

Quito, a 16 de abril de 2015

Doctor
Manuel Jiménez Moreano
Secretario (e)
Facultad de Jurisprudencia
Pontificia Universidad Católica del Ecuador

De mi consideración:

En atención al Oficio No. 50 - SJG-16, mediante el cual me indica que se me ha designado como Informante de la tesis de maestría titulada: "INTRODUCCIÓN DE UN RÉGIMEN ESPECÍFICO PARA LA DETERMINACIÓN Y RECAUDACIÓN DEL IMPUESTO A LA RENTA A GRUPOS EMPRESARIALES EN EL SISTEMA TRIBUTARIO ECUATORIANO", elaborada por la señorita CAMILA MORENO SUBÍA y por tal razón me requiere la elaboración de un informe, a continuación me permito informar:

ASPECTO CUALITATIVO:

En primer lugar, en relación con el tema tratado, considero que es un tema moderno, que tiene mucha relación con las actuales y futuras reformas tributarias en el Ecuador y que despierta mucho interés en el público relacionado con el ámbito tributario.

En segundo lugar, en relación con el contenido:

- 1.- El contenido general es adecuado, pues en primer lugar se plantean aspectos importantes relacionados con la economía de opción y la estructura corporativa como una alternativa de optimización fiscal para los grupos corporativos.
- 2.- De manera particular, en el primer capítulo, se plantea de manera muy adecuada dos aspectos que son básicos en el desarrollo de este trabajo: la economía de opción, conjuntamente con un excelente análisis de la apreciación que sobre la misma han tenido los distintos actores en varios países; y, las definiciones de grupo empresarial, incluidas las obligaciones que éstos deben tener.
- 3.- Ya en relación con el segundo capítulo, sobre los regímenes de determinación de impuesto a la renta para los grupos empresariales y sus fundamentos doctrinarios, puede observarse que el mismo aporta considerablemente en el desarrollo del trabajo ya que analiza cuáles son las distintas razones que llevan a la conformación de un grupo empresarial y las ventajas y desventajas tributarias que podrían surgir.

4.- La configuración del tercer capítulo es adecuada, permitiendo desarrollar con precisión del patrones legislativos en el derecho comparado y el objetivo que tiene un régimen específico de determinación para grupos empresariales.

5.- El cuarto capítulo seguramente es de gran aporte, justifica adecuadamente la inclusión de este régimen en el sistema tributario ecuatoriano, llegando incluso a proponer los cambios normativos que se requerirían para el efecto.

Considero que lo anterior no debe desaprovecharse, y si fuese posible conforme las políticas de la Universidad, este trabajo debería ser remitido a la administración tributaria para su consideración.

6.- La formulación de las conclusiones es bastante adecuada, pues ha logrado resumir los elementos más importantes de la tesis, que en la mayoría de los casos tienen que ver con la doctrina, con una adecuada dosis de inclusión de sus propias ideas.

CALIFICACIÓN CONSIGNADA:

10 / 10

Atentamente,



Romeo Carpio Rivera
DOCENTE DE LA FACULTAD



Pontificia Universidad Católica del Ecuador

FACULTAD DE JURISPRUDENCIA
Coordinación de Postgrados
MAESTRÍA EN DERECHO TRIBUTARIO

E-MAIL: jurisprudencia@puce.edu.ec
Av. 12 de Octubre 1076 y Roca
Apartado postal 17-01-2184
Fax: 593 - 2 - 2991632
Telf: 593 - 2 - 2991630/1
Quito - Ecuador

Quito, 28 de octubre de 2016

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 disertación previa a la obtención del título de Magíster en Derecho Tributario, elaborada por la abogada **CAMILA MORENO SUBÍA**, titulada **"INTRODUCCIÓN DE UN RÉGIMEN ESPECÍFICO PARA LA DETERMINACIÓN Y RECAUDACIÓN DEL IMPUESTO A LA RENTA A GRUPOS EMPRESARIALES EN EL SISTEMA TRIBUTARIO ECUATORIANO"**.

Considero que la investigación ha sido estructurada de forma adecuada, partiendo de lo general, como es el análisis de la economía de opción dentro del Derecho Tributario, y a los grupos empresariales dentro de dicho contexto. Así mismo, el análisis del desarrollo de la jurisprudencia internacional en lo que a la economía de opción se refiere, es muy interesante, aunque quizá muy sucinto.

Así mismo, el análisis de los regímenes de determinación del Impuesto a la Renta para grupos empresariales en la doctrina y en el derecho comparado, es interesante, pues permite adentrarse en lo que podría ser un régimen ecuatoriano para un caso similar, lo cual es la parte final del trabajo.

De igual forma, en mi opinión la disertante ha transmitido sus ideas, casi a lo largo de todo el trabajo, en forma muy sistemática y ordenada, contando con fuentes bibliográficas, jurisprudenciales e informativas adecuadas, recurriendo a la comparación con legislaciones extranjeras cuando ha sido apropiado.

Sin perjuicio de lo hasta aquí señalado, encuentro que en la propuesta en sí (fin último de la investigación) de un régimen para la determinación y recaudación del Impuesto a la Renta a grupos empresariales para el Ecuador, tiene varios vacíos, así como ciertas incongruencias, así por ejemplo:

- A referirse a "empresas" y más adelante a "compañías", lo cual no va de la mano con la normativa tributaria en general, que se refiere a "sociedades";
- El hecho de los porcentajes que se requieren para que una empresa sea matriz y otra sucursal *-los cuales no coinciden-*;
- El hablar de una exoneración "indefinida" de Impuesto a la Renta; o,
- El hecho de que la formación del Grupo sea voluntaria, pero que su renuncia no lo sea.



Pontificia Universidad Católica del Ecuador

FACULTAD DE JURISPRUDENCIA
Coordinación de Postgrados
MAESTRÍA EN DERECHO TRIBUTARIO

E-MAIL: jurisprudencia@puce.edu.ec
Av. 12 de Octubre 1076 y Roca
Apartado postal 17-01-2184
Fax: 593 - 2 - 2991632
Telf: 593 - 2 - 2991630/1
Quito - Ecuador

Así mismo, de la lectura del trabajo se desprende que, a través de esta propuesta se plantea establecer "reglas" que otorguen "incentivos" para los Grupos Empresariales, los cuales no se materializan al final de la propuesta (o al menos éstos no son tan significativos), sino que, por el contrario, establece una serie de reglas y sanciones para el incumplimiento de deberes formales en la formación o terminación de un Grupo.

En la parte de forma, he detectado muy pocos errores tipográficos, ortográficos, de redacción (hay partes de la propuesta en donde faltan palabras), y varios en cuanto al uso de signos de puntuación, mientras que en la impresión proporcionada para la lectura, faltan algunas páginas, lo cual hace que ciertos pasajes no logren entenderse a cabalidad.

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 **ocho sobre diez puntos (8/10)**.

Reiterando mis altos sentimientos de consideración y estima, suscribo.

Atentamente,

Roberto Silva Legarda, LL.M.

Profesor de Derecho Tributario
Coordinador Académico - Maestría en Derecho Tributario

PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL ECUADOR

DECLARACIÓN y AUTORIZACIÓN

Yo, Camila Moreno Subía, con cédula de ciudadanía número 1712870045 autora del trabajo de graduación intitulado: "INTRODUCCIÓN DE UN RÉGIMEN ESPECÍFICO PARA LA DETERMINACIÓN Y RECAUDACIÓN DEL IMPUESTO A LA RENTA A GRUPOS EMPRESARIALES EN EL SISTEMA TRIBUTARIO ECUATORIANO", 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, 1 de diciembre del 2016-



Camila Moreno Subía
C.I. 171287004-5

PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL ECUADOR

FACULTAD DE JURISPRUDENCIA

**DISERTACIÓN PREVIA A LA OBTENCIÓN DEL TÍTULO DE
MAESTRÍA EN DERECHO TRIBUTARIO**

**“INTRODUCCIÓN DE UN RÉGIMEN ESPECÍFICO PARA LA
DETERMINACIÓN Y RECAUDACIÓN DEL IMPUESTO A LA RENTA
A GRUPOS EMPRESARIALES EN EL SISTEMA TRIBUTARIO
ECUATORIANO”**

CAMILA MORENO SUBÍA

DIRECTOR: DR. SANDRO VALLEJO.

QUITO, DICIEMBRE 2016

RESUMEN EJECUTIVO

La sociedad comercial como figura jurídica utilizada para realizar negocios se ha ido transformando. Nuevas formas jurídicas aparecieron, y su sofisticación fue respondiendo a las necesidades de cada una de las partes interesadas. Actualmente, la mayoría de estas sociedades comerciales son reconocidas como personas jurídicas distintas a sus propietarios y si bien toman diferentes nombres y estructuras en diferentes legislaciones, sí comparten ciertas características legales básicas. El tamaño y complejidad de las transacciones a nivel mundial han provocado que estas sociedades tengan que agruparse y que los negocios usualmente tengan que estructurarse utilizando varias compañías relacionadas entre sí. Como resultado existen varios grupos empresariales (muchos de ellos con cientos de miembros, propietarios o integrantes) que son efectivamente un solo negocio.

Las administraciones tributarias usualmente califican las mencionadas estructuras como prácticas elusivas o evasivas. Sin embargo, muchas de ellas responden a una realidad económica específica; y, si bien algunas veces responden a presiones tributarias, la voluntad de optimizar un negocio no puede considerarse nociva, sino un ejercicio de la economía de opción. En varios países los Tribunales y Cortes Tributarias han reconocido el derecho del contribuyente a

disminuir su carga tributaria a través de medios legales, con lo que podemos concluir que la estructuración de un negocio en forma de grupo económico no debe ser considerada *prima facie* como un comportamiento elusivo sin antes realizar un análisis riguroso.

Son varias las razones por las cuales los grupos empresariales son creados. Entre ellas, la administración del riesgo, la disminución de la carga tributaria, la optimización transaccional y tributaria en la adquisición de nuevos negocios, la atracción de inversores, etc. Sin embargo, sin un régimen tributario específico para la determinación de su impuesto a la renta, el grupo empresarial puede verse en una situación de desventaja frente a un negocio que decida organizar sus negocios en una sola empresa y no en varias. La diferenciación en el tratamiento tributario causa detrimento en los principios de neutralidad, primacía de la realidad y equidad. Varias jurisdicciones han adoptado este régimen porque además reduce la necesidad de control de precios de transferencia y sincera los resultados financieros del grupo.

Las definiciones del grupo empresarial varían en distintas jurisdicciones, pero tienen patrones similares. Todas se refieren a un porcentaje de capital accionario mínimo y califican a dicho capital accionario para que el mismo refleje efectivo control y propiedad. De igual manera, determinan cuáles son los miembros, la obligatoriedad del régimen, su temporalidad una vez adoptado, entre otros. En el Ecuador, no existe una definición de grupo empresarial, sino de grupo económico, pues el mismo está enfocado a revelar principalmente transacciones entre partes relacionadas.

Los regímenes tributarios también pueden ser distintos, existen varias corrientes a nivel mundial desde aquellas que pretenden consolidar los resultados del grupo hasta las que prefieren transferir los resultados entre los integrantes del grupo. Los dos fines principales,

independientemente del modelo aceptado son: a) la compensación de beneficios con pérdidas entre los miembros del grupo; y, b) el diferimiento del reconocimiento de utilidades en la transferencia de activos entre miembros del grupo.

Existen varios regímenes exitosos en el derecho comparado, que han logrado adecuarse a la realidad económica y legal del contexto que rigen. En el Ecuador, es posible implementar un régimen especial para los grupos empresariales con el fin de incentivar la inversión y la toma de riesgo en negocios nuevos utilizando distintas formas legales. Para la autora, dicha implementación es posible sin cargar peyorativamente a esta estructuración como conductas nocivas siempre que se mantenga un control sistemático para que las transacciones existentes en el grupo tengan sustancia económica y no solamente motivación fiscal.

Palabras clave:

Grupos empresariales, economía de opción, principio de neutralidad, principio de equidad, Impuesto a la Renta, grupos económicos, prácticas elusivas y evasivas, consolidación fiscal, transferencia de pérdidas, diferimiento en transferencias intragrupo, incentivos fiscales

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN	1
---------------------------	----------

CAPÍTULO PRIMERO: ECONOMÍA DE OPCIÓN Y GRUPOS EMPRESARIALES COMO ESTRUCTURA CORPORATIVA ALTERNATIVA	5
--	----------

1. Libertad y economía de opción	5
1.1. Desarrollo jurisprudencial de la economía de opción frente a esquemas evasivos...	9
1.2. Economía de opción y fraude a la ley	14
2. ¿Qué constituye un grupo empresarial?.....	18
2.1. Definición de Grupo empresarial en el Derecho Comparado	19
2.2. Definición de Grupo empresarial en el Ecuador	28
2.3. Panorama actual de los Grupos empresariales en el país	31

CAPÍTULO SEGUNDO: REGÍMENES DE DETERMINACIÓN DE IMPUESTO A LA RENTA PARA GRUPOS EMPRESARIALES Y SUS FUNDAMENTOS DOCTRINARIOS	41
---	-----------

1. ¿Por qué conformar un grupo empresarial?.....	42
2. Las desventajas tributarias del grupo empresarial y los fundamentos doctrinarios de los regímenes de determinación de Impuesto a la Renta para grupos empresariales	46
2.1. Principio de Neutralidad.....	46

2.2.	Esencia sobre la forma o primacía de la realidad.....	50
2.3.	Principio de equidad.....	53
2.4.	Incentivos para la implementación de nuevos proyectos.....	54
2.5.	Reducción de la necesidad de control de precios de Transferencia.....	55
3.	Argumentos en contra del fundamento en los principios de neutralidad, sustancia económica y equidad.....	56

CAPÍTULO TERCERO: REGÍMENES DE DETERMINACIÓN DE IMPUESTO A LA RENTA PARA GRUPOS EMPRESARIALES EN EL DERECHO COMPARADO Y SUS CARACTERÍSTICAS BÁSICAS 59

1.	Patrones legislativos en el derecho comparado.....	59
1.1.	El Organschaft.....	60
1.2.	Contribución al grupo, <i>group contribution</i>	60
1.3.	Desgravación de grupo, <i>group relief</i>	61
1.4.	Consolidación fiscal.....	61
2.	Objetivos de un régimen específico de determinación de Impuesto a la Renta para grupos empresariales.....	63
2.1.	Compensación de beneficios con pérdidas entre los miembros del grupo.....	63
2.2.	Diferimiento del reconocimiento de las utilidades en la transferencia de activos entre miembros del grupo.....	63

3. Características doctrinarias de un régimen específico de determinación de Impuesto a la Renta para grupos empresariales	64
4. Características de un régimen específico de determinación de Impuesto a la Renta	68
4.1. Reino Unido	68
4.2. México.....	79
4.3. España	80

CAPÍTULO CUARTO: EL IMPUESTO A LA RENTA PARA LOS GRUPOS EMPRESARIALES EN EL SISTEMA JURÍDICO ECUATORIANO..... 85

1. Un régimen especial para la tributación de grupos empresariales como incentivo fiscal para promover la inversión	85
2. Un régimen especial para la tributación de grupos empresariales como herramienta para sincerar el pago de impuestos de los mismos	91
3. Propuesta normativa para la implementación de un régimen especial para la tributación de grupos empresariales	92
3.1. Estructura actual del Régimen del Impuesto a la Renta.....	92
3.2. Implementación de un Régimen Específico de Determinación de Impuesto a la Renta para grupos empresariales en la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno.....	94
3.3. Reformas necesarias en otros cuerpos normativos para la adecuada implementación del régimen especial para grupos empresariales	108

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.....111

BIBLIOGRAFÍA.....	115
--------------------------	------------

INTRODUCCIÓN

El Impuesto a la Renta en el Ecuador se ha desarrollado en los últimos años para responder a los desafíos que ha representado la globalización y el aumento de las transacciones transnacionales. Sin embargo, el desarrollo económico a nivel mundial no ha modificado sólo la forma en la que se realizan los negocios a nivel internacional, sino también localmente. Lamentablemente, si bien nuestro sistema se ha desarrollado con respecto a varias transacciones internacionales, incluyendo conceptos nuevos, como las partes relacionadas, e integrándose en el sistema fiscal mundial, ha fallado en responder ante todos los desarrollos económicos adecuadamente y todavía contiene figuras que se oponen a los principios de equidad y neutralidad. El tratamiento tributario a los grupos de empresas es un ejemplo de esta falta de comprensión de la realidad económica subyacente en las actividades de las empresas.

Son varias las razones por las cuales un negocio decide estructurarse como un grupo empresarial en lugar de una sola compañía. La reducción de exposición de sus activos al riesgo de un nuevo negocio, debido al principio de responsabilidad limitada; la posibilidad de realizar un negocio en sociedad con alguna otra parte, estructurando los intereses en dicho nuevo negocio a través

de acciones; de hecho, la adquisición de negocios en marcha es usualmente más eficiente a través de la compra de la compañía más que de los activos que la componen; la oportunidad de solicitar financiamiento pero sólo en parte de su negocio; y por supuesto, la posibilidad de optimizar la carga tributaria total.¹

En los círculos doctrinarios hay varias voces que afirman que los grupos empresariales son una unidad económica y por lo tanto deben ser tratados como si en realidad fueran una sola empresa para efectos tributarios.² Gozar de un régimen específico para la tributación de grupos empresariales tiene varias ventajas, tanto para los contribuyentes como para la administración tributaria, mismas que serán exploradas en el presente estudio. No sólo se ofrecería un tratamiento más equitativo que promueva la inversión, aumentando nuestra competitividad, sino que la carga administrativa que implica el control de transacciones entre compañías relacionadas se verá disminuido, pues los grupos deberán sincerar sus cuentas, debiendo necesariamente reflejar el resultado final del grupo, sin poder crear estructuras societarias sin sustancia económica, sólo para eludir el pago de tributos.

A pesar de la importancia de los grupos empresariales en las economías a nivel mundial, misma que cada vez es más importante en los mercados emergentes³, todavía existen países como el nuestro donde no se ha desarrollado un régimen para que los grupos económicos gocen del tratamiento tributario de una unidad económica, y se logre neutralidad en el sistema tributario.

¹ RAMSAY, Ian y STAPLEDON, Geof. *Corporate groups in Australia*. Research Report. Centre for Corporate Law and Securities Regulation. The University of Melbourne. Melbourne. 1998. Págs. vi - vii

² MASUI, Y. Group taxation, General Report. *IFA, Cahiers de droit fiscal international*. Vol. 89b. 2004. Pág. 23

³ KHANNA, Tarun, y YISHAY, Yafeh. Business Groups in Emerging Markets: Paragons or Parasites?. *Journal of Economic Literature*. 45(2). 2007 Págs. 33.

De hecho, uno de los mayores desafíos en nuestras jurisdicciones constituye contrarrestar las acciones que los contribuyentes toman de manera que puedan beneficiarse de un tratamiento similar, a través de planificación tributaria. Acciones que muchas veces no son calificadas por la Administración Tributaria como un ejercicio de la libertad económica a través de la economía de opción, sino como prácticas nocivas y elusivas. En el Ecuador, las transacciones entre grupos económicos han sido traducidas sólo como transacciones entre partes relacionadas, obviando que la regulación no sólo debe centrarse en el régimen de precios de transferencia, sino que abarca una dimensión más amplia.

Si bien el sistema tributario ecuatoriano por casi tres décadas ha sufrido una completa transformación y se ha venido desarrollando a la par de las exigencias de un mundo globalizado, todavía está muy lejos de alcanzar el nivel de sofisticación de otros sistemas tributarios. El objetivo de este estudio es proponer una reforma que incluya un régimen especial para la determinación del impuesto a la renta de los grupos empresariales, como un paso inicial para la creación de un régimen especial que incluya al Ecuador en las tendencias tributarias mundiales.

Para el efecto, se explorarán las razones por las cuáles los grupos empresariales son creados, las ventajas y desventajas de los mismos, así como las de su tratamiento tributario. Se describirán además sus definiciones en el derecho comparado y en el Ecuador, así como el tratamiento fiscal al que son sujetos en el país. Se presentará además el panorama actual de su composición en el país.

Posteriormente, se describirán los desarrollos doctrinarios con respecto a la estructuración de un régimen específico para la tributación de los grupos económicos, y las características de los diferentes modelos existentes. Se analizarán los regímenes específicos en tres jurisdicciones, y

finalmente se trabajará en un modelo de propuesta legislativa para la incorporación de un régimen adecuado para nuestro país.

El presente estudio no pretende dar una solución inmediata para todas las diferencias existentes en el régimen de tributación de los grupos de empresas y el de empresas individuales. Hay varios aspectos que no se han incluido y que deben ser desarrollados, como la inclusión de miembros internacionales o la aplicación de impuestos distintos al de la renta. Sin embargo, se pretende iniciar la discusión al respecto, para que las soluciones normativas que se propongan al respecto no sólo se centren en el régimen de precios de transferencia, sino que busquen soluciones que pueden llegar a ser más eficientes para la Administración y atractivas para los contribuyentes. El estudio pretende, además, presentar un proyecto con el cuál se podría iniciar la eliminación de esta clara inequidad, sin que la base de recaudación tributaria se vea amenazada y sin abrir la puerta a la posibilidad de conductas tributarias nocivas por parte de los contribuyentes.

CAPÍTULO PRIMERO

ECONOMÍA DE OPCIÓN Y GRUPOS EMPRESARIALES COMO ESTRUCTURA CORPORATIVA ALTERNATIVA

1. Libertad y economía de opción

La forma jurídica utilizada para realizar negocios ha ido transformándose a través del tiempo, incluso actualmente, la estructura que se utiliza para llevar a cabo cierta actividad comercial varía en las diferentes etapas de un emprendimiento comercial. Por gran parte de la historia los comerciantes trabajaron individualmente, posteriormente surgieron asociaciones, cuya sofisticación fue desarrollándose y reflejando las necesidades de sus integrantes. Varias figuras fueron creadas para mejorar las transacciones y reducir los costos de llevar a cabo un negocio. Desde inicios del siglo XX, el desarrollo del Derecho Corporativo y la movilidad del capital otorgaron flexibilidad para poder organizar negocios en distintas personas jurídicas disminuyendo costos de transacción, administración e incluso el riesgo total de los inversores. El derecho societario, particularmente, facilitó la coordinación entre los socios que participaban

en un emprendimiento y redujo la posibilidad de que se generen comportamientos oportunistas⁴ en la organización, tanto entre los socios entre sí, como con los administradores, trabajadores y acreedores.⁵ Actualmente la mayoría de estas sociedades se reconocen como personas jurídicas distintas a sus miembros y si bien toman diferentes formas, las características legales básicas que se pueden encontrar en distintas jurisdicciones son: personalidad jurídica distinta a la de sus integrantes, responsabilidad limitada, acciones transferibles, administración delegada y propiedad de los aportadores de capital.⁶

El tamaño y complejidad de las transacciones a nivel mundial han provocado que estas sociedades tengan que agruparse y que negocios tengan que estructurarse utilizando varias compañías relacionadas entre sí. Como resultado han surgido varios grupos de compañías de incluso cientos de miembros que son efectivamente un solo negocio constituyéndose en un grupo empresarial. La decisión de estructurar sus actividades económicas a través de una interacción de diferentes compañías responde a varias razones que serán exploradas a mayor profundidad a través de este estudio, motivaciones económicas, administrativas y por supuesto tributarias.

Usualmente se cree que los impuestos no son un factor determinante al decidir la realización o no de una inversión y su ubicación. Factores económicos y políticos como el tamaño y la tasa de crecimiento del mercado, acceso a recursos o activos estratégicos, la estabilidad política y comercial, el costo de los factores de producción, la fortaleza del derecho comercial y la

⁴ El comportamiento oportunista en la teoría económica implica la selección basada en información que se dispone y desconoce la otra parte, utilizándola en su provecho.

⁵ ARMOUR John, HANSMANN Henry, KRAAKMAN Reiner. *The Essential Elements of Corporate Law What is Corporate Law?* Harvard Law School. Julio, 2009. Pág. 3

⁶ Ídem. Pág. 6

capacidad de ejecutar los contratos, las restricciones al comercio, el régimen de propiedad intelectual, entre otros, son factores que los inversores analizan antes de ingresar a un mercado en particular. Sin embargo, además de los señalados, el factor tributario es importante dependiendo el tipo de inversión⁷ y como herramienta para poder potencializar la eficiencia de la misma, apreciándose positivamente una carga fiscal menor, una Administración Tributaria eficiente y estabilidad y predictibilidad en el régimen tributario.

