

UNIVERSIDAD SAN FRANCISCO DE QUITO USFQ

Colegio de Jurisprudencia

**Los regímenes de transparencia y el plan BEPS: Análisis del
desarrollo y aplicación en Ecuador.**

Bryan Alexander Tapia Pulla

Jurisprudencia

Trabajo de fin de carrera presentado como requisito

para la obtención del título de

ABOGADO

Quito, 19 de noviembre de 2021

© 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: Bryan Alexander Tapia Pulla

Código: 00204013

Cédula de identidad: 1719182907

Lugar y fecha: Quito, 19 de noviembre de 2021

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 COPE* 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UNPUBLISHED DOCUMENT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. Nonetheless, this project – in whole or in part – should not be considered a publication. 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>.*

**LOS REGÍMENES DE TRANSPARENCIA COMO MECANISMO DE PREVENCIÓN FISCAL Y SU
APLICACIÓN DENTRO DEL ECUADOR¹**

***TRANSPARENCY REGIMES AS A TAX PREVENTION MECHANISM AND THEIR APPLICATION IN
ECUADOR***

Bryan Alexander Tapia Pulla²

bryan.tapia1998@hotmail.com

RESUMEN

Este trabajo buscó determinar la necesidad de aplicación de los regímenes de transparencia fiscal como método para prevenir la evasión y la elusión fiscal en Ecuador. Se evidenció que existen dos tesis: la primera, considera que el mercado no debe estar regulado, debe permitir la libre movilidad de capital. La segunda, por el contrario, establece que, gracias al cambio de paradigma económico, la digitalización y globalización hacen necesario que deba regularse las prácticas de planificación fiscal agresiva. A fin de identificar que tesis resulta más beneficiosa para el Ecuador se analizó conceptos de doctrina, derecho comparado, así como convenios y tratados internacionales. La falta de aplicación de estos mecanismos puede significar un incentivo para que se produzca la erosión de la base imponible. Este trabajo concluye que los regímenes de transparencia son deseables y es necesario que Ecuador se integre a la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico.

PALABRAS CLAVE

Transparencia, Evasión, Regímenes, Extra-fiscal.

ABSTRACT

This work aims to determine the importance and necessity of application of fiscal transparency regimes as a method to prevent tax evasion and tax avoidance in Ecuador. There are two possible interpretations regarding this topic: the first one, considers that the market should not be regulated, and the free mobility of capital should be allowed. The second one, establishes that, due to the change in the economic paradigm, that includes digitization and globalization, it is necessary to regulate aggressive tax planning practices. In order to identify which thesis is most beneficial for Ecuador, concepts of doctrine, comparative law, as well as international conventions and treaties were analyzed. The lack of application of transparency regimes, may incentive practices have aimed at the erosion of the taxable base. This work concludes that transparency regimes are desirable, and it is necessary for Ecuador to join the Organization for Economic Cooperation and Development.

KEYWORDS

Transparency, Evasion, Regimes, Extrafiscal.

Fecha de lectura: 19 de noviembre del 2021

Fecha de publicación: 19 de noviembre del 2021

¹ Trabajo de titulación presentado como requisito para la obtención del título de Abogado. Colegio de Jurisprudencia de la Universidad San Francisco de Quito. Dirigido por Carmen Simone Lasso.

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 a 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 a lo dispuesto en el Artículo 144 de la Ley Orgánica de Educación Superior.

SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN. – 2. MARCO NORMATIVO. 3. ESTADO DEL ARTE. – 4. MARCO TEÓRICO. – 5. LA COOPERACIÓN INTERNACIONAL COMO FUNDAMENTO DE LA TRANSPARENCIA FISCAL. – 6. SOCIEDADES OFFSHORE Y SOCIEDADES INSTRUMENTALES. - 7. EMPRESAS FANTASMA 8. TREATY SHOPPING. – 9. ACCIONES PROPUESTAS PARA LUCHAR CONTRA LA EVASIÓN FISCAL, PLAN DE ACCIÓN BEPS. – 9.1. DESAFÍOS FISCALES. – 9.2. MECANISMOS HÍBRIDOS, USO COMO MEDIO DE ELUSIÓN FISCAL. – 9.3. APLICACIÓN DE CFC RULES, COMO MECANISMO DE CONTROL EFICIENTE. - 10. CONCLUSIONES. -

1. Introducción.

El mundo contemporáneo ha generado un imperativo social, que nos conduce a repensar y redefinir la forma en la que nos relacionamos. La globalización y los avances en la ciencia y tecnología han generado que se difuminen cada vez más las líneas territoriales, y con ello, a que la unificación de conceptos en materia tributaria sea cada vez más necesaria.

El aporte de nuevos estándares de transparencia fiscal internacional, tales como el intercambio automático de información, y la rapidez con la que los países deben adaptarse a estas nuevas modificaciones para acoplarse y beneficiarse de este cambio de paradigma muestra la importancia y celeridad con la que Ecuador debe actuar para introducir normas que fomenten la transparencia fiscal.

El Estado tiene como finalidades la reducción de la pobreza, el promover el desarrollo sustentable y el conseguir la redistribución equitativa de los recursos, tal como lo establece el numeral 5 del artículo 3 de la Constitución del Ecuador. Estos objetivos del Estado tienen que verse reflejado en normas que permitan una correcta recaudación de los tributos, así como una correcta redistribución de la riqueza, atendiendo a los principios de progresividad y equidad.

Para conseguir estos fines, es vez más necesario cambiar los paradigmas en los que tradicionalmente se ha asentado nuestro sistema tributario, debido a que el régimen de imposición marcado por un tinte fiscalista ha demostrado no ser eficiente y atractivo para una dinamización de la economía y búsqueda de progreso.

Así como ha cambiado el panorama económico mundial, actualmente los criterios de sujeción no cumplen la misma finalidad que en el pasado. La vertiginosidad con la que se mueve el mundo provoca que se modifiquen las formas en que nos relacionamos los diferentes agentes económicos.

La gran movilidad de personas y de capitales, el uso de la tecnología, la facilidad con la que las compañías pueden cambiar su residencia fiscal, la desvinculación que provocan los fenómenos de la economía digital, entre otros, resultan incompatibles con una respuesta estatal que conduzca a permanecer en un criterio de sujeción netamente territorial.

Los sistemas tributarios deben procurar ser neutrales para que las decisiones económicas puedan adoptarse en función de parámetros de eficiencia y competitividad, y los Estados deben propender a acuerdos que eviten que se promueva la falta de cargas tributarias, el anonimato o la escasez de regulaciones como elementos de fomento a la inversión extranjera.

El problema jurídico radica en determinar cómo contribuye a conseguir los fines fiscales y extra-fiscales de la tributación, el adoptar reglas que promuevan un régimen de transparencia fiscal dentro del Ecuador. Esta discusión tiene relevancia jurídica, debido a que los principios de transparencia y eficiencia son aspiraciones ideales, dentro de la buena práctica de recaudación.

Como se demostrará en este estudio, la transparencia fiscal lleva a una mayor eficiencia de la regulación tributaria, lo cual coadyuva para que la administración pueda tener un mejor desempeño, a la vez que hace menos atractivo el acudir a medidas que ahoguen a la economía insertando más tributos desincentivando la iniciativa privada.

En los últimos años, la evolución que han tenido a nivel internacional las prácticas de transparencia fiscal, dan cuenta de que la solución para cumplir los fines extra-fiscales de la tributación que establece nuestra Constitución, no están en el aumento de la carga impositiva a los particulares, ya que eso restringe el progreso en las naciones; es necesario entonces atacar aquello que verdaderamente hace daño a la administración tributaria, la evasión fiscal y las prácticas elusivas.

En los últimos años, se evidencia un movimiento a nivel global en el que las naciones promueven la integración e intercambio de información para poder hacer frente al cambio de paradigma económico, frente a aquellas multinacionales que crecen en masa de capital, sin embargo, no tienen tiendas físicas en los países de donde provienen sus ingresos. Este cambio de sistema, gracias a la globalización y digitalización, genera la necesidad de aplicación de normativa de transparencia fiscal internacional.

2. Marco Normativo.

La Constitución de la República del Ecuador establece principios rectores sobre los cuales debe basarse la tributación; en este sentido, el artículo 300 de la Carta Magna establece los principios fiscales y extra-fiscales del régimen tributario ecuatoriano.

Estos principios incluyen el de generalidad, es decir que deben ser de aplicación erga omnes, progresividad, el cual se refiere a que los tributos deben tener concordancia con los ingresos que tienen los contribuyentes y que se vincula con el de equidad³, que establece que la carga impositiva debe ser la misma entre quienes tengan la misma capacidad contributiva.

Por otra parte, el principio de eficiencia establece que los tributos deben cumplir el fin para el que fueron creados. Así mismo se establece el principio de simplicidad administrativa, por el cual la administración debe ofrecer las facilidades necesarias para que el contribuyente realice el pago del tributo de la forma más sencilla posible; irretroactividad⁴, que presupone que los tributos rigen para el futuro.

La Constitución de 2008 consagra de forma expresa el principio de transparencia, el cuál es uno de los dogmas fundamentales en los que se asienta el derecho tributario a nivel internacional, ya que, entre sus múltiples manifestaciones, este principio es el que dictamina que los regímenes tributarios deben contar con regulaciones dirigidas a prevenir y evitar la evasión fiscal.

