



Universidad del Azuay
Facultad de Ciencias Jurídicas
Escuela de Derecho

**ANÁLISIS DE LA FIGURA JURÍDICA DE LAS
COMPAÑÍAS FORÁNEAS CONTROLADAS Y
SU IMPLEMENTACIÓN EN EL CONTEXTO
DEL ORDENAMIENTO JURÍDICO
ECUATORIANO.**

Autor:
Agustín Francisco Cordero Malo

Director:
Dr. Marlon Tiberio Torres Rodas

Cuenca – Ecuador

2024

DEDICATORIA

A mis abuelos Claudio y Pepe, mis dos guías académicos, filosóficos y jurídicos, que desde siempre, impulsaron mi amor hacia el estudio, el razonamiento y la lógica.

AGRADECIMIENTOS

A mi Madre, Gabriela, quien es mi pilar fundamental en la vida y ha sido mi compañera incondicional en todo momento, mi mejor amiga. Le agradezco todo lo que me ha enseñado, en especial el amor a Dios y a la vida, así como a valorar y agradecer todo lo que tengo. Ella ha sido mi guía para aspirar siempre a ser la mejor versión de mí mismo, apoyándome con amor y fortaleza en cada etapa de mi vida.

A mi Padre, Rodrigo Andrés, un mentor único y especial para mí en el ámbito personal y familiar, así como en el mundo del Derecho, la Política y la Historia, quien siempre me ha apoyado a lo largo de la vida a perseguir mis sueños y conseguir mis objetivos, así como a amar el Estudio y la Lectura. Agradezco profundamente todos sus valiosos consejos y enseñanzas, así como los momentos que hemos compartido juntos, en las vueltas de Golf o en las carreras.

A mi Hermano, Rodrigo José, quien es mi ejemplo a seguir en la vida estudiantil y profesional. Le agradezco por siempre despertar en mí la curiosidad hacia la investigación, la cultura, los viajes, la gastronomía y los deportes. Especialmente, le agradezco por siempre estar a mi lado en los momentos de felicidad, pero sobre todo, en los de adversidad, en donde siempre me hizo sentir bien y me sacó una sonrisa.

A mis Abuelas, Cecilia y María Eugenia, cuyo ejemplo y sabiduría han sido fundamentales en mi vida. Ellas me enseñaron el valor de luchar incansablemente por mis sueños y a encontrar alegría en los detalles más simples de la vida; representan para mí un modelo a seguir y una inspiración en el día a día. De igual forma, a la Abuela que la vida me regaló, Maru, quien siempre me compartió su amor y cariño.

A Alejandra, quien siempre me ha apoyado a lo largo de mi vida académica y personal, así como me ha incitado a perseguir mis objetivos y metas. Le agradezco profundamente por enseñarme el valor de la gratitud y la importancia de reconocermme a mí mismo en cada etapa del camino, así como por brindarme su compañía y fortaleza durante los momentos de mayor dificultad y tensión.

RESUMEN

En la actualidad, como consecuencia de la globalización y el aumento de las relaciones comerciales en el ámbito internacional, ha surgido una mayor necesidad de que los Estados regulen y desarrollen normativas tributarias orientadas a establecer mecanismos adecuados para identificar y definir los modos de gravar y aplicar las obligaciones tributarias correspondientes, con la finalidad de evitar la doble imposición. De forma paralela, el aumento en transacciones entre diversas jurisdicciones ha impulsado a los contribuyentes a estructurar esquemas y estrategias que permitan transferir sus ingresos y beneficios a jurisdicciones con tasas impositivas bajas o nulas, con el propósito de reducir sus bases imponibles y, consecuentemente, eludir el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

En respuesta a lo antes señalado, se han creado organismos internacionales como la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), cuyo objetivo dentro del ámbito de la fiscalidad internacional es establecer lineamientos y herramientas para controlar prácticas de planificación fiscal agresiva, como la elusión y la evasión tributaria. En el marco del proyecto “OECD/G20 BEPS Project” de la OCDE, se promovieron y fomentaron las denominadas *CFC Rules* o Reglas de Transparencia Fiscal Internacional, mediante la figura jurídica de las Compañías Foráneas Controladas, como un mecanismo de supervisión de la participación e ingresos obtenidos a través de sociedades en jurisdicciones de baja tributación, con la finalidad de regularizar y controlar la erosión de la base imponible, el cumplimiento de las obligaciones fiscales, así como de incentivar la transparencia en el intercambio de información en el entorno interestatal.

Palabras clave: Compañías Foráneas Controladas, Evasión Fiscal, Elusión Fiscal, Fiscalidad Internacional, Transparencia y OCDE.

ABSTRACT

Globalization and the growth of international trade have heightened the need for states to develop robust tax regulations to address issues such as double taxation and ensure proper enforcement of tax obligations. Concurrently, the rise in cross-border transactions has encouraged taxpayers to adopt strategies that shift income and profits to low or zero-tax jurisdictions, thereby reducing their tax liabilities and evading obligations. To address these challenges, international organizations like the Organization for Economic Co-operation and Development (OECD) have introduced guidelines to combat aggressive tax planning practices such as tax avoidance and evasion. Under the OECD/G20 BEPS Project, Controlled Foreign Corporations (CFC) Rules were established as part of International Tax Transparency Standards. CFC rules serve as a mechanism to monitor income derived from entities in low-tax jurisdictions, aiming to prevent tax base erosion and promote compliance with tax obligations. They also enhance transparency in the international exchange of information, contributing to more effective regulation of cross-border taxation practices.

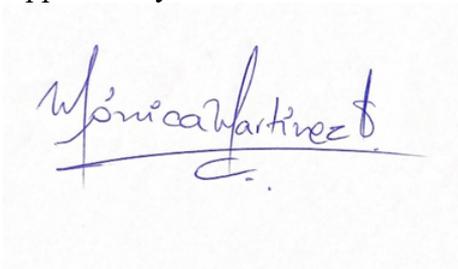
Keywords: Controlled Foreign Corporations, tax evasion, tax avoidance, international taxation, transparency, Organization for Economic Co-operation and Development

Cordero Malo Agustín Francisco

agustin.cordero@es.uazuay.edu.ec

Celular: +593-992067731

Approved by

A handwritten signature in blue ink, reading "Mónica Martínez Sojos", is written over a horizontal line. The signature is cursive and includes a small flourish at the end.

Lcda. Mónica Martínez Sojos, Mgt.

Cod. 29598

ÍNDICE DE CONTENIDO

Dedicatoria.....	ii
Agradecimientos	iii
Resumen.....	iv
Abstract	v
Índice de Contenido	vi
Índice de Figuras.....	vii
1. Introducción.....	1
1.1. Contexto y Justificación	1
1.2. Problemática	1
1.3. Objetivos de la Tesis	2
1.4. Metodología.....	3
Capítulo 1.....	4
2. Marco Teórico y Estado del Arte.....	4
2.1. Concepto de CFC	4
2.2. Evolución Histórica de las CFC	7
2.3. Principios de Tributación Internacional y CFC.....	10
2.4. Relación con Evasión y Elusión Tributaria.....	16
2.5. Impacto Económico de las CFC.....	19
Capítulo 2.....	22
3. Legislación y Políticas de CFC.....	22
3.1. Comparación de Legislaciones de CFC en Diversos Países	22
3.2. Medidas Anti-Elusión y Normativas de CFC.....	25
3.2.1. Ejemplo de CFC.....	28
3.3. Revisión de las CFC en la Fiscalidad Internacional - BEPS de la OCDE	29
Capítulo 3.....	32
4. CFC en ECUADOR.....	32
4.1. Antecedentes Históricos	32
4.2. Legislación	35
4.3. Relación con Principios y Políticas Tributarias	42
Capítulo 4.....	45
5. Discusión: Expectativas – Dificultades	45
5.1. Desafíos y Oportunidades	45
5.2. Regulación y Control.....	48
6. Conclusiones.....	50
Referencias.....	53

ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 1 <i>Ejemplo de Compañía Foránea Controlada</i>	29
---	----

1. INTRODUCCIÓN

1.1. Contexto y Justificación

En la actualidad, a nivel global, el desarrollo de la regulación en materia de fiscalidad internacional ha adquirido trascendental importancia, debido a la internacionalización de las transacciones y el incremento de relaciones comerciales transnacionales. En este sentido, han nacido organizaciones internacionales encaminadas a regular y controlar la cooperación internacional en el ámbito fiscal y económico, tales como la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE). Dichas organizaciones, han fomentado el desarrollo y la creación de herramientas diseñadas para evitar y controlar prácticas como la elusión y la evasión fiscal, así como, para optimizar y mejorar la transparencia y el intercambio de información en el plano interestatal.