Aún si el régimen tributario no tuviera siempre una importancia esencial al definir la ubicación de la inversión, el mismo es vital al decidir la modalidad y la estructura en la que dicha inversión se realizará. Si los ejecutivos de una empresa deciden incursionar o no en cierto emprendimiento, independientemente de las consideraciones tributarias, sus asesores posteriormente tendrán que estructurar la inversión de la forma más eficiente en el aspecto tributario. Es esta estructura elegida y su implementación las que han sido y son todavía causa de disputa entre los contribuyentes y las Administraciones tributarias. Los contribuyentes, por una parte, defienden su libertad de organizar sus negocios y transacciones de la forma más eficiente, mientras que la Administración, por otra, quiere evitar que ficciones jurídicas sean creadas sólo para evadir el pago de impuestos.

⁷ Existen tipos de proyectos que son más susceptibles al sistema tributario vigente en un determinado país: La explotación de recursos naturales, por ejemplo, las inversiones suelen estar sujetas a largas negociaciones acerca cómo se distribuirán las rentas entre los inversores y los Estados y a través de qué mecanismos tributarios (tributos o regalías). Adicionalmente, la estabilidad y predictibilidad del tratamiento fiscal es de vital importancia dado el alto nivel de capital requerido y el extendido período de tiempo de los proyectos. De igual manera, la comercialización o producción de ciertos productos, dependerá de la capacidad de minimizar el impacto de los impuestos en el costo del producto al consumidor final, la producción de alcohol, por ejemplo, dependerá de que el impacto tributario permita que el bien sea comerciable.

El test que se realiza en un inicio es sencillo, si la estructuración adoptada responde a necesidades comerciales o administrativas y tiene sustancia económica, los asesores simplemente estarán utilizando las herramientas disponibles para lograr que el negocio sea eficiente. Por otro lado, si dicha estructura no tiene ninguna sustancia económica real y simplemente es una ficción utilizada para evitar el pago de impuestos, nos encontraremos frente a una evasión de impuestos. Es importante tener en cuenta que la obtención de beneficios fiscales al estructurar un negocio de cierta manera específica no puede considerarse per se una actividad evasiva. Al verificar la existencia o no de evasión fiscal, el resultado de las operaciones no es el único factor que debe ser analizado por las Administraciones Tributarias; al estudiar cierta estructura o transacción, se debe examinar la forma jurídica de la misma bajo el principio de realidad económica.

Los proveedores de capital se encuentran ante varias opciones al organizar sus negocios, la opción lógica es que se elija aquella más eficiente. Si nos enfrentamos a dos o más opciones legales, todas con un resultado tributario distinto es no sólo adecuado, sino lógico queelijamos aquella que nos implica menor carga tributaria y por lo tanto mayores beneficios y eficiencia. En consecuencia, si el negocio realizado por el contribuyente es lícito y con causa real, la persecución de un fin fiscal es irrelevante, y por lo tanto debe ser admitida. La motivación fiscal no es por sí misma condenable, sin embargo, es importante poder distinguir cuando las transacciones se han realizado en fraude de la ley tributaria y tomar garantías para evitar el abuso de los incentivos otorgados voluntaria o involuntariamente por el legislador al regular determinada situación o negocio.

La importancia de combatir las prácticas evasivas y elusivas en materia tributaria es innegable, no hacerlo constituiría la disminución de ingresos importantes para el Estado y una violación a los principios constitucionales de la tributación, pues no permitiría que el sistema tributario sea justo y equitativo y que todos los contribuyentes paguen sus impuestos de acuerdo a su verdadera capacidad contributiva.⁸ Sin embargo, contrarrestar este tipo de prácticas no implica exigir al contribuyente que elija la opción más onerosa, especialmente si la propia normativa ha previsto beneficios o incentivos en ciertos casos, así también lo ha reconocido la doctrina, Navarrine ha señalado que el principio de libertad subyacente en el derecho privado para la libre elección de obligaciones y contratos explica esta opción en el derecho tributario.⁹

1.1. Desarrollo jurisprudencial de la economía de opción frente a esquemas evasivos

Existe un amplio desarrollo jurisprudencial a nivel mundial al respecto, en Estados Unidos, el caso *Gregory v. Helvering*¹⁰ es uno de los primeros y más significativos. En el caso en particular Evelyn Gregory creó una sociedad por sólo 6 días para utilizarla como recipiente en una transferencia de acciones desde una sociedad preexistente y luego la disolvió para revertir dichas acciones y proceder a venderlas. Gregory buscaba beneficiarse de un tratamiento preferencial señalando que la transacción entre las dos empresas era una reorganización corporativa. La Corte Suprema falló en contra de la contribuyente señalando que, si bien la contribuyente tiene la libertad de organizar sus negocios de la manera en la que le parezca más conveniente, para

⁸ LALANNE, Guillermo. *Economía de Opción y Fraude de Ley en el Derecho Tributario*. Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario – IPDT. Vol. N° 44. abril 2006. Pág. 106

⁹ NAVARRINE, S.C. *La elusión fiscal no es delito fiscal*. Periódico Económico Tributario No. 272. 2013

¹⁰ *Gregory v. Helvering* – 293 I.S. 465 – (7/1/1935) Disponible en: <https://supreme.justia.com/cases/federal/us/293/465/case.html> Último acceso: 01 de enero de 2016

que los beneficios tributarios puedan aplicarse, las transacciones deben responder a la intención de la norma que prevé dicha posibilidad, es decir la transacción debe tener sustancia, debió haber sido una opción válida, previo el análisis del efecto tributario. La corte inició la doctrina de la *substancia sobre la forma* y la del *objetivo comercial*, con respecto a la primera señaló que el contribuyente debe obligarse de conformidad con la sustancia económica de la transacción cuando esta es distinta a la forma legal escogida. Por otro lado, la del objetivo comercial señala que cuando una transacción no tiene un objetivo comercial substancial además de la evasión o reducción de tributos, la misma no deberá ser considerada para efectos tributarios.

Es importante resaltar que la Corte, no analizó únicamente el resultado de las operaciones de la contribuyente, sino su sustancia. En su fallo analizó el derecho de opción de la contribuyente, limitándolo únicamente a que la transacción elegida tenga sustancia económica, de hecho, previo a analizar el fondo de estas operaciones, señaló que: *“El derecho legal de un contribuyente de disminuir la cantidad que pagaría de impuestos, o evitarlos completamente, a través de medios que la ley permite, no puede ser negada.”*¹¹

En el Reino Unido, los primeros casos aceptaban la libertad de opción del contribuyente al estructurar sus negocios sin limitación. En *Ayrshire Pullman Motor Services & Ritchie v CIR*, Lord Clyde señaló que las personas no estaban bajo la más mínima obligación moral o similar para organizar sus negocios de manera que la carga tributaria sea alta. El Lord señaló que la Administración Tributaria no desaprovecha ninguna oportunidad para *“vaciar los bolsillos de los contribuyentes”* por lo que el contribuyente de igual manera tiene derecho a ser astuto y

¹¹ Ídem.

prevenir, de una forma honesta, la carga que le impone la Administración.¹² Así mismo, en *IRC v Duke of Westminster*¹³ Lord Tonlin mantuvo que todo hombre tiene derecho, si es posible, de ordenar sus negocios de manera que el tributo que le correspondería, según las normas, sea menor.

Sin embargo, el caso más importante en esta materia es *Ramsay*¹⁴, un caso que puso limitaciones a la libertad del contribuyente, sin abolirla por completo, y a partir del cual se creó un principio jurisprudencial aplicable en los casos de evasión fiscal. En este caso, compañías que tenían ganancias de capital considerables entraban en una serie de transacciones complejas que creaban pérdidas de capital artificiales para así evadir el impuesto a las ganancias de capital. El avance principal en *Ramsay* fue la decisión de que las operaciones debían analizarse en su conjunto, cuando habían sido premeditadas como pasos para la obtención de cierto resultado, y no como transacciones independientes entre sí. Según la Corte en *Ramsay*, el sólo hecho de que la transacción no esté basada en razones comerciales distintas a obtener un beneficio fiscal no es suficiente para que el beneficio no aplique, es necesario que se analice cuál es el objetivo que el Parlamento buscaba al crear la norma, no sólo la norma literalmente, esto permite determinar cuál era la naturaleza de las transacciones que la norma buscaba cubrir, y posteriormente determinar si la transacción en específico responde a la descripción prevista en la norma, la cual usualmente prevé cierta naturaleza comercial. El enfoque puede parecer distinto pues en lugar de partir analizando la transacción se debe analizar la figura legal y el objetivo de la norma que prevé esta figura legal, pues la determinación del tributo se realizará de conformidad con sus

¹² *Ayrshire Pullman Motor Services & Ritchie v CIR* ((1929) 14 TC 754)

¹³ *IRC v Duke of Westminster* ([1936] 19 TC 490)

¹⁴ *WT Ramsay Ltd v IRC* [1982] AC 300

efectos jurídicos. Sin embargo, el resultado es el mismo, pues si no existe la realidad comercial y ciertos pasos son artificiales y su existencia sólo responde a necesidades tributarias, los beneficios no deben ser aplicados. La doctrina busca que los hechos de la transacción se consideren “realísticamente” es decir ignorando transacciones que sean comercialmente irrelevantes.

En Argentina, esta libertad de opción también ha sido reconocida, el Tribunal Oral en lo Penal Económico No. 1 ha señalado que “*nadie está obligado a comportarse de tal manera que su carga tributaria sea la mayor posible, cuando dentro del ámbito de la licitud puede tributar menos o no hacerlo*”.¹⁵ Dejando clara la posibilidad de los contribuyentes de elegir la estructuración más conveniente, siempre que la misma sea legal, es decir que, de conformidad con el desarrollo jurisprudencial y normativo, tenga substancia económica. Así mismo también ha señalado que:

*(...) fuera del ámbito tributario determinado por el legislador, el ciudadano y eventual contribuyente goza de la más amplia libertad fiscal, lo que implica que no se encuentra obligado a realizar hechos imponibles para satisfacer las pretensiones del fisco cuando la ley no prohíbe alcanzar resultados tributarios por una vía distinta de la fijada por el legislador. Este campo propio de la actuación libre del eventual contribuyente puede ser consecuencia de la imprevisión, pero también de la decisión consciente del legislador, pero en ambos casos no habrá hecho imponible y, consecuentemente, no podrá configurarse la violación de las normas ya mencionadas.*¹⁶

¹⁵ Fallo del Tribunal Oral en lo Penal Económico en el caso Eurnekian, Eduardo s/ Ley 24769 - Incidente de excepción de falta de acción de 13 de agosto de 2004

¹⁶ *Ibidem*.

En Colombia, la Corte Constitucional por su parte se ha pronunciado expresamente sobre la garantía constitucional a la libertad económica. Esta libertad es definida por la Corte como la facultad “*que tienen las personas para llevar a cabo actividades de carácter económico, según sus preferencias o habilidades y con el propósito de crear, mantener o incrementar su patrimonio.*”¹⁷ Bajo este concepto la Corte ha analizado la constitucionalidad de normas que obligan al contribuyente a asumir una conducta que puede resultar desventajosa en comparación con otras posibilidades de negocio lícitas disponibles para el mismo.¹⁸

Dentro de la jurisprudencia ecuatoriana, en el desarrollo de jurisprudencia anti-elusiva no se ha tratado específicamente sobre la libertad de opción, pues los jueces se han centrado más en el principio de realidad económica contenido en el artículo 17 del Código Orgánico Tributario y la importancia de que el hecho económico se delimite atendiendo la situación económica y no las relaciones jurídicas, y han temido que al pronunciarse al respecto se induzca a entender de forma distinta dicho artículo. En uno de los casos más emblemáticos, el de SCHLUMBERGER¹⁹, definido como subcapitalización, una compañía tenedora de acciones otorgó un préstamo a su vinculada, sujeto del Impuesto a la Renta en el país, quien generó deducciones por pago de intereses. La Administración Tributaria no reconoció dicha deducción argumentando la falta de sustancia económica de los préstamos que en realidad debían haberse configurado como aportes de capital. Por otro lado, la contribuyente alegó libertad de empresa

¹⁷ Sentencia T-425 de 1992 de la Corte Constitucional Colombiana. Expediente T-736. Magistrado Ponente: Ciro Angarita Barón. 24 de junio de 1992.

¹⁸ Sentencia C-385/08 de la Corte Constitucional Colombiana. Expediente D-6982. Demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 45, parcial, del Decreto 624 de 1989. (Estatuto Tributario). Magistrada Ponente: Dra. Clara Inés Vargas Hernández. 23 de abril del 2008.

¹⁹ Fallo No. 226-2009 emitido por la Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia. Schlumberger Surencó S.A. Expediente 226, Registro Oficial Suplemento 368. 23 de noviembre del 2012.

y consecuente posibilidad de estructurar sus operaciones como mejor le beneficien basada en la economía de opción. La Corte no analizó en primer lugar la pertinencia y la posibilidad de la aplicación de la economía de opción en nuestro sistema jurídico, sino que se centró en verificar si el principio de realidad económica había sido observado a través de la interpretación económica de la norma, concluyendo que las transacciones realizadas debían ser inobservadas pues las mismas no respondían a la realidad económica de la figura jurídica que se había utilizado, y generalmente hay que atender a la sustancia por encima de la forma jurídica que se emplee.

En consecuencia, se ha sentado el precedente de que la ley tributaria debe ser aplicada tomando en cuenta el contenido económico subyacente a las relaciones jurídicas. Este precedente ha sido replicado por la Corte Nacional en varios casos relativos a la llamada subcapitalización²⁰, estresando la importancia de que el hecho generador no se constituya de conformidad a la forma jurídica sino a las relaciones económicas que se dieron en realidad.

1.2. Economía de opción y fraude a la ley

La economía de opción, o planificación fiscal, constituye un derecho de los contribuyentes a utilizar la estructura o figura jurídica que cause menor impuesto, en caso de que el legislador

²⁰ Fallo No. 357-2011 de fecha 26 de diciembre de 2012, emitido por la Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, dentro del juicio iniciado por la empresa OCCIDENTAL EXPLORATION AND PRODUCTION COMPANY, Fallo 442-2010 de fecha 17 de septiembre de 2012, emitido por la Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, dentro del juicio iniciado por ANDES PETROLEUM, Fallo No. 544-2010 de fecha 29 de junio de 2012, emitido por la Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, dentro del juicio iniciado por ACROMAX, entre otros.

hubiere regulado de distinta manera dicha operación o negocio. El término fue utilizado por primera vez en 1952 por Larraz, para diferenciarla del fraude de la ley en materia tributaria y de otros conceptos que, aunque tenían el mismo resultado, presentaban importantes diferencias, especialmente con respecto a su legalidad.²¹ La característica principal de la economía de opción es la concordancia entre la figura jurídica elegida y la realidad, no existe simulación, ni incumplimiento de la norma, pero si una disminución de la carga tributaria. La economía de opción no atenta la intención del legislador al crear la norma, de hecho, esta opción es muchas veces ofertada explícitamente por la propia ley como incentivo de ciertas conductas.

El fraude a la ley tiene los mismos resultados que la economía de opción, el ahorro de tributos. Sin embargo, mientras que en la economía fiscal el resultado que se busca es el que se ha previsto típicamente para la operación ejecutada, en el fraude a la ley, la operación se realiza para obtener un resultado que no es propio a la figura jurídica. Como lo ha señalado Simón Acosta, la diferencia está en la intención de los sujetos, y la dificultad discerniendo entre economía de opción y fraude a la ley se presenta en encontrar las intenciones particulares.²² Por esta razón, el beneficio fiscal obtenido a través de la economía de opción no implica la inaplicación de la norma tributaria, ni tampoco el abuso del derecho o de formas jurídicas.

Como ha señalado Ramón Valdés Costa, el sistema tributario debe respetar equilibradamente los derechos de ambas partes:

²¹ LALANNE, Guillermo. *Economía de Opción y Fraude de Ley en el Derecho Tributario*. Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario – IPDT. Vol. N° 44. abril 2006. Pág. 110

²² CASADO OLLERO, G., R. FALCÓN Y TELLA, C., C. LOZANO SERRANO y E. SIMÓN ACOSTA: *Cuestiones tributarias prácticas*. La Ley. Segunda Edición. Madrid. 1990. Pág. 112

*El de los particulares, de adoptar las formas jurídicas más adecuadas a sus necesidades, situación conocida internacionalmente como “business purpose”, incluso con fines de ahorro impositivo, o con otros fines, como la reorganización de empresas mediante fusiones o separación de sociedades, o la transformación de la naturaleza de éstas, siempre que las nuevas formas no conduzcan a resultados contrarios a la legislación tributaria. El principio aplicable es el de que nadie puede ser privado de lo que la ley no prohíbe.*²³

Si las transacciones han sido previstas legítimamente en el Derecho Privado, y al aplicarlas se ha respetado su causa típica y no se ha desviado de la finalidad atribuida por el legislador generando el conjunto de consecuencias jurídicas previstas por el ordenamiento jurídico, se está cumpliendo con su esencia y no se puede afirmar que existe fraude de la ley. Por otro lado, si la figura utilizada y la causa típica de la norma aplicada son distintas, los hechos podrían ser recalificados bajo la norma que debió ser aplicada, y en consecuencia determinar el tributo que debió causarse al cumplirse este supuesto.

Es importante tomar en cuenta que la naturaleza del derecho tributario está basada en el principio de tipicidad, es decir que las obligaciones sólo nacen cuando el hecho de naturaleza económica o jurídica haya sido expresamente contemplado por el legislador se ha verificado. En consecuencia, tal como lo ha señalado García Novoa, en caso de que existir lagunas, las mismas deben presumirse deseadas o al menos, no expresamente rechazadas.²⁴ En consecuencia, los resquicios legales que permiten a los contribuyentes acceder a beneficios fiscales disminuyendo

²³ CALDERÓN LOURDES. *La Interpretación de las normas Tributarias en función a la realidad de los hechos económicos*. Quipukamayoc. 2003, segundo semestre, Pág. 70

²⁴ GARCÍA NOVOA, C.: *La cláusula antielusiva en la nueva Ley General Tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 2004, pág. 126.

el tributo por pagar deben considerarse como una intención del legislador al analizar dicha norma.

La economía de opción se basa en la autonomía de voluntad y en la libertad de empresa de la que goza cada individuo y que le permite optar por la forma de negocio que prefiera, como señala Navarrine, le permite *“organizar la actividad económica en la forma que le resulte fiscalmente más ventajosa al ciudadano.”*²⁵ Esta libertad debe respetarse a menos que exista un límite legal expreso, pues la forma que elija el contribuyente debe ser indiferente para el Derecho Tributario.

Como vemos, estructurar una operación dentro de los límites legales, eligiendo la aplicación de una norma sobre otra sin que su aplicación resulte ajena al fin perseguido por dicha transacción, sin ninguna maniobra de elusión o simulación, sino simplemente por puras razones fiscales, es una opción que el legislador prevé. Es entonces el legislador, quien debe estructurar la norma adecuadamente para evitar el ahorro lícito de impuestos por parte del contribuyente, en caso de que esa no sea su intención, caso contrario, la administración tributaria y los jueces no podrán negarse a la aplicación de una norma que ha sido prevista adecuadamente.

Es importante identificar la economía de opción y la libertad de estructurar los negocios propios de la manera más eficiente, aun tomando en cuenta consideraciones tributarias, para establecer que no toda decisión con respecto a la estructuración de negocios es necesariamente elusiva, y para establecer los límites de esa economía de opción. Los grupos empresariales como se ha

²⁵ TARSITANO, A.: El principio de la realidad económica y el exceso de la potestad calificadora del fisco, en AA.VV. (Director R. ASOREY): *Protección Constitucional de los contribuyentes*. Facultad de Derecho y Ciencias Políticas UCA – Marcial Pons. Madrid. 2000. Págs. 275 y 276.

señalado surgen por necesidades económicas y administrativas, y si bien muchas veces existen motivaciones fiscales, estas motivaciones no deben ser automáticamente juzgadas como prácticas elusivas.

Cuando las empresas por necesidad administrativa o económica, deciden estructurarse de diversas formas, lo ideal es que la neutralidad del sistema tributario genere las mismas obligaciones en distintos escenarios. Si esto no ocurre, es imprescindible que los mismos sean reformados para que esta neutralidad se alcance al menos parcialmente. En el caso específico de los grupos empresariales en el Ecuador, no existen normas específicas que eviten ciertas inconformidades existentes, encontrándose los mismos en una situación de desventaja frente a empresas que se estructuran como una sola persona jurídica. Un sistema tributario coherente, debe tener provisiones para evitar este tipo de diferencias y promover la eficiencia económica. En caso de que dichas normas sean desarrolladas y se prevean beneficios a los grupos empresariales fomentando justicia en el sistema tributario, se estará otorgando una opción al contribuyente, en este caso voluntariamente. La condición que se deberá cumplir y que deberá ser controlada por la Administración Tributaria es que la realidad de los negocios del contribuyente corresponda a la figura jurídica adoptada, más no que la misma se haya adoptado sólo para beneficiarse tributariamente, en los términos que se han señalado previamente.

2. ¿Qué constituye un grupo empresarial?

Una vez que hemos determinado que es posible que los contribuyentes adopten cualquier figura jurídica que les convenga, siempre que exista suficiente sustancia económica para realizar dicha

decisión, nos referiremos en especial a los grupos empresariales. Actualmente existen varias definiciones de “grupos” tanto a nivel nacional como a nivel internacional, definiciones que dependen de si la consideración se está realizando a nivel de derecho societario, de competencia, tributario o contable. Para efectos de esta investigación, la definición de un Grupo empresarial debe analizarse al menos desde dos perspectivas, desde el derecho societario y desde el derecho tributario.

La definición de grupo empresarial que se desarrollará a través de este estudio no es la misma definición que se utiliza tributariamente para establecer la relación de las compañías para efectos de la aplicación del régimen de precios de transferencia. Para aplicar el régimen de precios de transferencia se han establecido condiciones para establecer relación entre distintas compañías y personas naturales, en el caso del grupo empresarial, estas condiciones tienden a ser diferentes pues la determinación de la relación en este caso tendrá consecuencias distintas.

2.1. Definición de Grupo empresarial en el Derecho Comparado

La definición de “grupo” para efectos tributarios en el derecho comparado varía de igual manera en la esfera societaria y tributaria. A continuación, se presentarán ejemplos de las definiciones encontradas en distintas jurisdicciones:

2.1.1. Reino Unido

En el Reino Unido, las definiciones aplicables para un grupo de compañías en derecho societario se encuentran en la Ley de Compañías 2006 (Companies Act 2006)²⁶ en las

²⁶ *Ley de Compañías* de 8 de noviembre de 2006. Reino Unido. (Companies Act 2006)

secciones 1159(1) y (2). Según estas, un grupo de compañías tendrá una compañía “madre” *parent* o una “tenedora” y una o más compañías subsidiarias. Dependiendo de la estructura del grupo, las subsidiarias podrían tener subsidiarias propias. En consecuencia, una compañía B podría ser tanto subsidiaria de la compañía A y una compañía tenedora de una subsidiaria, compañía C. En caso de creación de subsidiarias dentro de subsidiarias, estas se convierten en subsidiarias indirectas de las compañías principales.

Una característica importante de destacar es la posibilidad de la existencia de compañías *wholly-owned subsidiary*, donde la subsidiaria es, o se reputa, subsidiaria total de su compañía matriz. Esto puede, o bien provocarse por que la compañía matriz es propietaria única de las acciones o porque los otros miembros son compañías subsidiarias totales de la matriz.²⁷

En el Reino Unido, para poder calificar con una subsidiaria o una tenedora de acciones, la compañía debe al menos:

- a) Tener la mayoría de los derechos de voto en la subsidiaria.
- b) Ser un accionista de la subsidiaria y tener el derecho de nombrar y remover a la mayoría de la Junta de directores,
- c) Ser accionista de la subsidiaria y controlar, sea individualmente o debido a acuerdo con otros accionistas, la mayoría de votos en la subsidiaria.²⁸

²⁷ Sección 1159(2). *Ley de Compañías 2006*. Reino Unido. (Companies Act 2006)

²⁸ Sección 1159 (1). *Ley de Compañías 2006*. Reino Unido. (Companies Act 2006) Además de Anexo 6, párrafos 2 y 3 de la misma ley.

