

UNIVERSIDAD SAN FRANCISCO DE QUITO USFQ

Colegio de Jurisprudencia

**Estudio de las compañías foráneas controladas y su
constitucionalidad en el ordenamiento jurídico
ecuatoriano**

Samantha Victoria Licto Garzón

Jurisprudencia

Trabajo de fin de carrera presentado como requisito para la
obtención del título de Abogada

Quito, 19 de abril de 2024

© DERECHOS DE AUTOR

Por medio del presente documento certifico que he leído todas las Políticas y Manuales de la Universidad San Francisco de Quito USFQ, incluyendo la Política de Propiedad Intelectual USFQ, y estoy de acuerdo con su contenido, por lo que los derechos de propiedad intelectual del presente trabajo quedan sujetos a lo dispuesto en esas Políticas.

Asimismo, autorizo a la USFQ para que realice la digitalización y publicación de este trabajo en el repositorio virtual, de conformidad a lo dispuesto en la Ley Orgánica de Educación Superior del Ecuador.

Nombres y apellidos: Samantha Victoria Licto Garzón

Código: 00213219

Cédula de identidad: 1727192419

Lugar y Fecha: Quito, 19 de abril de 2023

ACLARACIÓN PARA PUBLICACIÓN

Nota: El presente trabajo, en su totalidad o cualquiera de sus partes, no debe ser considerado como una publicación, incluso a pesar de estar disponible sin restricciones a través de un repositorio institucional. Esta declaración se alinea con las prácticas y recomendaciones presentadas por el Committee on Publication Ethics descritas por Barbour et al. (2017) Discussion document on best practice for issues around theses publishing, disponible en <http://bit.ly/COPETHeses>.

UNPUBLISHED DOCUMENT

Note: The following capstone Project is available through Universidad San Francisco de Quito USFQ institutional repository. This statement follows the recommendations presented by the Committee on Publication Ethics COPE described by Barbour et al. (2017) Discussion document on best practice for issues around theses publishing available on <http://bit.ly/COPETHeses>.

ESTUDIO DE LAS COMPAÑÍAS FORÁNEAS CONTROLADAS Y SU CONSTITUCIONALIDAD EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO ECUATORIANO¹

STUDY OF CONTROLLED FOREIGN COMPANIES AND THEIR CONSTITUTIONALITY IN THE ECUADORIAN LEGAL SYSTEM

Samantha Victoria Licto Garzón²
lictosv@gmail.com

RESUMEN

El régimen de las compañías controladas a nivel internacional se estableció como medida para contrarrestar la evasión fiscal y la planificación tributaria agresiva. La implementación de esta regulación en Ecuador se dio a finales de 2023. El presente trabajo expuso recomendaciones para el mejoramiento del régimen. Con la finalidad de que este, garantice el derecho al desarrollo de actividades económicas y el cumplimiento de principios fundamentales. La metodología empleada a lo largo de la investigación fue cualitativa con un enfoque deductivo e histórico. De modo que, permitió un análisis integral sobre el régimen, así como de su constitucionalidad. En tal sentido, se identificaron posibles inconstitucionalidades en la redacción actual del régimen de las CFC. Se destacó la importancia de aplicar los principios de realidad económica y jurídica; cambios en el porcentaje de control que ejerce el contribuyente. Así como la adición de un umbral de mínimos para las rentas pasivas.

Palabras Clave

Tributario, compañías foráneas controladas, constitucionalidad, realidad económica

ABSTRACT

The regime of foreign controlled companies was established as a measure to counteract tax evasion and aggressive tax planning. The implementation of this regulation in Ecuador took place at the end of 2023. This paper presented recommendations for the improvement of the regime. With the purpose of guaranteeing the right to develop economic activities and the fulfillment of fundamental principles. The methodology used throughout the research was qualitative with a deductive and historical approach. Thus, it allowed a comprehensive analysis of the regime, as well as its constitutionality. In this sense, possible unconstitutionality in the current wording of the CFC regime were identified. The importance of applying the principles of economic and legal reality was highlighted, as well as the need to make changes in the percentage of control exercised by the taxpayer. As well as the addition of a minimum threshold for passive income.

Key Words

Taxation, controlled foreign companies, constitutionality, economic reality

¹ Trabajo de titulación presentado como requisito para la obtención del título de Abogada. Colegio de Jurisprudencia de la Universidad San Francisco de Quito. Dirigido por María Gracia Naranjo Ponce.

² © DERECHOS DE AUTOR: Por medio del presente documento certifico que he leído la Política de Propiedad Intelectual de la Universidad San Francisco de Quito y estoy de acuerdo con su contenido, por lo que los derechos de propiedad intelectual del presente trabajo de investigación quedan sujetos a lo dispuesto en la Política. Asimismo, autorizo a la USFQ para que realice la digitalización y publicación de este trabajo de investigación en el repositorio virtual, de conformidad con lo dispuesto en el Art. 144 de la Ley Orgánica de Educación Superior.

Fechas de lectura: 19 de abril de 2024

Fecha de publicación: 19 de abril de 2024

SUMARIO

1.- INTRODUCCIÓN.- 2. ESTADO DEL ARTE.- 3. MARCO TEÓRICO.- 4. MARCO NORMATIVO Y JURISPRUDENCIAL.- 5. ORIGEN Y EVOLUCIÓN DEL RÉGIMEN DE LAS COMPAÑÍAS FORÁNEAS CONTROLADAS.- 6. LINEAMIENTOS INTERNACIONALES SOBRE LAS COMPAÑÍAS FORÁNEAS CONTROLADAS.- 7. LEGISLACIÓN NACIONAL.- 8. ANÁLISIS DE LA LEGISLACIÓN NACIONAL BAJO LOS LINEAMIENTOS DE LA ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICOS.- 9.- COHERENCIA CON DERECHOS Y PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES 10.- CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

1. Introducción

Una de las medidas que los Estados han implementado en los últimos años en sus sistemas tributarios corresponde al régimen de las compañías foráneas controladas³ por sus siglas en español e inglés, CFC, o también llamado régimen de sociedades extranjeras controladas, SEC, o normas de transparencia fiscal internacional, TFI⁴.

Este régimen se utiliza como una herramienta para disminuir la evasión fiscal y las planificaciones tributarias agresivas. El enfoque principal de esta normativa es societario, debido a que, son las compañías quienes han incrementado sustancialmente prácticas agresivas para la reducción del pago del impuesto a la renta, IR, o el no pago de este tributo⁵. Se calcula que esto genera pérdidas fiscales para los gobiernos con respecto al impuesto de sociedades que oscilan entre el 4% y el 10%⁶.

Si bien estas disposiciones no son nuevas a nivel internacional, pues su origen se remonta hace más de 50 años⁷. Para Ecuador el régimen es reciente, debido a que su

³ Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, Informe, Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos [OCDE], 2014, 18-19.

⁴ Yulier Andrea Rodríguez Sánchez y David Andrés Camargo Mayorga, “Aplicación del régimen ECE en Colombia para las personas jurídicas”, *Revista de Derecho Fiscal*, 24 (2024), 203-225.

⁵ Informe sobre el plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, 8.

⁶ “Acabar con el traslado de beneficios al extranjero”, OECD *Better policies for better lives*, Recuperado de: <https://www.oecd.org/acerca/impacto/con-el-traslado-de-beneficios-al-extranjero.htm#:~:text=La%20larga%20expresión%20«erosión%20de,tributarias%20internacionales%20para%20trasladar%20beneficios> (último acceso: 15/04/2024).

⁷ Julieta Ospina García, “Del régimen de entidades controladas del exterior, características e implicaciones de su incorporación en el régimen tributario colombiano”, *Revista de Derecho Fiscal* 13 (2018) 129-150.

inserción se realizó apenas el 20 de diciembre de 2023, a través de la Ley Orgánica de Eficiencia Económica y Generación de Empleo, LOEEGE⁸.

La novedad del régimen a nivel nacional y la lectura de su normativa generan algunas interrogantes, pero la que se aborda como eje del presente estudio es la siguiente: ¿Cómo evaluar la concordancia entre el régimen de las CFC y los principios tributarios constitucionales?

Para responder a esta pregunta, este trabajo se refiere primero, al avance histórico que ha tenido esta regulación en el mundo, así como a sus lineamientos generales. Posteriormente, evalúa la legislación nacional y analiza si cumple con los parámetros generales. En adición, estudia si el régimen nacional se adecúa con principios y derechos constitucionales.

La presente investigación adopta un enfoque metodológico cualitativo, con el propósito de adquirir un conocimiento detallado sobre el régimen de las CFC. Asimismo, emplea un enfoque deductivo que parte de un análisis normativo del marco regulatorio de las CFC, para explorar temas específicos como los principios constitucionales. En adición, incorpora un enfoque histórico que examina la evolución del régimen a nivel mundial y los elementos que lo sustentan. Se destaca que las fuentes de información utilizadas son de naturaleza secundaria.

2. Estado del arte

El régimen de las CFC es objeto de debate en el ámbito jurídico y tributario en varios países. En la presente sección se expone la literatura existente a nivel internacional sobre el concepto de este régimen y las críticas principales sobre su adecuación a ciertos principios fundamentales. Esto servirá como base para evaluar la concordancia entre el régimen de las CFC y los principios sobre todo en materia tributaria reconocidos en la Constitución de la República del Ecuador, CRE⁹.

Krever considera que, la regulación sobre las CFC es una herramienta que permite enfrentar la evasión fiscal, producto de inversiones en jurisdicciones con tasas bajas de impuestos. Puesto que, este mecanismo faculta a las autoridades de la

⁸ Ley Orgánica de Eficiencia Económica y Generación de Empleo [LOEEGE], R.O.S. del 20 de diciembre de 2023.

