del régimen de precios de transferencia:

Art. 88.- Los sujetos pasivos podrán solicitar a la Administración Tributaria que determine la valoración de las operaciones efectuadas entre partes vinculadas con carácter previo a la realización de estas. Dicha consulta se acompañará de una propuesta que se fundamentarán en la valoración acorde al principio de plena competencia.

La consulta presentada por el contribuyente y absuelta por la Administración Tributaria surtirá efectos respecto de las operaciones efectuadas con posterioridad a la fecha en que se apruebe y tendrá validez para los tres periodos fiscales siguientes, al ejercicio fiscal en curso, así como las operaciones efectuadas en el período anterior, siempre que no hubiese finalizado el plazo para presentar su declaración de impuesto a la renta. (...)

El Director General mediante resolución fijará el procedimiento para la resolución de las consultas de las operaciones entre partes vinculadas.

La obligatoriedad de presentar el informe integral de precios de transferencia y sus anexos se sujetará a los términos contenidos en la absolución de la consulta por parte de la Administración Tributaria.

La presentación de la consulta no le exime al contribuyente del cumplimiento de sus obligaciones expresas en la normativa vigente²⁶.

Así también, en la actualidad el acercamiento y elaboración de una Consulta de Valoración Previa, respecto a las operaciones de regalías, servicios técnicos, administrativos y similares, permite incrementar el límite de deducibilidad de los gastos por estos conceptos, hasta el límite que pudiese ser aprobado como parte de la aprobación y resolución de la Consulta de Valoración Previa²⁷.

A nivel internacional existe la posibilidad de llegar a acuerdos similares entre la administración y el contribuyente ya sea de forma unilateral, es decir que involucre a un solo país y bilateral o multilateral cuando involucre a varios países que forman parte de una

²⁶ RLORTI, Op. Cit., Art. 88.

²⁷ RLORTI, Op. Cit., Art. 28 literal 16.

transacción intercompañía, a estos acuerdos se los conoce normalmente como Acuerdos Anticipados de Precios (APA)²⁸.

3 Análisis de la Normativa anti elusión y su vinculación en el marco del impuesto a la renta en el Ecuador

3.1 Consideraciones del Impuesto a la renta en el Ecuador

El impuesto a la renta constituye un impuesto de tipo directo, es decir que afecta a una manifestación directa de riqueza por parte del contribuyente, que en este caso es la renta. Así también, al ser un impuesto directo que se determina en base a la capacidad económica de los contribuyentes, se considera un impuesto afín al principio de progresividad tributaria:

Art. 1.- Objeto del impuesto.- Establécese el impuesto a la renta global que obtengan las personas naturales, las sucesiones indivisas y las sociedades nacionales o extranjeras, de acuerdo con las disposiciones de la presente Ley²⁹.

De acuerdo al Art. 2 de la LORTI, se considera renta a:

(...) 1.- Los ingresos de fuente ecuatoriana obtenidos a título gratuito o a título oneroso provenientes del trabajo, del capital o de ambas fuentes, consistentes en dinero, especies o servicios; y
2.- Los ingresos obtenidos en el exterior por personas naturales domiciliadas en el país o por sociedades nacionales (...) ³⁰.

De lo anterior se desprende que a efectos de la determinación de la renta, se considerará sujeta al impuesto, para aquellas sociedades extranjeras, a la renta de fuente ecuatoriana. Y para las sociedades residentes en el Ecuador, tanto la renta de fuente ecuatoriana como los ingresos obtenidos en el exterior.

²⁸ PwC, Transfer Pricing: Advanced Pricing Agreements, Internet. <http://www.pwc.com/gx/en/services/tax/transfer-pricing/advance-pricing-agreements.html>, Acceso: 19 de marzo de 2017.

²⁹ LORTI, Op. Cit. Art. 1.

³⁰ LORTI, Op. Cit., Art. 2.

Cabe mencionar que al hablar de impuesto a la renta para aquellas sociedades en el exterior cuya renta en fuente se establece en el Ecuador, se considerará a la retención de impuesto a la renta, como la forma de participación dentro del impuesto.

Según el Art. 16 de la LORTI, la base imponible para el cálculo del impuesto a la renta está constituida por la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios gravados con el impuesto, menos las devoluciones, descuentos, costos, gastos y deducciones, imputables a tales ingresos.

Por esto, la base imponible (renta) considerada para sociedades consiste en las utilidades que resultan después de depurar de los ingresos percibidos por la sociedad a aquellos costos y gastos deducibles según lo establece la ley.

Así también, se debe tomar en cuenta que de acuerdo al artículo 27 del RLORTI, en general son deducibles aquellos gastos que se encuentren debidamente sustentados en comprobantes de venta.

Y, de acuerdo al artículo 30 del RLORTI, son deducibles los pagos efectuados al exterior que estén directamente relacionados con la actividad en el Ecuador y se destinen a la obtención de rentas gravadas, siempre que se haya efectuado la correspondiente retención en la fuente del impuesto a la renta.

3.2 Antecedentes de la normativa anti elusión

3.2.1 Elusión Fiscal

El concepto de elusión dentro de la doctrina tributaria, se enmarca en un abanico de perspectivas entre aquellas que lo relacionan con la economía de opción hasta aquellas que lo vinculan como una acción ilícita y la confunden con la evasión.

Araújo Falcao, dilucida este problema aseverando que no toda ventaja fiscal lograda por el contribuyente constituye una elusión, ya que para ello es indispensable que haya una distorsión de la forma jurídica, una atipicidad o anormalidad de ésta frente a la realidad económica que se exterioriza mediante aquélla. Caso contrario señala no existe elusión, ya que nada impide que el contribuyente arregle sus negocios para pagar menos impuestos, en tanto no se produzca aquella manipulación del hecho generador en lo que respecta a su vestidura jurídica. Así podemos concretar que la elusión fiscal va a ser siempre fraudulenta y antijurídica y por ende el derecho la desaprueba³¹.

Sin embargo, existe un concepto de irregularidad en la acción cuando se habla de elusión, a pesar de que dicha acción se encuentre enmarcada dentro de la ley. Como lo menciona José Vicente Troya “Eludir impuestos es inmoral pero no ilegal”³².

En dicho marco, la elusión fiscal, se la observa desde un punto de vista negativo debido a los efectos que presenta respecto a la reducción de la recaudación de los países. Aun cuando no existe en la actualidad datos exactos sobre la cuantificación de los efectos de la elusión fiscal a nivel mundial, de acuerdo a investigaciones de *Global Financial Integrity*, se estima que a lo largo del planeta cada año se pierden cerca de 160 miles de millones de dólares por impuestos no pagados, por falsificación de facturas y alteración de los precios de transferencia entre partes relacionadas³³. Así también, existen estimaciones respecto a la pérdida de recaudación generada por elusión fiscal en Estados Unidos que asciende a aproximadamente USD100 miles de millones al año³⁴.

La elusión tributaria es siempre anti jurídica, sea que se vulneren los principios del derecho o normas jurídicas que establezcan medidas anti elusión. No debe confundirse con la economía de opción, debido a que ésta es legítima ya que el contribuyente puede ordenar sus negocios de manera que optimice la carga impositiva³⁵.

³¹ Arízaga, David, *El levantamiento del Velo Societario Como mecanismo para combatir el fraude tributario*, USFQ, Quito, 2008

³² Torres Castro, Manuel, *Estructura de los ingresos tributarios en el presupuesto general del Estado*, Internet. <http://repositorionew.uasb.edu.ec/bitstream/10644/378/1/T683-MT-Torres-Estructura%20de%20los%20ingresos%20tributarios%20en%20el%20presupuesto%20general%20del%20Estado.pdf>, Acceso: 19 de marzo de 2017.

³³ Global Financial Integrity. *Illicit Financial Flows*, Internet. <http://www.gfintegrity.org/wp-content/uploads/2015/09/Ford-Book-Final.pdf>, Acceso: 19 de marzo de 2017.

³⁴ U.S. Senate Subcommittee on Investigations, *Staff Report on Dividend Tax Abuse*, September 11, 2008, Internet. <https://www.hsgac.senate.gov/imo/media/doc/091108DividendTaxAbuse.pdf>, Acceso: 16 de junio de 2016.

³⁵ Rivas Coronado, Norberto y Paillacar Silva, Carlos, *Caracterización de la Elusión Fiscal en el Impuesto a la Renta de Chile*, Internet. <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/2881494.pdf>, Acceso: 15 de diciembre de 2016.

Al vincular a la necesidad de obtener recursos por parte del Estado y la elusión fiscal como práctica que limita la obtención de dichos recursos, surge la necesidad de la normativa tributaria anti-elusión, ya que el sistema tiene que precautelar los intereses del país permanentemente de acuerdo a nuevas tendencias y modalidades de operación de los contribuyentes en los distintos ámbitos de los sectores económicos, de tal manera que se minimice riesgos generados por las distorsiones no deseadas en la aplicación de la normativa tributaria, así como los vacíos e imperfecciones legislativas que permiten la evasión y la elusión tributaria³⁶.

Existen ciertos tipos de conductas que puede realizar un contribuyente con el fin de disminuir o evitar la carga impositiva:

- Utilizando acción racional o elección: se da cuando un contribuyente elige racionalmente, con astucia e ingenio, un negocio o actividad económica con el fin de evitar la generación del hecho generador o para realizar uno con una menor carga impositiva. Si las circunstancias que permitan dicha elección se encuentran específicamente descritas en la normativa, se estaría tratando de planificación tributaria.
- Acción con conducta dolosa y conducta dolosa premeditada: es en el sentido de definir y distinguir la evasión tributaria que siempre es ilícita y dolosa, considerada una acción con conducta dolosa premeditada, y que constituye la falta a una norma expresa tributaria, de la elusión tributaria que aunque definida de diversa manera, es ampliamente aceptada como una violación indirecta de la legislación fiscal, y es considerada una acción con conducta dolosa.

Así también, existen otras definiciones de elusión fiscal, por ejemplo, según Hernando Sierra Mejía la elusión fiscal corresponde a los actos o las omisiones, con los cuales, sin violar la ley el sujeto pasivo logra evitar que surja la obligación tributaria o disminuir su cuantía.

³⁶ Rivas, Norberto y Paillacar, Carlos, Ibid.

3.2.2 Algunos aspectos relevantes del combate de la elusión fiscal a nivel internacional

3.2.2.1 Normas generales Anti Elusión (General Anti Avoidance Rules GAAR)

En la actualidad, cada vez más países como es el caso del Reino Unido³⁷ y la India, han considerado el establecimiento de Normas Generales Anti Elusión (GAAR). Una GAAR es típicamente una norma estatutaria que empodera a una autoridad de renta el denegar a los contribuyentes el beneficio de un acuerdo al que hayan entrado por un propósito tributario no admisible. Esta es una definición bastante general del término ya que pueden existir muchas especificaciones del mismo.

Una GAAR comúnmente prohíbe la utilización de ciertas prácticas anti elusivas, en una jurisdicción. La misma debe ser diseñada de tal forma que se encuentre en armonía con el resto de normas tributarias, en especial con aquellas otras normas previstas para combatir la elusión, de tal manera que no afecte al principio de neutralidad de la ley. Siendo el único propósito de una GAAR el de contraatacar aquellas formas artificiosas de planificación tributaria. Si bien es cierto una GAAR en su forma más difundida se aplica al impuesto a la renta, puede aplicarse a otros impuestos como aranceles, IVA, entre otros. Y la misma puede encontrarse en un cuerpo normativo, o formar parte de la jurisprudencia de un país.

Una característica importante de una norma GAAR, es que la misma no se ejecuta por sí misma; ésta debe ser ejecutada por parte de la Administración Tributaria, a partir de un buen uso de su facultad determinadora, en caso de conocerse que se ha cumplido con el esquema específico, delimitado en el cuerpo normativo de la GAAR.³⁹

³⁷ En el caso del Reino Unido, la normativa GAAR se viene analizando desde 1997, mas entró en vigencia a partir del año 2013.

³⁸ Seely, Antony, House of Commons, UK, Acceso: <https://www.google.com.ec/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=3&cad=rja&uact=8&ved=0ahUKEwjKqanD7NzTAhWD4yYKHxqiBHMqFggwMAI&url=http%3A%2F%2Fresearchbriefings.files.parliament.uk%2Fdocuments%2Fsn02956%2Fsn02956.pdf&usg=AFQjCNHRqpia6wjMsf2nYBnBDO-DQFkxNg&sig2=MNbkzvqC1NdjftlV0MNTpq>, 6 de mayo de 2017.

³⁹ International Monetary Fund (IMF), Introducing a General Anti Avoidance Rule (GAAR), Acceso: <https://www.imf.org/external/pubs/ft/tltn/2016/tltn1601.pdf>, 6 de mayo de 2017

No existe un sistema general para establecer una GAAR, aunque alrededor del mundo son solo ciertas jurisdicciones las que incluyen GAAR en su código tributario⁴⁰. La presencia de estas normas no es práctica normal a nivel internacional y no existe un modelo generalmente aceptado de mejores prácticas de GAAR en el mundo. A pesar de que este modelo general no es común, sí existen ciertas características de diseño de una GAAR que deben ser consideradas como son:

- Certeza de aplicación – una GAAR debe tener una intención política clara en base a la aplicación de los principios de la ley.
- Directrices extensivas y bases de consulta: directrices extensivas y detalladas de la aplicación de una GAAR deben estar al alcance de los contribuyentes. Esto debe incluir ejemplos detallados del comportamiento del contribuyente hacia las autoridades tributarias, formulado en consenso con las industrias y cuerpos de profesionales.
- Equidad, debido proceso, cuentas y balances, una GAAR debería ser aplicada con transparencia, de forma independiente y objetiva en base a una revisión de la documentación disponible, donde procesos internos y judiciales hayan estado disponibles.
- Análisis en base a evidencia: una GAAR debe incluir una evidencia en base al análisis de si el contribuyente dispone de un propósito tributario no admisible al momento de obtener un beneficio tributario.
- Panel independiente: una GAAR debe ser acompañada de un panel independiente que sirva como función consultiva a la autoridad tributaria, para revisar las versiones de aplicación de la GAAR y que ayude a asegurar un estándar común en la aplicación de la GAAR.
- Provisión de mal uso y abuso: una GAAR debería contener una provisión de mal uso y abuso, como por ejemplo sucede en Canadá y Sud África, que limitan la operación de las GAAR a acuerdos que produzcan resultados tributarios que no son consistentes con el objeto, espíritu o propósito de una provisión tributaria particular. La carga de probar que existió mal uso o abuso debe recaer en la Autoridad Tributaria, mientras que la carga de la prueba generalmente en relación a la operación del GAAR, debe recaer en el contribuyente.

40 Francia, Alemania, Bélgica, Canadá, Holanda, India, Polonia, Reino Unido, entre otros.

- Disposiciones de refugio tributario (*safe harbor*), una GAAR debe, por ley o por directriz administrativa contener provisiones de refugio tributario donde se detallan las circunstancias en las que la norma GAAR no será de aplicación.
- Provisiones de anulación de tratado, una GAAR debe proveer directrices sobre si la aplicación de normativa tributaria doméstica o la aplicación de un tratado tendrá prioridad al momento de aplicar el GAAR. Por ejemplo, en Australia, el GAAR tiene prioridad sobre los tratados mientras que en India los tratados tienen prioridad sobre el GAAR.
- Disposición anticipada, un sistema debe existir mediante el cual los contribuyentes tengan la oportunidad de aplicar a una disposición anticipada mediante la cual tengan certeza administrativa con antelación del que el GAAR no aplica a sus circunstancias actuales.

A nivel mundial en los diferentes países donde se aplican las GAAR existen ciertas similitudes que se comentan a continuación, sin embargo, cabe mencionar que la normativa anti elusión, es mayormente diferente que similar si se observa su aplicación en los diferentes países:

- Normalmente se sigue un esquema o acuerdo para la aplicación de una GAAR. Es decir existe un cuerpo normativo específico, que define una circunstancia específica de evasión tributaria que requiere ser controlada en un determinado país, que al cumplirse activa una GAAR.
- Se cuantifica el beneficio tributario o ventaja tributaria asociada con este esquema o acuerdo, es decir en el esquema anterior mencionado, se delimita la GAAR mediante el especificar la forma en la que se generaría una ventaja ficticia desde el punto de vista de la tributación de renta, ya sea mediante la generación de una deducción excesiva, la obtención de un beneficio tributario de aplazamiento en el pago no debido, o la generación de un ingreso exento que no debió serlo, y que ha sido señalada en la GAAR. Cabe mencionar que una GAAR no debe superponerse a incentivos tributarios que han sido incluidos en los cuerpos normativos para incentivar ciertas prácticas que se consideren beneficiosas en un determinado país.
- Dada la forma del acuerdo al que entran las partes, se puede probar que el mismo existe meramente para la obtención de algún beneficio tributario: si el objeto único del acuerdo es el de obtener una ventaja tributaria, entonces por esa misma razón

la ventaja tributaria debe ser denegada⁴¹. Si el acuerdo genera una ventaja tributaria, pero a la vez sirve un propósito comercial para la entidad que entró en el mismo, desde en punto de vista del objeto de la norma GAAR, este acuerdo no debería ser alcanzado.⁴²

En la actualidad la inclusión de GAAR dentro de la normativa tributaria de los países es una práctica estudiada, para tratar de impedir la elusión de la base imponible de renta. En el caso del Ecuador, no se ha aplicado todavía este tipo de normas sin embargo, sí existe normativa específica que permite verificación de sustancia sobre forma, a pesar de no encontrarse explícitamente citada, como es la normativa referente a la interpretación de la ley, y calificación del hecho generador dentro del COT.

Así como también, existen metodologías propuestas por normativa expresa referente a la metodología de precios de transferencia aplicable a las compañías que se dedican a la exportación de recursos naturales no renovables, conforme a lo dispuesto en la Resolución No. 531 del SRI.

Sin embargo al no contener todas las características de una GAAR no podrían catalogarse expresamente como normativa GAAR.

3.2.2.2 Erosión de la base Imponible y Traslado de Beneficios - BEPS

Otro mecanismo por medio del cual se ha trabajado a nivel internacional para tratar de prevenir la elusión fiscal es el proyecto para limitar la erosión de la base imponible y traslado de beneficios BEPS. Que tuvo su origen en el año 2013, mediante la decisión de los países miembros líderes del G20, de generar un plan de acción en consecuencia, para impedir estas prácticas tributarias que no benefician a los países. El plan establece diferentes medidas a ser aplicadas por los países miembros de la OCDE hasta el año 2020, año hasta el cual los países del G20 apoyarán al proyecto BEPS para el establecimiento y supervisión de las medidas planteadas.

⁴¹ PwC, Tax Controversy and Dispute Resolution Alert, Internet. <https://www.pwc.com/sg/en/tax-bulletin/assets/taxbulletin201609.pdf>, Acceso, 20 de febrero de 2017.

⁴² IMF, Op. Cit.

En un contexto internacional los países se encuentran cada día más enfocados en la búsqueda de mecanismos para evitar la elusión tributaria. La racionalidad específica detrás de estas iniciativas es el asegurar una correcta tributación mediante la búsqueda de mecanismos que eviten las figuras elusivas de renta y que los márgenes derivados de los precios de transferencia se dispongan donde el valor económico es generado y donde la actividad económica se está llevando a cabo. Es también en este contexto que el G20 de la OCDE, lanzó el proyecto BEPS⁴³, plan maneja 15 puntos de acción contenidos en el “2013 OECD Action Plan on BEPS”, entre los que se puede mencionar: i) neutralizar los efectos de los “*Hybrid Mismatch Arrangements*”; ii) Fortalecer la normativa para entidades controladas extranjeras (CFC); iii) Limitar la erosión de la base imponible vía deducciones de interés y otros pagos financieros; iv) Contraatacar las prácticas tributarias dañinas; y, v) Alinear la práctica de precios de transferencia con la cadena de valor y apoyar en el lineamiento de una documentación de precios de transferencia uniforme a nivel mundial⁴⁴. En el presente análisis se considerarán aquellos vinculados al régimen de precios de transferencia.

Dentro de todos estos tipos de planificación tributaria agresiva, destacan de forma prominente las prácticas de transferencia de beneficios a través del uso de deuda, que de acuerdo a estudios de la Unión Europea, podrían ser la causa de un tercio del traslado de beneficios por medio de mecanismos de planificación tributaria. Siendo los restantes mecanismos en importancia, los precios de transferencia y la ubicación de la propiedad intelectual en distintas sociedades alrededor del mundo⁴⁵.

Cabe mencionar que, a diferencia de las normas GAAR, que se han implementado en ciertos países, con diseños específicos aplicados a cada uno de ellos, las BEPS, corresponden a un marco general de acción establecido por la OCDE, como un esfuerzo para evitar la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios, que genera directrices para ser acogidas por las diferentes jurisdicciones miembros de la OCDE, y que han sido aplicadas también por otros países, a efectos de evitar la erosión de la base imponible. Por otra parte, mientras las GAAR se pueden enfocar a varios tipos impositivos, las acciones de BEPS se encuentran dirigidas específicamente al traslado de beneficios

⁴³ OECD, *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, 2013, OECD Publishing, Paris, Chapter 1, page 11

⁴⁴ European Commission, Commission recommendation of 6.12.2012 on aggressive tax planning, C(2012) 8806 final, Brussels, 6.12.2012, Internet. https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/c_2012_8806_en.pdf, Acceso: 19 de marzo de 2017.

⁴⁵ OECD, *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, Op. Cit., página 11.

que impacta al impuesto a la renta. Así también, el proyecto BEPS impacta a la normativa que será incluida en los diferentes cuerpos normativos y que tendrá aplicación en sí misma, para prevenir la erosión de la base imponible, una norma GAAR presenta aplicación posterior a una intervención de la Autoridad Tributaria donde se haya evidenciado el cumplimiento de un esquema específico que haya sido previamente establecido en la GAAR.

Por otra parte, se establece claramente que si bien el proyecto BEPS trata de prevenir la doble imposición, también se asegurará de no generar doble imposición tributaria:

Si bien BEPS puede provocar doble imposición, las medidas diseñadas para contrarrestar BEPS no deberían tener como consecuencia la generación de doble imposición. La doble imposición perjudicaría a las empresas multinacionales que tanto han contribuido a estimular el comercio y la inversión en todo el mundo, fomentando el crecimiento, generando empleo, promoviendo la innovación y ofreciendo vías para salir de la pobreza.

Por otra parte, la doble imposición también incrementaría el coste del capital y podría desincentivar la inversión en las economías afectadas.⁴⁶

Entre las diversas acciones que han tomado los países a nivel mundial a fin de realizar este objetivo, se puede mencionar a las siguientes:

- Establecer mecanismos para minimizar las estructuras de planificación tributaria agresiva
- Incluir en su normativa tributaria normas que establecen la importancia de la esencia económica de las transacciones
- Establecer normas anti elusión dentro de sus cuerpos normativos tributarios

A pesar de que en la actualidad, el Ecuador no ha acogido todas las innovaciones tratadas respecto a normativa anti elusión internacional, sí es un país activo en generar reformas orientadas a cumplir con los lineamientos internacionales que beneficien la recaudación en el país y la limitación de prácticas elusivas.

Es así que en el marco de los precios de transferencia y ante un mundo globalizado y la correspondiente facilidad de traslado de capitales, bienes y personas entre diferentes países, los contribuyentes disponen de facilidades para desviar las bases imponibles de

⁴⁶ OECD, Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, Acceso: <http://www.oecd.org/ctp/beps-nota-explicativa-2015.pdf>, 6 de mayo de 2017.

una jurisdicción fiscal a otra. Esto involucra dos circunstancias importantes, entre otras, relacionadas con el ámbito fiscal: por un lado la generalización de las operaciones transnacionales y de la empresa transnacional como elemento subjetivo de las relaciones económicas, y por otro, el mantenimiento de las soberanías fiscales nacionales.

La deslocalización de bases imponibles y actividades que por motivos fiscales afectan al impuesto sobre la renta de sociedades supone observar dos situaciones:

- La posible localización de actividades productivas en un país u otro en función del marco fiscal. De esta forma, las bases imponibles se generarían en el país en el que hubiesen decidido implantar las actividades productivas. Este problema cobra especial importancia en la medida en que el número de empresas multinacionales ha aumentado considerablemente, y en que dichas empresas tienen gran facilidad para establecer centros de producción repartidos por todo el mundo.
- Un segundo problema sería la posibilidad de utilizar los precios de transferencia para desplazar bases imponibles de un país a otro, en busca de la mejor tributación.

47

En este sentido y con el propósito de vigilar la correcta tributación de renta, se establecen las medidas anti elusión, incluidas como parte de la ley tributaria.

3.2.2.3 Estructuras de Planificación Tributaria Agresiva

La planificación tributaria agresiva consiste en tomar ventaja de los aspectos técnicos del sistema tributario o de las incoherencias entre dos o más sistemas tributarios a propósito de reducir la carga fiscal. Lo que puede resultar en deducciones dobles (ej. El mismo costo es deducido tanto en el estado de fuente como en el de residencia) y doble no imposición (ej. El ingreso por el que no se tributa en el estado de fuente se encuentra exento en el estado de residencia)⁴⁸.

Al tratar respecto a la planificación tributaria internacional, el punto de partida es siempre la normativa local. La normativa local puede o no, proporcionar una serie de características que resulten beneficiosas o no a un grupo multinacional o negocio en particular. Entre las

⁴⁷ Vallejo Chamorro, Jose Maria, Gutierrez Louza, Manuel, Instituto de Estudios Fiscales, Op. Cit.

⁴⁸ European Commission, Commission recommendation, Op. Cit.

características beneficiosas se incluye una tarifa de impuesto a la renta corporativo baja, impuestos reducidos para ciertos tipos de ingreso, o exenciones en relación a retenciones en la fuente. Entre las características no beneficiosas se puede mencionar en especial a las provisiones o normas anti elusión, como las normas para evitar la subcapitalización y las normas al respecto de partes relacionadas.

Entre las estructuras de planificación tributaria que existen a nivel mundial, se puede mencionar las siguientes⁴⁹:

- Estructura financiera híbrida, que involucra aquellos casos donde existe deducibilidad de gasto financiero proveniente del exterior en una jurisdicción, y el ingreso es exento en la jurisdicción del exterior;
- Una estructura de propiedad intelectual sin esencia
- Una estructura de préstamos offshore
- Una estructura híbrida de entidades
- Una estructura de préstamo sin intereses
- Una estructura de caja de patentes para una planificación tributaria agresiva

Los anteriores son casos detectados respecto a planificación tributaria agresiva, que en algunos casos llevan a cabo las compañías con sus entidades relacionadas. Razón por la cual en la actualidad la normativa internacional se encuentra actualizándose para hacer frente a estas estructuras y así poder controlar la recaudación del impuesto a la renta.

3.2.2.4 Elusión vía estructura de deuda – Thin Capitalization

Conforme a lo mencionado anteriormente, en cuanto a la elusión tributaria y quienes la practican, es una práctica común por parte de las empresas multinacionales, y debido a la

⁴⁹ Unión Europea, Paper 61, Estudio de Estructuras de Planificación Tributaria Agresiva, Internet. http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/gen_info/ec_onomic_analysis/tax_papers/taxation_paper_61.pdf, Acceso: 19 de marzo de 2017.

sencillez de su aplicación, utilizar estructuras de deuda para disminuir su tributación de renta, en lugar de utilizar estructuras de patrimonio.⁵⁰

Se conoce como sub capitalización al hecho de que una entidad se financie con altos niveles de deuda en comparación con sus niveles de patrimonio⁵¹.