Obligaciones de miembros del Grupo empresarial

Las compañías matrices no son automáticamente responsables de las deudas o demás obligaciones de sus subsidiarias, la independencia económica y financiera de cada uno de los miembros es una de las características de la organización en grupos empresariales. Sin embargo, ciertas obligaciones pueden nacer sea a través de práctica comercial o por aplicación de la ley. Estos son algunos de los casos en los cuáles las compañías matrices podrían ser responsables de las obligaciones de sus subsidiarias:

i. Responsabilidad Contractual: Una de las formas más comunes en las que una matriz podría asumir las obligaciones de sus subsidiarias es contractualmente a través de garantías.

- Cuando los activos y negocios de una subsidiaria no se consideran suficientemente substanciales para poder garantizar que la misma será capaz de cumplir sus obligaciones bajo un contrato, la garantía de la compañía matriz es usualmente requerida por los acreedores. De esta manera, una compañía matriz puede ser requerida para garantizar las obligaciones de sus subsidiarias ante un contrato comercial (que puede incluir obligaciones ambientales) o un crédito bancario. En el contexto de una adquisición corporativa, si una subsidiaria está vendiendo su negocio, usualmente el comprador requerirá que la matriz de la compañía vendedora se incluya en el contrato de transferencia de manera que pueda garantizar a

la subsidiaria el cumplimiento de las obligaciones, especialmente sobre aquellas cláusulas que la indemnicen posteriormente a la compra. Por otro lado, en caso de que la subsidiaria sea la que esté comprando el negocio, el vendedor pedirá la garantía de su matriz para garantizar el pago, particularmente si alguna parte de este pago se realizará diferidamente.

- Si la matriz de la compañía tiene una posición fuerte en la negociación puede negarse a otorgar una garantía y otorgar a cambio una carta de garantía o “*comfort letter*”. La carta de garantía no constituye una obligación legal, es un mero reconocimiento de las obligaciones de la subsidiaria y puede señalar que es la presente política de la compañía matriz el asegurarse que la subsidiaria es administrada de forma que mantenga suficientes recursos financieros para ser capaz de cumplir sus obligaciones financieras. En este caso, la garantía tiene un efecto moral, más no legal.

ii. Responsabilidad Extracontractual: La responsabilidad extracontractual en el derecho comparado ha tenido un desarrollo mayoritariamente jurisprudencial. En Reino Unido, en el caso *Chandler v Cape plc*²⁹, la Corte de Apelación señaló que Cape plc tenía la obligación directa sobre los empleados de una de las compañías subsidiarias, y que por lo tanto era directamente responsable por la salud y seguridad de un empleado de la subsidiaria. Este caso no se centró en el levantamiento del velo societario, más en la aplicación de la responsabilidad extracontractual a una relación matriz y subsidiaria. La Corte de Apelación sostuvo

²⁹ Chandler v Cape plc (2012) 3 All ER 640

que las situaciones en las que dicha responsabilidad podría generarse incluirían aquellas en las que:

- Los negocios de la matriz y la subsidiaria fueran bajo todos los aspectos los mismos,
- La compañía matriz tenga, o debería tener, conocimiento de algún aspecto de relevancia sobre la salud y seguridad de una industria específica,
- El sistema de trabajo de la subsidiaria no era seguro y la matriz tenía conocimiento o debía tenerlo, y,
- La matriz sabía o debía haber sabido que la subsidiaria o sus empleados confiarían en que la misma utilizaría su conocimiento para la protección de los trabajadores.

Aunque la Corte resaltó que la obligación no se creaba automáticamente entre una matriz y el empleado de una de sus subsidiarias, el caso probablemente causará que las compañías examinen la estructura y prácticas de sus grupos, para evitar encontrarse expuestos a dicha obligación adicional.

iii. Insolvencia

Responsabilidad de las matrices puede originarse en caso de insolvencia. Cualquier persona, incluyendo personas jurídicas, que se encuentren involucradas en un negocio con la intención de defraudar a los acreedores, será responsable por dicha defraudación.³⁰

³⁰ Sección 213 y 214. *Ley de Insolvencia* de 25 de Julio de 1986. Reino Unido. (Insolvency Act 1986)

2.1.2. México

En México, los grupos de sociedades para efectos tributarios, están conformados por una sociedad integradora y sociedades integradas. Para poder calificar como sociedad integradora, la sociedad debe ser residente en México, propietaria de más del 80% de acciones con derecho a voto de las sociedades integradas y no deben ser propiedad de una u otras sociedades, excepto que éstas sean residentes de un país extranjero con el que se tenga acuerdo amplio de intercambio.³¹

La ley del Impuesto sobre la Renta de México señala que no se considerarán como acciones con derecho a voto aquellas que lo tengan limitado y aquellas que se denominen acciones de goce de conformidad con la legislación mercantil.

De conformidad con los artículos 61 y 62 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, las sociedades integradas, por otra parte, son aquellas cuyo 80% de capital accionario con derecho a voto es propiedad, ya sea en forma directa, indirecta o de ambas formas, de una sociedad integradora. La tenencia indirecta, se configura cuando la sociedad integradora es propietaria de las acciones con derecho a voto de una sociedad integrada a través de otra u otras sociedades que a su vez estén integradas por la misma sociedad integradora.

No podrán ser ni integradoras ni integradas, las sociedades residentes en el extranjero, a pesar de realizar actividades económicas a través de un establecimiento permanente,

³¹ MANCILLA, Enriqueta. ARIZMENDI, Eduardo y PADILLA, Valentín. Estudio Comparativo del Régimen de Consolidación Fiscal y el Régimen opcional para grupos de Sociedades: El Caso de México. *Revista de Administración Tributaria CIAT/AEAT/IEF* No. 3. Julio 2014. Pág. 69

aquellas que se encuentren en liquidación, las sociedades y asociaciones civiles, así como las cooperativas, las que presten el servicio de transporte público aéreo, las asociaciones en participación, las que lleven a cabo operaciones de maquila, aquellas que cuenten con pérdidas fiscales de ejercicios anteriores pendientes de disminuir en términos de lo dispuesto por el artículo 57 de esta Ley, que se hubieren generado con anterioridad a la fecha en que la que reúnan los requisitos para ser sociedades integradas.³²

2.1.3. España

En España se entiende por grupo empresarial, o grupo fiscal como su legislación lo denomina, a:

*el conjunto de sociedades anónimas, limitadas y comanditarias por acciones, así como las entidades de crédito (...) residentes en territorio español, formado por una sociedad dominante y todas las sociedades que sean dependientes de ésta.*³³

La sociedad dominante puede ser cualquier sociedad que goce de personalidad jurídica y sujeta al Impuesto sobre Sociedades³⁴. Para ser dominante, la misma debe tener participación directa o indirecta (a través de otras sociedades dependientes) de al menos

³² *Ley de Impuesto sobre la Renta*. México. Nueva Ley publicada en el Diario Oficial de la Federación el 11 de diciembre de 2013. Última reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 18 de noviembre de 2015.

³³ Artículo 67. *Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades* aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004 de 5 de marzo.

³⁴ Equivalente a nuestro Impuesto a la Renta

75% del capital social de otra u otras sociedades o el 70% si se trata de sociedades que coticen en un mercado regulado, durante todo un período impositivo y desde el primer día del mismo en el que se quisiere aplicar el régimen. La empresa no debe ser dependiente de ninguna otra residente en España ni estar sometida al régimen de Agrupaciones de Interés Económico ni al Régimen de las Uniones Temporales de Empresas.

La participación indirecta se calcula multiplicando los porcentajes de participación en cada una de las empresas, así, si A tiene un 90% de B, y B tiene un 50% de C, el porcentaje de participación será de 45%, es decir el 90% del 50%.

Las empresas que forman parte del grupo deben estar sujetas al Impuesto sobre sociedades y no estar exentas del mismo. Si una empresa alcanza el porcentaje accionario requerido a través de participación indirecta, por medio de una empresa que está exenta o no sujeta, dicha participación no será tomada en cuenta. De igual manera no formarán parte del grupo fiscal aquellas compañías que se encuentren en concurso de acreedores, disolución o aquellas cuyo patrimonio haya sido reducido a menos de la mitad de su capital social a causa de pérdidas, a menos que, con anterioridad a la conclusión del ejercicio fiscal en el que se aprueban las cuentas anuales, esta última situación hubiese sido superada.

Los grupos, para ser considerados como tales, no necesitan el reconocimiento previo de la Administración fiscal, sin embargo, la sociedad dominante está obligada a comunicar la decisión a la autoridad administrativa con anterioridad al inicio del período fiscal en el que el régimen se aplicará. La aplicación del régimen de tributación especial es

voluntaria y el régimen es aplicable sólo si todas las sociedades que deben integrar el grupo acuerdan tributar bajo este régimen especial, si una de ellas no quisiera, no sería posible aplicarlo. El acuerdo deberá ser adoptado por la junta general de accionistas o por cualquier otro órgano equivalente con fecha anterior al inicio del período impositivo en el que el régimen será aplicado y surtirán efectos en la medida en la que no hayan sido impugnados.

Una vez que las empresas han optado por la aplicación del régimen, el grupo fiscal quedará vinculado al mismo de forma indefinida durante los siguientes períodos impositivos hasta que se renuncie a su aplicación o hasta que el grupo deje de cumplir con los requisitos necesarios para acogerse a este régimen.

Hay dos formas de alterar la composición del grupo fiscal: en caso de incorporación de nuevas sociedades, el grupo está obligado a incluirlas a partir del ejercicio fiscal siguiente a aquel en que la entidad dominada haya alcanzado los requisitos legales para su calificación. Si estas sociedades no eran preexistentes, y fueron creadas cumpliendo los requisitos, la inclusión se realizará en el mismo ejercicio fiscal. En caso de que una de las compañías deje de reunir las condiciones requeridas para pertenecer al grupo, la misma deberá ser excluida en el mismo ejercicio fiscal.

En España se diferencia el Grupo Mercantil del Grupo Fiscal, la legislación mercantil no requiere el porcentaje de capital social previamente explicado, sino que exista control efectivo es decir mayoría de derecho de votos. Adicionalmente, el cálculo del porcentaje de participación indirecta es distinto, mercantilmente la participación que se considera es la que tenga la compañía intermedia en la tercera compañía. Es decir, con el mismo

ejemplo que se ha explicado previamente, A tendría un porcentaje del 50% sobre C para efectos mercantiles. Finalmente, la legislación mercantil incluye ciertas compañías que la legislación fiscal excluye. Estas diferencias provocan que, en la práctica, ciertos grupos de empresas tengan que presentar balances anuales consolidados, según la legislación mercantil, pero que no puedan optar por el régimen de tributación consolidada.

2.2. Definición de Grupo empresarial en el Ecuador

En el Ecuador no existe una definición de Grupo Empresarial. Sin embargo, los Grupos económicos, mismos que incluyen tanto personas naturales como jurídicas, se encuentran definidos en el artículo 5 del Reglamento a la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno:

Art. 5.- Grupos económicos. - Para fines tributarios, se entenderá como grupo económico al conjunto de partes, conformado por personas naturales y sociedades, tanto nacionales como extranjeras, donde una o varias de ellas posean directa o indirectamente 40% o más de la participación accionaria en otras sociedades.

El Servicio de Rentas Internas podrá considerar otros factores de relación entre las partes que conforman los grupos empresariales, respecto a la dirección, administración y relación comercial; de ser el caso se emitirá una Resolución sobre el mecanismo de aplicación de estos criterios. (...)

El Director General del Servicio de Rentas Internas deberá informar sobre la conformación de los principales grupos empresariales del país y su comportamiento tributario.

Dentro de esta definición, lo primero que llama la atención es que el porcentaje de relación accionaria requerido es relativamente bajo, especialmente si lo confrontamos con el porcentaje requerido por otras legislaciones para calificar tributariamente a un grupo de empresas como tal: 75% en el Reino Unido y en España, y 80% en México.

Este evidente bajo requerimiento de relación accionaria se debe a la no existencia de un régimen que otorgue beneficios a los Grupos Económicos. Dado que los contribuyentes no se encuentran en una situación más favorable al ser calificados como Grupo Económico, el control que existe en su conformación no es alto. De hecho, al contrario, debido a la naturaleza de la legislación existente para Grupos Económicos, lo que se busca es relacionar a las empresas aun cuando estos lazos no sean tan fuertes. Por esta razón, como se señala en el mismo artículo, se deja facultad al Servicio de Rentas Internas para que pueda considerar otros factores de relación, sean estos respecto de la dirección, administración e incluso relación comercial. Esto implica que aún sin existencia de participación accionaria se puede calificar la relación en un grupo, concluyéndose definitivamente que su definición no es más que un alcance para determinar la relación entre empresas para la aplicación del régimen de precios de transferencia.

Con esta definición, lo que el legislador buscaba es que la Administración Tributaria tenga varios supuestos en los que se pueda determinar dicha relación y así ejercer un control más amplio. De hecho, varios autores han señalado que la definición de grupos económicos adoptada

por nuestra legislación fue motivada por necesidad de control por parte de la Autoridad Tributaria.³⁵

La definición citada, a pesar de ser más amplia, pues incluye además personas naturales, es la única referencia a grupos empresariales, aparte de los requisitos para la no aplicación del principio de plena competencia en transacciones con relacionadas a los intermediarios internacionales, contenidas en el artículo 85 de dicho Reglamento. Esto implica que si bien existe una definición de grupos económicos no existe en la legislación ningún beneficio para asimilar su situación económica a la de aquellas empresas que desarrollan sus actividades en una sola unidad tributaria.

El desarrollo de grupos económicos en el país ha sido calificado por ciertos grupos políticos como una de las causas de desigualdad económica y social. Las razones esgrimidas son el hecho de que las élites económicas manejan el mercado imposibilitando que nuevas empresas entren al mercado y la obstaculización de la distribución de la riqueza a los individuos.³⁶ El estudio del impacto del desarrollo de los grupos económicos en la economía del país desborda el objeto de esta investigación, por lo que no será analizado. Sin embargo, cabe resaltar que el hecho que esta haya sido la visión política dominante en los últimos años, ha provocado que los grupos empresariales no se vean como un aporte de eficiencia a la economía, sino todo lo contrario, como un mal cuyo desarrollo y proliferación se debe controlar. En consecuencia, las normas que apoyarían el crecimiento y desarrollo de los grupos empresariales no han sido implementadas. Al respecto, es importante señalar, tal y como se ha explicado al inicio de este trabajo, que, si

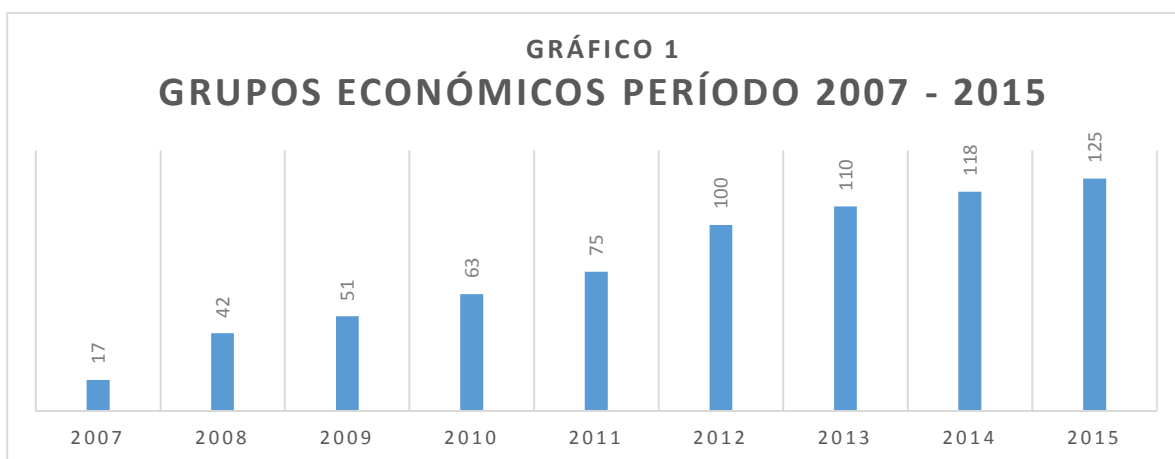
³⁵ ANDINO, Marco et al. *Una nueva Política Fiscal para el Buen Vivir*. Servicio de Rentas Internas. 2012. Pág. 15 y 370

³⁶ Ídem. Pág. 278

bien el uso de distintas figuras puede dar cabida al abuso de los contribuyentes para obtener beneficios económicos, es importante analizar la substancia económica tras dichas transacciones, pues resultaría ineficiente evitar el desarrollo de nuestro sistema tributario por el temor a la evasión.

2.3. Panorama actual de los Grupos empresariales en el país

En el año 2007, la administración tributaria sólo había establecido diecisiete grupos económicos, lo cual se argumenta no representaba la realidad de la estructura económica del país.³⁷ En la actualidad el SRI ha reconocido a 125 grupos económicos.

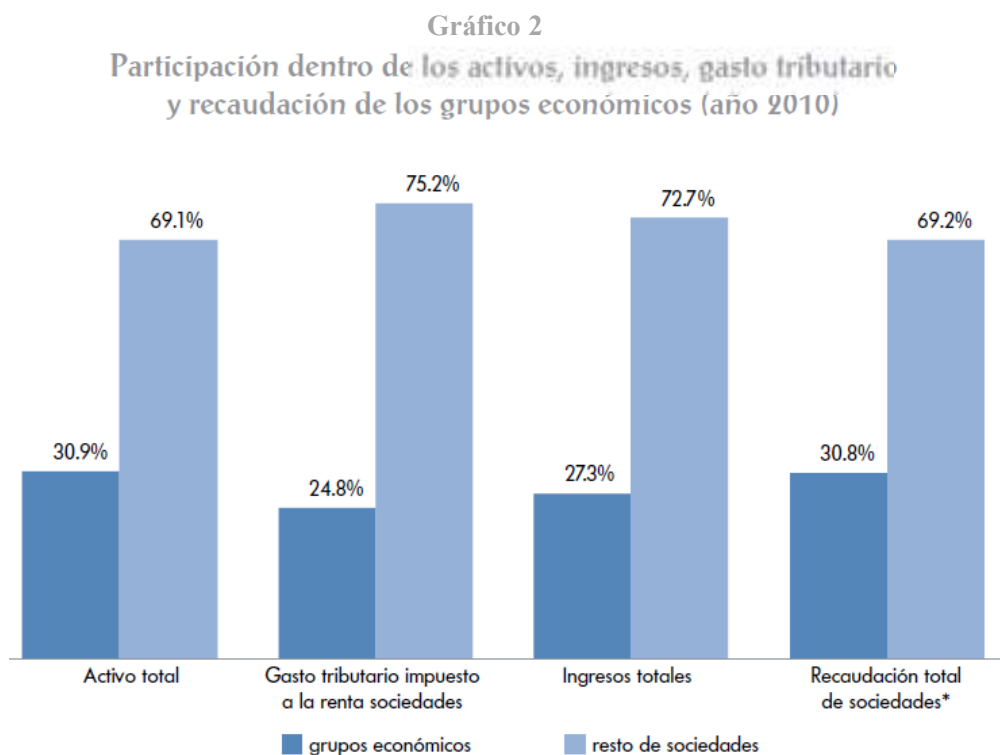


Cuadro elaborado con información contenida en el Catastro de Grupos empresariales y su evolución durante los nueve últimos años³⁸

³⁷ Ídem. Pág. 277

³⁸ *Conformación y Contribución de los Grupos Económicos 2015*. Servicio de Rentas Internas. Disponible en: <http://www.sri.gob.ec/web/guest/grupos-economicos> Acceso: 23 de noviembre de 2015

En el 2010, esta era la participación dentro de los activos, ingresos, gasto tributario y recaudación de los grupos empresariales frente a las sociedades. (**Gráfico 2**)³⁹ De un total de 3322 empresas relacionadas, en el 2014, 831 declararon cero como valor a pagar del Impuesto a la Renta,⁴⁰ lo cual implica que dichas empresas o bien mantienen un equilibrio de ingresos y gastos u operan a pérdida, lo cual es un indicio de que las mismas podrían ser más eficientes en caso de que podrían utilizar esas pérdidas para compensar ganancias obtenidas en otras empresas del grupo.



Fuente: ANDINO, Marco et al. Una nueva Política Fiscal para el Buen Vivir. Servicio de Rentas Internas. 2012.

Pág. 278

³⁹ ANDINO, Marco. 2012. Op. cit. Pág. 278

⁴⁰ *Conformación y Contribución de los Grupos Económicos 2015*. Op. cit.

Los grupos empresariales han sido una parte representativa del desarrollo de la normativa tributaria vigente en el Ecuador. Si bien, no existe un régimen específico o normas que regulen su comportamiento tributario como grupos empresariales, los legisladores y reguladores han considerado y analizado los comportamientos y transacciones realizadas entre las compañías de un grupo empresarial para la definición de normas en especial. Los esquemas de evasión utilizando grupos de empresas han provocado que tanto los legisladores como la Autoridad Tributaria traten de regular la tributación de los grupos empresariales, no reconociendo su naturaleza económica y teórica sino basándose más en la relación existente entre las empresas y los efectos tributarios individuales de las transacciones que realizan entre sí. De esta manera, las normas existentes se concentran más en la presentación de balances consolidados y el tratamiento tributario de transacciones entre partes relacionadas, mismo que, como hemos mencionado, no soluciona el problema global existente con el régimen tributario de los grupos empresariales.

2.3.1. Obligaciones formales de los Grupos empresariales

Si bien los grupos empresariales no gozan de un tratamiento especial a nivel tributario, si existe la obligación de que los mismos presenten sus balances consolidados frente a la Superintendencia de Compañías. Esta obligación se impone tanto a las compañías que de acuerdo a los parámetros establecidos en las Normas Internacionales de Información Financiera estén obligadas a presentar estados financieros consolidados, así como a las compañías que consten

dentro de los grupos empresariales identificados por el Servicio de Rentas Internas.⁴¹ Esto implica que los parámetros técnicos utilizados por el Servicio de Rentas Internas para determinar los grupos empresariales no coinciden con los parámetros de consolidación de estados financieros contenidos en las Normas Internacionales de Información Financiera.

La Norma Internacional de Información Financiera 10 "Estados Financieros Consolidados" y la sección 9 de la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las Pymes) "Estados Financieros Consolidados y Separados", establecen las circunstancias en las que una entidad debe presentar estados financieros consolidados y los procedimientos para su preparación. En la norma se detalla cuáles son los supuestos que deben cumplirse para la existencia de control de una compañía y la formación de un grupo empresarial, los mismos no están ligados a la existencia de un porcentaje fijo sino al ejercicio de poder, a la exposición a rendimientos variables y a la capacidad de utilizar su poder sobre la participada para influir en los rendimientos que reciba.⁴²

La norma describe que un inversor sólo tiene poder sobre una participada (entendiéndose la compañía sobre la que se tiene control) si tiene derechos que le otorgan la capacidad de dirigir actividades que afecten de forma significativa los rendimientos de la participada.⁴³ Este poder puede ser accionario o contractual.

⁴¹ *Dispónese que a más de las sociedades obligadas a presentar estados financieros consolidados, deben hacerlo las compañías que consten dentro de los grupos económicos identificados por el Servicio de Rentas Internas al 31 de diciembre del año anterior.* Resolución de la Superintendencia de Compañías No. SC.ICL.DCCP.G13.009 del 11 de septiembre de 2013, publicada en el Registro Oficial No. 96 del 7 de octubre de 2013

⁴² Párrafo: 7. *Norma Internacional de Información Financiera 10.* IFRS Foundation. Disponible en: http://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_public/con_nor_co/no_oficializ/nor_internac/ES_GVT_IFRS10_2013.pdf Acceso: 5 de enero de 2016

⁴³ Ídem. Párrafo: 10

El hecho de que los criterios utilizados por el Servicio de Rentas Internas y aquellos contenidos en las NIIF difieran provocaron que la Superintendencia de Compañías emita normas específicas para la presentación de estos balances. Así, la obligación de la presentación será responsabilidad de la compañía que cumpla las funciones de controladora bajo las normas contables, o en su defecto, la que registre al cierre del ejercicio económico del año inmediato anterior el monto más alto de la sumatoria de activos e ingresos totales.⁴⁴

Los balances deben ser presentados de conformidad con las normas contables, es decir realizando las eliminaciones de los saldos y transacciones entre compañías agrupadas, estos estados financieros deberán contar con un informe de auditoría externa⁴⁵. En las notas a dichos estados financieros se debe presentar un detalle de las sociedades que forman parte del grupo económico.

