

PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL ECUADOR

FACULTAD DE JURISPRUDENCIA

**LOS INTERCAMBIOS DE INTANGIBLES ENTRE SOCIEDADES LOCALES
Y SUS RELACIONADAS DEL EXTERIOR: INCIDENCIA TRIBUTARIA
DENTRO DEL MARCO DE LA NORMATIVA ECUATORIANA**

**DISERTACIÓN DE GRADO PREVIA LA OBTENCIÓN DEL TÍTULO DE
MAGISTER EN DERECHO TRIBUTARIO**

ING. ESTEBAN DANIEL HERNÁNDEZ AYMACAÑA

DIRECTOR: ROBERTO M. SILVA LEGARDA, LL.M.

QUITO, 2014

DIRECTOR DE DISERTACIÓN:

Roberto M. Silva Legarda, LL.M.

DEDICATORIA

A mi madre, esposa, familiares y amigos.

Principio y fin de mi motivación.

Esteban Daniel

RESUMEN EJECUTIVO

Se ha procedido a desarrollar el presente trabajo de investigación contenido en cuatro capítulos, en los cuales, en términos generales se busca normar y definir un esquema seguro (*safe harbor*) para las transacciones de compañías nacionales con sus filiales extranjeras en lo referente a las operaciones por intangibles.

En el primer capítulo desarrollado se realiza un compendio general de las metodologías y definiciones establecidas por los organismos internacionales que controlan y guían en el manejo de los mencionados intangibles, como son la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), la Organización de las Naciones Unidas (ONU) y el International Accounting Standards Board (IASB). Cada uno de estos organismos será analizado desde su área especialización, punto que es considerado como un limitante debido a que cada organismo realiza operaciones distintas entre ellos.

En lo que compete al capítulo segundo se procedió a determinar las principales problemáticas presentadas en estos intangibles a nivel global, enfocados en delimitar los intangibles utilizados en el mercado local. Se identifica varias variables y necesidades latentes no sólo en las sociedades sino también en las Administraciones Tributarias de algunos países.

Finalmente en el capítulo tercero se delimita el trabajo en el esquema ecuatoriano, conociendo los principales problemas causados a las compañías multinacionales ubicadas en nuestro mercado, y sus principales glosas fiscales, para poder determinar un esquema

que garantice la seguridad a los contribuyentes y evitar trabajo incensario a la Administración Trinitaria local.

INDICE

INTRODUCCIÓN	8
1. REGULACIÓN EN NORMATIVA INTERNACIONAL Y PROBLEMÁTICA GENERAL DE LA TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL DE LOS INTANGIBLES	12
1.1. Conceptos de Intangibles y Tipos	12
1.1.1. En función del Modelo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE).....	13
1.1.2. En función de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) 19	
1.1.3. En función de las Normativa Legal	30
1.2. Problemática general de la tributación normal de los bienes intangibles.	33
1.2.1. Transferencia de propiedad o uso de los intangibles	34
1.2.2. Pago de la cesión de derechos (Cánones o regalías)	38
2. LOS PROBLEMAS PLANTEADOS POR DISTINTAS CATEGORÍAS DE RENTAS ENCUADRADAS EN EL CONCEPTO DE CANON	41
2.1. Los Principales Intangibles en el aspecto Tributario dentro del Ámbito Ecuatoriano	41
2.1.1. Propiedad Intelectual	42

2.1.2.	Propiedad Industrial.....	45
2.1.3.	La cesión del Know How	56
2.2.	Potestad de Imposición y Reglas de Tributación.	62
2.2.1.	Potestad de Imposición.....	62
2.2.2.	Reglas de Tributación.....	64
3.	NORMATIVA LEGAL ECUATORIANA Y SANCIONES FISCALES GENERADAS BAJO ESTE ESQUEMA DE CÁNONES	69
3.1.	Consideración y Aplicación de una normas de activos intangibles por la Administración Tributaria en el Ecuador (Consideraciones económicas)	69
3.1.1.	Normas Tributarias vigentes.....	70
3.1.2.	Determinaciones Tributarias.....	84
3.2.	Propuesta a aplicar en el Ecuador, en función de la Normativa Legal y Organismos Internacionales.	94
3.2.1.	Estructura Jurídica	98
4.	CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	101
4.1.	CONCLUSIONES	101
4.2.	RECOMENDACIONES	102
	BIBLIOGRAFIA	104

INTRODUCCIÓN

Dentro de nuestra sociedad, un país en vías de desarrollo, presenta la figura de inversión extranjera (IE) mediante la domiciliación de sucursales de compañías extranjeras, o la constitución de compañías subsidiarias, en ambos casos de empresas internacionales o multinacionales, cuyas casas matriz tienen residencias fiscales en países desarrollados.

Esta inversión extranjera registrada en los datos públicos presentados por los organismos competentes en nuestro país durante los años 2011 al 2012 tuvo un descenso considerable, en cuanto a inversión extranjera directa en el país se refiere, la Comisión Económica para América Latina (CEPAL) en su informe anual, evidencia que la crisis económica mundial por la que están atravesando los países desarrollados, ha desviado la inversión extranjera a las economías emergentes beneficiando en gran manera a América Latina, sin perjuicio de lo cual, en el Ecuador, la inversión extranjera disminuyó, lo cual podría deberse a la inestabilidad normativa que hay en el país y a los casos de demanda planteados en contra del Estado han presentado compañías multinacionales de renombre.

A continuación se detalla un cuadro obtenido de los datos de la CEPAL, en el que se puede observar la variación de la inversión extranjera por actividad económica:

ACTIVIDAD ECONÓMICA (Estructura Principal)	INVERSIÓN EXTRANJERA DIRECTA (AGOSTO 2011)	INVERSIÓN EXTRANJERA DIRECTA (AGOSTO 2012)	INVERSIÓN EXTRANJERA DIRECTA (AGOSTO 2013)
AGRICULTURA Y PESCA	9,647,893	15,022,207	11,526,457
MINAS Y CANTERAS	100,178,638	5,637,637	50,875,832
INDUSTRIAS	27,638,397	50,283,115	44,420,727
ELECTRICIDAD	161,000	191,941	8,578,724
AGUA Y SANEAMIENTO	3,206	7,000	148,605
CONSTRUCCIÓN	9,441,855	470,255	65,260,429
COMERCIO	41,754,709	43,354,338	37,067,364
TRANSPORTE	5,938,707	4,658,343	3,708,400
ALOJAMIENTO	524,392	669,978	44,900
INFORMACIÓN Y COMUNICACIÓN	1,766,943	3,074,356	1,370,465
ACTIV. FINANCIERAS	1,724,502	9,719,481	84,133,038
INMOBILIARIAS	5,464,530	4,646,381	18,037,217
ACTIV. PROFESIONALES	490,509	2,054,354	1,057,667
SERVICIOS ADMINISTRATIVOS	14,316,607	4,834,043	29,130,899
ENSEÑANZA	4,019	9,308	20,000
SALUD Y ASISTENCIA SOCIAL	430,868	3,656,012	219,575
ARTES Y RECREACIÓN	1,004,776	15,000	35,699
OTROS SERVICIOS	1,600	152,784	774,720
TOTAL	220,493,151	148,456,533	356,410,718

Como se puede observar, en el año 2013 la inversión extranjera directa se incrementó considerablemente en relación con el año 2011 y 2012; esto se evidencia en mayor parte en las actividades relacionadas con el gasto público, proyectos de infraestructura, minería, petróleo, etc.

Pero en las actividades como industria, comercio, transporte, agricultura, etc., sectores muy importantes, la IE presentó una disminución, lo que afecta al fortalecimiento de la estructura productiva, por la falta de transferencia de tecnología y conocimientos, y esto a su vez al crecimiento económico del Ecuador.

Estas sociedades del exterior, dentro de las actividades que manejan, muy frecuentemente realizan operaciones con intangibles (bienes o servicios que no se pueden apreciar físicamente y cuyo valor es subjetivo). La naturaleza propia de estos intangibles, así como

por los distintos tipos que existen, conlleva a una falta de conocimiento por parte de los funcionarios de la Administración Tributaria, lo que lleva a la generación de actos de determinación que, a criterio de muchas de estas sociedades, es injusto.

El planteamiento de la presente disertación es determinar el manejo correcto, aplicando las definiciones de organismos internacionales especialistas en la materia, que permita normar de forma precisa este tema, de tal forma que se pueda obtener las mejores prácticas, aplicadas a nivel internacional, sin perjudicar ni al Estado ni a la sucursal o compañía subsidiaria, lo cual constituirá un aporte para la tecnificación de la normativa tributaria en el Ecuador, así como a la seguridad jurídica que fomente la presencia de mayor inversión extranjera.

Este trabajo, al buscar una equidad adecuada en el entorno empresarial y tributario ecuatoriano, pretende lograr que se cumpla con los valores que imparte la Universidad a sus estudiantes.

Hablamos de las normas éticas y técnicas específicas a la rama de estudio sobre la cual fuimos educados, y que mejor manera de obtenerla, buscando una estructura adecuada e equitativa que regule al uso de los activos intangibles en nuestra sociedad.

Establecer una normativa adecuada a estos intangibles, sentará un precedente para el estudio y tecnificación de este tema (nuevo en este país), no sólo en la rama del Derecho, sino también Financieras y Económicas.

1. REGULACIÓN EN NORMATIVA INTERNACIONAL Y PROBLEMÁTICA GENERAL DE LA TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL DE LOS INTANGIBLES

Este trabajo se desarrollará y analizará por capítulos; primero comenzaremos estudiando el concepto, la definición, las clases de intangibles (acorde a varios organismos) y su evolución en el aspecto tributario con el paso del tiempo. Tendremos que hacer énfasis en las principales problemáticas fiscales generadas en gran parte, por conceptos existentes en diversos países entre los cuales se incluye el Ecuador.

1.1. Conceptos de Intangibles y Tipos

Los activos intangibles siempre son un tema muy difícil de aplicar en el área de los procesos de estudio de los precios de transferencia, especialmente por su perspectiva teórica, misma que ha generado amplias controversias con respecto a su manera de reconocimiento y la valoración de los mismos. Esta problemática no sólo se presenta en nuestro país, sino que también puede ser considerada en varios países, especialmente los que se encuentran en vías de desarrollo, ya que son los principales usuarios de los mismos.

Previo al traslado de esta problemática al mercado nacional, necesitamos primero conocer y determinar cuál es la principal causa que genera estas controversias, para lo cual es apropiado conocer claramente las respuestas a las siguientes preguntas:

- ¿Que son los activos intangibles?
- ¿Qué tipos de activos intangibles existen?
- ¿Cuáles son los que generan mayor inconveniente de valoración?
- ¿Cuáles activos intangibles se presentan en nuestra sociedad?

1.1.1. En función del Modelo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE)¹

El Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE sobre precios de transferencia llevó a cabo un trabajo sobre los activos intangibles para poder delinear la fijación de precios para los informes de precios de transferencia. Si bien estos estudios son realizados para las 34 naciones (Sociedades y Administraciones Tributarias) miembros de mencionada organización, sirven de guía de estudio para el resto de estados.

Todo este trabajo se puede identificar en las “Directrices aplicables en Materia de Precios de Transferencia a Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias”, capítulo 6.

¹ La **Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE)** es una organización de cooperación internacional, compuesta por 34 estados, cuyo objetivo es coordinar sus políticas económicas y sociales.

En el ámbito de ese Capítulo, se define lo siguiente:

La expresión "activos intangibles" abarca los derechos de utilización de activos industriales tales como las patentes, marcas de fábrica, nombres comerciales, dibujos o modelos. Asimismo, comprende la propiedad literaria y artística y la propiedad intelectual como el "know-how" y los secretos mercantiles.²

De manera resumida se le define como “algo que no es un activo físico o financiero que puede ser poseído o controlado para su uso comercial.”

Estos intangibles son los utilizados en los principales aspectos comerciales, pero como no tienen algún valor contable, su valoración corre un amplio riesgo de mala interpretación por parte de las Administraciones Tributarias.

Para manejos comerciales, siempre van a mantener una existencia jurídica muy relevante, pero no es una condición necesaria para que sea catalogado como un activo intangible, puesto que para efectos de precios de transferencia (tributación internacional) estos intangibles tienen un criterio totalmente independiente a cualquier criterio que se pudiera utilizar para efectos contables o de tributación nacional.

² OCDE (2008), *Directrices aplicables en Materia de Precios de Transferencia a Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias*, página 97

Estos intangibles son activos que pueden tener un valor considerable, aunque carezcan de valor contable en el balance de la sociedad. También puede haber riesgos importantes asociados a ellos (por ejemplo, la responsabilidad contractual o de productos y daños medioambientales).³

La OCDE adicionalmente, realiza una clasificación de estos activos por dos tipos: los comerciales y de comercialización.

Los activos comerciales son los utilizados para la producción de un bien y la prestación de un servicio, mientras que los activos de comercialización son una rama de los activos comerciales que se enfoca más en la explotación comercial del producto o del servicio.

Los intangibles comerciales incluyen las patentes, el know-how, los diseños y los modelos que son utilizados para la producción de un bien o la prestación de un servicio, así como los intangibles que constituyen por sí mismos activos de una empresa transferidos a sus clientes o utilizados en la explotación de la misma.

Los intangibles de comercialización comprenden las marcas de fábrica y los nombres comerciales que ayudan en la explotación comercial de un producto o servicio, las listas de clientes, los canales de distribución y las denominaciones, símbolos o grafismos únicos que tienen un importante

³ Ibidem

valor promocional para el producto en cuestión.

Algunos intangibles de comercialización (por ejemplo, las marcas de fábrica) pueden estar protegidas por la ley del país afectado y no pueden explotarse si no es con la autorización del propietario en lo que se refiere a los productos o servicios implicados.