Una figura común dentro de un grupo multinacional se basa en efectuar una operación de préstamo donde una compañía ubicada en un país de menor imposición otorga un crédito a su relacionada ubicada en un país de mayor imposición de renta donde el interés generado por la deuda es deducible, a fin de trasladar los beneficios de un país a otro, disminuyendo el impuesto por concepto de renta.

Otra forma común de estructura de elusión por deuda, es tomar la alternativa de una subcapitalización, y utilizar la estructura de capital en conjunto con la de deuda para generar ventajas tributarias.

De acuerdo a los resultados de un estudio de Buettner y Wamser, respecto al traslado de beneficios vía deuda en Alemania, se ha podido evidenciar que el uso de esta figura es más prominente en aquellos grupos multinacionales que disponen de compañías en países de bajo impuesto a la renta, así como de alto impuesto a la renta, y donde la diferencia entre ambas tarifas impositivas es elevada. Pero que sin embargo esta figura, no es la más relevante en cuanto a estructuras de elusión se refiere, siendo superada por las figuras de gastos por concepto de investigación y desarrollo.⁵²

En este sentido y a efectos de contrarrestar la incidencia negativa de dichas prácticas, varios países han implementado mecanismos diversos de acuerdo a las características de las entidades como son, entre otras, las normas para evitar la subcapitalización mediante

⁵⁰ OECD/G20, BEPS project Action 4 Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments.

⁵¹ Karnik Gulati, Concept of thin capitalization, Internet. http://www.academia.edu/4499122/Concept_of_Thin_Capitalisation_-_An_overview, Acceso: 27 de marzo de 2017.

⁵² Buettner, Thies y Georg Wamser, Internal Debt and Multinational Profit Shifting, National Tax Journal, March 2013, University of Tuebingen, Germany, Internet. <https://www.ntanet.org/NTJ/66/1/ntj-v66n01p63-95-internal-debt-multinational-profit.pdf>, Acceso: 16 de febrero de 2017.

las cuales se pretende obstaculizar el financiamiento de una sucursal o subsidiaria por parte de una casa matriz o entidades relacionadas, mismas que están orientadas a limitar el capital y tasa de interés involucradas en dichas transacciones.

Así también es importante mencionar que la norma anti elusión referente a evitar la subcapitalización y la deducción indebida de intereses, norma aspectos del impuesto a la renta, que van más allá de lo que el análisis del principio de plena competencia puede lograr al respecto de estas transacciones, ya que este último, confirma la razonabilidad o no del precio, mas no se posiciona respecto a la deducibilidad o no del gasto, ni forma parte de su interés directo el determinar la sustancia económica de la operación, sino únicamente en la medida en que ésta afecte a dicho precio.

3.3 La sustancia económica y la normativa anti elusión dentro del impuesto a la renta

La sustancia económica, es un concepto que ha sido incluido en la normativa tributaria ecuatoriana a través del COT, para evitar la aplicación de esquemas figurativos que permitan la ficticia disminución del pago de impuestos, y es uno de los principales vínculos entre las normas anti elusión y los precios de transferencia.

Art. 13.- Interpretación de la ley.- Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a los métodos admitidos en Derecho, teniendo en cuenta los fines de las mismas y su significación económica. (...)

Art. 14.- Normas supletorias.- Las disposiciones, principios y figuras de las demás ramas del Derecho, se aplicarán únicamente como normas supletorias y siempre que no contraríen los principios básicos de la tributación.

La analogía es procedimiento admisible para colmar los vacíos de la ley, pero en virtud de ella no pueden crearse tributos, exenciones ni las demás materias jurídicas reservadas a la ley. (...)

Art. 17.- Calificación del hecho generador.- Cuando el hecho generador consista en un acto jurídico, se calificará conforme a su verdadera esencia y naturaleza jurídica, cualquiera que sea la forma elegida o la denominación utilizada por los interesados.

Cuando el hecho generador se delimite atendiendo a conceptos económicos, el criterio para calificarlos tendrá en cuenta las situaciones o relaciones económicas que efectivamente existan o se establezcan por los interesados, con independencia de las formas jurídicas que se utilicen⁵³.

⁵³ COT, Artículo 13 y Artículo 17.

Anteriormente, al no existir una normativa específica que tratara respecto a la sustancia económica; las diferentes compañías, principalmente aquellas pertenecientes a un grupo multinacional, encontraban a los esquemas de planificación tributaria agresiva, donde se llevaban a cabo transacciones completamente respaldadas en forma, es decir que contaban con facturas, contratos y otros documentos habilitantes, pero que no contaban con sustancia económica correspondiente a una coherencia entre las formas y la realidad de las operaciones, de fácil aplicación incrementando la elusión fiscal. Con la aplicación de sustancia económica dentro de la normativa tributaria, se pretende establecer un vínculo legal entre la realidad de las transacciones y su forma para efectos tributarios.

A nivel mundial, al considerar sustancia de un grupo de entidades relacionadas, se puede definir dos áreas principales:

- La estructura legal del grupo multinacional, donde se pueden cuestionar ciertos aspectos como la residencia fiscal de las entidades legales, los establecimientos permanentes, el beneficiario efectivo de cierto tipo de rentas; y,
- Por otra parte, se encuentra el modelo operativo de las multinacionales, donde se puede cuestionar respecto a si la política de precios de transferencia es consistente con las realidades del negocio, especialmente por la tendencia de los grupos multinacionales a ubicar las funciones, activos y riesgos en países de baja imposición de renta⁵⁴.

Las normas de precios de transferencia a nivel internacional, mandan a que las compañías que forman parte de un grupo multinacional, realicen transacciones entre ellas de la misma manera que las llevarían a cabo con terceros independientes (principio de plena competencia). Es así que para poder determinar el derecho que tiene una compañía a una determinada ganancia o pérdida, es necesario el análisis de las funciones, riesgos y activos utilizados por la misma, que serán en directa proporción a la rentabilidad (apoyando el principio de sustancia económica). Así, la entidad que desarrolle las funciones más cruciales, asuma los riesgos clave y especialmente sea dueña de los activos intangibles más valiosos será la que típicamente tendrá derecho a una mayor parte de las ganancias o pérdidas.

⁵⁴ PwC, Substance 2.0: Aligning International Tax Planning with Today's business realities, PwC 2012, Bélgica, páginas 39-41.

En el Ecuador, la importancia de la vinculación entre normativa anti elusión y el estudio de la sustancia económica, se puede observar, entre otros, en dos aspectos importantes: i) la relevancia de la sustancia económica, como complemento al régimen de precios de transferencia y, ii) la relevancia de la sustancia económica como complemento a la normativa tributaria de renta respecto a pagos realizados hacia el exterior.

En ambos casos la sustancia económica, provee de fortaleza adicional para que ambos cuerpos normativos encuentren mayores facilidades de defensa y aplicación en cuanto a evitar la elusión y evasión del impuesto a la renta.

Al establecerse los grupos multinacionales en un mundo donde los sistemas tributarios difieren de país a país, es normal que la planificación por generar mayores rendimientos por parte de las empresas se efectúe de forma consciente, incluso si dicho objetivo incluye escenarios para disminuir la carga tributaria. Sin embargo estos esquemas de planificación no deben existir sin su debida sustancia económica, principalmente debido a los esfuerzos que han realizado y continúan realizando las administraciones tributarias a efectos de combatir los acuerdos o transacciones que carecen de sustancia.⁵⁵

3.4 Antecedentes de la normativa anti elusión en el Ecuador

3.4.1 Justificación de la Aplicación de la normativa anti elusión dentro del marco del impuesto a la renta

De acuerdo al PLR LORTI 2009, se menciona lo siguiente respecto a la justificación de la aplicación de normativa anti elusión dentro del marco del impuesto a la renta en el Ecuador:

El gran esfuerzo que el país está haciendo en términos de lucha contra la evasión, elusión y fraude con el objetivo último no solo de mejorar los términos de recaudación de impuesto en el Ecuador sino de corregir las grandes inequidades que aún persisten en nuestra sociedad, debe reforzarse con una legislación adecuada que se enmarque en el proceso de cambio que el Gobierno Nacional se ha propuesto, por lo que el planteamiento de reforma tributaria resulta complementario al proceso iniciado con la aprobación de la “Ley Reformativa para la Equidad

⁵⁵ PwC, Substance 2.0, Op. Cit.

Tributaria del Ecuador” el cual nos permitirá continuar construyendo una sociedad más justa y cohesionada a través del adecuado pago de los impuestos en forma amplia”.⁵⁶

Es así que la normativa anti elusión se justifica al alinearse con los objetivos perseguidos por el Estado, y establecidos en la Constitución. Así como por la alineación del país a las diferentes innovaciones tributarias que se han efectuado en relación al impuesto a la renta, en cuanto a normativa y eficiente aplicación.

3.4.2 Objetivos tributarios perseguidos por la normativa anti elusión

A continuación menciono los objetivos plasmados en el PLR LORTI 2009, en los cuales se establecen los objetivos tributarios perseguidos por la normativa anti elusión:

[...](i) Promover una mayor equidad, tanto horizontal como vertical, en la estructura impositiva, relacionando la carga tributaria con la capacidad de contribución de los distintos sectores sociales y económicos, principalmente fomentando la mayor recaudación de los impuestos directos sobre los indirectos.

(ii) Coadyuvar con una mayor eficiencia del esquema impositivo en sentido amplio, en el entendido que este aspecto se retroalimenta con la equidad y la capacidad de administración tributaria.

(iii) Operar de manera consistente con el estímulo a la inversión productiva, de manera que no se constituya en un obstáculo al crecimiento productivo y económico del país minimizando cualquier inconsistencia que genere esquemas elusivos.

[...] (v) Crear mecanismos de incentivos hacia la protección del mercado externo y el déficit de balanza de pagos, el cual si no es gestionado adecuadamente puede afectar el equilibrio económico del país.⁵⁷

Como se puede observar se busca precautelar la eficiente recaudación de un impuesto directo como es el impuesto a la renta, mediante la minimización de la generación de esquemas elusivos por parte del contribuyente.

Dentro de la normativa anti elusión en el Ecuador, destaca aquella directamente relacionada con operaciones entre partes vinculadas, como se puede mencionar de los artículos señalados en el Anexo A.

⁵⁶ Asamblea Nacional del Ecuador, Proyecto de “Ley Reformatoria a la Ley de Régimen Tributario Interno y a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador”, Exposición de Motivos, 26 de agosto de 2009.

⁵⁷ Id.

La LRETRT, de diciembre de 2009, a fin de priorizar los impuestos directos y progresivos, incluyó entre otros:

- La posibilidad de que la Administración Tributaria pueda establecer partes relacionadas por presunción a los sujetos pasivos y a la persona natural, sociedad o grupo económico con quien realice ventas o compras de bienes, servicios u otro tipo de operaciones en los porcentajes definidos en el reglamento, y,
- Un límite para la deducibilidad de gastos indirectos asignados desde el exterior a sociedades domiciliadas en el Ecuador por sus partes relacionadas de hasta 5% de la base imponible del impuesto a la renta, más el valor de dichos gastos. Siendo para sociedades que se encuentren en ciclo pre-operativo de negocio dicho valor el 5% de los activos, sin perjuicio de la retención en la fuente correspondiente.

Así también, mediante la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y prevención del Fraude Fiscal, del 29 de diciembre de 2014, que menciona en sus considerandos que “el principio de transparencia del sistema tributario exige el ejercicio efectivo de la facultad de gestión de los tributos, mediante normas e instrumentos que propendan a la prevención de la evasión y elusión tributaria, en el ámbito nacional e internacional, desincentivando prácticas nocivas de planeación fiscal”, establece límites de deducibilidad a los gastos por concepto de regalías, servicios técnicos, administrativos, de consultoría y similares según se establezca en el reglamento, a fin de limitar el abuso de prácticas elusivas.

4 Doble imposición fiscal

4.1 Doble imposición tributaria

La doble imposición tributaria se presenta a partir de dos formas principales que son doble imposición interna o nacional y doble imposición internacional.

Se entiende por doble imposición (o pluri imposición) al efecto de gravar por un mismo período de tiempo a un mismo sujeto pasivo y bajo una misma forma de manifestación de riqueza, con más de un tipo de impuesto de naturaleza similar o idéntica.

El fenómeno no se vincula únicamente con el hecho generador, sino que se desarrolla a raíz de la consideración del objeto del tributo. Mientras que el hecho generador se considera como "el presupuesto de naturaleza jurídica económica fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria. El objeto del tributo representa la manifestación de la riqueza sometida a gravamen"⁵⁸.

Se debe tener en cuenta que el establecimiento de un tributo implica la determinación de sus elementos esenciales, esto es objeto imponible, sujetos activo y pasivo, la cuantía o forma de establecerla y las exenciones y deducciones, tal como lo prevé el artículo 4 del COT.

Es así que la doble imposición o pluri imposición en sentido estricto, se da cuando varios impuestos inciden sobre un mismo objeto de gravamen, en cuanto que afectan a una misma manifestación de riqueza⁵⁹.

Los elementos que se deben considerar a fin de establecer que ha existido una doble imposición serían así los siguientes:

1. Identidad de la naturaleza del gravamen: es decir que existan dos imposiciones de igual o similar naturaleza sobre un mismo hecho generador;
2. Que exista un mismo hecho generador;
3. Simultaneidad en el período de tiempo en el que ocurre el gravamen;
4. Identidad en el sujeto en el que recae el tributo: que el tributo recaiga dos veces sobre el mismo sujeto; y,
5. Si esta situación se da dentro de una misma potestad tributaria, se tratará de doble imposición interna; y si involucra a dos jurisdicciones diferentes se tratará de doble imposición internacional.

Cabe señalar que existe por otra parte doble imposición económica, cuando se grava a un mismo hecho generador pero no necesariamente al mismo sujeto, sobre un mismo tipo de renta, lo que se puede observar en casos donde en un país se efectúa un ajuste de precios

⁵⁸ López Espadafor, Carlos María, La doble imposición interna, Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Jaén, Valladolid, España, 1999, páginas 1-50.

⁵⁹ López Espadafor, Íbid.

de transferencia, pero en otro país no se permite la realización de un ajuste bilateral, en función a una transacción intercompañía que involucre a ambos.⁶⁰

4.1.1 Doble imposición interna o nacional

La doble o pluri-imposición interna se da en aquellos supuestos ocasionados por un poder tributario que aplica tributo por más de una vez a un mismo hecho generador o de varios poderes tributarios internos que aplican un tributo al mismo hecho generador en un mismo país como pueden ser los gobiernos centrales y los gobiernos autónomos descentralizados.⁶¹

(...)El problema de la doble imposición no es un fenómeno exclusivo del Derecho Internacional Tributario, e incluso al interior de un mismo estado pueden generarse problemas de doble imposición interna. Del mismo modo, cabe señalar que la doble imposición no es un fenómeno de índole territorial exclusivamente, sino que puede producirse por varias razones, por ejemplo, como la expresa Manuel de Juano, basta que el gravamen se de sobre el mismo hecho imponible, es decir: *“sobre los mismos presupuestos de hecho determinados por el legislador para dar nacimiento a la obligación impositiva.”*⁶²

4.1.2 Doble imposición internacional de renta

El fenómeno de la doble imposición internacional es una consecuencia directa de la globalización de las economías y de la internacionalización de las transacciones mercantiles.

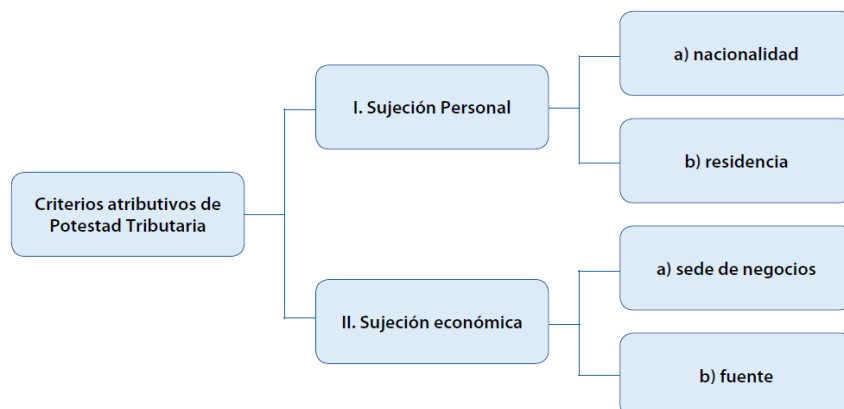
El mismo surge en su ámbito internacional cuando dos o más jurisdicciones tributarias pueden exigir para sí el gravamen sobre determinada renta, generada en operaciones que trascienden las fronteras de un determinado país. Ya sea mediante una sujeción personal atada al concepto de residencia, o a una sujeción económica atada al concepto de fuente.

⁶⁰ Pedernera, Juan José, Análisis de la Doble Tributación Internacional: Aspectos Relevantes, Trabajo de Investigación, Universidad Nacional de Cuyo, Medoza, 2014, Internet. http://bdigital.uncu.edu.ar/objetos_digitales/6736/pedernera-tesisfce.pdf, Acceso: 17 de marzo de 2017.

⁶¹ López Espadafor, Op. Cit.

⁶² Dr. Sandro Vallejo y Abg. Galo Maldonado López, Los Convenios para Evitar la Doble Imposición, SRI, Internet. https://cef.sri.gob.ec/pluginfile.php/20139/mod_page/content/78/F1.2.pdf, Acceso: 16 de febrero de 2017.

Figura 1 Criterios atributivos de Potestad Tributaria



Fuente: SRI, Los Convenios para Evitar la Doble Imposición.

Los aspectos como nacionalidad, domicilio o residencia del contribuyente, para establecer el país que tendrá jurisdicción para gravar las respectivas rentas, están ligados generalmente al llamado “principio de renta mundial” por el cual el país en que el contribuyente es residente a efectos fiscales, tiene el derecho de someter a gravamen todas las rentas que éste obtenga (renta mundial), con independencia del lugar donde se generó tal renta.

El criterio de fuente, por su parte, es un criterio de tipo real y según el mismo, la renta se grava por parte del país en el que se haya obtenido la misma, desde el punto de vista económico, con independencia del lugar donde reside físicamente el contribuyente.

El problema de la doble imposición internacional se genera cuando coexisten dos o más soberanías fiscales que debido a la aplicación en su legislación interna, de los mencionados criterios de vinculación, donde por ejemplo en un determinado país el criterio aplicado es de fuente y en el otro de residencia, lo que permite a cada jurisdicción la potestad de gravar tal renta, se grave la misma renta dos veces, en cada uno de los territorios.

Este es uno de los principales obstáculos con que se enfrentan las empresas cuya actividad económica se desarrolla más allá de sus fronteras nacionales. Este fenómeno que tiene distintos matices deriva en la generación de esquemas de doble o múltiple tributación, imposibilitando la neutralidad tributaria.

La doctrina ha identificado dos tipos de doble tributación, que se mencionan a continuación:

- La doble imposición económica: que se da normalmente cuando dos o más estados gravan un mismo hecho generador con tributos similares, pero respecto de personas jurídicas distintas, pero cuyos vínculos económicos permiten ubicarlos como un mismo ente generador de riqueza sujeta a imposición, un ejemplo de esto es la doble imposición económica que resulta de los ajustes de precios de transferencia; y,
- La doble imposición jurídica: que corresponde a la figura típica de doble imposición, en donde dos o más estados someten a imposición, por iguales o similares objetos y en un mismo período al mismo sujeto pasivo.⁶³

La doble imposición internacional se daría en aquellos casos en los que confluye el Poder Tributario de un Estado de alguno de los entes integradores de la estructura política con el Poder Tributario de otro estado. Estableciéndose dos impuestos uno en cada estado sobre una misma manifestación de riqueza.⁶⁴

Tradicionalmente, las legislaciones fiscales de los países se han venido diseñando sobre el supuesto de que las economías eran cerradas; es decir, que los intercambios económicos y, sobre todo, las inversiones empresariales se realizaban dentro del país. El fenómeno de internacionalización de los flujos financieros ha planteado un nuevo escenario de inversiones financieras internacionales (inversiones de residentes en el exterior, e inversiones de no residentes en el interior de dichas economías) que plantea situaciones cuya regulación no estaba prevista en las legislaciones nacionales.

Desde el punto de vista internacional, la principal causa de doble imposición es la adopción por las diferentes legislaciones de los países de criterios de asignación impositiva distintos. De acuerdo con esto se establecen básicamente dos principios:

- El principio de territorialidad (gravamen en el Estado de la fuente), que atribuye el poder de imposición al Estado en que se encuentran situados los bienes sujetos a

⁶³ Dr. Sandro Vallejo y Abg. Galo Maldonado López, Op. Cit..

⁶⁴ López Espadafor, Carlos María, Op. Cit.

imposición o donde se haya realizado la actividad de la que deriven los beneficios imponibles. Este es un principio mucho más primitivo, y que encuentra justificación en la mayoría de las veces en la mera proximidad geográfica y temporal entre la renta y su origen.

- El principio personalista (gravamen en el Estado de residencia), que entiende que el poder de imposición corresponde al Estado al que pertenece el titular de los bienes o el receptor de las rentas, por cuanto que en dicho Estado se han generado los capitales que, invertidos en el Estado de la fuente, han permitido la creación de rentas en este último país.

La conjugación de ambos criterios provoca bien sea una doble imposición o también en ciertos casos una doble no imposición de renta.

Los fenómenos de doble imposición internacional se producirán, en consecuencia, sólo en los supuestos de conflictos positivos donde exista solapamiento de criterios sobre una misma persona y objeto tributario por el ejercicio de la soberanía fiscal de distintos Estados.⁶⁵

Entre las potenciales soluciones al problema de doble imposición que existen en la actualidad se pueden mencionar:

1. Soluciones unilaterales: Consistentes en la incorporación, por parte de las autoridades fiscales de un país, en sus legislaciones nacionales de las medidas necesarias para hacer frente a la doble imposición como puede ser el uso de mecanismos de imputación y exención.
2. Soluciones bilaterales: A través de las cuales dos soberanías fiscales adoptan acuerdos para eliminar posibles discordancias entre sus legislaciones, ya sea por haber optado por criterios de asignación diferentes, ya sea por diferir en la definición o calificación de cualquier elemento de la relación tributaria, o por cualquier otra diferencia que provoque doble imposición o ausencia de la misma. Lo cual se articula de forma común a través de Convenios de doble imposición.

⁶⁵ Vallejo Chamorro, Jose Maria, Gutierrez Louza, Manuel, Instituto de Estudios Fiscales, Los Convenios para Evitar la Doble Imposición – Análisis de sus Ventajas e Inconvenientes, Comisión Económica para América Latina, CEPAL, Internet. <http://www.cepal.org/ilpes/noticias/paginas/2/11542/jmvallejo.pdf>, Acceso: 25 de febrero de 2017.

3. Soluciones multilaterales: En este caso, las autoridades fiscales de varios países, normalmente de un mismo área geográfica (Unión Europea) o de un nivel de desarrollo similar (OCDE), optan por la adopción de principios, o la realización de reformas en sus respectivas legislaciones, con el fin de solucionar problemas comunes, como es el caso del Informe sobre competencia fiscal perjudicial de la OCDE.⁶⁶

Entre los posibles efectos derivados de la doble imposición internacional, se puede mencionar:

- La existencia de cargas fiscales inequitativas,
- El freno al desarrollo económico y la inversión extranjera en un determinado territorio,
- El fomento de la utilización de operaciones intermedias a través de países con menor imposición de renta; y,
- La pérdida de neutralidad y eficiencia de la imposición⁶⁷

4.1.3 Precios de transferencia y los Convenios para evitar la doble Imposición

Los tratados internacionales son acuerdos de voluntades entre dos o más Estados que tienden a crear, modificar o extinguir derechos del ordenamiento jurídico. En el caso de los tratados fiscales internacionales, los mismos tienen como objetivo principal la eliminación de la doble imposición internacional jurídica, que se origina por los diferentes criterios de atribución de la potestad tributaria por parte de los Estados. En algunos casos también actúan evitando la doble imposición económica.

En el Ecuador, y conforme al Art. 425 de la Constitución, el orden jerárquico de aplicación de las normas es el siguiente:

1. La Constitución;
2. Los tratados y convenios internacionales;
3. Las leyes orgánicas;
4. Las leyes ordinarias;

⁶⁶ Vallejo Chamorro, Jose Maria, Op. Cit.

⁶⁷ Dr. Sandro Vallejo y Abg. Galo Maldonado López, Op. Cit.

5. Las normas regionales y las ordenanzas distritales;
6. Los decretos y reglamentos;
7. Las ordenanzas;
8. Los acuerdos;
9. Las resoluciones; y,
10. Los demás actos y decisiones de los poderes públicos.

En caso de conflicto entre normas de distinta jerarquía, el aparato de control, lo resolverá mediante la aplicación de la norma jerárquica superior.

Los instrumentos legales que soportan a nivel internacional la verificación de las operaciones entre partes relacionadas son los convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal y los acuerdos para el intercambio de información tributaria.⁶⁸

Es así que el SRI, en su estudio sobre dichos convenios, menciona:

Una de las consecuencias de la globalización internacional es el fenómeno de la doble imposición paralelo a la manifestación de figuras elusivas o evasivas. Frente a estos fenómenos, los convenios para combatir la Doble Imposición se convierten en instrumentos de gran importancia.⁶⁹

Si bien es cierto, los convenios para evitar la doble imposición pretenden impedir la doble imposición tributaria; a efectos de la normativa anti elusión de precios de transferencia esto solo se efectúa de forma directa al considerar aquella renta de fuente ecuatoriana generada por los sujetos pasivos que se encuentran en el exterior ubicados en algún país que cuente con convenios para evitar la doble tributación con Ecuador, como es el caso, para el año 2016, de Alemania, Argentina, Brasil, Chile, Uruguay, Canadá, España, Francia, Italia, México, Corea del Sur, Bélgica, China, Singapur, Belarus, Rumanía y Comunidad Andina; mediante, entre otros, la reducción de la retención en la fuente que podría aplicarse a los ingresos generados por empresas del exterior en el Ecuador.

En este sentido, respecto a los convenios, es importante mencionar que, el artículo 48 de la LORTI, señala que quienes efectúen pagos al exterior que constituyan ingresos

⁶⁸ Bettinger Barrios, Herbert, Op. Cit.

⁶⁹ Dr. Sandro Vallejo y Abg. Galo Maldonado López, Op. Cit.

gravados, se constituirán en agentes de retención del impuesto a la renta. Y que a efectos de aplicar los beneficios relacionados a los convenios para evitar la doble imposición, el Servicio de Rentas Internas establecerá mediante resolución, los montos máximos y otros requisitos formales, para que apliquen los beneficios previstos⁷⁰.