De la misma manera las entidades de los sectores financieros público y privado deben presentar un estado financiero consolidado y combinado a su respectiva entidad de control. Adicionalmente, los grupos financieros y grupos populares y solidarios deberá publicar en su página web y en un diario que cubra la circunscripción territorial en la que desarrollen sus actividades, los balances individuales y consolidados, así como los informes de los auditores internos y externos.⁴⁶

⁴⁴ Art. 1. *Normas para la presentación de Estados Financieros para los Grupos de Compañías establecidos por el SRI*. Resolución de la Superintendencia de Compañías. No. SC.ICI.DCCP.G.14.003 Publicada en el Registro Oficial 194 de 28 de febrero de 2014.

⁴⁵ Ídem. Art. 6

⁴⁶ Art. 221. *Código Orgánico Monetario y Financiero* Libro I, publicado en el Registro Oficial Suplemento 332 de 12 de septiembre de 2014 y reformado por última vez el 18 de diciembre de 2015.

Estas obligaciones son plenamente formales e informativas y no tienen ninguna repercusión a nivel tributario. Si bien la Administración Tributaria puede utilizar esta información como insumo en caso de un proceso de determinación, la información no crea ni elimina ninguna obligación tributaria.

2.3.2. Normas con respecto a las transacciones entre relacionadas

El objeto de este estudio es el régimen tributario específico para un grupo empresarial, mismo que supera la esfera de las transacciones entre compañías relacionadas y difiere del régimen de precios de transferencia. Sin embargo, los últimos desarrollos normativos en el Ecuador han modificado las normas referentes a las transacciones entre relacionadas, lo cual repercute directamente en los efectos tributarios de las transacciones intra-grupo y constituye una clara muestra de la necesidad de un régimen claro que regule este tipo de transacciones, sin permitir conductas evasivas y sin sustancia económica, pero sin amenazar la eficiencia económica y administrativa de los negocios que se desarrollan en el Ecuador, mellando indirectamente la competitividad comercial del mismo.

La Ley Orgánica de incentivos a la producción y prevención del fraude fiscal⁴⁷ y su Reglamento⁴⁸, publicados el 29 y 31 de diciembre del 2014 respectivamente, incluyen importantes reformas a este régimen y se justifican esencialmente en el principio de transparencia del sistema tributario. Según lo señalado en las mismas normas por sus creadores,

⁴⁷ *Ley Orgánica de incentivos a la producción y prevención del fraude fiscal*, publicada en Registro Oficial Suplemento 405 de 29 de diciembre de 2014

⁴⁸ *Reglamento a la Ley Orgánica de incentivos a la producción y prevención del fraude fiscal*, publicado en el Registro Oficial Suplemento 407 de 31 de diciembre de 2014 y modificado por última vez el 28 de febrero de 2015

este principio 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. Con lo cual es claro que la intención del legislador fue la de contrarrestar las estructuras que pueden deteriorar la recaudación tributaria.

El cambio más importante con relación a las partes relacionadas contenido en estos cuerpos normativos fue la limitación de la deducibilidad de los gastos incurridos en regalías, servicios técnicos, administrativos y consultaría pagados a partes relacionadas domiciliadas o no en el país.⁴⁹ De conformidad con el Reglamento, estos gastos deberán corresponder a la actividad generadora de renta realizada en el país y no podrán superar el 20% de la base imponible del impuesto a la renta previo haber realizado la deducción de estos gastos. En caso de que no se determine base imponible de impuesto a la renta, dichos gastos no serán deducibles. Adicionalmente, se debe considerar que para aquellas sociedades que se encuentren en el ciclo preoperativo del negocio, este porcentaje corresponderá al 10% del total de activos.⁵⁰

El reglamento señala que se podrá solicitar un límite mayor de deducibilidad, pero no establece los requisitos o condiciones para lograrlo más que la valoración de operaciones entre partes relacionadas, lo cual nos hace pensar que la Administración Tributaria buscará encontrar esencia económica tras las transacciones para aprobarlas, esto podría reflejar que la premisa desde la que parte la norma es que toda transacción de este tipo no tiene esencia económica, lo cual claramente es un enfoque equivocado. Si ese fuese el caso, no habría razón para permitir la

⁴⁹ Artículo 8. *Ley Orgánica de incentivos a la producción y prevención del fraude fiscal*. Op. cit.

⁵⁰ Artículo 9, Punto 16. *Reglamento a la Ley Orgánica de incentivos a la producción y prevención del fraude fiscal*. Op. cit.

deducibilidad ni siquiera de un porcentaje de dichos gastos, y caso contrario, no se debería limitar un gasto legítimo sólo por el temor del abuso de la figura jurídica. La solución no es tratar de juzgar las transacciones previa su realización a través de la norma, sino posteriormente con atención a su esencia.

Estas limitaciones no son aplicables 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 que para los mismos se ha fijado un límite propio en la Ley de Régimen Tributario Interno. Sin embargo, para el caso de regalías, entendidas estas como 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 porcentaje será del 1% del total de la base imponible de Impuesto a la renta antes de que dichos gastos sean deducidos.

De igual manera no se aceptará la deducción de pérdidas por la enajenación de activos fijos o corrientes, acciones, participaciones, otros derechos representativos de capital u otros derechos que permitan la exploración, explotación, concesión o similares; de sociedades domiciliadas o establecimientos permanentes en Ecuador, cuando la transacción tenga lugar entre partes relacionadas, incluyendo personas jurídicas y naturales.⁵¹

Estas disposiciones no son totalmente nuevas, antes de su implementación ya existían normas que buscan evitar que los contribuyentes realicen transacciones con partes relacionadas. Por ejemplo, el artículo 30 del mismo reglamento señala que los pagos al exterior por reembolso de gastos incurridos en el exterior por algún otro miembro del grupo internacional, no podrá ser

⁵¹ Artículo 10. *Ley Orgánica de incentivos a la producción y prevención del fraude fiscal*. Op. cit.

superior al 5% de la base imponible del Impuesto a la Renta sin que se hayan deducido dichos gastos, para que puedan ser considerados como gastos deducibles.

Como vemos, la normativa con respecto a partes relacionadas repercute en la tributación de los grupos empresariales porque lo que justamente busca es desincentivar el uso de estructuras societarias y de transacciones entre grupos. Tal y como se ha señalado previamente, este objetivo se basa en la suposición de que todas las transacciones entre partes relacionadas esconden alguna práctica evasiva o elusiva. El negar los beneficios inherentes a la transacción siempre que existan partes relacionadas involucradas no es una solución eficiente, mucho menos cuando existe un régimen de precios de transferencia que puede diferenciar cuáles son las transacciones que tienen sustancia económica y corregir las diferencias en aquellas que no. Una solución como esta podría parecer pragmática desde el punto de vista de control, sin embargo, afecta la eficiencia y competitividad, tanto de las contribuyentes como del sistema tributario como tal.

CAPÍTULO SEGUNDO

REGÍMENES DE DETERMINACIÓN DE IMPUESTO A LA RENTA PARA GRUPOS EMPRESARIALES Y SUS FUNDAMENTOS DOCTRINARIOS

Los Regímenes de determinación de Impuesto a la Renta para grupos empresariales, al contrario de lo que podríamos pensar, no son un concepto reciente, hace más de cien años que se encuentran desarrollándose y perfeccionándose en distintas partes del mundo.⁵² A diferencia de la mayoría de conceptos tributarios con los que nos encontramos hoy en día, no fue producto de la globalización, sino que ésta nos permitió familiarizarnos con sistemas jurídicos que los incluyen.

Antes de ampliar los distintos modelos y desarrollar las principales características de los distintos regímenes de determinación de impuesto a la renta para grupos empresariales, este

⁵² MASUI, Y. 2004. Op. cit. Pág. 26

estudio mostrará las características de un grupo empresarial, los beneficios que conllevan y las desventajas tributarias que presentan. Frente a dichas desventajas, se desarrollarán los fundamentos en los que se basan los regímenes de determinación de impuesto a la renta para grupos empresariales, mismos que se analizarán a la luz de los principios jurídicos ecuatorianos y del régimen existente en el país para grupos empresariales. Se analizará además la regulación actual existente en algunos de los países y se analizarán las ventajas que una implementación similar conllevaría en el Ecuador frente al modelo actual, tanto desde el punto de vista de la Administración Tributaria como de los contribuyentes. Finalmente, se presentarán las conclusiones obtenidas en el presente análisis.

Cabe resaltar que los efectos tributarios sobrepasan al impuesto a la renta, sin embargo, este estudio se centrará en el régimen aplicable a la determinación del impuesto a la renta, incluyendo lo que en ciertos sistemas se considera como impuesto a la transferencia de capital, pero sin tomar en cuenta la repercusión en otros tributos.

1. ¿Por qué conformar un grupo empresarial?

Una de las formas que una sociedad puede adoptar al crecer es la expansión, la posibilidad de aplicar economías de escala en la producción y distribución, así como la reducción de costos, el poder obtener accesos a nuevos mercados o proveedores o eliminar la competencia. Sin embargo, como denota Chandler,

*La empresa industrial moderna raramente continúa su crecimiento o mantiene su posición competitiva por un periodo de tiempo extendido a menos que se incluyan nuevas actividades (y en menor medida a la eliminación de las obsoletas). La jerarquía administrativa reduce costos, mejora la eficiencia funcional en marketing y compras, así como en producción, mejora los productos existentes y los procesos para desarrollar nuevos, y coloca los recursos para poder cumplir con los desafíos y oportunidades de las siempre cambiantes tecnologías y mercados.*⁵³

De manera general en la literatura académica, un grupo corporativo o empresarial, debe entenderse como un grupo de organizaciones con fin de lucro unidas bajo un vínculo de control, sea a través de capital accionario u otro tipo de relaciones, como por ejemplo financieras o administrativas.

Existen varias razones por las cuáles crear un grupo de empresas resulta más atractivo que mantener todas las actividades de una empresa dentro de la misma, entre estas encontramos:

- **Administración del riesgo.** - Una de las principales razones para la creación de un grupo es la administración del riesgo, mismo que se presenta en tres aspectos: disminución de la aversión al riesgo por parte de los accionistas, aumento en la capacidad de deuda del grupo y protección a activos dentro de la empresa de nuevos proyectos o negocios.

En primer lugar, la estructura de un grupo provee un efecto de co-seguro y disminuye los costos de control, aumentando la posibilidad de toma de riesgo de los accionistas y reduciendo las políticas de inversión conservativas, que a largo plazo podrían reducir las

⁵³ CHANDLER, A.D., *Scale and Scope*. Londres: Belknap. 1990. Pág.17

posibilidades de crecimiento de la sociedad.⁵⁴ Como consecuencia, adicionalmente aumenta la capacidad de deuda que igualmente puede crear valor al facilitar la implementación de proyectos.⁵⁵

Finalmente, estas estructuras también protegen los activos de ciertas empresas, colocando nuevos proyectos o negocios en sociedades separadas, de manera que su fracaso no pueda perjudicar a la sociedad inicial. Esto se deriva del principio de responsabilidad limitada⁵⁶ que permite que los activos de la sociedad inicial estén protegidos contra cualquier obligación en la que pueda incurrir la nueva sociedad, excepto en los casos en los cuales por causas excepcionales se levanta el velo societario.⁵⁷ Así, si se quiere iniciar un nuevo negocio que requiere una fuerte inversión inicial, el cual en caso de fracaso podría poner en juego el capital de la sociedad, lo más recomendable es crear una subsidiaria y empezar el nuevo proyecto en dicha sociedad de manera que las pérdidas que se llegaren a ocasionar no afecten los activos o ganancias que la sociedad inicial posea.

⁵⁴ PALIGOROVA, Teodora. *Corporate Risk Taking and Ownership Structure*. Working Paper 2010-2013. January 2010. Pág. 3

⁵⁵ *Ibidem*.

⁵⁶ Principio básico del Derecho Societario que implica que los acreedores de la sociedad están limitados a pretender sólo los activos que son propiedad de la sociedad, y no puede demandar el pago contra los activos que los accionistas de la sociedad poseen a su nombre propio. ARMOUR et al. *The Anatomy of Corporate Law: A Comparative and Functional Approach*, Segunda Edición, Oxford University Press, 2009. Párrafo.1.2.2

⁵⁷ En el Ecuador el levantamiento del velo societario está principalmente contenido en la *Ley para la defensa de los derechos laborales*, publicada en el Registro Oficial N° 797 de 26 de septiembre de 2012, en cuyo artículo primero se señala que las instituciones del Estado que por ley tienen jurisdicción coactiva, podrán llegar hasta el último nivel de propiedad. Esto incluye instituciones de administración societaria, tributaria, laboral entre otras.

- **Disminución de la carga tributaria.** - Otra de las razones, especialmente a nivel internacional, es la disminución de la carga tributaria total. En este caso, por ejemplo, el resultado se obtiene domiciliando ciertas sociedades en paraísos fiscales⁵⁸, así, dependiendo de la legislación del país de origen y de la naturaleza de la sociedad (tenedora de acciones, financiera, productora o tenedora de bienes intangibles, etc.) se puede obtener una carga tributaria menor que la que se lograría si no existiera dicha división.
- **Optimización transaccional y tributaria al adquirir nuevos negocios.** - Si la sociedad desea adquirir un nuevo negocio que ya se encuentra incorporado, lo más eficiente al estructurar la adquisición es comprar el interés que representan las acciones o participaciones en dicho negocio en lugar de comprar los activos que lo componen. Esto no sólo implicará menores costos de transacción, sino que además podría representar menor carga tributaria puesto que no se estarían pagando los impuestos relacionados a la transferencia de los activos (Impuesto predial, al valor agregado, etc.) y los créditos tributarios que dicha empresa tenga seguirán manteniéndose disponibles, lo cual no ocurriría en una venta de activos o en una fusión.
- **Facilidad para atracción de inversores.** - De manera similar, en caso de que la sociedad desee aceptar inversión externa sólo en cierta parte de su negocio, la forma más práctica es separar dicha parte del negocio en una nueva sociedad y permitir a las partes

⁵⁸ HADDEN, T. *The Regulation of Corporate Groups in Australia*. University of New South Wales Law Journal, 15. 1992. Págs. 65-66

externas adquirir un paquete accionario minoritario en la subsidiaria. De esta manera la sociedad podrá aumentar su capital sin tener que entregar control.

2. Las desventajas tributarias del grupo empresarial y los fundamentos doctrinarios de los regímenes de determinación de Impuesto a la Renta para grupos empresariales

Una vez que el grupo empresarial se ha definido y que las ventajas frente a la figura de una sola sociedad han sido reconocidas, es necesario identificar cuáles son las desventajas tributarias de dicha figura y, en consecuencia, los fundamentos doctrinarios para la creación de distintos regímenes de determinación de impuesto a la renta para los grupos empresariales que contrarresten las mismas:

2.1. Principio de Neutralidad

El principio de neutralidad es un principio económico del Derecho Tributario según el cual, los tributos no deben provocar en el mercado otras modificaciones que las intencionales respecto a la política fiscal elegida en su formulación.⁵⁹ Esta premisa exige que la aplicación de un

⁵⁹ LEICACH, Jorge. “Efecto económico de los impuestos”. *Régimen Tributario*. Fedye. Argentina. 2005. Pág. 70

determinado tributo no altere el comportamiento económico de los sujetos pasivos del mismo, ni sus decisiones empresariales o la localización de las inversiones, excepto que dicha alteración tienda a superar desequilibrios del mercado y extensivamente respetar la política fiscal elegida; sin provocar distorsiones de la oferta, de la demanda y de los precios.

Un sistema tributario neutral, que grave las actividades similares de forma análoga, evita que existan incentivos para que los contribuyentes cambien de actividad motivados tributariamente creando ineficiencias en la economía y pérdidas de bienestar. Las distorsiones crean complejidad, incitan la evasión y crean costos económicos tanto para los contribuyentes como para el Estado.⁶⁰

Esto implica que, según el principio de neutralidad, el régimen tributario aplicable no debería influir en la decisión entre uno o más modelos, pues, si la esencia económica es la misma, los efectos deberían ser los mismos, independiente de la forma jurídica adoptada.

El fundamento para justificar la existencia de un régimen específico que asemeje la determinación de impuesto a la renta de los grupos empresariales con el de las sociedades individuales se basa en el principio tributario de neutralidad.⁶¹

El argumento es claro, supongamos la existencia de una sociedad A, misma que tiene dos líneas de negocios: producción y comercialización. La sociedad tiene dos opciones, puede manejar los negocios como divisiones de la propia empresa o puede crear un grupo en el cual una empresa tenedora de acciones sea la propietaria de dos sociedades, cada una dedicada exclusivamente a una línea de negocio ver (Figura 1).

⁶⁰ MIRRLEES J., ADAM S., et al. *Tax by design*. Oxford University Press. 2011. Pág. 34 - 41

⁶¹ MASUI. 2004. Op. cit. Pág. 34

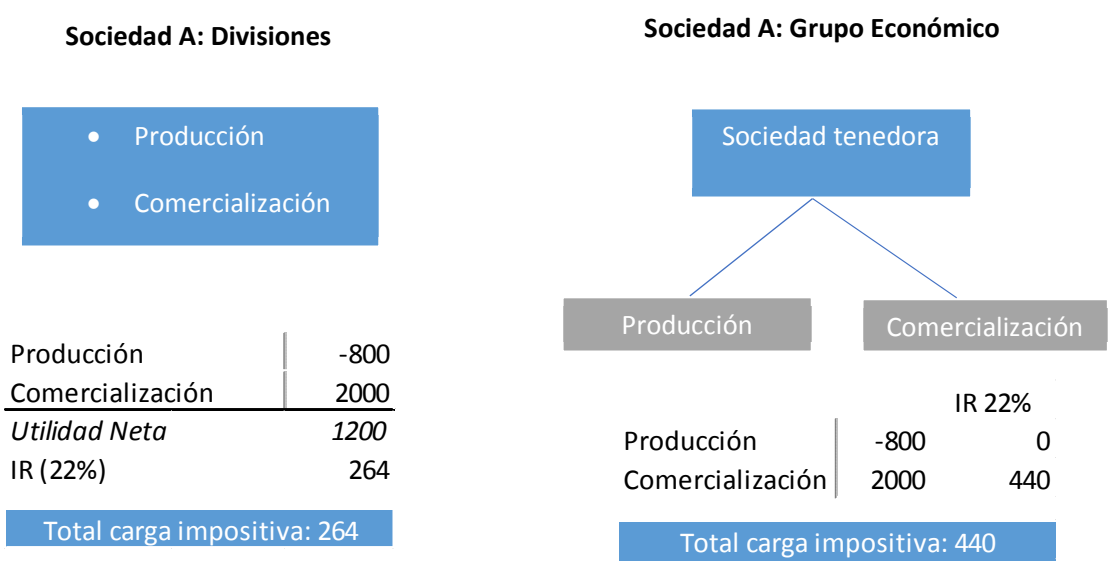


Figura 1. Comparación de Impuesto a la Renta de Sociedades y de Grupos empresariales

Para efectos tributarios, en el primer caso, el de una sola sociedad con diferentes divisiones, ambas líneas de negocio forman parte de Sociedad A y al momento de determinar el valor del impuesto a la renta las pérdidas causadas en el proceso productivo pueden compensarse con las ganancias obtenidas en la comercialización del producto, en consecuencia, la carga impositiva es menor. Por otro lado, sin un régimen especial de determinación de impuesto a la renta para grupos empresariales, el grupo de empresas tiene una carga impositiva mucho mayor, debido a que las pérdidas ocasionadas en la producción se encuentran bloqueadas dentro de una sociedad independiente. Las pérdidas no pueden compensarse con la utilidad obtenida por el negocio de la comercialización pues ambos contribuyentes son independientes y sujetos al impuesto a la renta de forma separada.

En caso de que hubiese existido transferencia de activos con generación de utilidad entre Producción y Comercialización, también hubiese existido una gran diferencia. En el modelo de

la sociedad única, la transferencia simplemente es una cuestión administrativa sin repercusiones legales o tributarias. Por otro lado, en caso de un grupo, se debe realizar una transferencia formal, la transacción debe regirse por el régimen de precios de transferencia y reflejar el valor en el mercado del bien y la ganancia debe ser reconocida para la determinación del impuesto a la renta de dicho ejercicio fiscal. Esto no sólo implica más costos transaccionales, sino que además una carga impositiva mayor, incluyendo los impuestos a la transferencia de activos que apliquen.

Como se ha hecho evidente, a pesar de que ambas figuras en esencia son lo mismo: dos líneas de negocio manejadas o bien dentro de una sola sociedad o dentro de un grupo empresarial, los efectos tributarios son distintos, claramente más gravosos para el grupo de empresas. Esto implica que frente a la decisión de elegir entre una u otra figura sólo basándose en las consecuencias tributarias, los contribuyentes elegirán el modelo menos oneroso. Esta decisión atenta el principio de neutralidad tributaria, pues, para poder cumplir con el mismo, es necesario implementar un régimen tributario que asemeje los efectos impositivos en ambos casos, incluso si la figura jurídica adoptada es distinta.

La neutralidad, conjuntamente con la simplicidad y la estabilidad, son herramientas que deben utilizarse en el diseño de un sistema tributario para alcanzar los objetivos de progresividad y eficiencia.⁶²

Para efectos de este trabajo es importante mencionar que en el artículo 90 de la Ley de Régimen Tributario Interno existe una disposición que señala que en caso de que una misma contratista suscriba más de un contrato de prestación de servicios para la exploración y explotación de hidrocarburos, para efectos del pago de impuesto a la renta no podrá consolidar las pérdidas

⁶² MIRRLEES J. 2011. Op. cit. Pág. 35

ocasionadas en un contrato con las ganancias originadas en otro. Esto implica que, a pesar de que se trata de una misma entidad económica, el régimen distingue cada proyecto como una unidad económica distinta, y da un tratamiento diferenciado. Este tratamiento diferenciado, alejado del principio de neutralidad, puede encontrar una justificación en la naturaleza de las actividades que grava. La importancia para el presupuesto del Estado de los recursos que provienen de la exploración y explotación de hidrocarburos, la alta rentabilidad de la actividad y la necesidad de redistribución de la riqueza son las justificaciones utilizadas para incluir este tipo de disposiciones que contravienen directamente el principio de neutralidad.

2.2. Esencia sobre la forma o primacía de la realidad

Independientemente de los pequeños matices que pueden encontrarse en los distintos regímenes jurídicos, el objetivo del impuesto a la renta es gravar la utilidad generada por la entidad económica. Como se ha señalado previamente, ambas formas jurídicas, el de una sociedad con divisiones distintas y el del grupo de sociedades representan la misma realidad económica, la utilidad generada económicamente es la misma. En consecuencia, la determinación del impuesto a la renta por pagar debe tomar en cuenta que, para una aplicación de la verdadera esencia económica, los resultados de ambas líneas de negocios contenidas en las subsidiarias deben agregarse. Al respecto, Fernández, Meljem y Natera, señalan que al considerar al grupo como un solo ente económico en lugar de gravar a las partes en forma aislada e individual, se consigue

una mejor apreciación de la realidad económica completa y de la *esencia integral del negocio y del ente económico como generador de riqueza*.⁶³

Como ha explicado Julio Fernandez, citado por Lourdes Calderón, en todo acto jurídico existe una intención jurídica o *intentio juris* y una intención empírica o *intentio factis*. Esta intención empírica es la voluntad de realizar un negocio, generar un efecto económico; mientras que la intención jurídica es la de encuadrar este negocio o efecto en un determinado molde que figura en la legislación.⁶⁴ Un grupo de empresas tiene la misma *intentio factis* que una compañía que opera individualmente con distintas divisiones dentro de la misma: generar un beneficio económico. Lo único que las diferencia es la *intentio juris*, cada una decidió estructurar sus negocios de una manera distinta a pesar de que en esencia sean lo mismo. Este hecho no debería provocar que la forma en la que tributan sea distinta, pues la sustancia económica es la misma.

En el Ecuador el principio de esencia sobre la forma o también llamado primacía de la realidad se encuentra reconocido por nuestra legislación en el artículo 17 del Código Orgánico Tributario y reza:

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

⁶³ FERNÁNDEZ PÉREZ, Arturo M., MELJEM ENRÍQUEZ DE RIVERA, Sylvia y NATERA NIÑO DE RIVERA, Christian. *Análisis al régimen de consolidación fiscal*. Boletín Julio 2011. Pág. 320

⁶⁴ CALDERÓN Lourdes. *La Interpretación de las normas Tributarias en función a la realidad de los hechos económicos*. *Quipukamayoc*. 2003, segundo semestre. Pág. 62

efectivamente existan o se establezcan por los interesados, con independencia de las formas jurídicas que se utilicen.