El valor de los intangibles de comercialización depende de numerosos factores; entre ellos, la reputación y credibilidad del nombre comercial o de la marca promocionada por la calidad de los bienes y servicios prestados en el pasado bajo ese nombre comercial o esa marca, la importancia del control de calidad y del esfuerzo de I+D; la distribución y disponibilidad de las mercancías o servicios comercializados; el alcance y el éxito de los gastos de promoción destinados a familiarizar a los clientes potenciales con las mercancías o servicios (en particular, los gastos de publicidad o de comercialización incurridos para desarrollar una red de relaciones de apoyo con los distribuidores, agentes u otros establecimientos auxiliares); el valor del mercado al que esos intangibles de comercialización permiten acceder y la naturaleza de los derechos que les confiere la ley.⁴

Para entenderlo de mejor manera, las diferencias entre estas dos clases de activos intangibles, utilicemos el siguiente ejemplo:

⁴ Ibidem

- Las patentes (activos comerciales), fueron elaborados luego de un amplio estudio donde se desarrolló investigación y desarrollo (I+D) y para que alguien pueda emplear estos productos o servicios necesitan una autorización, o sino el producto no podría ser aplicado. *“la calidad excepcional de las patentes puede ser un instrumento muy eficaz de comercialización análogo al de una marca y los pagos por el derecho de uso de esas patentes deben verse como si se tratara de pagos efectuados por el derecho de uso de una marca de fábrica.”*⁵
- Las marcas de fábrica (activos de comercialización) son aplicados sobre productos específicos o sobre una línea de producción, generalmente aplican más a productos dirigidos al consumidor final, productos o servicios que se pueden encontrarse en todos los competidores. En estos casos lo que más influye es la gran promoción de ventas por sus nombres conocidos y fama de la compañía dueña de la marca. *“Los nombres de personajes conocidos, diseñadores, deportistas, actores, personalidades del mundo del espectáculo, etc., pueden también asociarse con nombres comerciales y/o con marcas y constituyen, a menudo, instrumentos de comercialización particularmente eficaces.”*⁶

Los acuerdos o contratos son el punto de partida para la transferencia de los intangibles de la compañía que los generó a la compañía que los recibe.

⁵ OCDE (2008), *Directrices aplicables en Materia de Precios de Transferencia a Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias*, página 99

⁶ Ibidem

En estos acuerdos escritos es donde se detallan las responsabilidades, los riesgos, y sobre todo los requisitos que debe cumplir la compañía para que tenga derecho a los retornos de esos intangibles, como son tener las funciones y controlar los riesgos asociados a la creación y mantenimiento de los intangibles.

Por último, se reconocen las técnicas de valuación financiera como complementarias a los métodos de valoración de la OCDE, estas técnicas suelen identificar el correcto valor de mercado de estos bienes intangibles.

Una de las posibilidades consiste en utilizar los beneficios previsibles (teniendo en cuenta todos los factores económicos relevantes) como medio para determinar el precio inicial de la operación. Para determinar los beneficios previsibles, las empresas independientes deberían tener en cuenta en qué medida la evolución futura es previsible.

En ciertos casos, las empresas independientes juzgarán que las previsiones de beneficios son suficientemente confiables para que el precio de la operación sea fijado desde el inicio en función de esas previsiones, sin reservarse el derecho de efectuar ajustes en el futuro.⁷

⁷ OCDE (2008), *Directrices aplicables en Materia de Precios de Transferencia a Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias*, página 103

Estas determinaciones de precios no se pueden validar hasta luego de varios años de operaciones, y es por ello que la Administración Tributaria tendrá que efectuar sus revisiones en años posteriores, pues de esta manera evitará errores de interpretación.

*Se reconoce que las Administraciones tributarias pueden **no ser capaces de llevar a cabo una comprobación de la declaración del contribuyente hasta después de transcurridos unos cuantos ejercicios desde la declaración.** La Administración tributaria tendrá en ese caso el derecho de ajustar el precio para todos los ejercicios abiertos en el momento en que tiene lugar la comprobación, sobre la base de las informaciones que las empresas independientes hubieran utilizado en situaciones comparables, para fijar el precio.*⁸

1.1.2. En función de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)

Se consideran activos intangibles todos aquellos activos no monetarios, que no tienen apariencia física; en sí, podríamos definir como activos intangibles al conjunto de bienes inmateriales que se generan en el desarrollo normal del negocio y que origina beneficios económicos futuros.

Pueden ser considerados como activos intangibles solamente si los activos cumplen con las siguientes características:

⁸ OCDE (2008), *Directrices aplicables en Materia de Precios de Transferencia a Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias*, página 104

- **Identificabilidad.-** un activo es identificable cuando se puede separar de la entidad para su venta, renta, transferencia, etc.; y si de éste surgen derechos contractuales u otros derechos legales.
- **Control.-** se presenta cuando una empresa ejerce control sobre un bien intangible del cual espera obtener beneficios económicos futuros y se puede restringir dichos beneficios a favor de terceros. Este control debe verse reflejado en derechos de tipo legal que son exigibles ante tribunales.
- **Beneficios económicos futuros.-** se consideran beneficios económicos futuros no solamente al ingreso ordinario que se puede percibir por la utilización del intangible, sino también otros rendimientos que se deriven del uso del activo.

Reconocimiento y medición

Para reconocer un activo como intangible éste debe cumplir con las características mencionadas anteriormente y, siempre y cuando su costo pueda ser medido confiablemente. La medición inicial de un activo intangible se la realizará a su costo.

Adquisición separada

El costo de un intangible adquirido de forma separada está compuesto por:

(+) Precio de adquisición

- (+) Aranceles de importación
- (-) Descuentos comerciales
- (+) Impuestos no recuperables
- (+) Costo de preparación del activo para su uso

El reconocimiento de los costos de los activos finalizará una vez que éstos se encuentren en el lugar y en las condiciones necesarias para su funcionamiento.

Los siguientes rubros no formarán parte del costo del activo: costos incurridos una vez que el activo está listo para operar y no se ha empezado a usar, y las pérdidas operativas iniciales que surgen por la producción de la demanda.

Adquisición por combinación de negocios

En la adquisición de un activo intangible por combinación de negocios se reconocerá el costo a valor razonable en la fecha de adquisición. El valor razonable se determinará considerando los ingresos que la empresa espera tener de este activo.

Medición del valor razonable de un activo intangible adquirido en una combinación de negocios

- Al adquirir un activo intangible en una combinación de negocios y cuando éste sea separable y genere derechos contractuales, se podrá medir con

fiabilidad el valor razonable, pero si existe incertidumbre al medir el valor razonable del activo intangible, ésta debe ser reflejada.

- Cuando se adquiriera un grupo de activos intangibles complementarios, pueden ser reconocidos como un sólo activo, siempre que los activos individuales tengan vidas útiles similares.
- El valor razonable del activo se obtiene de la cotización en un mercado activo, si éstos no estarían disponibles, se consideraría el valor de una transacción similar, y si no existe este dato, sería el valor que se ha pagado por el activo.
- Las entidades involucradas en la compra y venta de activos intangibles pueden haber desarrollado técnicas para la estimación indirecta de sus valores razonables. Estas técnicas pueden emplearse para la medición inicial de un activo intangible adquirido en una combinación de negocios, si su objetivo es estimar el valor razonable y si reflejan las transacciones y prácticas corrientes en el sector industrial al que pertenece dicho activo.⁹

Desembolsos posteriores en un proyecto adquirido de investigación y desarrollo en proceso

En la adquisición por combinación de negocios o de manera independiente, de un proyecto de investigación y desarrollo que se encuentra en proceso, considerado como activo intangible, será medido de la siguiente forma:

- Fase de investigación: gasto en el periodo en el que se incurre.

⁹ IASB, *Normas Internacionales de Contabilidad 38 – Activos Intangibles*, página A9, Literal 41

- Fase de desarrollo: se reconocerá como gasto siempre que no se cumpla con los siguientes criterios: si es posible (recursos técnicos, financieros, etc.) y se tiene la intención de completar el activo intangible ya sea para usarlo o venderlo, del que se espera obtener beneficios económicos futuros y se puede medir fiablemente los desembolsos realizados atribuibles a éste.

Adquisición mediante una subvención del gobierno

Cuando un activo se adquiere mediante una subvención del gobierno se reconocerá el activo y la subvención a valor razonable. Ejemplos de este caso son: derechos de aterrizaje, licencias para explotar emisoras de radio o televisión, licencias de importación, entre otros.

Permutas de activos

Esto se presenta cuando los activos intangibles son adquiridos a cambio de activos no monetarios, el costo de este activo se medirá a valor razonable.

Se medirá por el importe en libros del activo entregado sólo si, la transacción de intercambio no tuviere carácter comercial, o no pueda medirse con fiabilidad el valor razonable del activo recibido ni el del activo entregado.

Plusvalía generada internamente

La plusvalía generada internamente no se reconocerá como un activo; se entiende como plusvalía a los desembolsos que se realizan para generar beneficios económicos futuros que no cumplen con los criterios para ser considerados como activo intangible.

Otros activos intangibles generados internamente

Para considerar un activo como intangible, en forma adicional a cumplir con los criterios señalados anteriormente, se deberá distinguir las siguientes fases:

Fase de investigación: es el estudio original y planeado a fin de obtener nuevos conocimientos científicos o tecnológicos. Los desembolsos por investigación se reconocerán como gastos en el periodo en que se incurran.

Fase de desarrollo: es la aplicación de los resultados de una investigación o conocimiento a un plan para la producción de materiales productos, procesos, métodos o sistemas nuevos. Se reconocerá a un activo intangible que se ha formado en la fase de desarrollo, si se puede demostrar que:

- Se puede completar la producción del activo intangible de forma que pueda estar disponible para su utilización o su venta.

- Existe la intención de completar el activo intangible para usarlo o venderlo.
- Se tiene capacidad para utilizar o vender el activo intangible.
- Se puede demostrar la capacidad que tiene el activo intangible para generar beneficios económicos en el futuro.
- Existe la disponibilidad de recursos para completar el desarrollo y para utilizar o vender el activo intangible.
- Se posee la capacidad de medir confiablemente el desembolso atribuible al activo intangible durante su desarrollo.

Costo de un activo intangible generado internamente

El costo de un activo intangible generado internamente, comprenderá todos los costos directamente atribuibles necesarios para crear, producir y preparar el activo para que pueda operar de la forma prevista.

Medición posterior al reconocimiento para medir con posterioridad un activo intangible, la entidad elegirá como política contable entre el modelo del costo o el modelo de revaluación:

- Modelo del costo: el costo menos la amortización acumulada y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro del valor.

- Modelo de revaluación: el valor revaluado menos la amortización acumulada, y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro del valor que haya sufrido.

Vida útil

Se deberá evaluar si la vida útil de un activo intangible es finita o indefinida; si la vida útil es finita, evaluará la duración y ésta va a depender del tiempo del que se espera recibir beneficios económicos futuros. Se considerará que un activo intangible tiene una vida útil indefinida cuando no se pueda calcular el periodo de tiempo del que se espera obtener beneficios económicos futuros.

Activos intangibles con vidas útiles finitas

Periodo y método de amortizaciónEl valor de depreciación de un activo intangible con una vida útil finita, se distribuirá sistemáticamente a lo largo de su vida útil. El activo se empezará a amortizar a partir que se encuentre listo para ser usado o vendido y se dejará de amortizar el momento en que se dé de baja o pase a ser un activo disponible para la venta.

El método de amortización utilizado dependerá de los beneficios económicos futuros que esperamos obtener del activo y deberá reflejar el patrón de consumo esperado. Si no se pudiera determinar este patrón, se adoptará el método lineal de amortización. Se puede cambiar este patrón siempre y

cuando cambien los beneficios económicos futuros que esperamos obtener del activo.

El valor que se carga como amortización se reconocerá como en el resultado en el periodo que se efectúe a menos que la norma dicte otra cosa.

Valor residual

No deberá existir valor residual de un activo a menos que se espere disponer de este activo antes que termine su vida económica, es decir, exista la intención de compra del activo de una tercera persona o si sabemos que es probable que al final de la vida útil del activo, existirá un mercado activo en donde pueda ser comercializado.

El importe por valor residual será calculado basándose en los precios a la fecha de un activo en similares condiciones, el valor residual deberá ser revisado cada año, si existiera un cambio de valor residual este se contabilizará como cambio en una estimación contable.

Revisión del periodo y método de amortización

El periodo y método de amortización de un activo intangible de vida finita deberá ser revisado como mínimo al final de cada periodo. Si al revisar estas estimaciones al final del periodo, vemos que existe cualquier cambio, éstos

deberán ser reflejados y se contabilizarán como cambios en estimaciones contables.

Clasificación de activos intangibles

Tipo de activo	Base de reconocimiento
Marcas registradas, nombres comerciales, marcas de servicio o certificación	Derechos legales o contractuales
Imagen de mercado (colores de identificación, formas de empaque o diseño de empaque, spots publicitarios, cabeceras de periódicos, presencia en localidades geográficas y mercados)	Derechos legales o contractuales
Nombres de portales o “sitios de red” en Internet	Derechos legales o contractuales
Acuerdos de no competencia (con vendedores de la entidad adquirida)	Derechos contractuales

Activos relacionados con el mercado: son aquellos relacionados con el mercadeo. Los activos usualmente deben ser registrados a fin de proteger su uso y de esto dependerá su valor en el mercado. Los activos de esta clase son:

- Activos relacionados con la cartera de clientes

Los activos de esta clase son difíciles de separar por lo que no es fácil determinar su valor con fiabilidad pero tienen valor para las empresas son:

Tipo de activo	Base de reconocimiento
Listas de clientes	No contractual
Producción contratada y pedidos fincados (backlog)	Derechos contractuales
Contratos con clientes y las correspondientes relaciones con clientes, como depositantes en instituciones bancarias o relaciones con acreditados genera derecho contractual.	Derechos contractuales
Relaciones no contractuales con clientes, como rutas de venta a clientes, sistemas de entrega, canales de distribución, capacidad de servicio a clientes, respaldo de servicio al producto	No contractuales

- Activos intelectuales o artísticos

Los activos de esta clase son:

Tipo de activo	Base de reconocimiento
Obras teatrales, óperas, ballets, etc.	Derecho contractuales
Libros, revistas, periódicos, manuscritos y otro material literario	Derechos contractuales
Obras musicales, tales como composiciones, partituras musicales, canciones y música de propaganda	Derechos contractuales
Pinturas y fotografías	Derechos contractuales
Material audiovisual, videos, películas, videos musicales y programas de televisión	Derechos contractuales

- Activos basados en contratos o derechos

Los activos de esta clase pueden ser:

Tipo de activo	Base de reconocimiento
Contratos de licencia de uso, regalía y prioridad	Derecho contractuales
Franquicias	Derechos contractuales

Permisos o concesiones (explotación minera, forestal, puertos, aeropuertos, transmisión de cable, televisión, radio, etc.)	Derechos legales
Contratos de arrendamiento (como arrendatario y como arrendador)	Derechos contractuales

- Activos intangibles tecnológicos

Los activos de esta clase pueden ser:

Tipo de activo	Base de reconocimiento
Patentes tecnológicas	Derechos legales
Investigación y desarrollo en proceso	Derechos legales
Sistemas de cómputo (software) y licencias, programas de cómputo, sistemas de información, formatos, etc.	Derechos contractuales
Tecnología no patentada, conocimiento técnico	Uso en la práctica
Bases de datos, títulos de plantas	Derechos contractuales
Procesos y fórmulas confidenciales	Derechos contractuales
Dibujos técnicos, manuales de procedimientos técnicos, planos	Derechos legales
Creación de procesos de manufactura, procedimientos, líneas de producción	Derechos legales

1.1.3. En función de las Normativa Legal

Dentro del ramo legal, la clasificación jurídica de los intangibles es más sencilla, puesto que estos bienes carecen de corporeidad.