En la actualidad, y mediante Resolución 204 del SRI, de 14 de junio de 2016, se establecen los montos máximos y requisitos para aplicar automáticamente los beneficios de los convenios para evitar la doble imposición, hasta alcanzar las de veinte fracciones básicas gravadas con tarifa cero de impuesto a la renta para personas naturales, por proveedor. En caso de exceder dicho límite, se realizará la correspondiente retención en la fuente, sin vistas al convenio.⁷¹ Sin embargo, para subsanar este aspecto, se establece mediante Resolución del SRI No. 388 del 27 de septiembre de 2016, un procedimiento para la devolución de dicha retención sobre el excedente, siguiendo las condiciones específicas señaladas en el normativa.⁷³

Respecto a la normativa antes mencionada, la misma constituye una medida anti elusión, aunque no delimita con claridad el tipo de elusión que busca combatir; ya que, por un lado facilita la aplicación de los convenios hasta un límite máximo, pero por otro lado, para aquellos valores que excedan a dicho límite, éstos deberán someterse a un procedimiento de pago para posterior devolución. Considerando que dicho procedimiento de devolución, se encuentra supeditado a la presentación de soportes documentales, como son contratos, certificado de residencia fiscal, entre otros, que permiten a la Administración Tributaria dilucidar con mayor claridad la esencia de la operación, lo cual sería útil, si existiese un claro indicio de falta en el derecho de optar por un beneficio como resultado del convenio.

Por otra parte, a pesar de que se convierte en un procedimiento que obstaculiza la inmediata aplicación de los beneficios establecidos en los convenios para evitar la doble imposición respecto a la retención de impuesto a la renta, este accionar de la Autoridad Tributaria, se encuentra respaldado por el artículo 26.2 de los comentarios al modelo de OCDE:

⁷⁰ LORTI, Op. Cit.

⁷¹ Este monto máximo se aplicará sobre la suma de todos los pagos y créditos en cuenta, según lo que suceda primero en cada caso, realizados por un mismo agente de retención a un mismo proveedor en un mismo año fiscal, siempre que correspondan a costos o gastos deducibles para el agente de retención, a los que les corresponda el beneficio de una tarifa menor a la tarifa general del impuesto a la renta de sociedades en aplicación de Convenios para Evitar la Doble Imposición

⁷² SRI, Resolución 204, 14 de junio de 2016.

⁷³ SRI, Resolución 388, 27 de septiembre de 2016.

26.2 Un cierto número de artículos del Convenio limita el derecho de un Estado a gravar las rentas que se generan en su territorio. Como se ha dicho en el párrafo 19 de los Comentarios relativos al artículo 10 referido a la tributación de dividendos, el Convenio no regula las cuestiones de procedimiento y cada Estado es libre de utilizar el procedimiento previsto en su legislación interna para imponer los límites establecidos en el Convenio. Por ello, un Estado puede disminuir automáticamente el impuesto conforme a las disposiciones del Convenio que correspondan, a reserva de una verificación previa eventual del derecho a los beneficios previstos, o puede exigir el impuesto establecido en su legislación nacional y posteriormente reembolsar la parte de este que excede la exigible en virtud del Convenio. Como norma general, para garantizar la ágil aplicación de los beneficios del Convenio a los contribuyentes, el primer enfoque es indudablemente el método preferible. Si es necesario el sistema de reembolso, debe centrarse en las dificultades observables de determinación del derecho a los beneficios del tratado.

Asimismo, cuando se adopta el segundo enfoque, es muy importante que el reembolso sea expedito, en especial si no se devengan intereses sobre la cuantía de dicho reembolso en la medida que todo retraso injustificado de la devolución representa un coste directo para el contribuyente.⁷⁴

En este sentido y en relación a lo anterior, la norma establecida por la Autoridad Tributaria, respondería a la presunción de que existen dificultades en la determinación del derecho de beneficio de un tratado (lo que convertiría a la norma en una medida anti elusión), en aquellos casos que sobrepasan el límite máximo permitido para optar por el beneficio automático.

Por otro lado, cabe señalar que, la norma incumple con la característica de “expedito” que señala la directriz, en cuanto señala que la solicitud de reembolso en Ecuador se atenderá hasta en 60 días hábiles después de recibida la solicitud, y no menciona generación de interés alguno, por aquella espera que deberán realizar los contribuyentes no residentes para ser reembolsados por los beneficios a los que tienen derecho.

Es así que si bien es cierto la Autoridad Tributaria está facultada para establecer los anteriores mecanismos de devolución de valores, haría falta por un lado, esclarecer la razón por la cual se asume que para aquellos montos que superan el límite máximo permitido para la aplicación automática del beneficio, existe dificultades para determinar el derecho a los beneficios de un convenio, así como procurar una devolución rápida de los valores a ser reembolsados, que serían derecho de los beneficiarios.

⁷⁴ OCDE, Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y Sobre el Patrimonio, Acceso: <http://www.gerens.cl/gerens/ModeloConvenioTributario.pdf>, 10 de mayo de 2017.

Por otra parte, considerando el artículo de los convenios (artículo 9) que establece el tratamiento tributario de entidades vinculadas o asociadas, destaca el hecho de que la posibilidad de realizar ajustes correlativos, en el caso de que existiese un ajuste primario de precios de transferencia en alguno de los países no es obligatoria en el otro Estado, sino que dependerá de la aceptación por parte del otro Estado involucrado.

Es así que, respecto a los ajustes de precios de transferencia, los mismos podrían potencialmente generar figuras de doble imposición entre un país y otro, en caso de no existir ajustes correlativos, es decir en caso de que al ajustar la renta en un país, en el otro país involucrado en la transacción vinculada no se acepte la realización del ajuste contrario por el mismo concepto, entre otros aspectos a considerar:

Según señala la argumentación teórica clásica, cuando una autoridad de un Estado contratante ajusta un precio de transferencia de acuerdo con su interpretación del criterio at arm's length puede producirse una sobreimposición que exige un ajuste correspondiente. En caso contrario, de no producirse dicho ajuste correspondiente se generará doble imposición internacional -bien jurídica o económica-.(...)

La formulación de la doctrina de la correlación entre ajuste primario y ajuste correspondiente presume la correlación entre la consideración tributaria de la transacción como ingreso en la entidad A -en el Estado A- y como gasto en la entidad B -en el Estado B-. Sin embargo, esta correlación se dará de forma necesaria únicamente en los supuestos en los que exista coordinación de normativas tributarias o cuando de forma unilateral dichas calificaciones sean correlativas.⁷⁵

Así también, es importante destacar que, en caso de pretenderse efectuar un ajuste correlativo, éste se efectuará según lo establecido en los Convenios para evitar la doble imposición y el fraude fiscal, y con el apoyo de los artículos de intercambio de información entre administraciones tributarias presentes en los mismos convenios.

A pesar de existir la posibilidad de efectuarse un ajuste correlativo, en la práctica en Ecuador, dicho ajuste no ha sido solicitado hasta la presente fecha.

4.2 Descripción de los derechos y principios constitucionales

vulnerados por la doble imposición tributaria

75 García Prats, Francisco Alfredo, Los Precios de Transferencia, su tratamiento tributario desde una perspectiva europea, Internet. http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/fiscalidad_internacional/PreciosTransferencia_Prats.pdf, Acceso: 21 de marzo de 2017.

Los principios constitucionales tributarios se refieren a aquellos parámetros que se han de observar a partir de la Constitución como lineamientos dentro de los cuales se regulará la tributación⁷⁶.

Por un principio de justicia, ningún impuesto puede ser aplicado dos veces por el mismo presupuesto de hecho ni a cargo del mismo sujeto ni a cargo de sujetos distintos.⁷⁷

En Ecuador, el régimen tributario no contempla de forma directa un principio de no confiscatoriedad, sin embargo el mismo sí se encuentra reflejado en el Art. 323 de la Constitución dentro del capítulo de trabajo y protección:

Art. 323.- Con el objeto de ejecutar planes de desarrollo social, manejo sustentable del ambiente y de bienestar colectivo, las instituciones del Estado, por razones de utilidad pública o interés social y nacional, podrán declarar la expropiación de bienes, previa justa valoración, indemnización y pago de conformidad con la ley. Se prohíbe toda forma de confiscación.⁷⁸

Por otra parte se debe comprender que la política fiscal y tributaria es la parte de las finanzas públicas que se encarga de todo lo relativo al financiamiento de las actividades del Estado, organizada a fin de que éste cumpla sus objetivos de inversión social⁷⁹. Los tributos son parte del financiamiento del Estado.

Un buen sistema tributario debe estar organizado en función de principios de suficiencia, eficiencia, equidad y simplicidad. El primer concepto se refiere a la capacidad del sistema para financiar el gasto del Estado sin tener que recurrir a un nivel excesivo de endeudamiento, como lo establecen los límites al endeudamiento de la Constitución de la República. El concepto de eficiencia en el sistema tributario debe tender a disminuir las distorsiones generadas por los impuestos sobre las decisiones de los agentes económicos.

Por otra parte, bajo el principio de simplicidad, el sistema impositivo debe ser un conjunto ordenado, racional y coherente de tributos, comprensible para todos los contribuyentes, de

⁷⁶ Troya Jaramillo, José Vicente y Simone Lasso, Carmen Amalia, Manual de Derecho Tributario, Corporación de Estudios y Publicaciones, Quito, Ecuador, 2014, pg. 129.

⁷⁷ López Espadafor, Carlos María, Op. Cit.

⁷⁸ Constitución de la República del Ecuador, 2008.

⁷⁹ Torres, Manuel, Estructura de los Ingresos Tributarios en el Presupuesto General del Estado, Universidad Andina, Quito, 2008.

modo tal que reduzca los costos de cumplimiento y la probabilidad de evasión y elusión fiscal.

De acuerdo a la Constitución del Ecuador (2008) en su artículo 83, es un deber de los ecuatorianos el pagar los tributos establecidos por la ley:

Art. 83.- Son deberes y responsabilidades de las ecuatorianas y los ecuatorianos, sin perjuicio de otros previstos en la Constitución y la ley:

(...) 15. Cooperar con el Estado y la comunidad en la seguridad social, y pagar los tributos establecidos por la ley (...)⁸⁰

Así también, en sus artículos 300 y 301 la Constitución, refleja los principios por los cuales se regirá el Régimen Tributario y que órgano tendrá la potestad para establecer tributos:

Sección quinta Régimen tributario

Art. 300.- El régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. Se priorizarán los impuestos directos y progresivos. La política tributaria promoverá la redistribución y estimulará el empleo, la producción de bienes y servicios, y conductas ecológicas, sociales y económicas responsables.

Art. 301.- Sólo por iniciativa de la Función Ejecutiva y mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional se podrá establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos. Sólo por acto normativo de órgano competente se podrán establecer, modificar, exonerar y extinguir tasas y contribuciones. Las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley.

Por su parte, el COT, en su artículo 5 menciona que el régimen tributario se regirá por los principios de legalidad, generalidad, igualdad, proporcionalidad e irretroactividad.

El principio de equidad tributaria, que forma parte de los principios que rigen el régimen impositivo, garantiza el no establecimiento de un trato diferenciado e injustificado en materia tributaria. Se basa en que toda imposición debe perseguir un fin justo⁸¹.

⁸⁰ Constitución de la República del Ecuador, Decreto Legislativo 0, Registro Oficial 449 del 20 de octubre de 2008, eSilec Profesional, www.lexis.com.ec.

⁸¹ Corte Constitucional del Ecuador, Sentencia 007-13-SIN-CC, Quito, 25 de abril de 2013.

La equidad implica que la carga tributaria debe ser distribuida con justicia entre los miembros de la sociedad, respetando sus capacidades contributivas. Sin embargo precautela un tratamiento igual para aquellos que presenten igual capacidad contributiva y diferenciado entre aquellos que posean menor y mayor capacidad contributiva.

Es así que en un caso de doble imposición de renta se estaría vulnerando el principio de equidad, debido a que existiría tratamiento distinto para sociedades con la misma capacidad contributiva o renta, al permitir que ciertas sociedades sean gravadas dos veces sobre una misma renta, mientras otras, solamente sean gravadas una vez.

Así también, la ley tributaria, bajo el principio de igualdad, trata de igual manera a los iguales y en caso de aplicarse tratamientos diferenciados, se debe entender que los mismos responden a una razón justa y no arbitraria.⁸²⁸³ Por esta razón la doble imposición tributaria vulneraría también el principio de igualdad, al gravar dos veces a un sujeto similar a otro al cual se grava solamente una vez, es decir efectuando un tratamiento diferenciado.

Por otra parte, si partimos de la reformulación de uno de los principios impositivos, el de la neutralidad de los sistemas fiscales, entendida no sólo en clave doméstica sino también internacional, se exige que los sistemas fiscales no interfieran (o lo hagan lo menos posible) en las decisiones económicas, y que coadyuven a la eficiencia en la asignación de los recursos.

El principio de neutralidad: hace referencia a que la aplicación de los tributos no debe alterar el comportamiento económico de los contribuyentes, a la necesidad de atenuar el peso de consideraciones de materia tributaria en las decisiones de los agentes económicos. Una política tributaria que cumple con este principio tiene como características: i) Poca interferencia de la tributación en el funcionamiento del mercado; ii)

⁸²Derecho Ecuador, Derecho Constitucional, Internet. <http://www.derechoecuador.com/articulos/detalle/archive/doctrinas/derechoconstitucional/2005/11/24/aproximacion-al-derecho-constitucional-tributario>, Acceso: 15 de febrero de 2017.

⁸³ Modelo de código Tributario de la CIAT Centro Interamericano de Administraciones Tributarias CIAT.

Evita que se generen distorsiones en la asignación de recursos para las actividades económicas de la población debido a la presencia de los tributos⁸⁴.

Uno de los objetivos deseados de la tributación es su neutralidad, a fin de que la misma no presente un efecto indeseado en los mercados de capitales. En este contexto y bajo la perspectiva de las necesidades impositivas de los estados, se han diseñado ciertos mecanismos que tratan de precautelar la neutralidad del impuesto como son el crédito tributario y las exenciones, entre otros.⁸⁵ La doble imposición tributaria afectaría la neutralidad, generando que se tomen decisiones económicas no en base a condiciones normales de negocio si no a efectos de evitar un potencial gravamen excesivo en aquellos países donde se efectúe una doble imposición.

5 Análisis de casos prácticos de vinculación de régimen de precios de transferencia y normativa anti elusión, y su efecto respecto a la doble imposición fiscal

Como se desarrolló en los capítulos anteriores, dentro de la normativa correspondiente al impuesto a la renta en Ecuador, se encuentra tanto aquella que posee como característica la de ser una normativa anti elusión, así como aquella relacionada a precios de transferencia, que forma también parte de la normativa anti elusión del impuesto a la renta.

La normativa anti elusión del impuesto a la renta, abarca así tanto normativa no vinculada al régimen de precios de transferencia (i.e. toda aquella normativa que limita la exención de ingresos o deducción de gastos a sujetos pasivos sin la intervención de la figura de “partes relacionadas”, a fin de evitar el uso de formas elusivas para acceder a una menor carga impositiva); normativa directamente vinculada al régimen de precios de transferencia (i.e. aquella normativa anti elusión de impuesto a la renta dirigida a operaciones entre partes relacionadas sin formar parte del régimen de precios de transferencia); y normativa

⁸⁴ SRI, Equidad y Desarrollo, Libro del Futuro Contribuyente - Bachillerato, República del Ecuador, Quito, 2012, Internet. file:///C:/Users/Hern%C3%A1n/Downloads/Libro%20secundaria%20-%20Enero%202012.pdf, Acceso: 12 de enero de 2017

⁸⁵ Khan A., Douglas, The Two Faces of Tax Neutrality: Do they interact or are mutually exclusive?, University of Michigan, Internet. <http://repository.law.umich.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1318&context=articles>, Acceso: 12 de enero de 2017.

establecida bajo el régimen de precios de transferencia. A efectos del presente análisis se considerará únicamente aquella normativa que esté directamente relacionada al régimen de precios de transferencia aplicable a sociedades residentes y se tratará de identificar si la existencia de dicha normativa, junto al régimen de precios de transferencia estaría potencialmente generando doble imposición tributaria.

En principio, y a fin de aclarar la forma de articulación de la normativa anti elusión de impuesto a la renta y el régimen de precios de transferencia, nos remitiremos a los artículos señalados dentro del Anexo A, y específicamente tratados en los casos de análisis.

Así también cabe mencionar que el artículo innumerado primero después del artículo 22 de la LORTI, señala que los contribuyentes que celebren transacciones con partes relacionadas están obligados a determinar sus ingresos y sus costos y gastos deducibles, considerando las contraprestaciones que se hubiesen efectuado en caso de realizarse entre independientes:

Art. (...).- Operaciones con partes relacionadas.- Los contribuyentes que celebren operaciones o transacciones con partes relacionadas están obligados a determinar sus ingresos y sus costos y gastos deducibles, considerando para esas operaciones los precios y valores de contraprestaciones que hubiera utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables. Para efectos de control deberán presentar a la Administración Tributaria, en las mismas fechas y forma que ésta establezca, los anexos e informes sobre tales operaciones. La falta de presentación de los anexos e información referida en este artículo, o si es que la presentada adolece de errores o mantiene diferencias con la declaración del Impuesto a la Renta, será sancionada por la propia Administración Tributaria con multa de hasta 15.000 dólares de los Estados Unidos de América. La información presentada por los contribuyentes, conforme este artículo, tiene el carácter de reservada.

Es así que se establece que los ingresos, y costos y gastos que presenten la característica de “deducibles”, serán aquellos para los cuales se deberá establecer valores de la misma manera en la que los hubiesen establecido terceros independientes. Sin embargo, no existe claridad respecto al presente punto, debido a que es una práctica normal para la Administración Tributaria ecuatoriana el tomar en cuenta todo tipo de ingreso y gasto, que se registre en la contabilidad a efectos de analizar el principio de plena competencia.

Así también, existe ambigüedad en la norma respecto a la aplicación del artículo referente a la exención del régimen de precios de transferencia, ya sea que su interpretación de como resultado el entendimiento de una exención general a toda normativa de renta vinculada a precios de transferencia, o que dicha interpretación se entienda como un

limitarse a la exención del cumplimiento de la obligación de presentación de los deberes formales relacionados al régimen como son la presentación del informe y anexo de precios de transferencia.

En este sentido cabe mencionar también que, de acuerdo al Art. 4 de la LORTI, los sujetos pasivos obligados a llevar contabilidad pagarán el impuesto a la renta en base a los resultados que arroje la misma; es así que a efectos de la simplificación del presente análisis el mismo se centrará en ejemplos específicos aplicables a sociedades residentes en materia de normativa anti elusión de impuesto a la renta y su vinculación al régimen precios de transferencia que se mencionan a continuación.

5.1 Análisis de correlación de normativa entre el régimen de precios de transferencia y normativa anti elusión del impuesto a la renta

En lo que respecta a la vinculación entre normativa tributaria ecuatoriana anti elusión de impuesto a la renta y el régimen de precios de transferencia podemos mencionar a varios artículos que se describen en el Anexo A.

Sin embargo, los principales aspectos de convergencia de la normativa de precios de transferencia y normativa anti elusión del impuesto a la renta que se tratarán en el presente análisis son los siguientes:

- **Caso 1** – Límites establecidos a los créditos directos o indirectos otorgados por partes relacionadas del exterior a sociedades en el Ecuador, y a las tasas de interés aplicables: para que los intereses de los créditos recibidos de partes relacionadas del exterior sean deducibles (el total del endeudamiento externo⁸⁶ no podrá superar el 300% del patrimonio en el caso de sociedades). Adicional a lo anterior, los intereses pagados serán deducibles hasta la tasa máxima autorizada por el BCE, siempre que los créditos se encuentren registrados en el BCE y cumplan con las demás condiciones establecidas en la ley. (LORTI Art. 10 num 2 y Art. 30 RLORTI).
- **Caso 2** - No se reconoce el carácter de crédito incobrable a los créditos concedidos por la sociedad residente a partes relacionadas, por lo tanto se infiere que no se

⁸⁶ Corresponde al total de deudas contraídas con personas naturales y sociedades relacionadas del exterior.

permitirá la deducibilidad de la provisión por incobrables en dichos casos, ni la baja de cuentas incobrables. (LORTI Art. 10 num 11).

- **Caso 3** - No se aceptarán las deducciones por pérdida en venta de activos fijos cuando la transacción se haya efectuado entre partes relacionadas (Art. 29 numeral 6 RLORTI).
- **Caso 4** - Serán deducibles, los gastos indirectos asignados desde el exterior a sociedades domiciliadas en el Ecuador por sus partes relacionadas, hasta un máximo del 5% de la base imponible del Impuesto a la Renta más el valor de dichos gastos, de acuerdo a las especificaciones establecidas en la normativa (LORTI Art. 10 numeral 6-A).
- **Caso 5** - La sumatoria de las regalías, servicios técnicos, administrativos, de consultoría y similares, pagados por sociedades residentes o por establecimientos permanentes en Ecuador a sus partes relacionadas, no podrán ser superiores al 20% de la base imponible del impuesto a la renta más el valor de dichos gastos, siempre y cuando dichos gastos correspondan a la actividad generadora realizada en el país. En caso de que no se determine base imponible de impuesto a la renta, no serán deducibles dichos gastos. Para el caso de las sociedades que se encuentren en el ciclo pre operativo del negocio, éste porcentaje corresponderá al 10% del total de los activos, sin perjuicio de la retención en la fuente correspondiente. (LORTI Art. 10 numeral 20 y Art. 28 numeral 16 RLORTI).

5.1.1 Análisis de correlación de normativa ecuatoriana anti elusión del impuesto a la renta y precios de transferencia

5.1.1.1 Algunos aspectos a considerar respecto a la interpretación de la norma tributaria

Como soporte para la explicación de los casos ejemplificativos, se menciona nuevamente lo establecido en el COT artículos 13, 14 y 17 respecto a la interpretación de la norma tributaria:

Art. 13.- Interpretación de la ley.- Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a los métodos admitidos en Derecho, teniendo en cuenta los fines de las mismas y su significación económica.

Las palabras empleadas en la ley tributaria se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda, a menos que se las haya definido expresamente.

Cuando una misma ley tributaria contenga disposiciones contradictorias, primará la que más se conforme con los principios básicos de la tributación.

Art. 14.- Normas supletorias.- Las disposiciones, principios y figuras de las demás ramas del Derecho, se aplicarán únicamente como normas supletorias y siempre que no contraríen los principios básicos de la tributación.

La analogía es procedimiento admisible para colmar los vacíos de la ley, pero en virtud de ella no pueden crearse tributos, exenciones ni las demás materias jurídicas reservadas a la ley.

Art. 17.- Calificación del hecho generador.- Cuando el hecho generador consista en un acto jurídico, se calificará conforme a su verdadera esencia y naturaleza jurídica, cualquiera que sea la forma elegida o la denominación utilizada por los interesados.

Cuando el hecho generador se delimite atendiendo a conceptos económicos, el criterio para calificarlos tendrá en cuenta las situaciones o relaciones económicas que efectivamente existan o se establezcan por los interesados, con independencia de las formas jurídicas que se utilicen⁸⁷.

5.2 Casos prácticos

El siguiente apartado tiene por propósito ejemplificar, casos prácticos específicos dentro del contexto ecuatoriano, donde se observa la situación de una entidad residente perteneciente a un grupo de entidades (que posee partes relacionadas), y que debe cumplir tanto con normativa anti elusión vinculada a precios de transferencia, como con el régimen de precios de transferencia.

5.2.1 Caso 1 - Créditos recibidos de partes relacionadas del exterior (LORTI Art. 10 num 2 y Art. 30 RLORTI).

5.2.1.1 Figura de préstamo desde la perspectiva de normativa anti elusión del impuesto a la renta

Como fue mencionado anteriormente y en referencia a lo establecido en el Anexo A, la figura de préstamo recibido del exterior bajo el enfoque de la normativa anti elusión del impuesto a la renta en el Ecuador, impone límites al capital que formará parte de la operación de préstamo, entre partes vinculadas hasta el 300% del patrimonio.

Estableciendo también condiciones específicas para sucursales⁸⁸, las cuales no podrán considerar como préstamos a los valores que les han sido otorgados por su casa matriz.

⁸⁷ COT, Op. Cit.

⁸⁸ Que depende de otro, matriz, y que realiza las mismas funciones que ésta en otro lugar.

En el caso de consorcios de empresas petroleras que carezcan de personalidad jurídica y sociedades de hecho y demás sociedades que carezcan de personalidad jurídica, serán deducibles los intereses generados por préstamos recibidos desde el exterior por partes vinculadas, siempre que el total de endeudamiento externo no exceda el 300% de la diferencia entre sus activos y pasivos.

Para el caso de fideicomisos mercantiles, serán deducibles los intereses generados por créditos del exterior, siempre que la relación entre el total del endeudamiento externo y la sumatoria de los aportes efectuados por los constituyentes y adherentes no exceda del 300%.

Este límite busca precautelar un potencial fraude fiscal, en el caso de que las sociedades establezcan préstamos en condiciones diferentes a las que se establecen comúnmente en el mercado, a fin de generar mayores deducciones de su impuesto a la renta.

Para las sucursales, impide considerar como préstamos aquellos valores otorgados por su casa matriz, también a fin de controlar una distorsión de la figura de préstamos y la figura de aporte de capital.

Lo anterior bajo la premisa de que una entidad financiera independiente, otorgaría normalmente créditos que se encuentren adecuadamente respaldados y donde exista un mayor grado de certidumbre respecto a la recuperación de los valores otorgados, ya que en caso de no encontrarse respaldada la operación de crédito, se presumiría que la entidad podría no ser capaz de cancelar la deuda contraída; y de esta manera sería inviable efectuar la operación de crédito de forma beneficiosa para la entidad acreedora.

La normativa intenta también precautelar que no exista un excesivo nivel de deuda en relación al patrimonio (subcapitalización), entre entidades relacionadas, lo que elevaría el riesgo de que existan figuras elusivas del impuesto a la renta, ya que el utilizar la figura de deuda en lugar de capital para financiar un negocio, puede resultar ventajoso a la hora de

calcular el impuesto a la renta, debido a que en ciertos casos esta figura, a diferencia de los dividendos permite una tributación menor de renta⁸⁹.

Por otra parte, limita la deducibilidad del interés hasta el monto establecido por la tasa referencial del BCE, lo que permite impedir de igual manera, deducciones exageradas de intereses pactados con tasas muy superiores a las acordadas en el mercado.

Es así que, en caso de que la entidad relacionada opte por una figura de préstamo, para la deducibilidad del interés es indispensable se tome en cuenta la normativa que para el efecto señala la LORTI y su reglamento.

Art. 30. Deducciones por pagos al exterior: [...] (II) Intereses por créditos del exterior.- Serán deducibles los intereses pagados por créditos del exterior, adquiridos para el giro del negocio, hasta la tasa autorizada por el Banco Central del Ecuador, siempre que estos y sus pagos se encuentren registrados en el Banco Central del Ecuador, y que cumplan las demás condiciones establecidas en la ley.

Para créditos del exterior, con partes relacionadas, además se deberán cumplir las siguientes condiciones:

- Para las sociedades, serán deducibles los intereses generados por sus créditos del exterior, siempre que la relación entre el total del endeudamiento externo y su patrimonio no exceda del 300%.

[...]