Esto implica que el sistema tributario en su conjunto busca que los tributos sean considerados de conformidad a conceptos económicos con independencia de las formas jurídicas utilizadas. Si bien este artículo ha sido mentado más como un instrumento para que tanto el contribuyente como la Administración interpreten las normas tributarias y se utilice como una norma anti-evasiva, el mismo nos muestra claramente la intención del legislador de que todo el sistema responda a este principio.

Esta herramienta interpretativa en el Ecuador ha sido ampliamente desarrollada a través de jurisprudencia para contrarrestar conductas evasivas de los contribuyentes, quienes, para evitar o disminuir el pago del tributo usaban formas jurídicas sin esencia económica, tal y como se ha descrito en el punto 1.1 del Primer Capítulo.

Por otro lado, en Argentina en el caso “Parke Davis” la Corte Suprema estableció que dos sociedades constituían una sola unidad económica y que por lo tanto debían ser consideradas impositivamente como una sola entidad. En este caso la decisión se basó en que el pago de regalías constituía en realidad un retiro de utilidades que hubiesen estado sujetas al Impuesto a las ganancias. De igual manera, en el caso “Mellor Goldwin” en el que dos sociedades con alta relación con respecto al capital accionario realizaron contratos transfiriendo mercadería entre ellas, la Corte Suprema de Argentina resolvió desconocer dichas convenciones reconociendo la realidad económica subyacente sobre el “ritualismo jurídico formal”. Así también, en el caso “Ford Motor de Argentina”, la misma Corte señaló que las compañías integraban un grupo empresarial y por lo tanto debían tributar como tales, desconociendo el pago de intereses que en

realidad constituía una remesa de utilidades.⁶⁵ Esto muestra claramente que tributariamente, las transacciones internas dentro de un grupo deberían tener los mismos efectos que las operaciones dentro de una misma empresa.

Un régimen que permita que la imposición a los Grupos empresariales sea la misma que a una de las empresas individualmente considerada estaría respetando este principio, pues el sistema tributario estaría atendiendo a la esencia económica de ambas transacciones más que a su forma jurídica.

2.3. Principio de equidad

Complementariamente a lo señalado en los acápites anteriores, un régimen especial también debe basarse en el principio de Equidad, mismo que incluso ha sido reconocido en el Ecuador constitucionalmente⁶⁶. Este principio se basa en ofrecer un trato igual a quienes se encuentran en las mismas condiciones y uno distinto a los desiguales.⁶⁷ Como se ha reiterado, la diferencia en la forma jurídica provoca un efecto más gravoso para el grupo empresarial, al aplicar el principio de equidad, se ofrecería un trato diferente a los grupos empresariales y a las sociedades, de manera que se pueda obtener un resultado equitativo.

⁶⁵ Ídem, Pág. 65.

⁶⁶ Art. 300. *Constitución del Ecuador*, publicada en el Registro Oficial número 449 de 20 de octubre de 2008 y reformada por última vez el 21 de diciembre de 2015

⁶⁷ SPENCER, Milton. *Economía Contemporánea*. Barcelona. Editorial Reverte. Tercera Edición. 1993. Pág. 90

La Corte Constitucional Colombiana ha catalogado el principio de equidad tributaria como una *“manifestación específica del principio general de igualdad referido a la actividad impositiva del Estado y comporta la proscripción de formulaciones legales que establezcan tratamientos tributarios diferenciados injustificados”*.⁶⁸ La Corte ha señalado que existen dos formas de inobservar el principio, sea estableciendo un tratamiento diferenciado injustificado o desconociendo un mandato de regulación diferenciada cuando un tratamiento igual generaría desigualdades. En el caso de no tener un régimen específico para los grupos empresariales, de manera que se pueda corregir las desigualdades existentes entre dos formas de estructuración de un negocio, el sistema tributario no estaría de conformidad al principio de equidad en ese aspecto, pues no estaría proveyendo una solución para evitar ese tratamiento diferenciado.

Un régimen específico de determinación de impuesto a la renta para grupos empresariales debe procurar asimilar los efectos de las normas tributarias sin que esto implique ventajas o gravámenes adicionales que no estén basados en razones de política fiscal.

2.4. Incentivos para la implementación de nuevos proyectos

Este argumento se aleja del principio de neutralidad y en realidad busca utilizar la tributación como un instrumento central de política económica. Como se ha explicado previamente, una de las ventajas que otorga la organización de una actividad económica en grupos empresariales es

⁶⁸ Sentencia C-385/08 de la Corte Constitucional Colombiana. Expediente D-6982. Demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 45, parcial, del Decreto 624 de 1989. (Estatuto Tributario). Magistrada Ponente: Dra. Clara Inés Vargas Hernández. 23 de abril del 2008

la protección que se crea a los activos de la empresa al emprender nuevos proyectos. Al implementar un régimen especial que corrija las desventajas frente al impuesto a la renta que un grupo empresarial tiene, se crea un incentivo para que los negocios se organicen jurídicamente como tal y se inicien nuevas líneas de negocios, proyectos u operaciones, en subsidiarias y que las pérdidas en las primeras etapas del negocio puedan ser compensadas con los beneficios globales del grupo, haciendo más atractiva la inversión.

2.5. Reducción de la necesidad de control de precios de Transferencia

En los últimos años, las transferencias de bienes intra-grupo han provocado gran interés por parte de las administraciones tributarias alrededor del mundo. Es así que, para evitar la transferencia de beneficios o pérdidas, disminución de la carga tributaria total a través del uso de empresas domiciliadas en paraísos fiscales, entre otros; la solución ha sido el control de los precios de transferencia en las transacciones entre empresas relacionadas. En caso de la implementación de un régimen específico para la determinación del impuesto a la renta de los grupos empresariales, el control que la administración tributaria deberá realizar se eliminará o será mínimo, pues todas estas transacciones serán consideradas como realizadas en una sola entidad económica.

3. Argumentos en contra del fundamento en los principios de neutralidad, sustancia económica y equidad

Existen académicos que señalan que los fundamentos en los principios de neutralidad, sustancia económica y equidad explicados previamente son un mito.⁶⁹ Masui, señala que las dos formas organizacionales no representan exactamente la misma posición económica, y que, por lo tanto, no se debe concluir automáticamente que las mismas deben tener el mismo tratamiento para efectos fiscales.⁷⁰

Como se ha desarrollado en el presente capítulo, las ventajas y beneficios que incentivan a la creación de un grupo empresarial en lugar de continuar con la expansión de una sociedad, marcan la diferencia económicamente. Los administradores y propietarios conocen que en una estructura de grupo otorga responsabilidad limitada y protección contra acreedores, reduce costos transaccionales, incluyendo la toma de decisiones de forma descentralizada y provee un incentivo para sincerar la información financiera de las sociedades.

Sin embargo, el hecho de que las dos estructuras organizacionales no reflejen la misma realidad económica, no implica que un régimen especial para la determinación del impuesto a la renta de los grupos empresariales no deba ser adoptado. Se deben tomar en cuenta los fundamentos ya expuestos, pero también se tiene que dar vital importancia al impacto que un régimen como este podría tener en una eficiente distribución de recursos y en la justicia distributiva del ingreso. Es cierto que dicho régimen puede provocar una carga en el control a la administración tributaria, dependiendo del modelo que se adopte para su implementación, sin embargo, los contribuyentes

⁶⁹ MASUI. 2004. Op. cit. Pág. 35

⁷⁰ *Ibidem*.

tendrán más incentivos para dinamizar la economía. De hecho, la Comisión Europea ha señalado que los regímenes especiales para la tributación de grupos empresariales, refiriéndose específicamente a la consolidación deberían abolir los incentivos que tienen los contribuyentes para implementar “planificaciones tributarias agresivas” y otras estrategias para transferir utilidades.⁷¹

Un régimen claro y adecuado mantendrá los beneficios de la figura jurídica que un grupo empresarial tiene, sin crear situaciones de desigualdad o crear oportunidades de elusión o evasión fiscal.

⁷¹ BUETTNER Thiess, RIEDEL Nadine y RUNKEL Marco. Strategic consolidation under formula apportionment. *National Tax Journal*. Vol. 64, No. 2, Parte 1. Junio, 2011. Pág. 226

CAPÍTULO TERCERO

REGÍMENES DE DETERMINACIÓN DE IMPUESTO A LA RENTA PARA GRUPOS EMPRESARIALES EN EL DERECHO COMPARADO Y SUS CARACTERÍSTICAS BÁSICAS

Actualmente varios países a través del globo permiten que un grupo de sociedades relacionadas sean tratadas como un solo contribuyente, o en su defecto, tengan un régimen especial como miembros de un grupo empresarial que en la práctica de resultados económicos similares. Una vez que hemos identificado las características de los grupos empresariales, así como los fundamentos jurídicos y económicos para la creación de un régimen de determinación del impuesto a la renta para los grupos empresariales, analizaremos brevemente cuáles son los patrones legislativos mostrados en el Derecho Comparado.

1. Patrones legislativos en el derecho comparado

No todas las jurisdicciones tienen un régimen de determinación de impuesto a la renta para grupos empresariales, y no todas las existentes son iguales. A través de la historia, cuatro corrientes se han desarrollado, cada una con un enfoque distinto, pero con similares resultados: a) el sistema *Organschaft* utilizado en países de habla alemana, b) el sistema de “contribución

al grupo” o *group contribution*, desarrollado en los países nórdicos, c) el concepto de “Desgravación de grupo” o *group relief*; y, d) el modelo de consolidación fiscal.⁷²

1.1. El Organschaft

Es una idea desarrollada a través de jurisprudencia en Austria y Alemania, bajo este concepto, los miembros controlados bajo una matriz en común se consideran “órganos” de la matriz.⁷³ El tratamiento implica que ambas partes son una misma entidad, y por lo tanto el impuesto se calcula como si fueran divisiones dentro de una sola compañía, obviando las transferencias que se realizaron entre ellas. Para que se determine la existencia de un *Organschaft*, la subsidiaria debe ser controlada por la matriz en asuntos financieros, económicos y administrativos.⁷⁴

Si bien este modelo permite el uso de pérdidas por parte de los miembros que han obtenido utilidades, este no elimina las ganancias intra-grupo causadas por transferencias de activos internas.

1.2. Contribución al grupo, *group contribution*

Este modelo se encuentra en Suecia, Noruega y Finlandia y se basa en la transferencia de beneficios entre miembros de un grupo empresarial. En este caso, el miembro cuyo resultado al final del ejercicio fiscal sea beneficio, puede transferir parte de este a un miembro que haya

⁷² MASUI. 2004. Op. cit. 29

⁷³ *Ibidem*.

⁷⁴ SCHNEIDER, Dieter. Germany. *The Business Lawyer*. Vol. 16, No. 2 (Enero 1961), American Bar Association. Pág. 479

producido pérdidas. De esta manera, se crea un efecto neto, puesto que el miembro que realice la transferencia de utilidades puede deducírselas, mientras que dichas utilidades no son gravadas al compensar con las pérdidas del miembro que las percibió.

Una de las peculiaridades de este sistema es que las utilidades pueden ser transferidas siempre que exista además una transferencia de riqueza, lo cual en la práctica se expresa en un préstamo entre compañías.⁷⁵

1.3. Desgravación de grupo, *group relief*

Este concepto existe en el Reino Unido, Nueva Zelanda y Singapur, era característico de las jurisdicciones anglosajonas, sin embargo, ha venido siendo reemplazado por el modelo de consolidación fiscal.⁷⁶ Al contrario que el modelo anterior, en este caso la transferencia no es de utilidades sino de pérdidas, y por lo tanto, tampoco es necesaria la transferencia de riqueza de un miembro a otro.

1.4. Consolidación fiscal

Este modelo se puede encontrar en jurisdicciones muy diversas, por ejemplo, Australia, Dinamarca, Francia, Italia, Japón, Luxemburgo, México, Países Bajos, Portugal, España y los Estados Unidos. Si bien varias jurisdicciones manejan un modelo de consolidación fiscal, existen algunas variaciones del mismo. El más común es el modelo de acumulación, el impuesto

⁷⁵ MASUI. 2004. Op. cit. 30.

⁷⁶ *Ibidem*.

a la renta se determina separadamente para cada uno de los miembros y se combina a nivel de grupo con ciertos ajustes, siendo la matriz la obligada al pago del tributo por parte de todo el grupo.⁷⁷

El resultado de la consolidación fiscal es similar al del *Organschaft*, pues a pesar de que en un inicio la determinación del tributo se hace por cada uno de los miembros, el agregado presume la existencia de una sola unidad fiscal que es la que tributará.

El régimen estadounidense es considerado como un régimen híbrido pues, aunque considera para efectos legales que los miembros actúan como divisiones de la misma entidad económica, para efectos contables toma en cuenta su individualidad.⁷⁸

Finalmente cabe resaltar que el desarrollo legislativo con respecto a grupos multinacionales es incipiente. Sin embargo, las regulaciones de la Corte Europea y su desarrollo jurisprudencial, empiezan a afectar este desarrollo para también cubrir establecimientos permanentes de empresas no residentes.

⁷⁷ *Ibidem*.

⁷⁸ SANÍN, Ignacio y SANÍN, Juan. *La consolidación fiscal en los grupos empresariales como alternativa de tributación en Colombia*. Instituto Colombiano de Derecho Tributario. Revista No. 62. Pág.76

2. Objetivos de un régimen específico de determinación de Impuesto a la Renta para grupos empresariales

Los diferentes tipos de regímenes de determinación de impuesto a la renta descritos, generalmente buscan alcanzar dos objetivos: a) compensar los beneficios con las pérdidas de otros miembros del grupo; y, b) diferir el reconocimiento de las utilidades recibidas por la transferencia de activos entre miembros de un grupo.⁷⁹ Estos dos aspectos son independientes el uno del otro, sin embargo, pueden ser cubiertos por un solo régimen en ciertas jurisdicciones.

2.1. Compensación de beneficios con pérdidas entre los miembros del grupo

Para que exista compensación de beneficios y pérdidas entre los miembros de un grupo empresarial, deben existir miembros que generen utilidad y miembros que generen pérdidas. La compensación puede realizarse, sea por la transferencia de utilidad, por la transferencia de pérdidas o por la consolidación de los estados financieros.

2.2. Diferimiento del reconocimiento de las utilidades en la transferencia de activos entre miembros del grupo

El segundo objetivo se centra en eliminar el reconocimiento de pérdidas y ganancias en las transacciones intra-grupo a través de un diferimiento del impuesto hasta que el grupo deje de existir o el activo o producto en cuestión sea transferido fuera del grupo. Para lograr este efecto,

⁷⁹ MASUI. 2004. Op. cit. 31.

los balances y estados financieros no reconocen ningún tipo de utilidad o pérdida, mientras el activo se mantiene en el grupo y por lo tanto la obligación tributaria se suspende hasta que el activo es enajenado fuera del grupo.⁸⁰ Esta característica de los regímenes especiales es la que disminuye la necesidad de control de precios de transferencia.

3. Características doctrinarias de un régimen específico de determinación de Impuesto a la Renta para grupos empresariales

De las jurisdicciones donde existen regímenes específicos de determinación de impuesto a la renta para grupos empresariales encontramos que estos sólo se aplican cuando el grupo en cuestión ha sido calificado como tal. De esto se desprende que la determinación de cuándo dos o más empresas serán consideradas como grupo empresarial para efectos tributarios es uno de los aspectos más importantes de cada uno de los regímenes, pues es la base que comprueba si en efecto el grupo constituye una verdadera unidad económica y puede acogerse a los beneficios que la legislación ofrece.

El requisito principal es un alto nivel de relación accionaria entre los miembros, sin embargo, este puede tomar varias formas. Las características clave identificadas para la calificación de un grupo que pueda acogerse al régimen son: a) forma de calificar a las entidades miembros, b) que

⁸⁰ MASUI. 2004. Op. cit. 32

exista una propiedad accionaria mínima, y c) la forma de elección de las entidades que conformarán el grupo.

a) Entidad calificada

Las entidades que son elegibles para acogerse al régimen en la mayoría de los casos se limitan a compañías que estén sujetas al Impuesto a la Renta, esto implica que no aplica para las sociedades que se encuentran exentas y en ciertos casos a aquellas que no son residentes.

De igual manera, es necesario cierto nivel de formalidad que facilite el control del régimen o la verificación de los requisitos. Es por esto que principalmente los miembros de grupos empresariales se refieren a empresas debidamente incorporadas de conformidad con el Derecho Societario y no a otro tipo de sociedades, como sociedades de hecho o fideicomisos, que si bien en nuestro sistema tributario calificarían como sociedades, las mismas no podrían calificar o incluirse en el concepto de grupo empresarial.

En algunos casos los requisitos varían diferenciando entre una empresa matriz y una subsidiaria. En Alemania, por ejemplo, para poder acogerse al régimen, los socios de las subsidiarias deben ser compañías sujetas al impuesto a la renta a nivel corporativo, no así los socios de las compañías matrices.⁸¹

b) Propiedad accionaria mínima

El test más común que se aplica para determinar si una compañía es o no miembro de un grupo es la propiedad accionaria. Lo usual es fijar ciertos porcentajes mínimos y crear condiciones

⁸¹ SCHNEIDER, Dieter. 1961. Op. cit. Pág. 479

adicionales para verificar que las empresas que van a beneficiarse del régimen en efecto tengan control común, y no se hayan utilizado prácticas elusivas sólo para beneficiarse del régimen.

Los porcentajes pueden variar desde el 50% en las jurisdicciones con requisitos más bajos, hasta el 100% en aquellas con más altos. Ciertas jurisdicciones crean requisitos más complejos, para evitar que debido a la complejidad de las estructuras los requisitos mínimos no se cumplan, así por ejemplo en el Reino Unido un grupo es el conjunto de matriz y subsidiarias y las subsidiarias de éstas, para poder calificar como subsidiaria debe poseer más del 50% del capital accionario para efectos de Impuesto a la Renta. Sin embargo, para la calificación como grupo para efectos del Impuesto a la Ganancia de Capitales⁸² sólo las subsidiarias a un 75% pueden beneficiarse y siempre y cuando dicha subsidiaria sea propiedad de la matriz del grupo por al menos un 51%.⁸³

Uno de los aspectos más importantes es que el requerimiento implica que el capital accionario tenga capacidad de voto, y goce de los beneficios económicos inherentes a la propiedad de las acciones. La idea es evitar que los contribuyentes deleguen control o efectiva propiedad de los réditos de las subsidiarias para sólo beneficiarse del régimen tributario. Complementariamente, ningún régimen acepta su aplicación en un grupo donde la conexión se lleva a cabo a través de la administración y no de la propiedad accionaria, lo cual es un enfoque más restrictivo que el que usualmente se utiliza para determinar la relación para efectos de aplicación del régimen de precios de transferencia.

⁸² Figura similar al Impuesto a la renta, sino que la misma se aplica a bienes de capital y el Impuesto a la renta se centra en actividades que generen un ingreso no relacionado a transacciones de bienes de capital.

⁸³ TILEY John y LOUTZENHISER Glen. *Advanced Topics in Revenue Law*. Oxford. Hart Publishing. 2013. Párrafos: 7.1.1 y 7.6.2.1

Existen ciertas jurisdicciones que requieren no sólo propiedad accionaria, sino requisitos adicionales. Como se había señalado, para que el *Organschaft* en Austria sea calificado, debe existir control administrativo y una conexión de negocios, además de cumplir con la propiedad del 75% de capital accionario. En Austria y Alemania, un contrato de transferencia de utilidades debe ser firmado entre la matriz y la subsidiaria.⁸⁴

Masui, resalta que los altos porcentajes de propiedad requeridos podrían ser resultado de la intención de proteger a los accionistas minoritarios de las subsidiarias.⁸⁵ Estos intereses minoritarios aparecen cuando el nivel requerido es menor al 100%. En Luxemburgo, el porcentaje requerido es del 95%, pero este puede ser reducido al 75% si el 75% de los accionistas minoritarios así lo deciden, o si el Ministro de Finanzas lo autoriza basado en que dicho 75% es de particular interés para la economía nacional de Luxemburgo.⁸⁶

De igual manera, en la mayoría de jurisdicciones donde el porcentaje requerido es del 100, existen excepciones *de minimis* para esquemas de compensación a trabajadores y cuando las subsidiarias son propietarias de sus propias acciones.

c) Forma de elección

El régimen es opcional en todos los casos, en la mayoría de jurisdicciones los contribuyentes que cumplen con los requisitos deben solicitar su calificación a las administraciones tributarias y éstas son las que otorgan el privilegio.

⁸⁴ SCHNEIDER, Dieter. 1961. Op. cit. Pág.479

⁸⁵ MASUI. 2004. Op. cit. 38

⁸⁶ HOSS, Elvinger y PRUSSEN. Luxembourg – Law & Practice. Country Practice Guide. *Corporate Tax 2014*. Chambers and Partners. 20014 Disponible en: http://www.chambersandpartners.com/guide/practice-guides/location/233/5813/1057200#questiongroup_247 Último acceso: 25 de octubre de 2015

Existen dos tipos de manera de elegir los miembros del grupo, la más conservativa, aplicada por España y Japón requiere que todos los miembros elegibles sean considerados como parte del grupo, si el grupo decide aplicar para beneficiarse del régimen, este incluirá a todos los miembros. Por otro lado, ciertas jurisdicciones dan la posibilidad a los contribuyentes de decidir cuáles miembros serán considerados parte del grupo y por ende se les aplicará el régimen especial. Característica que ha sido nombrada “*cherry-picking*” pues es el propio grupo quien elige cuáles miembros entran y cuáles no. Este enfoque, entre otros, se utiliza en Dinamarca, Francia, Italia, Luxemburgo, Holanda y Nueva Zelanda.⁸⁷ La variación de este modelo es que ciertas legislaciones la elección se puede realizar a nivel de compañías, mientras que en jurisdicciones como Australia, se da apertura a la elección de subgrupos de entidades.

4. Características de un régimen específico de determinación de Impuesto a la Renta

4.1. Reino Unido

En el Reino Unido, las ganancias de capital y las ganancias por el ejercicio de una actividad económica son objeto de dos impuestos distintos, la primera del Impuesto a las ganancias de

⁸⁷ JONES DAY. *Group Taxation*. 2003. Disponible en: http://www.jonesday.com/files/Publication/6f660ab8-97d0-4230-9c5b-71822ff023d9/Presentation/PublicationAttachment/dcd768bf-489c-4b58-8dbd-b510aaba5b69/Group%20Taxation_1.pdf

Capital y el segundo al Impuesto a las Sociedades. Cada uno de estos impuestos tiene un régimen distinto cuando se refiere a la imposición de grupos empresariales.

4.1.1. Impuesto a las Sociedades

En el Reino Unido, la legislación permite que un grupo de compañías sea calificado como una sola entidad para ciertos efectos tributarios, otorgando algunos incentivos. De todas maneras, varios de estos incentivos dependen de la existencia de relaciones específicas entre los miembros del grupo.

Algunos grupos son creados automáticamente una vez que los requisitos en la relación se cumplen, mientras que la conformación de otros grupos y la aplicación de ciertas deducciones requieren previa solicitud a la autoridad tributaria. La legislación define el grado de conexión requerido para calificar al régimen de beneficios como grupo empresarial, esta legislación es bastante compleja para evitar que las compañías manipulen la relación existente entre grupos.

En el Reino Unido, el concepto de capital social ordinario para efectos tributarios, es vital, pues este es el que se utiliza para definir los test que determinan si existe la relación de grupo y por lo tanto si los beneficios y deducciones son aplicables en cada caso concreto.

Capital social ordinario se define en la Ley de Impuesto a las Corporaciones 2010 como “todo el capital de una compañía (independientemente de su denominación), que no sea capital (por ejemplo acciones) por el cual sus tenedores tengan derecho a un dividendo

fijado a cierta tasa, pero no otro derecho en las ganancias de la compañía”⁸⁸ Esto implicaría que el capital social ordinario incluye las acciones ordinarias que tienen derecho a los activos de la compañía en casos de disolución y liquidación, además de derecho a voto, y no incluiría las acciones preferentes.