En este sentido propio, son aquellos productos de la mente y la conciencia humana (pensamiento, ideas, concepciones) capaces de manifestación

*exterior difundible o repetible que de alguna forma pueden ser monopolizados, y a los que la ley concede su tutela.*¹⁰

Por lo tanto su clasificación en función de la normativa jurídica se presentaría de la siguiente manera:

- Derechos de utilización de activos industriales.
- Patentes, marcas de fábrica, nombres comerciales
 - o Dibujos, diseños y modelos
- Propiedad literaria y artística.
- Propiedad intelectual:
 - o Know-How, secretos mercantiles, software y acuerdos de Investigación y Desarrollo (en adelante I+D).

Dentro de esta clasificación no se considera la valoración de estos bienes, sino que se busca mantener una seguridad jurídica de los mismos a las personas involucradas que manejan estos bienes. Las principales situaciones los intangibles interesan al derecho son los siguientes:

- Como objeto de transmisión
- Como objeto de sucesión
- Negocio sobre los activos intangibles
- Pasivos intangibles

¹⁰ LACRUZ BERDEJO, J.L. (1980), *Elementos del Derecho Civil*, Tomo III, Derechos Reales, Librería Bosch, Barcelona, España, página 339

Si analizamos el marco legal ecuatoriano vamos a encontrar definiciones generales sobre este tipo de bienes intangibles, dentro del Código Civil y la Ley de propiedad intelectual, tal como se detalla a continuación:

Artículo 583, Código Civil

Los bienes consisten en cosas corporales o incorporeales. Corporales son las que tienen un ser real y pueden ser percibidas por los sentidos, como una casa, un libro. Incorporeales las que consisten en meros derechos, como los créditos, y las servidumbres activas.

Artículo 1, Ley de Propiedad Intelectual

La propiedad intelectual comprende:

- 1. Los derechos de autor y derechos conexos;*
- 2. La propiedad industrial, que abarca, entre otros elementos, los siguientes:*
 - a) Las invenciones;*
 - b) Los dibujos y modelos industriales;*
 - c) Los esquemas de trazado (topografías) de circuitos integrados;*
 - d) La información no divulgada y los secretos comerciales e industriales;*
 - e) Las marcas de fábrica, de comercio, de servicios y los lemas comerciales;*

f) Las apariencias distintivas de los negocios y establecimientos de comercio;

g) Los nombres comerciales;

h) Las indicaciones geográficas; e,

i) Cualquier otra creación intelectual que se destine a un uso agrícola, industrial o comercial.

3. Las obtenciones vegetales.

Las normas de esta Ley no limitan ni obstaculizan los derechos consagrados por el Convenio de Diversidad Biológica, ni por las leyes dictadas por el Ecuador sobre la materia.

1.2. Problemática general de la tributación normal de los bienes intangibles

Luego de conocer la definición y tipos de intangibles, según varios organismos internacionales, podemos validar que todos tratan los mismos activos, aunque cada organismo enfoca al intangible según su área de especialización.

El siguiente paso es poder determinar en qué momento se genera la problemática en el aspecto tributario. Como pudimos detallar anteriormente, en cuanto al registro de los activos no existe un riesgo tributario, especialmente porque este marco está completamente normado y no genera ninguna imposición.

La falta de estructura económica y jurídica que mantienen los países, incluyendo nuestro país, recae sobre la transferencia (valoración) y pago del mismo. A

continuación detallamos los tipos de transferencia planteados por los organismos anteriormente detallados.

1.2.1. Transferencia de propiedad o uso de los intangibles

Gracias a la amplia gama de definiciones, valuaciones y transacciones que podemos realizar con los intangibles, llegamos al punto de los tipos de transferencias que tenemos para estos activos:

- Transmisión onerosa (compraventa, permuta integración de negocios, etc.).
- Cesión del derecho de uso mediante licencia.
- Cesión gratuita (donación).
- Concesión administrativa.

Dada a la naturaleza económica de los activos intangibles, las dos últimas maneras de transferencia son poco usadas, por lo tanto no han sido consideradas como una problemática de tributación internacional.

A continuación procedemos a presentar una definición sobre los tipos de transferencia, generalmente ocupados a nivel internacional, y que generan inconvenientes tributarios durante su aplicación.

1.2.1.1. *Transferencia onerosa de bienes intangibles*¹¹

Los bienes intangibles, por su propia naturaleza, poseen una vinculación con el área geográfica en la que pueden ejercerse los derechos. Así mismo, dichos bienes están en relación directa con el producto o servicios específicos al cual se asocian.

Por lo cual, la legislación mercantil exige, al transmitente o al que desarrolla el bien, que se establezca, en la transmisión, el área geográfica, producto y/o servicios en el que se ejerce los derechos o bienes que se transmiten.

La relación del bien intangible al producto o servicios o al área geográfica determina, en la mayoría de los casos, es un índice de ponderación en la valoración del bien intangible transmitido, todo ello, dentro de un contorno económico como es el mercado asociado.

Este criterio de mercado plantea problemas específicos a la hora de valorar las transmisiones onerosas de bienes intangibles, como veremos más adelante. A manera de ejemplo planteamos las transacciones siguientes:

¹¹ COSÍN, R. (2006), *Valoración de los bienes intangibles en ajustes por precios de transferencia*, Agencia Estatal de Administración Tributaria, Cuadernos de formación, página 37

- Transmisión onerosa de intangibles asociados a productos intermedios (por ejemplo componentes, productos semi-transformados, ingredientes auxiliares, etc.).
- Transmisión onerosa de intangibles asociados a productos finales dentro de un mercado de libre competencia o de un mercado oligopolista o de uno de precios regulados.
- Transmisión onerosa de bienes intangibles asociados a productos industriales, adquiridos por una entidad que los asociará a productos de consumo.

1.2.1.2. Cesión del derecho de uso mediante licencia¹²

La modalidad más común de transferencia del uso de un bien intangible es mediante una licencia.

El acuerdo de licencia supone el pago de un canon para obtener ciertos derechos sobre los bienes o activos intangibles, que tiene la naturaleza de periódico y está fijado de conformidad con la producción, las ventas o, en algunas ocasiones, en base a las utilidades o beneficios de quien los usa.

El contrato de licencia deberá contener los siguientes términos:

¹² Ibidem

- El derecho territorial que garantiza la licencia.
- El período contractual de utilización de la licencia.
- El tipo de canon o *royalty*, el método de cálculo y período de pago.
- Los derechos de uso que se conceden al licenciador por su propiedad.
- Los derechos de uso que se conceden al licenciatarario así como la frecuencia y el tipo de asistencia técnica que el licenciatarario recibe del licenciador, así como el costo de la misma.
- La situación, en su caso, de haber sido sublicenciada.

En algunos contratos se incluye, dentro del precio de la compraventa de los productos o de la prestación de los servicios, el pago compensatorio en concepto de canon, englobando en definitiva, el precio de la mercancía o del servicio a prestar por la retribución del activo intangible, normalmente de producción o comercialización de la misma. En estos casos, es necesario separar la parte correspondiente a la remuneración de la cesión del intangible, del precio de la mercancía o servicio.

La cesión parcial de la propiedad o de la posesión del bien intangible es otro supuesto que puede producirse, siendo necesario separar las remuneraciones correspondientes a la cesión de uso y a la cesión parcial de la propiedad o posesión, a efectos de poder valorar ambos a precios de mercado, siempre que posean la misma importancia y que una no sea significativa respecto de la otra.

1.2.2. Pago de la cesión de derechos (Cánones o regalías)

La forma de pago por la cesión de los derechos, mejor conocido como regalías, es donde nace la problemática tributaria de los activos intangibles.

*Un canon, en general, es un pago periódico fijado de conformidad con la producción, con las ventas o, en algunas ocasiones especiales, en base a las utilidades de quien lo usa. Cuando el canon se basa en la producción o en las ventas del licenciario, el porcentaje puede variar en función del volumen de negocios de este último. También ocurre que por cambios en los hechos y circunstancias lleva a una revisión de las condiciones de la remuneración.*¹³

En muchos casos los pagos por regalías involucran distintos tipos de intangibles, sean éstos: patentes, marcas de fábrica, secretos comerciales, Know-how, entre otros. Adicionalmente, suelen también tomarse en cuenta los servicios de asistencia técnica y capacitación de empleados dentro del pago.

La tributación de los cánones obtenidos por no residentes es una materia de especial trascendencia, dado el importante volumen de rentas generado en los países en vías de desarrollo, como es el caso de nuestro país.

¹³ OCDE (2008), *Directrices aplicables en Materia de Precios de Transferencia a Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias*, página 100

El Modelo de Convenio (MC) para Evitar la Doble Imposición de la OCDE, recomienda la tributación exclusiva en el Estado de residencia del beneficiario efectivo de los cánones. Sin embargo, basándonos en el caso ecuatoriano, dada nuestra condición de importador neto, se aparta de las recomendaciones de la OCDE y opta, en todos sus Convenios para evitar la Doble Imposición, por la tributación compartida entre el Estado de residencia y el de la fuente, en un porcentaje entre el 10% y el 15%, mientras que, para los países con quienes el Ecuador no mantiene firmado ningún convenio, estos pagos se encuentran gravados con el 100% del total del impuesto a la renta de nuestro país (22%),

Nace la importancia de aclarar qué tipo de rentas se incluyen dentro de la categoría de cánones o regalías. Ahora bien, esta tarea no es sencilla, porque dentro de la noción de canon se incluyen diferentes institutos de diversa naturaleza, a menudo, difíciles de distinguir de otras rentas como: los beneficios empresariales, las ganancias patrimoniales o las rentas de artistas y deportistas. Estos problemas de calificación se acentúan con el desarrollo de la sociedad, de la información y de las nuevas tecnologías, así como la práctica habitual en el mundo de los negocios de realizar contratos mixtos en los que los pagos de cánones aparecen mezclados con los efectuados por la prestación de determinados servicios.

Dado que, salvo los casos de convenios de doble tributación, la normativa ecuatoriana no mantiene ningún registro o manera de determinar todos los

tipos de intangibles que se manejan, así como los beneficios que se reciben dentro de un pago por canon, el principal riesgo es una inadecuada o anti técnica interpretación de estos complejos conceptos, por parte de la Administración Tributaria.

*La Administración Tributaria posiblemente encuentre ciertas dificultades, especialmente si el contribuyente no coopera, en la determinación de cuáles eran los beneficios razonablemente previsibles en el momento en que se cerró la operación. En ese caso, la Administración Tributaria, a la vista de los acontecimientos ulteriores, podría interrogar sobre el modo en que hubieran actuado empresas independientes tomando como referencia la información razonablemente disponible en el momento de la operación.*¹⁴

En el presente trabajo se procederá a determinar los principales activos intangibles, pagados mediante regalías que se presentan en nuestro país. A continuación se prestará atención a los lineamientos detallados en la normativa actual, para finalmente determinar una propuesta apropiada del manejo de estos intangibles y sus pagos, que son las principales causas de la problemática tributaria en el Ecuador.

¹⁴ OCDE (2008), *Directrices aplicables en Materia de Precios de Transferencia a Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias*, página 103

2. LOS PROBLEMAS PLANTEADOS POR DISTINTAS CATEGORÍAS DE RENTAS ENCUADRADAS EN EL CONCEPTO DE CANON

2.1. Los Principales Intangibles en el aspecto Tributario dentro del Ámbito Ecuatoriano

Son conocidos los numerosos problemas que en la práctica de nuestra doctrina administrativa y de nuestros órganos jurisdiccionales, ha suscitado la tributación con regalías, especialmente porque estos derechos son adquiridos por compañías domiciliadas en el exterior, es decir, que no son residentes ni su establecimiento es permanente en nuestro país.

La mayor parte de los conflictos surgen por la escasez de conceptos de regalías existentes a nivel interno, así como de una interpretación poco generosa de la noción de canon por parte de nuestros órganos administrativos y judiciales, que favorece a la determinación de bases imponibles en el país.

La exposición de la problemática fiscal suscitada por las modalidades de cánones se realiza ateniendo a las tres categorías establecidas en la OCDE, la definición que trasladada a nuestro modelo de convenio de doble imposición.

Es importante resaltar que el modelo de doble imposición manejado en nuestro país, es el único documento emitido por el Estado Ecuatoriano donde se detalla la definición de regalías, (con la excepción de las relacionadas a la explotación de recursos naturales). Dentro de los convenios, la definición se encuentra descrita de manera general, sin entrar en mayores detalles, limitando a las compañías multinacionales conocer qué aspectos considerar para sus operaciones comerciales.

A continuación procederemos a explicar las tres categorías de cánones que se manejan en la OCDE y su principal participación en el mercado ecuatoriano: propiedad intelectual, propiedad industrial y know-how.

2.1.1. Propiedad Intelectual

La propiedad intelectual (P.I.) tiene que ver con las creaciones de la mente: las invenciones, las obras literarias y artísticas, los símbolos, los nombres, las imágenes y los dibujos y modelos utilizados en el comercio.¹⁵

En esta categoría se consideran los derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas.

...el derecho de autor, que abarca las obras literarias y artísticas, tales como las novelas, los poemas y las obras de teatro, las películas, las obras

¹⁵ Organización Mundial de Propiedad Intelectual OMPI, *¿Qué es la propiedad intelectual?*, <http://www.wipo.int/about-ip/es/>

*musicales, las obras de arte, tales como los dibujos, pinturas, fotografías y esculturas, y los diseños arquitectónicos. Los derechos relacionados con el derecho de autor son los derechos de los artistas intérpretes y ejecutantes sobre sus interpretaciones y ejecuciones, los derechos de los productores de fonogramas sobre sus grabaciones y los derechos de los organismos de radiodifusión sobre sus programas de radio y de televisión*¹⁶.

En los aspectos cinematográficos la determinación del costo de las mismas es relativamente sencillo (actualmente medido por el número de reproducciones realizadas a nivel internacional). El pago por el uso o explotación de las cintas cinematográficas, de acuerdo a la OCDE, es considerado como regalía, pero indica que se puede acordar y tratarla como beneficios empresariales (un esquema determinado en los convenios de doble tributación diferente al de las regalías) al momento en que los países que están negociando sus acuerdos bilaterales si así lo consideran.