- Para **las sucursales extranjeras**, serán deducibles los intereses generados por créditos del exterior, siempre que la relación entre el total del endeudamiento externo y el patrimonio asignado no exceda del 300%. **No se considerarán créditos externos los recibidos de sus casas matrices.**

- Para los consorcios de empresas petroleras que carecen de personalidad jurídica, serán deducibles los intereses generados por créditos del exterior, siempre que la relación entre el total del endeudamiento externo y la diferencia neta entre sus activos y pasivos consorciales no exceda del 300%. **No se considerarán créditos externos los recibidos por los integrantes del consorcio, de sus casas matrices.**

- Para las sociedades de hecho y demás sociedades que carecen de personalidad jurídica, serán deducibles los intereses generados por créditos del exterior, siempre que la relación entre el total del endeudamiento externo y la diferencia neta entre sus activos y pasivos no exceda del 300%.

[...]

En caso de que las relaciones de deuda, antes indicadas, excedan el límite establecido al momento del registro del crédito en el Banco Central, no será deducible la porción del gasto generado sobre el exceso de la relación correspondiente, sin perjuicio de la retención en la fuente de Impuesto a la Renta sobre el total de los intereses.

Los sujetos pasivos procederán a la correspondiente reliquidación del impuesto, sin perjuicio de la facultad determinadora de la Administración Tributaria cuando la relación de endeudamiento se modifique.

⁸⁹ OCDE, Thin Capitalization Legislation, Internet. http://www.oecd.org/ctp/tax-global/5.%20thin_capitalization_background.pdf, Acceso: 28 de marzo de 2017.

Se entenderá como endeudamiento externo, el total de deudas contraídas con personas naturales y sociedades relacionadas del exterior.

A efectos de la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, la tasa que sea definida mediante Resolución por la Junta de Política y Regulación Monetaria y Financiera que se debe aplicar a los créditos externos será aquella vigente a la fecha del registro del crédito en el Banco Central del Ecuador, de conformidad con la ley. Si la tasa del crédito externo excede la tasa antes mencionada, no serán deducibles los intereses correspondientes a dicho excedente, sin perjuicio de lo dispuesto en el numeral 3 del artículo 13 de la Ley de Régimen Tributario Interno⁹⁰.

Lo que también elimina la posibilidad de elusión del impuesto mediante el uso de tasas de interés superiores a las referenciales en Ecuador, que podría llevar a la generación de gasto de interés excesivo con su posterior disminución de la renta y del impuesto relacionado.

Cabe mencionar que en otros países de América Latina, se incluyen también normas similares a las ecuatorianas a efectos de prevenir la sub capitalización. Como es el caso del Perú que incluye dentro de su normativa límites para la deducibilidad de los intereses procedentes de créditos recibidos de partes relacionadas que establecen que cuando dicho endeudamiento no exceda del resultado de aplicar un coeficiente de 3 sobre el patrimonio del contribuyente, los intereses serán deducibles y aquellos intereses que se generen sobre el exceso serán no deducibles⁹¹.

5.2.1.2 *Figura de préstamo desde la perspectiva de precios de transferencia*

El artículo innumerado tercero posterior al artículo 15 de la LORTI menciona los criterios de comparabilidad a tomarse en cuenta al momento de realizar un análisis de precios de transferencia para transacciones de préstamo entre entidades vinculadas, mismos que serán observados en caso de revisión por parte de la Autoridad Tributaria, entre otros, los siguientes:

Art. (...).- Criterios de comparabilidad.- Las operaciones son comparables cuando no existen diferencias entre las características económicas relevantes de éstas, que afecten de manera significativa el precio o valor de la contraprestación o el margen de utilidad a que hacen

⁹⁰ LORTI, Op. Cit.

⁹¹ Carbajo Vasco, Domingo, La Tributación de las Rentas del Capital en América Latina, Internet. https://www.taxcompact.net/documents/ITC_2013-05_Taxation-of-Capital-Income-in-Latin-America.pdf, Acceso: 3 de abril de 2017.

referencia los métodos establecidos en esta sección, y en caso de existir diferencias, que su efecto pueda eliminarse mediante ajustes técnicos razonables.

Para determinar si las operaciones son comparables o si existen diferencias significativas, se tomarán en cuenta, dependiendo del método de aplicación del principio de plena competencia seleccionado, los siguientes elementos:

a) Las características de las operaciones, incluyendo:

[...] e) En caso de operaciones de financiamiento, el monto del préstamo, plazo, garantías, solvencia del deudor, tasa de interés y la esencia económica de la operación antes que su forma.⁹²

Así también, la Ficha Técnica, para la estandarización del Informe de Precios de Transferencia 4.0, de febrero de 2016, menciona que las características que se deben tomar en cuenta al momento de detallar una operación de préstamo son, entre otras, la esencia económica de la operación, el monto, plazo, garantías, entre otras, como se menciona a continuación:

E. En caso de operaciones de financiamiento, el monto del préstamo, plazo, garantías, solvencia del deudor, tasa de interés y la esencia económica de la operación (no solo su forma)⁹³.

Entre las características que, entre otras pueden sustentar la esencia económica de un préstamo entre partes vinculadas se pueden mencionar las siguientes:

- Que exista un contrato de préstamo claro y completo.
- Que la entidad receptora del préstamo disponga de indicadores de (deuda/capital, deuda/patrimonio) similares a los que tendrían terceros independientes al momento de realizar una operación de préstamo.
- Que exista una tasa de interés.
- Que esté sujeto a pagos de capital e intereses, mismos que deben cumplirse en el tiempo.
- Que exista una fecha de pago.
- Posibilidad de obtener créditos de similares características de terceros.
- Que exista un flujo de caja suficiente para cubrir los gastos por el crédito.
- Que exista cumplimiento en los pagos por fechas establecidas.
- Que exista una razón económica que sustente la necesidad de obtener el crédito.

⁹² LORTI, Op. Cit.

⁹³ FTE.

Adicionalmente, la operación debería reflejar el cumplimiento del principio de plena competencia es decir que terceros independientes, llevarían a cabo una operación similar con características similares; y, que la misma no se haya realizado por parte de la Compañía con fines de obtener una ventaja tributaria.

En la práctica, para una transacción de préstamo existen facilidades en la aplicación del principio de plena competencia, debido a la disponibilidad general de operaciones comparables, o tasas de interés comparables, conforme lo describen las Directrices de la OCDE:

1.9 Se ha observado que el principio de plena competencia funciona muy eficazmente en la gran mayoría de los casos. Por ejemplo, hay muchas situaciones referidas a la compra y venta de bienes y préstamos de dinero en las que el precio de plena competencia se puede encontrar fácilmente recurriendo a operaciones comparables realizadas por empresas independientes comparables en circunstancias equiparables. [...].⁹⁴

En específico en la mayoría de los casos el método utilizado para analizar el cumplimiento del principio de plena competencia para una operación de préstamo recibido de una entidad relacionada es el método del precio comparable no controlado o método del precio libre comparable (CUP), Que consiste en comparar el precio facturado por bienes o servicios transmitidos o prestados en una operación no controlada comparable y que también se desenvuelva en circunstancias comparables, a las de la transacción vinculada analizada. En caso de existir diferencias entre dichos precios se podría deducir que la transacción entre entidades vinculadas no se estaría efectuando de acuerdo a condiciones de mercado⁹⁵.

Lo que se facilita en el caso ecuatoriano que cuenta con tasas de interés referenciales de mercado, para varios tipos de crédito, según lo publica el BCE, lo que permite normalmente una fácil aplicación del método del precio comparable no controlado para el análisis del principio de plena competencia en estos casos.

También desde el punto de vista de precios de transferencia se puede calificar la coherencia de la transacción con su realidad económica, mediante la verificación de los procedimientos en los que un tercero independiente otorgaría préstamos, por ejemplo

⁹⁴ OCDE, Directrices en Materia de Precios de Transferencia 2010.

⁹⁵ OCDE, Ibid. Párrafo 2.13.

verificando la solvencia del deudor, así como utilizando técnicas financieras, sin embargo, este tipo de análisis requiere de elevado expertise y no es comúnmente utilizado.

Así también, una mayor facilidad en la aplicación del principio de plena competencia no exime a la Compañía, de que dicha operación de préstamo cuente con una estructura adecuada, donde se pueda comprobar la consistencia entre la forma y sustancia económica y que la misma no surgió para efectos de obtener un beneficio tributario, como se menciona en los párrafos 1.65 y 1.66 de las Directrices de la OCDE:

1.65 Sin embargo, hay dos circunstancias particulares en las que, excepcionalmente, puede resultar apropiado y legítimo que la administración tributaria ignore la estructura planteada por el contribuyente para la realización de la operación vinculada. La primera circunstancia surge cuando la sustancia económica de la operación difiere de su forma. En tal caso, las administraciones tributarias pueden ignorar la calificación que las partes hayan otorgado a la operación y recalificarla de acuerdo con su sustancia. Un ejemplo podría ser una inversión en una empresa asociada en forma de préstamo con devengo de intereses cuando, en plena competencia, en función de las circunstancias económicas de la sociedad prestataria, no cabría esperar que la inversión adoptara esa forma. En este caso sería oportuno que la administración tributaria calificase la inversión de acuerdo con su sustancia económica, con el resultado de considerar al préstamo como una suscripción de capital. [...].

“1.66 En ambos conjuntos de circunstancias, el carácter de la operación puede provenir de las relaciones entre las partes, más que de las condiciones comerciales habituales, y puede haber sido estructurada por el contribuyente para eludir o minimizar impuestos. En tales casos, todas las cláusulas serían el resultado de una condición a la que no se habría llegado si las partes hubieran negociado en condiciones de plena competencia. De este modo, el artículo 9 permitiría un ajuste en las condiciones para reflejar aquéllas a las que las partes se hubieran atenido en caso de que la operación se hubiera estructurado de acuerdo con la realidad económica y comercial de quienes negocian en un contexto de plena competencia⁹⁶.

Como se puede observar, uno de los riesgos relacionados con la transacción de préstamos recibidos de entidades relacionadas más aún si se trata de entidades accionistas, es la posibilidad de que la operación pueda ser re -categorizada como aporte de capital. Para disminuir dicho riesgo es necesario que la operación presente una verdadera esencia económica de crédito y cumpla con el principio de plena competencia.

Es así que en el caso particular de los préstamos recibidos de partes relacionadas se puede observar cómo la articulación del régimen de precios de transferencia y normativa anti elusión de impuesto a la renta, sirve de un doble escudo de protección ante la elusión tributaria, más que generar una doble imposición de la renta. En el sentido de que no se

⁹⁶ OCDE, Directrices en Materia de Precios de Transferencia, Op. Cit.

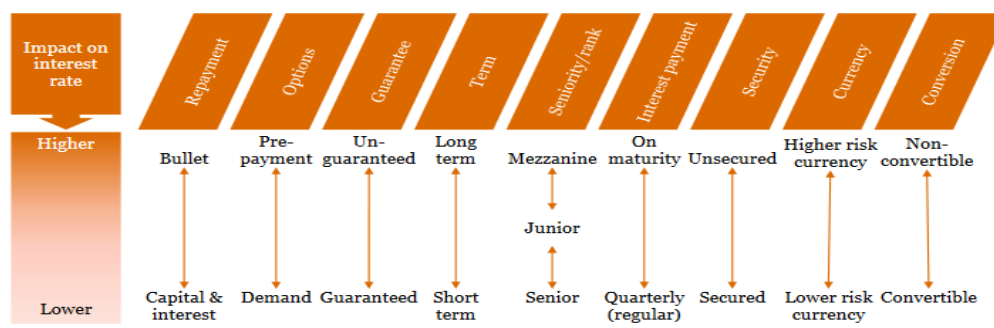
limita en sí la deducción de los egresos por intereses si no que se trata de evitar la distorsión de la figura de préstamo, para que ésta no pueda efectuarse de forma diferente a la que se efectuaría por terceros independientes.

Esto puesto a que respecto a la deducción de intereses, ambas normativas se encuentran alineadas, al régimen de precios de transferencia establecer el uso de una referencia de mercado para la comparación de precios, y la normativa anti elusión de impuesto a la renta considerar la tasa de interés referencial del BCE para créditos del exterior.

Por otra parte los límites que se establecen al capital otorgado en préstamo, protegen la esencia económica de la operación, que como fue mencionado también es precautelada de acuerdo a las Directrices de la OCDE, que funcionan como referencia técnica en materia de precios de transferencia.

Así también, a continuación se muestra una figura que presenta varias características de un préstamo recibido que podrían alterar la magnitud de la tasa de interés (precio) pactada:

Figura 2 Impacto de los términos y condiciones de la tasa de interés



Fuente: PwC, <http://www.pwc.com/gx/en/tax/transfer-pricing/assets/tp14-technical-the-end-of-ambiguity.pdf>

De la figura anterior se desprenden algunas características que podrían afectar el precio de una operación de financiamiento y que deben ser tomadas en cuenta también como parte de un análisis profundo de precios de transferencia relacionado a una operación de financiamiento, a efectos de incrementar la comparabilidad entre operaciones vinculadas e independientes dentro del análisis de precios de transferencia, como son el plazo, la existencia o no de garantías, la amortización de la deuda, entre otros.

5.2.1.3 Aspectos a considerar sobre la subcapitalización

Es importante mencionar que el optar por la figura de préstamo y/o compensación aún cuando se cumple con la esencia económica de la operación, existe un riesgo de que la Administración Tributaria, considere ambos tipos de transacciones bajo la figura de una subcapitalización, al llevarse a cabo la operación con la entidad accionista. Cabe mencionar que la ley estipula no se considerarán préstamos a los fondos proporcionados a sucursales por su casa matriz.

Es así que para mitigar el presente riesgo es importante disponer de una transacción sobre la cual se pueda respaldar su sustancia económica de la mejor manera, para minimizar posibles contingencias y observaciones por parte de la Autoridad tributaria, y donde puede claramente identificarse la motivación económica que beneficie las actividades normales del negocio y que se desprenden de la negociación y acuerdo del préstamo.

La normativa ecuatoriana, no incluye en la actualidad de un concepto amplio del término “sustancia económica”, sin embargo para conceptualizarlo, menciono a continuación la descripción de sustancia económica aplicable en los Estados Unidos.

De acuerdo a la normativa de los Estados Unidos, para probar sustancia económica en una transacción intercompañía se debe responder a las siguientes pruebas, buscando su cumplimiento:

- Que dicha transacción (o conjunto de ellas) modifique sustancialmente la posición del contribuyente con independencia de la ventaja o ahorro tributario resultante de la misma; y,
- Que además el contribuyente presente un propósito sustancial, aparte de la ventaja tributaria, para realizar la transacción⁹⁷.

De acuerdo a las Directrices de la OCDE párrafo 9.170, para probar sustancia económica se analiza:

9.170 La sustancia económica de una operación o de un acuerdo se determina analizando todos los hechos y circunstancias del caso, tales como el contexto económico y comercial de dicho acuerdo u operación, su objeto y los efectos que provoca desde el punto de vista

⁹⁷ RSM, IRS issues guidance on the codified economic substance doctrine, Internet. <http://rsmus.com/what-we-do/services/tax/tax-alerts/irs-issues-guidance-on-the-codified-economic-substance-doctrine-.html>, Acceso: 27 de marzo de 2017.

práctico y del negocio, así como el proceder de las partes, incluyendo las funciones que desempeñan, los activos que utilizan y los riesgos que asumen⁹⁸.

Así también es importante responder la pregunta de si terceros independientes habrían llegado al mismo tipo de acuerdo y en condiciones similares.

Desde el punto de vista de precios de transferencia, existen ciertos aspectos que al analizarse podrían desvirtuar una figura de préstamo, como por ejemplo, la falta de pago por parte de la entidad deudora, la no existencia de contratos, el otorgar un préstamo a pesar de no haberse comprobado la solvencia del deudor, entre otros. Sin embargo también el análisis anterior, se articula de manera eficiente con la normativa anti elusión del impuesto a la renta, referente a la sub capitalización y límites a la tasa de interés.

5.2.1.4 Articulación de la normativa para determinar si existiría doble imposición fiscal

Por lo expuesto anteriormente al tomar en cuenta las deducciones de gastos por intereses en créditos recibidos de partes relacionadas, debido a que la norma anti elusión del impuesto a la renta, no limita de forma anormal la estructura de las transacciones, se concluye que la normativa anti elusión, precautelaría la estructura de la transacción de préstamo entre entidades relacionadas, mientras que el régimen de precios de transferencia guardaría el correcto establecimiento de un precio de mercado, complementándose ambas normas y generando así en este caso un doble escudo en contra de la elusión fiscal.

En caso de existencia de gasto no deducible a efectos de la figura de préstamo recibido desde el exterior derivado de un exceso de la tasa de interés de dicho crédito o de diferencias importantes entre el capital del préstamo y el nivel de patrimonio de la sociedad residente, a pesar de que se generaría potencialmente una doble imposición de renta, al aplicarse en este caso, de forma conjunta una no deducibilidad del gasto y un ajuste de precios de transferencia, aplicando una interpretación conservadora de la normativa tributaria, dicho efecto se consideraría justificado en base al hecho de que para que concurren ambas circunstancias, una excesiva tasa de interés y un excesivo capital versus patrimonio, es altamente probable que se trate de una transacción que potencialmente vulnera desde el punto de vista de la elusión de renta, la recaudación tributaria.

⁹⁸ OCDE, Op. Cit.

5.2.2 Caso 2 - No se permitirá la deducibilidad de la provisión por incobrables en cuentas por cobrar con partes relacionadas (LORTI Art. 10 num 11 y Art. 28 num 3 RLORTI).

La deducción por provisión por incobrables, es en condiciones normales permitida debido a que es una condición particular de negocio que representa una disminución en la renta estimada de una entidad, por el no pago de sus clientes. Sin embargo a pesar de que dicha deducción es generalmente aceptada en todos los casos presenta excepciones en cuanto las cuentas incobrables se formen por medio de transacciones entre partes relacionadas.

5.2.2.1 Figura de provisión por incobrables y baja de cuentas en cuentas por cobrar con partes relacionadas desde la perspectiva de normativa anti elusión del impuesto a la renta

Como fue mencionado anteriormente y en referencia a lo mencionado en el Anexo A, la normativa anti elusión del impuesto a la renta, específicamente el Art. 10 numeral 11, respecto a las cuentas por cobrar con partes relacionadas, de forma explícita no reconoce el carácter de créditos incobrables a los créditos concedidos por la sociedad al socio, a su cónyuge o a sus parientes dentro del cuarto grado de consanguinidad y segundo de afinidad ni los otorgados a sociedades relacionadas.

Y por lo tanto tampoco reconoce la deducibilidad por provisión por cuentas incobrables originadas en el giro ordinario de negocio vinculada a este mismo concepto, de acuerdo a los límites establecidos en la ley.

Este límite busca precautelar un potencial escenario de elusión fiscal, en el caso de que las sociedades relacionadas de forma intencional dejasen de cancelar sus cuentas pendientes con entidades relacionadas ecuatorianas, a efectos de incrementar el gasto deducible de la entidad ecuatoriana y disminuir su base imponible de renta. Obteniendo así un doble beneficio tributario y económico para el grupo de entidades vinculadas, por un lado, incrementando los gastos deducibles del país acreedor de dicha cuenta por cobrar, y disminuyendo en consecuencia su impuesto a la renta, y por otro lado mejorando los

niveles de flujo de efectivo de la entidad que no procedió a la cancelación de dicha obligación.

A nivel internacional, países como es el caso de Australia, han incluido dentro de su normativa de renta, normativa anti elusión, respecto a las cuentas incobrables con partes relacionadas. Señalándolas relevantes a efectos de controlar un potencial escenario de elusión tributaria, bajo el supuesto de que la entidad deudora, sea una entidad que controla o influencia a la compañía acreedora.⁹⁹

5.2.2.2 *Figura de provisión por incobrables y baja de cuentas en cuentas por cobrar con partes relacionadas desde la perspectiva de precios de transferencia*

Desde la perspectiva de precios de transferencia, las operaciones que constituyen cobros y pagos generalmente no se incluirán en el análisis conforme a lo mencionado en la nota de la Resolución No. 29 del SRI, publicada el 28 de enero de 2011 y ficha técnica para la elaboración del anexo de operaciones con partes relacionadas, publicada por el SRI, que señalan:

El registro de las operaciones será sin tomar en cuenta la contrapartida, es decir no será por partida doble. Por ejemplo: registro de una exportación en operaciones de ingreso y registro de la cuenta por cobrar en el activo. Esto no se deberá hacer al momento de elaborar el anexo, únicamente se ingresará la exportación en operaciones de ingreso y el valor anual al cual dicha operación ascendió en el período declarado.¹⁰⁰

Por lo tanto podría optarse en una primera instancia, a inferir que dichas transacciones no se encontrarían sujetas al deber de análisis bajo el régimen de precios de transferencia en Ecuador, al constituir la contra partida de la transacción analizada.

Sin embargo, existen consideraciones adicionales que se llevan a cabo desde la perspectiva práctica del análisis de precios de transferencia que tratan aspectos de las

⁹⁹ Commonwealth of Australia 2012, Improving the tax treatment of bad debt in related party financing, Discussion paper, July 2012, <https://www.treasury.gov.au/~media/Treasury/Consultations%20and%20Reviews/Consultations/2012/Bad%20Debts%20Ensuring%20Consistent%20Treatment%20in%20Related%20Party%20Financing%20Arrangements/Key%20Documents/PDF/Discussion%20Paper.ashx>.

¹⁰⁰ SRI, Resolución No. 29

operaciones señaladas anteriormente ante la efectiva imposibilidad de pago de una deuda comercial por parte de una entidad relacionada, como se mencionan a continuación: i) considerando que la falta de pago oportuno de la deuda comercial por parte de la entidad relacionada generaría un interés comercial por mora, se podría efectuar un análisis de precios de transferencia mediante la aplicación del método del precio comparable no controlado, al intentar medir si dicho interés fue pactado a valores de mercado; ii) considerando que la falta de pago de la deuda comercial por parte de la entidad relacionada, dependiendo de las circunstancias particulares, podría ser considerada, en casos específicos como un préstamo otorgado a dicha sociedad, de igual manera se podría analizar bajo el método CUP; así como también, entre otras posibilidades, iii) podría, considerando las circunstancias específicas de la transacción, llegar a ser considerada la falta de pago de una cuenta por cobrar a una sociedad residente, en caso de ser el deudor un accionista relevante, como un aporte patrimonial en esencia.

Sin embargo, ninguna de las figuras antes mencionadas, involucran a la estructura específica que forma parte de la norma anti elusión, que constituye el impago de una cuenta por cobrar por parte de una entidad relacionada. Ni actúan en la misma dirección que la normativa anti elusión de renta. Ya que el análisis de precios de transferencia no se enfoca en cuándo un gasto debe y cuando no debe ser deducible, sino que únicamente hace alusión al precio de la transacción entre entidades relacionadas estableciendo si el mismo es de mercado. Encontrándose ambas normativas como complementarias y no superpuestas.

5.2.2.3 Articulación de la normativa para determinar si existiría doble imposición fiscal

En el caso de la imposibilidad de deducción de la provisión de cuentas incobrables, cuando provienen de transacciones entre entidades relacionadas, en primera instancia al no tratarse de una operación que se encontraría analizada para efectos del régimen de precios de transferencia en Ecuador, no se evidenciaría de forma directa una potencial doble imposición fiscal.

Así también, se considera que no existe normativa anti elusión del impuesto a la renta que se superpone directamente con el régimen de precios de transferencia en cuanto a la provisión de cuentas incobrables ni baja de las mismas y por lo tanto no aplicaría la

existencia de doble imposición fiscal, en la articulación de ambas normativas, en cambio se trataría únicamente de una aplicación de una norma anti elusión del impuesto a la renta.

Por otra parte respecto a los criterios contables y comúnmente utilizados en la práctica de precios de transferencia, al aplicarse tanto la normativa anti elusión del impuesto a la renta como régimen de precios de transferencia, en este caso, no existiría un riesgo significativo de doble imposición fiscal, debido a que en el régimen de precios de transferencia, las transacciones no se analizan considerando la partida doble sino únicamente la transacción en sí, es decir si la entidad dispone de una cuenta por cobrar con una entidad relacionada que se deriva de una venta de un bien o un servicio, la transacción para la cual comúnmente se efectuará el análisis de precios de transferencia corresponderá a la venta de dicho bien o servicio y no a su contrapartida, la cuenta por cobrar, minimizando el riesgo de doble imposición tributaria.

5.2.3 Caso 3 - No se aceptarán las deducciones por pérdida en venta de activos fijos cuando la transacción se haya efectuado entre partes relacionadas (Art. 29 RLORTI).

5.2.3.1 Figura de deducciones por pérdida en venta de activos fijos a partes relacionadas desde la perspectiva de normativa anti elusión del impuesto a la renta

En referencia a lo mencionado en el Anexo A, la normativa anti elusión del impuesto a la renta, específicamente el Art. 29 del RLORTI establece que no se aceptará la deducción de pérdidas en la venta de activos fijos, cuando la transacción tenga lugar entre contribuyentes relacionados o entre la sociedad y el socio o su cónyuge o sus parientes dentro del cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad; o entre el sujeto pasivo y su cónyuge o sus parientes dentro del cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad.

La razón de esta norma anti elusión, se debe a la facilidad con la que el uso de figuras de pérdida en ventas de activos fijos podría derivar en un menor pago de impuesto a la renta por parte de los contribuyentes que dispongan de entidades asociadas, que al utilizar una cadena de ventas a pérdida respecto a activos fijos podrían erosionar gravemente sus bases imponibles.

5.2.3.2 Figura de deducciones por pérdida en venta de activos fijos a partes relacionadas desde la perspectiva de precios de transferencia

Las pérdidas en ventas de activos fijos desde el punto de vista de una transacción entre entidades vinculadas, podría llegar a darse en casos específicos, como por ejemplo, en caso de que un activo no se encuentre adecuadamente valorado en libros o cuando un activo fijo por concepto de estrategia de negocio se de en venta para evitar una pérdida total, aceptándose así una pérdida parcial. Sin embargo, es mucho más común dentro de la práctica de precios de transferencia encontrarse con casos de traspaso de activos fijos a valor en libros, por motivo de reestructuraciones o escisiones, o a valor de mercado es decir incluyendo un margen de ganancia o realizando un traspaso a precio de mercado, utilizando metodologías de valoración.

Así también, es una práctica común dentro de precios de transferencia el analizar las transacciones de traspaso o ventas de activos fijos de forma independiente utilizando ya sea el método del precio comparable no controlado, con la utilización de un comparable interno o externo, el método del costo adicionado o, utilizando como prueba de valor de mercado comparables como pueden ser valoraciones de peritos, práctica que no se encuentra explícitamente respaldada por las directrices de la OCDE en materia de precios de transferencia mas se usa en la práctica en ciertas circunstancias, como prueba del cumplimiento del principio de plena competencia, o en su defecto realizar una descripción de la consistencia de la operación con el principio de plena competencia a base del capítulo de las directrices de la OCDE respecto a “Reestructuraciones Empresariales”.

En casos particulares, donde no ha sido posible utilizar alguno de los métodos señalados anteriormente se puede proceder a analizar la transacción bajo alguno de los demás

métodos de precios de transferencia como puede ser el Método de Márgenes Transaccionales de Utilidad Operacional.

Sin embargo cabe mencionar, que cualquiera de los métodos antes descritos, desde el punto de vista de precios de transferencia soportan un precio de transacción ya sea a su valor contable es decir sin añadir un margen de ganancia, o con la inclusión de un margen de ganancia dependiendo de los hechos particulares de cada caso analizado.