⁹ Constitución de la República del Ecuador [CRE], R.O. 449, 20 de octubre de 2008, reformada por última vez R.O. Tercer Suplemento 377 de 25 de enero de 2021.

jurisdicción que implementa este régimen al levantamiento del velo societario de las CFC y a la atribución de una parte de los ingresos de estas a sus residentes¹⁰.

Castro y Rodríguez sostienen que una CFC es una entidad societaria ubicada en el exterior cuyo control es ostentado por al menos un residente de la jurisdicción que reconoce el régimen de las CFC. Adicionalmente, manifiestan que, para establecer el nexo de control se puede analizar, la participación en el capital, la influencia administrativa o los beneficios que obtenga el residente¹¹.

Ahora bien, en cuanto a las críticas de esta normativa, autores como Ospina señalan que, la introducción del régimen de las CFC puede implicar esfuerzos desproporcionados tanto para el residente que debe cumplir con su deber fiscal, como para la Administración que tendrá que encargarse de la recaudación tributaria. Lo cual, a su criterio, desconocería el principio de eficiencia tributaria¹².

Castro y Rodríguez señalan que, uno de los elementos que mayor impacto tiene dentro del análisis de la constitucionalidad del régimen de las CFC, es el control que ejercen los residentes sobre la entidad extranjera. Debido a que, este elemento permite el diferimiento de ingresos al país por parte del residente y, sin él, no se podría justificar la capacidad contributiva¹³.

Pascuali por su parte señala que, otro de los factores que se deben revisar con cautela dentro de las regulaciones sobre las CFC corresponde a las rentas que pueden ser atribuidas al residente. Debido a que las disposiciones en torno a las mismas podrían generar doble imposición a nivel internacional y; ser contradictorias a convenios de doble imposición, CDI. Con ello y con dependencia de la jurisdicción, el régimen interno de las CFC podría devenir en inconstitucional¹⁴.

¹⁰ Richard Krever, “Chapter 1: Controlled foreign company legislation: General report”, en *Controlled foreign company legislation*, eds. G. Kofler, R. Krever, M. Lang, J. Owens, P. Pistone, A. Rust, J. Schuch, K. Spies, C. Staringer (Ámsterdam: IBDF, 2020), 3-13.

¹¹ José Manuel Castro Arango, Cristian Camilo Rodríguez Peña, “Las normas de entidades controladas del exterior en el contexto iberoamericano y de los convenios de doble imposición”, en *Problemas de tributación internacional en Iberoamérica: Una visión desde los diez años del OITI*, eds. A. Báez Moreno, J. M. Castro Arango (Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2019), 355 – 398.

¹² Julieta Ospina García, “Del régimen de entidades controladas del exterior, características e implicaciones de su incorporación en el régimen tributario colombiano”, 147.

¹³ José Manuel Castro Arango y Cristian Camilo Rodríguez Peña, “Las normas de entidades controladas del exterior en el contexto iberoamericano y de los convenios de doble imposición”, 360.

¹⁴ Matías Cristóbal Pascuali Tello, “Corporaciones extranjeras controladas”, *Derecho Público Iberoamericano* No. 6 (2015), 221-235.

3. Marco teórico

La procedencia para la implementación de los regímenes de las CFC ha sido objeto de debate, especialmente con respecto a las características de las jurisdicciones que los adoptan, de manera particular en cuanto al nivel de inversión de sus residentes en el exterior. De ahí que, esta sección busca exponer los criterios al respecto, para finalmente, adherirse a la posición que busque una mayor protección de los sistemas fiscales.

Antes de abordar las distintas posturas, es esencial referirse al concepto de potestad tributaria, que implica la facultad para establecer el régimen impositivo de una renta en una jurisdicción específica. Se distinguen dos sistemas: el mundial y el territorial. El primero se aplica a las rentas obtenidas por residentes, independientemente de su origen, mientras que, el segundo se relaciona con las rentas obtenidas dentro de la jurisdicción, tanto por residentes como por no residentes¹⁵.

En esta línea cabe señalar que, usualmente los sistemas no se utilizan de forma pura. Lo cual, genera diversidad de regímenes tributarios, como de inconvenientes entre políticas fiscales¹⁶. Esto, a su vez, ha sido aprovechado de forma abusiva sobre todo por las empresas multinacionales extranjeras, EME, para el desarrollo de prácticas de evasión y elusión fiscal¹⁷ y, ha complicado particularmente la integridad del IR¹⁸.

Con el fin de contrarrestar estas actuaciones, el desarrollo de las normas de TFI en las que se encasillan las CFC ha aumentado. En estas lo que se busca principalmente es que, quienes tengan inversiones en una jurisdicción de baja o nula imposición tributen en el lugar de su residencia¹⁹.

A partir de esta premisa, hay quienes sostienen que la aplicación de esta normativa debe aplicarse en países en los que sus residentes mantienen inversiones significativas en el exterior. Con ello, le restan valor a la implementación del régimen de las CFC en jurisdicciones con bajos niveles de inversión en el extranjero²⁰. Sin embargo, respaldar esta visión por implicaría colaborar al debilitamiento de los sistemas impositivos, y, por consiguiente, al menosprecio del cumplimiento de deberes fiscales.

¹⁵ Lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, OCDE, Informe, 2013, 40.

¹⁶ Informe sobre la lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, 40.

¹⁷ César Toledo Concha y Marcelo Ramírez Adriaola, “La Acción 3 de BEPS, en el contexto de Colombia, Perú y Chile”, *Actualidad Jurídica Uriá Menéndez* 45 (2017), 39-49.

¹⁸ Informe sobre la lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, 2013, 61.

¹⁹ Camilo Zarama y Óscar Munévar, “Análisis de las normas de transparencia fiscal internacional en los estados miembros de la Alianza del Pacífico”, en *Problemas de tributación internacional en Iberoamérica: una visión desde los diez años del OITI*, eds. A. Báez Moreno, J. M. Castro Arango (Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2019), 415 – 440.

²⁰ José Manuel Castro Arango y Cristian Camilo Rodríguez Peña, “Las normas de entidades controladas del exterior en el contexto iberoamericano y de los convenios de doble imposición”, 359.

En contra posición se encuentra la teoría de que la adición de estos regímenes en todos los países es necesaria²¹. Pues no hacerlo, con el plazo del tiempo implica que el pago de los tributos se convierta en algo voluntario²². Esta perspectiva se comparte en el presente trabajo porque garantiza la integridad de los sistemas tributarios.

Sin perjuicio de lo anterior, se destaca que las normas de TFI demandan de un diseño prudente, sencillo y eficaz. Con la finalidad de que los regímenes no se conviertan en inaplicables debido a su complejidad²³ ni que generen obstáculos en el dinamismo de las operaciones económicas.

4. Marco normativo y jurisprudencial

La presente sección recoge las disposiciones legales que establecen los límites y parámetros del régimen de las CFC en Ecuador. En este sentido, se comienza con la CRE, seguida por la Ley del Régimen Tributario Interno, LRTI. Finalmente, se mencionan fallos jurisprudenciales, cuya pertinencia será crucial para el análisis de la conformidad constitucional de este régimen.

La CRE²⁴ en el artículo 300, enuncia los principios que deben regir al régimen tributario, y, por ende, a las normas tributarias. Para el presente análisis, los principios a abordar son, eficiencia, y simplicidad administrativa.

El principio de eficiencia dicta que la Administración Tributaria debe utilizar la menor cantidad de recursos posibles en el proceso de recaudación de impuestos, con el objetivo de maximizar los ingresos derivados de la tributación del administrado²⁵.

El principio de simplicidad administrativa conlleva que la normativa tributaria sea de fácil comprensión para los administrados, permitiéndoles así, cumplir con sus obligaciones fiscales de manera más efectiva²⁶.

²¹ Hugo Osorio Morales, “Evitando monstruos: análisis comparativo de las normas sobre sociedades extranjeras controladas”, *Revista de Derecho*, 2 (2010), 45-66.

²² Hugo Osorio Morales, “Evitando monstruos: análisis comparativo de las normas sobre sociedades extranjeras controladas”, 48.

²³ *Id.*, 49.

²⁴ Artículo 300, CRE, 2008.

²⁵ Eduardo Paredes Paredes y Gabriela Guevara Perrazo, “Principios tributarios de eficiencia y simplicidad administrativa: caso retenciones en la fuente del impuesto a la renta”, *Boletín de Coyuntura* 13 (2017), 15-18.

²⁶ Sentencia No. 110-21-IN/22, Corte Constitucional del Ecuador, 28 de octubre de 2022, párr. 215.

La LRTI, constituye el cuerpo normativo que abarca las disposiciones del régimen de las CFC y; por ende, es el único que regula directamente a las CFC, desde el artículo 51.1 hasta el artículo. 51.7²⁷.

Asimismo, a efectos de analizar la constitucionalidad del régimen, se recurrirá a las sentencias de la Corte Constitucional, 22-13-IN/20, 65-17-IN/21, 47-15-IN/21, 110-21-IN/22.

La sentencia No. 22-13-IN/20 hace referencia a la excepcionalidad de la desestimación de la personalidad jurídica y las condiciones que deben verificarse para que opere²⁸. Este punto es clave para analizar si es constitucional que los beneficiarios finales adquieran la calidad contribuyente, frente al estado ecuatoriano, en lugar de la compañía foránea.