Actualmente, a nivel internacional, por la globalización de la información, la problemática más grande en propiedad intelectual se genera con la cesión de noticias, imágenes, programas y reportajes.

El MC provisto por la OCDE no contempla este tipo de rentas como cánones, lo cual ha provocado discusiones desde el punto de vista que este

¹⁶ Ibidem

tipo de derecho de imagen debe tratarse como un beneficio empresarial. Entre las principales consideraciones para que la misma sea tratada como un canon tenemos:

- Estos pagos según varios informes españoles determinan que debe tratarse como una regalía, dada a la afinidad que mantiene la imagen con los derechos de autor, ya que la imagen es cedida para su explotación comercial, lo cual puede realizarse de distintas formas, como la incorporación de la imagen a todo tipo de soportes (camisetas, libros, objetos comerciales, productos, etc.) que generan los derechos de autor.
- La Audiencia Nacional de España dentro de varias de sus sentencias al respecto, comparte el criterio detallando los derechos de imagen dentro del concepto de canon, debido a la afinidad que existe entre el derecho de imagen y el derecho de autor, pues la cesión de la imagen tiene, al igual que la del derecho de autor, la finalidad de explotación comercial.¹⁷

Este nivel de conflictos no son evidentes en nuestro país, dado el desarrollo y culturización que maneja nuestra sociedad. La mayoría de controversias que genera la propiedad intelectual se enfoca en los nombres e imágenes de productos dentro de la comercialización de los mismos.

¹⁷ JIMÉNEZ COMPAIRED, I. (2001): *El régimen tributario de la explotación comercial de la propia imagen*, pág. 94-99 Marcial Pons, Madrid-Barcelona

2.1.2. Propiedad Industrial

La propiedad industrial se entiende en su acepción más amplia y se aplica no sólo a la industria y al comercio propiamente dicho, sino también al dominio de las industrias agrícolas y extractivas de todos los productos naturales o de fabricación como: vinos, granos, hojas de tabaco, frutos, animales, minerales, cervezas, flores, harinas y aguas minerales.

Existen infinitas formas de lo que se entiende por “propiedad industrial”, entre los principales tipos, a saber, las patentes, que sirven para proteger las invenciones, y los diseños industriales, vienen a ser creaciones estéticas determinantes del aspecto de los productos industriales.

Dentro de lo que cabe denominar “propiedad industrial” figuran también las marcas de fábrica, las marcas de servicio, los esquemas de trazado de circuitos integrados, los nombres y las denominaciones comerciales así como las indicaciones geográficas, a lo que viene a sumarse la protección contra la competencia desleal. En varios de los activos que acabamos de describir no se aprecia tan bien, aunque exista, la dimensión de “creación intelectual”. Lo importante es comprender que los objetos de propiedad industrial suelen consistir en signos que transmiten información, en particular, los consumidores, en lo que respecta a los productos y servicios disponibles en el mercado. La protección tiene por finalidad impedir toda utilización no autorizada de dichos signos y que pueda

*inducir a error a los consumidores así como toda práctica que induzca a error en general.*¹⁸.

El uso o cesión de los derechos de propiedad industrial ha generado problemáticas de gran nivel, así como también otros elementos integrantes de la noción de canon. Generalmente esto se debe a que tiene dos prácticas muy comunes (patentes y marcas), pero es importante conocer claramente las definiciones de estos intangibles para determinar el manejo tributario apropiado y adecuado en nuestro medio.

2.1.2.1. Patentes

Las legislaciones de los países, entre las cuales se incluye la ecuatoriana, tratan a la patente como la protección de las invenciones realizadas. Generalmente corresponden a problemas que fueron planificándose por un periodo de tiempo amplio, con el fin de ganarse el nombre de la invención.

El descubrimiento de una nueva especie o sustancia generada, de un elemento previamente creado no, es aceptado como una invención en las leyes de protección. Es indispensable que exista la intervención del ser humano. También se consideran invenciones, nuevas soluciones a problemas anteriormente

¹⁸ Organización Mundial de Propiedad Intelectual OMPI, *Principios Básicos de la Propiedad Intelectual*, Publicación de OMPI No 895(S)

resueltos. Todos estos tipos de inventos son reconocidos como patentes dentro de la legislación.

Las patentes, también conocidas con el nombre de patentes de invención, son el medio más generalizado que existe para proteger los derechos de los inventores. Por decirlo llanamente, la patente consiste en el derecho otorgado a un inventor por un Estado o por una oficina regional que actúa en nombre de varios Estados, y que permite que el inventor impida que terceros exploten por medios comerciales su invención durante un plazo limitado, que suele ser de 20 años. Al otorgar un derecho exclusivo, la patente viene a ser un incentivo en la medida en que ofrece al inventor reconocimiento por su actividad creativa y retribución material por su invención comercial. Esos incentivos fomentan, a su vez, la innovación, lo que además contribuye a mejorar la calidad de la vida humana. En contrapartida a la obtención de derechos exclusivos, el inventor tiene la obligación de divulgar al público la invención patentada, de modo que terceros puedan beneficiarse de los nuevos conocimientos y contribuir así al desarrollo tecnológico. De ahí que la divulgación de la invención constituya un criterio esencial en los procedimientos de concesión de patentes. Todo ha sido pensado en el sistema de patentes de modo que se tengan en cuenta en pie de igualdad

*los intereses de los inventores y los intereses del público en general*¹⁹.

En el Estado en donde se utilice el bien, debe obtenerse previamente el documento emitido por la autoridad gubernamental (Instituto Ecuatoriano de Propiedad Intelectual – IEPI para el caso ecuatoriano), independientemente de que el invento o producto sea elaborado en el exterior.

En resumen, los cánones pagados por la utilización de la patente, son pagados por el derecho exclusivo a fabricar, ejecutar, producir, utilizar o vender el objeto patentado, de una manera lucrativa.

Dentro del mercado ecuatoriano, la patente es la más fácil de identificar, puesto que existe un organismo de control local que garantiza el uso exclusivo de esa mercadería, así como también este derecho se puede visualizar fácilmente dentro de la práctica comercial, por ejemplo: conocemos que ARCA Ecuador S.A. tiene los derechos de usar la patente de The Coca Cola Company dentro de nuestro territorio, y que el producto fabricado en el Ecuador posee una combinación de ingredientes patentados en Estados Unidos en 1944, como una medicina tradicional.

¹⁹ Organización Mundial de Propiedad Intelectual OMPI, *Principios Básicos de la Propiedad Intelectual*, Publicación de OMPI No 895(S)

Por lo tanto, al Servicio de Rentas Internas y a cualquier Administración Tributaria, se le hace más sencillo identificar que por el uso del mencionado producto, quien lo explota tiene que pagar un porcentaje al exterior por derechos de uso de esa patente, dentro de los márgenes de la libre competencia.

Incluso el método de cálculo para pago de regalías que utiliza The Coca Cola Company a nivel internacional, es el de Ganar-Ganar, es decir, ARCA paga regalías a Coca-Cola por cada botella vendida. Mientras más botellas se vendan, más ganarán ambas empresas.²⁰

Este modelo, al ser uno de los más rentables, lo convierte en uno de los más utilizados a nivel internacional, puesto que incentiva al crecimiento productivo del mismo.

2.1.2.2. *Marcas*

La marca, a diferencia de la patente, ha generado mayor inconvenientes a las empresas multinacionales a nivel local, debido a la gran cantidad de definiciones, y a la dificultad que existe al demostrar la forma en la que la entidad local genera

²⁰ MORA GIANELLA, *Conceptos y Prácticas de Coca Cola*, Caso N°008, versión 1.0, RP3 Retail Software.

mayores ingresos, lo cual es un determinante para que el gasto sea deducible en el Ecuador.

A continuación detallamos varias definiciones de autores muy reconocidos en el aspecto de la mercadotecnia, con respecto a la marca.

*Es un nombre, término, símbolo, diseño o combinación de estos elementos que identifica los productos de un vendedor y los distingue de los productos de la competencia. Un **nombre de marca** es aquella parte de una marca que es posible expresar de manera oral e incluye letras (GM, YMCA), palabras (Chevrolet) y números (WD-40, 7-Eleven).²¹*

*Una **marca** es un nombre, término, signo, símbolo, diseño o combinación de los mismos, que identifica a los productos y servicios y ayuda a diferenciarlos como pertenecientes a un mismo proveedor; por ejemplo, Honda o Ford, o a un grupo de proveedores, como el Comité Nacional de Promoción de Procesamiento de Leche Líquida (National Fluid Milk Processor Promotion Board). Las marcas pueden ser locales, nacionales, regionales o de alcance mundial. Una **marca***

²¹ LAMB CHARLES, HAIR JOSEPH Y MCDANIEL CARL (2002), *Marketing*, International Thomson Editores S.A. Sexta Edición, Pág. 301

*registrada es un nombre comercial o logo que está amparado legalmente.*²²

*Un nombre, término simbólico o diseño que sirve para identificar los productos o servicios de un vendedor o grupo de vendedores, y para diferenciarlos de los productos de los competidores.*²³

*Ya sea que se trate de un nombre, una marca comercial, un logotipo u otro símbolo, una **marca** es en esencia la promesa de una parte vendedora de proporcionar, de forma consistente a los compradores, un conjunto específico de características, beneficios y servicios.*²⁴

Un concepto claro es el presentado por Philip Kotler, que detalla que es una promesa del vendedor a sus consumidores, definido éste por sus características, beneficios y servicios.

Es un producto cuya presentación es tan atractiva que determina que se lo desee, se lo busque y se lo exija en preferencia a otros productos. Las marcas son una realidad material y psicológica, puesto que los consumidores las asocian con toda una gama de

²² SANDHUSEN L. RICHARD (2002), *Mercadotecnia*, Compañía Editorial Continental, Primera Edición, Pág. 423.

²³ FISCHER LAURA Y ESPEJO JORGE (2004), *Mercadotecnia*, Mc Graw Hill Interamericana, Tercera Edición, Pág. 192.

²⁴ KOTLER PHILIP (2002), *Dirección de Marketing Conceptos Esenciales*, Prentice Hall, Primera Edición, Pág. 188.

productos, por su contenido preciso, cargado de afectividad, calidad, seguridad para unos y prestigio para otros, etc.

Philip Kotler incluso detalla que existen casos donde la marca llegó a superar el producto representado, esto ha llegado a ocurrir porque las marcas son una garantía y, sobre todo, porque provocan cierta **emoción**, tal como se detalla con ejemplos a continuación:

- Nike - Just do it
- McDonalds - Me encanta!
- Johnny Walker- Keep walking
- Coca-Cola - Destapa la felicidad
- M&M's - se derrite en tu boca no en tus manos
- Apple - Think different
- Taco Bell - Yo quiero Taco Bell
- Adidas - Impossible is nothing
- Toyota - Moving forward

Como se pudo observar con estos ejemplos, la marca es un seguro de progreso, que proporciona al adquirente de los derechos de la marca, un beneficio previamente ganado.

La compañía dueña de la marca, por lo tanto, tiene que mantenerla viva (nace, se desarrolla, se transforma, se deteriora y muere),

por lo que necesita, cuando sea preciso, innovarla (formal o conceptual). Una vez establecidas las características, se acepta como cierto que las marcas tienden a ser volátiles pero, se comprende y se explica por qué implica tanto dinero y esfuerzo el mantenerlas.

Es un gran reto dentro de nuestro mercado, como compañía adquirente de los derechos, poder demostrar a la Administración Tributaria, que tal o cual marca genera un beneficio adicional, una ganancia o un valor agregado, frente a la competencia del mercado.

Este reto se pudo constatar durante el año 2011, cuando las glosas determinadas por regalías a compañías multinacionales dentro del mercado ecuatoriano, provoquen que sus representantes y gerentes financieros se reúnan en la ciudad de Guayaquil, con el fin de compartir criterios de registro y glosas entre sus compañías (S. Noboa, Gerente Financiero Nestlé del Ecuador S.A., comunicación personal, 30 de Noviembre de 2011).

Este concepto, a diferencia de lo que ocurre en los países desarrollados, ha provocado que en nuestro país estas compañías multinacionales incurran en esfuerzos adicionales, en relación a

compañías nacionales, en demostrar que la marca cuyos derechos de uso (regalías o cánones) que pagan en el exterior, justifica el pago de los rubros invertidos.

Es importante conocer los tipos de marcas y sus características, a fin de poder analizar todos los aspectos y considerar la forma de valoración de este intangible. Los tipos de marcas reconocidas son las siguientes:

Marcas Nominativas: Son las que identifican un producto o servicio a partir de una palabra o un conjunto de palabras. Se deben distinguir fonéticamente de los productos o servicios de su misma especie. Es decir, no deben tener semejanza con marcas que pertenezcan a productos o servicios de su misma especie o clase.



Marcas Innominadas: Son figuras o logotipos que diferencian visualmente a una marca. Es decir, son figuras distintivas que no pueden reconocerse fonéticamente, sólo visualmente.



Marcas Mixtas: Son el resultado de la combinación de los tipos definidos en los párrafos anteriores. En la mayoría de los casos son combinaciones de palabras con diseños o logotipos.



Marcas Tridimensionales: Corresponden a la forma de los productos o sus empaques, envases o envoltorios, siempre y cuando sean característicos y los distinguan de otros productos de su misma clase. Es decir, las marcas tridimensionales corresponden a cuerpos con 3 dimensiones, como botellas, empaques, cajas, estuches, etc.



Adicionalmente, a la marca se le distinguen los siguientes elementos:

- Nombre o Fonotipo
- Logotipo
- Grafismo
- Brevedad
- Fácil lectura y pronunciación
- Eufonía
- Memorización
- Asociación o evocación
- Distinción
- Adaptación
- Nivel internacional
- Imagen de marca

2.1.3. La cesión del Know How

Dentro de la definición de canon del artículo 12.2 del MC OCDE, se incluyen las cantidades pagadas por el uso o concesión de uso de fórmulas y procedimientos secretos, y de informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.

Bajo esas expresiones se encuentra, según aclaran los Comentarios, el contrato de know-how. Entre las distintas definiciones elaboradas por diversos grupos y autores, los Comentarios dan por válida la indicada por la *Asociation des Bureaux pour la Protection de la Propriété Industrielle*, según la cual el know-how...

... “es el conjunto no divulgado de **informaciones técnicas, patentables o no**, que son necesarias para la reproducción industrial, directamente y en las mismas condiciones, de un producto o de un procedimiento; en la medida que procede de la experiencia, el saber hacer know-how es el complemento de lo que un fabricante no puede saber por el mero examen del producto y el mero conocimiento del progreso de la técnica” (párrafo 11).