El Código Tributario contiene definiciones importantes, siendo unas de las más importantes las contenidas en el artículo 17, que permite la delimitación del hecho generador en base a sus elementos jurídicos y económicos subyacentes; y el artículo 59, que contiene el concepto de domicilio tributario, concepto de especial relevancia al tiempo de analizar los criterios de sujeción y al determinar si una persona natural o jurídica debe satisfacer sus impuestos dentro del territorio ecuatoriano.

La Ley de Régimen Tributario Interno, en adelante LRTI, analiza los conceptos de renta, es decir ingresos que tengan relevancia jurídica y que son sujetos de imposición. Mediante Consulta Popular de 19 de febrero de 2017, se introdujo en la LRTI el concepto de paraíso fiscal, régimen fiscal preferente y jurisdicción de menor imposición, definido

³ Socorro Velazquez, Principios de Tributación, Equidad e Igualdad, Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, 2017, <https://www.ciat.org/principios-de-la-tributacion-equidad-e-igualdad/>, (ultimo acceso: 23/10/2021)

⁴ Instituto de Investigaciones Jurídicas y Corte Suprema de Justicia de la Nación, Los principios tributarios constitucionales, UNAM, 2012, <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/7/3283/4.pdf>, (ultimo acceso: 23/10/2021)

y desarrollado en instrumentos complementarios tales como la resolución No. NAC-DGERCGC15-00000052, el cual incluye un listado de los regímenes considerados como paraísos fiscales

La Ley Orgánica de Reactivación de la Economía y Fortalecimiento de la Dolarización introduce la obligación de que las autoridades emitan normas complementarias o secundarias con el fin de implementar acciones o exigir el cumplimiento de obligaciones derivadas de que el país se haya adherido al "Foro Global Sobre Transparencia e Intercambio de Información para Fines Fiscales".

A la vez que dispone que el incumplimiento de intercambiar información o transparentar la misma, respecto a cuentas bancarias o movimientos de personas no residentes, se sancionará con pena hacia el patrimonio. La Ley Orgánica de Simplificación y Progresividad Tributaria introduce posibilidad de evitar el desplazamiento de utilidades a través de la deducción de intereses bajo el indicador financiero EBITDA, que quiere decir ingresos antes de intereses, impuestos, amortización y depreciación⁵.

El Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, en adelante RLRTI, desarrolla y contiene reglas para la aplicación de los estándares de transparencia fijados en la LRTI y las leyes reformativas mencionados en líneas anteriores.

El RLTI contiene la definición de paraísos fiscales, incluso antes de que sea elevado a rango de ley; y contiene una limitación interesante a la aplicación de beneficios tributarios, pues establece que los beneficios tributarios se aplicarán a todas aquellas empresas que justifiquen los criterios de transparencia y sustancia económica, con lo que se puede determinar incentivos para las empresas que tengan como objetivo un manejo transparente de sus recursos.

La resolución No. NAC-DGERCGC18-00000433, que determina los montos máximos y los requisitos para la aplicación de los Convenios de Doble Imposición y de esta manera evitar los abusos de los tratados fiscales, esto como mecanismo para luchar contra la erosión fiscal de la base imponible y evitar que las compañías transnacionales y multinacionales apliquen tratados de doble imposición a su gusto y favorecerse de estos mecanismos para no pagar el impuesto correspondiente.

⁵ Asamblea Nacional, Ley Orgánica de Simplificación y Progresividad tributaria, Servicio de Rentas Internas, s.f., <https://www.sri.gob.ec/ley-organica-de-simplificacion-y-progresividad-tributaria>, (último acceso: 28/9/2021).

3. Estado del arte.

Para poder analizar el régimen de transparencia fiscal, es necesario presentarlo desde dos enfoques; el primero, desde el campo de la economía financiera y el segundo, desde la ciencia jurídica. La noción de este régimen fue abordada por Fritz Neumark⁶ en el Informe del Comité Fiscal y Financiero de la Comunidad Económica Europea de 1962, a través del término de transparencia tributaria.

Neumark aborda esta temática desde el enfoque económico financiero, y refiriéndose al principio de transparencia, establece que éste se refiere a la certeza de deuda tributaria individual y la claridad de las normas jurídicas en materia tributaria, es decir que las disposiciones sean clara, precisas e inequívocas⁷. Respecto al campo de la ciencia jurídica, es necesario analizar el alcance jurídico del término transparencia, al respecto Salvador Bullón⁸ menciona:

[...] Es también, como en la física, trascender, penetrar más allá de la cosa o el elemento que la realidad o su forma externa presentan. Para procurar entrar en la intimidad, en lo oculto tras el elemento externo y aparente, normalmente caracterizado por los índices de su publicidad. Es así, ir más allá... de la apariencia o exterioridad⁹.

Las principales problemáticas que trata de resolver el régimen de transparencia¹⁰ es por un lado la doble imposición en sociedades personalistas y asociaciones sin fines de lucro, y la penalización de la autorreducción personal del contribuyente por medio de las sociedades interpuestas.

El plan BEPS¹¹, como analizaremos más adelante, presenta alternativas acerca del manejo y prevención de practicas abusivas que tienen como finalidad la erosión de la base imponible. La Doctrina sobre plan BEPS es inabarcable a nivel internacional, el trabajo no pretende analizar toda la doctrina respecto al tema, sino centrar su análisis en el aspecto espacial y sustancial, es decir el desarrollo y aplicación de los regímenes de transparencia dentro del Ecuador.

⁶ Neumark, Rapport du Comité Fiscal et Financier, Comisaria del Plan de Desarrollo Económico y Social, Madrid 1965, Bruselas, 1962 5

⁷ Ramón Falcón y Tella, El régimen de transparencia fiscal, Universidad Complutense de Madrid, 1983, extraído de: <https://eprints.ucm.es/id/eprint/53077/1/5309866001.pdf>, (ultimo acceso: 20/10/2021)

⁸ H. Salvador Bullón, La Transparencia de Sociedades. Estudio jurídico y fiscal, Ed. Cirde, Madrid, 1981.

⁹ *Ibíd.*

¹⁰ El profesor Albiñana establece que "el régimen de transparencia consiste en que la sociedad en transparencia fiscal no es gravada por el impuesto a sociedades, y la porción del beneficio o de la pérdida de la respectiva sociedad será directa e inmediatamente imputable a los socios" C. Albiñana García-Quintana, Hacienda pública II, U. N.E.D., Madrid, 1980, página 492.

¹¹ María Izquierdo, El plan BEPS y su influencia en las medidas introducidas por la "Ley orgánica de incentivos a la producción y prevención del fraude fiscal" en Ecuador, Revista de administración tributaria, Ecuador, 2015, extraído de: https://www.ciat.org/Biblioteca/Revista/Revista_39/Espanol/Izquierdo_Es.pdf (último acceso: 15-10-2021).

En tal sentido, Becerra¹² menciona la necesidad de los tratados fiscales para evitar la doble tributación, el manejo de la misma es distribuir la exclusividad de un país determinado a tributar sobre determinado ingreso el cuál es normalmente el país de residencia; permite de la misma forma prevenir y combatir la evasión fiscal, mediante acuerdos de intercambio de información.

Pecho Trigueros¹³ menciona que en la actualidad el Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información Tributaria es un órgano referente al intercambio de información, sin embargo, este intercambio es a requerimiento. Estados Unidos de Norte América introdujo desde el 2010 el Foreign Account Tax Compliance Act, el cuál adopta un modelo automático de cambio de información.

Altamirano¹⁴ hace hincapié en la importancia de mecanismos internacionales, plasmados en convenios para evitar la doble imposición, limitando así su soberanía fiscal y distribuyendo la potestad tributaria. De la misma forma el autor menciona que “[...] la transparencia fiscal es la herramienta que el ordenamiento ofrece para gravar, respecto a personas o entidades residentes en el país, por rentas constituidas en otro país que disfrutan de un régimen fiscal diluido”¹⁵.

Bittker y Lokken¹⁶ hacen alusión al concepto mencionado por el anterior autor, analizando el Subpart F el cual es un mecanismo que afecta al accionista norteamericano, que controla una sociedad del exterior, en el cual obliga a éste a incorporar en al patrimonio gravado, las utilidades de la compañía extranjera incluso si no las distribuyen. Padiál¹⁷ establece que la transparencia:

[...] en el contexto internacional y solo en él, se asiste a fenómenos que solo de forma indirecta producen o provocan la elusión o evasión fiscal, por cuanto el contribuyente tiene como finalidad desplazar del propio país de residencia a otro, la ubicación o localización de las propias rentas u como fin indirecto para obtener la ocultación, simulación o reducción de la carga impositiva¹⁸.

¹² Mario Alberto Becerra Pocorova, Derecho Tributario, obra jurídica enciclopédica, editorial Porrúa, México 2012.

¹³ Miguel Eduardo Pecho Trigueros, El intercambio automático de información: hacia un nuevo estándar de transparencia fiscal internacional, Pontificia Universidad Católica del Perú, <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=533656137003>, (último acceso: 7/10/2021).