Por su parte la sentencia No. 65-17-IN/21, examina el principio capacidad contributiva e indica que este no se encuentra directamente en la CRE, pero acoge la postura doctrinaria de que se desprende de la suma de otros principios constitucionales tributarios²⁹.

Así, de acuerdo con la doctrina el principio de capacidad contributiva se compone de dos criterios. El primero determina que exclusivamente la manifestación de riqueza directa o indirecta puede ser objeto de imposición. El segundo que el administrado debe cumplir con su obligación fiscal en función de su capacidad económica³⁰.

Adicionalmente, la sentencia No. 47-15-IN/21, examina el principio de no confiscatoriedad, de realidad económica y el de realidad jurídica. Sobre el primero, manifiesta que, impide la existencia de cargas tributarias que eliminen el núcleo del derecho a la propiedad hasta el punto de imposibilitar la recaudación³¹.

Con respecto a los dos últimos, establece que, no conllevan afectaciones al derecho a desarrollar actividades económicas y que, estos facilitan la identificación de la esencia de transacciones jurídicas y económicas por parte de los contribuyentes³².

²⁷ Ley de Régimen Tributario Interno [LRTI], R.O. Suplemento 463, de 17 de noviembre de 2004, reformado por última vez R.O. 525 de 25 de marzo de 2024.

²⁸ Sentencia No. 22-13-IN/20, Corte Constitucional del Ecuador, 9 de junio de 2020, párr. 67-68.

²⁹ Sentencia No. 65-17-IN/21, Corte Constitucional del Ecuador, 19 de mayo de 2021, párr. 46.

³⁰ José Vicente Troya Jaramillo, “Derecho constitucional tributario ecuatoriano”, en *Manual de Derecho Tributario*, eds. J.V. Troya Jaramillo y C.A. Simone Lasso (Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones, 2014), 119-140.

³¹ Sentencia No. 47-15-IN/21, Corte Constitucional, 10 de marzo, párr. 72.

³² Sentencia No. 47-15-IN/21, Corte Constitucional, 10 de marzo, párr. 94.

Por último, la sentencia No. 110-21-IN/22 se refiere al principio de simplicidad administrativa, mismo que fue abordado, al inicio de este apartado, dentro del análisis las disposiciones constitucionales³³.

5. Origen y evolución del régimen de las compañías foráneas controladas

Las primeras regulaciones a las CFC fueron propuestas en Estados Unidos, durante la administración de Kennedy. Su objetivo inicial, era reducir el déficit de la balanza de pagos que enfrentaba la Administración. Esto se debió a que, después de la Segunda Guerra Mundial numerosas compañías estadounidenses se expandieron al exterior y; con ello, aumentó considerablemente el flujo de dólares al extranjero³⁴.

La disposición fue introducida por la Ley Tributaria de 1962 y redactada por el profesor Stanley S. Surrey de la Universidad de Harvard. En esta se establecía que, para atribuir las rentas de una CFC a un ciudadano estadounidense, la entidad debía presentar que al menos el 50% de los votos o beneficios económicos estaban en manos de ciudadanos estadounidenses. Además, cada ciudadano debía poseer al menos el 10% de las acciones con derecho a voto o ganancias financieras sobre la entidad controlada³⁵. Esta normativa procuraba no obstaculizar los ingresos activos generados por las entidades extranjeras ni sus transacciones con partes relacionadas³⁶.

La adopción de este modelo por otras jurisdicciones fue limitada durante las últimas décadas del siglo XX. Sin embargo, tuvo un incremento en el siglo XXI, el factor fundamental para ello fue la crisis financiera mundial de 2008³⁷. En aquel momento, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, OCDE, en conjunto con el G20 reconocieron al régimen de las CFC como un mecanismo clave para enfrentar la evasión fiscal internacional³⁸.

El resultado de esto fue la implementación de esta figura en la versión final de la Acción 3 de su plan³⁹ contra las actuaciones de erosión de la base imponible y

³³ Sentencia No. 110-21-IN/22, Corte Constitucional del Ecuador, 28 de octubre de 2022, párr. 215.

³⁴ Richard Krever, “Chapter 1: Controlled foreign company legislation: general report”, 3.

³⁵ Daniel Bunn y Sebastián Dueñas, “How controlled foreign corporation rules look around the world”, *Tax Foundation*, Recuperado de: <https://taxfoundation.org/blog/controlled-foreign-corporation-rules-around-the-world-united-states/> (último acceso: 15/04/2024).

³⁶ Diego Arnaiz Vargas, “Tratamiento de las rentas pasivas percibidas o devengadas obtenidas de entidades controladas en el extranjero por residentes o domiciliados en Chile (CFCF rules) y su aplicación práctica de los impuestos pagados en el exterior” (tesis doctoral, Universidad de Chile, 2017).

³⁷ Richard Krever, “Chapter 1: controlled foreign company legislation: general report”, 4.

³⁸ Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios - Diseñar normas de transparencia fiscal internacional eficaces, Informe final, OCDE, 2016, 9.

³⁹ Richard Krever, “Chapter 1: controlled foreign company legislation: general report”, 5.

transferencia de beneficios⁴⁰ conocidas como, BEPS, por sus siglas en inglés⁴¹. El proyecto contra las BEPS en sí se compone por 15 acciones; la Acción 3, corresponde concretamente al refuerzo de la normativa sobre el régimen de las CFC⁴².

La máxima de la regulación de las CFC es impedir que cualquier contribuyente que tenga control sobre una entidad extranjera erosione la base imponible aplicable a su país de residencia o deslocalice sus rentas⁴³. Generalmente, estas prácticas son realizadas por las empresas multinacionales extranjeras, EME⁴⁴.

Entre los principales mecanismos con riesgos BEPS utilizados por las EME se encuentran: *supply chain*, *transfer pricing* y *treaty shopping*⁴⁵. Mediante el primero, la compañía transfiere sus utilidades a sus divisiones ubicadas en jurisdicciones de menor imposición para reducir su base imponible⁴⁶.

A través del segundo, la compañía matriz mantiene costos de producción altos para bajar la base imponible de la jurisdicción donde la tarifa impositiva de renta es más alta. En cambio, por medio del tercero, las compañías aprovechan la existencia de tratados y manipulan los CDI para reducir su base imponible o para no tributar⁴⁷.

Si bien las BEPS *per se* no constituían un ilícito tributario, tampoco eran prácticas deseables. Esto debido a que, generan varios inconvenientes, entre los que se destacan la desigualdad de libre competencia entre compañías y la reducción de ingresos fiscales para los gobiernos⁴⁸.

En el primer caso, cuando no existe un control adecuado sobre la tributación de las multinacionales extranjeras, las pequeñas y medianas compañías nacionales se pueden ubicar en situaciones fiscales considerablemente desfavorables con respecto a las multinacionales extranjeras⁴⁹.

⁴⁰ Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, Informe, OCDE, 2014, 9.

⁴¹ “Acabar con el traslado de beneficios al extranjero”, OECD *Better policies for better lives*.

⁴² Julieta Ospina García, “Del régimen de entidades controladas del exterior, características e implicaciones de su incorporación en el régimen tributario colombiano”, 133.

⁴³ Diego Arnaiz Vargas, “Tratamiento de las rentas pasivas percibidas o devengadas obtenidas de entidades controladas en el extranjero por residentes o domiciliados en Chile (CFC rules) y su aplicación práctica de los impuestos pagados en el exterior”, 8.

⁴⁴ César Toledo Concha y Marcelo Ramírez Adriazola, “La Acción 3 de BEPS, en el contexto de Colombia, Perú y Chile”, 39.

⁴⁵ Doris Teresita Mendoza López, “La lucha del derecho internacional tributario contra la planeación fiscal agresiva”, *Anuario Mexicano de Derecho Internacional*, XVI (2016), 1-22.

⁴⁶ Doris Teresita Mendoza López, “La lucha del derecho internacional tributario contra la planeación fiscal agresiva”, 3.

⁴⁷ *Id.*, 3-4.

⁴⁸ “Acabar con el traslado de beneficios al extranjero”, OECD *Better policies for better lives*.

⁴⁹ *Id.*

En el segundo caso, las actuaciones con riesgo BEPS producen pérdidas considerables en los ingresos fiscales procedentes del impuesto de sociedades⁵⁰. Lo cual, en *ultima ratio* perjudica a los ciudadanos, puesto que, los gobiernos tienen menos recursos para la prestación de servicios⁵¹. En suma, limitar estas conductas se consideró necesario para contribuir a la promoción de la libre competencia entre compañías y para aumentar la recaudación estatal.

Bajo las consideraciones anteriores y de forma posterior, otro elemento que aportó considerablemente a la implementación del régimen de las CFC a nivel internacional fue la Directiva 2016/1164 emitida por la Unión Europea, UE. En esta se requería que todos los Estados miembros incluyeran regulaciones CFC hasta antes del 1 de enero de 2019⁵².

Después de analizar algunos factores sociales que llevaron a la adopción de las regulaciones a las CFC a nivel mundial, así como las razones detrás de los intentos por limitar sus acciones. Con el objetivo de introducir la siguiente sección, es menester volver a considerar el concepto de soberanía tributaria.

Pues este principio confiere a cada Estado el poder de regular y ejecutar leyes fiscales sobre sujetos y objetos ubicados en su territorio⁵³. Esta definición permite comprender cómo los sistemas de regulación de las CFC pueden variar conforme a los objetivos de cada jurisdicción.