Los Comentarios al MC OCDE determinan al contrato de know-how como aquél por el que una de las partes se obliga a comunicar sus conocimientos y experiencias particulares, **no revelados al público**, a la otra parte, de manera que pueda utilizarlos por su cuenta.

Se admite que el cedente no tiene que intervenir en el uso que el cesionario haga de las fórmulas cedidas y no garantiza el resultado. (párrafo 11.1). Por tanto, las notas que singularizan el contrato de know-how (cuyos pagos generan cánones) frente a los contratos de prestación de servicios (que generan rentas empresariales) son, tres:

- El carácter secreto o no divulgado de la información que se suministra..
- La procedencia de dicha información, no basada en los conocimientos usuales de la profesión sino en las propias experiencias personales y,
- Las obligaciones asumidas por el cedente de la información, pues, en los contratos de know-how, a diferencia de los contratos de prestación

de servicios, se limita solamente a proporcionar o dar la información requerida, sin asumir ninguna obligación deponerse a favor de la otra parte y garantizar resultado alguno (párrafo 11.2).

Con el objeto de ayudar a solventar las dificultades prácticas que puedan surgir a la hora de diferenciar estos dos tipos de pagos, el párrafo 11.3 de los Comentarios y el artículo 12 del MC OCDE 2003-2005, realiza las siguientes precisiones:

- Son contratos de transferencia de know-how los relativos a las informaciones descritas en el párrafo 11 ya existentes, o los relativos a la transferencia de esta clase de información una vez creada o desarrollada, y que incluyen disposiciones especiales sobre la confidencialidad de la información.
- En el caso de contratos de prestación de servicios una de las partes se obliga a prestar servicios que puede requerir el empleo de conocimientos especiales o de técnicas y experiencias, pero la no transferencia de esos conocimientos especiales, de esas técnicas o experiencias a la otra parte.

En la mayoría de los casos relativos a la transferencia de know-how se requiere, en virtud del contrato, que una de las partes ceda la información existente o reproduzca el material ya existente.

Por otra parte, un contrato de prestación de servicios implica, en la mayoría de los casos, un mayor nivel de gasto a cargo de la parte que presta el servicio, a fin de cumplir con sus obligaciones contractuales. Por ejemplo, quien presta el servicio, dependiendo de la naturaleza de éste, puede tener que pagar sueldos y salarios a los empleados destinados a tareas de investigación, diseño, análisis, dibujo y otras actividades relacionadas, o pagos a subcontratistas para la realización de servicios similares.

Por lo tanto, no deberían ser considerados como remuneraciones de know-how, sino como prestaciones de servicios: las remuneraciones obtenidas por los servicios de post-venta; las prestaciones satisfechas por un vendedor en el marco de la garantía debida al comprador; las remuneraciones por pura asistencia técnica; los pagos por consultas realizadas a un ingeniero, un abogado o un experto contable.

Finalmente, los Comentarios abordan el frecuente problema de los contratos, los mismos que comprenden a la vez cesión de know-how y prestaciones de asistencia técnica, cuyo *paradigma es el contrato de franquicia* en el que el franquiciador comunica al franquiciado sus conocimientos y experiencias y le suministra, además, una asistencia técnica que, en ocasiones, va acompañada de ayuda financiera y entrega de mercancías.

La OCDE manifiesta, en relación a estos contratos mixtos, que:

“conviene en principio descomponer, con la ayuda de las indicaciones contenidas en el contrato o con una distribución razonable, la remuneración total estipulada en función de las diversas prestaciones a las cuales se aplica y someter cada una de las partes de la remuneración, así determinada, al régimen fiscal que le corresponda. Cuando, sin embargo, una de las prestaciones convenidas constituye, con mucho, el objeto principal del contrato y las otras prestaciones previstas no tienen más que un carácter accesorio y más bien desdeñable, entonces el tratamiento aplicable a la parte principal se debería generalmente aplicar a la suma total de la remuneración” (párrafo 11.6).

Esta diferencia conceptual entre los contratos de know-how y el de prestaciones de asistencia técnica o de otros servicios es lo que ha generado más problemas en la práctica administrativa y judicial de los países europeos. La confusión se debe a que se han extraído de las normas del Derecho Interno vigentes en otro momento, muy alejadas de la noción utilizada por la OCDE en la que manifiesta que un concepto amplio de asistencia técnica, que engloba todos aquellos contratos en los que sea posible identificar una **“transferencia de tecnología”**, llegando incluso a calificar la cesión de know-how como un tipo de asistencia técnica. Es incorrecto acudir a la definición de asistencia técnica en la que se especifican normas internas cuando existe un Convenio de Doble Imposición (CDI) que se guía totalmente al MC OCDE²⁵.

²⁵ Muestra de ello son, entre otras, la RTEAC de 9 de octubre de 1996 (JT 1996\1966); la STSJ de Madrid de 7 de mayo de 1998 (JT

La calificación tributaria de las rentas procedentes de otras prestaciones de servicios también ha sido objeto de controversia. Así ha ocurrido con los servicios de traducción de textos, de mantenimiento y adaptación de software o de acceso a bases de datos, de investigación y desarrollo, de formación de personal o servicios publicitarios, entre otros.

La problemática por la cual atraviesan los contratos de know-how y los de asistencia técnica, en los países europeos, también se presentó en el mercado sudamericano, y específicamente, en el mercado ecuatoriano

En el caso de las marcas y patentes, los contratos suelen fijarse en el esquema de Ganar-Ganar, donde se grava un porcentaje sobre el total de las ventas, siempre buscando que los ingresos de la dueña del know-how se beneficien con el crecimiento de la compañía relacionada comercialmente.

Nuestra Administración Tributaria también ha cuestionado la esencia económica de estos servicios; así, tanto en el know-how como en la asistencia técnica, se ha determinado que no se puede evidenciar la esencia económica de una transacción.

1998\797); la STSJ de Aragón, de 6 de octubre de 1998 (JT 1998\1958); las SSAN de 28 de junio de 1994 (JT 1994\684), 24 de enero de 1995 (JT 1995\9), 21 de febrero de 1995 (JT 1995\146), 20 de febrero de 1996 (JT 1996\196), 1 de octubre de 1996 (JT 1996\1151), 7 de mayo de 1998 (NFJ006909), 23 de noviembre de 2000 (JT 2001\404); o las SSTS de 2 de octubre de 1999 (RJ 1999\7890), 19 de febrero de 2000 (RJ 2000\1643), 14 de julio de 2001, 20 de julio de 2001, 14 de mayo de 2002, y 19 de diciembre de 2002 [AEAF (2004)]

2.2. Potestad de Imposición y Reglas de Tributación

2.2.1. Potestad de Imposición

El artículo 12.1 del MC OCDE, establece el principio de tributación exclusiva a favor del Estado de residencia del perceptor de la renta:

“Las regalías procedentes de un Estado contratante y cuyo beneficiario efectivo es un residente del otro Estado contratante sólo pueden someterse a imposición en ese otro Estado”.

Es irrelevante, para tales efectos, que los rendimientos se obtengan de forma habitual (en el marco del ejercicio de una actividad empresarial o profesional) u ocasional.

La tributación exclusiva en el Estado de residencia procede siempre y cuando el perceptor de los cánones no tenga un establecimiento permanente (EP) en el otro Estado contratante en el que el pago de dichos cánones esté vinculado efectivamente; si ello sucediera, no serían aplicables las disposiciones del artículo 12, sino las del artículo 7 o, en su caso, las del artículo 21 (artículo 12.3 MC OCDE).

Los Comentarios precisan que esta última regla no está basada en el principio de "fuerza de atracción del establecimiento permanente", ni constituye una especie de presunción o ficción legal, sino que el "citado

apartado se limita a establecer que el Estado puede gravar las regalías como utilidades (beneficios) del establecimiento permanente, situado en dicho país y de propiedad del beneficiario residente del otro Estado, si dichas regalías se derivan de derechos o bienes que forman parte de los activos del establecimiento permanente, o que de una u otra manera, se vinculan efectivamente a este último".

Es importante tener en cuenta que, mientras los Modelos de Convenio de la OCDE y de Estados Unidos establecen la regla de la tributación exclusiva en el país de residencia del perceptor, el MC ONU, más sensible a las reivindicaciones de los países en vías de desarrollo (importadores netos de tecnología), prevé una tributación compartida de los cánones entre el Estado de la residencia y el Estado de la fuente, tomando en cuenta que este último tiene una competencia limitada para gravar tales rentas. Al establecer la regla de la tributación compartida, el MC ONU recoge disposiciones adicionales, tales como el establecimiento de un tipo máximo de gravamen al Estado de la fuente (artículo 12.2) y la previsión de una regla de determinación de la fuente de los cánones (artículo 12.5).

Nuestro Estado, actualmente, basado en su situación de ser un país en vías de desarrollo, adoptó el esquema manejado por la ONU, para que de esta manera, parte de los ingresos generados bajo el concepto de cánones, se quede dentro del territorio ecuatoriano.

Los porcentajes actualmente utilizados son el 10% para regalías por el uso de equipos industriales, comerciales y científicos, y del 15% para el resto de casos.

Estos porcentajes se aplican únicamente cuando el Ecuador mantiene convenios de doble imposición con otro Estado, pues para el resto de países se mantiene un esquema único de servicios. Esto significa que si una compañía multinacional desea invertir en nuestro país y Ecuador no mantiene el Convenio con su jurisdicción, éste se verá obligado a pagar un impuesto a la renta equivalente al porcentaje aplicado a las sociedades (22% a partir del 2013).

2.2.2. Reglas de Tributación

Los modelos de convenios internacionales para evitar la doble imposición que han servido como referencia para el Modelo Ecuatoriano (OCDE, ONU), con el fin de evitar abusos de ciertas compañías multinacionales a través de la práctica conocida como “treaty shopping”²⁶, crearon la cláusula de beneficiario efectivo para los artículos 10 (Dividendos), 11 (Intereses) y 12 (Regalías).

Según el artículo 12.1 del MC OCDE 1977-1992; *“Los cánones procedentes de un Estado contratante y pagados a un residente del otro*

²⁶ Treaty Shopping es una práctica tributaria utilizada por empresas Multinacionales, para aprovechar beneficios fiscales en función de los países donde mantienen acuerdos de doble imposición.

Estado contratante sólo pueden someterse a imposición en este otro Estado si dicho residente es el beneficiario efectivo”.

De la lectura literal de este precepto, se desprende que para que la ausencia (o limitación) de gravamen en la fuente resulte aplicable, era necesario que el perceptor del rendimiento sea, al mismo tiempo, el beneficiario efectivo.

Para evitar las consecuencias indeseables que podían derivar de esa conclusión (por ejemplo, la no aplicación del Convenio cuando el perceptor y beneficiario son personas distintas que residen en el mismo Estado).

El artículo 12.1 del MC OCDE fue modificado en 1997, sustituyendo la redacción anterior por esta otra: *“Los cánones procedentes de un Estado cuyo beneficiario efectivo es un residente del otro Estado contratante sólo pueden someterse a imposición en ese otro Estado”.*

Mediante esta cláusula del beneficiario efectivo, se determina que frente a aquellos comportamientos frecuentes en la práctica internacional que consisten en la creación de sociedades instrumentales (conduit companies) estratégicamente situadas para obtener los beneficios de la aplicación de uno o de determinados CDIs, interpuestas entre el pagador de los cánones y el beneficiario efectivo, con la finalidad de obtener el mejor tratamiento fiscal posible de la operación internacional.

Los Comentarios al artículo 12 del MC OCDE de 2003, tomando en referencia a las lecturas de las referencias sobre esta misma materia en los comentarios del mismo artículo en el MC OCDE de 1977, año donde se introdujeron los conceptos de beneficiario efectivo, sostiene importantes precisiones ampliando el tema de Estado de fuente que para gravar a los cánones con relación al Beneficiario Efectivo.²⁷

Los Comentarios afirman que la noción de beneficiario efectivo se incorporó al artículo 12 con la finalidad de aclarar o explicar la aplicación de las palabras (pagados a un residente) en relación con los pagos a intermediarios, agentes o mandatarios; se debe precisar que, en tales casos, el Estado de la fuente no está obligado a renunciar a su derecho a percibir un impuesto por el mero hecho de que dichos ingresos pasen inmediatamente a manos de un residente de un país, con el que el Estado de la fuente tiene suscrito un Convenio.²⁸

En este sentido, los Comentarios señalan que el concepto (beneficiario efectivo) no se utiliza en su sentido técnico más estricto, sino que debe interpretarse en su contexto y a la luz de los objetivos e intenciones del Convenio, incluyendo la voluntad de evitar la doble imposición y de prevenir la elusión y evasión fiscales.

²⁷ VEGA, FELIX (2005): «El concepto de beneficiario efectivo en los Convenios para Evitar la Doble Imposición», Instituto de Estudios Fiscales, Documentos de Trabajo, no 8, PAG 12-17.

²⁸ OCDE (2003), Comentarios al artículo 12, párrafo 21

Ventajosamente, el Modelo de Convenio ecuatoriano, sí mantiene esta cláusula del Beneficiario Efectivo dentro del artículo de los pagos por regalías; de esta manera, el Estado ecuatoriano garantiza que las entidades del exterior, busquen métodos de evasión fiscal. Claro que este esquema se aplica únicamente en transacciones realizadas con contribuyentes domiciliados en países con los cuales el Estado ecuatoriano mantiene suscritos Convenios de Doble Imposición.

Adicionalmente, el modelo de triangulación fiscal dentro de la normativa ecuatoriana se encuentra registrado como una práctica delictiva, conforme lo establece el cuarto párrafo del artículo 30 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno (RLRTI), tal como se detalla a continuación:

En caso de establecerse que el contribuyente utilizó a un intermediario, ubicado en un país con el cual se haya suscrito un convenio de doble tributación, con el fin de realizar una triangulación y beneficiarse de la exención de la retención en la fuente, la Administración Tributaria podrá determinar el impuesto a pagar sin perjuicio de las responsabilidades penales a las que hubiere lugar.

De igual manera en el artículo 17 del código tributario define que todo aspecto se definirá en función de su esencia económica, por encima de las formas jurídicas utilizadas.

Art. 17.- Calificación del hecho generador.- Cuando el hecho generador consista en un acto jurídico, se calificará conforme a su verdadera esencia y naturaleza

jurídica, cualquiera que sea la forma elegida o la denominación utilizada por los interesados.

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

3. NORMATIVA LEGAL ECUATORIANA Y SANCIONES FISCALES GENERADAS BAJO ESTE ESQUEMA DE CÁNONES

Ahora que ya conocemos las definiciones, conceptos y principales inconvenientes generales y del mercado (internacional y nacional), procederemos a analizar, de manera más amplia, cuales son las condiciones y normas que el Ecuador maneja bajo este esquema de negocio.