¹⁴ Alejandro C. Altamirano, Derecho Tributario: Teoría General, Marcial Pons, Madrid, 2012.

¹⁵ *Ibidem*.

¹⁶ B.I. Bittker y L. Lokken, Fundamentals of International Taxation. US Taxations of Foreign Income and Foreign Taxpayers, Warren, Gorham & Lamont, Boston, 1991.

¹⁷ Cruz Padiál, Transparencia Fiscal Internacional, Tirant lo Blanch, Valencia, 2000.

¹⁸ *Ibidem*.

4. Marco Teórico.

La evasión fiscal es una conducta ilícita que tiene como objetivo la omisión voluntaria del pago de una obligación tributaria sea esta el impuesto a la renta, impuesto al valor agregado, impuesto a la herencia, entre otros. En ese sentido se pueden distinguir dos tipos de evasores, aquellos que lo realizan de forma excepcional y los de forma habitual¹⁹.

La defraudación tributaria es la conducta penal en los cuales se enmarcan aquellos evasores, habituales o excepcionales, que realizan esta práctica de forma dolosa, es decir, requieren dos elementos²⁰: “Una conducta omisiva en el pago del gravamen y una acción engañosa de la contribuyente plasmada en hechos externos y concretos con la deliberada intención de defraudar”²¹. Finalmente, la elusión tributaria puede definirse como un abuso de las formas jurídicas, Cahn-Speyer establece que este fenómeno ocurre cuando:

[...] ante la existencia de dos o más normas se realiza un acto o negocio jurídico al amparo de una norma, denominada de “cobertura”, que no permite la finalidad que se persigue con el negocio, eludiendo la aplicación de otra norma, denominada “defraudada”, que es con arreglo a la cual debería haberse realizado el acto por razón del fin perseguido.²²

Este tipo de conductas, más allá de su carácter penal o de que no puedan considerarse propiamente dolosas, generan un impacto negativo en la economía de un país, pues afectan los niveles de recaudación tributaria. Es en ese sentido que es necesaria una correcta regulación de las mismas, por medio de la aplicación de los regímenes de transparencia fiscal.

Los regímenes de transparencia no buscan instaurar un modelo fiscalista dentro de la política económica de las naciones, si no más bien procurar un desarrollo transparente de las relaciones económicas que se desenvuelven en la esfera de lo privado, ya que un modelo fiscalista buscaría incrementar la renta de aquellos que se enmarcan bajo los criterios de sujeción.

La principal limitación que enfrentan estos regímenes es que, pese a que la normativa de los países es similar, el tratamiento que tienen las entidades a las que se aplica el régimen, es diferente. En ese sentido ocurre, por ejemplo, que algunos países aplican este tipo de regulaciones cobrando directamente a las personas naturales o

¹⁹ Gregorio Rodríguez, Boletín Mexicano de Derecho Comparado, 2016, <https://www.boe.es/doue/2003/157/L00038-00048.pdf>, (último acceso: 4/10/2021).

²⁰ Alejandro C. Altamirano, Derecho Tributario: Teoría General, Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A., Madrid, 2012.

²¹ Alejandro C. Altamirano, Derecho Tributario, página 709.

²² Cahn-Speyer Wells, Paul, la elusión fiscal en Colombia. *Revista de Derecho Privado*, no. 42 (2009), Redalyc, <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=360033191010>, (último acceso:23/10/2021).

jurídicas que forman parte de la sociedad, mientras en el otro país se está cobrando el impuesto a la sociedad, generando en ese sentido un régimen de doble tributación que no siempre se resuelve de manera eficiente el problema²³.

Otro obstáculo que incide en la aplicación de los regímenes de transparencia es la ausencia de una comunicación efectiva entre los distintos países, y el hecho de que el intercambio de información no sea automático con algunos Estados, lo que dificulta, por ejemplo, el identificar sociedades interpuestas o el luchar contra el uso de sociedades plataforma.

Pese a que existen convenios internacionales que buscan propender hacia la transparencia y el intercambio de información, que son vinculantes para los Estados, en la práctica, aún no es factible hablar de un régimen de transparencia eficiente. Como una respuesta a este fenómeno, se ha determinado que la existencia de convenios internacionales para la correcta aplicación de los regímenes de transparencia es el camino más idóneo y es necesario un fortalecimiento institucional para poder aplicar estos regímenes.

5. La cooperación internacional como fundamento de la transparencia fiscal.

El fomentar la cooperación internacional genera los incentivos suficientes como para poder adecuar el régimen interno, a uno que sea más acorde a los estándares internacionales generando que pueda aplicarse los regímenes de transparencia de manera adecuada²⁴, un ejemplo de esto es el plan BEPS, el cuál analizaremos más adelante.

A nivel mundial, existen diversas formas de aplicación de este tipo de regímenes, una de las formas que se han ideado es el establecimiento de pautas o políticas de compliance tributario. Un ejemplo de es el Foreign Account Tax Compliance Act regulación promulgada por el Congreso de los Estados Unidos de Norte América en el año 2010, con el propósito de combatir la evasión fiscal.

El compliance tributario es considerado un avance hacia la transparencia fiscal, es en ese sentido que bajo el régimen FACTA, el gobierno de norteamericano ha firmado

²³Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, OECD, The application of the OECD Model Tax Convention to partnerships, Organisation for economic co-operation and development, s.f., extraído de: <https://www.africataxjournal.com/wp-content/uploads/2018/04/17-21-OECD-Partnership.pdf>, (último acceso: 2/10/2021).

²⁴ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, OECD, The application of the OECD Model Tax Convention to partnerships, Organisation for economic co-operation and development, s.f., extraído de: <https://www.africataxjournal.com/wp-content/uploads/2018/04/17-21-OECD-Partnership.pdf>, (último acceso: 2/10/2021).

acuerdos bilaterales con algunas naciones, para de esta manera poder intercambiar información fiscal de manera automática, este es el caso de Colombia²⁵ y también en Ecuador con el Acuerdo de Intercambio de Información Tributaria, firmado el 7 de abril del 2021²⁶.

Una parte de la práctica tributaria apuesta por mantener un régimen conservador y confinarse a las jurisdicciones²⁷; sin embargo, a medida que el mundo se vuelve más globalizado, el mantenimiento de la soberanía sobre el cumplimiento de las leyes tributarias solo puede conseguirse a través de la cooperación internacional.

Un ejemplo de una medida dirigida hacia este fin, es la Directiva sobre la Fiscalidad de los Rendimientos de Ahorro emitida dentro de la Unión Europea en 2005, que tiene como uno de los propósitos fundamentales el intercambio automático de información de los Estados Miembros referente a pagos de intereses, tal como lo establece el artículo 8 de la mencionada directiva²⁸.

La declaración final de la Reunión del G-20²⁹, llevada en Londres en abril del 2009, es un antecedente político, desarrollado por los 20 países más poderosos a nivel mundial, que determina los ejes fundamentales para la implementación de medidas de carácter internacional, favoreciendo la transparencia fiscal.

Aunque el Ecuador no es parte del G-20, los lineamientos trazados por los países más poderosos, que representan el 85% de la economía mundial, constituyen un importante antecedente de los cambios que se han suscitado en materia de transparencia fiscal y lucha contra la evasión tributaria en los últimos años.

La Reunión del G-20 introdujo el debate acerca de la necesidad de implementar políticas tributarias que favorezcan el régimen de transparencia fiscal y la cooperación

²⁵ US department of Treasury, Agreement between the Government of the United States of America and the Government of the Republic of Colombia to Improve International Tax Compliance and to Implement the Automatic Exchange of Information with respect to FATCA, 2015, <https://home.treasury.gov/system/files/131/FATCA-Agreement-Colombia-5-20-2015.pdf>, (último acceso: 2/10/2021).

²⁶ Embajada y Consulado de EEUU en Ecuador, Los Estados Unidos y el Ecuador firmaron el Acuerdo de Intercambio de Información Tributaria, U.S. Mission Ecuador, 2021, <https://ec.usembassy.gov/es/los-estados-unidos-y-el-ecuador-firmaron-el-acuerdo-de-intercambio-de-informacion-tributaria/>, (ultimo acceso: 23/10/2021)

²⁷ Pecho Trigueros, Miguel Eduardo, y "El intercambio automático de información: hacia el nuevo estándar de transparencia fiscal internacional." *Derecho PUCP*, no. 72 (2014) Redalyc, <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=533656137003>

²⁸ Consejo de la Union Europea, Directiva 2003/48/CE del Consejo, Diario Oficial de la Union Europea, 2003, <https://www.boe.es/boe/2003/157/L00038-00048.pdf>, (último acceso: 5/10/2021).

²⁹ Reunión líderes G-20, Leader's statement, www.imf.org, 2009, extraído de: https://www.imf.org/external/np/sec/pr/2009/pdf/g20_040209.pdf, (último acceso: 4/10/2021).

internacional, en cuanto a personas naturales y jurídicas que busquen una forma para evadir impuestos a través de sociedades interpuestas en regímenes de menor imposición, materia de vital importancia tanto para países desarrollados, como en vías de desarrollo tal como lo es Ecuador.