6. Lineamientos internacionales sobre las compañías foráneas controladas

Con anterioridad se señaló que, si bien no existe una homogeneidad sobre la regulación de las CFC, la OCDE a través del Informe Final correspondiente a la Acción 3 de su Plan contra las BEPS de 2015, estableció algunos parámetros para la adición de estas normas⁵⁴, con el fin de reducir posibles incompatibilidades entre jurisdicciones⁵⁵. Estos parámetros se abordan de forma general en la presente sección.

Los lineamientos se clasifican en seis puntos. El primero corresponde a las disposiciones para definir una CFC; dentro del mismo se consideran las definiciones de

⁵⁰ “Acabar con el traslado de beneficios al extranjero”, OECD *Better policies for better lives*.

⁵¹ *Id.*

⁵² Richard Krever, “Chapter 1: controlled foreign company legislation: general report”, 5.

⁵³ Doris Teresita Mendoza López, “La lucha del derecho internacional tributario contra la planeación fiscal agresiva”, 6.

⁵⁴ Yulier Andrea Rodríguez Sánchez y David Andrés Camargo Mayorga, “Aplicación del régimen ECE en Colombia para las personas jurídicas”, 206-207.

⁵⁵ Informe final del proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios - Diseñar normas de transparencia fiscal internacional eficaces, 4.

control. El segundo aborda exenciones y límites. El tercero determina sobre qué rentas debería aplicarse el régimen de las CFC. El cuarto establece métodos de cálculo para la renta. El quinto determina las disposiciones que deberían considerarse para la atribución de la renta. Finalmente, el sexto contiene disposiciones para evitar o eliminar casos de doble imposición⁵⁶.

Primero, en cuanto al tipo de entidades, la OCDE recomienda que las mismas se definan de forma amplia, con la finalidad de reducir riesgos BEPS. Es decir, se debe aplicar al mayor número de tipos societarios, con el fin de frustrar en gran parte a los diseños empresariales que buscan diferir el pago de los tributos o impedir el mismo. Así también, indica que para establecer la existencia de control se debe considerar, su tipología y el nivel que puede presentarse⁵⁷.

En este sentido, reconoce cuatro tipos de control, jurídico, económico, de facto y de consolidación⁵⁸. A continuación, el detalle:

Gráfico No. 1 Tipos de control.



Fuente: Elaboración propia, a partir de informe final⁵⁹.

Una vez, establecidos los tipos de control que se pueden presentar, la OCDE también señala que, la combinación de estos genera mayor eficacia y amplía la prevención

⁵⁶ Informe final del proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios - Diseñar normas de transparencia fiscal internacional eficaces, 11.

⁵⁷ *Id.*, 27-28.

⁵⁸ *Id.*, 26-28.

⁵⁹ *Id.*, 26-28.

de la elusión. En cuanto al nivel de control, indica que, en la mayoría de los casos se utiliza un umbral del 50%, pero que las jurisdicciones pueden adoptar porcentajes inferiores⁶⁰.

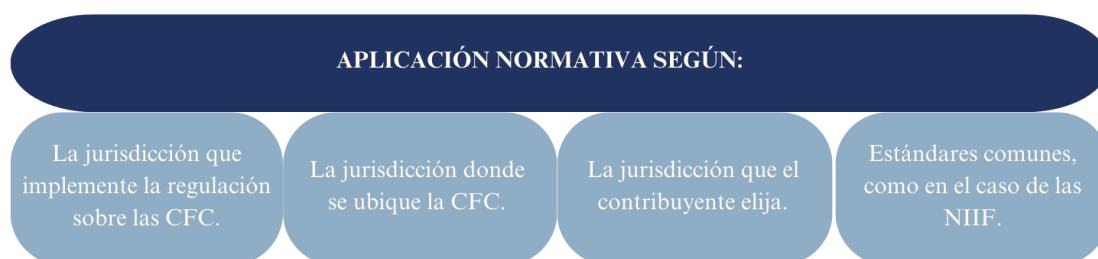
Segundo, con respecto a las exenciones, se recomienda que, se deje por fuera a las sociedades cuya tarifa de régimen impositivo sea similar a la jurisdicción que acoge el régimen de las CFC. También, se insta a las jurisdicciones a introducir umbrales de *minimis*, puesto que, reducen la carga administrativa. Generalmente, los umbrales se aplican al porcentaje de las rentas con el fin de que ciertas CFC no queden cubiertas por estas regulaciones. Esto debido a que, las rentas gravadas son considerablemente bajas⁶¹.

Tercero, sobre las rentas que podrían ser parte del régimen de las CFC, la OCDE no se inclina por un único tipo de rentas, sino que sugiere que se examinen varios factores para que cada jurisdicción determine las rentas gravadas, mismas que deben responder a un incremento de riesgos BEPS.

Entre estos destaca el análisis de la sustancia, el cual identifica si la CFC tiene la posibilidad de generar ingresos reales y no es utilizada únicamente para el traslado de beneficios. El primer caso, se exceptúa de la aplicación del régimen CFC, en cambio el segundo, constituye la regla general de aplicación⁶².

Cuarto, con relación al cálculo de la renta atribuible a una CFC se indican cuatro opciones que podrían utilizarse para su determinación⁶³. De acuerdo con lo siguiente:

Gráfico No. 2 Opciones para el cálculo de rentas.



Fuente: Elaboración propia, a partir de informe final⁶⁴

Sin perjuicio de aquello, señala como mejor opción a la primera, puesto que, implicaría menor carga administrativa y; con ello, un incremento en su eficacia. En la

⁶⁰ Informe final del Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios - Diseñar normas de transparencia fiscal internacional eficaces, 23.

⁶¹ *Id.*, 35-36.

⁶² *Id.*, 45-49.

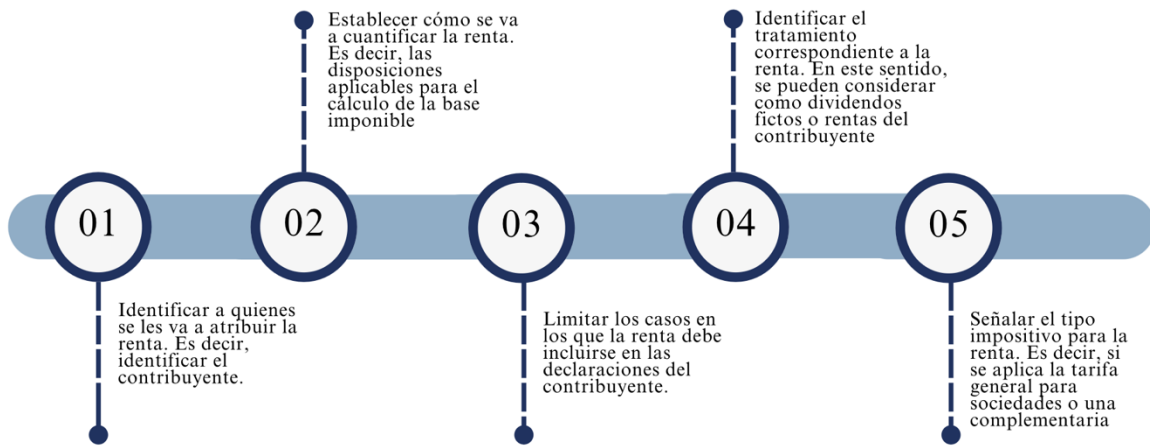
⁶³ *Id.*, 59-60.

⁶⁴ *Id.*, 59-60.

primera opción, esto se justifica en la medida que los funcionarios conocen las normas que rigen a su jurisdicción, *ergo*, no requieren del uso de recursos para obtener información sobre las formas de cálculo de las rentas. Además, porque evitaría que las CFC abusen de planificaciones fiscales en la jurisdicción extranjera⁶⁵.

Quinto, para la atribución de la renta, se recomienda tomar cinco pasos⁶⁶. A continuación, el detalle de estos:

Gráfico No. 3 Procedimiento de atribución de renta.



Fuente: Elaboración propia, a partir de informe final⁶⁷

Dentro de la identificación del contribuyente se utilizan de forma generalmente conjunta, tanto las reglas de control antes descritas como el umbral para definir el nivel de control. En cambio, para determinar el valor de la renta atribuible, usualmente se consideran las rentas obtenidas durante todo el periodo fiscal. La atribución de estas en las declaraciones fiscales no cuenta con una recomendación específica, pero generalmente se incorporan con las otras rentas gravables del contribuyente⁶⁸.

Posteriormente, con respecto al tratamiento de la renta, se indica que hay dos formas de identificarlas: como dividendos presuntos o como si las rentas hubieran sido obtenidas por el contribuyente. Una vez que se define lo anterior, se debe considerar el tipo impositivo.

Para ello, se podría aplicar el mismo gravamen correspondiente a las rentas de quien tributa por la CFC o establecer un gravamen complementario, en el que la

⁶⁵ Informe final del proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios - Diseñar normas de transparencia fiscal internacional eficaces, 60.

⁶⁶ *Id.*, 63.

⁶⁷ *Id.*, 63-66.

⁶⁸ *Id.*, 63-64.

imposición a la renta se realiza de la diferencia entre el impuesto pagado y un límite establecido por la jurisdicción que reconozca el régimen CFC⁶⁹.

Como sexto y último punto, la OCDE indica que, se debe procurar evitar la doble imposición, para no reducir la competitividad internacional y el desarrollo económico. Motivo por el que insta a que las jurisdicciones reconozcan créditos fiscales por los gravámenes efectivamente pagados por las CFC. Asimismo, sugiere que se declaren exentos los dividendos y ganancias de capital provenientes de la venta de acciones de las CFC, siempre que las rentas de estas hayan sido gravadas por el régimen CFC⁷⁰.