De igual forma, el aumento de las relaciones comerciales interestatales ha dificultado la facultad impositiva de los países, al surgir problemas como en el ámbito doble imposición, la transparencia fiscal internacional y el intercambio de información. En ese contexto, en el año 2013, la OCDE desarrolló el proyecto “OECD/G20 BEPS Project”, con la finalidad de generar mecanismos y acciones encaminados a que los países regulen, controlen y combatan la evasión y elusión fiscal, tanto en el ámbito interno como internacional.

Las acciones propuestas por la OCDE buscan controlar el traslado de beneficios y erosión de la base imponible por parte de los contribuyentes, mediante la aplicación de herramientas que supervisen las transacciones efectuadas por los administrados, así como el desarrollo e implementación de esquemas societarios y fiscales que pudiesen perjudicar la recaudación de impuestos. El presente trabajo de titulación busca analizar una de las acciones desarrolladas por la OCDE, denominada como Compañías Foráneas Controladas (CFC). Se buscará determinar cuál es el rol de las CFC en el ámbito de la fiscalidad internacional, así como su incorporación en el ordenamiento jurídico ecuatoriano.

1.2. Problemática

En el campo del Derecho Tributario, tanto en el ámbito interno como internacional, se busca fomentar un sistema tributario progresivo, simple y equitativo, el cual evite la evasión y elusión fiscal, así como las prácticas de planificación fiscal abusiva, con la

finalidad de generar un crecimiento económico sostenido. En ese contexto, tras la publicación de la Ley Orgánica de Eficiencia Económica y Generación de Empleo, en diciembre del 2023, se añadió la figura de las Compañías Foráneas Controladas (CFC) al ordenamiento jurídico ecuatoriano. Las CFC son figuras de suma importancia a nivel global, ya que, en la actualidad, existen lineamientos de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), para evitar la erosión de base imponible y transferencia de beneficios (BEPS), específicamente dentro de la Acción 3 de 2015.

Por lo antes expuesto, es importante estudiar a profundidad a las CFC, precisando sus antecedentes históricos, evolución y trascendencia económica; así como, estableciendo su relación como mecanismo de control de la evasión y la elusión fiscales. De igual manera, se pretende identificar cómo será la implementación de las CFC en el ordenamiento jurídico ecuatoriano.

1.3. Objetivos de la Tesis

En el presente trabajo de titulación, se pretende principalmente analizar la naturaleza y función de las Compañías Foráneas Controladas, así como las implicaciones de su implementación en el contexto jurídico del Ecuador. Todo esto, con la finalidad de entender la esencia jurídica de la herramienta de control fiscal, así como para estudiar los efectos de su aplicación en el sistema legal y tributario del Ecuador.

Por otro lado, los objetivos específicos del presente estudio se centran en analizar a profundidad la figura jurídica de las CFC, desde una revisión de literatura académica, de informes de organizaciones internacionales y de la legislación; así como, analizar el rol de las CFC como mecanismo para evitar la elusión tributaria. En este sentido, se pretende identificar la función y vinculación de las CFC como mecanismo dentro de la lucha contra el fraude fiscal.

De igual manera, se busca determinar la importancia de la transparencia fiscal en la aplicación de la Acción 3 de las BEPS de la OCDE; esto, con la finalidad de establecer la relación entre las CFC y la transparencia fiscal en el ámbito internacional. Finalmente, se pretende analizar el alcance normativo de las Compañías Foráneas Controladas dentro del ordenamiento jurídico ecuatoriano; esto, por medio de un análisis de la figura jurídica de las CFC y de la nueva legislación tributaria relativa a esta herramienta.

1.4. Metodología

Con la finalidad de analizar y determinar la importancia de las Compañías Foráneas Controladas dentro del ámbito de la fiscalidad internacional, se empleará un análisis de tipo cualitativo y descriptivo, enfocado en legislación a nivel internacional, reportes de organizaciones especializadas en el estudio de las acciones encaminadas para prevenir la evasión de impuestos y estudios académicos. Del mismo modo, se llevará a cabo un análisis jurídico, por medio de la hermenéutica normativa y del estudio doctrinario y teórico.

Se implementará una investigación bibliográfica general de publicaciones académicas, basándose en los principios de una revisión literaria, con un enfoque en la investigación jurídico–doctrinal y jurídico–social, por un lado, tomando en cuenta la hermenéutica normativa, la doctrina y teoría aplicable y, por otro lado, analizando el impacto social y fiscal de la medida aplicable (Sánchez Zorrilla, 2011). De igual manera, se analizará la normativa jurídica aplicable, para determinar los efectos jurídicos y alcances de las CFC dentro de la prevención de la evasión tributaria. Adicionalmente, a través de un análisis comparativo entre la legislación ecuatoriana y otras legislaciones, se buscará determinar las bases de la regulación normativa de las CFC, así como su posible implementación en el Ecuador. De la misma manera, tras una revisión bibliográfica corta se concretará la función de la figura analizada como medio de control fiscal tanto en el ámbito internacional como nacional.

CAPÍTULO 1

2. MARCO TEÓRICO Y ESTADO DEL ARTE

2.1. Concepto de CFC

En el ámbito global, con miras a robustecer los sistemas impositivos de los diversos países, se ha dado paso a la coordinación de la fiscalidad internacional entre ellos, a través de varios mecanismos, como por ejemplo, los Convenios para evitar la Doble Imposición (CDI) o las instituciones internacionales. Los CDI son instrumentos internacionales celebrados entre dos o más países con la finalidad de regular y prevenir la doble imposición relativa a impuestos que se deban gravar en los países en cuestión, así como prevenir la evasión y la elusión fiscal, procurar seguridad jurídica y distribuir potestades tributarias entre los estados contratantes. Por otro lado, se han creado varias instituciones internacionales para regular la tributación a nivel interestatal, tales como la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) (García Novoa, 2006). Esta organización, ha generado varios proyectos con la finalidad de mejorar y optimizar la cooperación y desarrollo de políticas y mecanismos para el desarrollo económico y la colaboración internacional en el ámbito fiscal internacional.

Una de las propuestas insignes de la nombrada institución es el proyecto “OECD/G20 BEPS Project”, el cual tiene la finalidad de establecer distintas acciones y mecanismos encaminados a que los países combatan y regulen la evasión fiscal, en el ámbito interno e internacional, a través de herramientas e instrumentos claros. De esta forma, las acciones propuestas por la OCDE en julio del 2013 están encaminadas a evitar la erosión de la base imponible y traslado de beneficios por parte de los administrados contribuyentes, así como a asegurar que los ingresos sean gravados en el país en el que se genera la actividad económica que los produce (Sergio Varela, 2006). Estas acciones, que se interconectan y son interdependientes las unas de las otras, tienen la finalidad de establecer las bases para que se puedan desarrollar los mecanismos para luchar contra el fraude fiscal en forma macro.

Dentro del marco de la fiscalidad internacional, se planteó, en el año 2015, la Acción 3 del proyecto “OECD/G20 BEPS Project”, que comprende la recomendación y reglas de las Corporaciones Foráneas Controladas (CFC) (OECD, 2015b). A continuación, se conceptualizará a la figura de las CFC, con la finalidad de determinar su ámbito de aplicación, finalidad y naturaleza.

Las denominadas Compañías Foráneas Controladas (CFC), conocidas en inglés cómo “Controlled Foreign Corporations”, tienen varias definiciones dependiendo el país, ya que en otras legislaciones se las conoce también como sociedades extranjeras controladas (SEC), corporaciones extranjeras controladas o como entidades no residentes. Estas sociedades se caracterizan por tener una personalidad jurídica autónoma, independiente a la de sus socios u accionistas y, por estar situadas en un tercer Estado o país determinado, pero, controladas por personas residentes y nacionales de un Estado distinto (Falcón y Tella y Pulido Guerra, 2018). Es decir, son compañías que realizan actividades económicas y tienen su domicilio en una jurisdicción o país distinto al de la residencia y domicilio de sus socios o accionistas.