En consistencia con lo anterior, si mediante el análisis de precios de transferencia de una transacción de venta de activos fijos, por cualquiera de los métodos antes señalados, se pudiese determinar que la venta no se efectuó a valores de mercado, es decir que dicha venta se realizó a un precio inferior al que pactarían terceros independientes en condiciones similares, se generaría para la operación un ajuste de precios de transferencia.

En la mayoría de casos, si se genera una pérdida en la venta de un activo fijo a una entidad relacionada, y siendo dicha transacción estudiada de forma independiente en un análisis de precios de transferencia, la misma generaría un ajuste de precios de transferencia.

En casos excepcionales, al analizar el cumplimiento del principio de plena competencia de una operación de venta de activo fijo, analizada de forma independiente, que genere una pérdida podría justificarse el cumplimiento del principio de plena competencia, y dicha justificación se basaría en el análisis de todas las circunstancias particulares que rodean a la operación y que en dicho caso influyeron para que la transacción fuese una transacción a pérdida.

Como lo mencionan las Directrices de la OCDE en materia de precios de transferencia:

1.70 (...) Naturalmente, las empresas asociadas, lo mismo que las empresas independientes, pueden sufrir pérdidas reales, ya sea debido a altos costes de inicio de actividad, a circunstancias económicas desfavorables, a ineficiencias o a otras razones comerciales legítimas. Sin embargo, una empresa independiente no estaría dispuesta a soportar pérdidas indefinidamente. Una empresa independiente que incurriera en pérdidas recurrentes cesaría en algún momento sus actividades; por el contrario, una empresa asociada que arroja pérdidas puede continuar su actividad si esta beneficia al grupo multinacional en su conjunto¹⁰¹.

¹⁰¹ OCDE, Directrices Aplicables en Materia de Precios de Transferencia 2010, Op. Cit.

Así también las pérdidas, podrían verse justificadas por estrategias empresariales, sin embargo esto sería coherente si se cumplen condiciones de realidad y temporalidad:

1.72 Un factor que hay que considerar en el análisis de las pérdidas es la diferencia que puede existir entre las estrategias empresariales de los distintos grupos multinacionales por varias razones de orden histórico, económico y cultural. Puede ser que las pérdidas recurrentes durante un período razonable estén justificadas, en algunos casos, por el desarrollo de una estrategia empresarial consistente en fijar precios especialmente bajos para lograr la penetración en el mercado. Por ejemplo, un productor podrá bajar los precios de sus productos, incluso hasta el punto de incurrir en pérdidas temporalmente, para poder entrar en nuevos mercados, incrementar su cuota en mercados ya existentes, introducir nuevos productos o servicios, o desalentar a posibles competidores. Aun así, unos precios especialmente bajos sólo serían soportables durante un período limitado, con el objetivo concreto de mejorar los resultados a largo plazo. Si la estrategia de precios se prolonga más allá de un período razonable, resultaría procedente un ajuste de precios de transferencia, en particular cuando los datos comparables de varios años muestran que se ha incurrido en pérdidas durante un período más largo del que soportan las empresas independientes comparables. Más aun, las administraciones tributarias no deberían aceptar precios especialmente bajos (por ejemplo, determinaciones de precios iguales al coste marginal en una situación de capacidades de producción infrautilizadas) como precios de plena competencia, salvo que pudiera esperarse que las empresas independientes hubieran determinado sus precios de forma comparable.¹⁰²

5.2.3.3 *Articulación de la normativa para determinar si existiría doble imposición fiscal*

En el caso de las pérdidas por ventas de activos, la existencia o no de doble imposición fiscal puede observarse desde varios escenarios:

- El primer escenario se observa bajo el supuesto de que en efecto se trató de un caso de venta de un activo fijo a una entidad relacionada, que generó una pérdida legítima y comprobable desde el punto de vista de precios de transferencia, tomando en cuenta un análisis de comparabilidad. La normativa tributaria ecuatoriana, no consideraría dicha pérdida como deducible, y desde el punto de vista de precios de transferencia no se efectuaría un ajuste ya que se podría justificar la razonabilidad de la pérdida, lo cual, no generaría un esquema de doble imposición de renta. Este tipo de casos se presenta, en ocasiones muy particulares, como por ejemplo en caso de liquidación de entidades, donde se pueda justificar razonablemente que era preferible la venta a pérdida del activo a no efectuar la venta y generar una pérdida completa. Sin embargo, a pesar de que existen posibles argumentaciones a favor de la consistencia de esta práctica con lo que

¹⁰² Id.

terceros independientes efectuarían en condiciones similares, existe aún el riesgo de que la Administración Tributaria, no coincida en la interpretación de los hechos y pretenda un ajuste de precios de transferencia para la operación, generando un esquema de doble imposición de renta.

- El segundo escenario se vislumbra bajo el supuesto de que se trató de un caso de venta de un activo fijo a una entidad relacionada, que no fue efectuada a valores de mercado, esta pérdida al considerarse un gasto no deducible, no estaría alcanzada de acuerdo al artículo innumerado siguiente al artículo 22 de la LORTI, respecto a su consistencia con valores de mercado, lo cual, no generaría un esquema de doble imposición de renta. Sin embargo este escenario, podría ser debatido por parte de la Administración Tributaria, si se llega a considerar que la práctica de precios de transferencia no incluye ninguna apreciación respecto a que se excluirán los gastos no deducibles del análisis de precios de transferencia.
- El tercer escenario, se establecería cuando una entidad local residente vende un activo fijo a su relacionada y genera una pérdida, y a su vez demostrándose que dicho precio no corresponde a un valor de mercado. En este caso el gasto sería no deducible, a la misma operación se le aplicaría potencialmente un ajuste de precios de transferencia, generando un conflicto de doble imposición de renta.

5.2.4 Caso 4 - Serán deducibles, los gastos indirectos asignados desde el exterior a sociedades domiciliadas en el Ecuador por sus partes relacionadas, hasta un máximo del 5% de la base imponible del Impuesto a la Renta más el valor de dichos gastos (LORTI Art. 10 num 6-A).

5.2.4.1 Figura de deducciones por gastos indirectos asignados desde el exterior por partes relacionadas desde la perspectiva de normativa anti elusión del impuesto a la renta

De acuerdo al artículo 10, de deducciones, de la LORTI literal 6-A, conforme se detalla en el Anexo A, los gastos indirectos asignados desde el exterior a sociedades domiciliadas en el Ecuador, por sus partes relacionadas, podrán deducirse hasta un máximo del 5% de la

base imponible del impuesto a la renta más el valor de dichos gastos. En caso de que no se genere base imponible, no podrán ser deducibles dichos gastos. Con condiciones particulares para las entidades que se encuentren en ciclo pre operativo de negocio, las cuales podrán deducirse hasta un máximo del 5% de sus activos.

Para las empresas que cuenten con contratos para la exploración, o explotación de recursos naturales no renovables, se incluirá en dicho límite a los servicios técnicos y administrativos. Y se tomará en cuenta los límites específicos de deducibilidad de gastos indirectos establecidos para este tipo de entidades.

De acuerdo a la Resolución 332 del SRI, publicada el 10 de agosto de 2016, en su artículo 2, se establece lo que se entenderá por gastos indirectos asignados desde el exterior:

(...) a aquellos costos y gastos incurridos por algún otro miembro del grupo en forma directa y asignados al contribuyente, siempre que:

a) Se haya aplicado una misma base de asignación de costos o gastos a más de un miembro del grupo o parte relacionada; o,

b) Aunque no se haya aplicado una misma base de asignación, las funciones, activos o riesgos correspondientes a quien incurrió directamente en los costos o gastos no implican para éste un margen de ganancia económicamente significativo conforme el análisis requerido en aplicación del régimen de precios de transferencia. Esta disposición debe aplicarse atendiendo el principio de esencia económica, independientemente de los valores, número de intervinientes, medios y formas de pago.

Para los efectos de la presente Resolución, se entenderá como miembro del grupo a toda parte relacionada del contribuyente. Así mismo, se entenderá que la asignación es del exterior cuando la parte relacionada que haya incurrido originalmente en los costos y gastos no sea residente fiscal, ni establecimiento permanente, en Ecuador¹⁰³.

La Resolución en su artículo 5, establece también operaciones que quedarán fuera del alcance de los límites a la aplicación de la deducibilidad por gastos indirectos asignados desde el exterior:

(...) Operaciones fuera del alcance del límite.- No será aplicable el límite de deducibilidad establecido para gastos indirectos asignados desde el exterior por partes relacionadas para los siguientes costos y gastos:

a) Servicios técnicos y administrativos, incluyendo consultorías, prestados a contribuyentes que no tengan los contratos referidos en el artículo 3 de la presente resolución; o,

b) Regalías cargadas al activo, costo o gasto por parte de todo tipo de contribuyentes;

Para estos casos aplicarán los límites establecidos en el numeral 16 del artículo 28 del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno.

La deducibilidad de los gastos indirectos, tal como se definen en la norma y en la presente regulación, asignados al contribuyente por partes relacionadas residentes o establecimientos permanentes en Ecuador, no estará sujeta a los límites fijados con respecto a gastos

¹⁰³ SRI, Resolución No. 332, 10 de agosto de 2016.

indirectos del exterior ni respecto a servicios técnicos, administrativos, de consultoría y regalías¹⁰⁴.

Lo que de alguna manera soporta la diferenciación entre el límite de deducibilidad de los gastos indirectos asignados desde el exterior y el límite de deducibilidad para regalías, servicios técnicos, administrativos y similares, evitando la formación de doble imposición entre ambos límites de deducibilidad.

A continuación de lo anterior, la misma Resolución en su artículo 6 menciona que existe una independencia en los límites de deducibilidad:

(...) Los límites de deducibilidad aplicables a operaciones entre partes relacionadas deben calcularse de manera independiente, por lo que, en caso requerir aplicarse límites tanto por gastos indirectos del exterior como por servicios técnicos, administrativos, de consultoría o regalías, las bases de cálculo deberán atender lo siguiente:

- a) De tratarse de sociedades en ciclo preoperativo, la base de cálculo será el total de activos;
- b) En los demás casos, la base de cálculo para el límite de gastos indirectos se fijará considerando el valor total de los servicios técnicos, administrativos, de consultoría o regalías como si estos no tuvieran límite de deducibilidad, cumpliendo con todos los otros requisitos de deducibilidad.

La base de cálculo para el límite de estos servicios técnicos, administrativos, de consultoría y regalías se fijará considerando el valor total de los gastos indirectos como si estos no tuvieran límite de deducibilidad, cumpliendo con todos los otros requisitos de deducibilidad¹⁰⁵.

5.2.4.2 *Figura de deducciones por gastos indirectos asignados desde el exterior por partes relacionadas desde la perspectiva de precios de transferencia*

Desde el punto de vista de precios de transferencia, y a diferencia de los casos presentados anteriormente, el análisis de las deducciones por gastos indirectos asignados desde el exterior por partes relacionadas, se efectúa generalmente mediante la utilización de las siguientes metodologías:

- i) El método de márgenes transaccionales de utilidad operacional (método basado en resultados de operaciones), frecuentemente utilizado.
- ii) La corroboración del cumplimiento del principio de plena competencia, mediante la utilización de las directrices en materia de precios de transferencia

¹⁰⁴ Id.

¹⁰⁵ Id.

establecidas en el capítulo No. 7 de la OCDE de servicios intra-grupo, de no muy frecuente utilización.

- iii) Conforme a las últimas directrices emitidas por la OCDE en su acción BEPS 8-10, podría llevarse a cabo el análisis también mediante un tratamiento de servicios de bajo valor añadido, considerándose se cumplan las condiciones establecidas en las directrices.
- iv) Otros, como el precio comparable no controlado y el método de distribución de utilidades.

Conforme lo establecen los párrafos 7.24 y 7.27 de las Directrices de la OCDE 2010, es posible se asignen gastos indirectos desde el exterior:

7.24 En ciertos casos, la naturaleza del servicio prestado puede exigir un método de cargo indirecto; por ejemplo, cuando sólo puede cuantificarse de forma aproximada o estimada la proporción del valor de los servicios prestados a las diversas entidades. Este problema puede plantearse, por ejemplo, cuando las actividades de promoción de ventas realizadas a nivel central (con ocasión de exposiciones universales, en prensa internacional o por medio de otras campañas publicitarias centralizadas) pueden afectar a la cantidad de bienes producidos o vendidos por un cierto número de sociedades filiales. Otro caso sería cuando un registro y análisis separado de las actividades de prestación de servicios correspondientes a cada beneficiario, implique una carga administrativa desproporcionada respecto de las propias actividades. En estos casos, la facturación podría determinarse mediante un reparto entre todos los beneficiarios potenciales de los costes que no pueden imputarse directamente, es decir, que no pueden asignarse de forma específica a los destinatarios efectivos de los distintos servicios. Para cumplir con el principio de plena competencia, el método de atribución elegido debe alcanzar un resultado compatible con lo que empresas independientes comparables hubieran estado dispuestas a aceptar. (...)

7.27 Cuando se aplica un método de cargo indirecto, puede difuminarse la relación entre lo facturado y los servicios prestados, complicando el cálculo del beneficio obtenido. De hecho, puede significar que la empresa a la que se factura un servicio no haya establecido relación alguna entre lo facturado y el servicio. Aumenta pues, el riesgo de doble imposición, dado que es más difícil determinar una deducción en concepto de costes incurridos por cuenta de los miembros del grupo si la remuneración no puede identificarse de forma directa, o si el destinatario del servicio no puede deducir los pagos efectuados por su incapacidad de demostrar que se han prestado los servicios.¹⁰⁶

Es decir, existen casos donde la imposibilidad de realizar una asignación directa del gasto, o los potenciales altos costos que esta asignación directa implicaría, hace que los grupos multinacionales opten por asignaciones indirectas de gastos, a pesar de que se advierte un potencial riesgo de doble imposición tributaria al hacerlo así.

En muchos casos, los grupos multinacionales encuentran pocas alternativas diferentes a la asignación indirecta de gastos, para establecer la proporción de gasto asignado a cada

¹⁰⁶ OCDE, Directrices Aplicables en Materia de Precios de Transferencia 2010, Op. Cit.

una de las afiliadas de un grupo, ya sea debido a la dificultad de establecer una medida de la prestación directa de los servicios, la dificultad de encontrar un comparable interno¹⁰⁷ para la operación, o la dificultad de manejar una contabilidad lo suficientemente segregada y confiable para realizar tal asignación directa del gasto.

Tomando como base que dicha asignación indirecta se asienta en una estimación de los gastos efectivamente causados, en relación a un esfuerzo por asignar una cuota justa del servicio prestado a cada afiliada, y bajo la premisa de que dicho servicio permite identificar de manera razonable un beneficio para la entidad que lo recibe.

En algunos casos, la asignación indirecta de gastos podría ser necesaria, debido a la naturaleza de los servicios que están siendo prestados, como es el caso por ejemplo de los servicios de promoción llevados a cabo de manera centralizada, como pueden ser ferias internacionales, donde no se puede identificar la directa afectación sobre las afiliadas en su incremento de ingresos derivado de dicho servicio. Sin embargo se debe tomar en cuenta que aún bajo una modalidad de asignación indirecta del gasto, se debe cumplir con que el mismo se efectúe de manera similar a lo que lo habrían efectuado terceros independientes en el mercado.

Cabe mencionar que las asignaciones indirectas de gastos desde el punto de vista de precios de transferencia no deberían efectuarse de existir comparables internos para las operaciones.

Una cuestión a considerar, es que cuando se utiliza un método de asignación de gasto indirecto, la relación entre el cargo realizado y el servicio prestado puede oscurecerse lo que dificultaría la tarea de evaluar el beneficio que ha sido proporcionado. De esta manera, existe un riesgo mayor de doble imposición debido a que puede ser difícil determinar una deducción de costos incurridos a nombre de afiliadas, si la compensación no se puede identificar fácilmente o si el receptor del servicio no puede demostrar que los servicios hayan sido efectivamente recibidos.¹⁰⁸

¹⁰⁷ Transacciones similares a la analizada, efectuadas por la compañía, con terceros independientes.

¹⁰⁸ OECD, Beps Action 10: Proposed Modifications to Chapter VII of the Transfer Pricing Guidelines Relating to Low Value Adding Intra Group Services, Internet. <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/discussion-draft-action-10-low-value-adding-intra-group-services.pdf>, Acceso: 28 de marzo de 2017.

Cabe mencionar que conforme lo establecen las directrices del OCDE en materia de precios de transferencia para el año 2010, un servicio intra grupo no necesariamente debe ser remunerado con la inclusión de un margen de rentabilidad:

7.34 Por ejemplo, puede que el valor de mercado de los servicios intragrupo no sea superior al de los costes incurridos por su proveedor. Esto podría ocurrir cuando, por ejemplo, el servicio no constituye una actividad normal o recurrente del proveedor, ofreciéndose ocasionalmente a los miembros del grupo multinacional para su comodidad. Para determinar si los servicios intragrupo generan el mismo valor por el dinero invertido que el que podría obtener una empresa independiente, la comparación de las funciones y los beneficios esperados permitiría juzgar la comparabilidad de las operaciones. Un grupo multinacional podrá decidir la prestación de un servicio intragrupo, en lugar de un servicio externo ofrecido por un tercero, por una amplia variedad de razones, tal vez porque se obtienen otros beneficios intragrupo (para los que podría ser adecuada una remuneración de plena competencia). En ese caso no sería apropiado aumentar el precio del servicio por encima del nivel calculado aplicando el método del precio libre comparable simplemente para permitir a la empresa asociada obtener un beneficio. Este resultado sería contrario al principio de plena competencia. Sin embargo, debe garantizarse que se tienen en cuenta adecuadamente todos los beneficios del destinatario.¹⁰⁹

El método utilizado comúnmente para el análisis de los servicios asignados desde el exterior por partes relacionadas es el método de márgenes transaccionales de utilidad operacional (TNMM), que compara la rentabilidad obtenida por la compañía ya sea de manera global (considerando sus resultados globales en el año) o segmentada (considerando algún criterio de segmentación de negocio que incluya los gastos indirectos), con la rentabilidad que hubiesen obtenido entidades independientes en circunstancias comparables. Debido a la dificultad de aplicación de los demás métodos disponibles como el precio comparable no controlado, por la dificultad de encontrar transacciones similares a las de asignación de gastos indirectos, el método de verificación del cumplimiento del principio de plena competencia conforme al capítulo VIII de la OCDE, de repartición de costes, por la dificultad de encontrar operaciones o llaves de asignación similares utilizadas por terceros en el mercado. Y el método de verificación de servicios de bajo valor añadido, debido a que este tipo de servicios: i) normalmente no son cobrados por las entidades a sus vinculadas; ii) no son representativos dentro del volumen de operaciones; y, iii) se manejan en ciertos casos mediante operaciones de reembolso de gastos.

Por lo cual la utilización del método TNMM resulta generalmente escogida y en la mayoría de casos, no resulta en un ajuste de precios de transferencia a efectos del análisis. Sin

¹⁰⁹ OCDE, Directrices Aplicables en Materia de Precios de Transferencia 2010, Op. Cit.

embargo cabe mencionar que dicho análisis sí podría derivar en un ajuste de precios de transferencia para la sociedad residente.

Por su parte, en caso de que se opte por justificar la transacción conforme lo recogen las directrices de la acción 8-10 de BEPS, no sería siempre requerida la inclusión de un margen en una transacción donde la entidad únicamente ha efectuado operaciones como intermediaria:

7.34 Cuando una empresa asociada interviene únicamente como agente o como intermediario en una prestación de servicios es importante, al aplicar un método basado en el coste, que el rendimiento o el recargo sobre los costes resulte apropiado para el ejercicio de las funciones del agente en lugar de para la propia prestación de los servicios. En ese caso no sería apropiado fijar un precio de plena competencia incrementando un margen sobre los costes de los servicios sino sobre los costes inherentes a la propia función del agente. Por ejemplo, una empresa asociada puede soportar los costes relativos al alquiler de los espacios publicitarios por cuenta de los miembros del grupo, costes que los miembros del grupo habrían soportado directamente si hubieran sido independientes. En ese caso, podrá ser apropiado repercutir esos costes a los destinatarios del grupo sin incremento alguno, reservando el incremento únicamente a los costes incurridos por el intermediario en el ejercicio de sus funciones de agente. (...)

7.36 Por ejemplo, puede que el valor de mercado de los servicios intragrupo no sea superior al de los costes incurridos por su proveedor. Esto podría ocurrir cuando, por ejemplo, el servicio no constituye una actividad normal o recurrente del proveedor, ofreciéndose ocasionalmente a los miembros del grupo multinacional para su comodidad. Para determinar si los servicios intragrupo generan el mismo valor por el dinero invertido que el que podría obtener una empresa independiente, la comparación de las funciones y los beneficios esperados permitiría juzgar la comparabilidad de las operaciones. Un grupo multinacional podrá decidir la prestación de un servicio intragrupo, en lugar de un servicio externo ofrecido por un tercero, por una amplia variedad de razones, tal vez porque se obtienen otros beneficios intragrupo (para los que podría ser adecuada una remuneración de plena competencia). En ese caso no sería apropiado aumentar el precio del servicio por encima del nivel calculado aplicando el método del precio libre comparable simplemente para permitir a la empresa asociada obtener un beneficio. Este resultado sería contrario al principio de plena competencia. Sin embargo, debe garantizarse que se tienen en cuenta adecuadamente todos los beneficios para el destinatario.¹¹⁰

5.2.4.3 Articulación de la normativa para determinar si existiría doble imposición fiscal

Debido a que a diferencia de los anteriores casos de normativa anti elusión aplicable a precios de transferencia, el análisis de los gastos indirectos asignados desde el exterior involucra entre sus prácticas comunes la utilización de la metodología de márgenes transaccionales de utilidad operacional, y que bajo el supuesto de que en dicho análisis se

¹¹⁰ OCDE, BEPS Acción 8-10, Op. Cit.

estableciera que la compañía analizada no cumple con el principio de plena competencia, existe un potencial riesgo de que al efectuarse un ajuste de precios de transferencia a efectos de la presente transacción, se genere una doble imposición en relación al impuesto a la renta, derivada del hecho de que para el cálculo del ajuste de precios de transferencia no existe normativa específica que mencione límites relacionados a la magnitud del ajuste de precios de transferencia a efectuarse.

Sin embargo, y de acuerdo a lo mencionado por la ley en el artículo innumerado siguiente al Art. 22, y en consistencia con el mismo, en caso de que se opte por la interpretación de que el análisis de precios de transferencia correspondería a un análisis a efectuarse sobre aquellos gastos deducibles, se entendería que de manera indirecta, el ajuste de precios de transferencia a aplicarse, considerando las circunstancias señaladas, llegaría a alcanzar hasta la magnitud total permitida de deducción por concepto de gastos indirectos asignados desde el exterior por partes relacionadas (gastos deducibles).

5.2.5 Caso 5 – Límite a la deducibilidad de gasto por la sumatoria de regalías, servicios técnicos, administrativos, de consultoría y similares

5.2.5.1 Figura de deducibilidad de gasto por la sumatoria de regalías, servicios técnicos, administrativos, de consultoría y similares, pagados por sociedades residentes o por establecimientos permanentes en Ecuador a sus partes relacionadas desde la perspectiva de normativa anti elusión del impuesto a la renta

En referencia a lo mencionado en el Anexo A, la normativa anti elusión de impuesto a la renta, contenida en el Art. 10 numeral 20 de la LORTI, señala que se establecerán límites para la deducción de gastos por concepto de regalías, servicios técnicos, administrativos y de consultoría pagados por sociedades domiciliadas o por establecimientos permanentes en Ecuador, a sus partes relacionadas.

Es así que en el Art. 28 (gastos generales deducibles) literal 16 del RLORTI, establece tales límites imponiendo condiciones particulares que deben tomarse en cuenta de forma adicional:

(...) 16. Regalías, servicios técnicos, administrativos y de consultoría.- La sumatoria de las regalías, servicios técnicos, administrativos, de consultoría y similares, pagados por sociedades residentes o por establecimientos permanentes en Ecuador a sus partes relacionadas, no podrán ser superiores al 20% de la base imponible del impuesto a la renta más el valor de dichos gastos, siempre y cuando dichos gastos correspondan a la actividad generadora realizada en el país.

En caso de que no se determine base imponible de impuesto a la renta, no serán deducibles dichos gastos. Para el caso de las sociedades que se encuentren en el ciclo preoperativo del negocio, éste porcentaje corresponderá al 10% del total de los activos, sin perjuicio de la retención en la fuente correspondiente.

Para efectos de este artículo se considerarán regalías a las cantidades pagadas por el uso o derecho de uso de marcas, patentes, obtenciones vegetales y demás elementos contenidos en la Ley de Propiedad Intelectual.

El contribuyente podrá solicitar un límite mayor de deducibilidad, bajo las disposiciones legales, reglamentarias y procedimentales establecidas para la consulta de valoración previa de operaciones entre partes relacionadas.

No será aplicable este límite para el caso de los contribuyentes con contratos de exploración, explotación y transporte de recursos naturales no renovables, respecto de sus servicios técnicos y servicios administrativos y de consultoría en virtud de su propio límite establecido en la Ley de Régimen Tributario Interno. No obstante, para el caso de regalías, el porcentaje de deducibilidad para estos contribuyentes será de hasta el 1% de la base imponible del impuesto a la renta más el valor de dichos gastos, y para el caso de las sociedades que se encuentren en el ciclo preoperativo del negocio hasta el 1% del total de los activos, pudiendo únicamente en este caso acogerse a lo dispuesto en el inciso anterior.

En caso de operaciones con partes relacionadas locales no se observarán estos límites, siempre y cuando a dichas partes les corresponda respecto de las transacciones entre sí la misma tarifa impositiva aplicable; para el efecto, en caso de reinversión de utilidades no se considerará la reducción prevista como un cambio en la tarifa. Tampoco se observarán estos límites cuando el prestador del servicio o beneficiario de la regalía sea una persona natural, residente fiscal en el Ecuador, considerada parte relacionada con la sociedad o establecimiento permanente domiciliado en el Ecuador, a la que prestare sus servicios.

No será deducible el gasto en su totalidad si el activo por el cual se están pagando regalías a partes relacionadas hubiere pertenecido a la sociedad residente o establecimiento permanente en el Ecuador en los últimos veinte (20) años (...)¹¹¹

Además de lo establecido en el RLORTI, existen resoluciones y circulares que sirven para aclarar los términos mencionados en el artículo precedente referente al límite del 20%, facilitando su aplicación práctica. Sin embargo dichas aclaraciones, han llevado a la expansión de los conceptos incluidos en los límites de deducibilidad a casi todos los

¹¹¹ RLORTI, Op. Cit.

posibles servicios que pueden ser adquiridos por medio de partes relacionadas, que incluyan características de aporte intelectual.

La Resolución 571 del SRI, de 18 de agosto de 2015, establece definiciones generales para los servicios técnicos, administrativos, de consultoría y similares:

(...) Art. 5. En general, los servicios técnicos, administrativos, de consultoría y similares deben involucrar la aplicación principal de un conocimiento, experiencia o habilidad de naturaleza especializada. En particular, de esta definición:

- a) Se excluyen las operaciones comprendidas en los gastos indirectos, en razón de las propias regulaciones y límites establecidos para ellos en la normativa aplicable.
- b) Se excluyen sueldos, salarios y cualquier otra remuneración por el trabajo en relación de dependencia y las dietas de directores.
- c) Se excluye el acceso a información, a espacio físico, a capacidad de transmisión de datos y similares, siempre que dicho acceso esté disponible a terceros independientes.
- d) Se excluyen operaciones financieras¹¹².