En suma, si bien todos los elementos antes expuestos corresponden a recomendaciones y no implican la obligación de implementación ni siquiera para los Estados miembro de la OCDE, sirven para como guía para identificar los pilares con los que debe contar un régimen CFC⁷¹.

7. Legislación nacional

Conforme se indicó al inicio del presente trabajo, la LOEEGE introdujo la regulación sobre el régimen de las CFC en Ecuador. Específicamente, en materia de esta normativa reformó la LRTI, a través de la adición de los artículos 51.1, 51.2, 51.3, 51.4, 51.5, 51.6, 51.7.

En el presente acápite se analiza el articulado y se señalan aspectos que podrían generar inquietud en cuanto a su concordancia con principios fundamentales, sobre todo en el área tributaria. Dichos planteamientos lejos de ser una crítica se utilizan como ejes de análisis en una sección posterior.

Primero, el artículo 51.1⁷², por su parte establece que, para que una compañía sea parte del régimen de las CFC, debe cumplir con las siguientes características: adoptar cualquier forma societaria reconocida por la LRTI y no tener residencia fiscal, domicilio o establecimiento permanente en el país.

Además, prescribe que, la tarifa IR, o de algún tributo análogo que rija a la sociedad en la jurisdicción en la que tributa debe ser menor al 60% del que corresponde en el Ecuador o debe ser desconocida.

⁶⁹ Informe Final del Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios - Diseñar normas de transparencia fiscal internacional eficaces, 65-66.

⁷⁰ *Id.*, 67.

⁷¹ *Id.*, 19-10.

⁷² Art. 51.1, LRTI.

Es decir, si actualmente el porcentaje de IR en el país para las sociedades es del 25%; la tarifa establecida para la sociedad extranjera en el lugar de su tributación debe ser menor al 15%.

Adicionalmente, se requiere que la sociedad, tenga al menos un beneficiario final que sea residente fiscal en Ecuador y que este, mantenga una participación efectiva igual o mayor al 25% sobre capital, derechos de voto, distribución de dividendos, entre otras.

Además, si los beneficiarios finales son partes relacionadas, los porcentajes de participación individuales se sumarán a efectos de determinar si cumplen con lo establecido en este apartado.

Por otro lado, el artículo 51.2⁷³ determina cuáles son las rentas objeto del régimen de las CFC. Se reconocen tanto a rentas pasivas como activas. En el caso de las rentas activas, se proporciona una lista *numerus apertus*, sin restricción, e incluso se indica que las rentas pueden ser originadas en cualquier jurisdicción.

Con respecto a las rentas activas, se establece que deben originarse de forma directa o indirecta en el Ecuador y, a su vez, se proporciona una lista *numerus clausus*; en la que, por ejemplo, se encuentran los servicios técnicos o de consultoría.

Adicionalmente, el mismo artículo señala que, la atribución al beneficiario final de las rentas tanto activas como pasivas establecidas con las consideraciones previamente mencionadas, se hará con independencia de la distribución de dividendos.

Esta última parte, genera dudas sobre el cumplimiento del principio de capacidad contributiva. Puesto que, usualmente los sujetos pasivos del IR tributan con respecto a rentas percibidas⁷⁴.

Por otro lado, el artículo 51.3⁷⁵, dispone que el beneficiario final de las sociedades que forman parte del régimen de las CFC tenga la calidad de contribuyente del IR. Con lo cual, no solo debe declarar las rentas objeto de este régimen, sino también, pagarlas en proporción a su participación efectiva.

Del análisis de esta disposición y del artículo 51.1⁷⁶ se puede inferir que, la calidad de contribuyente solo podrá ser atribuida a las personas naturales. Esto en virtud de que, la ley al establecer el término beneficiario final restringe la posibilidad de extensión de esta calidad a otras entidades societarias. Pues, estas de manera general y,

⁷³ Art. 51.2, LRTI.

⁷⁴ Art. 2, LRTI.

⁷⁵ Art. 51.3, LRTI.

⁷⁶ Art. 51.1, LRTI.

en última instancia van a estar constituidas a favor o por el control de una persona natural⁷⁷.

En consideración con lo anterior, podrían ser llamativos dos elementos. El primero con respecto a calificar como contribuyente al beneficiario final, en virtud de que implicaría el desconocimiento de que las entidades jurídicas son entes diferentes a sus socios o accionistas e involucra, a su vez, el levantamiento del velo societario, para atribuir una obligación directa a estos.

El segundo se relaciona con el respeto del principio de capacidad contributiva porque el beneficiario final no es quien recibe propiamente las rentas y con ello, no necesariamente va a contar con los recursos para el pago de estas. En otras palabras, el beneficiario final no necesariamente demuestra una manifestación real de riqueza que justifique la obligación de pago del tributo.

Por otro lado, el artículo 51.4⁷⁸ determina que las rentas gravables por este régimen deben ser declaradas en el periodo que se generen y refuerza la idea de que esto debe cumplirse con independencia de la distribución de dividendos. Este elemento cuestiona de nuevo el cumplimiento del principio de contributiva, así como de los principios de proporcionalidad y no confiscatoriedad.

Sobre el principio de capacidad contributiva se cuestiona que, por la extensión que tienen las rentas gravables, sobre todo en cuanto a las rentas pasivas que el contribuyente tenga los recursos necesarios para el pago de la obligación.

En cuanto al principio de proporcionalidad se relaciona directamente con el punto anterior ¿cómo se puede mantener la proporcionalidad del gravamen con respecto al administrado, si las rentas no son obtenidas por este? ¿cómo se podría asegurar que la imposición no prive al administrado de la fuente de imposición?

Respecto al artículo 51.5⁷⁹, este dispone los lineamientos que se han de considerar para el cálculo del valor de la renta. Para ello, empieza con indicar que la renta se hará sobre la utilidad neta y también, señala cómo seleccionar el ejercicio fiscal.

Además, determina que, en el caso de pérdida, se podrá reducir la base imponible pero solo con relación a la declaración de la CFC y en ejercicios posteriores. En este caso se identifica que podría haber una vulneración al principio de eficiencia.

⁷⁷ Resolución No. 210-2003, Ex Corte Suprema de Justicia, Primera Sala de lo Civil y Mercantil, 21 de marzo de 2001, 32-34.

⁷⁸ Art. 51.4, LRTI.

⁷⁹ Art. 51.5, LRTI.

Esta apreciación surge en virtud de que, como se indica el artículo 16 de la LRTI⁸⁰, la utilidad neta, base imponible, se calcula a grandes rasgos de la diferencia entre ingresos y gastos. En cuyo caso, los gastos son un factor determinante para la utilidad, se cuestiona que la Administración pueda emplear una cantidad significativa de recursos con para corroborar la información proporcionada por el administrado.

El artículo 51.6⁸¹ indica que, será obligación del contribuyente, léase, beneficiario final llevar un estado de cuenta de la compañía extranjera. En el caso de ser beneficiario de varias entidades, debe contar con uno por cada compañía extranjera en la que ejerza control.

Además, la misma disposición indica cómo podría beneficiarse de crédito tributario en el caso de que la compañía foránea efectivamente tribute sobre las rentas alcanzadas por este régimen. Este artículo nuevamente plantea la interrogante sobre su adaptación con el principio de simplicidad administrativa y eficiencia.

Con respecto al principio de simplicidad administrativa, se cuestiona la congruencia de este principio con la disposición ya que, esta podría contravenir el objetivo de simplificar el cumplimiento de obligaciones tributarias por parte del contribuyente por la exigencia de mantener un registro contable de la CFC de la cual es beneficiario final.

Con respecto a la inquietud del cumplimiento del principio de eficacia, la misma se fundamenta en que la Administración Tributaria deberá asegurarse de que la información de los estados de cuenta sea precisa, lo cual representa un desafío considerable, especialmente en el caso de las rentas pasivas. En virtud de que estas pueden surgir en diversas jurisdicciones, identificarlas requerirá que la Administración Tributaria destine recursos adicionales.

Por lo que se refiere al artículo 51.7⁸², este impone la obligación de mantener la contabilidad de las compañías foráneas al contribuyente, con una sanción en el caso de no presentarla en el tiempo requerido por la Administración Tributaria, mismo que no puede ser menor a 10 días.

Se sugiere un estudio futuro sobre la aplicación de la multa con relación en el régimen analice la efectividad de este, para así garantizar el cumplimiento efectivo de su

⁸⁰ Art. 16, LRTI.

⁸¹ Art. 51.6, LRTI.

⁸² Art. 51.7, LRTI.

propósito. Es importante que este análisis permita evitar que el enfoque del régimen se desvíe de su naturaleza impositiva hacia uno predominantemente sancionatorio.

Tras un análisis exhaustivo de las disposiciones que regulan directamente el régimen de las CFC, se observa que las principales preocupaciones que suscita esta normativa están relacionadas con los principios fundamentales de capacidad contributiva, eficiencia, simplicidad administrativa, proporcionalidad y no confiscatoriedad. En este contexto, resulta pertinente examinar si la legislación ha considerado las recomendaciones emitidas por la OCDE, para posteriormente, profundizar en su coherencia con la norma constitucional.

8. Análisis de la legislación nacional bajo los lineamientos de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos

La presente sección evalúa si el régimen de regulación a las CFC implementado por Ecuador desde el artículo 51.1⁸³ hasta el artículo 51.7⁸⁴ de la LRTI se alinea con los parámetros sugeridos por la OCDE⁸⁵; mismos que comprenden, la definición de una CFC, exenciones y límites, rentas gravadas, métodos de cálculo de renta, atribución de renta y eliminación de casos de doble imposición⁸⁶.