Posteriormente en este capítulo se establecerá un nuevo esquema tributario legal, para que, tanto el Estado como las compañías multinacionales, puedan desenvolverse, y así se disminuya el riesgo e incertidumbre que genera este tipo de transacciones de negocios, no sólo legales, sino legítimas.

3.1. Consideración y aplicación de una normas de activos intangibles por la Administración Tributaria en el Ecuador (Consideraciones económicas)

Entre los principales inconvenientes que se presentan en transacciones que tienen que ver con intangibles dentro del mercado ecuatoriano, encontramos dos tipos: normas legales limitadas; y, determinaciones que realiza la Administración Tributaria a las compañías de manera anual.

3.1.1. Normas tributarias vigentes

- Activos Intangibles

Todos los bienes intangibles analizados previamente (aquellos protegidos por la Propiedad Intelectual, la Propiedad Industrial, y el Know How), son totalmente diferenciados en los medios internacionales, así como en los Modelos de Convenios de Doble Imposición, los mismos que dentro de la normativa tributaria ecuatoriana son identificados solamente dentro del ámbito de ingresos de fuente ecuatoriana, sin hacer referencia en otros aspectos posteriores. Artículo 8 numeral 4 de la Ley de Régimen Tributario Interno (LRTI):

“4.- Los beneficios o regalías de cualquier naturaleza, provenientes de los derechos de autor, así como de la propiedad industrial, tales como patentes, marcas, modelos industriales, nombres comerciales y la transferencia de tecnología;”

Si vamos a analizar a nivel de norma legal vigente del Ecuador, los únicos activos intangibles analizados y normados son los activables y amortizables. Artículo 12 de la Ley de Régimen Tributario Interno:

“Será deducible la amortización de inversiones necesarias realizadas para los fines del negocio o actividad.

Se entiende por inversiones necesarias los desembolsos para los fines del negocio o actividad susceptibles de desgaste o demérito y que, de acuerdo con la técnica contable, se deban registrar como activos para su amortización en más de un ejercicio impositivo o tratarse como diferidos, ya fueren gastos pre operacionales de instalación, organización, investigación o desarrollo o costos de obtención o explotación de minas. También es amortizable el costo de los intangibles que sean susceptibles de desgaste.

La amortización de inversiones en general, se hará en un plazo de cinco años, a razón del veinte por ciento (20%) anual. En el caso de los intangibles, la amortización se efectuará dentro de los plazos previstos en el respectivo contrato o en un plazo de veinte años. En el reglamento se especificarán los casos especiales en los que podrá autorizarse la amortización en plazos distintos a los señalados.

En el ejercicio impositivo en que se termine el negocio o actividad se harán los ajustes pertinentes con el fin de amortizar la totalidad de la inversión.

En el artículo 12 de la Ley de Régimen Tributario Interno se hace referencia únicamente a los activos diferidos que sufren amortización

en el transcurso del tiempo, acorde con lo determinado en la técnica contable.

Tal como se analizó en el capítulo uno del presente trabajo, según las NIC todos los activos intangibles activables, sean por adquisición separada, combinación de negocio, o innovación y desarrollo. En ninguno de esos casos, dentro de sus características de reconocimiento inicial presentados en el primer capítulo, están considerados los Intangibles dados en cesión de uso (cánones y regalías), intangibles que por sus características quedan fuera del análisis fiscal nacional.

Los riesgos y beneficios futuros pertenecen a la compañía que utiliza los intangibles, pero el esquema comercial de los mismos no equivale a una transferencia, sino a una cesión o autorización de utilización. Los dueños de todos los derechos y modificaciones de los intangibles siguen siendo los creadores de los mismos.

- *Consulta Rangos Plena Competencia y Exoneraciones*

Dentro de nuestra legislación tributaria se mantiene la opción de una consulta a la Administración Tributaria a aplicar en una transacción específica, el aplicar esta consulta exonera la presentación de un estudio de esa operación de por un tiempo de 3 años. Tal como se detalla en la legislación a continuación, Artículo innumerado 4, Ley de Régimen Tributario Interno:

“La metodología utilizada para la determinación de precios de transferencia podrá ser consultada por los contribuyentes, presentando toda la información, datos y documentación necesarios para la emisión de la absolución correspondiente, la misma que en tal caso tendrá el carácter de vinculante para el ejercicio fiscal en curso, el anterior y los tres siguientes. La consulta será absuelta por el Director General del Servicio de Rentas Internas, teniendo para tal efecto un plazo de dos años.”

Esta consulta definida en nuestra normativa, es similar a un esquema ocupado en los países alineados a la OCDE, conocido como “*Advance Pricing Arrangement - APA*”, que se define como un acuerdo entre la Administración Tributaria y el contribuyente o entre Administraciones Tributarias, dependiendo del tipo de acuerdo, disminuyendo la incertidumbre entre operaciones con compañías del exterior.

Si bien es un esquema común utilizados en el exterior, aquí no ha sido utilizado por ninguna compañía; el aplicar este artículo provocaría que la compañía invierta tiempo con la Administración Tributaria para implementación de un proceso., que si bien le exoneraría de presentación de informe de precios de transferencia, el riesgo de determinación tributaria sobre esos valores ya analizados previamente

por el SRI se mantienen. (A. Espinosa, Gerente de Precios de Transferencia PWC S.A., comunicación personal, 23 de Junio de 2014).

Adicional al mantener un convenio con el fin de buscar un acuerdo con el SRI, también existe un esquema de exoneración, donde el contribuyente que considere encontrarse dentro de los requisitos pueda aplicar. Bajo esa exoneración se evita la presentación de informes y análisis de rangos. Artículo innumerado 5, Ley de Régimen Tributario Interno:

“Los contribuyentes que realicen operaciones con partes relacionadas quedarán exentos de la aplicación del régimen de precios de transferencia cuando:

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

Esta exoneración definida en nuestra normativa, es similar a un esquema ocupado en los países alineados a la OCDE, conocido como “*Safe Harbour o Puerto*”. Que se define como el margen de operación es previamente definido con entre el contribuyente y la Administración

Tributaria, disminuyendo como el APA la incertidumbre entre operaciones con compañías del exterior.

- *Servicios Importados y Certificaciones de Auditores Independientes*

El escenario donde se generan los principales inconvenientes tributarios de los intangibles no activables es en el momento del pago de estos bienes, bajo la figura de cánones específicamente.

En los únicos casos que se considera y maneja un esquema de trato diferenciado dentro del Ecuador, es en los convenios de doble imposición. En el MC ecuatoriano se distingue gran parte de estos intangibles y demás operaciones con compañías relacionadas.

Esta falta de regulación dentro del esquema tributario normal, provoca que todos estos pagos se agrupen dentro del esquema de importaciones de servicios provenientes del exterior, que al tenor de dispuesto en el artículo 48 de la LRTI, están sujetos a una retención en la fuente del 22% por concepto de Impuesto a la Renta que afecta (o debería afectar) a la compañía del exterior, y de igual manera se grava al servicio con el Impuesto al Valor Agregado (12%), siendo este valor asumido por la compañía ecuatoriana, el cual, de estar los bienes y servicios que comercializa el contribuyente en el Ecuador, gravados con 12% o destinados a la exportación, puede ser utilizado como crédito tributario

compensable con el IVA generado en ventas. Artículo 48 Ley de Régimen Tributario Interno.

Quienes realicen pagos o créditos en cuenta al exterior, que constituyan rentas gravadas por esta Ley, directamente, mediante compensaciones o con la mediación de entidades financieras u otros intermediarios, actuarán como agentes de retención en la fuente del impuesto establecido en esta Ley...

...Los reembolsos de honorarios, comisiones y regalías serán objeto de retención en la fuente de impuesto a la renta.

Artículo 70 Ley de Régimen Tributario Interno (LRTI)

...En el caso de importaciones de servicios, el IVA se liquidará y pagará en la declaración mensual que realice el sujeto pasivo. El adquirente del servicio importado está obligado a emitir la correspondiente liquidación de compra de bienes y prestación de servicios, y a efectuar la retención del 100% del IVA generado. Se entenderá como importación de servicios, a los que se presten por parte de una persona o sociedad no residente o domiciliada en el Ecuador a favor de una persona o sociedad residente o domiciliada en el Ecuador, cuya utilización o aprovechamiento tenga lugar íntegramente en el país, aunque la prestación se realice en el extranjero.

Se exceptúan de este tratamiento, las operaciones de regalías que se pagan a compañías domiciliadas en países con los que el Ecuador ha suscrito un convenio para evitar la doble imposición. Como se vio anteriormente, para el caso de las regalías se define un pago de entre el 10% y el 15% por concepto de Impuesto a la Renta, bajo nuestra estructura de país en vía de desarrollo (tratamiento acogidos por el MC ONU).

Si bien estos convenios son un beneficio para las compañías inmersas en este tipo de transacciones, el Estado ecuatoriano mantiene controles obligatorios, para que se puedan hacer validos los porcentajes más bajos por concepto de retención de Impuesto a la Renta en aplicación de los referidos convenios. Artículo 48 Ley de Régimen Tributario Interno

...Si el pago o crédito en cuenta realizado no constituye un ingreso gravado en el Ecuador, el gasto deberá encontrarse certificado por informes expedidos por auditores independientes que tengan sucursales, filiales o representación en el país. La certificación se referirá a la pertinencia del gasto para el desarrollo de la respectiva actividad y a su cuantía y adicionalmente deberá explicarse claramente por que el pago no constituiría un ingreso gravado en el Ecuador.

Esta certificación también será exigida a las compañías auditoras, a efectos de que justifiquen los gastos realizados por las mismas en el exterior. Estas certificaciones se legalizarán ante el cónsul ecuatoriano más cercano al lugar de su emisión...

Esta certificación obliga a las compañías a contratar un trabajo de empresas auditoras ubicadas en el exterior, incrementando los costos de la operación. Esto implica el que cada sociedad, previo a la aplicación de convenios tributarios de los aquí mencionados, haga un análisis de costo- beneficio para la aplicación del convenio.

En caso de que el costo de la certificación sea más alto que el costo de retención, muchas compañías se ven obligadas a asumir el costo del impuesto, lo que implica que la empresa aumente sus costos, hablamos de un 22% adicional para evitar contingentes fiscales frente al Estado.

Incluso adicional al tema financiero, hablamos que se está dejando de aplicar normativa expresa en convenios internacionales, por reglamentación nacional, incumpliendo lo expuesto en el artículo 425 de nuestra constitución.

Art. 425.- El orden jerárquico de aplicación de las normas será el siguiente: La Constitución; los tratados y convenios internacionales; las leyes orgánicas; las leyes ordinarias; las normas regionales y las ordenanzas distritales; los decretos y

reglamentos; las ordenanzas; los acuerdos y las resoluciones; y los demás actos y decisiones de los poderes públicos.

En otras palabras, no se estaría respetando el esquema jerárquico definido de la pirámide de Kelsen.



Ilustración: Pirámide de Kelsen Aplicada al Ecuador²⁹
Autor: Jorge Rafael Reyes

Con estos antecedentes, se puede apreciar un complejo problema de aplicación normativa, que además se traduce en costos para las sociedades ecuatorianas, en el caso de que la compañía con la que tiene relación en el exterior, no esté dispuesta a asumir la retención en la fuente ecuatoriana, por cuanto muchas veces no se entiende por qué,

²⁹ REYES, J (2013), *Diseño conceptual de un sistema experto informático, como herramienta de apoyo en el proceso de elaboración de nuevas leyes, procedimientos, normas y reglamento en el Ecuador*, Universidad Andina Simón Bolívar

existiendo con CDI, desde el Ecuador se les retiene el Impuesto a la Renta.

Con el fin de simplificar el análisis del problema que estamos planteando, es necesario la presentación de los siguientes escenarios, donde se puede observar el efecto financiero dependiendo de la postura del país del exterior al momento de conocer la aplicación de la retención de Impuesto a la Renta:

- Escenario Uno: Pago por concepto de regalías a una sociedad domiciliada en un país con el cual no existe CDI, y el proveedor acepta la retención.

Escenario Uno	Asumido Compañía Local	Asumido Compañía Exterior
Costo Factura	1.000,00	0,00
Ret IR 22%	0,00	220,00
Total	1.000,00	220,00

- Escenario Dos: Pago por concepto de regalías a una sociedad domiciliada en un país con el cual existe CDI, se aplica el convenio y se envía el comprobante al proveedor del exterior.

Escenario Dos	Asumido Compañía Local	Asumido Compañía Exterior
Costo Factura	1.000,00	0,00
Ret IR 22%	0,00	0,00
Total	1.000,00	0,00

En este escenario, la compañía del exterior no tiene costos reflejados, considerando que el comprobante de retención enviado a la compañía del exterior, dependiendo su legislación, es considerado como ingreso exento o como crédito tributario, cumpliendo con el principio del CDI.

- Escenario Tres: Pago por concepto de regalías a una sociedad domiciliada en un país con el cual existe CDI, pero en el cual se decide no aplicar el mismo, y el proveedor no acepta el comprobante de retención.

Escenario Tres	Asumido Compañía Local	Asumido Compañía Exterior
Costo Factura	1.000,00	0,00
Ret IR 22%	220,00	0,00
Total	1.220,00	0,00

Como se puede apreciar en los ejemplos anteriores, el escenario tres, es uno de los más representativos en el territorio ecuatoriano, y provoca un encarecimiento del costo final, de la regalía, en un 22%, del costo original.

Este análisis se realiza sin considerar que ese monto que asumiría la compañía ecuatoriana, corresponde a un gasto que la Administración Tributaria no considera deducible del Impuesto a la Renta, es decir, que el costo de la compañía aumenta en un porcentaje adicional del 5% sobre original de la regalía como pseudo sanción del Estado, por asunción de impuestos de otras compañías.

Este caso es más común, en los países con los que se ha suscrito un convenio, puesto que basados en las condiciones comerciales acordadas previamente entre gobiernos, no deberían aplicarse escenarios distintos. Especialmente en los países donde el acuerdo se ha venido ratificando con el tiempo.

Por último, si nos enfocamos nuevamente en el problema del incumplimiento del artículo 425 de la Constitución, al no aplicar un acuerdo internacional debido a una reglamentación local, se debe en gran parte al artículo 48 de la LRTI, donde hace referencia a la certificación de auditores externos, con la excepción para los servicios que no superen la fracción básica del Impuesto a la Renta (valor que varía por año).

El costo promedio de estas certificaciones asciende a US\$20,700 aprox.³⁰, lo que provoca que las compañías previo a tomar la decisión de aplicar el CDI, realicen un análisis de costo beneficio del mismo.