El acuerdo que llegaron los estados parte es construir una regulación fiscal más consistente donde se tomen medidas para combatir los paraísos fiscales y la evasión fiscal por medio de éstos. Bajo estos puntos de análisis, acordaron extender las regulaciones a instituciones financieras, imponer sanciones a aquellas sociedades que evadan impuestos a través de trasladar su domicilio a regímenes de menor imposición, entre otros.

Bajo este preámbulo en el año 2013 los países del G-20 se reúnen para analizar el panorama internacional referente a la fiscalidad, ya que el mundo se encontraba recuperándose de una de las crisis económicas más grandes de la historia³⁰. Es así que el G-20, conjuntamente con la OCDE (institución que haremos alusión más adelante) crearon el plan BEPS, para poder corregir y actualizar las normas en materia tributaria a la par del avance global.

Pese a que Ecuador no es miembro de la OCDE, forma parte del Centro de Desarrollo desde el año 2019³¹, situación que refleja la intención de nuestras autoridades de adoptar paulatinamente los lineamientos fijados por esta organización.

Ello se puede evidenciar a partir del análisis de la normativa que se ha emitido en los últimos años, mucha de la cual tiene inspiración en el plan BEPS antes referido. Vale la pena mencionar, además, que pese a no ser miembro de la OCDE, Ecuador ha suscrito más de una veintena de convenios para evitar la doble imposición que siguen el modelo OCDE³², el cual fuera propuesto a la comunidad internacional como un mecanismo dirigido a reducir los efectos de la elusión fiscal y de la doble imposición internacional.

Así, se evidencia que tanto el G-20 como la OCDE han jugado un papel fundamental en materia fiscal, dentro de sus políticas recomienda el control y regulación

³⁰ Marcelo Justo, 2013, el año en el que el fantasma del 2008 siguió flotando sobre la economía, BBC Mundo, 27 de diciembre del 2013, https://www.bbc.com/mundo/noticias/2013/12/131223_economia_resumen_2013_ch, (último acceso: 3/10/2021).

³¹ Ministerio de Finanzas, Ecuador es aceptado como miembro del Centro de Desarrollo de la OCDE, 2019, <https://www.finanzas.gob.ec/centro-de-desarrollo-ocde/> (último acceso: 10/10/2021).

³² Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, OCDE, Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio, Instituto de Estudios Fiscales, 2010, <https://www.globbal.co/wp-content/uploads/2018/04/Modelo-de-CDI-OCDE-versión-abreviada.pdf>, (último acceso: 15/10/2021).

de las sociedades con el objetivo de prevenir la erosión de la base imponible, y un desarrollo saludable de la economía de las naciones.

En este lado del globo, los países de América Latina suscribieron la denominada “Declaración de Punta del Este” el 19 de noviembre de 2018, comprometiéndose a lograr una plena y eficaz implementación de los estándares de transparencia y del proyecto BEPS. Han adherido a esa declaración, Argentina, Chile, Colombia, Ecuador, Panamá, Paraguay, Perú y Uruguay³³.

Ecuador como se ha reiterado, a pesar de no ser parte del G-20 ni de la OCDE, no se ha mantenido del todo ajeno a las iniciativas emprendidas por estas organizaciones. Como se verá a continuación, en nuestro país se han empezado a adoptar muchas de las iniciativas y recomendaciones de estas entidades, siendo uno de los pilares fundamentales de los regímenes de transparencia que se han instituido tanto a nivel internacional como en plano local.

El Ecuador se adhirió al Foro Global el 26 de abril de 2017. El Foro Global es el órgano multilateral que lidera a nivel mundial en los trabajos en materia de transparencia e intercambio de información fiscal. De igual forma, el 29 de octubre de 2018, el Ecuador suscribió la Convención Multilateral sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal, en adelante CAAM, cuyo objetivo prestar asistencia administrativa mutua en asuntos fiscales entre los 129 países integrantes.

En el año 2019, el Servicio de Rentas Internas, publicó dos resoluciones con el objetivo de implementar efectivamente el estándar común de comunicación de información, de la misma forma en el año 2021 Ecuador se adhiere al compromiso de intercambio automático de información con otros países latinoamericanos por medio de la OCDE³⁴.

El 23 de septiembre de 2019 el SRI publicó la Resolución No. NAC-DGERCGC19-000000045 a través de la cual se trata el Estándar Común de Comunicación de Información y Debida Diligencia relativa al Intercambio Automático de Información sobre Cuentas Financieras, aprobado por el Consejo de la OCDE, para la

³³ Pablo Porporatto, Estándares de transparencia e intercambio de información tributaria: Avances de los países de América Latina, Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, s.f., <https://www.ciat.org/estandares-de-transparencia-e-intercambio-de-informacion-tributaria-avances-de-los-paises-de-america-latina/>, (ultimo acceso: 23/10/2021).

³⁴ OCDE, Evento de Lanzamiento: Transparencia fiscal en America Latina 2021, Declaración de Punta del Este, 2021, <https://www.youtube.com/watch?v=Lzh2PFNuqGU&t=4806s>, (ultimo acceso: 19/11/2021)

disminución del impacto de erosión de la base imponible, así como reducir la inequidad horizontal y vertical, siendo estas brechas de igualdad material³⁵.

Como se indicó anteriormente, los regímenes de transparencia son una respuesta a la búsqueda por parte de las personas naturales o jurídicas de medios con el objetivo engañar a la administración tributaria y evitar el pago de impuestos, por medio de acciones voluntarias para que no nazca el hecho generador.

Un ejemplo es la creación de empresas fantasmas, también se emplean sociedades instrumentales, se utilizan sociedades en paraísos fiscales, se emplean mecanismos para abusar de tratados, entre otros. Previo en adentrarnos en materia de transparencia fiscal y el plan BEPS, es necesario explicar cuales son las actuaciones más nocivas de evasión fiscal, así como también cuales son las medidas que ha tomado el Estado Ecuatoriano frente a estrás prácticas y si las mismas cumplen su finalidad.

6. Sociedades Offshore y sociedades instrumentales.

Este tipo de sociedades se crean con el objetivo de evadir o eludir impuestos, este tipo de empresas se las encuentra típicamente dentro de los regímenes de menor imposición, siendo estos paraísos fiscales o estados con régimen tributario más favorable³⁶.

Una de las características de las sociedades instrumentales es el hecho de que normalmente no realizan una actividad económica real, cumplen con todos los requisitos legales, pero no cumplen un fin económico³⁷. Así, como concepto podría tener la misma connotación que las empresas fantasmas, definición recogida en el artículo 24 del RLRTI y analizado más adelante.

Los objetivos de la constitución de sociedades offshore son la optimización del pago de impuesto haciendo uso de mecanismos legales, por medio de una variedad de

³⁵ Perez Bustamante y Ponce, 2019, SRI: Normativa para implementar el estándar común de comunicación de información y debida diligencia para el intercambio automático de información sobre cuentas financieras de la OCDE, Consejo Editorial, <https://www.pbplaw.com/es/sri-normativa-para-implementar-el-estandar-comun-de-comunicacion-de-informacion-y-debida-diligencia-para-el-intercambio-automatico-de-informacion-sobre-cuentas-financieras-de-la-ocde/>, (ultimo acceso: 23/10/2021).

³⁶ Mayorga Imbaquingo, Iván Eliecer. Sociedades instrumentales y su vinculación con los paraísos fiscales, como elemento de elusión y evasión para el pago de impuesto a la renta en el caso ecuatoriano. Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador. Quito, 2017, <https://repositorio.uasb.edu.ec/handle/10644/5416>, (último acceso: 14/10/2021).

³⁷ Mayorga Imbaquingo, Iván Eliecer. Sociedades instrumentales y su vinculación con los paraísos fiscales, como elemento de elusión y evasión para el pago de impuesto a la renta en el caso ecuatoriano.

servicios aperturas de cuentas bancarias, pólizas, inversiones inmobiliarias, sociedades holding, fondos de inversión y fideicomisos³⁸.

Las razones principales por las cuales se establecen las sociedades offshore son el emprendimiento de actividades comerciales más rentables que el país de residencia; bajo esta perspectiva las grandes empresas distribuyen sus sedes y medios de producción a países donde sea mucho más favorable el régimen impositivo³⁹.

7. Empresas Fantasma.

Las empresas fantasmas son sociedades que hacen transacciones supuestas o transacciones inexistentes. Para esta definición se toma en cuenta lo dispuesto en el artículo 24 del RLRTI, en el cual se dispone que se considerarán empresas inexistentes aquellas de las cuales no sea posible verificar la ejecución real de un proceso productivo y comercial.

El mismo cuerpo normativo, en su artículo 25, señala que las empresas fantasmas son aquellas que se constituyen por medio de una declaración ficticia o con ocultación deliberada de la verdad, por medio de la cual los socios simulan supuestas transacciones con el único objetivo de modificar los ingresos, costos y gastos, con la finalidad de evadir obligaciones tributarias.

El artículo 26 *ibidem* pone una limitación a la deducción de costos o gastos realizados por empresas que sean inexistentes. Los regímenes de transparencia fiscal internacional atacan este tipo de prácticas, porque informan a la autoridad tributaria de posibles empresas fantasma en el extranjero, que se usen como mecanismo para reducir la carga impositiva, por medio de la emisión de facturas de venta de productos sujetos a deducción.