Una vez que se ha verificado la existencia de un grupo para efectos legislativos, las pérdidas de una compañía dentro del grupo, puede ser deducida de cualquiera de los beneficios o ganancias de otra compañía dentro del grupo en un período fiscal determinado. El objetivo de la deducción de pérdidas entre compañías del mismo grupo es otorgar el mismo tratamiento tributario a las compañías dentro de un grupo como si estuvieran llevando a cabo sus actividades en una sola compañía. Para poder beneficiarse de esta deducción, las compañías deben satisfacer dos condiciones: titularidad efectiva y titularidad económica.

La condición de titularidad efectiva se cumple con la compañía matriz y las subsidiarias donde sea propietaria de al menos el 75% de su capital social ordinario en los términos que han sido explicados previamente.

La condición de titularidad económica es un requisito adicional, e implica que para que el grupo sea calificado como tal, la matriz de la compañía debe ser beneficiaria (directa o indirectamente) de al menos el 75% de las ganancias disponibles para distribución y de los activos disponibles para la distribución a los accionistas en caso de disolución y liquidación.

⁸⁸ Sección 1119. *Ley del Impuesto a las Corporaciones 2010* de 3 de marzo de 2010. Reino Unido. (Corporation Tax Act 2010). Traducción realizada por la autora.

Al aplicar ambos condicionamientos, cuando una compañía es propietaria de acciones en otra compañía, que a su vez tiene acciones en una tercera compañía, se considera que la primera compañía es titular indirecta de un porcentaje de intereses en la tercera compañía. Este porcentaje se encuentra multiplicando el porcentaje de acciones que la primera compañía tiene en la segunda, por el porcentaje de acciones que esta segunda tiene en la tercera. Este ejercicio puede realizarse en varios niveles de propiedad.

Es importante tener en cuenta que la compañía con pérdidas puede realizar la transferencia parcial o total de sus pérdidas.

Esta deducción puede ser denegada, si la Administración Tributaria verifica que ciertos “arreglos” han sido realizados para que la compañía con pérdidas salga del grupo.⁸⁹ Negociaciones con miras a la transferencia de dicha sucursal no constituirán “arreglos” antes de la aceptación de la oferta. Sin embargo, negociaciones con un particular comprador que resulte en un acuerdo con la naturaleza de una opción, si se considerará como tal.

Las pérdidas son consideradas proporcionalmente en caso de que existan diferencias en los períodos contables de ambas compañías del grupo, o cuando la compañía se une o deja al grupo en el transcurso del período contable.

El monto máximo de pérdidas que una compañía puede utilizar es el monto total de sus beneficios sujetos al Impuesto a la Renta, es decir, la compañía que recibe la pérdida no

⁸⁹ Sección 154. *Ley del Impuesto a las Corporaciones 2010*. Reino Unido. (Corporation Tax Act 2010)

puede utilizar la pérdida que se le ha transferido para crear una pérdida para efectos tributarios cuando su resultado antes de la transferencia era positivo.

Un aspecto importante de resaltar es que los gastos incurridos por una compañía parte del grupo que beneficien al grupo de compañías no se considera deducible en el Reino Unido debido a que la norma señala que sólo los gastos incurridos “entera y exclusivamente” para el beneficio del negocio serán considerados como deducibles.⁹⁰ En consecuencia, si el gasto en el que se incurrió no beneficia únicamente la compañía en cuestión, sino además compañías relacionadas en el grupo, el gasto no será calificado como deducible.

Por otro lado, las normas con respecto a las obligaciones de los administradores son más amplias, y es posible que los mismos tomen decisiones que beneficien al grupo en su totalidad, sin implicar que hayan incumplido sus obligaciones como administradores de la compañía, siempre y cuando un “hombre inteligente y honesto” en su posición podría haber creído razonablemente que la transacción era por el beneficio de la compañía.⁹¹ Esto no ocurre cuando durante la reorganización de un grupo empresarial, los administradores de una compañía deciden transferir a una compañía dentro del grupo, todos o algunos de sus activos a un valor menor al comercial. En este caso, los administradores de la compañía estarían actuando en contra del beneficio de la

⁹⁰ La *Ley del Impuesto a las Corporaciones*, Reino Unido, señala que al calcular los beneficios de la actividad económica no se permite deducciones por gastos que no hayan sido completa y exclusivamente para los fines del negocio. Esta sección indica que, si un gasto es realizado con más de un propósito, y el contribuyente puede identificar la parte o proporción que ha sido utilizada completa y exclusivamente para el negocio, dicha parte puede ser deducida.

⁹¹ *Ley de Compañías 2006*. Reino Unido. (Companies Act 2006).

compañía⁹² (y por lo tanto incumpliendo sus obligaciones como administradores), aun cuando dicha transferencia causa el éxito del grupo de compañías como una unidad. La norma señala que no existirá un incumplimiento de sus obligaciones como administrador si los accionistas por mayoría simple ratifican el incumplimiento de su deber fiduciario, y si dicha decisión no se realizó en fraude de sus acreedores.⁹³

4.1.2. Régimen para Consorcios

Cuando las condiciones de la deducción de grupo no se han cumplido y por lo tanto la transferencia de pérdidas no es posible, se podría otorgar la Deducción para los Consorcios.

Esta Deducción aplica en el caso que dos o más compañías sean propietarias de una compañía (compañía llamada consorcio) pero los requisitos para que se otorgue el tratamiento de grupos empresariales no se han satisfecho. Para que una compañía se califique como una compañía “consorcio”, al menos el 75% del capital accionario ordinario de dicha compañía debe ser propiedad por dos o más personas jurídicas, cada uno de los cuales debe poseer al menos el 5% del capital accionario ordinario. Adicionalmente, una compañía no puede ser una compañía “consorcio” si la misma es 75% subsidiaria de otra compañía.

Una vez que se ha determinado la existencia del consorcio, se pueden aplicar pruebas posteriores para determinar hasta qué extensión las pérdidas obtenidas pueden ser

⁹² Sección 170(4). *Ley de Compañías* 2006, Reino Unido. (Companies Act 2006)

⁹³ Sección 239. *Ley de Compañías* 2006, Reino Unido. (Companies Act 2006)

traspasadas: i) sea del consorcio a los miembros del consorcio, o ii) por los miembros del consorcio a sus miembros.

Las pérdidas que se transfieran bajo este esquema se utilizan para reducir cualquier beneficio o ganancia que la compañía a la que se hayan traspasado tenga en dicho ejercicio fiscal. Al igual que el régimen para grupos, la compañía que recibe la pérdida no puede deducirse más allá de las ganancias y beneficios que efectivamente tenga.

El proceso inicia encontrando la “fracción relevante” de cada uno de los miembros del consorcio. Esto constituye el menor valor entre los siguientes: a) accionario, b) porcentaje que le corresponde de las ganancias; y c) porcentaje que le corresponde de los activos en caso de disolución y liquidación.

En tal caso, si el consorcio es la compañía que transfiere las pérdidas (es decir el consorcio refleja pérdidas mientras que sus miembros tienen ganancias), se multiplica la fracción relevante por la cantidad de pérdidas obtenidas por el consorcio, obteniendo de esta manera una cantidad proporcional que el miembro del consorcio puede deducirse como máximo de sus propias ganancias.

Si el consorcio es la compañía que recibirá las pérdidas (el consorcio tiene beneficios mientras que los miembros reflejan una pérdida) se multiplica la fracción relevante por la cantidad de ganancias obtenidas por el consorcio. El resultado es el valor máximo que el consorcio puede deducirse como pérdidas transferidas por dicho miembro.

4.1.3. Régimen para Impuesto sobre ganancias de Capital

En lo que respecta al Impuesto sobre las Ganancias de Capital las condiciones para conformar un grupo empresarial cambian, un grupo se considera conformado entre:

- a) la empresa matriz,
- b) sus subsidiarias en 75%; y
- c) las subsidiarias con 75% sobre aquellas subsidiarias y así sucesivamente;

Siempre y cuando, en cada uno de los casos, los miembros sean “51% subsidiarias efectivas” de la compañía principal.⁹⁴

El test del 75% se refiere a la condición de titularidad efectiva, mientras que el de 51% se refiere al de la titularidad económica. En consecuencia, para ser una “subsidiaria efectiva del 51%” de la compañía principal, la compañía principal debe tener derecho a más del 50% de:

- a) Las ganancias de la subsidiaria disponibles para distribución,
- b) Los activos disponibles para distribución a los accionistas en caso de disolución y liquidación.

Es importante poder determinar cuáles son las compañías que califican como grupo para efectos del Impuesto a la Ganancia de capitales debido a que dichas compañías tienen ciertos beneficios tributarios, por ejemplo, transferencias de activos de capital entre miembros del grupo sin que se generen ganancias o pérdidas en el balance, además de la compensación de ganancias de capital en una compañía miembro del grupo con pérdidas.

⁹⁴ Sección 170. *Ley al Impuesto de Ganancias al Capital* de 6 de marzo de 1992. (Taxation of Chargeable Gains Act 1992)

a) Transferencia de activos sujetos a Impuesto a la Ganancia de Capital dentro del grupo

Las transferencias de activos de capital entre compañías que han sido calificadas miembros de un grupo para efectos del Impuesto a la Ganancia de Capitales, no generará ninguna pérdida o ganancia mientras se transfiera entre miembros del mismo grupo. La obligación tributaria (en caso de existir) es diferida hasta que el activo sea transferido fuera del grupo o hasta que la compañía propietaria del activo deje de pertenecer al grupo. Cuando la compañía tenedora del activo deja el grupo, un cargo de salida puede generarse para neutralizar dicho efecto.⁹⁵

b) Transferencia de activos sujetos a Impuesto a la Ganancia de Capital fuera del grupo

Cuando un activo sujeto al Impuesto a la Ganancia de Capital es transferido fuera del grupo (por ejemplo, en la transferencia de un negocio) se creará una obligación a las Sociedades de pagar dicho Impuesto, en cualquier ganancia que se obtenga. Para calcular la ganancia, se tomará como costo base el valor del activo pagado por el miembro del grupo que introdujo dicho activo por primera vez al grupo.

Cuando una compañía dentro de un grupo que califique para efectos del Impuesto a la Ganancia de Capital realice una transferencia de la que se genere una ganancia, es posible compensar con cualquier pérdida de capital que se haya

⁹⁵ Sección 171. *Ley al Impuesto de Ganancias al Capital 1992*. (Taxation of Chargeable Gains Act 1992)

efectuado por cualquier otro miembro del grupo.⁹⁶ Cuando dentro de un grupo calificado para efectos del Impuesto a la Ganancia de Capital, una de las compañías miembro está transfiriendo un activo de capital, la compañía vendedora y cualquier otro miembro del mismo grupo, pueden conjuntamente elegir que cualquier ganancia o pérdida (o una parte de ella) que se genere de la transferencia del activo de capital, será considerada como si hubiese sido generada por la otra compañía del grupo. Esto permitirá que las pérdidas de capital en una compañía generadora de pérdidas puedan ser compensadas con las ganancias hechas por la transferencia del activo, o viceversa.

Para calificar, la decisión conjunta debe realizarse dentro de los dos años después del final del ejercicio económico (de la compañía que transfirió el activo) en el que la pérdida o ganancia al que la elección se refiere se generó. Se debe notar que las pérdidas de capital pueden ser aplicadas en ejercicios económicos posteriores indefinidamente dentro de la compañía que los ha generado, por lo tanto, no es necesario que la ganancia se genere en los dos años siguientes a la generación de la pérdida. Es la elección la que debe realizarse dentro de los dos años siguientes al ejercicio económico en el cual la última transferencia se realizó.

- c) En el Reino Unido, las ganancias recibidas en la disposición de un activo pueden verse reducidas por el costo de adquisición de un nuevo activo que sirva la misma o similar función. Cuando respecta a grupos, las ganancias obtenidas por un

⁹⁶ Sección 171A. *Ley al Impuesto de Ganancias al Capital 1992*. (Taxation of Chargeable Gains Act 1992)

miembro del grupo en la disposición de activos pueden verse reducidas por el costo de adquisición de activos del negocio.

4.1.4. Efectos de una compañía cuando deja el grupo: cargos de salida

Cuando una compañía que ha recibido un activo sujeto al impuesto a la ganancia de capital a través de una transferencia dentro del mismo grupo, deja el grupo (por ejemplo, por la venta de acciones) dentro de los 6 años después de recibido el activo, una obligación se originará.⁹⁷

El “cargo de salida” es una provisión anti-elusiva diseñada para prevenir que grupos de compañías transfieran activos sujetos del Impuesto a la Ganancia de capitales dentro del grupo, con el régimen de no ganancia/no pérdida, y luego vendan la compañía fuera del grupo, mientras todavía es propietaria de dicho activo, sin que ningún miembro del grupo pague impuestos por el aumento del valor del activo.

Para calcular el monto de la obligación, se considera que la compañía que abandona el grupo con el activo (Compañía A), ha vendido y re adquirido inmediatamente el activo al valor de mercado a la fecha de la transferencia intra-grupo por parte de la otra compañía miembro (Compañía B). La ganancia presunta, para efectos tributarios, es añadida al precio que el comprador de la Compañía A está entregando al vendedor, sin que este valor tenga que efectivamente ser cancelado al vendedor. Esto aumenta la ganancia de capital como base imponible del impuesto en la venta de acciones. Adicionalmente, se debe tener en cuenta que, en el Reino Unido, la ganancia de capital

⁹⁷ Sección 179. *Ley al Impuesto de Ganancias al Capital 1992*. (Taxation of Chargeable Gains Act 1992)

obtenida por la venta de más del 10% de capital accionario por una compañía accionista en otra, siendo ambas, parte del mismo grupo empresarial, está exenta. Por lo que el cargo de salida se generará únicamente cuando la transferencia sea fuera del grupo.

Debido que se presume que la compañía que abandonó el grupo ha transferido y readquirido el activo al valor del mercado de la fecha de la transferencia en el grupo, el costo base del activo al dejar el grupo, será el valor del mercado del activo a la fecha en la que se realizó la transferencia en el grupo.

4.2. México

El Impuesto a la Renta para los grupos empresariales en México se ha desarrollado desde un Régimen de Consolidación fiscal bajo el que se sumaban los resultados de las empresas integrando una sola base gravable para el pago del impuesto, a un Régimen Opcional para grupos de Sociedades con la aplicación de beneficios controlada. Este cambio se produjo debido a la complejidad legislativa que existía y la dificultad de ejercer un adecuado control.⁹⁸ El régimen prevé la aplicación de las pérdidas fiscales de las controladas y la controladora a través de la aplicación de un factor de integración, es decir las pérdidas de las integradas no se utilizan al cien por ciento.⁹⁹

⁹⁸ MANCILLA, et al. 2014. Op. Cit. Pág. 72

⁹⁹ MANCILLA, et al. 2014. Op. Cit. Pág. 70

El régimen actual, como su nombre lo indica es opcional y la autorización para su aplicación debe ser solicitada por la sociedad integradora, misma que agrupa a las sociedades integradas. A diferencia del Reino Unido, los miembros pueden optar por dejar de aplicar el régimen prestando previo aviso, sin embargo, se verán impedidas para volver a aplicar a dicha opción durante los tres ejercicios fiscales posteriores.

En este caso la sociedad integradora obtiene el *resultado fiscal integrado* sobre el cual se debe aplicar el impuesto a la renta. Este resultado integrado se obtiene sumando los beneficios del ejercicio fiscal de las sociedades integradas y restando las pérdidas de las mismas en caso de existir. La integradora calcula un factor de resultado fiscal el cual se obtiene dividiendo el resultado fiscal integrado del ejercicio entre la suma de los resultados fiscales por la sociedad integradora y por sus sociedades integradas. En consecuencia, si el *resultado fiscal integrado* es negativo, el factor de resultado es cero. La sociedad debe determinar el impuesto tomando en cuenta proporcionalmente la participación accionaria de la empresa integradora.

Las empresas integradas pueden diferir hasta por tres años el pago del impuesto integrable causado. En caso de que las mismas abandonen el grupo, las mismas deberán pagar el impuesto diferido.¹⁰⁰

4.3. España

El grupo fiscal está obligado a presentar una declaración consolidada por el impuesto y practicar una autoliquidación del mismo. En España existen reglas específicas para determinar la base

¹⁰⁰ *Ley de Impuesto sobre la Renta*. México. Op. cit.

imponible del grupo fiscal, misma que es la base consolidada del mismo y se conforma por la suma de:

- Las bases imponibles individuales de cada una de las empresas integrantes del grupo fiscal, sin que se deduzcan las pérdidas de aquellas empresas que hayan tenido una base negativa individual.¹⁰¹
- Eliminaciones e incorporaciones que se realizan de acuerdo con los criterios establecidos en el Real Decreto 1159/2010 de 17 de septiembre que regula las cuentas consolidadas y que buscan compensar los efectos de las operaciones intra-grupo efectuadas a lo largo del mismo ejercicio económico, haciendo posible que la información económica se muestre fielmente en conjunto. Así, por ejemplo, los dividendos internos por ejemplo son eliminados, los dividendos internos son aquellos que hayan sido registrados como ingresos del ejercicio de una sociedad del grupo y hayan sido distribuidos por otra del mismo grupo. Estos rubros se eliminan incluso si el dividendo se generó con cargo a un período en el cual las sociedades no eran parte del mismo grupo. Estos dividendos no estarán sujetos a retención por parte de la sociedad pagadora siempre y cuando sean objeto de eliminación.
- La compensación de las bases imponibles generadas por el grupo fiscal cuando el importe de la suma de los puntos anteriores sea positivo.

¹⁰¹ *Orden por la que se dictan normas para la determinación de la base imponible consolidada en los Grupos de sociedades.* 13 de marzo de 1979. España

- Las pérdidas de cualquier sociedad del grupo que no han sido compensadas el momento de su integración en el grupo, con el límite de la base imponible individual de la propia sociedad.

4.3.1. Compensación de Bases imponibles negativas

Las bases imponibles negativas o pérdidas, son compensadas con las ganancias al determinar la base imponible del grupo empresarial, para de esta manera permitir determinar un resultado fiscal neto dentro del grupo. Las bases imponibles que pueden ser consideradas son las siguientes:

- a) Aquellas generadas por el grupo fiscal y que se generan en el ejercicio en que el grupo tiene una pérdida fiscal consolidada.
- b) Aquellas generadas por alguna de las sociedades del grupo, como se ha señalado la base negativa, o pérdida de las sociedades integrantes podrá ser compensada de la base consolidada del grupo.
- c) Aquellas pérdidas que se encuentren pendientes de compensar por alguna de las sociedades integrantes del grupo cuando entran a formar parte del grupo fiscal. Estas podrán ser compensadas con la base consolidada del grupo, con el límite de la base imponible generada por esa sociedad en cada período impositivo. Sin embargo, el régimen no reconoce las pérdidas generadas en operaciones intra-grupo.

4.3.2. Deduciones por inversión

Las deducciones que se han otorgado como incentivo fiscal para el desarrollo de ciertas actividades (inversión en Investigación y Desarrollo, bonificación por actividades exportadoras, etc.) deben cuantificarse a nivel del grupo, por lo que el derecho a deducción que una sociedad genera durante el período que pertenece a un grupo le corresponde a este último. El cálculo de la deducción se realiza según las normas comunes del impuesto, respetando los límites señalados.

Debido a que las deducciones generadas se aplican sobre la cuota íntegra del grupo, la deducción por dividendos generada por una compañía que tenga pérdidas podrá ser aplicada por el grupo. Las deducciones que estén pendientes y o aquellas correspondientes a compañías que se incorporan al grupo podrán ser atribuidas al grupo limitadas al valor que hubiera correspondido a dicha sociedad en régimen de tributación individual.

4.3.3. Dedución por reinversión de beneficios extraordinarios

El grupo fiscal podrá aplicar a la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, esta reinversión puede ser en la sociedad que obtuvo el beneficio extraordinario u otra perteneciente al grupo fiscal. La reinversión puede incluso materializarse en un elemento adquirido a otra sociedad a condición de que el elemento en cuestión sea nuevo.

Existe una norma que previene la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios en el caso de transferencias realizadas entre entidades del grupo fiscal.¹⁰²

4.3.4. Formalidades

El período impositivo del grupo será el mismo que el de la sociedad dominante, y en caso de que las dependientes concluyan el período previamente por norma legal, esto no determinará la conclusión del grupo. La sociedad dominante será también además quien cumpla con las obligaciones de declaración y auto-liquidación. A pesar de la declaración del grupo, cada una de las sociedades integrantes, incluida la dominante debe presentar declaración del impuesto en régimen individual, las cuales tendrán un carácter meramente informativo.

Si bien la dominante es la encargada de satisfacer la deuda tributaria del conjunto, todas las integrantes del grupo responderán solidariamente a la misma.

También es importante mencionar la eliminación de la obligación de realizar retenciones por dividendos o participaciones en beneficios, intereses y demás rendimientos satisfechos entre sociedades que formen parte de un mismo grupo fiscal que tribute según el régimen de consolidación fiscal.

¹⁰² *Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades* aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004 de 5 de marzo y el *Reglamento de Impuesto sobre sociedades*, aprobado por el Real Decreto 1777/2004 de 30 de julio.

CAPÍTULO CUARTO

EL IMPUESTO A LA RENTA PARA LOS GRUPOS EMPRESARIALES EN EL SISTEMA

JURÍDICO ECUATORIANO

1. Un régimen especial para la tributación de grupos empresariales como incentivo fiscal para promover la inversión

El Ecuador necesita adecuar su sistema tributario a las exigencias del escenario fiscal internacional. América Latina fue una de las regiones a la que más le costó unirse a la tendencia de la globalización, sin embargo, ahora es una realidad innegable y la mayoría de sus integrantes se encuentran tomando decisiones que fomentan la inversión extranjera y que se encuentren en la misma línea que la oferta fiscal a nivel mundial. Ecuador, no puede quedarse atrás, pues caso contrario se vería en una situación de desventaja frente a sus vecinos en materia comercial. Un claro ejemplo es el Tratado de Libre Comercio con la Unión Europea que ha sido firmado por Colombia y Perú, más no por Ecuador, si bien el país ha negociado con el grupo regional, todavía

no se ha logrado la ratificación del instrumento, lo cual claramente nos pone en situación de desventaja frente a nuestros vecinos. Sin embargo, esto no quiere decir que el Ecuador esté aislado, actualmente es signatario de dieciséis convenios para evitar la doble imposición, además de haber incluido en su legislación normas con respecto al régimen de precios de transferencia lo cual muestra su interés por integrarse en el sistema tributario mundial y mantenerse al día en los desarrollos doctrinarios.

Los grupos empresariales multinacionales constituyen un importante contribuyente a nivel mundial, especialmente en países en desarrollo como el nuestro. UNCTAD (Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo, por sus siglas en inglés) señaló en su informe mundial anual sobre inversiones 2015, que la contribución de estas compañías en los presupuestos de los gobiernos de países desarrollados es de alrededor de \$730 mil millones anualmente y que, en Latinoamérica y el Caribe su aporte implica el 53% de los presupuestos locales. Mientras que estas contribuciones, a nivel mundial, representan alrededor del 50% de los beneficios comerciales de cada una de ellas.

Pero no sólo los grupos empresariales multinacionales tienen un impacto significativo en la economía, las contribuciones pagadas por sociedades tanto nacionales como internacionales constituyeron en el 2014, el 20% del total de ingresos tributarios de los países en desarrollo y el 27% en las economías en transición. Estas compañías definirán sus estructuras corporativas de la forma más eficiente posible en términos tributarios dentro de los alcances exigidos por sus necesidades administrativas y operativas.

Frente a este escenario, debemos recordar que el pago de impuestos es un factor importante al decidir la ubicación de las inversiones, por lo que los incentivos fiscales son una herramienta

importante para atraer inversión. De hecho, aquellos países en desarrollo que han sido más exitosos en el desarrollo industrial en las últimas décadas han usado incentivos para atraer la inversión extranjera necesaria para propiciar el inicio de actividades económicas, así como acceso a la tecnología y a la propiedad intelectual requerida.¹⁰³ El ofrecer un régimen especial a los grupos empresariales, por ejemplo, beneficiaría la productividad de los mismos y los haría más competitivos, constituyéndose en un claro incentivo para la constitución y desarrollo de más actividades económicas, al presentar un ambiente fiscal más atractivo.

Ahora, es importante que estos incentivos sean delineados y administrados de tal forma que se pueda minimizar y mitigar los riesgos de ineficiencia o de abuso por parte de los contribuyentes, pues en tal caso se estaría erosionando la base imponible sin que exista un beneficio tangible para la economía en su conjunto.