Así también se menciona que aquellos gastos indirectos por regalías, no se considerarán dentro del presente límite de deducibilidad al disponer de un límite específico para éstas:

Art. 6.- Gastos indirectos por regalías.- Las regalías causadas entre partes relacionadas que sean consideradas gastos indirectos no se sujetarán a los límites de deducibilidad establecidos para las regalías, servicios técnicos, administrativos, de consultoría y similares en virtud de las propias regulaciones y límites establecidos para los gastos indirectos en la normativa aplicable.¹¹³

Por otra parte y de acuerdo a la Circular No. 7 del SRI, publicada el 14 de abril de 2016, se establece que:

(...) En la definición de servicios técnicos, administrativos o de consultoría establecida (...), la frase "aplicación principal de un conocimiento, experiencia o habilidad de naturaleza especializada" se refiere únicamente a servicios que generen un resultado de carácter intelectual e intangible.

Por tal motivo, están excluidas de esta definición las siguientes actividades: la ejecución operativa de planes de promoción y/o publicidad, mas no el diseño de dichos planes; la conservación, transformación, entrega o empaque de bienes; la ejecución de labores agropecuarias tales como la siembra, el regadío o la fumigación de plantaciones y la ejecución de contratos de construcción. No obstante, las actividades realizadas para la administración, planificación, dirección, supervisión, evaluación, control, documentación, capacitación o mejoramiento de este u otro tipo de actividades, en tanto cumplan con las definiciones establecidas, incluyendo aquellas de "aplicación principal", están sometidas al límite de deducibilidad fijado para este tipo de operaciones cuando se realizan entre partes relacionadas.

¹¹² SRI, Resolución No. 571, 18 de agosto de 2015.

¹¹³ Id.

Adicionalmente el término "similares", que consta en el numeral 16 del artículo 28 del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, es aplicable solamente a aquellas situaciones que estén comprendidas en las definiciones existentes respecto a regalías, servicios técnicos, administrativos o de consultoría.

Por otro lado, la deducibilidad de los gastos indirectos asignados localmente por partes relacionadas no está sujeta a los límites fijados respecto a los gastos indirectos ni a los límites a los servicios técnicos, administrativos, de consultoría y regalías.

Finalmente, (...), las operaciones de regalías, servicios técnicos, administrativos o de consultoría con partes relacionadas locales no estarán sometidas a los límites de deducibilidad dispuestos en el referido numeral, siempre que les corresponda respecto de las transacciones entre sí la misma tarifa impositiva¹¹⁴.

Dentro de la normativa anti elusión del impuesto a la renta, el límite de la deducibilidad para gastos por regalías, servicios técnicos, administrativos de consultoría y similares en el Ecuador, ha sido una norma muy restrictiva para aquellas empresas domiciliadas que realizan negocios con partes relacionadas. Considerando que la misma esencia de su negocio las lleva al aprovechamiento de las economías de escala y sinergias derivadas de efectuar cierto tipo de transacciones con miembros de su grupo multinacional, de la forma económicamente más ventajosa, sin que esto signifique que los servicios han sido efectuados solamente para fines de elusión del impuesto a la renta.

Sin embargo, y para aminorar el potencial efecto restrictivo a la actividad económica resultante de tales límites a la deducibilidad del gasto, que involucra la aplicación de la norma, se establece una medida para salvaguardar la deducibilidad del gasto que es la aplicación de una consulta de valoración previa, según lo menciona el mismo artículo del reglamento.

Sin embargo, cabe mencionar que el sistema de la aplicación de una consulta de valoración previa, que constituye una herramienta mediante la cual el contribuyente en conjunto con la Administración Tributaria, acuerdan los términos bajo los cuales se determinará el cumplimiento del principio de plena competencia para las operaciones sometidas a consulta, en la actualidad no constituye un mecanismo de fácil aplicación, ni eficaz, ni representa en todos los casos una medida segura de ampliación de los límites de deducibilidad. Además de ser un costo adicional en el que deben incurrir las entidades que quieren intentar acceder a dicho beneficio y una apertura a información de las entidades

¹¹⁴ SRI, Circular No. 7, 14 de abril de 2016.

privadas que podría llegar a considerarse confidencial para efectos de su presentación ante el Servicio de Rentas Internas.

Por otra parte cabe mencionar que, al establecer la normativa que dichos límites serán considerados también para servicios entre entidades locales que no cuenten con la misma tarifa impositiva, pero cuya diferencia en tarifa no se deba a la reinversión de utilidades, se debería especificar en qué casos esta parte de la norma sería de aplicación. Ya que si bien es cierto pueden existir diferencias significativas de la tarifa de renta, por medio de las cuales una entidad podría incluso no pagar impuesto por un período determinado de tiempo como por ejemplo lo mencionan ciertos beneficios establecidos en el COPCI, también existen casos donde la diferencia de tarifa puede ser inmaterial, como sería en el caso de que una entidad local disponga de un accionista en paraíso fiscal, mientras que la otra entidad local no posea ninguno, lo que generaría una diferencia mínima en la tarifa, que no justificaría la inclusión de los gastos por servicios y regalías generadas entre éstas en los límites de deducibilidad del impuesto a la renta.

5.2.5.2 Figura de deducibilidad de gasto por la sumatoria de regalías, servicios técnicos, administrativos, de consultoría y similares, pagados por sociedades residentes o por establecimientos permanentes en Ecuador a sus partes relacionadas desde la perspectiva de precios de transferencia

Desde el punto de vista de precios de transferencia, el análisis de las deducciones por gastos de regalías, servicios técnicos, administrativos y similares, se efectúa generalmente mediante la utilización de una de las siguientes metodologías, en caso de que el contribuyente no haya optado previamente por una consulta de valoración previa:

- i) El método del precio comparable no controlado, para el caso de las regalías, o servicios (mediante la utilización de comparables internos o externos¹¹⁵); y/o,
- ii) El método de costo adicionado, frecuentemente utilizado en caso de existir un comparable interno;

¹¹⁵ Transacciones similares que provienen de información pública de mercado.

- iii) El método de márgenes transaccionales de utilidad operacional (método basado en resultados de operación), frecuentemente utilizado;
- iv) En escasos y particulares casos se podría utilizar el método de distribución de utilidades. Este método no es comúnmente utilizado ya que depende de información de calidad tanto de la entidad local como de su relacionada para su aplicación, misma que difícilmente poseen a libre disposición las sociedades residentes ecuatorianas que realizan los análisis de precios de transferencia.

El artículo innumerado tercero posterior al artículo 15 de la LORTI menciona los criterios de comparabilidad a tomarse en cuenta al momento de realizar un análisis de precios de transferencia de transacciones de servicios y regalías. Mismos que serán analizados en caso de revisión por parte de la Autoridad Tributaria, entre otros, los siguientes:

Art. (...).- Criterios de comparabilidad.- Las operaciones son comparables cuando no existen diferencias entre las características económicas relevantes de éstas, que afecten de manera significativa el precio o valor de la contraprestación o el margen de utilidad a que hacen referencia los métodos establecidos en esta sección, y en caso de existir diferencias, que su efecto pueda eliminarse mediante ajustes técnicos razonables.

Para determinar si las operaciones son comparables o si existen diferencias significativas, se tomarán en cuenta, dependiendo del método de aplicación del principio de plena competencia seleccionado, los siguientes elementos:

b) Las características de las operaciones, incluyendo:

a) En el caso de prestación de servicios, elementos tales como la naturaleza del servicio, y si el servicio involucra o no una experiencia o conocimiento técnico. [...]

c) En el caso de que se conceda la explotación o se transmita un bien intangible, la forma de la operación, tal como la concesión de una licencia o su venta; el tipo de activo, sea patente, marca, know-how, entre otros; la duración y el grado de protección y los beneficios previstos derivados de la utilización del activo en cuestión; [...]

2. El análisis de las funciones o actividades desempeñadas, incluyendo los activos utilizados y riesgos asumidos en las operaciones, por partes relacionadas en operaciones vinculadas y por partes independientes en operaciones no vinculadas.

3. Los términos contractuales o no, con los que realmente se cumplen las transacciones entre partes relacionadas e independientes. [...]

El Reglamento establecerá los métodos de aplicación del principio de plena competencia¹¹⁶.

Entre las características que, entre otras pueden sustentar la esencia económica de las regalías o servicios intercompañía se pueden mencionar las siguientes:

- Que exista un contrato de regalías/servicios claro y completo.
- En el caso de regalías, que el intangible posea una valoración adecuada

¹¹⁶ LORTI, Op. Cit.

- En el caso de servicios, que exista evidencia clara de la prestación efectiva de los servicios
- Que exista una razón económica que sustente la necesidad de obtener los servicios y del valor del intangible sobre el cual se ampara el gasto por regalía
- Que las funciones, activos y riesgo de la entidad, sean acordes y coherentes con la necesidad de efectuar pagos por conceptos de servicios y regalías, que beneficien los objetivos económicos de la entidad y no solamente busquen ventajas tributarias

Desde el punto de vista de precios de transferencia, el análisis de las regalías, servicios técnicos, administrativos, de consultoría y similares, es muy relevante, principalmente debido a las tendencias de negocio de las entidades multinacionales. En la actualidad los grupos multinacionales deben organizar una amplia gama de servicios para que estén disponibles a sus afiliadas, en particular, servicios administrativos, técnicos, financieros y comerciales. Dichos servicios pueden incluir gerenciamiento, coordinación y funciones de control para todo el grupo, los mismos que pueden ser prestados inicialmente por casa matriz para posteriormente ser designados a alguna entidad del grupo que lleve la función de centro de servicios compartidos u otro miembro del grupo.

Una compañía independiente que necesite del servicio lo adquirirá normalmente de un prestador del servicio que se especialice en aquel tipo de actividad que necesite o lo desarrollará por sí misma. De esta misma manera si un miembro del grupo necesita un servicio, lo contratará bien sea de un tercero independiente o de algún miembro del grupo según fuere la necesidad, o en su defecto lo realizará internamente.

En el caso de los servicios intragrupo, existen dos aspectos a considerar desde el punto de vista de precios de transferencia: i) si el servicio fue efectivamente prestado, lo que se determinará estableciendo si el servicio recibido por la entidad relacionada le permite a ésta generar valor comercial o económico o le permite mantener o conservar su posición comercial; y, ii) si el precio pactado por el servicio cumple con el principio de plena competencia.¹¹⁷

¹¹⁷ OECD, Beps Action 10: Proposed Modifications to Chapter VII of the Transfer Pricing Guidelines Relating to Low Value Adding Intra Group Services, Internet. <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/discussion-draft-action-10-low-value-adding-intra-group-services.pdf>, Acceso: 28 de marzo de 2017.

Bajo este escenario, en caso de existir planificación tributaria de precios de transferencia por parte de las entidades multinacionales, y tomando en cuenta el principio de plena competencia, aquella entidad dentro de un grupo multinacional que posea la mayor parte de funciones cruciales, riesgos y sobre todo valiosos intangibles será aquella entidad considerada “de riesgo completo” y se ubicará en aquella jurisdicción fiscal que tenga beneficios tributarios, ya que es la que generaría mayores beneficios al controlar la mayor parte de funciones, activos y riesgos. Las demás entidades del grupo trabajarán entonces bajo la supervisión de la entidad de “riesgo completo” y obtendrán una compensación moderada por sus actividades.

Es en este sentido y para que la entidad de “riesgo completo” cumpla con esencia económica, el grupo multinacional deberá asegurarse de que la misma desarrolle funciones, asuma riesgos y posea intangibles clave del negocio. Llevar a cabo esta tarea por parte de las multinacionales requiere de mucho esfuerzo y re-asignación de personas y recursos¹¹⁸. Lo que puede llevar a que ciertas entidades que no estén dispuestas a efectuar los cambios necesarios, los cumplan únicamente de forma, generando así una falta de esencia en sus transacciones de regalías y/o servicios con sus entidades relacionadas, posibilitando figuras elusivas o evasivas.

Dentro de este contexto, el análisis de precios de transferencia de las operaciones de servicios es complejo, y requiere de un análisis detallado de las características y circunstancias de la operación, así como de la determinación adecuada de los comparables con los cuales se efectuará el análisis.

Por otra parte, el análisis de precios de transferencia de las regalías, es todavía más complejo y requiere de mayor conocimiento que el análisis de los servicios, ya que su aplicación amerita profundidad de análisis de la esencia de la operación, de la existencia de los intangibles, de qué entidad desarrolla y en qué proporción desarrolla los mismos, y los acuerdos contractuales existentes, así como de una valoración adecuada del intangible.

El análisis de los intangibles desde el punto de vista de precios de transferencia, se realiza comúnmente a través del método del precio comparable no controlado, mediante la utilización ya sea de comparables internos, consistentes en contratos efectuados con entidades independientes respecto a la misma regalía o comparables externos, regalías

¹¹⁸ PwC, Substance 2.0, Op. Cit., pg. 45.

establecidas en contratos de público conocimiento. En el caso de que la regalía pagada se encuentre por encima del rango o valores de mercado, se establecerá un ajuste de precios de transferencia.

De igual manera, en el caso de los servicios recibidos que presentan un margen cuyo análisis se realiza comúnmente a través del método de márgenes transaccionales de utilidad operacional, al encontrarse el margen de los mismos a valores superiores al rango de valores que surgen de mercado, se efectuaría un ajuste de precios de transferencia en consecuencia.

5.2.5.3 Articulación de la normativa para determinar si existiría doble imposición fiscal

El precio de transferencia una vez configurado, debe evitar que al establecerse propicie una doble tributación en la misma base, ya que en principio, el contribuyente ha reflejado para el cumplimiento fiscal, el precio de los bienes y servicios que a su juicio era el correcto, el mismo que se deberá determinar bajo los principios de la tributación.

Como doble tributación en la misma base, debemos entender que el contribuyente deberá corregir la utilidad fiscal generada a través de los ingresos acumulables y producto del precio de transferencia, debiendo cubrir una cantidad mayor de impuesto del que ya había pagado. De no configurarse en forma adecuada, propician esta doble tributación.

La configuración del precio de transferencia además de modificar la utilidad o pérdida fiscal del contribuyente, provoca un ajuste impositivo en el sujeto vinculado a la operación por la que se determina este precio, ya que bajo el principio de simetría fiscal, se tendrá el derecho de ajustar los valores resultantes de la aplicación de dichos ajustes.¹¹⁹ En la práctica sin embargo la Autoridad Tributaria ecuatoriana no ha efectuado a la fecha un ajuste correlativo de precios de transferencia.

¹¹⁹ Bettinger Barrios, Herbert, Precios de Transferencia sus efectos fiscales 2005, décima cuarta edición mayo 2005, ISEF Empresa Líder, México, https://books.google.com.ec/books?id=xZ_vNnzyxzsC&pg=PA113&lpg=PA113&dq=precios+de+transferencia+sus+efectos+fiscales&source=bl&ots=DIQ7lxzgkn&sig=j0ijyP0z6C6S8XI66WfVxxlZRkM&hl=es-419&sa=X&ved=0ahUKEwinofq-vOzNAhWH9x4KHadvAI0Q6AEIKTAC#v=onepage&q=precios%20de%20transferencia%20sus%20efectos%20fiscales&f=false, 11 de julio de 2016, página 51.

En el caso de operaciones de regalías, servicios técnicos, de consultoría y similares, y a efectos de que existe una medida que permitiría aumentar el límite de deducibilidad hasta volverlo inexistente, siendo esta la aplicación de una Consulta de Valoración Previa, quedaría entre dicho que no existiría una potencial doble imposición en el caso de que al efectuarse un análisis de precios de transferencia se determinara un ajuste, por motivo de la prestación de dichos servicios o pago de las regalías.

Sin embargo, cabe destacar que en la actualidad, no existen muchos contribuyentes que a pesar de disponer las operaciones antes mencionadas realicen una Consulta de Valoración Previa, por su dificultad de aplicación, para los cuales el riesgo de doble imposición de renta, en función al límite de deducibilidad, en caso de efectuarse un ajuste de precios de transferencia es latente.

Una vez más quedaría entre dicho, si esta doble imposición pudiese darse al establecerse al mencionarse en el Art. 22 de la LORTI, que el análisis de precios de transferencia se efectuará respecto a los gastos deducibles, entendiéndose así, que en caso de efectuarse un ajuste por precios de transferencia, el mismo tendría lugar sobre aquellos gastos por concepto de regalías, servicios técnicos, administrativos, de consultoría y similares, que fuesen deducibles al momento del análisis.

6 Conclusiones

La normativa de impuesto a la renta en el Ecuador, incluye varios artículos destinados a prevenir la elusión fiscal, dirigidos a operaciones entre partes relacionadas. Estos artículos tratan de corregir aspectos que podrían ser utilizados por los contribuyentes para disminuir sus bases imponibles de renta como son, entre otros, límites a las deducciones de intereses, límites a la deducibilidad de provisión de cuentas incobrables, límites a la deducibilidad en pérdidas en ventas de activos fijos, límites de deducibilidad de gastos indirectos asignados desde el exterior, límites a la deducibilidad de servicios intra grupo, entre otros.

Por otra parte el cuerpo normativo, incluye también al régimen de precios de transferencia destinado a precautelar que las transacciones entre partes relacionadas se realicen a valores de mercado, es decir, a precios que habrían sido establecidos en las mismas circunstancias por terceros independientes para las mismas operaciones cumpliendo con

el principio de plena competencia, constituyendo una forma adicional de prevención de la elusión de impuesto a la renta.

Es así que bajo la premisa de limitar la práctica de elusión tributaria por parte de grupos multinacionales con presencia en el país, es beneficioso mantener ambos cuerpos normativos bajo el régimen tributario del impuesto a la renta, ya que el primero se encarga de forma general de limitar las prácticas más comunes de elusión por parte de grupos multinacionales y el segundo busca que los precios pactados en transacciones entre vinculadas sean similares a los pactados por cualquier entidad del mercado, impidiendo el establecimiento de precios ficticios para las operaciones.

La articulación de ambas normativas, normativa anti elusión del impuesto a la renta y normativa vinculada al régimen de precios de transferencia, se da al momento en que ambas, refieren su aplicación a diferentes transacciones efectuadas por partes relacionadas.

Sin embargo se debe mencionar que existe falta de claridad respecto a la articulación de dichas normativas, al aplicarlas al unísono, en específico referente al alcance que tendrá el régimen de precios de transferencia, una vez ya han sido aplicadas las medidas anti elusión dirigidas a partes relacionadas, que generaron previamente porciones de gastos no deducibles para efectos del impuesto a la renta a los contribuyentes; ya que, conforme al artículo innumerado primero después del artículo 22 de la LORTI, los contribuyentes que celebren transacciones entre partes relacionadas están obligados a determinar sus ingresos y sus costos y gastos deducibles, considerando para esas operaciones los precios y valores de contraprestaciones que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables. Es decir, se entendería que primero ha de considerarse la normativa anti elusión, a fin de determinar aquella porción de gastos deducibles y no deducibles, y posterior a ello y respecto a los gastos deducibles de la misma, se aplicará el principio de plena competencia. Sin embargo, esto en la práctica no se realiza así, ya que no es de general aceptación en la práctica efectuar un análisis de precios de transferencia considerando únicamente los gastos deducibles, generando potenciales escenarios de doble imposición de renta.

Con relación a lo anterior, a continuación se presentan las conclusiones establecidas para cada uno de los casos analizados:

- Como se pudo evidenciar del análisis, para aquellas transacciones que bajo régimen de precios de transferencia aplicable a sociedades residentes, se analizan normalmente de forma separada o individual (utilizando metodología individual) como es el caso de egresos por intereses en préstamos recibidos de entidades relacionadas del exterior y pérdidas en la venta de activos fijos, al aplicarse tanto normativa anti elusión del impuesto a la renta como régimen de precios de transferencia no existiría un riesgo significativo de doble imposición fiscal, al cada una de las normativas abordar temas anti elusión complementarios y que no se intersecan en la mayoría de casos para las entidades.
- Por otra parte respecto a la normativa referente a la imposibilidad de deducción de provisión por cuentas incobrables con entidades relacionadas, al aplicarse tanto la normativa anti elusión del impuesto a la renta como régimen de precios de transferencia no existiría un riesgo significativo de doble imposición fiscal, debido a que en el régimen de precios de transferencia, las transacciones no se analizan considerando la partida doble sino únicamente la transacción en sí, es decir si la entidad dispone de una cuenta por cobrar con una entidad relacionada que se deriva de una venta de un bien o un servicio, la transacción para la cual comúnmente se efectuará el análisis de precios de transferencia corresponderá a la venta de dicho bien o servicio y no a su contrapartida, la cuenta por cobrar, minimizando el riesgo de doble imposición tributaria. Por otra parte, y en el caso muy eventual de que se efectuara un análisis a la cuenta por cobrar, de la entidad relacionada, misma que no ha sido cancelada, aplicándole algún tipo de interés, el análisis de precios de transferencia no involucraría el mismo trato de una provisión de cuentas incobrables, manteniéndose la articulación armoniosa de las normativas, para la mayor parte de los casos.
- Por su parte para aquellas transacciones de servicios indirectos asignados desde el exterior, en caso de existir un ajuste de precios de transferencia como resultado del análisis, y debido a la existencia de la normativa anti elusión para limitar la deducibilidad del gasto, sin tomar en cuenta la potencial existencia de otras operaciones intercompañía, el efecto de la aplicación de ambas normativas generaría potencialmente una doble imposición de renta.
- Finalmente, en el caso de operaciones de regalías, servicios administrativos, técnicos de consultoría y similares; y, debido a que generalmente éstos se analizan bajo los métodos de precio comparable no controlado o márgenes transaccionales de utilidad operacional en caso de existir un ajuste de precios de transferencia como resultado del análisis, existiría también la posibilidad de generación de un esquema

de doble imposición, debido a la falta de claridad de la normativa respecto al cómo efectuar un ajuste de precios de transferencia, y cómo proceder en aquellos casos donde se ha generado un ajuste de precios de transferencia y a su vez se consideró como no deducible el exceso de gasto sobre los límites establecidos en la normativa tributaria.

7 Recomendaciones

A continuación se presentan algunas recomendaciones derivadas del análisis:

- A efectos de brindar mayor claridad, la normativa ecuatoriana relacionada a precios de transferencia, debería establecer límites a los ajustes de precios de transferencia que puedan efectuarse después de un análisis de precios de transferencia, para que los mismos no generen una potencial doble imposición a las sociedades residentes, al considerar costos y gastos que ya fueron considerados como no deducibles bajo límites de normativa anti elusión de impuesto a la renta, y establecerse así en una imposición sobre valores superiores a los de los gastos efectuados por el sujeto pasivo con sus entidades relacionadas. Es así que es pertinente que la normativa incluya límites a los ajustes de precios de transferencia para aquellos servicios que se encuentran alcanzados por la normativa anti elusión del impuesto a la renta, hasta por el monto de los servicios recibidos que todavía presentan la característica de deducibles.
- A efectos del límite de deducibilidad para regalías, servicios técnicos, administrativos y consultoría, es necesario mejorar la aplicación y normativa relativa a la consulta de valoración previa, a fin de que las mismas puedan ser resueltas de manera eficaz y eficiente por parte de la Administración y no correspondan a un trámite administrativo prolongado y discrecional, mediante el cual se trata de establecer la correcta operación, aplicación y esencia de los gastos efectuados con entidades relacionadas, desviándose del fin para el cual se constituye la consulta de valoración previa que es la correcta evaluación de una metodología de precios de transferencia y el cumplimiento del principio de plena competencia, a fin de que los contribuyentes puedan acceder a una justa deducción de los gastos. En la actualidad, la dificultad de tramitación y absolución de una consulta de valoración previa por parte de la Administración Tributaria, coloca a los contribuyentes bajo un riesgo de doble imposición de renta.

- Respecto a los límites de deducibilidad para las operaciones de regalías, servicios técnicos, administrativos y de consultoría aplicables a operaciones con partes relacionadas que posean la característica de mantener una tarifa de impuesto a la renta diferente. Merecería la pena excluir de este límite a las entidades que presenten diferente tarifa de impuesto a la renta por el mero hecho de disponer una y no la otra de un accionista en un paraíso fiscal, ya que, de acuerdo a lo expuesto la norma busca prevenir la elusión fiscal, precautelando la equidad tributaria, y no existe evidencia de un efecto de elusión material de renta que pueda ser potencialmente efectuado por medio de transacciones locales entre vinculadas cuya tarifa de renta difiera por los mencionados motivos, Por su parte, y si lo que se pretende es generar una normativa anti elusión para entidades relacionadas locales que genere mayor impacto de control de la elusión, podría ser necesario incluir en el análisis de precios de transferencia un análisis de transacciones entre entidades locales en los casos en los que alguna de las entidades haya incurrido en pérdidas durante el ejercicio y por lo tanto no presente base imponible de impuesto a la renta.
- Si bien la normativa anti elusión del impuesto a la renta, busca impedir la generación de figuras elusivas, sería importante cuantificar el efecto que la misma genera sobre la inversión extranjera y el crecimiento de la economía. A fin de complementarla con otra normativa que permita incentivar aquella inversión positiva y relevante, mediante mecanismos de exclusión de ciertos tipos de sociedades que generen externalidades positivas para el país, como pueden ser las entidades vinculadas al desarrollo manufacturero.
- Se requiere mayor claridad respecto al ámbito de aplicación de la normativa de exención del régimen de precios de transferencia a fin de brindar seguridad jurídica y claridad de aplicación de la norma tributaria vinculada al impuesto a la renta, bien sea en un sentido expansivo, liberando a los contribuyentes del cumplimiento del principio de plena competencia lo que se efectuaría bajo la premisa de que al cumplir con los parámetros de la exención se presume existe una adecuada tributación de renta, por lo cual se vuelve no relevante o inmaterial la revisión de los demás supuestos vinculados al régimen de precios de transferencia; o en un sentido restrictivo, modificando el sentido de la norma para que los contribuyentes se encuentren exentos del cumplimiento de los deberes formales de presentación relacionados al régimen de precios de transferencia.

8 Bibliografía

Normativa

1. Asamblea Nacional del Ecuador, Proyecto de “Ley Reformatoria a la Ley de Régimen Tributario Interno y a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador”, Exposición de Motivos, 26 de agosto de 2009.
2. Constitución de la República del Ecuador, 2008.
3. Código Tributario, vigente al 22 de mayo de 2016
4. Decreto Ejecutivo No. 2430, publicado en Registro Oficial Suplemento 494 de 31 de Diciembre del 2004, Lexis, Ecuador.
5. Ficha Técnica para la Estandarización del Informe de Precios de Transferencia publicada el 1ero de febrero de 2016.
6. LET, Considerando, Decreto Legislativo No. 0, Registro Oficial Suplemento 242 de 29-dic.-2007.
7. LETRT, Registro Oficial Suplemento No. 94, 23 de diciembre de 2009.
8. Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y prevención del Fraude Fiscal, del 29 de diciembre de 2014
9. LORTI, vigente al 30 de diciembre de 2016.
10. Modelo de código Tributario de la CIAT Centro Interamericano de Administraciones Tributarias CIAT
11. RLORTI, Artículo 85, vigente al 13 de junio de 2016.
12. SRI, Circular No. 7, 14 de abril de 2016.
13. SRI, Resolución 204, 14 de junio de 2016.
14. SRI, Resolución No. 332, 10 de agosto de 2016.
15. SRI, Resolución 388, 27 de septiembre de 2016.
16. SRI, Resolución No. 571, 18 de agosto de 2015.
17. Suplemento del Registro Oficial No. 181, del 30 de abril de 1999

Libros

1. Arízaga, David, El levantamiento del Velo Societario Como mecanismo para combatir el fraude tributario, USFQ, Quito, 2008
2. Directrices de la OCDE en Materia de Precios de Transferencia, 2010.