Para Pascuali Tello (2015, p. 223) “una CFC es una compañía residente en el extranjero controlada por intereses domésticos”. Sobre este concepto es menester señalar que, un elemento fundamental del concepto de las CFC es el que la compañía foránea controlada deba tener su domicilio en un país distinto al de sus socios o accionistas, a quienes, se busca controlar su tributación por medio de las “CFC-Rules”, conocidas también en el ámbito internacional como los regímenes de transparencia fiscal internacional. Es decir, una sociedad extranjera controlada o CFC es cualquier sociedad extranjera en la que, un determinado porcentaje superior del poder de voto, de las acciones, del capital, de la distribución de dividendos, utilidades, beneficios o rendimientos, es de propiedad directa o indirecta de socios o accionistas, cuya residencia fiscal sea distinta al de aquel de la compañía extranjera; y, por ende, estén sujetos a distintos entes de control tributario. Es determinante hacer referencia a que, a través de la institución de las CFC, se busca gravar todo tipo de ingreso obtenido por las sociedades bajo control situadas en el extranjero y, se busca romper el concepto de que un ingreso proveniente de una compañía del exterior es únicamente gravable cuando se distribuye como dividendo, lo que permite un mayor control económico y tributario.

Ahora bien, hay que enfocar el estudio de las CFC desde la razón de ser de las “CFC-Rules” o también denominadas reglas de transparencia fiscal internacional, las cuales se centran en la generación de mecanismos encaminados a limitar el diferimiento de ingresos gravables, mediante la utilización de esquemas tributarios y societarios que promoviesen el establecimiento de compañías en jurisdicciones con baja tributación (Uckmar et al., 2010). En este sentido, la naturaleza de este tipo de compañías va definida desde diversos criterios fundamentales, tales como la residencia fiscal de la compañía, el

porcentaje de control del no residente, la tasa de impuesto a la renta para sociedades, entre otros. Todos estos criterios dependerán del país de control, que variará según las políticas tributarias y fiscales internas. En el capítulo tercero del presente trabajo, se analizarán con mayor detalle los criterios respectivos aplicables a la legislación ecuatoriana. Lo antes expuesto confirma que no existe un solo concepto para las compañías foráneas controladas, debido a que como se explicó, éstas surgen de distintos criterios regulatorios que las configurasen, los cuales varían dependiendo las distintas legislaciones, pero, que no obstante, guardan concordancia con los lineamientos y recomendaciones de la OCDE.

Por otro lado, dentro del reporte final realizado por la OCDE en el año 2013, denominado “OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project – Designing Effective Controlled Foreign Company Rules – Action 3: 2015 Final Report”, se enfatiza el análisis de la figura jurídica de las Compañías Foráneas Controladas desde dos enfoques: el tipo de entidad y el tipo de control (OECD, 2015b). Sobre esto, es necesario determinar, en un primer plano, sobre qué tipo de entidad se trata, mismo que se refiere al tipo de entidades societarias que deben ser consideradas sujetas a control bajo las reglas de las CFC. La OCDE, dentro de sus recomendaciones, hace extensiva la clasificación dependiendo el país y, exhorta a que, se incluyan las distintas entidades en atención a los riesgos que las mismas puedan presentar con relación a la erosión de la base imponible y traslado de beneficios; es decir, según cuán propensa pudiese ser la entidad de llegar a ser utilizada como un mecanismo de elusión fiscal.

De manera ejemplificativa se incluyen las figuras de sociedades corporativas, establecimientos permanentes y entidades transparentes; dentro de estas últimas, se incluyen figuras como los “partnerships” o fideicomisos (trusts) (International Accounting Standards Board, 2011). No obstante, a la hora de determinar el tipo de entidad sujeta a control, se debe de igual forma tomar en cuenta los tratamientos fiscales que tengan las distintas sociedades en las diferentes jurisdicciones, es decir, se debe controlar si se están aplicando diversos mecanismos y reglas fiscales con la finalidad de obtener beneficios fiscales y eludir impuestos.

En atención al segundo criterio para la definición de las sociedades extranjeras controladas (SEC), se enfatiza el enfoque relativo al control existente, mismo que se estudia desde el tipo y desde el nivel de control. En primer lugar, con relación al tipo de control, es menester afirmar que se pueden distinguir diversas clasificaciones, como el legal-jurídico, económico, con base a la consolidación y, de facto (HM Revenue &

Customs, 2024). El tipo de control más común es el jurídico, determinado por el porcentaje de acciones o participaciones que mantiene el sujeto pasivo en la entidad no residente sujeta a control, esto es, la participación en el capital social de la sociedad controlada, por ejemplo, para la legislación ecuatoriana éste es un mínimo del 25%, mientras que, para la de los Estados Unidos de América, es de al menos un 50%. En cuanto al control económico, éste se enfoca en el porcentaje que se mantiene relativo a los derechos de voto, utilidades, dividendos y demás beneficios de la sociedad controlada. Finalmente, también existe el control sobre las decisiones que se puedan tomar dentro de la sociedad, que son determinantes a la hora de establecer la relación entre quien tiene ese control y los efectos fiscales que pueden desencadenarse.

Como segundo punto, debe analizarse el nivel de control sobre la CFC, el cual es decisivo a la hora de limitar las situaciones en las que, las partes controladoras pudiesen tener la posibilidad y capacidad de trasladar beneficios a una entidad no residente, es decir, dependiendo del nivel o porcentaje de control de la SEC, varía la capacidad de la toma de decisiones para obtener beneficios fiscales. Según las recomendaciones de la OCDE, se determina que el nivel de control debería establecerse en un 50%; empero, en ciertas legislaciones este porcentaje puede variar; incluso existen jurisdicciones, como la ecuatoriana, que consideran un nivel menor al 50%, con la finalidad de evitar la elusión de transparencia fiscal internacional. Ahora bien, se debe tomar en cuenta que, el control ejercido por los residentes, sobre la entidad no residente controlada, puede ser directo o indirecto; esto, debido a que, en ciertos casos, tras la consolidación de control, se puede obtener el control indirecto de la SEC.

2.2. Evolución Histórica de las CFC

Como se ha observado en líneas anteriores, la figura jurídica de las sociedades extranjeras controladas (SEC) o también conocidas como compañías foráneas controladas (CFC), tienen una definición compleja, la cual se deriva de distintos criterios que deben desarrollar internamente las legislaciones fiscales de los diferentes países. Ahora bien, después de haber definido a esta figura jurídica, es importante analizar brevemente su desarrollo histórico y finalidad.

En primer lugar, las “CFC-Rules” o reglas de transparencia internacional, surgen en los Estados Unidos de América, en el año 1960, a través de la ley denominada “Public Law 86-780”; en este primer intento de regulación, se buscaba obtener información sobre

las actividades comerciales, económicas y fiscales de las corporaciones americanas en el exterior. Posteriormente, en 1962, a través del denominado “Revenue Act of 1962”, se establecieron nuevas reglas dentro de la legislación tributaria estadounidense, “Internal Revenue Code”, a través de la sección denominada “Subpart F”, mismas que limitaban el diferimiento de impuestos sobre los ingresos obtenidos a través de las entidades situadas en el exterior, cuyos accionistas eran contribuyentes estadounidenses (Redmiles & Wenrich, 2007).

Actualmente, la regulación de las CFC en los Estados Unidos de América se caracteriza por su fuerte control y supervisión de las actividades que se realizan en el exterior, dentro de las cuales pudiese llegar a existir control de ciudadanos o corporaciones estadounidenses. Específicamente, las reglas de transparencia fiscal internacional de dicho país buscan desincentivar a las compañías de los Estados Unidos, de realizar actividades y adquirir ingresos en jurisdicciones extranjeras de baja tributación, a través de medidas que pudiesen implicar la sujeción de las leyes fiscales estadounidenses a los ingresos obtenidos en el exterior. De igual forma, se aplican regulaciones relativas a determinar el tipo y nivel de control, enfocándose en identificar tanto el control directo e indirecto, así como el control consolidado entre distintos socios o accionistas estadounidenses, de las sociedades extranjeras controladas situadas en el exterior (Prettl, 2021). Finalmente, después de varias reformas y avances, en la actualidad, la legislación estadounidense de las CFC ha servido como guía y punto de partida a nivel global en la lucha contra la elusión tributaria.