La Resolución No. NAC-DGERCGC16-00000356⁴⁰ establece que el Servicio de Rentas Internas necesita efectuar un análisis real de la ejecución de actividades y tendrá el deber de identificar las empresas que para efectos tributarios son consideradas fantasma.

³⁸ *ibidem*.

³⁹ José Martínez, *Los Paraísos Fiscales uso de las jurisdicciones de baja tributación*, 2da edición, Ediciones Dijusa, Madrid, 2009.

⁴⁰ Director General del Servicio de Rentas Internas, Resolución NAC-DGERCGC16-00000356, 16 de agosto del 2016.

Es necesario acotar que, para realizar dicha identificación, no solo basta que la autoridad tributaria investigue e identifique las empresas dentro del territorio, sino que pida información a las autoridades tributarias extranjeras con el fin de obtener una respuesta más eficiente

Adicionalmente, la Resolución No. NAC-DGERCGC15-00000052 del SRI hace alusión a la posibilidad de conceder el mismo tratamiento que la legislación local concede a los paraísos fiscales, a aquellas jurisdicciones que permitan la existencia de sociedades que mantengan derechos representativos de capital al portador o con titulares nominales o formales que no soportan de manera directa el riesgo económico de la propiedad.

8. Treaty Shopping.

Este concepto se refiere a que una persona se beneficia de tratados internacionales que tienen como objetivo principal evitar la doble imposición para las sociedades. En ese sentido este concepto tiene que ver con acceder a los beneficios del tratado sin la necesidad de ser residente fiscal.

Este tipo de dinámica viola la soberanía fiscal, ya que personas que no tienen el derecho a reclamar los beneficios del tratado, en situaciones específicas donde este derecho no debe ser garantizado, privando a las jurisdicciones legitimadas para recibir los impuestos, de hacerlo⁴¹.

El Servicio de Rentas Internas⁴² establece que este termino se refiere a pagos simulados al exterior generando la erosión fiscal de la base imponible, este tipo de pagos lo realiza una sociedad situada en Ecuador, con un país que este último tenga firmado un Convenio para Evitar la Doble Imposición.

Respecto a este supuesto, el SRI emitió una Resolución⁴³ en la cuál se establece limitaciones para la deducción, así como los requisitos que deben cumplir para poder hacer uso del convenio. Si bien esta resolución es necesaria y eficiente para poder restringir el abuso del convenio con el fin de lograr la erosión fiscal, adaptándose a los mecanismos y estándares internacionales, ha sido criticada.

La resolución constituye un obstáculo o limitación a la aplicación directa de los convenios internacionales válidamente suscritos por el Ecuador, al punto de que se han

⁴¹ Organization for Economic Co-operation and Development, Action 6 Prevention of tax treaty abuse,

⁴² Servicio de Rentas Internas, Practicas de planificación fiscal agresiva, s.f., <https://www.sri.gob.ec/practic-as-de-planificacion-fiscal-agresiva>, (ultimo acceso: 21/10/2021)

⁴³ Directora General, Servicio de Rentas Internas, Resolución No. NAC-DGERCGC18-00000433, Quito, Registro Oficial, 20 de diciembre del 2018.

presentado varias consultas de constitucionalidad a la Corte Constitucional relacionadas con la compatibilidad de esta Resolución con el artículo 425 de la Carta Magna, tal como el caso número 27-21-CN el cuál se refiere a una consulta de constitucionalidad de la norma⁴⁴.

9. Plan de Acción BEPS, una alternativa para luchar contra la evasión fiscal.

Las prácticas mencionadas anteriormente, han generado que se implementen medidas legales para poder controlar y regular actuaciones poco favorables y éticas de las empresas con el objetivo de evadir impuestos, así como medidas de cooperación internacional e interinstitucional, como el Banco Mundial⁴⁵ y sus políticas de ayuda a países latinoamericanos de implementación de protocolos de transparencia, y el Foro global de transparencia con la declaración de punta del Este⁴⁶.

Es así que el G-20 de manera conjunta con la OCDE, dieron luz a la iniciativa BEPS, generando una planificación para poder atacar a la erosión de la base imponible y el traslado de los beneficios, por sus siglas en inglés BEPS, el cual se ha constituido el sistema inclusivo para luchar contra la evasión fiscal, denominado proyecto BEPS de la OCDE⁴⁷.

Esta colaboración incluye 140 países los cuales implementan 15 acciones para poder luchar contra la evasión fiscal, y promover un ambiente más transparente entre las naciones. Es necesario mencionar que Ecuador no forma parte de esta colaboración que tiene como eje principal la aplicación de regímenes de transparencia fiscal internacional, mediante 15 acciones específicas⁴⁸.

Ecuador ha iniciado formalmente el proceso para integrar a la OCDE, lo cual constituye paso favorable para el desarrollo e implementación de normativas que

⁴⁴ Corte Constitucional, Causa No. 27-21-CN, 2021, <https://portal.corteconstitucional.gob.ec/FichaCausa.aspx?numcausa=27-21-CN>, (ultimo acceso: 23/10/2021)

⁴⁵ Banco Mundial, Datos básicos: La lucha contra la corrupción, 2020, <https://www.bancomundial.org/es/news/factsheet/2020/02/19/anticorruption-fact-sheet>, (ultimo acceso:19/10/2021)

⁴⁶ OCDE, Declaración de punta del este: Un llamado a reforzar las medidas contra la evasión fiscal y la corrupción, 2018, <https://www.oecd.org/tax/transparency/documents/Latin-American-Ministerial-Declaration.pdf>, (ultimo acceso: 19/10/2021).

⁴⁷ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, OCDE, International collaboration to end tax avoidance, <https://www.oecd.org/tax/beps/> (último acceso: 15/10/2021).

⁴⁸ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, OECD, International collaboration to end tax avoidance.

promuevan la transparencia fiscal en la nación. Así mismo, como también ya fue mencionado en un acápite anterior de este trabajo, el país ha implementado dentro de su normativa varias reglas que se han tomado en consideración las acciones planteadas por el plan BEPS.

A continuación, analizaremos las acciones específicas que se han desarrollado dentro del plan BEPS, y las contrastaremos con la aplicación de estas acciones dentro de la legislación ecuatoriana, para de esta manera poder determinar si se están tomando las medidas necesarias para generar un fortalecimiento institucional, así como una estructura que permita un intercambio de información con otros países de la región y el mundo.

9.1 Desafíos fiscales generados por la digitalización, restricciones para el sistema tributario ecuatoriano.

Una de las principales problemáticas y preocupaciones legales en la actualidad, es la rapidez expansión y transformación digital. El actual sistema de tributación es obsoleto, los criterios de sujeción han servido su propósito, sin embargo, es necesario el desarrollo de nuevas ideas para lograr una recaudación más eficiente.

Actualmente las empresas crecen de manera rápida, sin tener una presencia física dentro del lugar donde prestan sus servicios. Un ejemplo de esto son las plataformas digitales. El nuevo paradigma económico, dado por el internet genera que las empresas dependan de activos intangibles, sin necesitar de la centralidad de los datos⁴⁹.

Ecuador ha avanzado lentamente en afrontar los desafíos fiscales de la digitalización, es así como recién en el año 2020 se adopta IVA sobre servicios digitales⁵⁰, hasta la fecha, no se han introducido medidas para lograr la sujeción de las empresas del mundo digital a impuesto a la renta en Ecuador, este es un problema serio dado por los criterios de sujeción vigentes.

Nuestra definición de establecimiento permanente es caduca, se refiere únicamente a las oficinas físicas, y no tiene en cuenta la posibilidad de que una empresa pueda tener ingresos sin necesidad de contar con un nexo de territorialidad.

⁴⁹ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, OECD, Action 1: Tax Challenges Arising from Digitalisation, 5 de octubre del 2015, extraído de: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action1/>, (último acceso: 5/10/2021).

⁵⁰ Director General del Servicio de Rentas Internas, Resolución Nro. NAC-DGERCGC20-00000055, Registro Oficial, 4 de septiembre del 2020

En ese sentido es necesario un cambio en los criterios de sujeción que se toma en consideración para poder determinar el hecho generador. Cabe consecuentemente afirmar que el Ecuador no ha avanzado mayormente en relación con esta iniciativa del plan BEPS, y que tampoco ha introducido medidas específicas dirigidas a lograr la transparencia en los negocios relacionados con la economía digital.

9.2. Mecanismos híbridos, uso como medio de elusión fiscal.

Estos mecanismos híbridos buscan aprovechar el tratamiento tributario de una entidad o instrumento en diferentes jurisdicciones, con la finalidad de aprovecharse de esta particularidad y obtener una menor carga impositiva o no tributar⁵¹. La armonización de las leyes internas para poder evitar este tipo de aprovechamiento es sumamente complicada⁵², por lo que es necesario integrar normas vinculando el tratamiento tributario aplicable en el extranjero.

Esta acción busca contribuir a una mayor homogeneidad internacional en el impuesto a las sociedades; la manera de atacar a los mecanismos híbridos que recomienda el plan de acción es desarrollar normas internas que neutralicen tal efecto de doble exención o doble deducción, tales como cambios en el modelo de convenio tributario de la OCDE.