3. López Espadafor, Carlos María, La doble imposición interna, Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Jaén, Valladolid, España, 1999.
4. OECD/G20, BEPS project Action 4 Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments.
5. OCDE, Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y Sobre el Patrimonio, versión abreviada, julio 2010, Instituto de Estudios Fiscales.
6. OECD, *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, 2013, OECD Publishing, Paris.
7. PwC, Substance 2.0: Aligning International Tax Planning with Today's business realities, PwC 2012, Bélgica
8. Torres, Manuel, Estructura de los Ingresos Tributarios en el Presupuesto General del Estado, Universidad Andina, Quito, 2008.
9. Troya Jaramillo, José Vicente y Simone Lasso, Carmen Amalia, Manual de Derecho Tributario, Corporación de Estudios y Publicaciones, Quito, Ecuador, 2014, pg. 129.

Páginas Web

1. Bettinger Barrios, Herbert, Precios de Transferencia sus efectos fiscales 2005, décima cuarta edición mayo 2005, ISEF Empresa Líder, México, Internet. https://books.google.com.ec/books?id=xZ_vNnzyxzsC&pg=PA113&lpg=PA113&dq=precios+de+transferencia+sus+efectos+fiscales&source=bl&ots=DIQ7lxzgkn&sig=j0ijyP0z6C6S8XI66WfvxxlZRkM&hl=es-419&sa=X&ved=0ahUKEwinofq-vOzNAhWH9x4KHadvAI0Q6AEIKTAC#v=onepage&q=precios%20de%20transferencia%20sus%20efectos%20fiscales&f=false, Acceso: 11 de julio de 2016.
2. Bhat, Ganapati, Transfer Pricing, Tax Haven and Global Governance, Acceso: <https://www.files.ethz.ch/isn/102933/2009-07e.pdf>, 8 de mayo de 2017.
3. Buettner, Thiess y Georg Wamser, Internal Debt and Multinational Profit Shifting, National Tax Journal, March 2013, University of Tuebingern, Germany, Internet. <https://www.ntanet.org/NTJ/66/1/ntj-v66n01p63-95-internal-debt-multinational-profit.pdf>, Acceso: 16 de febrero de 2017.
4. Carbajo Vasco, Domingo, La Tributación de las Rentas del Capital en América Latina, Internet. https://www.taxcompact.net/documents/ITC_2013-05_Taxation-of-Capital-Income-in-Latin-America.pdf, Acceso: 3 de abril de 2017.
5. Dr. Sandro Vallejo y Abg. Galo Maldonado López, Los Convenios para Evitar la Doble Imposición, SRI, Internet.

- https://cef.sri.gob.ec/pluginfile.php/20139/mod_page/content/78/F1.2.pdf, Acceso: 16 de febrero de 2017.
6. European Commission, Commission recommendation of 6.12.2012 on aggressive tax planning, C(2012) 8806 final, Brussels, 6.12.2012, Internet. https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/c_2012_8806_en.pdf, Acceso: 19 de marzo de 2017.
 7. García Prats, Francisco Alfredo, Los Precios de Transferencia, su tratamiento tributario desde una perspectiva europea, Internet. http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/fiscalidad_internacional/PreciosTransferencia_Prats.pdf, Acceso: 21 de marzo de 2017.
 8. Global Financial Integrity. Illicit Financial Flows, Internet. <http://www.gfintegrity.org/wp-content/uploads/2015/09/Ford-Book-Final.pdf>, Acceso: 19 de marzo de 2017.
 9. International Monetary Fund (IMF), Introducing a General Anti Avoidance Rule (GAAR), Acceso: <https://www.imf.org/external/pubs/ft/tltn/2016/tltn1601.pdf>, 6 de mayo de 2017
 10. Karnik Gulati, Concept of thin capitalization, Internet. http://www.academia.edu/4499122/Concept_of_Thin_Capitalisation_-_An_overview, Acceso: 27 de marzo de 2017.
 11. Khan A., Douglas, The Two Faces of Tax Neutrality: Do they interact or are mutually exclusive?, University of Michigan, Internet. <http://repository.law.umich.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1318&context=articles>, Acceso: 12 de enero de 2017.
 12. ONU, Convenio Modelo de las Naciones Unidas sobre la Doble Tributación, Internet. http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Model_2011_UpdateSp.pdf, Acceso: 19 de marzo de 2017.
 13. OECD, Beps Action 10: Proposed Modifications to Chapter VII of the Transfer Pricing Guidelines Relating to Low Value Adding Intra Group Services, Internet. <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/discussion-draft-action-10-low-value-adding-intra-group-services.pdf>, Acceso: 28 de marzo de 2017.
 14. OCDE, Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y Sobre el Patrimonio, Acceso: <http://www.gerens.cl/gerens/ModeloConvenioTributario.pdf>, 10 de mayo de 2017.
 15. OCDE, Thin Capitalization Legislation, Internet. http://www.oecd.org/ctp/tax-global/5.%20thin_capitalization_background.pdf, Acceso: 28 de marzo de 2017.

16. Pedernera, Juan José, Análisis de la Doble Tributación Internacional: Aspectos Relevantes, Trabajo de Investigación, Universidad Nacional de Cuyo, Medoza, 2014, Internet. http://bdigital.uncu.edu.ar/objetos_digitales/6736/pedernera-tesisfce.pdf, Acceso: 17 de marzo de 2017.
17. PwC, Global Transfer Pricing Conference, October 2014, Internet. <http://www.pwc.com/gx/en/tax/transfer-pricing/assets/tp14-technical-the-end-of-ambiguity.pdf>, Acceso: 16 de febrero de 2017
18. PwC, Tax Controversy and Dispute Resolution Alert, Internet. <https://www.pwc.com/sg/en/tax-bulletin/assets/taxbulletin201609.pdf>, Acceso, 20 de febrero de 2017.
19. PwC, Transfer Pricing: Advanced Pricing Agreements, Internet. <http://www.pwc.com/gx/en/services/tax/transfer-pricing/advance-pricing-agreements.html>, Acceso: 19 de marzo de 2017.
20. Rivas Coronado, Norberto y Paillacar Silva, Carlos, Caracterización de la Elusión Fiscal en el Impuesto a la Renta de Chile, Internet. <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/2881494.pdf>, Acceso: 15 de diciembre de 2016.
21. Santo Van der Laat, Diego, Los paraísos fiscales como escenarios de elusión fiscal internacional y las medidas anti paraíso en la legislación española, Acceso: http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/fiscalidad_internacional/Para_isosFiscales_DiegoSalto.pdf, 7 de mayo de 2017.
22. Seely, Antony, House of Commons, UK, Acceso: <https://www.google.com.ec/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=3&cad=rja&uact=8&ved=0ahUKEwjKqanD7NzTAhWD4yYKHXqiBHMQFggwMAI&url=http%3A%2F%2Fresearchbriefings.files.parliament.uk%2Fdocuments%2FSN02956%2FSN02956.pdf&usg=AFQjCNHRqpia6wjMsf2nYBnBDO-DQFkxNg&sig2=MNbkzvqC1NdjftIV0MNTpq>, 6 de mayo de 2017.
23. SRI, Equidad y Desarrollo, Libro del Futuro Contribuyente - Bachillerato, República del Ecuador, Quito, 2012, Internet. <file:///C:/Users/Hern%C3%A1n/Downloads/Libro%20secundaria%20-%20Enero%202012.pdf>, Acceso: 12 de enero de 2017
24. SRI, Recaudación por tipo de impuesto, provincia, cantón, mes y año diciembre 2016 y 2010, Internet. http://www.sri.gob.ec/web/guest/estadisticas-generales-de-recaudacion;jsessionid=x+705e0h71vepaD8NRImw0aT?p_auth=UI6gREUf&p_p_id=busquedaEstadisticas_WAR_BibliotecaPortlet_INSTANCE_EV06&p_p_lifecycle=1&p_p_state=normal&p_p_mode=view&p_p_col_id=column-

- 1&p_p_col_count=2&_busquedaEstadisticas_WAR_BibliotecaPortlet_INSTANCE_EVo6_com.sun.faces.portlet.VIEW_ID=%2Fpages%2FbusquedaEstadistica.xhtml &_busquedaEstadisticas_WAR_BibliotecaPortlet_INSTANCE_EVo6_com.sun.faces.portlet.NAME_SPACE=_busquedaEstadisticas_WAR_BibliotecaPortlet_INSTANCE_EVo6_, Acceso: 25 de febrero de 2017
25. Torres Castro, Manuel, Estructura de los ingresos tributarios en el presupuesto general del Estado, Internet. <http://repositorionew.uasb.edu.ec/bitstream/10644/378/1/T683-MT-Torres-Estructura%20de%20los%20ingresos%20tributarios%20en%20el%20presupuesto%20general%20del%20Estado.pdf>, Acceso: 19 de marzo de 2017.
 26. Unión Europea, Paper 61, Estudio de Estructuras de Planificación Tributaria Agresiva, Internet. http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_papers/taxation_paper_61.pdf, Acceso: 19 de marzo de 2017.
 27. U.S. Senate Subcommittee on Investigations, *Staff Report on Dividend Tax Abuse*, September 11, 2008, Internet. <https://www.hsgac.senate.gov/imo/media/doc/091108DividendTaxAbuse.pdf>, Acceso: 16 de junio de 2016.
 28. Vallejo Chamorro, Jose Maria, Gutierrez Louza, Manuel, Instituto de Estudios Fiscales, Los Convenios para Evitar la Doble Imposición – Análisis de sus Ventajas e Inconvenientes, Comision Economica para America Latina, CEPAL, Internet. <http://www.cepal.org/ilpes/noticias/paginas/2/11542/jmvallejo.pdf>, Acceso: 25 de febrero de 2017.

Papers

1. Unión Europea, Paper 61, Estudio de Estructuras de Planificación Tributaria Agresiva.

Sentencias

1. Corte Constitucional del Ecuador, Sentencia 007-13-SIN-CC, Quito, 25 de abril de 2013.

9 Anexos

9.1 Anexo A

Tabla 1 Correlación entre normativa anti elusión del impuesto a la renta y precios de transferencia

COT:

COT			Corresponde a Normativa Anti elusión del impuesto a la renta	Normativa vinculada directamente a operaciones entre partes relacionadas	Normativa vinculada directamente al régimen de precios de transferencia	Caso ejemplificativo
ART 13	Interpretación de la Ley	Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a los métodos admitidos en Derecho, teniendo en cuenta los fines de las mismas y su significación económica. Las palabras empleadas en la ley tributaria se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda, a menos que se las haya definido expresamente. Cuando una misma ley tributaria contenga disposiciones contradictorias, primará la que más se conforme con los principios básicos de la tributación.	X	x	x	Aplicable a todos los casos
ART 17	Calificación del hecho generador	Cuando el hecho generador consista en un acto jurídico, se calificará conforme a su verdadera esencia y naturaleza jurídica, cualquiera que sea la forma elegida o la denominación utilizada por los interesados. Cuando el hecho generador se delimite atendiendo a conceptos económicos, el criterio para calificarlos tendrá en cuenta las situaciones o relaciones económicas que efectivamente existan o se establezcan por los interesados, con independencia de las formas jurídicas que se utilicen.	X	x	x	Aplicable a todos los casos

LORTI y RLORTI:

LORTI – Impuesto a la Renta			RLORTI – Impuesto a la Renta		Corresponde a Normativa Anti elusión del impuesto a la renta	Normativa vinculada directamente a operaciones entre partes relacionadas	Normativa vinculada directamente al régimen de precios de transferencia	Caso ejem.
ART 10 DEDUCCIONES	En general, con el propósito de determinar la base imponible sujeta a este impuesto se deducirán los gastos e inversiones que se efectúen con el propósito de obtener, mantener y mejorar los ingresos de fuente ecuatoriana que no estén exentos	<p>2.- Los intereses de deudas contraídas con motivo del giro del negocio, así como los gastos efectuados en la constitución, renovación o cancelación de las mismas, que se encuentren debidamente sustentados en comprobantes de venta que cumplan los requisitos establecidos en el reglamento correspondiente.</p> <p>No serán deducibles los intereses en la parte que exceda de la tasa que sea definida mediante Resolución por la Junta de Política y Regulación Monetaria y Financiera, así como tampoco los intereses y costos financieros de los créditos externos no registrados en el Banco Central del Ecuador.</p> <p>Serán deducibles los costos o gastos derivados de contratos de arrendamiento mercantil o leasing, de acuerdo a la técnica contable pertinente. No serán deducibles los costos o gastos por contratos de arrendamiento mercantil o Leasing cuando la transacción tenga lugar sobre bienes que hayan sido de propiedad del mismo sujeto pasivo, de partes relacionadas con él o de su cónyuge o parientes dentro del cuarto grado de consanguinidad o segundo de</p>	Art. 30	Deducción por pagos al exterior.-	<p>(II) Intereses por créditos del exterior.- Serán deducibles los intereses pagados por créditos del exterior, adquiridos para el giro del negocio, hasta la tasa autorizada por el Banco Central del Ecuador, siempre que estos y sus pagos se encuentren registrados en el Banco Central del Ecuador, y que cumplan las demás condiciones establecidas en la ley.</p> <p>Para créditos del exterior, con partes relacionadas, además se deberán cumplir las siguientes condiciones:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Para las sociedades, serán deducibles los intereses generados por sus créditos del exterior, siempre que la relación entre el total del endeudamiento externo y su patrimonio no exceda del 300%. - Para las personas naturales obligadas a llevar contabilidad, serán deducibles los intereses generados por sus créditos del exterior, siempre que la relación entre el total del endeudamiento externo y los activos totales no exceda del 60%. - Para las sucursales extranjeras, serán deducibles los intereses generados por créditos del exterior, siempre que la relación entre el total del endeudamiento externo y el patrimonio asignado no exceda del 300%. No se considerarán créditos externos los recibidos de sus casas matrices. - Para los consorcios de empresas petroleras que carecen de personalidad jurídica, serán deducibles los intereses generados por créditos del exterior, siempre que la relación entre el total del endeudamiento externo y la diferencia neta entre sus activos y pasivos consorciales no exceda del 300%. No se considerarán créditos externos los recibidos por los integrantes del consorcio, de sus casas matrices. 	x	x	Caso 1

LORTI – Impuesto a la Renta		RLORTI – Impuesto a la Renta		Corresponde a Normativa Anti elusión del impuesto a la renta	Normativa vinculada directamente a operaciones entre partes relacionadas	Normativa vinculada directamente al régimen de precios de transferencia	Caso ejem.
	<p>afinidad; ni tampoco cuando el plazo del contrato sea inferior al plazo de vida útil estimada del bien, conforme su naturaleza salvo en el caso de que siendo inferior, el precio de la opción de compra sea mayor o igual al saldo del precio equivalente al de la vida útil restante; ni cuando las cuotas de arrendamiento no sean iguales entre sí.</p> <p>Para que sean deducibles los intereses pagados por créditos externos otorgados directa o indirectamente por partes relacionadas, el monto total de éstos no podrá ser mayor al 300% con respecto al patrimonio, tratándose de sociedades. Tratándose de personas naturales, el monto total de créditos externos no deberá ser mayor al 60% con respecto a sus activos totales.</p> <p>Los intereses pagados respecto del exceso de las relaciones indicadas, no serán deducibles</p> <p>Para los efectos de esta deducción el registro en el Banco Central del Ecuador constituye el del crédito mismo y el de los correspondientes pagos al exterior, hasta su total cancelación.</p>		<p>- Para las sociedades de hecho y demás sociedades que carecen de personalidad jurídica, serán deducibles los intereses generados por créditos del exterior, siempre que la relación entre el total del endeudamiento externo y la diferencia neta entre sus activos y pasivos no exceda del 300%.</p> <p>- Para el caso de fideicomisos mercantiles, serán deducibles los intereses generados por créditos del exterior, siempre que la relación entre el total del endeudamiento externo y la sumatoria de los aportes efectuados por los constituyentes y adherentes no exceda del 300%.</p> <p>En caso de que las relaciones de deuda, antes indicadas, excedan el límite establecido al momento del registro del crédito en el Banco Central, no será deducible la porción del gasto generado sobre el exceso de la relación correspondiente, sin perjuicio de la retención en la fuente de Impuesto a la Renta sobre el total de los intereses.</p> <p>Los sujetos pasivos procederán a la correspondiente reliquidación del impuesto, sin perjuicio de la facultad determinadora de la Administración Tributaria cuando la relación de endeudamiento se modifique.</p> <p>Se entenderá como endeudamiento externo, el total de deudas contraídas con personas naturales y sociedades relacionadas del exterior.</p> <p>A efectos de la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, la tasa que sea definida mediante Resolución por la Junta de Política y Regulación Monetaria y Financiera que se debe aplicar a los créditos externos será aquella vigente a la fecha del registro del crédito en el Banco</p>				

LORTI – Impuesto a la Renta			RLORTI – Impuesto a la Renta		Corresponde a Normativa Anti elusión del impuesto a la renta	Normativa vinculada directamente a operaciones entre partes relacionadas	Normativa vinculada directamente al régimen de precios de transferencia	Caso ejem.
				<p>Central del Ecuador, de conformidad con la ley. Si la tasa del crédito externo excede la tasa antes mencionada, no serán deducibles los intereses correspondientes a dicho excedente, sin perjuicio de lo dispuesto en el numeral 3 del artículo 13 de la Ley de Régimen Tributario Interno.</p>				
				<p>(III) Arrendamiento Mercantil.- Son deducibles los pagos por concepto de arrendamiento mercantil internacional de bienes de capital, siempre y cuando correspondan a bienes adquiridos a precios de mercado y su financiamiento no contemple tasas que sean superiores a la tasa LIBOR BBA en dólares de un año plazo. No serán deducibles los intereses en la parte que exceda de la tasa antes mencionada.</p> <p>Si el arrendatario no opta por la compra del bien y procede a reexportarlo, deberá retener el impuesto a la renta como remesa al exterior calculado sobre el valor al que correspondería a la depreciación acumulada del bien por el período que se mantuvo en el Ecuador. La depreciación se calculará sobre el valor ex aduana que corresponda al respectivo bien.</p> <p>Para los casos en los cuales el plazo del contrato sea inferior a la vida útil del bien arrendado, sólo serán deducibles las cuotas o cánones de arrendamiento, siempre y cuando el valor de la opción de compra sea igual o mayor al valor pendiente de depreciación del bien en función del tiempo que resta de su vida útil. En caso de que la opción de compra sea menor al valor pendiente de depreciación del bien correspondiente a su vida útil estimada, no será deducible el exceso de las cuotas que resulte de restar de éstas el valor de depreciación del bien en condiciones normales.</p>	x	x		N/A

LORTI – Impuesto a la Renta		RLORTI – Impuesto a la Renta		Corresponde a Normativa Anti elusión del impuesto a la renta	Normativa vinculada directamente a operaciones entre partes relacionadas	Normativa vinculada directamente al régimen de precios de transferencia	Caso ejem.
	<p>6-A (...)- Los gastos indirectos asignados desde el exterior a sociedades domiciliadas en el Ecuador por sus partes relacionadas, hasta un máximo del 5% de la base imponible del Impuesto a la Renta más el valor de dichos gastos. Para el caso de las sociedades que se encuentren en el ciclo preoperativo del negocio, éste porcentaje corresponderá al 5% del total de los activos, sin perjuicio de la retención en la fuente correspondiente.</p> <p>En contratos de exploración, explotación y transporte de recursos naturales no renovables, en los gastos indirectos asignados desde el exterior a sociedades domiciliadas en el Ecuador por sus partes relacionadas se considerarán también a los servicios técnicos y administrativo.</p>		<p>I) Reembolsos.- Son deducibles como gastos los valores que el sujeto pasivo reembolse al exterior por concepto de gastos incurridos en el exterior, directamente relacionados con la actividad desarrollada en el Ecuador por el sujeto pasivo que los reembolse, siempre que se haya efectuado la retención en la fuente del Impuesto a la Renta.</p> <p>El reembolso se entenderá producido cuando concurren las siguientes circunstancias:</p> <p>a) Los gastos reembolsados se originan en una decisión de la empresa mandante, quien por alguna causa no pudo efectuar el gasto en forma directa, o porque en su defecto le resultaba económicamente conveniente acudir a un tercero para que actúe en su nombre;</p> <p>b) Los importes de los reembolsos de gastos corresponden a valores previamente establecidos; y,</p> <p>c) Existan documentos de soporte que avalen la compra del bien o la prestación de servicios que son objeto del reembolso.</p> <p>En caso de establecerse que el contribuyente utilizó a un intermediario, ubicado en un país con el cual se haya suscrito un convenio de doble tributación, con el fin de realizar una triangulación y aplicar indebidamente los beneficios del convenio, la Administración Tributaria podrá determinar el impuesto a pagar sin perjuicio de las responsabilidades penales a las que hubiere lugar.</p> <p>Los gastos indirectos asignados desde el exterior a sociedades domiciliadas en el Ecuador por sus partes relacionadas, no podrán ser superiores al 5% de la base imponible del Impuesto a la Renta más el valor de dichos gastos, siempre y cuando dichos gastos correspondan a la actividad</p>	x	x		Caso 4

LORTI – Impuesto a la Renta			RLORTI – Impuesto a la Renta		Corresponde a Normativa Anti elusión del impuesto a la renta	Normativa vinculada directamente a operaciones entre partes relacionadas	Normativa vinculada directamente al régimen de precios de transferencia	Caso ejem.
				<p>generadora realizada en el país. En el caso de que no se determine base imponible de Impuesto a la Renta no se admitirán dichos gastos. Para el caso de las sociedades que se encuentren en el ciclo preoperativo del negocio, este porcentaje corresponderá al 5% del total de los activos, sin perjuicio de la retención en la fuente correspondiente. Para la aplicación de este inciso se entenderá como gastos indirectos a aquellos incurridos directamente por algún otro miembro del grupo internacional y asignados al contribuyente de conformidad con las regulaciones que establezca el Servicio de Rentas Internas.</p> <p>Para efectos del límite de deducción de los gastos indirectos asignados desde el exterior a sociedades domiciliadas en el Ecuador por sus partes relacionadas, en el caso de los contribuyentes con contratos de exploración, explotación y transporte de recursos naturales no renovables, se incluirán también a los servicios técnicos y administrativos prestados directamente por sus partes relacionadas del exterior.</p>				

	<p>11.- Las provisiones para créditos incobrables originados en operaciones del giro ordinario del negocio, efectuadas en cada ejercicio impositivo a razón del 1% anual sobre los créditos comerciales concedidos en dicho ejercicio y que se encuentren pendientes de recaudación al cierre del mismo, sin que la provisión acumulada pueda exceder del 10% de la cartera total. Las provisiones voluntarias así como las realizadas en acatamiento a leyes orgánicas, especiales o disposiciones de los órganos de control no serán deducibles para efectos tributarios en la parte que excedan de los límites antes establecidos.</p> <p>La eliminación definitiva de los créditos incobrables se realizará con cargo a esta provisión y a los resultados del ejercicio en la parte no cubierta por la provisión, cuando se hayan cumplido las condiciones previstas en el Reglamento.</p> <p>No se reconoce el carácter de créditos incobrables a los créditos concedidos por la sociedad al socio, a su cónyuge o a sus parientes dentro del cuarto grado de consanguinidad y segundo de afinidad ni los otorgados a sociedades relacionadas. En el caso de recuperación de los créditos, a que se refiere este artículo, el ingreso obtenido por este concepto deberá ser contabilizado.</p> <p>El monto de las provisiones requeridas para cubrir riesgos de incobrabilidad o pérdida del valor de los activos de riesgo de las instituciones del sistema financiero, que se hagan con cargo al estado de</p>	Art. 28	Gastos generales deducibles	<p>3. Créditos incobrables.</p> <p>Serán deducibles los valores registrados por deterioro de los activos financieros correspondientes a créditos incobrables generados en el ejercicio fiscal y originados en operaciones del giro ordinario del negocio, registrados conforme la técnica contable, el nivel de riesgo y esencia de la operación, en cada ejercicio impositivo, los cuales no podrán superar los límites señalados en la Ley. La eliminación definitiva de los créditos incobrables se realizará con cargo al valor de deterioro acumulado y, la parte no cubierta, con cargo a los resultados del ejercicio, y se haya cumplido una de las siguientes condiciones:</p> <p>a) Haber conestado como tales, durante dos (2) años o más en la contabilidad;</p> <p>b) Haber transcurrido más de tres (3) años desde la fecha de vencimiento original del crédito;</p> <p>c) Haber prescrito la acción para el cobro del crédito;</p> <p>d) Haberse declarado la quiebra o insolvencia del deudor; y,</p> <p>e) Si el deudor es una sociedad que haya sido cancelada.</p> <p>Esta disposición aplicará cuando los créditos se hayan otorgado a partir de la promulgación del presente reglamento.</p> <p>También serán deducibles las provisiones para cubrir riesgos de incobrabilidad que efectúan las instituciones del sistema financiero de acuerdo con las resoluciones que la Junta de Política y Regulación Monetaria y Financiera emita al respecto.</p> <p>No serán deducibles las provisiones realizadas por los créditos que excedan los porcentajes determinados de acuerdo al Código Monetario Financiero así como por los créditos concedidos a favor de terceros relacionados, directa o indirectamente con la propiedad o administración de las mismas; y en general, tampoco serán deducibles las provisiones que se formen por créditos concedidos al margen de las disposiciones de la Ley General de Instituciones del Sistema Financiero.</p>	x	x		Caso 2
--	---	---------	-----------------------------	---	---	---	--	--------

		<p>pérdidas y ganancias de dichas instituciones, serán deducibles de la base imponible correspondiente al ejercicio corriente en que se constituyan las mencionadas provisiones. Para fines de la liquidación y determinación del impuesto a la renta, no serán deducibles las provisiones realizadas por los créditos que excedan los porcentajes determinados en el artículo 72 de la Ley General de Instituciones del Sistema Financiero así como por los créditos vinculados concedidos por instituciones del sistema financiero a favor de terceros relacionados, directa o indirectamente, con la propiedad o administración de las mismas; y en general, tampoco serán deducibles las provisiones que se formen por créditos concedidos al margen de las disposiciones de la Ley General de Instituciones del Sistema Financiero;</p>			<p>Los créditos incobrables que cumplan con una de las condiciones previstas en la indicada ley serán eliminados con cargos a esta provisión y, en la parte que la excedan, con cargo a los resultados del ejercicio en curso.</p> <p>No se entenderán créditos incobrables sujetos a las indicadas limitaciones y condiciones previstas en la Ley de Régimen Tributario Interno, los ajustes efectuados a cuentas por cobrar, como consecuencia de transacciones, actos administrativos firmes o ejecutoriados y sentencias ejecutoriadas que disminuyan el valor inicialmente registrado como cuenta por cobrar. Este tipo de ajustes se aplicará a los resultados del ejercicio en que tenga lugar la transacción o en que se haya ejecutoriado la resolución o sentencia respectiva.</p> <p>Los auditores externos en los dictámenes que emitan y como parte de las responsabilidades atribuidas a ellos en la Ley de Régimen Tributario Interno, deberán indicar expresamente la razonabilidad del deterioro de los activos financieros correspondientes a créditos incobrables y de los valores sobre los cuales se realizaron los cálculos correspondientes por deterioro.</p>				
--	--	--	--	--	---	--	--	--	--