Por otro lado, en el caso de Reino Unido, la regulación de las CFC data del año 1984, época en que esta figura fue incorporada a su legislación con la finalidad de solucionar la evasión tributaria de las compañías británicas, mediante la creación de sociedades situadas en jurisdicciones extranjeras “offshore”, en las cuales existía una muy baja o nula tributación a favor del Fisco. De igual forma, se centró en gravar ingresos activos y pasivos que tuviesen las CFC en el exterior, cuyos propietarios y quienes mantuviesen el control fuesen contribuyentes o sociedades británicas (Dueñas & Bunn, 2019).

Es importante afirmar que, a través del diverso desarrollo normativo a nivel internacional de las compañías foráneas controladas, se ha logrado consolidar un enfoque más estandarizado sobre su función, requisitos y criterios de determinación, los que, posteriormente, han sido desarrollados con mayor profundidad y análisis por la

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, como se observará más adelante.

En este contexto, es importante destacar el aporte realizado por la OCDE en el año 2015, a través de la Acción 3 del proyecto OECD/G20 BEPS, mediante la cual, se establecieron los lineamientos y recomendaciones para los países miembros y en general, sobre las denominadas Compañías Foráneas Controladas o Sociedades Extranjeras Controladas y, sobre las “CFC – Rules” o, también denominadas reglas de Transparencia Fiscal Internacional (TFI). Mediante dicha acción, se estandarizaron y recopilaron los criterios para determinar los casos en que se aplica la normativa relativa a las CFC y, cómo determinar si se trata o no de una SEC, en base al tipo de entidad y el control que se ejerza sobre la misma.

Principalmente, el reporte de la OCDE recomienda aplicar las medidas con la finalidad de contrarrestar y limitar las prácticas y estrategias de planificación tributaria que condujesen al traslado de ingresos y beneficios a jurisdicciones con baja tributación, que se realizan con la finalidad de eludir y, en ciertos casos, evadir impuestos en el país de control principal (Dueñas, 2019). La razón de ser de las medidas no implica una doble imposición al contribuyente; al contrario, lo que busca es determinar los ingresos generados por el contribuyente a través de sociedades extranjeras, con el propósito de gravar únicamente y, de manera proporcional, los ingresos de las CFC que fuesen gravados de una forma significativamente menor a la que se aplicaría en el país de control. Es decir, se busca determinar los ingresos que tuviesen los beneficiarios finales en el exterior, por medio de SEC, para así, gravar de forma proporcional los valores respectivos y, evitar la elusión fiscal.

Según lo establece la OCDE, “Depending on their design, CFC rules tax parent companies based on some or all of the income of some or all of their foreign subsidiaries.” (OECD, 2015b, p. 13). Esto consiste en que las reglas de TFI apuntan a que se grave a la matriz por los ingresos obtenidos por las entidades no residentes, en las cuales ésta ejerciese control. En ese contexto, no se busca que exista una doble imposición, sino que, se respeten las normas fiscales del país de control y, de esta forma, se graven proporcionalmente los ingresos que provienen de jurisdicciones con baja tributación, que en ciertos casos, pueden incluso ser paraísos fiscales o regímenes preferentes. Tanto es así que, de ser el caso en el que en la entidad no residente estuviese gravada con una tasa de tributación proporcionalmente adecuada, no será necesario aplicar las reglas de TFI.

Es decir, existe un margen razonable de variación en cuanto a la fluctuación de las tasas de tributación; debido a que, lo que se busca es controlar los ingresos obtenidos en las jurisdicciones con baja tributación, en las que, por lo general, se elude o incluso se llega a evadir impuestos.

Mediante las medidas expuestas y, tras el avance en la Codificación de la Acción 3 de la OCDE, se ha llegado a sentar las bases para que los países puedan expedir sus propias leyes y regulaciones en esta materia, observando y garantizando los parámetros expuestos.

En lo relativo a la política fiscal, se trata de una medida que con una finalidad disuasoria, busca incentivar a los contribuyentes a regularizar la tributación de sus ingresos, con atención a las normas fiscales internas del país de control. Asimismo, se procura controlar y regular los efectos fiscales que resultasen o derivasen de la interacción entre las partes relacionadas con sus SEC y, de esta forma, garantizar el cumplimiento de las normas fiscales y el equilibrio en la tributación.

Las reglas de transparencia fiscal internacional no son más que un mecanismo de coordinación tributaria en el ámbito interestatal, para lograr conseguir y garantizar una adecuada recaudación de tributos, de forma proporcional y transparente, en cada país en el que se produjesen los respectivos ingresos.

2.3. Principios de Tributación Internacional y CFC

Una vez establecido el concepto y criterios para definir a las CFC, así como sus orígenes históricos y evolución a lo largo del tiempo, es menester hacer referencia a los principios de tributación internacional y demás figuras jurídicas propuestas por la OCDE a través del proyecto OECD/G20 BEPS, relacionadas con las sociedades extranjeras controladas. De igual manera, es pertinente referirse brevemente a los principios tributarios regulados por el ordenamiento jurídico ecuatoriano, que son indispensables y fundamentales para el desarrollo y correcta aplicación de las reglas de transparencia fiscal internacional y de la figura jurídica de las compañías foráneas controladas. A continuación, se analizarán brevemente los principios de transparencia, intercambio de información, equidad, neutralidad y eficiencia.

En primer lugar, es necesario referirse al principio de transparencia fiscal: “en el ámbito tributario la transparencia está relacionada con el acceso a la información de los contribuyentes en el desarrollo del giro de sus negocios.”(Saltos Orrala, 2017, p. 66). En

ese contexto, se tiene que observar a la transparencia como la publicidad y oportunidad al momento del intercambio y acceso de información relacionada con los datos y material fiscal de los contribuyentes. Es decir, la apertura y disponibilidad de acceso a la información suficiente sobre el contribuyente y sus actividades, para determinar de manera correcta, sus ingresos y desenvolvimiento dentro de la respectiva actividad económica.

Este principio, busca que, tanto en el ámbito nacional, como en el internacional, se pueda identificar y determinar de manera eficiente y correcta, la verdadera y real actividad y desenvolvimiento de los contribuyentes. La transparencia busca luchar contra prácticas de elusión y evasión fiscal, así como mejorar la coordinación dentro del intercambio de información en el ámbito interestatal, para optimizar la recaudación de impuestos y evitar situaciones de doble imposición, erosión de la base imponible e incluso, el traslado de beneficios. De igual manera, este principio está estrechamente relacionado con la claridad, fiabilidad y puntualidad de la información presentada por los contribuyentes dentro del ámbito interno y, por los Estados, en el ámbito externo y dentro del marco de los convenios de fiscalidad internacional. Por ello, la cooperación depende ampliamente de la transparencia existente en la información proporcionada, la que puede ser decisiva a la hora de identificar riesgos y determinar las medidas necesarias para contrarrestarlos.

Por otro lado, hay que referirse expresamente a lo propuesto por la OECD (2011), con relación a la transparencia fiscal internacional, que se define como las reglas establecidas y encaminadas a limitar y evitar conductas realizadas por los contribuyentes con la finalidad de postergar la tributación de rentas, a través del traslado de beneficios a jurisdicciones de baja tributación. Es decir, en este contexto, se plasma el principio de transparencia en la medida de evitar y precautelar el empleo de prácticas relacionadas a la planificación fiscal abusiva y elusión fiscal. En este contexto, se podría decir que, la transparencia va ligada al correcto cumplimiento de las reglas de tributación internas y externas, así como al desarrollo de sistemas fiscales dotados de eficiencia, claridad y fiabilidad.

Finalmente, es oportuno recalcar que, este principio se encuentra recogido dentro de la legislación ecuatoriana en el artículo 5 del Código Tributario¹ (Código Tributario, 2005). Por ende, es de obligatorio cumplimiento para el desarrollo normativo y

¹ Código Tributario (2005). Ecuador. [Última reforma: 20/12/2023 – Registro Oficial Suplemento #461]

desenvolvimiento de la actividad tributaria. En este contexto, es determinante que dentro de la recolección y manejo de información de los contribuyentes exista transparencia, para así, garantizar un mejor desenvolvimiento del sistema fiscal y, mejorar la cooperación dentro del ámbito de la fiscalidad internacional.