Dando como resultado que en operaciones con países del exterior y con valores inferiores a los costos del informe y superiores a la fracción básica, no puedan ser aplicados con convenios, causando perjuicios

³⁰ Costo promedio determinado mediante cotizaciones realizadas a Deloitte, PwC y EY en la ciudad de Quito, donde manifestaron que el costo promedio por certificación se compone por US\$9,000 por parte de la auditora local y 9,000 EUROS para la auditora del exterior (considerando que la mayoría de CDI utilizados es con compañías de Europa), que al momento de convertirlos a una tasa de cambio de 1,30 Euros por Dólares genera un costo total de US\$20,700. Considerando que estos costos no incluyen el ISD que es sujeto a negociaciones entre las Auditoras y la compañía contratante.

económicos a las compañías locales (e inclusive a las compañías del exterior).

- Convenios de Doble Imposición firmados por el Ecuador

A continuación detallamos todos los países con los que el estado ecuatoriano mantiene acuerdos de Convenios para evitar la doble Imposición (CDIs) detallados por su fecha de emisión.

CONVENIO PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN Y PREVENIR LA EVASIÓN FISCAL				
No	País	Emisión	Registro Oficial	Publicación
1	Comunidad Andina de Naciones	28/01/1975	743	11/02/1975
2	Argentina*	03/03/1981	834	04/05/1982
3	Alemania	07/12/1982	428	05/05/1986
4	Italia	23/05/1984	755	24/08/1987
5	Brasil	26/05/1983	756	25/08/1987
6	España	20/05/1991	822	28/11/1991
7	Francia	16/03/1989	822	28/11/1991
8	Suiza	28/11/1994	749	31/07/1995
9	Rumania	24/04/1992	749	31/07/1995
10	México	30/06/1992	201	01/11/2000
11	Bélgica	18/12/1996	286	16/03/2001
12	Canadá	31/12/2001	484	31/12/2001
13	Chile	14/10/2003	189	14/10/2003
14	Uruguay	04/05/2011	S. 552	10/10/2011
15	Corea del Sur	08/10/2013	124	15/11/2013
16	China	03/12/2013	S. 147	19/12/2013

* Solo Transporte Aéreo

Como se puede observar, la mayoría de los CDI fueron firmados antes del cambio de siglo, incluso se puede identificar que durante el 2003 al 2011 (9 años), no se firmó ningún acuerdo a pesar del crecimiento en la normativa internacional con respecto a precios de transferencia y CDIs.

3.1.2. Determinaciones Tributarias

Actualmente el grupo Internacional de la Administración Tributaria, es relativamente nuevo en la aplicación de interpretaciones y sanciones dentro del esquema de pagos por intangibles mediante el esquema de regalías; por tal razón, vamos a presentar los principales casos que ese han aplicado a compañías multinacionales.

Todas estas determinaciones parten del concepto de Base Gravable del Impuesto a la Renta, detallado en el artículo 16, de la LRTI.

En general, la base imponible está constituida por la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios gravados con el impuesto, menos las devoluciones, descuentos, costos, gastos y deducciones, imputables a tales ingresos...

Es decir, que si estos pagos de regalías realizados a los dueños efectivos de la marca no pueden ser imputables a que generen ingresos, tampoco pueden ser considerados como gastos deducibles.

- **Pago de regalías a casa matriz sin hecho generador**

La Administración Tributaria durante sus primeros trabajos de determinación en fiscalidad internacional durante el 2010 y 2011, procedió a determinar las regalías en función de la propiedad

intelectual de los productos que se benefician por el intangible. Tal como se detallada en la Acta de Determinación No. 1720110100057³¹, basados en los siguientes artículos:

La Ley de Propiedad Intelectual establece que:

Art. 280.- Los titulares de derechos de propiedad industrial y de obtenciones vegetales podrán otorgar licencias a terceros para su explotación o uso, mediante contratos escritos. Tales contratos no podrán contener cláusulas restrictivas del comercio o crear competencia desleal.

Art. 281.- Las transferencias, licencias, modificaciones y otros actos que afecten derechos de propiedad industrial y sobre obtenciones vegetales, se inscribirán en los registros respectivos en la misma fecha en que se presente la correspondiente solicitud.

Los efectos de la inscripción se retrotraen a la fecha en que hubiere sido solicitada. Tales actos surtirán efectos frente a terceros, a partir de su inscripción. Sin embargo, la falta de inscripción no invalida el acto o contrato.

³¹ Acta de Determinación aplicable al ejercicio 2007 en contra de Industrial Surindu S.A.

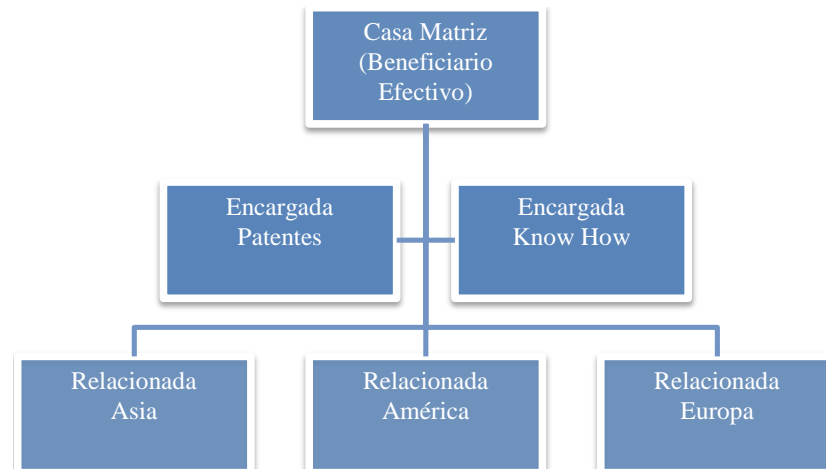
Normas Ecuatoriana de Contabilidad – Marco Conceptual establece:

13. Esencia sobre la forma.- La contabilidad y la información financiera se basan en la realidad económica de las transacciones. La contabilidad financiera enfatiza la sustancia o esencia económica del evento, aun cuando la forma legal pueda diferir de la sustancia económica y sugiera diferentes tratamientos.

Generalmente la sustancia de los eventos a ser contabilizados está de acuerdo con la norma legal. No obstante, en ocasiones la esencia y la forma pueden diferir y los profesionales contables hacen énfasis más en la esencia que en la forma, con la finalidad de que la información proporcionada refleje de mejor manera la actividad económica expuesta.

Estos artículos, tal como se exponen, no son específicos para el tema de intangibles, sino que corresponden a operaciones directamente relacionadas a licencias o a operaciones comerciales. Estos artículos ayudan a la Administración Tributaria a considerar como gastos no deducibles, dentro del siguiente caso comercial:

Cuando la Casa Matriz (dueña efectiva de la marca), por acuerdo comercial y manejo exclusivo distribuye y asigna sus competencias de Administración de Patentes y/o Know How a una o varias compañías relacionadas dentro de su misma jurisdicción.



Bajo este esquema la Administración Tributaria desconoce las regalías pagadas a la Casa Matriz, en razón de que las compañías que prestan las patentes y la asistencia técnica al mercado, son las compañías encargadas de esa función. Lo que deja a la Casa Matriz, a criterio del SRI, sin evidencia de la prestación de servicios que generen ingresos a la empresa constituida en el Ecuador.

A mi criterio la falta de normativa actualizada del esquema de Intangibles determinó que se generen este tipo de errores al momento de la revisión de tributación internacional a las compañías.

Como se ha observado en este trabajo, un punto esencial dentro del intangible pagado mediante regalías o cánones es la identificación del “Beneficiario Efectivo” de la transacción internacional (de acuerdo a los comentarios de la OCDE al artículo 12 analizados previamente), punto esencial que analizamos previamente que si se encuentra dentro

del MC del Ecuador. Bajo este antecedente consideramos que realmente existió una mala interpretación al momento de aplicar una glosa al pago de regalías en la Acta de Determinación No. 1720110100057.

Las malas interpretaciones, conllevan a sanciones de las compañías, generando incertidumbre en el manejo del esquema tributario de compañías, en gran medida debido a que ese manejo comercial es realizado a nivel mundial, y al momento que Ecuador, por medio de su Administración Tributaria desconozca su manejo global de regalías, genera que la compañía multinacional considere costos adicionales al momento de implementación de más productos en nuestro mercado.

- **Análisis de comparabilidad (Principio de Plena Competencia)**

La Administración Tributaria durante los años 2010 y 2011, realizó procesos de determinación donde aplicó glosas distintas al caso analizado anteriormente, esto se puede identificar en las Actas de Determinación No.1720120100354.³²

Para la Acta de Determinación No.1720120100354, el SRI, luego de la validación contractual de las regalías, definió, de manera muy

³² Acta de Determinación aplicable al ejercicio 2009 en contra de Industrial Surindu S.A.

acertada, las funciones específicas de cada compañía que paga regalías. A diferencia del Acta de Determinación No. 1720110100057, ahora si utiliza la definición de beneficio efectivo.

“Además, en el primero de los considerandos del Contrato General de Licencia se señala que Nestlé, en su calidad de beneficiaria final de los derechos de propiedad e intelectual del Grupo Nestlé ha solicitado a SPN y a Nestec desempeñar ciertas funciones relacionadas con dichos derechos, lo que confirma que Nestlé S.A. es el beneficiario efectivo de los intangibles.”³³

Con esta definición, se está aceptando la mala interpretación del Acta de Determinación No.1720110100057, y un reconocimiento del sistema internacional de intangibles.

El SRI, en esta revisión y luego de aprobar las formalidades legales y conceptuales, procedió a realizar una revisión económica del pago de regalías, para determinar que la compañía aplica el principio económico de plena competencia. Basados en lo permitido en la normativa tributaria vigente, tal como se detalla en el artículo innumerado segundo, sección segunda de la Ley de Régimen Tributario Interno, tal como se detalla a continuación:

³³ Servicio de Rentas Internas (2012), *Acta de Determinación No1720120100354*, pagina 16 de 55.

*“Art. ... (2).- **Principio de plena competencia.**- (Agregado por el Art. 78 de la Ley s/n, R.O. 242-3S, 29-XII-2007).- Para efectos tributarios se entiende por principio de plena competencia aquel por el cual, cuando se establezcan o impongan condiciones entre partes relacionadas en sus transacciones comerciales o financieras, que difieran de las que se hubieren estipulado con o entre partes independientes, las utilidades que hubieren sido obtenidas por una de las partes de no existir dichas condiciones pero que, por razón de la aplicación de esas condiciones no fueron obtenidas, serán sometidas a imposición.”*

La metodología que se utiliza para determinar el principio de plena competencia a nivel internacional, son los métodos para el análisis de los Precios de Transferencia, la cual fue introducida en nuestra legislación en el año 2005 y que actualmente consta en el artículo innumerado primero, sección segunda de la Ley de Régimen Tributario Interno, tal como se detalla a continuación:

*“Art. ... (1).- **Precios de Transferencia.**- (Agregado por el Art. 78 de la Ley s/n, R.O. 242-3S, 29-XII-2007).- Se establece el régimen de precios de transferencia orientado a regular con fines tributarios las transacciones que se realizan entre partes relacionadas, en los términos definidos por esta Ley, de manera que las contraprestaciones entre ellas sean similares a las que se realizan entre partes independientes.”*

Durante la Acta de Determinación No.1720120100354, la Administración Tributaria procedió a validar, en función de los servicios de cada compañía, los métodos de precios de transferencia, definidos en el artículo 85 de Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, los cuales también se encuentran de alguna forma “normados” en las directrices de la OCDE, que señalan lo siguiente:

“6.32 Cuando una Administración Tributaria evalúa el precio de una operación vinculada relativa a un activo intangible en la que la valoración inicial era muy incierta, debería basarse en los acuerdos que hubieran sido adoptados en circunstancias comparables independientes...”

Bajo esta directriz, el SRI puede definir que las comparables utilizadas por la compañía, sí fueron las apropiadas bajo el escenario de sus operaciones comerciales.

La Administración, durante este proceso, utilizó las bases de datos de compañías almacenadas en el sitio web de la Comisión de Valores y Bolsa de los Estados Unidos (Securities & Exchange Commission - SEC), cuya información es pública, notoria y gratuita, en función del decreto 1014 (Registro Oficial 322, 23-IV-2008).

Desde el punto de vista operativo, la utilización de base de datos gratuitos es una limitante para los funcionarios del SRI, puesto que la base de información, si bien es gratuita, no es tan completa como las bases de datos provenientes software pagado, creado exclusivamente para el análisis de comprables de precios de transferencia.

Esta fue una de las causas de que muchas de las comparables utilizadas por la multinacional sean descartadas, ello en vista de que varias de las comparables utilizadas no se encontraban en el software gratuito de la Administración Tributaria.

Actualmente, la Administración Tributaria, con el fin de evitar inconvenientes de este tipo, basados en el artículo 4 del decreto 1014 (Registro Oficial 322, 23-IV-2008), adquirió las bases pagadas Royatystat y Computstat. (*C. Carrera, Gerente de Precios de Transferencia MSP Cia. Ltda., comunicación personal, 22 de Julio de 2014*)

Uno de los métodos que el SRI puede aplicar, y que es realmente de difícil utilización para las compañías dentro de este tipo de análisis, es la utilización de los métodos comparables secretos, definidos en el artículo 90 de RLRTI:

“Art. 90.- Utilización de comparables secretos.- Para la aplicación del principio de plena competencia, la Administración Tributaria

*podrá utilizar toda la información tanto propia, **cuanto de terceros**, conforme lo dispuesto en el Código Tributario y la Ley de Régimen Tributario Interno.”*

Esta norma legal permite a los organismos de control, que durante el análisis de comparables, utilizar información secreta de contribuyentes ecuatorianos con similitud de operaciones (competencia directa).

Ello impide a la compañía determinada, validar que la información utilizada sea correcta, dado su carácter de confidencialidad y de uso exclusivo para los organismos de control.

Estos dos tipos de revisiones realizados actualmente son los más comunes, el primero, que entendería que fue ya descartado por el SRI, que desconocía al beneficiario efectivo de la operación y sólo aceptaba al beneficiario descrito en el contrato o administrador de la propiedad intelectual. Y el segundo basado en el desconocimiento de compañías comparables sacando al análisis de la compañía fuera del margen de confianza del estudio de precios de transferencia.

Las glosas identificadas en las Actas de Determinación No.1720110100057 y No. 1720120100354, provocaron que la compañía se encuentre con incertidumbre jurídica, debido a que no mantienen la seguridad de que sus operaciones son manejadas correctamente,

considerando que una operación se encuentra determinadas por dos criterios de revisión distintos.