LORTI – Impuesto a la Renta			RLORTI – Impuesto a la Renta			Corresponde a Normativa Anti elusión del impuesto a la renta	Normativa vinculada directamente a operaciones entre partes relacionadas	Normativa vinculada directamente al régimen de precios de transferencia	Caso ejem.
		<p>20. Las regalías, servicios técnicos, administrativos y de consultoría pagados por sociedades domiciliadas o no en Ecuador a sus partes relacionadas serán deducibles de acuerdo con los límites que para cada tipo o en su conjunto se establezca en el reglamento para la aplicación de esta Ley.</p>			<p>16. Regalías, servicios técnicos, administrativos y de consultoría. - La sumatoria de las regalías, servicios técnicos, administrativos, de consultoría y similares, pagados por sociedades residentes o por establecimientos permanentes en Ecuador a sus partes relacionadas, no podrán ser superiores al 20% de la base imponible del impuesto a la renta más el valor de dichos gastos, siempre y cuando dichos gastos correspondan a la actividad generadora realizada en el país. En caso de que no se determine base imponible de impuesto a la renta, no serán deducibles dichos gastos. Para el caso de las sociedades que se encuentren en el ciclo preoperativo del negocio, éste porcentaje corresponderá al 10% del total de los activos, sin perjuicio de la retención en la fuente correspondiente. Para efectos de este artículo se considerarán regalías a las cantidades pagadas por el uso o derecho de uso de marcas, patentes, obtenciones vegetales y demás elementos contenidos en la Ley de Propiedad Intelectual.</p> <p>El contribuyente podrá solicitar un límite mayor de deducibilidad, bajo las disposiciones legales, reglamentarias y procedimentales establecidas para la consulta de valoración previa de operaciones entre partes relacionadas.</p> <p>No será aplicable este límite para el caso de los contribuyentes con contratos de exploración, explotación y transporte de recursos naturales no renovables, respecto de sus servicios técnicos y servicios administrativos y de consultoría en virtud de su propio límite establecido en la Ley de Régimen Tributario Interno. No obstante, para el caso de regalías, el porcentaje de deducibilidad para estos contribuyentes será de hasta el 1% de la base imponible del impuesto a la renta más el valor de</p>	x	x		Caso 5

LORTI – Impuesto a la Renta			RLORTI – Impuesto a la Renta		Corresponde a Normativa Anti elusión del impuesto a la renta	Normativa vinculada directamente a operaciones entre partes relacionadas	Normativa vinculada directamente al régimen de precios de transferencia	Caso ejem.
				<p>dichos gastos, y para el caso de las sociedades que se encuentren en el ciclo preoperativo del negocio hasta el 1% del total de los activos, pudiendo únicamente en este caso acogerse a lo dispuesto en el inciso anterior.</p> <p>En caso de operaciones con partes relacionadas locales no se observarán estos límites, siempre y cuando a dichas partes les corresponda respecto de las transacciones entre sí la misma tarifa impositiva aplicable; para el efecto, en caso de reinversión de utilidades no se considerará la reducción prevista como un cambio en la tarifa. Tampoco se observarán estos límites cuando el prestador del servicio o beneficiario de la regalía sea una persona natural, residente fiscal en el Ecuador, considerada parte relacionada con la sociedad o establecimiento permanente domiciliado en el Ecuador, a la que preste sus servicios.</p> <p>No será deducible el gasto en su totalidad si el activo por el cual se están pagando regalías a partes relacionadas hubiere pertenecido a la sociedad residente o establecimiento permanente en el Ecuador en los últimos veinte (20) años; y</p> <p>Nota: Inciso quinto reformado por artículo 2, numeral 5 de Decreto Ejecutivo No. 973, publicado en Registro Oficial Suplemento 736 de 19 de Abril del 2016 .</p>				

LORTI – Impuesto a la Renta			RLORTI – Impuesto a la Renta			Corresponde a Normativa Anti elusión del impuesto a la renta	Normativa vinculada directamente a operaciones entre partes relacionadas	Normativa vinculada directamente al régimen de precios de transferencia	Caso ejem.
			Art. 29	Otras deducciones.-	<p>6. Las pérdidas por venta de activos fijos, entendiéndose como pérdida la diferencia entre el valor no depreciado del bien y el precio de venta si éste fuere menor.</p> <p>No se aceptará la deducción de pérdidas en la venta de activos fijos, cuando la transacción tenga lugar entre contribuyentes relacionados o entre la sociedad y el socio o su cónyuge o sus parientes dentro del cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad; o entre el sujeto pasivo y su cónyuge o sus parientes dentro del cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad.</p> <p>Tampoco son deducibles los descuentos concedidos en la negociación directa de valores cotizados en Bolsa, en la porción que sobrepasen las tasas de descuento vigentes en el mercado al momento de realizarse la respectiva negociación, sin perjuicio de los ajustes que se produzcan por efecto de la aplicación de los principios del sistema de precios de transferencia establecidos en la ley, este reglamento y en las resoluciones que el Director General del Servicio de Rentas Internas expida sobre este particular.</p>	x	x		Caso 3
Art. 13 pagos al exterior	Son deducibles los gastos efectuados en el exterior que sean necesarios y se destinen a la obtención de rentas, siempre y cuando se haya efectuado la retención en la fuente, si lo pagado constituye para el beneficiario	4.- Las comisiones por exportaciones que consten en el respectivo contrato y las pagadas para la promoción del turismo receptivo, sin que excedan del dos por ciento (2%) del valor de las exportaciones. Sin embargo, en este caso, habrá lugar al pago del impuesto a la renta y a la retención en la fuente si el pago se realiza a favor de una persona o sociedad relacionada con				x	x		N/A

LORTI – Impuesto a la Renta			RLORTI – Impuesto a la Renta			Corresponde a Normativa Anti elusión del impuesto a la renta	Normativa vinculada directamente a operaciones entre partes relacionadas	Normativa vinculada directamente al régimen de precios de transferencia	Caso ejem.
	un ingreso gravable en el Ecuador. Serán deducibles, y no estarán sujetos al impuesto a la renta en el Ecuador ni se someten a retención en la fuente, los siguientes pagos al exterior:	el exportador, o si el beneficiario de esta comisión se encuentra domiciliado en un país en el cual no exista impuesto sobre los beneficios, utilidades o renta;							
		9.- Los pagos por concepto de arrendamiento mercantil internacional de bienes de capital, siempre y cuando correspondan a bienes adquiridos a precios de mercado y su financiamiento no contemple tasas superiores a la tasa LIBOR vigente a la fecha del registro del crédito o su novación. Si el arrendatario no opta por la compra del bien y procede a reexportarlo, deberá pagar el impuesto a la renta como remesa al exterior calculado sobre el valor depreciado del bien reexportado. No serán deducibles los costos o gastos por contratos de arrendamiento mercantil internacional o Leasing en cualquiera de los siguientes casos: a) Cuando la transacción tenga lugar sobre bienes que hayan sido de propiedad del mismo sujeto pasivo, de partes relacionadas con él o de				x	x		N/A

LORTI – Impuesto a la Renta			RLORTI – Impuesto a la Renta			Corresponde a Normativa Anti elusión del impuesto a la renta	Normativa vinculada directamente a operaciones entre partes relacionadas	Normativa vinculada directamente al régimen de precios de transferencia	Caso ejem.
		<p>su cónyuge o parientes dentro del cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad;</p> <p>b) Cuando el plazo del contrato sea inferior al plazo de vida útil estimada del bien, conforme su naturaleza salvo en el caso de que siendo inferior, el precio de la opción de compra no sea igual al saldo del precio equivalente al de la vida útil restante;</p> <p>c) Si es que el pago de los costos o gastos se hace a personas naturales o sociedades, residentes en paraísos fiscales; y,</p> <p>d) Cuando las cuotas de arrendamiento no sean iguales entre si.</p>							
		<p>Art. 37.- Los ingresos gravables obtenidos por sociedades constituidas en el Ecuador, así como por las sucursales de sociedades extranjeras domiciliadas en el país y los establecimientos permanentes de sociedades extranjeras no domiciliadas aplicarán la tarifa del 22% sobre su base imponible. No obstante, la tarifa impositiva será del 25% cuando la sociedad tenga accionistas, socios, partícipes,</p>				x			N/A

LORTI – Impuesto a la Renta			RLORTI – Impuesto a la Renta			Corresponde a Normativa Anti elusión del impuesto a la renta	Normativa vinculada directamente a operaciones entre partes relacionadas	Normativa vinculada directamente al régimen de precios de transferencia	Caso ejem.
		<p>constituyentes, beneficiarios o similares residentes o establecidos en paraísos fiscales o regímenes de menor imposición con una participación directa o indirecta, individual o conjunta, igual o superior al 50% del capital social o de aquel que corresponda a la naturaleza de la sociedad. Cuando la mencionada participación de paraísos fiscales o regímenes de menor imposición sea inferior al 50%, la tarifa de 25% aplicará sobre la proporción de la base imponible que corresponda a dicha participación, de acuerdo a lo indicado en el reglamento(...) establecido para sociedades sobre su base imponible en los términos del inciso primero del presente artículo.</p> <p>Cuando una sociedad otorgue a sus socios, accionistas, partícipes o beneficiarios, préstamos de dinero, o a alguna de sus partes relacionadas préstamos no comerciales, esta operación se considerará como pago de dividendos anticipados y, por consiguiente, la sociedad deberá efectuar la retención correspondiente a la</p>							

LORTI – Impuesto a la Renta			RLORTI – Impuesto a la Renta			Corresponde a Normativa Anti elusión del impuesto a la renta	Normativa vinculada directamente a operaciones entre partes relacionadas	Normativa vinculada directamente al régimen de precios de transferencia	Caso ejem.
		tarifa prevista para sociedades sobre el monto de la operación.							
Art. (...) primero después del Art. 15 de la LORTI		Art. (...) - 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.				x	x	x	Soporte a casos ejemplificativos 1-5
Art. (...) segundo después del Art. 15 de la LORTI		Art. (...) - 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				x	x	x	Soporte a casos ejemplificativos 1-5

LORTI – Impuesto a la Renta			RLORTI – Impuesto a la Renta			Corresponde a Normativa Anti elusión del impuesto a la renta	Normativa vinculada directamente a operaciones entre partes relacionadas	Normativa vinculada directamente al régimen de precios de transferencia	Caso ejem.
		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.							
Art. (...) tercero después del Art. 15 de la LORTI		Art. (...) - Criterios de comparabilidad.- Las operaciones son comparables cuando no existen diferencias entre las características económicas relevantes de éstas, que afecten de manera significativa el precio o valor de la contraprestación o el margen de utilidad a que hacen referencia los métodos establecidos en esta sección, y en caso de existir diferencias, que su efecto pueda eliminarse mediante ajustes técnicos razonables. Para determinar si las operaciones son comparables o si existen diferencias significativas, se tomarán en cuenta, dependiendo del método de aplicación del principio de plena competencia seleccionado, los siguientes elementos: 1. Las características de las operaciones, incluyendo:				x	x	x	Soporte a casos ejemplificativos 1-5

LORTI – Impuesto a la Renta			RLORTI – Impuesto a la Renta			Corresponde a Normativa Anti elusión del impuesto a la renta	Normativa vinculada directamente a operaciones entre partes relacionadas	Normativa vinculada directamente al régimen de precios de transferencia	Caso ejem.
		<p>a) En el caso de prestación de servicios, elementos tales como la naturaleza del servicio, y si el servicio involucra o no una experiencia o conocimiento técnico.</p> <p>b) En el caso de uso, goce o enajenación de bienes tangibles, elementos tales como las características físicas, calidad y disponibilidad del bien;</p> <p>c) En el caso de que se conceda la explotación o se transmita un bien intangible, la forma de la operación, tal como la concesión de una licencia o su venta; el tipo de activo, sea patente, marca, know-how, entre otros; la duración y el grado de protección y los beneficios previstos derivados de la utilización del activo en cuestión;</p>							

LORTI – Impuesto a la Renta			RLORTI – Impuesto a la Renta			Corresponde a Normativa Anti elusión del impuesto a la renta	Normativa vinculada directamente a operaciones entre partes relacionadas	Normativa vinculada directamente al régimen de precios de transferencia	Caso ejem.
		<p>d) En caso de enajenación de acciones, el capital contable actualizado de la sociedad emisora, el patrimonio, el valor presente de las utilidades o flujos de efectivo proyectados o la cotización bursátil registrada en la última transacción cumplida con estas acciones; y,</p> <p>e) En caso de operaciones de financiamiento, el monto del préstamo, plazo, garantías, solvencia del deudor, tasa de interés y la esencia económica de la operación antes que su forma.</p> <p>2. El análisis de las funciones o actividades desempeñadas, incluyendo los activos utilizados y riesgos asumidos en las operaciones, por partes relacionadas en operaciones vinculadas y por partes independientes en operaciones no vinculadas.</p> <p>3. Los términos contractuales o no, con los que realmente se cumplen las transacciones entre partes relacionadas e independientes.</p> <p>4. Las circunstancias económicas o de mercado, tales como ubicación geográfica,</p>							

LORTI – Impuesto a la Renta			RLORTI – Impuesto a la Renta			Corresponde a Normativa Anti elusión del impuesto a la renta	Normativa vinculada directamente a operaciones entre partes relacionadas	Normativa vinculada directamente al régimen de precios de transferencia	Caso ejem.
		tamaño del mercado, nivel del mercado, al por mayor o al detal, nivel de la competencia en el mercado, posición competitiva de compradores y vendedores, la disponibilidad de bienes y servicios sustitutos, los niveles de la oferta y la demanda en el mercado, poder de compra de los consumidores, reglamentos gubernamentales, costos de producción, costo de transportación y la fecha y hora de la operación. 5. Las estrategias de negocios, incluyendo las relacionadas con la penetración, permanencia y ampliación del mercado, entre otras.							
Art. (...) cuarto después del Art. 15 de la LORTI		Art. (...).- La metodología utilizada para la determinación de precios de transferencia podrá ser consultada por los contribuyentes, presentando toda la información, datos y documentación necesarios para la emisión de la absolución correspondiente, la misma que en tal caso tendrá el carácter de vinculante para el ejercicio fiscal en curso, el anterior y los tres siguientes. La consulta será absuelta por el				x	x	x	Soporte a casos ejemplificativos 1-5

LORTI – Impuesto a la Renta			RLORTI – Impuesto a la Renta			Corresponde a Normativa Anti elusión del impuesto a la renta	Normativa vinculada directamente a operaciones entre partes relacionadas	Normativa vinculada directamente al régimen de precios de transferencia	Caso ejem.
		Director General del Servicio de Rentas Internas, teniendo para tal efecto un plazo de dos años.							
Art. (...) quinto después del Art. 15 de la LORTI		Art. (...).- Los contribuyentes que realicen operaciones con partes relacionadas quedarán exentos de la aplicación del régimen de precios de transferencia cuando: - Tengan un impuesto causado superior al tres por ciento de sus ingresos gravables; - No realicen operaciones con residentes en paraísos fiscales o regímenes fiscales preferentes; y, - No mantengan suscrito con el Estado contrato para la exploración y explotación de recursos no renovables.	Art. 84	Presentación de información de operaciones con partes relacionadas	Los sujetos pasivos del Impuesto a la Renta, que realicen operaciones con partes relacionadas, y no se encuentren exentos del régimen de precios de transferencia de conformidad con el artículo innumerado quinto agregado a partir del artículo 15 de la Ley de Régimen Tributario Interno, de acuerdo al artículo correspondiente a la Ley de Régimen Tributario Interno, adicionalmente a su declaración anual de Impuesto a la Renta, presentarán al Servicio de Rentas Internas el Informe Integral de Precios de Transferencia y los anexos que mediante Resolución General el SRI establezca, referente a sus transacciones con estas partes, en un plazo no mayor a dos meses a la fecha de exigibilidad de la declaración del impuesto a la renta, de conformidad con lo dispuesto en el artículo correspondiente en este reglamento. La Administración Tributaria mediante resolución general definirá las directrices para determinar los contribuyentes obligados a presentar la información de operaciones con partes relacionadas así como el contenido de los anexos e informes correspondientes. La no entrega de dicho informe, así como la entrega incompleta, inexacta o con datos falsos será sancionada con multas de hasta USD. 15.000 dólares, de conformidad con la resolución que para tal efecto se emita.	x	x	x	Soporte a casos ejemplificativos 1-5

LORTI – Impuesto a la Renta		RLORTI – Impuesto a la Renta			Corresponde a Normativa Anti elusión del impuesto a la renta	Normativa vinculada directamente a operaciones entre partes relacionadas	Normativa vinculada directamente al régimen de precios de transferencia	Caso ejem.
Art. (...) primero después del Art. 22 de la LORTI		Art. (...) - Operaciones con partes relacionadas.- Los contribuyentes que celebren operaciones o transacciones con partes relacionadas están obligados a determinar sus ingresos y sus costos y gastos deducibles, considerando para esas operaciones los precios y valores de contraprestaciones que hubiera utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables. Para efectos de control deberán presentar a la Administración Tributaria, en las mismas fechas y forma que ésta establezca, los anexos e informes sobre tales operaciones. La falta de presentación de los anexos e información referida en este artículo, o si es que la presentada adolece de errores o mantiene diferencias con la declaración del Impuesto a la Renta, será sancionada por la propia Administración Tributaria con multa de hasta 15.000 dólares de los Estados Unidos de América. La información presentada por los contribuyentes, conforme						
					x	x	x	Soporte a casos ejemplificativos 1-5

LORTI – Impuesto a la Renta			RLORTI – Impuesto a la Renta			Corresponde a Normativa Anti elusión del impuesto a la renta	Normativa vinculada directamente a operaciones entre partes relacionadas	Normativa vinculada directamente al régimen de precios de transferencia	Caso ejem.
		este artículo, tiene el carácter de reservada.							
			Art. 85	Métodos para aplicar el principio de plena competencia	<p>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:</p> <ol style="list-style-type: none"> 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. <p>Para la utilización de estos métodos se considerarán las normas técnicas y la prelación que podrá establecer el Servicio de Rentas Internas mediante resolución de carácter general. En lo no establecido por dichas normas, se considerarán las directrices establecidas como referencia técnica en el presente Reglamento.</p>	x	x	x	Soporte a casos ejemplificativos 1-5

LORTI – Impuesto a la Renta			RLORTI – Impuesto a la Renta		Corresponde a Normativa Anti elusión del impuesto a la renta	Normativa vinculada directamente a operaciones entre partes relacionadas	Normativa vinculada directamente al régimen de precios de transferencia	Caso ejem.
			Art. 86	<p>Medidas para evitar el abuso de los precios de transferencia</p> <p>El Servicio de Rentas Internas, mediante resolución de carácter general, podrá establecer medidas técnicas y metodológicas para evitar el abuso de los precios de transferencia, considerando entre otros: el método para aplicar el principio de plena competencia; la existencia de precios de referencia para fines tributarios; la identificación de fuentes de información de precios o márgenes; la disponibilidad de la información sobre el período de cotización; y, la interposición de intermediarios.</p> <p>El cumplimiento de estas medidas será de carácter obligatorio para los contribuyentes. Sin embargo, el Servicio de Rentas Internas deberá, en las propias resoluciones que establezcan las mencionadas medidas, contemplar condiciones y requisitos para que una medida deje de aplicarse total o parcialmente, conforme las normas y principios establecidos para el régimen de precios de transferencia.</p>	x	x	x	Soporte a casos ejemplificativos 1-5

LORTI – Impuesto a la Renta			RLORTI – Impuesto a la Renta			Corresponde a Normativa Anti elusión del impuesto a la renta	Normativa vinculada directamente a operaciones entre partes relacionadas	Normativa vinculada directamente al régimen de precios de transferencia	Caso ejem.
			Art. 87	Rango de plena competencia	<p>Cuando por la aplicación de alguno de los métodos establecidos en este Reglamento se obtengan dos o más operaciones comparables, el contribuyente deberá establecer la Mediana y el Rango de Plena Competencia de los precios, montos de las contraprestaciones o márgenes de utilidad de dichas operaciones.</p> <p>Si el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad (en adelante "Valor") registrado por el contribuyente se encuentra dentro del Rango de Plena Competencia, dicho Valor se considerará como pactado entre partes independientes. Caso contrario, se considerará que el Valor que hubieren utilizado partes independientes es el que corresponde a la Mediana del mencionado rango.</p> <p>Para este efecto se utilizarán los siguientes conceptos:</p> <p>a) Rango de plena competencia.- Es el intervalo que comprende los valores que se encuentran desde el Primer Cuartil hasta el Tercer Cuartil, y que son considerados como pactados entre partes independientes;</p> <p>b) Mediana.- Es el valor que se considera hubieren utilizado partes independientes en el caso que el Valor registrado por el contribuyente se encuentre fuera del Rango de Plena Competencia; y,</p> <p>c) Primer y tercer cuartil.- Son los valores que representan los límites del Rango de Plena Competencia.</p> <p>La mediana y los cuartiles correspondientes se calcularán en función de los métodos estadísticos convencionales.</p>	x	x	x	Soporte a casos ejemplificativos 1-5

LORTI – Impuesto a la Renta			RLORTI – Impuesto a la Renta		Corresponde a Normativa Anti elusión del impuesto a la renta	Normativa vinculada directamente a operaciones entre partes relacionadas	Normativa vinculada directamente al régimen de precios de transferencia	Caso ejem.
			Art. 88	<p>Los sujetos pasivos podrán solicitar a la Administración Tributaria que determine la valoración de las operaciones efectuadas entre partes vinculadas con carácter previo a la realización de estas. Dicha consulta se acompañará de una propuesta que se fundamentarán en la valoración acorde al principio de plena competencia.</p> <p>La consulta presentada por el contribuyente y absuelta por la Administración Tributaria surtirá efectos respecto de las operaciones efectuadas con posterioridad a la fecha en que se apruebe y tendrá validez para los tres períodos fiscales siguientes, al ejercicio fiscal en curso, así como las operaciones efectuadas en el período anterior, siempre que no hubiese finalizado el plazo para presentar su declaración de impuesto a la renta.</p> <p>En el supuesto de variación significativa de las circunstancias económicas existentes en el momento de la aprobación de la consulta, esta podrá ser modificada para adaptarla a las nuevas circunstancias.</p> <p>Las consultas a las que se refiere este apartado podrán entenderse desestimadas una vez transcurrido el plazo de resolución.</p> <p>La Administración Tributaria podrá formalizar acuerdos con otras administraciones a los efectos de determinar conjuntamente el valor de las operaciones.</p> <p>El Director General mediante resolución fijará el procedimiento para la resolución de las consultas de las operaciones entre partes vinculadas.</p> <p>La obligatoriedad de presentar el informe integral de precios de transferencia y sus anexos se sujetará a los términos contenidos en la absolución de la consulta</p>				Soporte a casos ejemplificativos 1-5
					x	x	x	

LORTI – Impuesto a la Renta			RLORTI – Impuesto a la Renta			Corresponde a Normativa Anti elusión del impuesto a la renta	Normativa vinculada directamente a operaciones entre partes relacionadas	Normativa vinculada directamente al régimen de precios de transferencia	Caso ejem.
					por parte de la Administración Tributaria. La presentación de la consulta no le exime al contribuyente del cumplimiento de sus obligaciones expresas en la normativa vigente.				
			Art. 89	Referencia Técnica en Materia de Precios de Transferencia	Como referencia técnica para lo dispuesto en este Capítulo, se utilizarán las "Directrices en Materia de Precios de Transferencia a Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias", aprobadas por el Consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) "vigentes al 1 de enero del período fiscal correspondiente", en la medida en que las mismas sean congruentes con lo establecido en la Ley de Régimen Tributario Interno con los tratados celebrados por Ecuador, el presente reglamento y las resoluciones de carácter general que el Servicio de Rentas Internas podrá emitir para la aplicación del régimen de precios de transferencia.	x	x	x	Soporte a casos ejemplificativos 1-5
			Art. 90	Utilización de comparables secretos	Para la aplicación del principio de plena competencia, la Administración Tributaria podrá utilizar toda la información tanto propia, cuanto de terceros, conforme lo dispuesto en el Código Tributario y la Ley de Régimen Tributario Interno.	x	x	x	
			Art. 91	Reserva de la información	La información contenida en el informe integral de precios de transferencia será utilizada únicamente para fines tributarios y no podrá ser divulgada ni publicada.				


REPUBLICA DEL ECUADOR
 DIRECCION GENERAL DE REGISTRO CIVIL
 IDENTIFICACION Y CEDULACION

CEDULA DE CIUDADANIA No 171663165-8

NOMBRES Y APELLIDOS: MIÑO PLAZA LUCIA FERNANDA
 LUGAR DE NACIMIENTO: PICHINCHA/QUITO/SAN BLAS
 FECHA DE NACIMIENTO: 18 MARZO 1985
 REG. CIVIL: 0361 02321 F
 TOMO: PAG: ACT: SEXO:
 LUGAR Y AÑO DE INSCRIPCIÓN: PICHINCHA/ QUITO 1985
 GONZALEZ SUAREZ



Lucia Miño
 FIRMA DEL CEDULADO

ECUATORIANA***** E133311122
 NACIONALIDAD IND DACT

SOLTERO
 ESTADO CIVIL ESTUDIANTE
 INSTRUCCION PROF/OCUP

JORGE PATRICIO MIÑO
 NOMBRE Y APELLIDO DEL PADRE
 PATRICIA MARIANITA PLAZA
 NOMBRE Y APELLIDO DE LA MADRE
 QUITO 13/04/2007
 LUGAR Y FECHA DE EXPEDICION
 13/04/2019
 FECHA DE CADUCIDAD

FORMA No. REN 2381417
 Pch


 FIRMA DE LA AUTORIDAD


 PULGAR DERECHO


CERTIFICADO DE VOTACIÓN
 ELECCIONES GENERALES 2017
 2 DE ABRIL 2017



011 JUNTA No
 011 - 086 NUMERO
 1716631658 CÉDULA

MIÑO PLAZA LUCIA FERNANDA
 APELLIDOS Y NOMBRES

PICHINCHA PROVINCIA CIRCUNSCRIPCIÓN 1
 QUITO CANTÓN ZONA 3
 RUMIPAMBA PARROQUIA




ECUADOR ELIGE CON TRANSPARENCIA

ELECCIONES 2017
 GARANTIZAMOS TU DECISIÓN

CIUDADANA (O):

ESTE DOCUMENTO ACREDITA QUE USTED SUFRAGÓ EN LAS ELECCIONES GENERALES 2017
 ESTE CERTIFICADO SIRVE PARA TODOS LOS TRÁMITES PÚBLICOS Y PRIVADOS


 F.) PRESIDENTA/E DE LA JRV

IMP. IGM. M.J