Para ello, primero se presenta una comparación entre la normativa y los lineamientos, posteriormente se explican y; por último, se enfatiza en el pilar de las exenciones.

El siguiente detalle, resume el análisis de los parámetros generales y la normativa de las CFC:

⁸³ Art. 51.1, LRTI.

⁸⁴ Art. 51.7, LRTI.

⁸⁵ Informe final del proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios - Diseñar normas de transparencia fiscal internacional eficaces, 9-10.

⁸⁶ *Id.*, 11.

Gráfico No. 4 Legislación ecuatoriana bajo los lineamientos generales.

DEFINICIÓN DE UNA CFC EN CONSIDERACIÓN CON EL FACTOR DE CONTROL	Art. 51.1 de la LRTI	Una CFC es una entidad societaria sin residencia fiscal, domicilio o establecimiento permanente en el Ecuador, cuya tarifa de IR es menor al 15%. Además, debe ser controlada de forma jurídica y/o económica por al menos un residente fiscal ecuatoriano; el porcentaje de control debe ser de al menos 25%.
EXENCIONES Y LÍMITES	Art. 51.1 de la LRTI	Se deja por fuera del régimen de las CFC a aquellas entidades cuya tarifa de IR o de impuesto de naturaleza similar sea superior al 15%.
RENTAS GRAVADAS	Art. 51.2 de la LRTI	<ul style="list-style-type: none"> • Rentas pasivas en sentido amplio con origen en cualquier jurisdicción. • Rentas activas en sentido restringido, originadas directa o indirectamente en Ecuador.
MÉTODOS DE CÁLCULO PARA LA RENTA	Arts. 51.4 y 51.5 de la LRTI	El cálculo se realiza en los términos de la LRTI y con independencia de la distribución real de dividendos. El ejercicio fiscal aplicable es el de la jurisdicción de la CFC, de no mediar esta, la base aplicable se calcula hasta el 31 de diciembre del año en el que se hayan generado las rentas.
ATRIBUCIÓN DE LA RENTA	Arts. 51.3 y 51.4 de la LRTI	Se incorporan a las declaraciones del beneficiario final ecuatoriano las rentas gravadas, quien, a su vez, es calificado como contribuyente.
ELIMINACIÓN DE CASOS DE DOBLE IMPOSICIÓN	Art. 51.6 de la LRTI	El valor proporcional de las rentas sujetas a este régimen que haya sido gravado y efectivamente pagado en otras jurisdicciones por concepto de IR o de algún impuesto análogo, se podrá considerar crédito.

Fuente: Elaboración propia, a partir de informe final⁸⁷ y de la LRTI⁸⁸.

Primero, en cuanto a la definición de las CFC, esta se encuentra regulada en el artículo 51.1 de la LRTI⁸⁹ y; su concepto se conforma por 3 requisitos. El primero, la entidad societaria no tenga residencia fiscal, domicilio o establecimiento permanente en el Ecuador. El segundo, la tarifa de IR o de algún impuesto similar que rija a la entidad debe ser menor al 15%. El tercero, que el control jurídico o económico de la entidad de al menos 25% sea ejercido por un residente ecuatoriano.

Segundo, con referencia a las exenciones y límites, este punto se aborda de forma parcial a través del At. 51.1 de la LRTI. Puesto que, si bien se reconoce el primer elemento, del análisis normativo no se desprende el segundo, ya que no hay límites vinculados con las rentas.

Ahora bien, con respecto a la exención recocida, surge del análisis *contra sensu* de la disposición referente al porcentaje de tarifa de IR que debe regir a las CFC para su

⁸⁷ Informe final del proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios - Diseñar normas de transparencia fiscal internacional eficaces, 11.

⁸⁸ Arts. 51.1- 51.7, LRTI.

⁸⁹ Arts. 51.1, LRTI.

aplicación, pues, si se considera un valor de IR superior al establecido por la ley la entidad no se ve alcanzada por las normas CFC.

Tercero, en lo que refiere a las rentas gravadas, la OCDE no restringe la aplicación a un solo tipo de rentas. En este sentido, el régimen nacional en el Art. 51.2 de la LRTI⁹⁰ optan por el reconocimiento de dos tipos de rentas, activas y las pasivas. Las rentas activas deben constar en el listado proporcionado por el mismo artículo y, además su fuente directa o indirecta debe ser Ecuador. En cambio, las rentas pasivas no tienen limitaciones e incluso la extensión es tal que, pueden originarse en cualquier jurisdicción.

Cuarto, en cuanto a los métodos de cálculo de la renta, la OCDE indicaba que el mejor modelo de cálculo es el de la jurisdicción con las normas CFC. Mismo que Ecuador incluye, pues indica que se realizará conforme el capítulo IV de la LRTI⁹¹. Así también, señala cómo establecer el periodo fiscal aplicable.

Quinto, con respecto a la atribución de la renta, la OCDE señala varios elementos que se deberían cumplir dentro del proceso de atribución, como a quién se atribuye la renta, el cálculo de la renta, en qué casos se atribuyen, el modo de atribución y por último el tipo impositivo para la renta.⁹²

En el caso nacional, se consideran todos los elementos. El régimen le es atribuido al beneficiario final de la CFC, cuya calificación es la de contribuyente⁹³. Para el cálculo de las rentas debe seguir las normas de la LRTI y atribuirse las mismas en el periodo fiscal de su origen⁹⁴. Así, debe incorporar las rentas como si fueran suyas, y aplicar la tarifa de impuesto que le corresponda en proporción a su control en la entidad controlada.

Sexto, la OCDE sugiere que se añadan normas para evitar la doble tributación⁹⁵, a tal respecto el artículo 51.6 determina como crédito tributario al IR o impuestos de naturaleza similar pagados y debidamente sustentados⁹⁶. Esto reduce la posibilidad de doble tributación.

Una vez completo el análisis de las disposiciones concernientes al régimen de las CFC en Ecuador, se podría concluir que *grosso modo* la misma ha considerado los elementos básicos que sugiere la OCDE, para la implementación de este régimen.

⁹⁰ Art. 51.2, LRTI.

⁹¹ Art. 51.5, LRTI.

⁹² Informe final del proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios - Diseñar normas de transparencia fiscal internacional eficaces, 63-66.

⁹³ Art. 51.3, LRTI.

⁹⁴ Art. 51.5, LRTI.

⁹⁵ Informe final del proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios - Diseñar normas de transparencia fiscal internacional eficaces, 67.

⁹⁶ Art. 51.6, LRTI.

Sin perjuicio de aquello, se detectó que la recomendación sobre los umbrales de mínimos o límites no ha sido adoptada de forma total. A pesar de ser una sugerencia, los umbrales de *minimis* como se mencionó en la sección correspondiente a los lineamientos generales de la OCDE⁹⁷, pueden contribuir a la disminución de la carga administrativa. Puesto que, su aplicación hace a la normativa de las CFC más sencilla y eficiente⁹⁸.

Ejemplo de ello es el caso de Nueva Zelanda, que implementó un umbral de mínimos; en el que determina que las entidades extranjeras con pasivos menores al 5% quedan fuera del rango de la regulación a las CFC. De modo que, la acción fiscalizadora se concentra en aquellas entidades que tienen mayor cantidad de riesgos BEPS⁹⁹.

Para entender lo anterior, es necesario referirse al concepto de rentas pasivas, mismas que usualmente, se definen como aquellos ingresos que no involucran un negocio con sustancia económica y; que se obtienen en su mayoría como resultado meramente de ventajas tributarias¹⁰⁰ las cuales usualmente son producto de evasión o elusión fiscal.

Como resultado de esto último, si se establece un porcentaje mínimo de las rentas pasivas, primero se garantiza que las compañías extranjeras sujetas al régimen tengan un porcentaje considerable de rentas con riesgos BEPS. Así también, el número de entidades sujetas se reduce. Lo cual, genera que el régimen tenga un enfoque concentrado y eficaz.

Del examen de la legislación nacional a la luz de los parámetros internacionales se ha identificado que en su mayoría se cumplen con los pilares para la implementación de esta normativa. No obstante, esto no garantiza automáticamente la concordancia de la regulación con los derechos y principios constitucionales; punto que será analizado detalladamente en el siguiente apartado.

9. Coherencia con derechos y principios constitucionales

El objetivo de esta sección es evaluar si la regulación de las CFC cumple con los derechos y principios fundamentales, así como identificar posibles mejoras para asegurar el pleno ejercicio de estos derechos. Para lograrlo, se inicia con el análisis del derecho a desarrollar actividades económicas, el principio de responsabilidad social y el principio de realidad económica. Estos facilitan la evaluación del cumplimiento de los principios

⁹⁷ Informe final del proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios - Diseñar normas de transparencia fiscal internacional eficaces, 9.

⁹⁸ *Id.*, 35.

⁹⁹ Hugo Osorio Morales, "Evitando Monstruos: Análisis Comparativo de las Normas Sobre Sociedades Extranjeras Controladas", *Revista de Derecho*, 23, 2 (2010), 45-66.

¹⁰⁰ Hugo Osorio Morales, "Evitando Monstruos: Análisis Comparativo de las Normas Sobre Sociedades Extranjeras Controladas", 55.

tributarios de capacidad contributiva, eficiencia, simplicidad administrativa, proporcionalidad y no confiscatoriedad, que se realizará de forma posterior.