En segundo lugar, hay que referirse al principio de intercambio de información, el cual es regulado en el ámbito internacional dentro del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio (MCOCDE) de la OCDE. En el Art. 26 del MCOCDE se establece claramente que los Estados contratantes deberán intercambiar la información relativa al ámbito tributario necesaria para aplicar el Convenio y las relaciones fiscales derivadas del mismo (OECD, 2019). La información referida se extiende a todo lo relativo dentro del ámbito fiscal interno, es decir, recaudación de impuestos, ingresos, actividad económica, empresarial y mercantil, entre otras relevantes.

Lo que busca el intercambio de información es la asistencia mutua tributaria entre los Estados en el ámbito internacional, plasmada en lograr adecuar la tributación de los contribuyentes, a su capacidad económica real (Jaramillo S, 2006). Es decir, se busca que, a través del intercambio de información se pueda determinar con claridad cuál es la capacidad real de los contribuyentes, para así, adecuarla a su contribución. En este contexto, se persigue el principio de la realidad material de los actos, frente a lo que supuestamente puede ser proporcionado por los contribuyentes.

Se debe destacar que, mediante esta herramienta, se logra fortalecer la asistencia tributaria en el marco internacional. Esto permite que, los Estados puedan controlar de mejor manera la contribución y recaudación de impuestos, así como detectar posibles prácticas elusivas que pretendiesen perjudicar el desenvolvimiento del sistema fiscal. Cabe recalcar que, a pesar de ser un principio reconocido a nivel mundial y aplicado en la mayoría de los países, no siempre se consigue tener un intercambio completo de información, debido a distintas barreras que protegen ciertos datos personales de los contribuyentes en el ámbito interno de cada Estado o, incluso, por las limitaciones de cada Estado en la recopilación de información. El avance y auge de legislación de protección de datos personales, de reciente data, ha incidido, entre otras causas, en frenar este cometido.

Como tercer punto, es relevante referirse al principio de equidad, desarrollado tanto en el ámbito interno por el Código Tributario, así como externamente por la Organización

para la Cooperación y el Desarrollo Económico. Dentro del ámbito fiscal, se entiende a la equidad como la proporcionalidad existente en la imposición de los tributos, acorde con los ingresos de los contribuyentes (Rohatgi, 2008). Es decir, se entiende por equidad el hecho de gravar a los contribuyentes de forma proporcional a sus ingresos, provenientes de sus respectivas actividades económicas; por lo que, a mayor ingreso debería existir una mayor carga impositiva.

Bajo este criterio, en el ámbito internacional, se debe permitir que cada país recaude respectivamente los impuestos que se generasen de las actividades e ingresos producidos dentro de sus respectivas jurisdicciones; es decir, se debe establecer cargas impositivas por los ingresos generados dentro de su ámbito de control, en conformidad con la actividades económicas reales. Sobre esto, surge la duda sobre si las CFC respetan el principio de equidad o atraviesan esta regla al buscar gravar ingresos que se generasen en el exterior. Con base a este cuestionamiento, es importante afirmar que, a través de las “CFC–Rules”, no se busca gravar ingresos del exterior e irrespetar el principio de equidad. Por lo contrario, lo que se busca es gravar los ingresos que se generasen en el exterior en jurisdicciones de baja tributación, las cuales, por su carga impositiva, tienden a reducir drásticamente la recaudación de impuestos y permitir la aplicación de medidas elusivas. Consecuentemente, la equidad en el ámbito internacional depende sustancialmente de las relaciones entre los Estados y de sus convenios en materia fiscal, los que determinarán si se pueden ejecutar o no en la práctica.

De igual manera, se busca que, a través de la equidad, se evite caer en situaciones de doble imposición que perjudicasen a los contribuyentes y generasen inconvenientes interestatales en materia de política fiscal (OECD, 2015a). Esto provoca una gran responsabilidad en los Estados, especialmente en el desarrollo normativo, el cual debe encaminarse a la generación de mecanismos que permitan que la ejecución de las medidas fiscales sea factible y equitativa. Es claro que, para la correcta aplicación de las reglas de transparencia fiscal internacional (TFI), se deben cumplir varios criterios, como que la recaudación en el país donde se sitúen las SEC no sea equitativa con relación a los ingresos realmente obtenidos y las tasas impositivas aplicadas. Una vez cumplidos los respectivos criterios, se justifica la aplicación de medidas como las CFC, que se encaminan a una recaudación equitativa de los tributos que deban surgir, con base a los ingresos realmente obtenidos.

Finalmente, las reglas de transparencia internacional deben garantizar los principios de neutralidad y eficiencia; los cuales, son de suma importancia en la cooperación interestatal. Por un lado, la neutralidad se refiere a la relación existente entre los contribuyentes y el Estado, definida por la interferencia que tenga la Administración en los agentes económicos y factores de producción. En tal virtud, un sistema fiscal neutro se caracteriza por impuestos que alterasen lo menos posible e interfiriesen en menor medida a los factores productivos, comerciales y que generasen ingresos (Rohatgi, 2008). Es decir, la neutralidad fiscal busca que la actividad impositiva del Estado no establezca cargas fiscales excesivas, que interfiriesen en gran medida a los factores de producción y, también busca garantizar la asignación óptima de dichos medios, asegurando un balance con las cargas impositivas.

Cabe afirmar que la neutralidad dentro del ámbito fiscal es decisiva para los contribuyentes a la hora de su planificación tributaria, debido a que, mientras mayor interferencia exista, más propensión hay a que se apliquen medidas que conlleven al traslado de beneficios a jurisdicciones con mayores facilidades. De igual manera, la neutralidad garantiza que los contribuyentes al realizar inversiones o generar ingresos en el ámbito internacional, no se vean afectados por una doble imposición de los mismos. De esta forma, la neutralidad se relaciona estrechamente con la efectividad a la hora de establecer las cargas impositivas (Serrano Antón, 2022).

Por otro lado, en cuanto al principio de eficiencia fiscal, se advierte que éste dependerá del ámbito en que sea analizado. Para el contribuyente, existirá eficiencia fiscal en la medida que se minimicen las cargas tributarias, dentro del marco legal permitido, a través de la planificación y estrategias fiscales legales y legítimas. Mientras que, para el Estado, será eficiente el sistema fiscal en la medida que se logre una mayor recaudación de tributos, con observancia a las leyes e ingresos reales obtenidos. Es importante afirmar que, a través de las “CFC–Rules”, se busca optimizar el funcionamiento de la actividad recaudatoria de la Administración Tributaria, lo que se vincula estrechamente con la eficiencia del propio sistema fiscal.

Todos los principios de tributación internacional analizados anteriormente son de suma importancia para el estudio, creación y aplicación de las reglas de transparencia fiscal internacional, ya que permiten el fortalecimiento y la consolidación de la cooperación de control fiscal en el ámbito global. De igual manera, conducen a un

desarrollo integral y transparente en el ámbito del control financiero estatal, así como de los respectivos poderes sancionatorios e impositivos de los Estados.

De igual forma, en el ámbito de la fiscalidad internacional y con relación al régimen de las Compañías Foráneas Controladas, cabe referirse a los criterios de vinculación tributario, los cuales hacen referencia a reglas y principios necesarios para determinar en qué casos una persona, ya sea natural o jurídica, está sujeta a cumplir con sus obligaciones tributarias en una jurisdicción específica. En caso de existir conflicto en relación a en qué lugar debe tributar una persona, se aplicarán los criterios de vinculación para establecer la conexión del sujeto pasivo, con una determinada jurisdicción fiscal. En este orden de ideas, por medio de su aplicación se busca identificar en qué país o jurisdicción debe cumplir sus obligaciones fiscales el sujeto pasivo y, de esta forma, evitar que tenga lugar la doble tributación.

En el ámbito de la doctrina, conforme a lo establecido por Velásquez Vainstein (2012), se pueden clasificar los referidos criterios desde el punto de vista subjetivo y objetivo. El grupo de los criterios subjetivos, se puede dividir en la nacionalidad, residencia o domicilio; mientras que, en atención al ámbito objetivo, toma en cuenta a la fuente. Como se mencionó anteriormente, estas reglas son decisivas en el ámbito de la fiscalidad internacional para determinar cuándo y dónde debe tributar el sujeto pasivo, las cuales se analizarán a continuación.