De la misma forma el diseño debe tomar en consideración disposiciones en regulación nacional que eviten doble exención, que nieguen la deducción por pagos que no se hayan de incluir en los ingresos del receptor, que nieguen la deducción por un pago que también resulte deducible en otra jurisdicción y normas para resolver conflictos en caso de que hubiera más de un país que necesitase implementar el mismo tipo de resolución⁵³.

En nuestro país, no se han introducido medidas específicas tendientes a lograr una mayor homogeneidad en el impuesto de sociedades, pero si se ha logrado, por ejemplo, a través de la aplicación de la Resolución 433, que se pueda verificar cómo se ha aplicado un convenio para evitar la doble imposición, lo que podría permitir a las autoridades identificar posibles casos de doble exención.

⁵¹ Monserrat Hermosin, Acción 2 del Plan BEPS: Recomendaciones en legislación domestica con especial referencia a España, Instituto de Investigaciones jurídicas, México, versión en línea ISSN 2448-4873, extraído de: <http://www.scielo.org.mx/pdf/bmdc/v50n148/2448-4873-bmdc-50-148-145.pdf>, (último acceso: 6/10/2021).

⁵² Monserrat Hermosin, Accion 2, página 147

⁵³ Monserrat Hermosin, Accion 2, página 153

No hemos identificado medidas de transparencia fiscal específicas que busquen poner en práctica esta iniciativa, pero de forma general sí se puede afirmar que la obligación de revelar la composición societaria o de demostrar quién es el beneficiario efectivo de un pago amparado por un convenio de doble imposición, tienen una importancia superlativa para conseguir la transparencia en las transacciones para evitar supuestos de no sujeción o de doble exención por la incompatibilidad de las normas que aplican unos y otros estados.

9.3. Aplicación de CFC Rules, como mecanismo de control eficiente.

Las empresas multinacionales extranjeras se han aprovechado de los vacíos legales e incoherencias generadas en los sistemas tributarios para no pagar impuestos en ninguna jurisdicción o para hacerlo de forma reducida. La acción 3 del plan de acción tiene como objetivo principal establecer estándares acerca de la cantidad de utilidad que es justo distribuir en cada jurisdicción cuando nos encontramos en el supuesto del desarrollo de actividades económicas transnacionales⁵⁴.

La acción propone creación de reglas relativas a la CFC, o *Controlled Foreign Companies*, que proponen prevenir el traslado de utilidades pasivas hacia jurisdicciones de baja o nula tributación. Propone que el propietario residente de la entidad extranjera esté obligado a pagar impuestos respecto a los beneficios que la compañía obtiene, inclusive frente a los dividendos no distribuidos o si no se han realizado jurídicamente en la forma de ganancia de capital⁵⁵.

Para que el propietario residente de la entidad extranjera controlada esté obligado a pagar impuestos debe reunir ciertas condiciones, para lo cual nos basaremos en la normativa chilena, colombiana y peruana; ya que el Ecuador no tiene hasta la fecha normativa en materia de CFC's. A tal efecto es necesario determinar que se entiende por control, al respecto consiste en poseer directa o indirectamente el 50% o más del capital o puede elegir o hacer elegir la mayoría de los directores y administradores⁵⁶.

⁵⁴ César Toledo et.al., La acción 3 de BEPS en el contexto de Colombia Perú y Chile, Actualidad jurídica Uría Meneses, 2017, extraído de <https://www.uria.com/documentos/publicaciones/5316/documento/art04.pdf?id=6966>, (último acceso: 7/10/2021).

⁵⁵ César Toledo et.al., La acción 3 de BEPS en el contexto de Colombia Perú y Chile, página 40.

⁵⁶ César Toledo et.al., La acción 3 de BEPS en el contexto de Colombia Perú y Chile, página 41.

Los criterios que debe cumplir para poder ser considerado una entidad extranjera controlada son: que el contribuyente tenga residencia, domicilio o se haya constituido en cualquiera de estos tres países y tenga el control de una entidad en el exterior, que la entidad controlada perciba ingresos considerados rentas pasivas, y que estas rentas excedan ciertos mínimos establecidos en la legislación impositiva⁵⁷.

El Ecuador no ha adoptado un régimen de reglas CFC, principalmente porque no somos parte del Plan BEPS, pero, sobre todo porque no somos un país exportador de capital, lo que ha hecho poco relevante para fines recaudatorios el poder someter a imposición sociedades extranjeras controladas por empresas locales. Sin embargo, esa visión debe cambiar, porque eventualmente existe la posibilidad que un residente en Ecuador controle compañías ubicadas en el extranjero, especialmente en jurisdicciones fiscales preferentes.

9.4. Limitación de deducción de intereses.

Una de las problemáticas más importantes, es el hecho que las multinacionales logran obtener reducciones impositivas favorables haciendo ajustes en la deuda que tiene la entidad o el grupo específico. Este tipo de practica permite generar deducir los ingresos y de manera consecuente reducir la base imponible del impuesto.

La forma en la que los grupos consiguen este tipo de beneficio es multiplicando el nivel de deuda de las entidades individuales a través del financiamiento intergrupar. De la misma forma los instrumentos financieros pueden ser usados para hacer pagos que son equivalentes a intereses, pero tienen una determinación legal distinta, escapando de la restricción de deducibilidad de interés⁵⁸.

Dentro del Ecuador, la limitación de deducción de intereses se encuentra normada en el artículo 10 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, por ejemplo, con partes relacionadas el monto no debe ser mayor al 20% de la utilidad antes de participación laboral más intereses, deducciones, amortizaciones y depreciación⁵⁹.

Pese a que el legislador buscó limitar el ejercicio y deducción de los intereses, parecen la práctica, los supuestos de aplicación solo se reducen a dos, y no cubren de

⁵⁷ *Ibíd.*

⁵⁸ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, OECD, *Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments, Action 4*, OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264268333-en>

⁵⁹ Asamblea Nacional, Ley de Regimen Tributario Interno, Registro Oficial, 24 de julio del 2018, Artículo 10.

manera específica y detallada cuales pueden ser los casos concretos que se deberán verificar para deducir el interés, y las sanciones específicas en caso de encontrarnos con un evasor por medio de esta dinámica.

Además, la normativa esta diseñada para limitar la deducción de intereses en créditos con partes relacionadas, pero no abunda ni ahonda en el concepto de parte relacionada y en las distintas operaciones que pueden estructurarse con el concurso o participación de bancos y entidades financieras o terceros, que pueden integrarse a estas estructuras para evitar la aplicación de los límites a través de figuras como créditos back to backs o similares.

Tampoco encontramos medidas que busquen la transparencia fiscal en relación con los acreedores o las relaciones específicas que puede existir entre un acreedor y un deudor residente en Ecuador. No se obliga, por ejemplo, a revelar la composición societaria del acreedor ni a probar su no vinculación.

9.5. Practicas impositivas dañosas.

Uno de los propósitos y acuerdos generados en la cumbre de G20 es controlar el uso por parte de las sociedades de regímenes de menor imposición y falta de transparencia de decisiones administrativas relacionados a contribuyentes específicos⁶⁰, esta planificación debe realizarse de manera progresiva para no afectar la economía de las naciones, desincentivando la inversión extranjera.

En el Ecuador se ha avanzado poco sobre el tema, aunque en los últimos años se ha tenido conocimiento de varias operaciones con paraísos fiscales que involucran a contribuyentes residentes en el país (*Panama Papers* y ahora con los *Pandora Papers*), no existe una transparencia real ni de las decisiones judiciales ni de las decisiones administrativas relacionadas con contribuyentes específicos que pudiera, a través de su publicidad, servir como fuente de información o como mecanismo de disuasión para que otros sujetos pasivos no incurran en esas prácticas.

Existe información pública disponible sobre los grupos económicos que tienen transacciones o partes relacionadas en paraísos fiscales, en ese sentido es necesario que existan convenios bilaterales con estas jurisdicciones para que pueda saber cual es el

⁶⁰ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, OCDE, Combatir las practicas fiscales perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia, Accion 5 – Informe final 2015, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la base imponible y el Traslados de Beneficios, Éditions OCDE, Paris. <https://dx.doi.org/10.1787/9789264267107-es>

verdadero destino y uso de los fondos, así como también pueda conseguir recaudarse sobre el incremento patrimonial real de las personas con ingresos en paraísos fiscales.

9.6. Prevención de los abusos de tratados fiscales por medio de la resolución No. NAC-DGERCGC18-00000433.

Las empresas pueden aprovecharse de convenios tributarios entre países, por medio del uso de sociedades interpuestas ubicadas estratégicamente para que pueda lograrse que los convenios firmados entre países surtan efectos para éstas⁶¹. Uno de los objetivos de este plan de acción es implementar medidas por medio de las cuales los Estados puedan aplicar el *purpose test*⁶².

Como se mencionó anteriormente, la resolución No. NAC-DGERCGC18-00000433 especifica de manera eficiente cuales son los supuestos para poder hacer uso de un Convenio de Doble Tributación, así como también cuales son los requisitos específicos que la persona natural o jurídica debe reunir para poder ser acreedor de deducciones.

Esta es quizás una de las iniciativas en las que más se ha avanzado en el Ecuador. De todos modos, aún sigue siendo incipiente el análisis que se realiza en torno a la figura del beneficiario efectivo o beneficiario final, por lo que pueden existir supuestos en los que se apliquen tratados internacionales a casos en los que el verdadero perceptor del pago no es una persona o entidad residente en el país con el cual se ha suscrito el convenio.