De hecho, el riesgo de abuso es uno de los factores decisivos para la implementación o no de cierto incentivo. Sin embargo, si bien contrarrestar la evasión fiscal es una tarea imperativa y urgente, el riesgo de un impacto negativo con respecto a la atracción de inversiones debe ser considerado cuidadosamente. Un sistema que no otorgue beneficios podría causar que inversiones necesarias para el desarrollo del país, que de otra manera hubiesen tomado lugar, no se realicen. Es por esta razón que el sistema tributario debe incluir tanto mecanismos que permitan un adecuado control, así como un marco que otorgue beneficios, colocando al país en una posición más competitiva.

¹⁰³ UNCTAD. World Investment Report 2015. *Reforming International Investment Governance*. Ginebra. Publicación de las Naciones Unidas. 25 de junio de 2015. Pág. 208

Para poder asegurar la eficiencia y la efectividad de los incentivos, es importante que los criterios y condiciones necesarios para poder beneficiarse de los mismos sean señalados clara y transparentemente. Para evitar que la administración del incentivo se vuelva una carga adicional, este debería ser aplicado automáticamente por los contribuyentes una vez verificadas las condiciones. En el caso de que se decidiera instaurar un régimen especial de tributación para los grupos empresariales a manera de incentivo, lo más eficiente es definir las condiciones y criterios necesarios para que el régimen especial sea aplicable a ciertas empresas que conforman un grupo, que estas condiciones y criterios sean verificados por la Administración Tributaria previa solicitud, y que una vez que se ha dado la aprobación, el contribuyente pueda aplicar directamente las normas bajo las que se ampararía. De esta manera, la Administración podrá verificar ex - ante que las condiciones han sido cumplidas y tendrá información necesaria para poder realizar un adecuado seguimiento.

Tomando en cuenta que en el país los grupos empresariales no son numerosos, aún a pesar de que su peso en la economía es significativo, una aprobación previa no constituiría una carga administrativa de tal magnitud que pueda tornar el incentivo ineficiente. Al contrario, se puede aprovechar los mecanismos de entrega de información que se encuentran vigentes para poder facilitar tanto la aprobación inicial como el control posterior. La disponibilidad de información, es en efecto, de vital importancia para el éxito de la implementación de este régimen, el grupo deberá aceptar, que los beneficios tributarios a los que podrán acogerse están ligados a la entrega de información. El grupo deberá mostrar completa colaboración y transparencia en varios frentes, especialmente en la identificación de sus últimos beneficiarios económicos.

Las políticas de atracción de inversiones, así como las iniciativas para evitar la evasión fiscal son interdependientes y cualquier iniciativa, sea normativa o de política pública debe considerarse cuidadosamente. La UNCTAD en su informe anual del 2015 presentó una serie de lineamientos y sugerencias a ser consideradas al definir las medidas a tomarse en este aspecto. Estos lineamientos se basan en tres principios fundamentales que reflejan claramente cuál es la posición que una reforma como la propuesta debe tener:

- **Promover el desarrollo sustentable:** Uno de los objetivos principales, tanto de las políticas para atraer la inversión, como las tributarias es financiar un desarrollo sustentable. Las políticas para atraer la inversión promueven la inversión privada y las medidas tributarias permiten la inversión pública, ambas inyectando capital y dinamizando la economía.¹⁰⁴ Lo adecuado es buscar el punto de equilibrio en el que se maximice la disponibilidad de recursos para aportar con inversión tanto pública y privada, eficientemente, tomando en cuenta que al tener ambas resultados opuestos el incremento en una de ellas probablemente generará detrimento en la segunda.
- **Contrarrestar la evasión fiscal:** Los grupos empresariales nacionales como internacionales deben pagar tributos donde la actividad económica tiene lugar y donde se genera valor. Las prácticas evasivas provocan una erosión de la base imponible que evita que exista una justa distribución de ingresos a través de los distintos países involucrados¹⁰⁵. Las estructuras corporativas de los grupos empresariales deben responder a una necesidad económica y/o administrativa y tener sustancia económica

¹⁰⁴ UNCTAD. Op. Cit. Pág. 206

¹⁰⁵ Íbidem.

para que puedan beneficiarse de los incentivos tributarios, si las estructuraciones de las transacciones han sido basadas únicamente en consideraciones tributarias y es evidente que no existe una sustancia económica detrás, estas prácticas deberían ser contrarrestadas.

- **Facilitar la inversión productiva:** El sistema tributario internacional debería proteger la base imponible y asegurarse que exista una distribución justa entre las distintas jurisdicciones para promover futuras inversiones para el desarrollo.¹⁰⁶

Los lineamientos de la UNCTAD son claros y se centran en eliminar la tolerancia o facilitación a la evasión fiscal como medio para atraer inversión, así como la mitigación del impacto de las medidas anti-elusivas en la inversión. Una reforma en el régimen de tributación a los grupos empresariales en el país, es una forma de crear incentivos sin facilitar la evasión fiscal o fomentarla. No podríamos negarnos a la posibilidad de que dichas reformas abran la puerta a nuevas estrategias para reducir la base imponible y evadir, sin embargo, es un riesgo que puede ser controlado adecuadamente, principalmente, verificando que exista sustancia económica detrás de dichas estructuraciones o transacciones.

Es importante tener en cuenta, que un adecuado régimen tributario para las sociedades es importante no por el bienestar de las compañías, sino por el impacto que el impuesto sobre las sociedades tiene sobre las personas cuyos estándares de vida pueden ser afectados, sean accionistas, trabajadores, proveedores o clientes.¹⁰⁷ Una reforma que dinamice la economía no

¹⁰⁶ *Ibidem.*

¹⁰⁷ MIRRLEES J. 2011. *Op. cit.* Pág. 409

debe ser necesaria para beneficiar a las compañías, sino a la economía en su conjunto y específicamente a las personas que se ven afectadas por el impacto de su tributación.

2. Un régimen especial para la tributación de grupos empresariales como herramienta para sincerar el pago de impuestos de los mismos

Un régimen especial para la tributación de los grupos empresariales implica también beneficios para la Administración Tributaria, pues al aplicarlo se expresaría fielmente el reflejo de las actividades del grupo empresarial. Los balances individuales y las cuentas por separado no muestran la imagen completa de sus actividades ya que omiten el impacto de su relación con las empresas que conforman el grupo, lo cual constituye una información vital para que su situación económica pueda ser expresada adecuadamente. La información consolidada y un régimen especial para tributar con respecto a la misma, es una forma de mejorar las insuficiencias y limitaciones que refleja la presentación de balances de resultados y de estados de situación individuales.

Tal y como Cea García lo señala, las operaciones económicas o financieras que las empresas dentro de un mismo grupo desarrollan entre sí constituyen “*auto-transacciones*” económicas, que, tomando en cuenta los recursos globales efectivamente manejados por el grupo, son ficticias.¹⁰⁸ Así por ejemplo, la transferencia de bienes dentro de un grupo empresarial, implica la transferencia de recursos preexistentes que siguen permaneciendo dentro del mismo una vez

¹⁰⁸ CEA GARCIA, J.L. Algunas anotaciones sobre la imagen fiel y sobre el concepto de las Cuentas Anuales Consolidadas de los Grupos de Sociedades. *Revista de Contabilidad y Tributación* 108.1992. Pág. 28

concluida, si comparamos esta transacción dentro de una sola sociedad, podemos verificar que, si en efecto se realiza una transferencia en inventario desde la fábrica de producción al almacén de comercialización, no ha existido ninguna transferencia real, sino que los mismos recursos se mantienen en la unidad económica.

Al tributar con respecto a cuentas consolidadas y no sólo realizar una declaración al respecto, se permite que los contribuyentes después de realizar los ajustes y las eliminaciones necesarias para compensar los efectos de las operaciones efectuadas dentro del grupo efectuadas en el ejercicio económico, muestren una información patrimonial y económica del conjunto.

Al poder sincerar las transacciones efectuadas dentro del grupo, el régimen evitará que se presenten resultados ficticios de las auto-transacciones. Esto evitará dar paso a estrategias dentro del grupo para traspasar beneficios o pérdidas de unas sociedades a otras, mismas que se utilizan por la imposibilidad de que dichas pérdidas sean reconocidas para efectos tributarios por el grupo en conjunto.

3. Propuesta normativa para la implementación de un régimen especial para la tributación de grupos empresariales

3.1. Estructura actual del Régimen del Impuesto a la Renta

El régimen del Impuesto a la Renta se encuentra contenido en la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, publicada el 17 de noviembre de 2004 en el Registro Oficial Suplemento 463

y reformado por última vez el 28 de diciembre de 2015, LORTI. Dicha Ley orgánica, contiene en su Título Primero las normas relativas al Impuesto a la Renta, el capítulo primero describe las normas generales, incluyendo el objeto del impuesto, el concepto de renta y los elementos básicos para que el impuesto se configure, sujeto activo, pasivo, así como conceptos de partes relacionadas y de residencia fiscal.

En dicho título existen capítulos específicos para detallar las normas referentes a los ingresos de fuente ecuatoriana, exenciones, depuración de los ingresos, la composición de la base imponible, la contabilidad y estados financieros, la determinación del impuesto, las tarifas, sobre la declaración y pago, las retenciones en la fuente y la distribución de la recaudación.

Del título segundo al cuarto, la norma describe otros Impuestos, el Impuesto al Valor Agregado, a los consumos especiales y los Impuestos Ambientales.

Por otro lado, en el Título Cuarto establece un régimen tributario especial para las Empresas Petroleras, Mineras y Turísticas. Este régimen, si bien se encuentra esquemáticamente en un Título diferente al del Impuesto a la Renta, toma como referencia las normas contenidas en el Título primero. De esta manera, sin contener todas las normas relacionadas al Impuesto a la Renta, en este título existen normas que modifican el régimen general, creando uno especial para las empresas petroleras mineras y turísticas. Así, por ejemplo, si bien el artículo 37 de la LORTI, contenido en el Título Primero, señala en su inciso tercero que las sociedades que reinviertan sus utilidades en activos productivos en el país podrán obtener una reducción de 10 puntos porcentuales de la tarifa del Impuesto a la Renta sobre el monto reinvertido, el artículo 90 del Título Cuarto, señala que dicho beneficio fiscal no aplica para los contratistas que han celebrado contratos de prestación de servicios para la exploración y explotación de

hidrocarburos. Por otro lado, el Título siguiente, que todavía no ha sido innumerado contiene el Régimen Impositivo Simplificado para personas naturales. Finalmente, el último título trata de consideraciones generales con respecto a las normas contenidas en la ley.

El régimen de Impuesto a la renta también se encuentra descrito en normas subsidiarias. El Reglamento para la aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, publicado en el Registro Oficial Suplemento 209 de 8 de junio de 2010 y reformado por última vez el 8 de enero de 2016 instrumenta toda la normativa principal desarrollada en la ley orgánica. De igual manera existen normas específicas, sean incentivos o normas anti-elusivas en otros cuerpos normativos, principalmente en la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria del Ecuador publicada en Registro Oficial Suplemento 242 de 29 de diciembre de 2007 y reformada por última vez el 18 de diciembre de 2015, la Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas, publicada en el Registro Oficial Suplemento 181 de 30 de abril de 1999 y reformada por última vez el 29 de diciembre de 2014 y el Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, COPCI, publicado en el Registro Oficial Suplemento 351 de 29 de diciembre de 2010 y reformado por última vez el 18 de diciembre de 2015.

3.2. Implementación de un Régimen Específico de Determinación de Impuesto a la Renta para grupos empresariales en la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno

En caso de agregarse un régimen específico para la tributación de grupos empresariales, sería adecuado agregar un título adicional dentro de la LORTI, seguidamente al título primero. El título segundo, en este caso, debería señalar que se basará en las normas contenidas en el título

primero, pero con las particularidades contenidas en el mismo. Esta esquematización, parecida a la existente para las Empresas Petroleras, Mineras y Turísticas, tiene sentido pues, si bien el régimen debe basarse en el régimen general de Impuesto a la Renta, este debe tener varias especificaciones, que deben estar debidamente separadas, aclaradas y organizadas.

El título que se agregaría, debería contener las siguientes normas:

Considerando:

Que, el Artículo 284 de la Constitución de la República establece los objetivos de la política económica, entre los que se incluye incentivar la producción nacional, la productividad y competitividad sistémicas, la inserción estratégica en la economía mundial y las actividades productivas complementarias en la integración regional, objetivos que pueden ser alcanzados ofreciendo un régimen más equitativo para las empresas que realizan sus actividades en el país;

Que, el artículo 285 de la Constitución de la República del Ecuador establece que uno de los objetivos de la política fiscal debe ser la generación de incentivos para la inversión en los diferentes sectores de la economía y para la producción de bienes y servicios, socialmente deseables y ambientalmente aceptables, enfatizando la importancia de los incentivos de carácter fiscal para promover comportamientos deseables y el desarrollo de la economía;

Que, el artículo 300 de la Constitución de la República del Ecuador, establece los principios del sistema tributario, señalando que el mismo deberá regirse entre otros por los principios de eficiencia, simplicidad administrativa, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria, constituyéndose un deber del legislador el asegurarse que el sistema tributario sea delineado de conformidad con estos principios;

Que, el objetivo número 8 del Plan Nacional para el Buen Vivir para el período 2013 – 2017 es consolidar el sistema económico social y solidario de forma sostenible, para lo cual se señala que se debe consolidar el papel del Estado como dinamizador de la producción y regulador del mercado a través de la aplicación de incentivos tributarios para la producción, el empleo, la reinversión de capital, así también optimizar y focalizar los beneficios e incentivos fiscales para el desarrollo social y productivo;

Que, el sistema tributario es un instrumento fundamental de política económica, que además de proporcionar recursos al Estado, permite estimular la inversión, el ahorro, el empleo y la distribución de la riqueza y contribuir a la estabilidad económica;

Que, un régimen tributario especial de determinación de Impuesto a la Renta para los grupos empresariales eliminaría la injustificada discriminación existente entre dos figuras legales con los mismos efectos económicos, promovería la equidad, sinceraría la determinación de la base imponible de dichos grupos y constituiría un incentivo para que los mismos puedan soportar más riesgo al realizar nuevas inversiones;

Que, a través de un régimen tributario especial de determinación de Impuesto a la Renta, el control de transacciones entre partes relacionadas será más efectivo e implicará una carga administrativa más liviana, aumentando la eficiencia del sistema tributario, así como la eficacia y simplicidad administrativa, sin aumentar el riesgo de evasión fiscal, sino más bien disminuyéndolo y haciendo más efectivo el control de conductas evasivas y perjudiciales para la determinación de la base imponible de los distintos contribuyentes,

Que, el artículo 301 de la Constitución de la República del Ecuador determina que, sólo por iniciativa de la Función Ejecutiva y mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional, se podrá

establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos. Solo por acto normativo de órgano competente se podrán establecer, modificar, exonerar y extinguir tasas y contribuciones y que las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley; y,

De conformidad a las atribuciones y competencias de la Asamblea Nacional, y en ejercicio de sus facultades constitucionales expide el siguiente,

Título II

Régimen tributario especial para la determinación de Impuesto a la Renta de Grupos Empresariales

Art. 1. - Grupo Empresarial. – Para efectos tributarios se considerará como grupo empresarial al grupo de empresas conformado por una compañía matriz y sus subsidiarias. El grupo empresarial sólo puede tener una matriz, si la compañía matriz tiene a su vez una compañía madre, la misma constituirá la cabeza de un nuevo grupo.

Art. 2. - Definición de empresa. – Para efectos de este título, se considerará como empresas a las sociedades que conforman una persona jurídica distinta a la de sus socios, constituidas bajo las disposiciones contenidas en la Ley de Compañías y el Código Civil, cualquiera que sea la forma jurídica que las mismas hayan adoptado.

Art. 3. - Empresa matriz. – Se considerará como empresa matriz a aquella empresa que sea propietaria, directa o indirectamente, de al menos el 90% del capital accionario de otra compañía.

La propiedad de dicho capital accionario debe permitir al principal ejercer el control efectivo sobre la compañía y el derecho a un porcentaje idéntico de beneficios a ser distribuidos. El control del capital accionario se debe traducir en el derecho de nombrar y remover a sus accionistas, así como tener la mayoría de votos para cualquier decisión de la compañía.

El 90% debe calcularse con respecto a aquel capital que otorga plenos derechos de voto, así como a los beneficios de la compañía, sin que estos hayan sido limitados de ninguna manera o se hayan determinado dividendos fijos. En caso de existir condiciones contractuales para que dicha propiedad accionaria exista jurídicamente, sin embargo, la misma no tenga efectos reales con respecto al control y a la distribución de beneficios, dicha propiedad no será considerada para efectos de este artículo.

Art. 4. - Subsidiarias. – Se considerará como subsidiaria a aquellas empresas cuyo capital accionario sea propiedad de una empresa matriz, directa o indirectamente, en al menos 90%. Las subsidiarias de una compañía pueden tener a su vez subsidiarias, siempre y cuando el porcentaje accionario se cumpla. Este ejercicio puede realizarse en varios niveles de propiedad.

Art. 5. - Propiedad indirecta. – La propiedad indirecta se obtiene a través de multiplicación. Si la empresa A, tiene el 85% de capital accionario en la compañía B, y la compañía B% tiene el 90% en la compañía C, la compañía C es subsidiaria de A, pues la misma tiene el 76.5% de capital accionario en la misma indirectamente.

Art. 6. - Requisitos generales. – Para que una compañía pueda ser parte de un grupo empresarial la misma debe cumplir con las siguientes condiciones:

- a.** Ser residente en el Ecuador para efectos tributarios por la totalidad del ejercicio fiscal,
- b.** No estar exenta al Impuesto a la Renta indefinidamente. En caso de que compañías exoneradas al pago del Impuesto a la Renta para el desarrollo de inversiones nuevas y productivas, o cualquier otro beneficio fiscal similar cumplan los requisitos para ser parte de un grupo empresarial, las mismas serán consideradas parte del grupo, sin embargo, las mismas no podrán transferir las pérdidas que hayan generado a otros miembros parte del grupo empresarial, mientras gocen del beneficio de exoneración del pago de Impuesto a la Renta.
- c.** No calificar como empresas Petroleras y Mineras, es decir que su actividad principal no debe ser la prestación de servicios para la exploración y explotación de hidrocarburos o recursos mineros.
- d.** Las empresas que se encuentren en proceso de liquidación o disolución no podrán ser consideradas como subsidiarias de ninguna compañía o formar parte de un grupo en calidad de matriz, en caso de que alguno de dichos procesos se inicie, las mismas dejarán de formar parte del grupo, y el grupo se restructurará o finalizará como corresponda.

Art. 7. - Aplicación del régimen. – La compañía matriz podrá solicitar por escrito al Servicio de Rentas Internas que el Grupo pueda tributar de conformidad con el régimen especial de Grupos Empresariales.

La solicitud deberá incluir un esquema del grupo empresarial y su relación accionaria. Deberá incluir además la aceptación de la Junta de Accionistas/Socios, de cada una de las compañías miembro del grupo empresarial. Si una de las compañías miembro, no aceptare la inclusión dentro del grupo, el mismo no podrá conformarse. Esta aceptación deberá haber sido adoptada con fecha anterior al inicio del ejercicio fiscal en el que el régimen será aplicado y tendrá efectos en la medida en la que no haya sido impugnada.

Una vez aprobada la solicitud el grupo empresarial podrá empezar a aplicar el régimen descrito en este título y no podrá dejar de aplicarlo a menos que las condiciones existentes para su calificación hayan dejado de existir. El grupo no podrá renunciar a la aplicación del régimen una vez adoptado.

Art. 8. - Inclusión de compañías. – Una vez que el grupo empresarial ha sido conformado, las empresas que posteriormente cumplan con las condiciones para ser parte del mismo se considerarán inmediatamente incluidas desde el ejercicio fiscal siguiente en el que las mismas alcanzaron los requisitos legales para su incorporación al grupo. Si las nuevas sociedades son empresas que han sido constituidas con los requisitos para su incorporación, las mismas serán consideradas miembros del grupo desde su constitución.

La empresa matriz tiene la obligación de comunicar al Servicio de Rentas Internas la inclusión de nuevas sociedades al grupo, en caso de no hacerlo, dentro de los 30 días siguientes a la constitución de las mismas o del cumplimiento de los requisitos por parte de los nuevos miembros, la Administración Tributaria podrá dejar de aplicar los beneficios que este régimen otorgue al grupo en el determinado ejercicio fiscal.

La Autoridad Administrativa puede incluir automáticamente al grupo empresarial a las empresas que se constituyan o cumplan con los requisitos para ser incorporadas al mismo. La decisión de la Junta General de Socios o Accionistas en contra de su inclusión, no constituirá oposición a su inclusión en el grupo.

Art. 9. - Exclusión de compañías. - Las empresas que dejen de cumplir las condiciones para ser parte del grupo en un ejercicio fiscal determinado, se considerarán automáticamente excluidas del mismo, sin necesidad de que la Administración Tributaria tenga que realizar resolución alguna.

Es obligación de la empresa matriz el informar al Servicio de Rentas Internas cuando una de sus miembros deje de cumplir las condiciones para ser parte del grupo empresarial, en caso de no hacerlo, se considerarán nulos los beneficios que el grupo haya aplicado en dicho ejercicio fiscal.

Art. 10. - Consolidación de balances. – Cada una de las compañías preparará un balance individual y posteriormente, la compañía matriz deberá consolidar los balances de las compañías integrantes del grupo. Esta consolidación deberá realizarse de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera.

Estos balances deberán ser presentados anualmente a la Administración Tributaria y tendrán un carácter meramente informativo.

Art. 11. - Transferencia de Activos. – Las transferencias de activos e inventarios entre empresas de un mismo grupo empresarial que den origen a una ganancia o pérdida, no serán registradas como tales hasta que dicho activo sea transferido fuera del grupo empresarial.

La empresa que transfiera dicho activo o inventario fuera del grupo empresarial será la responsable por el impuesto que el beneficio de dicha transferencia genere. Para efectos de este cálculo, se considerará como valor inicial del activo o del inventario el precio inicial al que ingresó al grupo, o el precio de producción de conformidad con la contabilidad de la sociedad que lo produjo.

Art. 12. - Transferencias diferidas. – En caso de que esta transferencia no se realice en un mismo ejercicio fiscal, los beneficios o pérdidas serán reconocidos en el momento en el que los activos o inventarios se transfieran fuera del grupo.

La obligación tributaria (en caso de existir) es diferida hasta que el activo o inventario sea transferido fuera del grupo o hasta que la compañía propietaria del activo deje de pertenecer al grupo.

Art. 13. - Transferencias exentas. – En caso de que las transferencias fuera del grupo resultaren exentas o exoneradas al pago del Impuesto a la Renta, ya sea por la naturaleza de las actividades de la compañía, o la naturaleza del activo o inventario; sin embargo, dicha transferencia hubiese sido gravada en una

transferencia previa dentro del mismo grupo, a no ser que las sociedades no hayan sido parte del mismo grupo empresarial, dicha transferencia será considerada como objeto al impuesto a la renta y la exención o exoneración del pago de Impuesto a la Renta se considerará como no aplicable. Para el cálculo del beneficio aplicable a dicha transferencia se considerarán las normas generales.

Art. 14. - Cargos de Salida. –Cuando la compañía propietaria del activo o inventario deja el grupo, se presumirá que el activo o inventario ha sido transferido fuera del grupo con fecha de la exclusión del miembro del grupo.

El cargo de salida será calculado tomando en cuenta el costo inicial del activo o inventario de conformidad con el artículo 11 innumerado del presente título, mientras que el valor de disposición se presumirá que es el valor de mercado del bien, para el efecto se deberán utilizar métodos de valuación adecuados. La Administración Tributaria, puede determinar dicho valor de conformidad al régimen de precios de transferencia.

Art. 15. - Costo del activo o inventario fuera del grupo. - El costo del activo o inventario contablemente una vez que la empresa ha salido del grupo se considerará aquel valor de mercado que ha sido utilizado para determinar el cargo de salida.

Art. 16. - Responsabilidad de pago del cargo de salida. - La pérdida o beneficio que se cause será responsabilidad de la compañía que deja el grupo. En caso de que se genere Impuesto por pagar por dicho cargo, el grupo empresarial del cual dejó de

ser parte, y aquel al cual se incorporó de ser el caso, serán responsables solidarios por dicha obligación.