Los criterios de residencia y domicilio son en la práctica muy similares e incluso, en muchas legislaciones, como es el caso de la ecuatoriana, se les trata de manera indistinta a ambos criterios, categorizándolos bajo el concepto de residencia fiscal. En este sentido, la residencia fiscal se refiere al lugar en el cual el contribuyente se encuentra habitualmente y donde tiene sus principales intereses económicos o personales (Castellanos González, 2023).

Empero, en la práctica se tiene que diferenciar entre las personas naturales y jurídicas; por ejemplo, en el caso de la legislación tributaria ecuatoriana, se establece la residencia fiscal de las personas naturales cuando estas permanecen 183 días o más durante un mismo período fiscal en el país, de manera continua o discontinua (Ley Régimen Tributario Interno, LRTI, 2004). De igual manera, es considerado residente fiscal quien tenga sus principales intereses o actividades económicas dentro del país. Al contrario, en el caso de las personas jurídicas, en la mayoría de las legislaciones se

determina la residencia fiscal en función del país en donde éstas hayan sido constituidas y según el lugar en donde se encuentre domiciliadas. Por lo general, en la mayoría de los casos, el país en donde mantiene su residencia fiscal el sujeto pasivo es en donde debe cumplir sus obligaciones fiscales.

Por otro lado, la nacionalidad hace referencia al vínculo existente entre el sujeto pasivo y un determinado país o jurisdicción, en función del nacimiento (*ius solis*), sangre (*ius sanguinis*) o procesos de nacionalización (Castellanos González, 2023). En materia fiscal, la nacionalidad como criterio de vinculación implica que el país del cual es nacional una persona, podrá exigirle el cumplimiento de obligaciones fiscales, independientemente de si la persona es considerada como residente fiscal en ese país o mantiene su residencia fiscal en otra jurisdicción. En la práctica, son pocos los Estados que aplican esta regla, un ejemplo de ello es Estados Unidos, que mantiene el principio de renta mundial, obligando de esta manera a sus nacionales a pagar impuestos por las rentas obtenidas en cualquier parte del mundo.

Finalmente, en relación al ámbito objetivo, el criterio de la fuente hace referencia a que, el país en donde se genera un determinado ingreso, tiene la facultad de gravar los respectivos impuestos causados, sin importar la residencia fiscal o nacionalidad del beneficiario de dichos ingresos (Castellanos González, 2023). Es decir, mediante este criterio, se permite que los países puedan gravar impuestos a los ingresos generados dentro de su territorio, respetando de esta forma la soberanía y control fiscal.

Como se pudo observar a lo largo de este breve análisis, los criterios de vinculación son decisivos en materia de fiscalidad internacional para identificar quienes son sujetos del cumplimiento de obligaciones fiscales y el lugar en donde se deben pagar los respectivos impuestos. En relación con las CFC, son de suma importancia porque viabilizan el espectro de control y permiten identificar cuando sus residentes fiscales participan y reciben ingresos a través de sociedades ubicadas en jurisdicciones de baja tributación.

2.4. Relación con Evasión y Elusión Tributaria

Una vez analizados los principios de tributación internacional, es esencial hacer una breve referencia y análisis de la llamada planificación tributaria internacional, así como de su diferencia con la evasión y elusión fiscal. Previo a proceder con el respectivo análisis, se debe señalar que, la recaudación de impuestos, en la mayoría de los países del

mundo, es una de las fuentes más importantes de ingreso y financiamiento para los respectivos presupuestos generales internos, que permiten solventar el gasto público, es decir, a través de los impuestos se financia gran parte del gasto de los Estados. Por lo que, por un lado, para la Administración Pública es de suma importancia mantener un control exhaustivo y supervisar el correcto cumplimiento fiscal por parte de los contribuyentes, a través de los tributos; mientras que, por el otro lado, los administrados tienen una obligación legal y constitucional de aportar proporcionalmente parte de sus ingresos vía impuestos al Estado, evitando caer en prácticas como la evasión y elusión fiscal, que contravienen el cumplimiento de la obligación fiscal.

Como primer punto, hay que referirse a la planificación fiscal, que conforme al desarrollo doctrinario en la materia, la planificación tributaria internacional se define como “un proceso, constituido por una serie de actos o actuaciones lícitas del contribuyente, cuya finalidad es invertir eficientemente los recursos destinados por éste al negocio de que se trata y con la menor carga impositiva que sea legalmente admisible, dentro de las opciones que el ordenamiento jurídico contempla” (Rivas Coronado, 2000, p. 9). Es decir, estamos frente a una herramienta que permite al contribuyente la planificación eficiente de sus cargas fiscales, en consideración de sus ingresos y obligaciones tributarias que pudiesen surgir. En otras palabras, se busca optimizar la forma en la que nacen y se generan las obligaciones tributarias, a través de las opciones legales contempladas en el ordenamiento jurídico, para así, conseguir minimizar las cargas fiscales derivadas de los ingresos obtenidos por las respectivas actividades productivas, mercantiles o comerciales.

En tal virtud, nos encontramos frente a un proceso en el cual se busca disminuir las cargas tributarias, con observancia a lo dispuesto por la ley, a través de la organización efectiva y eficaz de la forma en que se generan los ingresos. Es claro que, siempre y cuando se respete la ley, es un proceso permitido y beneficioso para los contribuyentes. Empero, en ciertos casos dicha planificación se puede volver abusiva, cuando se da paso a prácticas que contraviniesen el orden social y buscasen transgredir los lineamientos y regulaciones legales afines al ámbito fiscal; en estos casos podemos encontrarnos frente a casos de evasión o elusión fiscal.

Por un lado, conforme a lo señalado por Carpio Rivera (2012), la evasión fiscal se refiere a las conductas ilícitas realizadas intencionalmente por el contribuyente, que tuviesen como finalidad evitar el cumplimiento de una obligación fiscal legalmente

exigible. Es decir, son todas aquellas conductas, actos e incluso omisiones, que realiza el administrado, con el objetivo de incumplir el pago de un tributo exigible, que se ha generado válidamente. En la mayoría de los casos, la evasión tributaria se da cuando los contribuyentes ocultan información relativa a sus ingresos al ente de control tributario, la simulan o alteran, evitando así el pago de las cargas fiscales respectivas.

Cabe recalcar que, en la legislación ecuatoriana, específicamente dentro del Código Orgánico Integral Penal, (COIP)² se considera a la evasión fiscal como delito, tipificada bajo la infracción denominada defraudación tributaria, misma que en el Art. 298 del COIP establece: “La persona que simule, oculte, omita, falsee o engañe a la Administración Tributaria para dejar de cumplir con sus obligaciones o para dejar de pagar en todo o en parte los tributos realmente debidos, en provecho propio o de un tercero (...)” (Código Orgánico Integral Penal, 2014). Como se puede observar, el tipo penal de defraudación tributaria, mismo que sanciona a la evasión fiscal, engloba los supuestos de simulación, ocultación, omisión, falsificación y engaño a la Administración tributaria, relativo al cumplimiento de las cargas fiscales.

En tal virtud, la evasión fiscal se caracteriza por ocultar los ingresos de carácter económico, a través de documentos material o ideológicamente falsos o, procesos mediante los cuales no se pueda detectar la realidad económica de las actividades realizadas (Ochoa León, 2014). Por lo que, a pesar de realizar actividades que den paso al nacimiento de la obligación fiscal, el administrado se abstiene de su cumplimiento e infringe el mandato legal.

Por otro lado, la elusión fiscal hace referencia a las conductas realizadas intencionalmente por el contribuyente, para evitar que nazca a la vida jurídica la obligación fiscal (Uckmar et al., 2010). En este caso, el administrado se vale de figuras como el abuso del derecho o fraude legal, que no constituyan delitos, para evitar que la obligación fiscal nazca. Es decir, estamos frente a una figura en la cual no nace el hecho imponible, como resultado de realizar actos que no se subsuman en la norma legal tributaria, con el objetivo de obtener beneficios patrimoniales y fiscales. Claramente, en este caso, nos encontramos frente una figura en la cual se procura planificar los efectos

² Código Orgánico Integral Penal, COIP (2014). Ecuador. [Última reforma: 29/07/2024 – Registro Oficial Suplemento #610]

fiscales de tal manera que, valiéndose de las disposiciones normativas, evitar el nacimiento de los impuestos.