No todos los convenios suscritos por el Ecuador contienen cláusulas de limitación de beneficios, lo que condiciona la posibilidad de requerir información o prueba de que el beneficio real del tratado está siendo aplicado por un residente en uno de los países miembros.

9.7. Impedir la elusión por medio de establecimientos permanentes.

De manera general existen convenios fiscales, que dentro de sus beneficios establecen que las empresas extranjeras son susceptibles de someterse a un gravamen de un Estado específico, si la empresa cuenta con un establecimiento permanente dentro del territorio.

⁶¹ David Duff, *Tax Treaty Abuse and the Principal Purpose Test - Part I*, Canadian Tax, 2018, disponible en SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3253423>, (último acceso 8/10/2021).

⁶² Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, OECD, *BEPS Action 6 on Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances – Revised Peer Review Documents*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, 2021, OECD, Paris, www.oecd.org/tax/beps/beps-action-6-preventing-the-granting-of-treaty-benefits-in-inappropriate-circumstances-revised-peer-review-documents.pdf.

Impedir la elusión por medio del establecimiento permanente, es importante en tanto y cuanto se determine si las rentas obtenidas por una empresa no residente deben tributar en el Estado donde tiene el E.P.⁶³. El artículo 8 de la LRTI, establece que establecimiento “permanente de una empresa extranjera es el lugar o centro fijo dentro del Ecuador, en el que una sociedad efectúe todas sus actividades o parte de ellas”.

Respecto a esta definición de establecimiento permanente que contiene la LRTI, está adecuada a lo que dispone el artículo 5 del modelo OCDE, así como también el artículo 5 del Modelo de la ONU, adecuando la normativa a estándares internacionales respecto a los criterios de consideración de lo que es un establecimiento permanente.

Sin embargo, como se mencionó al hablar de la iniciativa 1 del plan BEPS, el concepto de EP en el Ecuador está quedando anacrónico, pues no se topa ni siquiera tangencialmente lo relativo al establecimiento permanente digital, en ese sentido es necesario contar con un cambio de regulación para poder ampliar la definición de establecimiento permanente y cubrir estos vacíos logrando ampliar la base de contribuyentes.

9.8. Precios de transferencia

Los precios de transferencia entre las partes relacionadas pueden verse alterados o modificados con el objetivo de reducir el impuesto gravable, esto genera que no se venda tomando en cuenta el precio de mercado. Esta dinámica contraviene en el principio de plena competencia o arm's length, el cual establece que las operaciones entre las compañías relacionadas sigan mantengan la misma dinámica de negociación que hubieran tenido con terceros independientes⁶⁴.

El régimen de precios de transferencia en Ecuador sigue los lineamientos de la OCDE. En los últimos años, la administración tributaria ha intensificado sus controles en materia de precios de transferencia, es en ese sentido como en julio del 2020 se emite la

⁶³ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, *Impedir la exclusión fraudulenta del estatus de establecimiento permanente, Acción 7 – Informe final 2015*, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, Éditions OCDE, 2021, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264257757-es>

⁶⁴ Quorum Consulting Group, BEPS Acciones 8-10. Alineamiento de precios de transferencia con la creación de valor, 16 de julio del 2019, <https://qcgpreciosdetransferencia.com/2019/07/16/acciones-8-10-alineamiento-de-precios-de-transferencia-con-la-creacion-de-valor/>, (último acceso: 6/10/2021).

resolución NAC-DGERCGC20-00000046 para determinar de manera más precisa cuales son los precios comparables en materia de importación y exportación⁶⁵.

Como una medida tendiente a lograr la transparencia fiscal, los contribuyentes que realizan transacciones con partes relacionadas están obligados a presentar la información sobre esas transacciones en sus declaraciones de impuesto a la renta⁶⁶, de esta manera se maneja un método para transparentar la información.

Además, deben presentar anualmente el Anexo de Operaciones con Partes Relacionadas si dichas transacciones sobrepasan los US \$3'000.000, y cuando las transacciones superen el umbral de US \$15.000,000,00, el Informe Integral de Precios de Transferencia⁶⁷, esto con el objetivo de lograr más transparencia.

Entre las medidas que buscan conseguir la transparencia en materia de precios de transferencia, además de las obligaciones de reporte mencionadas, se encuentran la presunción de partes relacionadas que opera cuando se realizan transacciones con empresas ubicadas en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición, así como la posibilidad que tiene la administración de presumir la existencia de partes relacionadas, cuando las condiciones que se pacten entre las partes no cumplan con el principio de plena competencia⁶⁸.

9.9. Revelación de mecanismos de planificación fiscal agresiva

Las actuaciones por parte de los actores económicos privados, al no revelar la información respecto a las estrategias de planificación agresiva, constituyen una de las principales amenazas a las administraciones tributarias. Este es uno de los problemas que restringen los fines fiscales y extra-fiscales del tributo, razón por la cuál es necesaria integrar medidas de transparencia, como las que se han expuesto a lo largo del presente análisis.

Los regímenes de declaración obligatoria deben cumplir las características de eficacia y eficiencia, deben identificar con precisión aquellas estructuras sujetas a obligación de declaración para de esta manera aumentar el nivel de transparencia,

⁶⁵ Directora General del Servicio de Rentas Internas, 2020, Resolución NAC-DGERCGC20-00000046, Quito, Registro oficial, <file:///Users/eslendy/Downloads/NAC-DGERCGC20-00000046.pdf>, (último acceso: 14/10/2021)

⁶⁶ Asamblea Nacional, 2007, Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en Ecuador, Quito, Registro Oficial No. 242.

⁶⁷ Servicio de Rentas Internas, 2021, Guía para el contribuyente: Ficha Técnica anexo de operaciones con partes relacionadas, Quito, Anexo OPRE.

⁶⁸ Directora General del Servicio de Rentas Internas, 7 de mayo del 2015, Resolución No. NAC-DGERCGC15-00000455, Quito, Registro Oficial.

permitiendo a la administración identificar de manera rápida estructuras de planificación fiscal potencialmente agresivas⁶⁹

Al respecto, el artículo 17 del Código Tributario establece las características del hecho generador del tributo, para que se genere el hecho materia del tributo, deben cumplirse los requisitos de verdadera esencia y naturaleza económica, lo referido no implica per se un mecanismo para contrarrestar la planificación agresiva. Este vacío generó que exista un precedente jurisprudencias obligatorio⁷⁰ que establece, para que un gasto pueda ser considerado como deducible, es necesario que se presente la documentación necesaria y pertinente que corrobore la transacción.

De lo antes mencionado, no queda claro cuales son los mecanismos específicos que permitan identificar con claridad y facilidad cuales son las estrategias de planificación que deben ser declaradas por los contribuyentes, no cumpliendo con los estándares internacionales del modelo OCDE.

La Organización establece dentro de su informe del plan de acción, cuáles son los puntos de relevancia que la administración debe tener en consideración para de esta forma diseñar un modelo eficaz. Dentro de los pasos a seguir son la obligación sujeta de declaración es necesario que el promotor y el contribuyente declaren y que se establezcan mecanismos de seguimiento. En nuestro país, a partir de la reforma introducida por la Ley de Reactivación de la Economía y Fortalecimiento de la Dolarización, la LRTI establece que:

[...] La información que contribuya a identificar las operaciones de los residentes en el Ecuador con terceros ubicados en paraísos fiscales, así como las prácticas de planificación fiscal agresiva, no estarán sujetas a la reserva establecida en este artículo. Tampoco tendrá el carácter de reservado la información relacionada con los asesores, promotores, diseñadores y consultores de estas prácticas, así como las actas de determinación y liquidaciones de pago por diferencias en la declaración o resoluciones de aplicación de diferencias, efectuadas por la Administración Tributaria con el señalamiento del estado en que se encuentren⁷¹.

⁶⁹ OCDE (2016), *Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva*, Acción 12 - Informe final 2015, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, Éditions OCDE, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264267367-es>

⁷⁰ Corte Nacional de Justicia, Resolución del Pleno 16-07 precedente jurisprudencial obligatorio, 2016, https://www.cortenacional.gob.ec/cnj/images/pdf/resoluciones_obligatorias/2016/16-07%20Triple%20reiteracion%20gasto%20deducible%20calculo%20impuesto%20a%20la%20renta.pdf, (último acceso: 14-10-2021).

⁷¹ Asamblea Nacional, Ley de Reactivación de la economía y fortalecimiento de la dolarización, 2017, Quito Registro Oficial.

9.10. Procedimientos de acuerdo mutuo como mecanismo de resolución de disputas.

La doble tributación económica se puede dar como un ajuste de transferencia primario, refiriéndose éste a la corrección de una transacción indebida de las bases imponibles, generando una renta mayor en una de las partes y otra menor en una parte vinculada, el problema del ajuste primario es que puede darse el escenario de la doble tributación⁷².

Para contrarrestar esta posibilidad se da un ajuste correlativo, que nacen de los convenios para evitar la doble tributación. El artículo 25 del modelo OCDE establece que en caso de existir una controversia que implique una imposición que no esté de acorde con las disposiciones del convenio puede someter el caso a una autoridad competente de cualquiera de los estados que esté firmado el convenio para evitar la doble tributación⁷³.