Esta última manera de determinación aplicada por el SRI, ha provocado que las compañías eviten el descarte de sus comparables, trabajando sus informes de precios de transferencia bajo un esquema de agrupación de operaciones comerciales sin distinguir por categoría de intangibles o por comparabilidad, es decir, utilizando métodos de precios de transferencia no directos, y agrupando operaciones de regalías con operaciones de compra de inventarios, venta y compra de servicios, etc. las cuales generan un margen de precio general para todas las operaciones que se encuentran dentro del rango de confianza.

Con un margen de precios para varias operaciones, dificultan que el SRI pueda descartar las comparables con márgenes medios, que si fueran utilizados en métodos directos son fáciles de identificar y desconocer tal como pasó con el Acta de Determinación No.1720120100354.

3.2. Propuesta a aplicar en el Ecuador, en función de la Normativa Legal y a las directrices de Organismos Internacionales.

Finalmente, luego de tener una apreciación clara, podemos proponer un esquema que garantice estabilidad jurídica y económica a las compañías, especialmente a las multinacionales, que manejan el esquema de intangibles, cuyo uso o

aprovechamiento local es pagado a sus compañías relacionadas en el exterior, mediante cánones o regalías.

Observamos, que incluyendo a las compañías domiciliadas en los países con los cuales Ecuador mantiene un convenio de doble imposición, aun les resulta difícil la aplicación de los mismos, sea por conocimiento técnico, acuerdos comerciales previos, decisión del proveedor o costos adicionales (certificados de auditores externos). Adicionalmente, permanece el riesgo de una determinación tributaria, sujeta a interpretación de sus operaciones o incluso del método de análisis utilizado, que podría ocasionar glosas.

En otras palabras, una compañía, en el peor escenario luego de aplicar un costo por obtener certificación de auditores, aplicando un CDI, el SRI puede desconocer el costo de las regalías, y que la compañía tenga que pagar impuestos sobre un costo ya certificado por un Auditor Independiente y cuya transacción se encuentra validado el precio de mercado en un estudio de precios de transferencia.

Por otro lado, también identificamos que la Administración Tributaria mantiene una ardua labor para determinar el costo de transferencia de los servicios intangibles, y que siempre necesitan ser evaluados en años posteriores a su ejecución.

De manera específica, en nuestro país, considerando la cantidad de personal que posee el SRI dentro del área de fiscalidad internacional, la base de datos gratuita adquirida por la Administración debido al decreto 1014, y por último las medidas que se encuentran utilizando las compañías como es la de agrupación de

operaciones dentro del informe de precios de transferencia. Han dificultado la labor determinadora de la Administración Tributaria. Por otro lado, gracias a estas determinaciones ahora el SRI cuenta con más experiencia para seguir mejorando en el nivel de glosas que genera. (*P. Villegas, Experto en Fiscalidad Internacional SRI, comunicación personal, 23 de Julio de 2014*).

Conforme se ha venido trabajando y en parte aprendiendo mediante determinación fiscales aplicadas a los contribuyentes, podemos ahora la Administración Tributaria utilizar bases similares o las mismas

Por lo expuesto, nosotros consideramos que estos intangibles (Propiedad Intelectual, Propiedad Industrial, y Know How), los cuales son generalmente pagados mediante la figura de regalías o asistencia técnica mediante el esquema de cánones, deben tener un esquema legal claro, y que los convenios de doble imposición sean beneficios adicionales y no los únicos medios que normen estas operaciones. Adicionalmente, es importante que al momento de aplicación de un CDI, por tratarse de acuerdos internacionales, no sea limitado por la aplicación de normas reglamentarias locales, como es la certificación de auditores, que como se analizó previamente, incumpliría la jerarquía definida en nuestra constitución.

Por último, creemos necesario la aplicación la implementación real del esquema de un APA (en nuestro caso unilateral) que garantice que mencionadas operaciones analizadas contarán con la confidencialidad y seguridad del caso. Se puede tomar como referencia los artículos considerados dentro del sistema jurídico mexicano en su Código Fiscal, artículo 34-A, Código Fiscal de la Federación (México):

“Las autoridades fiscales podrán resolver las consultas que formulen los interesados relativas a la metodología utilizada en la determinación de los precios o montos de las contraprestaciones, en operaciones con partes relacionadas, en los términos del artículo 179 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, siempre que el contribuyente presente la información, datos y documentación, necesarios para la emisión de la resolución correspondiente. Estas resoluciones podrán derivar de un acuerdo con las autoridades competentes de un país con el que se tenga un tratado para evitar la doble tributación.

Las resoluciones que en su caso se emitan en los términos de este artículo, podrán surtir sus efectos en el ejercicio en que se soliciten, en el ejercicio inmediato anterior y hasta por los tres ejercicios fiscales siguientes a aquél en que se soliciten. La vigencia podrá ser mayor cuando deriven de un procedimiento amistoso, en los términos de un tratado internacional de que México sea parte.

La validez de las resoluciones podrá condicionarse al cumplimiento de requisitos que demuestren que las operaciones objeto de la resolución, se realizan a precios o montos de contraprestaciones que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables.”

Manejar acuerdos unilaterales, es un inicio para posteriormente desarrollar y aplicar acuerdos APA bajo un esquema bilateral que no perjudiquen el pago de tributos en la otra administración tributaria.

3.2.1. Estructura Jurídica

La estructura a manejarse en la propuesta, podría ser la siguiente:

Capítulo I DEFINICIONES

Art. 1.- Regalías y asistencia técnica.

Art. 2.- Beneficiario de regalías.

Art. 3.- Estado de la residencia del beneficiario.

Art. 4.- Estado de la procedencia de las regalías.

Capítulo II PRINCIPIOS ORIENTADORES DE LA ACCIÓN DE LAS REGALÍAS

Art. 5.- Soberanía fiscal e igualdad de derechos de los Estados beneficiados.

Art. 6.- Principio del beneficiario efectivo.

Art. 7.- Retención de Impuestos por regalías proveniente del exterior.

Art. 8.- Aplicación de convenios de doble imposición.

Art. 9.- Aplicación de Acuerdo Previos de Valoración de Precios

Art. 10.- Aplicación de Puerto Seguro

Todo esto debería guardar relación con los Modelos de Convenios de doble imposición en nuestro país, que a nuestro criterio debería mantenerse bajo el esquema de la OCDE, con la excepción del artículo de regalías, en donde el pago no debe realizarse únicamente dentro del país beneficiario, gravando parcialmente como un beneficio a los países fuente del servicio (esquema de la ONU).

La idea de normar las bases de los intangibles, permitirá a las compañías conocer que las operaciones comerciales se encuentran bien aplicadas, y la exposición del beneficiario efectivo evitará controversias entre las compañías y la Administración Tributaria.

La retención en la fuente del Impuesto a la Renta del 22%, se mantendría como un método de compensación en nuestro país, y se debería continuar con la permanente aplicación de convenios entre países, con el fin de evitar doble tributación.

Consideramos necesario que dentro de este manejo de intangibles, que se encuentran en constante revisión de contratos y operaciones mediante los precios de transferencia, no sean requeridos los certificados de auditores internos, que en ningún momento garantizan la esencia económica de un gasto, sino que se limitan a validar que exista el principio contable de partida doble. De igual manera el exigir un documento adicional al momento de aplicar el convenio, restringe o limita la aplicación del mismo.

“de los requisitos establecidos para justificar la deducibilidad del gasto en transacciones internacionales, solamente el certificado de auditor independiente podría restringir o condicionar la aplicación de un convenio para evitar la doble imposición en la medida en que el SRI glose al contribuyente como agente de retención, pues representa una restricción a los derechos concedidos en éstos que son normas jerárquicamente superiores a la Ley y el Reglamento, por lo que adicionalmente se vulnerarían principios constitucionales.”³⁴

Si bien el riesgo de determinación tributaria persistiría, el normalizar todas las operaciones, evitaría incertidumbre en la aplicación de formalidades, lo cual se debería complementar asegurando que las revisiones de cánones sea enfocado, tal como define la OCDE, en los porcentajes pagados por sus servicios, basados en comprobables de precios de transferencia.

³⁴ OROZCO, D (2013), Inaplicabilidad de los convenios de doble imposición suscritos por el Ecuador bajo el modelo de la OCDE por la reglamentación interna, PUCE, página 106

4. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

4.1. CONCLUSIONES

- La principal problemática de los activos intangibles a nivel global, es la determinación de los precios mediante el pago de cánones.
- Los controles de la Administración Tributaria sugeridos por la OCDE, deben ser realizados en años posteriores a los pagos.
- Existe una falta de normativa jurídica de los intangibles operados bajo el esquema de cesión de uso (no activables bajo NIC), dentro del esquema ecuatoriano, provocando una inestabilidad jurídica y económica en las compañías multinacionales.
- La legislación actual no mantiene definiciones o conceptos de los intangibles analizados, salvo en los casos de hidrocarburos (definidos por cuestiones de explotación de recursos naturales), mientras que para las operaciones comerciales solo se en los casos de Convenios de Doble Imposición firmados por nuestro país.
- El MC para evitar la doble imposición ecuatoriano, está basado en el modelo propuesto por la ONU, con la excepción del Convenio firmado con la Comunidad Andina de Naciones.

- Fuera del esquema de precios de transferencia, los intangibles (Propiedad Intelectual, Propiedad Industrial, y Know How) pagados mediante la figura de regalías o asistencia técnica mediante el esquema de cánones son tratados bajo la normativa de Importación de Servicios dentro del marco legal actual.
- No existe un esquema de revisión definido por la Administración Tributaria para los intangibles pagados mediante la figura de regalías o asistencia técnica mediante el esquema de cánones.

4.2. RECOMENDACIONES

- Definir un marco legal- tributario, en el que se establezcan técnicamente, los parámetros bajo los cuales se defina el tratamiento tributario para el aprovechamiento de intangibles pagados mediante el esquema de regalías, con el fin de garantizar las operaciones de las compañías multinacionales, y así dotar de seguridad jurídica-tributaria a las inversiones de estas compañías.
- Eliminar, para el caso de los activos intangibles, la obligatoriedad de emisión de certificados de auditores independientes, considerando que es una norma reglamentaria local que limita el cumplimiento de acuerdos internacionales, incumpliendo lo definido por la jerarquía legal plasmada en la constitución.

- La Administración Tributaria local debería fijar las revisiones de fiscalidad internacional, enfocadas a los pagos y márgenes de ganancias determinados por el aprovechamiento de intangibles, el cual se materializa a través del pago de regalías.
- La Administración Tributaria debería solicitar la adquisición de las mismas de bases de datos pagadas, que utilizan los contribuyentes, amparados en el artículo 4 del decreto 1014.
- Actualizar el modelo de doble imposición del Ecuador, y acoplarlo más al modelo de la OCDE, considerando todos los comentarios que el organismo genere anualmente, con la excepción del pago compartido por estos servicios, tal como lo expone la ONU, mediante el cobro de retenciones de impuestos.
- Como medida adicional para ampliar la inversión en nuestro país, se debería continuar con la firma de convenios de doble imposición, tal como se retomó desde el 2011.

BIBLIOGRAFIA

1. ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA (1992); “Tratamiento Tributario de Patentes y Marcas”, Revista Jurídica Española – La Ley, vol II
2. BOKOBO MOICHE (2004); Los cánones en el régimen tributario de los no residentes sin establecimiento permanente, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales.
3. BROKELIND, C (2004); “Royalties Payments: Unresolved Issues in the Interest and Royalties Directives”, European Taxation, No 5.
4. CARMONA FERNANDEZ (2002); La problemática fiscal de los cánones y el Know How, Instituto de Estudios Fiscales, Documento de trabajo No 24, Madrid.
5. CERIONI, I (2004); Intra-EC Interes and Royalties Tax Treatment, European Taxation, No. 1
6. CÓDIGO TRIBUTARIO, Legislación Ecuatoriana.
7. CÓDIGO CIVIL, Legislación Ecuatoriana
8. CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR, Legislación Ecuatoriana.
9. CRUZ PADIAL (2002); Cánones: su concreción y sus implicaciones tributarias,

Revista de Contabilidad y Tributación, No 42.

10. IASB (2008); IAS 38 – Intangible assets, IFRS publications, United Kingdom.
11. MINISTERIO DE ECONOMIA Y HACIENDA DE ESPAÑA (2008); Manual de fiscalidad internacional, Instituto de estudios fiscales, España.
12. LEY DE REGIMEN TRIBUTARIO INTERNO, Legislación Ecuatoriana.
13. OCDE (2008); Modelo del convenio Tributario sobre la renta y sobre el patrimonio, Instituto de Estudios Fiscales – OCDE, Madrid.
14. OCDE (2003); Comentarios al Modelo del convenio Tributario sobre la renta y sobre el patrimonio, Instituto de Estudios Fiscales – OCDE, Madrid.
15. ONU (2001); United Nations Model Double Taxation Convention between developed and developing Countries, United Nations Publications.
16. REGLAMENTO PARA LA APLICACIÓN DE LA LEY DE REGIMEN TRIBUTARIO INTERNO, Legislación Ecuatoriana.
17. LEY DE PROPIEDAD INTELECTUAL, Legislación Ecuatoriana.
18. SERRANO ANTON (2006), Concepto de canon o regalía en la normativa interna, convenida y comunitaria, Noticias de la Unión Europea, No 254.
19. SERRANO ANTON (2012), Fiscalidad y Globalización, Editorial Aranzandi, España
20. OROZCO MARÍA (2013), Inaplicabilidad de los convenios de doble imposición suscritos por el Ecuador bajo el modelo de la OCDE por la reglamentación interna,

Pontificia Universidad Católica del Ecuador.

21. REYES, JORGE (2013), Diseño conceptual de un Sistema Experto Informático, como herramienta de apoyo en el proceso de elaboración de nuevas leyes, procedimientos, normas y reglamentos en el Ecuador, UASB, Quito.
22. SERVICIO DE RENTAS INTERNAS (2011), Acta de Determinación No.1720110100057, Quito
23. SERVICIO DE RENTAS INTERNAS (2012), Acta de Determinación No.1720120100354, Quito
24. NOBOA, SANTIAGO (2011), Entrevista personal, Oficinas Nestlé Ecuador S.A., Quito
25. CARRERA, CATALINA (2014), Entrevista personal, Oficinas MSP, Quito
26. DIDONATO, SEBASTIAN (2014), Entrevista personal, Oficinas Ferrero del Ecuador S.A., Quito
27. ESPINOSA, ALEX (2014), Entrevista personal, Oficinas PwC, Quito
28. VILLEGAS PABLO (2014), Entrevista personal, Oficinas SRI, Quito