Es muy común que, cuando se habla de elusión fiscal se hace referencia a beneficiarse de los vacíos legales o falta de regulación normativa, para obtener beneficios en el ámbito fiscal. Cabe recalcar que, no en la mayoría de los casos, las prácticas relacionadas a la elusión de impuesto no son taxativas y devienen del aprovechamiento de herramientas que detecten la falta de regulación normativa en el ámbito tributario. Por lo antes expuesto, se busca controlar dichos actos de elusión mediante figuras que detecten el actuar ilegítimo de los administrados y, graven los ingresos que devengan del caso. Por medio de la figura jurídica de las CFC y de la aplicación de las “CFC–Rules”, se busca gravar los ingresos que, como consecuencia de la elusión de impuestos, se trasladan a jurisdicciones de baja imposición fiscal.

Ahora bien, es menester afirmar que, por un lado, la elusión se enfoca en impedir que nazca a la vida jurídica y se genere legalmente la carga fiscal, a través de medios lícitos y aprovechando la falta de regulación normativa. Por otro lado, la evasión se caracteriza por el incumplimiento, voluntario e intencional, de una carga fiscal existente y exigible; esto se lo realiza por medio de actividades que impiden que el ente de control conozca sobre la realidad económica y los ingresos reales del contribuyente, es decir, a través de mecanismos que ocultasen la verdadera capacidad económica y materia gravable del contribuyente, lo que conlleve al incumplimiento de la obligación legal de pagar impuestos (Carpio Rivera, 2012).

Es claro que tanto la elusión como la evasión fiscal tienen un impacto negativo en la recaudación de impuestos y las políticas fiscales, tanto en el ámbito interno como internacional. Las organizaciones internacionales, como la OCDE, por medio del trabajo conjunto de los diversos Estados, busca generar mecanismos, como las CFC, para luchar e impedir que tengan lugar estas prácticas perjudiciales. No obstante, se necesita de mucho esfuerzo, a través del intercambio de información, transparencia y mecanismos de prevención y supervisión para tener efectividad en el ámbito del control fiscal internacional.

2.5. Impacto Económico de las CFC

Como último apartado del presente capítulo, es importante referirse al impacto económico de las CFC, para lo cual se analizará las rentas que se encuentran sujetas a las

CFC–Rules. Cabe recordar que, para analizar y calcular qué rentas se gravan, se deben cumplir adicionalmente con los criterios decisivos para determinar a una SEC, referidos en los anteriores apartados, siendo estos el control y la residencia fiscal de la compañía en el exterior. Conforme a lo establecido por la OCDE, mediante sus recomendaciones para diseñar normas de transparencia fiscal internacional, cada país podrá modificar el régimen de las rentas sujetas a control, dependiendo del nivel de riesgo BEPS que tengan las distintas jurisdicciones.

De forma genérica, la OCDE recomienda que se graven las rentas obtenidas por la SEC a través de dividendos, intereses, rentas, cánones, entre otros. Sobre esto, es importante analizar cada uno de los supuestos referidos; en relación a los dividendos, estos se caracterizan por provenir en la mayoría de los casos de rentas pasivas, por ejemplo, los dividendos obtenidos por las empresas holding o tenedoras de acciones. Cabe recalcar que, en este contexto, los dividendos se utilizan por lo general para trasladar rentas pasivas a una CFC (OECD, 2015b). Empero, en ciertos casos existen exenciones en las jurisdicciones donde se encuentra la matriz, que permiten que los dividendos obtenidos por la CFC no se graven o, cuando los ingresos que obtiene la SEC provienen de dividendos generados a través del mercado de valores. Es importante señalar que no es necesario que exista la distribución de dividendos, para que puedan ser materia de imposición fiscal bajo las reglas de la transparencia fiscal internacional.

Por otro lado, se busca gravar a los intereses obtenidos por las SEC, incluidos dentro de esta categoría las ganancias de capital, rendimientos financieros, intereses, entre otros. Es común que se trasladen este tipo de rentas a las SEC, con la final de capitalizarlas; empero, hay que tomar en cuenta que la misma OCDE, establece requisitos para la capitalización y reglas relativas a la sobrecapitalización, con la finalidad de evitar una mayor elusión tributaria, a través del traslado de beneficios en forma de intereses a las SEC situadas en jurisdicciones con baja tributación. En este caso, se trata de igual manera de rentas pasivas, ya que de por sí, la ganancia de la SEC no proviene directamente de una actividad concreta, sino del rendimiento de un determinado capital.

Adicionalmente, podemos encontrar otro tipos de rentas, tales como las provenientes de seguros, de la prestación de servicios, de la explotación de propiedad inmobiliaria y propiedad intelectual, regalías, entre otros. Sobre las rentas de seguros, es común que se originen en jurisdicciones con mayor tributación a las jurisdicciones en donde se encuentran ubicadas las SEC, por lo que, se procede al traslado de beneficios

con la finalidad de sujetarse a una menor tasa impositiva. En este supuesto, es importante determinar ciertos factores como quién es el asegurado, el beneficiario y donde se origina el riesgo, para así concretar qué parte de las rentas generadas de los seguros es susceptible a la aplicación de las CFC-Rules (Dueñas, 2019).

Es importante recalcar que, lo que se busca es evitar que las rentas y beneficios producidos en una jurisdicción, sean trasladados a otra, en la cual exista una baja tributación, con la finalidad de obtener beneficios fiscales derivados de técnicas como la elusión y evasión tributaria. De igual forma, se busca determinar tales prácticas, con la finalidad de asegurar el cumplimiento correcto y correspondiente de las obligaciones tributarias, en relación al lugar en donde se generen los ingresos.

De igual manera, se puede observar las rentas obtenidas a través de la explotación de la propiedad intelectual o regalías; en estos casos, es complicado determinar de manera exacta a qué jurisdicción corresponde las ganancias que se generan, ya que en la mayoría de los casos, se confunde con los ingresos obtenidos por ventas (Polezharova, 2019). Todo esto, dificulta el control del valor real de las transacciones y la realidad material de los actos. Por estas razones, las reglas de TFI, a través de las CFC, buscan englobar todos estos tipos de rentas para así, controlar de mejor manera los ingresos obtenidos en jurisdicciones de baja tributación y, consecuentemente, gravar proporcionalmente las partes correspondientes.

Finalmente, es importante firmar que no existe una lista taxativa de las rentas que se someten al control de las reglas de TFI; como se advirtió anteriormente, cada país puede ampliar el espectro de control, en virtud de sus políticas fiscales internas; por ejemplo, en la legislación ecuatoriana se incluyen dentro del espectro de control a las rentas obtenidas por la SEC, producto de la explotación de propiedad inmobiliaria. La esencia e impacto económico de las CFC radica en determinar los ingresos obtenidos y gravados con bajas tasas impositivas, para posteriormente, proceder al respectivo cálculo conforme a las normas fiscales locales. Es decir, se busca gravar las rentas que fueron obtenidas por una SEC y no gravadas con las tasas impositivas generalmente adecuadas, sino con bajos grados de tributación. Estas reglas, buscan la transparencia de los ingresos obtenidos en el ámbito internacional, a través de la correcta tributación y control fiscal; de igual forma se busca evitar la doble imposición sobre ingresos que ya hayan sido gravados en una respectiva jurisdicción.

CAPÍTULO 2

3. LEGISLACIÓN Y POLÍTICAS DE CFC

3.1. Comparación de Legislaciones de CFC en Diversos Países

Como se ha observado a lo largo del presente análisis, la regulación sobre las sociedades extranjeras controladas y las reglas de transparencia fiscal internacional (TFI) se extienden a nivel mundial. La mayoría de países que regulan esta situación jurídica se han basado y alineado con los lineamientos y recomendaciones planteados por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico en el año 2015, a través de la Acción 3 del proyecto “OECD/G20 BEPS Project”. En este contexto, se puede afirmar que, si bien existe mucha similitud y coordinación interestatal en el ámbito del control de la fiscalidad internacional y de la aplicación de las reglas de TFI, cada país ha generado diferentes regulaciones normativas en atención a las particularidades fiscales y observancia de los riesgos de evasión y elusión fiscal.