El Ecuador no ha activado los mecanismos de resolución de disputas disponibles en los convenios para evitar la doble imposición. El Banco Mundial ha apoyado e incentivado mecanismos para la resolución de disputas; la agenda es prioritaria ya que la no aplicación genera que se drenen recursos cruciales para el desarrollo, debilita estabilidad e integridad de mercados de capitales, confianza en el gobierno e impide la inclusión y correcta distribución de la riqueza⁷⁴.

9.11. Instrumentos multilaterales.

El poder firmar tratados bilaterales o multilaterales para poder proteger y transparentar la información, mejorando los mecanismos de resolución de conflictos, así como también adaptando políticas fiscales para poder mantener estándares internacionales respecto a la implementación de mecanismos para contrarrestar la evasión es una practica deseable y de la que Ecuador ha realizado grandes logros en el año 2021⁷⁵.

⁷²Jose Monsalve, Procedimientos de acuerdo mutuo como mecanismo de resolución de disputas de precios de transferencia en Latinoamerica, Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, s.f., <https://www.ciat.org/ciatblog-procedimientos-de-acuerdo-mutuo-como-mecanismo-de-resolucion-de-disputas-de-precios-de-transferencia-en-latinoamerica/>, (último acceso: 20/10/2021).

⁷³ Jose Monsalve, Procedimientos de acuerdo mutuo como mecanismo de resolución de disputas de precios de transferencia en Latinoamerica.

⁷⁴ Marcello Estevão, Evento de Lanzamiento: Transparencia fiscal en America Latina 2021, Declaración de Punta del Este, 2021, <https://www.youtube.com/watch?v=Lzh2PFNuqGU&t=4806s>, (ultimo acceso: 19/11/2021)

⁷⁵ OCDE, Evento de Lanzamiento: Transparencia fiscal en America Latina 2021, Declaración de Punta del Este, 2021, <https://www.youtube.com/watch?v=Lzh2PFNuqGU&t=4806s>, (ultimo acceso: 19/11/2021).

El esfuerzo más importante que nuestro país ha realizado en línea con esta iniciativa es la adhesión al Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información⁷⁶, la implementación del CRS o *Common Reporting Standard*, así como la incorporación a la CAAM o Convención Multilateral sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal⁷⁷.

Adicionalmente, Ecuador ha firmado acuerdos bilaterales de intercambio de información con Costa Rica, Argentina y Estados Unidos, y mantiene cláusulas de intercambio de información en los convenios para evitar la doble imposición suscritos con los países miembros de la CAN, Uruguay, Suiza (vía protocolo), Qatar, China, Singapur, Japón, Bielorrusia, Canadá, España, México, Bélgica, Chile, Corea del Sur, Francia, Italia, Rumania y Rusia.

9.12. Otras medidas adoptadas por el Ecuador en materia de transparencia fiscal.

En adición a las medidas adoptadas por el Ecuador que tienen su inspiración u origen en las iniciativas del plan BEPS; en la legislación ecuatoriana se han introducido otras medidas que buscan garantizar la transparencia y el acceso a la información sobre los contribuyentes que realizan operaciones en el país o que mantienen transacciones con entidades o personas residentes en Ecuador.

Por su importancia, destacan las disposiciones contenidas en la Resolución No. NAC-DGERCGC15-0000052 del SRI, que otorga el mismo tratamiento de paraíso fiscal, entre otras, a las jurisdicciones: “Que contengan disposiciones que impidan la solicitud de información de la propiedad efectiva, registros contables o cuentas bancarias, o similares, o la entrega de esa información [...] a las administraciones tributarias de la propia jurisdicción o de otras”.⁷⁸

De la misma forma se controla la actividad económica de quien se acoja al régimen y no deba desarrollarse en la jurisdicción a la que este pertenece. Se incluye en estos regímenes a las sociedades plataforma, que permiten a las sociedades mantener

⁷⁶ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), Global forum on transparency and exchange of information for tax purposes, 2021, <https://www.oecd.org/tax/transparency/>, (ultimo acceso: 23/10/2021).

⁷⁷ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), Convención Multilateral sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal, 1988, <https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/ESP-Amended-Convention.pdf>, (ultimo acceso:21/10/2021).

⁷⁸ Directora General del Servicio de Rentas Internas, Resolución No. NAC-DGERCGC15-0000052 del SRI, Registro Oficial, Quito, 2017.

derechos representativos de capital al portador o con titulares nominales o formales que no soportan de manera directa el riesgo económico de la propiedad, y difuminan la regla del beneficiario efectivo.

Es necesario recordar cual es el objetivo de la búsqueda de transparencia, y es que la no aplicación de estos mecanismos produce un perjuicio de 6,1% del PIB a nivel de la región latinoamericana⁷⁹. En Ecuador la base de impuesto que no es diversificada y es una de las más bajas de la región, lo que impide de manera directa la generación de políticas de desarrollo, que no sean dependientes de apetitos privados⁸⁰, estas son grandes desventajas que requieren cambios a nivel institucional y de política fiscal.

Las intenciones de integración de Ecuador a iniciativas latinoamericanas y multilaterales de intercambio de información, así como la participación activa en movimientos de cooperación interinstitucional destaca el compromiso para fortalecer las instituciones de recaudación del Ecuador.

10. Conclusiones

Una vez concluido el análisis doctrinario, normativo y de instrumentos internacionales respecto a la importancia de aplicación de los regímenes de transparencia y en contraste con la normativa ecuatoriana, es necesario establecer que Ecuador ha regulado algunas de las materias que están establecidas dentro del plan BEPS de manera eficiente; sin embargo, se puede afirmar que e no es suficiente.

El cambio de paradigma económico ha generado que el mundo se vea forzado a actualizar la aplicación de la normativa fiscal y convertir a la administración tributaria en una estructura solida, ya que problemática de erosión de la base imponible, solo en lo que respecta al Ecuador, causa un perjuicio anual equivalente al 7% del Producto Interno Bruto⁸¹.

Ecuador ha avanzado en materia de transparencia fiscal, tal como se ha visto dentro del presente trabajo, con las diferentes resoluciones y reformas tributarias que se han introducido en los últimos años. Sin embargo, hay temas que hacen falta modificar

⁷⁹ Zayda Manatta, Evento de Lanzamiento: Transparencia fiscal en America Latina 2021, Declaración de Punta del Este, 2021, <https://www.youtube.com/watch?v=Lzh2PFNuqGU&t=4806s>, (ultimo acceso: 19/11/2021)

⁸⁰ Jamil Mahuad, Así dolarizamos al Ecuador, Ariel, Colombia, 2021.

⁸¹ El Comercio, USD 7600 millones deja de percibir Ecuador por evasión de impuestos, 2021, <https://www.elcomercio.com/actualidad/negocios/evasion-impuestos-ecuador-contribuyentes-empresas.html>, (ultimo acceso: 14/10/2021).

para poder conseguir una recaudación más eficiente y cumplir los principios extra-fiscales del tributo.

En ese sentido es necesario como primer punto tener un compromiso político que permita que el Ecuador tenga las oportunidades de integración, así como también analizar y modificar los criterios de sujeción, es decir las condiciones por medio de las cuales una sociedad o persona natural debe tributar dentro del Ecuador, ya que mantener el criterio territorial de sujeción implica desconocer los nuevos mecanismos que tienen empresas transnacionales para generar recursos.

El no contar con un concepto de establecimiento permanente digital impide que se ejercite la potestad de imposición sobre entidades que obtienen ingresos de fuente ecuatoriana y que tienen una amplia operación en el país, pese a encontrarse ubicadas en otras jurisdicciones e, incluso, en más de una jurisdicción.

El avance de la digitalización y el cambio de paradigma respecto a la manera de generar recursos, necesitando cada vez menos las sociedades de las dependencias físicas para poder brindar servicios, genera la necesidad de separar el criterio de territorialidad para que deba la sociedad tributar dentro del Ecuador.

Por medio de este trabajo se ha demostrado que la inclusión de medidas que procuren la transparencia fiscal es necesaria e indispensable para poder conseguir tanto los fines fiscales como los fines extra fiscales que se han planteado dentro de nuestra Constitución. Si bien se suele asociar a la transparencia fiscal como un mayor nivel de recaudación, la transparencia fiscal en definitiva propicia una mejor y mayor redistribución de la riqueza, permite enfocar de mejor manera los beneficios, incentivos y también las medidas de alivio tributario.

Uno de los principales ingresos que tiene el Estado Ecuatoriano son los tributos, por lo que su correcta regulación y todo aquello que permita alcanzar la tan anhelada certeza en el proceso de aplicación de las normas, pueden motivar tanto la inversión nacional como la inversión extranjera en el Ecuador.

La práctica internacional y las iniciativas que han adoptado los países más desarrollados, llevan a afirmar que la política tributaria no puede limitarse a aumentar los tributos para evitar entrar en déficit fiscal o endeudamiento público. La aplicación regímenes de transparencia consigue que todos quienes tienen la capacidad contributiva tributen, logrando así cumplir con el principio de suficiencia recaudatoria sin frenar el desarrollo de actividades económicas.