Para comenzar el análisis, es necesario hacer mención del derecho a emprender actividades económicas, establecido en el artículo 66 numeral 15 de la CRE¹⁰¹. El cual ha sido definido por la Corte Constitucional como la facultad para emprender actividades empresariales que generen beneficios personales¹⁰². En esta línea, se debe apreciar que los grupos y conglomerados empresariales contribuyen al desarrollo de un país, como en el caso de la generación de economías de escala¹⁰³.

Asimismo, estas entidades pueden contribuir al desarrollo de la eficiencia operativa. Esto a su vez, amplía sus capacidades para competir con otras compañías de gran envergadura¹⁰⁴. Aunque es importante destacar que estos beneficios suelen ser más evidentes en la jurisdicción donde se encuentra la entidad corporativa, no se puede ignorar que, en general, las ventajas pueden extenderse al beneficiario final de estas entidades.

No obstante, y a pesar de las ventajas de garantizar el derecho al desarrollo de actividades económicas, como todo derecho tiene límites. En este caso particular, los encuentra en los principios de solidaridad, de responsabilidad ambiental y de responsabilidad social. Estos también están contenidos en el artículo 66 numeral 15 de la CRE¹⁰⁵.

En este punto, es crucial recordar el objetivo principal del régimen de las CFC a nivel mundial, que, como se ha expuesto a lo largo de este trabajo, consiste en limitar o reducir las actividades empresariales que intenten evadir o eludir de manera agresiva el cumplimiento fiscal. Estas acciones no solo disminuyen considerablemente los ingresos fiscales y debilitan los regímenes impositivos, sino que, en última instancia afectan el principio de responsabilidad social.

En esta línea y de forma adicional, se puede identificar que el régimen de las CFC no solo se enfoca en el aumento de la recaudación fiscal, sino que esta se sustenta por un elemento extrafiscal¹⁰⁶; disminuir la ocasión de que, a través de la constitución de compañías extranjeras, se presenten conductas evasivas o planificaciones fiscales agresivas.

¹⁰¹ Art. 66, CRE, 2008.

¹⁰² Sentencia No. 001-18-SEP-CC, Corte Constitucional del Ecuador, 3 de enero de 2018, 26.

¹⁰³ Francisco Reyes Villamizar, *Derecho societario* (Bogotá: Temis, 2020), 307.

¹⁰⁴ Francisco Reyes Villamizar, *Derecho societario*, 307.

¹⁰⁵ Art. 66, CRE, 2008.

¹⁰⁶ Jorge Bravo Cucci, “Los fines extrafiscales de los tributos”, *Foro Jurídico* 13 (2014), 236-241.

Esta consideración resalta la importancia de distinguir entre las planificaciones tributarias legítimas y las nocivas. Según la Corte Constitucional, las planificaciones tributarias legítimas están respaldadas por derechos como el desarrollo de actividades económicas y la libertad de contratación, y; se alinean con estrategias empresariales que buscan promover el dinamismo del mercado mediante beneficios fiscales. Por el contrario, las planificaciones tributarias agresivas tienen como objetivo principal reducir la carga fiscal¹⁰⁷.

Asimismo, la Corte indica que los principios de realidad jurídica y económica son útiles para distinguir entre los distintos tipos de planificaciones tributarias, ya que permiten identificar el verdadero contenido de las transacciones realizadas por el contribuyente y revelan la auténtica intención con la que se llevaron a cabo. En este sentido, la concurrencia de estos principios contribuye a preservar la esencia del régimen de las CFC, cuyo objetivo principal, es prevenir las planificaciones tributarias agresivas.

Un análisis similar se llevó a cabo a nivel internacional en el caso de Cadbury Schweppes y Cadbury Schweppes Overseas. En este caso, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, TJUE, determinó que, el propósito del régimen de CFC es evitar la creación de estructuras artificiales que no se ajusten al principio de realidad económica y cuyo objetivo principal sea reducir la carga fiscal¹⁰⁸. En consecuencia, aquellas entidades corporativas que cumplan con el criterio de realidad económica deberían quedar excluidas del ámbito de aplicación del régimen de CFC.

Si bien en el ámbito nacional, tanto el principio de realidad económica como el de realidad jurídica están reconocidos en el Art. 17 del Código Tributario como parte de la calificación del hecho generador¹⁰⁹. La exclusión de las entidades extranjeras que presentan estos elementos no tendría aplicación dentro del marco normativo actual de las CFC, puesto que, no existe un elemento que pueda ser calificado bajo los principios de realidad económica ni de realidad jurídica.

Esto se debe a que, los requisitos de aplicación del régimen de las CFC son claros en establecer que, ante la existencia de una entidad societaria sin residencia fiscal, domicilio o establecimiento permanente en el Ecuador, con tarifa de IR o de algún

¹⁰⁷ Sentencia No. 47-15-IN/21, Corte Constitucional, 10 de marzo, párr. 92.

¹⁰⁸ Cadbury Schweppes y Cadbury Schweppes Overseas, Sentencia del Tribunal de Justicia, 12 de septiembre de 2006, párr. 55.

¹⁰⁹ Código Tributario, R.O. Suplemento 38, de 14 de junio de 2005, reformado por última vez R.O. 461 de 20 de diciembre de 2023.

impuesto similar menor al 15%, controlada por un residente ecuatoriano con un valor porcentual de al menos 25%, estas deben ser cubiertas por el régimen de las CFC.

Pues, para el pleno cumplimiento del derecho a desarrollar actividades económicas se recomienda excluir expresamente del régimen de las CFC a las entidades societarias que cumplan con el principio de realidad económica. Esto en virtud de que, estas entidades no presentan actuaciones de carácter evasivo o concernientes a planificaciones tributarias agresivas, sino que responden a prácticas que contribuyen al dinamismo empresarial y están cubiertas por el derecho a desarrollar actividades empresariales.

La exclusión anterior permitiría que se focalice la aplicación de la normativa de las CFC a aquellas entidades que utilizan las figuras societarias para evadir sus obligaciones. A decir de la Ex Corte Suprema de Justicia, no se puede permitir que una figura societaria se utilice como mecanismo para el abuso del derecho o el fraude a la ley; en cuyo caso, se debe llegar a los beneficiarios finales del negocio¹¹⁰.

Esta última parte, a su vez, fundamenta el principio de capacidad contributiva¹¹¹ del beneficiario final y su calidad de contribuyente. En la medida que este se aprovecha de una figura jurídica fuera de la medida legal; en este caso concreto, para evitar el cumplimiento de obligaciones tributarias y, es quien en última instancia recibe los beneficios de aquello.

Así, resulta necesario referirse a la figura del levantamiento del velo societario, misma que, permite la atribución de las obligaciones contraídas por entidades societarias a los socios o accionistas de estas. En esta línea, la Corte Constitucional señala que el levantamiento del velo societario puede realizarse por disposiciones legales¹¹², como es el caso. Sin perjuicio de aquello, reconoce que al ser una figura excepcional debe tener un manejo prudente¹¹³.

Todo lo señalado con anterioridad, resalta la importancia de los límites que debe tener esta regulación con el tratamiento de las sociedades extranjeras, sobre todo en cuanto a su alcance. En vista de que, este régimen se direcciona a frustrar conductas evasivas y no atender a este particular podría generar que esta regulación, en lugar de ser una medida impositiva, se convierta en una medida sancionatoria sobre quienes tienen

¹¹⁰ Resolución No. 210-2003, Ex Corte Suprema de Justicia, Primera Sala de lo Civil y Mercantil, 21 de marzo de 2001, R.O. 189 de 14 de octubre de 2003, 34.

¹¹¹ Art. 300, CRE, 2008.

¹¹² Sentencia No. 22-13-IN/20, Corte Constitucional del Ecuador, 9 de junio de 2020, párr. 62.

¹¹³ Sentencia No. 22-13-IN/20, Corte Constitucional del Ecuador, 9 de junio de 2020, párr. 68.

inversiones en el extranjero. Elemento que iría en contra de la naturaleza general de los impuestos¹¹⁴.

Ahora, en cuanto al aspecto correspondiente a la disposición de recursos suficientes para cubrir la obligación fiscal que forma parte del principio de capacidad contributiva, la atribución de las rentas sin consideración al reparto de utilidades o dividendos genera preocupación sobre el cumplimiento de este principio. Sin perjuicio de este particular, en términos generales, encuentra su justificación por el control que ejerce el beneficiario final sobre la CFC.

Con respecto al control, este teóricamente materializa la influencia y ventajas que adquiere el beneficiario final de la CFC. Esto podría ser menos debatible cuando el control es económico, porque el beneficio que recibe el contribuyente, generalmente, se vuelve tangible. No obstante, esto no necesariamente será así porque podría darse el caso en que no exista distribución de dividendos, como se mencionó anteriormente.

En cuanto al control jurídico también se advierte que, el análisis aislado de este puede generar incongruencias con el principio de capacidad contributiva. Si se considera el porcentaje mínimo requerido para establecer la relación de control, que es del 25%, no siempre este porcentaje por sí solo indicará que el contribuyente pueda ejercer una influencia significativa sobre la entidad controlada. Es posible que este porcentaje represente una participación minoritaria, lo que significa que las decisiones sobre la adopción de estrategias tributarias agresivas no estarían necesariamente condicionadas por él.

Con relación al principio de eficiencia, este podría encontrar inconvenientes en cuanto al cálculo de las rentas gravadas. Pues, el hecho generador podría originarse en cualquier jurisdicción y de forma consecuente dificultaría los procesos de determinación a realizar por el SRI. En el sentido en que para corroborar la información presentada por el contribuyente tendrá que emplear mayores recursos.