Art. 17. - Ganancia presunta. – En caso de que el cargo de salida implique un beneficio para la empresa que sale del grupo, la ganancia presunta para efectos tributarios debe ser considerada en el precio que el adquirente de las acciones o participaciones de la compañía, según corresponda, esté pagando a quien le transfiera las mismas, proporcionalmente por las acciones o participaciones transferidas. Este valor deberá ser considerado como ingreso gravable en la base imponible del Impuesto a la Renta del vendedor de conformidad con el artículo innumerado siguiente al 26 de esta Ley.

Art. 18. - Arrendamiento mercantil o leasing de activos transferidos. – No serán deducibles los costos o gastos por contratos de arrendamiento mercantil o leasing cuando la transacción tenga lugar sobre bienes que hayan sido propiedad del mismo contribuyente o de otro miembro del grupo.

Art. 19. - Compensación de pérdidas. – En caso de que una compañía del grupo empresarial genere pérdidas, la misma podrá decidir mantenerla en su balance para poder compensarla dentro de los cinco ejercicios fiscales posteriores de conformidad con el artículo 11 de la presente ley, o cederlas a un miembro del grupo que haya generado beneficios, para que la pérdida sea compensada directamente antes de aplicar la tarifa correspondiente y obtener el Impuesto por pagar. La transferencia debe realizarse en la declaración del ejercicio fiscal en el que las mismas fueron generadas y no en ejercicios futuros.

La transferencia de pérdidas puede ser total o parcial.

Para que la cesión de la pérdida se pueda perfeccionar, ambas compañías debieron haber formado parte del grupo empresarial en el ejercicio fiscal en el que la pérdida y el beneficio se generaron, aun cuando en el momento de presentar la declaración las mismas ya no formen parte del mismo grupo empresarial.

Art. 20. - Limitación a la compensación de pérdidas. – Las pérdidas originadas en ejercicios fiscales anteriores a la conformación del grupo empresarial o a la inclusión de la compañía en el grupo empresarial, no podrán ser utilizadas para ser compensadas con otras empresas miembros del grupo. Las pérdidas ocasionadas debido a la transferencia de activos o inventarios entre miembros del mismo grupo no serán consideradas como pérdidas pues dichas transacciones no deben ser consideradas hasta que los activos o inventarios salgan del grupo empresarial.

El monto máximo de pérdidas que una compañía puede utilizar es el monto total de sus beneficios sujetos al Impuesto a la Renta. La compañía que recibe la pérdida no puede utilizar la pérdida que se le ha transferido para crear una pérdida para efectos tributarios cuando su resultado antes de la transferencia era positivo.

Si la pérdida ha sido transferida a una sociedad cuya tarifa impositiva sea del 25%, desde una sociedad cuya tarifa hubiese sido del 22% de haber generado utilidad, dicha pérdida se considerará transferida por su valor nominal con respecto a la sociedad cedente, mas sólo podrá ser compensada proporcionalmente en el 88% por la sociedad receptora. Si la tarifa del 25% es aplicada solo parcialmente a las

utilidades de la sociedad receptora de la pérdida, en primer lugar, se aplicará proporcionalmente la pérdida a las utilidades generadas sujetas a las diferentes tarifas, así se compensará completamente a la proporción de utilidades sujetas al 22% y sólo en el 88% a aquellas sujetas al 25%.

Si la pérdida ha sido transferida por una sociedad cuya tarifa hubiese sido menor, la misma se compensará proporcionalmente siguiendo la misma lógica señalada en el párrafo anterior.

Art. 21. - Limitación de deducciones para el grupo de empresas. – Las siguientes deducciones señaladas en el régimen general del Impuesto a la Renta, deberán aplicarse con las siguientes limitaciones:

- i. Las deducciones otorgadas por incremento neto de empleos, se deducirán con el 100% adicional de conformidad con el artículo 10 de esta Ley, independientemente de que el trabajador sea transferido desde una empresa dentro de un grupo empresarial a otra dentro del primer ejercicio económico, siempre que permanezca dentro de dicho ejercicio económico por al menos seis meses consecutivos o más dentro del grupo. Esta deducción no podrá aplicarse si dicho trabajador había sido empleado por alguna otra compañía parte del grupo en dicho ejercicio fiscal, o que haya pertenecido al grupo dentro de los tres ejercicios fiscales anteriores.
- ii. No serán deducibles las provisiones para créditos incobrables entre miembros del mismo grupo empresarial.

Art. 22. - Aplicación de normas para relacionadas. – Las normas contenidas en el título primero de esta Ley con respecto a las operaciones entre partes relacionadas y las obligaciones de las mismas no se aplicarán para las transacciones realizadas dentro de un grupo empresarial que determine y pague su impuesto a la renta de conformidad con este título, sin perjuicio de aquellas que han sido expresamente señaladas en este título.

Esta exención no incluirá las transacciones con partes relacionadas no domiciliadas en el Ecuador, ni aquellas transacciones con partes relacionadas fuera del grupo empresarial. En tal caso, las empresas deberán cumplir con las obligaciones y limitaciones contenidas en el régimen general.

Las normas para establecer la relación serán las mismas contenidas en el título primero de esta ley.

Art. 23. - Responsabilidad de pago. – Cada una de las compañías será responsable principal del pago del impuesto a la renta generado. Sin embargo, todas las compañías miembros del grupo empresarial tanto en el ejercicio fiscal en el que se generó la renta, como en el ejercicio fiscal en el que se exige su pago, son responsables solidarias por el pago del Impuesto a la Renta causado por los demás miembros del grupo.

Art. 24. - Terminación del grupo. – El grupo empresarial cesa de existir si todos los miembros dejan de cumplir los requisitos para formar parte del mismo.

Art. 25. - Norma anti elusiva. - La aplicación de las normas de este título se condicionan a la existencia real de las transacciones dentro del grupo. Si la Administración

Tributaria determina que alguna de las transacciones dentro del grupo carece de sustancia económica, es simulada, o constituye simplemente una ficción jurídica sólo con fines tributarios, los beneficios del régimen no serán aplicados en dicho ejercicio fiscal, incluso si esta transacción no ha sido parte de los beneficios que han sido aplicados en determinado ejercicio fiscal.

Adicionalmente, la empresa matriz será sancionada al pago de 100 remuneraciones básicas.

Disposiciones Finales

Primera. – Las modificaciones para la aplicación de las reformas que se establecen en esta Ley serán dictados por el Presidente de la República en el plazo de noventa días.

Segunda. - La presente Ley entrará en vigencia a partir del día siguiente a su publicación en el Registro Oficial y prevalecerá sobre toda norma que se le oponga.

3.3. Reformas necesarias en otros cuerpos normativos para la adecuada implementación del régimen especial para grupos empresariales

La incorporación de un régimen especial para la determinación del Impuesto a la renta de los grupos empresariales en un título adicional a la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno implicaría en primer lugar emitir un reglamento para su aplicación y la necesidad de modificar ciertas normas adicionales que se verían afectadas o que influirían en la aplicación del nuevo régimen. Lo positivo de incorporar un régimen que se basa en el régimen general, y sólo

modifica ciertas normas es que no es necesario modificar el régimen general, sino simplemente señalar cuándo el mismo es aplicable y en qué circunstancias se deben aplicar las normas específicas.

Las normas que deberán ser reformadas para que no exista incoherencia en las normas relativas al Régimen del Impuesto a la Renta, son las siguientes:

- a)** En el artículo siguiente al 162 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, agréguese a continuación “del propio contribuyente” lo siguiente:

“y de los miembros del mismo grupo empresarial, a su elección”

- b)** En el artículo siguiente al 162 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, agréguese un tercer inciso que dirá: “En caso de que el crédito tributario sea cedido a una o más sociedades del mismo grupo empresarial que apliquen una distinta tarifa de Impuesto a la Renta al de la empresa cedente, se deberán aplicar las reglas contenidas en el artículo 20 del Título II del Régimen Especial para la determinación de Impuesto a la renta de grupos empresariales, de manera que el aprovechamiento del crédito sea proporcional.”

- c)** En el artículo innumerado siguiente al 21 en el Reglamento para la Aplicación del Impuesto a la Salida de Divisas, conviértase el numeral 3 en 4 y agréguese un numeral 3, que diga:

“3. Transferir el crédito tributario a una sociedad miembro del grupo empresarial del que forma parte para que la misma pueda utilizar dichos valores como crédito tributario para el pago del Impuesto a la Renta causado o su anticipo establecido en el artículo 41 de la Ley de Régimen Tributario Interno, en el ejercicio fiscal en que se generaron o en los

siguientes cuatro años, siempre y cuando la compañía cedente y la compañía cesionaria hayan sido parte del mismo grupo empresarial en el ejercicio fiscal en el que dicho crédito tributario fue generado.”

Es importante resaltar que la propuesta incluida en este trabajo abarcaba únicamente el Impuesto a la Renta. Un régimen completo para grupos empresariales debería incluir normas relativas al resto de impuestos, al Valor Agregado, a la Salida de Divisas, a los Consumos Especiales, entre otros. Sin embargo, esta implementación no ha sido objeto del presente estudio.

CINCO

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

- La decisión con respecto a la forma de estructuración es una libertad del contribuyente, misma que sólo debe ser combatida cuando no existe sustancia económica que la soporte. Si el contribuyente utiliza los incentivos o los resquicios existentes en las normas tributarias para disminuir su carga tributaria de una manera legal y sin desnaturalizar económicamente las transacciones existentes en su negocio, las Administraciones Tributarias no deberían iniciar una caza de brujas para impedirlo. Al contrario, si el contribuyente está adecuando su conducta para obtener los beneficios fiscales otorgados, se debería considerar que los objetivos de la política fiscal han sido logrados.
- Ha sido doctrinariamente probado que la empresa como unidad comercial, raramente mantiene su posición competitiva a menos que se desarrolle y se organice en grupos empresariales, administrando efectivamente, reduciendo los costos, mejorando la eficiencia funcional, entre otras. Esta organización otorga varias ventajas, entre ellas ayuda a diversificar el riesgo, lo cual implica que existiría más apertura a tomar e invertir en proyectos de riesgo. Dado el clima económico y político de nuestro país, es saludable crear incentivos que permitan que las empresas diversifiquen su riesgo como incentivo para la localización de inversiones en ciertos sectores. Un régimen claro y adecuado mantendrá los beneficios de la figura jurídica que un grupo empresarial tiene, sin crear

situaciones de desigualdad o crear oportunidades de elusión o evasión fiscal y dinamizará la economía, incentivando la inversión.

- Es innegable que los grupos empresariales son un actor importante en la economía del Ecuador, implementar un régimen tributario especial para la determinación a la renta incentivaría a la inversión. Además, se traduciría en una ventaja competitiva pues no gravaría adicionalmente a transacciones entre relacionadas, que tratan de ser combatidas por la Administración Tributaria, sino que además controlaría que las mismas se realicen de conformidad con la realidad económica, disminuyendo la carga de control en la Administración Tributaria.
- Si bien la implementación de un régimen de tributación especial para los grupos económicos provocará una tributación más apegada a la realidad económica de las empresas, es importante tomar en cuenta que, al realizar cambios en la legislación fiscal, se estaría otorgando un incentivo, que, como se ha señalado en la primera parte de este capítulo influirá en las decisiones comerciales de las empresas y por lo tanto causará que sus comportamientos futuros se transformen para reducir la presión fiscal a la que se ven sometidas y así maximizar su beneficio.
- Un régimen tributario especial para la determinación del impuesto a la renta de los grupos empresariales puede ser adoptado fácilmente en nuestro sistema tributario pues las obligaciones formales, que son las que representarían la carga más significativa para los contribuyentes ya están vigentes, por requerimiento de la Superintendencia de compañías. Adicionalmente, no se cambiarían ninguna de las disposiciones en el

régimen general, sino que bastarían ciertas normas específicas para los grupos empresariales.

- Para que el sistema tributario cumpla completamente con los principios de neutralidad, equidad y sustancia sobre la forma, es importante que se desarrolle un régimen especial de tributación completo para los grupos empresariales que incluya no sólo el Impuesto a la Renta sino los demás Impuestos a los que las empresas miembros puedan estar sujetas. Esta integración permitirá que los grupos en efecto tributen como una sola entidad económica.

BIBLIOGRAFÍA

LEGISLACIÓN

Ecuador

Constitución del Ecuador, publicada en el Registro Oficial número 449 de 20 de octubre de 2008 y reformada por última vez el 21 de diciembre de 2015.

Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, COPCI, publicado en el Registro Oficial Suplemento 351 de 29 de diciembre de 2010 y reformado por última vez el 18 de diciembre de 2015.

Código Orgánico Monetario y Financiero Libro I, publicado en el Registro Oficial Suplemento 332 de 12 de septiembre de 2014 y reformado por última vez el 18 de diciembre de 2015.

Ley Orgánica de incentivos a la producción y prevención del fraude fiscal, publicada en Registro Oficial Suplemento 405 de 29 de diciembre de 2014.

Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, publicado el 17 de noviembre de 2004 en el Registro Oficial Suplemento 463 y reformado por última vez el 28 de diciembre de 2015.

Ley para la defensa de los derechos laborales, publicada en el Registro Oficial N° 797 de 26 de septiembre de 2012.

Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas, publicada en el Registro Oficial Suplemento 181 de 30 de abril de 1999 y reformada por última vez el 29 de diciembre de 2014.

Ley Reformativa para la Equidad Tributaria del Ecuador publicada en Registro Oficial Suplemento 242 de 29 de diciembre de 2007 y reformada por última vez el 18 de diciembre de 2015.

Reglamento a la Ley Orgánica de incentivos a la producción y prevención del fraude fiscal, publicado en el Registro Oficial Suplemento 407 de 31 de diciembre de 2014 y reformado por última vez el 28 de febrero de 2015.

Reglamento para la aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, publicado en el Registro Oficial Suplemento 209 de 8 de junio de 2010 y reformado por última vez el 8 de enero de 2016.

Normas para la presentación de Estados Financieros para los Grupos de Compañías establecidos por el SRI. Resolución de la Superintendencia de Compañías. No. SC.ICI.DCCP.G.14.003 Publicada en el Registro Oficial 194 de 28 de febrero de 2014

Dispónese que a más de las sociedades obligadas a presentar estados financieros consolidados, deben hacerlo las compañías que consten dentro de los grupos económicos identificados por el Servicio de Rentas Internas al 31 de diciembre del año anterior. Resolución de la Superintendencia de Compañías No. SC.ICI.DCCP.G13.009 del 11 de septiembre de 2013, publicada en el Registro Oficial No. 96 del 7 de octubre de 2013

España

Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004 de 5 de marzo

Orden por la que se dictan normas para la determinación de la base imponible consolidada en los Grupos de sociedades. 13 de marzo de 1979.

Reglamento de Impuesto sobre sociedades, aprobado por el Real Decreto 1777/2004 de 30 de julio.

México

Ley de Impuesto sobre la Renta. México. Nueva Ley publicada en el Diario Oficial de la Federación el 11 de diciembre de 2013. Última reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 18 de noviembre de 2015.

Reino Unido

Ley al Impuesto de Ganancias al Capital de 6 de marzo de 1992. (Taxation of Chargeable Gains Act 1992)

Ley del Impuesto a las Corporaciones 2010 de 3 de marzo de 2010. (Corporation Tax Act 2010)

Ley de Compañías 2006 de 8 de noviembre de 2006. (Companies Act 2006).

Ley de Insolvencia de 25 de Julio de 1986. Reino Unido. (Insolvency Act 1986)

JURISPRUDENCIA

Argentina

Fallo del Tribunal Oral en lo Penal Económico en el caso Eurnekian, Eduardo s/ Ley 24769 - Incidente de excepción de falta de acción de 13 de agosto de 2004

Colombia

Sentencia C-385/08 de la Corte Constitucional Colombiana. Expediente D-6982. Demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 45, parcial, del Decreto 624 de 1989. (Estatuto Tributario). Magistrada Ponente: Dra. Clara Inés Vargas Hernández. 23 de abril del 2008

Sentencia T-425 de 1992 de la Corte Constitucional Colombiana. Expediente T-736. Magistrado Ponente: Ciro Angarita Barón. 24 de junio de 1992.

Ecuador

Fallo No. 226-2009 de 23 de noviembre del 2012 emitido por la Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, dentro del juicio iniciado por la empresa Schlumberger Surencó S.A. Expediente 226, publicado en el Registro Oficial Suplemento 368.

Fallo No. 357-2011 de fecha 26 de diciembre de 2012, emitido por la Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, dentro del juicio iniciado por la empresa Occidental Exploration and Production Company

Fallo 442-2010 de fecha 17 de septiembre de 2012, emitido por la Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, dentro del juicio iniciado por Andes Petroleum.

Fallo No. 544-2010 de fecha 29 de junio de 2012, emitido por la Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, dentro del juicio iniciado por Acromax.

Estados Unidos

Gregory v. Helvering – 293 I.S. 465 – (7/1/1935) Disponible en: <https://supreme.justia.com/cases/federal/us/293/465/case.html> Último acceso: 01 de enero de 2016

Reino Unido

Ayrshire Pullman Motor Services & Ritchie v CIR ((1929) 14 TC 754)

IRC v Duke of Westminster ([1936] 19 TC 490)

WT Ramsay Ltd v IRC [1982] AC 300

Chandler v Cape plc (2012) 3 All ER 640

DOCTRINA

ANDINO, Marco et al. *Una nueva Política Fiscal para el Buen Vivir*. Servicio de Rentas Internas. 2012.

ARMOUR John, HANSMANN Henry, KRAAKMAN Reiner. *The Essential Elements of Corporate Law What is Corporate Law?* Harvard Law School. Julio, 2009.

ARMOUR et al. *The Anatomy of Corporate Law: A Comparative and Functional Approach*, Segunda Edición, Oxford University Press, 2009.

BUETTNER Thiess, RIEDEL Nadine y RUNKEL Marco. Strategic consolidation under formula apportionment. *National Tax Journal*. Vol. 64, No. 2, Parte 1. Junio, 2011.

CASADO OLLERO, G., R. FALCÓN Y TELLA, C., C. LOZANO SERRANO y E. SIMÓN ACOSTA: *Cuestiones tributarias prácticas*. La Ley. Segunda Edición. Madrid. 1990.

CALDERÓN Lourdes. La Interpretación de las normas Tributarias en función a la realidad de los hechos económicos. *Quipukamayoc*. 2003, segundo semestre.

CEA GARCIA, J.L. Algunas anotaciones sobre la imagen fiel y sobre el concepto de las Cuentas Anuales Consolidadas de los Grupos de Sociedades. *Revista de Contabilidad y Tributación* 108.1992.

CHANDLER, A.D., *Scale and Scope*. Londres: Belknap. 1990.

FERNÁNDEZ PÉREZ, Arturo M., MELJEM ENRÍQUEZ DE RIVERA, Sylvia y NATERA NIÑO DE RIVERA, Christian. *Análisis al régimen de consolidación fiscal*. Boletín Julio 2011.

GARCÍA NOVOA, C.: *La cláusula antielusiva en la nueva Ley General Tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 2004.

HADDEN, T. *The Regulation of Corporate Groups in Australia*. University of New South Wales Law Journal, 15. 1992.

HOSS, Elvinger y PRUSSEN. Luxembourg – Law & Practice. Country Practice Guide. *Corporate Tax 2014*. Chambers and Partners. 2014 Disponible en: http://www.chambersandpartners.com/guide/practice-guides/location/233/5813/1057200#questiongroup_247 Último acceso: 25 de octubre de 2015

IFRS Foundation. *Norma Internacional de Información Financiera 10*. Disponible en: http://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_public/con_nor_co/no_oficializ/nor_internac/ES_GVT_IFRS10_2013.pdf Acceso: 5 de enero de 2016

JONES DAY. *Group Taxation*. 2003. Disponible en: http://www.jonesday.com/files/Publication/6f660ab8-97d0-4230-9c5b-71822ff023d9/Presentation/PublicationAttachment/dcd768bf-489c-4b58-8dbd-b510aaba5b69/Group%20Taxation_1.pdf

KHANNA, Tarun, y YISHAY, Yafeh. Business Groups in Emerging Markets: Paragons or Parasites?. *Journal of Economic Literature*. 45(2). 2007 Págs. 331-372.

LALANNE, Guillermo. *Economía de Opción y Fraude de Ley en el Derecho Tributario*. Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario – IPDT. Vol. N° 44. abril 2006.

LEICACH, Jorge. “Efecto económico de los impuestos”. *Régimen Tributario*. Fedye. Argentina. 2005.

MANCILLA, Enriqueta. ARIZMENDI, Eduardo y PADILLA, Valentín. Estudio Comparativo del Régimen de Consolidación Fiscal y el Régimen opcional para grupos de Sociedades: El Caso de México. *Revista de Administración Tributaria CIAT/AEAT/IEF* No. 3. Julio 2014.

MASUI, Y. Group taxation, General Report. *IFA, Cahiers de droit fiscal international*. Vol. 89b. 2004.

MIRRLEES J., ADAM S., et al. *Tax by design*. Oxford University Press. 2011.

NAVARRINE, S.C. *La elusión fiscal no es delito fiscal*. Periódico Económico Tributario No. 272. 2013

PALIGOROVA, Teodora. *Corporate Risk Taking and Ownership Structure*. Working Paper 2010-2013. January 2010.

RAMSAY, Ian y STAPLEDON, Geof. *Corporate groups in Australia*. Research Report. Centre for Corporate Law and Securities Regulation. The University of Melbourne. Melbourne. 1998.

SANÍN, Ignacio y SANÍN, Juan. *La consolidación fiscal en los grupos empresariales como alternativa de tributación en Colombia*. Instituto Colombiano de Derecho Tributario. Revista No. 62. Bogotá. Mayo de 2010.

SCHNEIDER, Dieter. Germany. *The Business Lawyer*. Vol. 16, No. 2. Enero 1961. American Bar Association. Págs. 473-488

SPENCER, Milton. *Economía Contemporánea*. Barcelona. Editorial Reverte. Tercera Edición. 1993.

TARSITANO, A.: El principio de la realidad económica y el exceso de la potestad calificadora del fisco, en AA.VV. (Director R. ASOREY): *Protección Constitucional de los contribuyentes*. Facultad de Derecho y Ciencias Políticas UCA – Marcial Pons. Madrid. 2000.

TILEY John y LOUTZENHISER Glen. *Advanced Topics in Revenue Law*. Oxford. Hart Publishing. 2013.

UNCTAD. World Investment Report 2015. *Reforming International Investment Governance*. Ginebra. Publicación de las Naciones Unidas. 25 de junio de 2015.

BASES DE DATOS

Conformación y Contribución de los Grupos Económicos 2015. Servicio de Rentas Internas. Disponible en: <http://www.sri.gob.ec/web/guest/grupos-economicos> Acceso: 23 de noviembre de 2015

INSTRUCCIÓN SUPERIOR
 PROFESIÓN / OCUPACIÓN ABOGADA
 V233313222

APPELLIDOS Y NOMBRES DEL PADRE MORENO PROCEL VICTOR RAMON
 APPELLIDOS Y NOMBRES DE LA MADRE SUBIA DEL POZO NIDIA GUADALUPE
 LUGAR Y FECHA DE EXPEDICIÓN QUITO
 2016-06-08
 FECHA DE EXPIRACIÓN 2026-06-08

001008847

ISSM 16 04 458 04

DIRECTOR GENERAL
 FIRMA DEL CEDULADO

REPÚBLICA DEL ECUADOR
 DIRECCIÓN GENERAL DE REGISTRO CIVIL
 IDENTIFICACIÓN Y CEDULACIÓN

Nº. 171287004-5

CÉDULA DE CIUDADANÍA
 APPELLIDOS Y NOMBRES MORENO SUBIA CAMILA
 LUGAR DE NACIMIENTO PICHINCHA
 QUITO
 BENALCAZAR
 FECHA DE NACIMIENTO 1990-03-08
 NACIONALIDAD ECUATORIANA
 SEXO F
 ESTADO CIVIL SOLTERO

REPÚBLICA DEL ECUADOR
 CONSEJO NACIONAL ELECTORAL

CERTIFICADO DE VOTACIÓN
 ELECCIONES SECCIONALES 23-FEB-2014

016
 016 - 0034
 NÚMERO DE CERTIFICADO

1712870045
 CEDULA
 MORENO SUBIA CAMILA

PICHINCHA
 PROVINCIA QUITO
 CANTÓN

CIRCUNSCRIPCIÓN CARCELEN
 1
 1
 ZONA

1.) PRESIDENTAL DE LA JUNTA