En consideración al principio de simplicidad administrativa podría verse cubierto por el control que ejerce el contribuyente con respecto a la CFC. Pues, el administrado al ser en última instancia el beneficiario de la entidad tiene cierta participación que le permite obtener información contable de la entidad y con ello, cumplir con los deberes tributarios formales y materiales; impuestos por el régimen de las CFC.

¹¹⁴ María Gabriela Vásquez, “Proceso de determinación tributaria de impuesto a la renta” (trabajo final de maestría, Universidad Andina Simón Bolívar Sede Ecuador, 2014).

El principio de proporcionalidad se ve respaldado por la norma que permite tributar en función del porcentaje de control. Esto garantiza que exista una correspondencia equitativa entre la ventaja financiera obtenida por el contribuyente en relación con la CFC y el porcentaje de control que posee, lo cual favorece el cumplimiento de dicho principio.

Con relación al principio de no confiscatoriedad, que implica no privar al contribuyente de la fuente de su ingreso¹¹⁵. Este principio podría generar complicaciones en especial cuando exista control económico y se consideren de forma aislada.

Conforme a que el tributo se calcularía en proporción a un beneficio que no necesariamente fue materializado porque podría no haber repartición de utilidades. Si bien esta podría considerarse una estrategia para el diferimiento del pago de IR. También existe la posibilidad de la existencia de un beneficiario final minoritario de la CFC que se vea perjudicado por la decisión de mayoría de no distribuir dividendos.

Después de completar el análisis de los principios y derechos fundamentales, particularmente en el ámbito tributario, es pertinente formular recomendaciones para mejorar la conformidad del régimen de las CFC con estos principios.

La primera recomendación es la implementación de un umbral para las rentas pasivas de la empresa, como el ejemplo de países como Nueva Zelanda, mencionado previamente en la sección 8 del presente trabajo, o como en el caso de Chile que excluye del régimen de las CFC las entidades cuyo porcentaje de rentas pasivas con respecto a sus ingresos totales sea menor al 10%¹¹⁶.

Una interpretación *contra sensu* a este umbral implica que las rentas activas sean mayores al 90%, lo cual *per se* ya demostraría la realidad económica la entidad. De forma que se promueve la protección del derecho al desarrollo de actividades económicas.

Otro beneficio del umbral de *minimis*, sería la congruencia con el principio de eficiencia. Puesto que, de establecerse una base de rentas pasivas se podría garantizar la recaudación por parte de la Administración y; que la misma justifique sus esfuerzos en los procesos de determinación. Sin perjuicio de aquello, para la fijación de este porcentaje se recomienda realizar un análisis económico.

¹¹⁵ Sentencia No. 47-15-IN/21, Corte Constitucional del Ecuador, 10 de marzo de 2021, párr. 71.

¹¹⁶ Andrés Bustos Baraona y Felipe Yáñez Villanueva, “Normas sobre Sociedades Extranjeras Controladas (normas CFC) en Chile: Diferencias y semejanzas con el proyecto BEPS y otros estándares internacionales”, en *Problemas de tributación internacional en Iberoamérica: una visión desde los diez años del OITI*, eds. A. Báez Moreno, J. M. Castro Arango (Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2019), 399 – 414.

Adicionalmente, con miras a garantizar el principio de eficiencia, se sugiere la celebración de convenios de intercambio de información con otras jurisdicciones y el uso de programas informáticos para bases de datos.

Por último, para mejorar el pleno cumplimiento de los principios de capacidad contributiva, no confiscatoriedad y proporcionalidad, se recomienda hacer una distinción en los porcentajes de control. Se sugiere mantener el umbral del 25% para el control económico, ya que no plantea dificultades con respecto a estos principios.

Sin embargo, se propone aumentar el porcentaje para los casos de control político debido a las complicaciones potenciales que este podría generar. En este sentido, se podría considerar adoptar el porcentaje del 50% sugerido por la OCDE, o alternativamente, permitir que el contribuyente refute su influencia en la toma de decisiones.

Así también, se sugiere que la Administración Tributaria dentro de los procesos de determinación, considere tanto el poder político como económico. En virtud de que, si se consideran de forma aislada se incrementan las posibilidades de incumplir con ciertos principios como se demostró en esta sección.

10. Conclusiones y Recomendaciones

En este último apartado se abordan seis puntos clave. En primer lugar, se presentan los principales hallazgos de la investigación. Segundo, se responde a la pregunta de investigación planteada como eje central del estudio. Tercero, se describe el proceso utilizado para responder a la pregunta de investigación. Cuarto, se exponen las limitaciones encontradas durante el desarrollo de la investigación, junto con las medidas adoptadas para superarlas. Quinto, se ofrece una sugerencia para un posible tema de estudio futuro. Finalmente, en sexto lugar y para concluir, se presentan recomendaciones destinadas a mejorar la adecuación del régimen de las CFC con respecto a derechos y principios constitucionales.

Primero, el estudio realizado sobre el régimen de las CFC ha llevado a varias conclusiones significativas. Se observó que el propósito fundamental de esta regulación a nivel mundial es prevenir el uso de entidades societarias para prácticas de evasión fiscal o riesgos BEPS. De modo que, se garantiza el cumplimiento de deberes tributarios y se fortalecen los sistemas fiscales.

Además, se demostró que el régimen de las CFC en Ecuador, en líneas generales, se alinea con los principios sugeridos por la OCDE, aunque aún existen oportunidades de

mejora, como la introducción de umbrales mínimos para el cálculo de rentas pasivas, con el objetivo de aumentar su eficiencia.

Asimismo, se identificaron posibles inconstitucionalidades en la redacción actual del régimen de las CFC, particularmente, con relación en el derecho al desarrollo de actividades económicas y principios tributarios. Para abordar estas discrepancias, se destaca la importancia de aplicar los principios de realidad económica y jurídica.

Segundo, en cuanto al eje de investigación ¿Cómo evaluar la concordancia entre el régimen de las CFC y los principios tributarios constitucionales? Para examinar la concordancia entre el régimen de las CFC y los principios tributarios constitucionales, se destaca la importancia del derecho al desarrollo de actividades económicas. Este derecho fue clave para demostrar que el régimen aún puede mejorar en el cumplimiento integral de principios fundamentales y garantizar su ejercicio pleno.

Tercero, para arribar a esa conclusión, se empleó un proceso detallado que constó de varias etapas. Inicialmente, se analizó la evolución del régimen de las CFC a nivel mundial, así como los principales parámetros sugeridos por la OCDE para garantizar su eficiencia y aplicabilidad. Este análisis de los pilares también sirvió como criterio para evaluar el régimen en sí mismo.

Luego, se procedió a examinar la normativa ecuatoriana que regula a las CFC, con el fin de identificar posibles incongruencias con los principios constitucionales, así como para analizar los pilares básicos de esta regulación a nivel nacional.

A continuación, se llevó a cabo un análisis comparativo entre los pilares de los regímenes de CFC establecidos por la OCDE y las disposiciones ecuatorianas que regulan a las CFC, lo que permitió identificar áreas de mejora en cuanto a eficiencia y aplicación. Posteriormente, se comparó el régimen de las CFC con los principios tributarios constitucionales. Mismo que permitió identificar posibles coincidencias o discrepancias entre ellos.

Cuarto, con respecto a las limitaciones de la investigación, se señala la ausencia de pronunciamientos previos sobre el régimen de las compañías foráneas controladas CFC en Ecuador, debido a su reciente implementación en el país. No obstante, se enfatiza en que, estas limitaciones fueron superadas mediante el empleo de otros métodos de investigación, como el análisis de lineamientos internacionales, libros y artículos científicos, así como de la revisión de jurisprudencia; que permitieron identificar posibles aspectos constitucionales del régimen.

Quinto, con relación a posibles temas de estudio vinculados con el régimen de las CFC, se sugiere evaluar la aplicación de multas por la falta de presentación oportuna de la información contable de la CFC por parte del contribuyente a la Autoridad Tributaria. Este análisis contrastado con el cumplimiento general del régimen podría ayudar a determinar si la normativa cumple un rol más sancionatorio que impositivo.

Sexto, en cuanto a las recomendaciones, se sugieren las siguientes medidas. Exceptuar del régimen de las CFC a las entidades societarias que se ajusten con los principios de realidad económica y jurídica. De modo que, se asegure el derecho al desarrollo económico de las entidades utilizadas con fines legítimos. Para ello, se propone la adición de un umbral mínimo de rentas pasivas.

Con relación al punto anterior, se recomienda implementar un umbral de rentas pasivas para el control de las CFC, que funcione como un indicador de realidad económica y jurídica, y que contribuya a ampliar las posibilidades de recaudación de la Administración Tributaria, alineándose mejor con el principio de eficiencia.

Así también, se sugiere establecer convenios de intercambio de información con otras jurisdicciones y utilizar programas informáticos para bases de datos, con el fin de garantizar el principio de eficiencia.

Adicionalmente, se plantea aumentar el porcentaje de control político. Para esto, se podría adoptar el porcentaje del 50% sugerido por la OCDE. De este modo, se mejoraría el cumplimiento de los principios de no confiscatoriedad, capacidad contributiva y proporcionalidad.

Además, se sugiere integrar parámetros para medir el porcentaje de control que involucren el análisis tanto del poder político como económico en los procesos de determinación llevados a cabo por la Administración Tributaria, con el fin de evitar incumplimientos con ciertos principios, como se ha evidenciado en esta investigación.

Una vez que, se han abordado los seis puntos de este apartado se concluye que, este trabajo ofrece una perspectiva integral sobre el régimen de las CFC en Ecuador y se espera que inspire futuras investigaciones que aborden mejoras al régimen desde diversos enfoques.