En el presente apartado, se analizará a breves rasgos las características más importantes de la regulación de la SEC en el ordenamiento jurídico de Estados Unidos y España.

En el anterior capítulo, se mencionó que la legislación estadounidense, las denominadas “Controlled Foreign Corporations”, traducidas al español como compañías o corporaciones foráneas controladas, se encuentran reguladas dentro de la Subparte F del Internal Revenue Code (legislación tributaria estadounidense). Entre sus lineamientos, se establece que para ser considerada como sociedad extranjera controlada (SEC) con respecto al control fiscal dentro de Estados Unidos, la sociedad situada en el extranjero debe tener como socios o accionistas a ciudadanos o contribuyentes estadounidenses (“US Persons”), quienes a su vez deben tener por lo menos el 50% del control de la compañía, bien sea a través de capital o por derechos de voto (Pinskaya et al., 2014). Es decir, en el caso de Estados Unidos, se requiere que exista un control del 50% de la SEC, el mismo que puede efectuarse sobre el capital o sobre los derechos de voto. En este caso, el control de ese porcentaje debe pertenecerle a socios o accionistas estadounidenses (“US Persons”), los cuales pueden tener la figura de personas naturales, sociedades, corporaciones o, incluso, entes considerados como patrimonios autónomos. Es notable destacar el hecho de que, al exigir un mínimo del cincuenta por ciento, el umbral de control es bajo y requiere de una gran participación en la SEC. A diferencia de

la legislación estadounidense, otros países que buscan un mayor nivel de control fiscal y luchar contra la elusión y prácticas de planificación fiscal abusiva, tienden a establecer un umbral de control más bajo.

Es importante destacar un requisito adicional establecido en el Internal Revenue Code, el cual determina que los socios o accionistas contribuyentes estadounidenses deben poseer por lo menos un 10% sobre el capital o derechos de voto de la CFC (Prettl, 2018). Bajo estas premisas, para considerar a una compañía extranjera como SEC, bien sea los accionistas o socios estadounidenses no solo deben poseer el 50% del capital o derechos de voto, sino que, adicionalmente deben poseer por lo menos un 10% cada uno. Claramente, a través de este requisito se busca ampliar el ámbito de control al limitar el porcentaje mínimo de control de cada accionista dentro de la SEC.

Por otro lado, se debe recalcar el hecho de que en Estados Unidos rige el principio de renta mundial, el cual establece que los residentes fiscales estadounidenses están obligados a pagar impuestos sobre todos los ingresos que obtengan, tanto en el ámbito interno, como internacional. En ese contexto, son objeto de control y se consideran como rentas gravadas, las que la SEC genere a través de rentas pasivas, intereses, rentas de capital, entre otras (Pinskaya et al., 2014). Empero, los impuestos pagados por la SEC en su país de domicilio se considerarán como crédito tributario para el cálculo del impuesto a pagar dentro de los Estados Unidos, con la finalidad de evitar la doble tributación. En este contexto, la regulación estadounidense es similar a la aplicada por la mayoría de países a lo largo del mundo y a los lineamientos de la OECD, en cuanto a las rentas e ingresos gravados de las compañías situadas en el exterior.

Por último, se debe indicar que las obligaciones de reporte existentes, que imponen requisitos estrictos para la entrega anual de informes sobre las CFC, los cuales deben brindar la información relativa a la actividad económica, ingresos, socios y accionistas; el incumplimiento de este requisito puede acarrear graves sanciones económicas. Existe una regulación estricta referente a las CFC-Rules, la cual, por un lado, busca luchar contra la evasión y elusión fiscal y, por otro lado, promover y robustecer la transparencia fiscal en el ámbito internacional.

Finalmente, es necesario señalar el desarrollo de los mecanismos de control recogidos en la legislación estadounidense para garantizar de mejor manera la transparencia fiscal internacional. Actualmente, existe la regulación denominada como

“Check-The-Box Regulation” (CTB), la cual hace referencia al proceso de clasificación mediante el cual, una sociedad o entidad situada en el extranjero, puede ser reconocida para efectos fiscales como sociedad dentro de los Estados Unidos (Oosterhuis, 2005). Este mecanismo ha permitido que muchas sociedades situadas en el extranjero, cuyos accionistas o socios sean contribuyentes estadounidenses, procedan a clasificarse como sociedades dentro de la legislación estadounidense, únicamente con fines y efectos fiscales. La sociedad extranjera no cambia su domicilio, sino que, para efectos tributarios, se considerará que los ingresos obtenidos en el extranjero, tras las CTB pasarán a someterse a las normas fiscales estadounidenses.

Este mecanismo permite de igual manera que inversionistas estadounidenses que tengan sociedades en el extranjero o que las deseen constituir, puedan vincularlas a las compañías situadas en Estados Unidos, manteniendo la responsabilidad limitada. Mediante este mecanismo, se plasma el principio de transparencia fiscal internacional y se garantiza que entidades en el exterior tributen lo que corresponde, no sólo en el país de control, sino aquel en el que se encuentran domiciliados sus socios o accionistas.

Como segunda comparación, toca aludir brevemente a la legislación española relativa a las sociedades extranjeras controladas. Las SEC se encuentran reguladas en la Ley 43/1995³, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, específicamente en el Capítulo X, denominado Transparencia Fiscal Internacional (“TFI”). En el numeral 1 del Art. 100 del referido cuerpo normativo, se especifica que será materia gravada del impuesto sobre la renta de sociedades, las rentas obtenidas por sociedades o entidades situadas en el exterior, cuando sus socios u accionistas, que sean contribuyentes en España, sean propietarios de una participación equivalente al 50% o mayor (Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades., 2014). Claramente, el umbral de control que se establece el mismo que Estados Unidos; empero, en el caso de España, los contribuyentes españoles deben poseer el 50% o más del capital, derechos de voto, fondos propios o, incluso de los resultados de la sociedad extranjera controlada; lo que, en la práctica, expande los presupuestos para definir y aplicar las reglas de la transparencia fiscal internacional.

Por otro lado, es importante señalar que en el mismo numeral del Art. 100, se determina que adicionalmente, el impuesto a la renta a pagar en el exterior, en el que se

³ Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, España. [Última actualización publicada el 27/06/2024]

sitúa la SEC, debe ser inferior al 75% de lo que hubiera correspondido pagar en España. Por lo que, tomando en cuenta que la tasa efectiva del Impuesto a las Sociedades en España es del 25 %, la tributación en el extranjero, en el que se ubique la SEC, debería tener una tasa efectiva menor al 18,75%.

En cuanto al ámbito de control, la legislación española prevé dos supuestos. En el primer caso, cuando la SEC no disponga de la organización de medios materiales y personales para la obtención de rentas, será gravable la totalidad de la renta obtenida. En el caso opuesto, serán gravables las rentas pasivas, enlistadas en el numeral 3 del Art. 100, tales como las operaciones de capitalización y seguro, dividendos, rentas obtenidas a través de instrumentos financieros, entre otras. Claramente, el ámbito de control es muy amplio y busca evitar el diferimiento de rentas, a través de mecanismos que dificulten las planificaciones fiscales agresivas.

Por último, cabe afirmar que, en el caso de España, la legislación relativa a la TFI asienta sus bases tanto en los lineamientos establecidos por la OCDE, así como en la Directiva anti-elusión de la Unión Europea (ATAD) (González Arias, 2021). En tal sentido, es remarcable que existe una interdependencia al momento del desarrollo normativo tributario en España relativo a las SEC, ya que se tienen que observar los lineamientos expedidos por la Unión Europea para evitar la evasión fiscal. Es relevante afirmar que, los límites impuestos a través de las normas de Transparencia Fiscal Internacional no deben volverse una barrera para la internacionalización, debido a que deben estar encaminados a potenciar las inversiones realizadas en el exterior, con observancia al cumplimiento tributario óptimo.

3.2. Medidas Anti-Elusión y Normativas de CFC

Después de haber analizado con brevedad la normativa referida a las CFC-Rules en Estados Unidos y España, es menester hacer alusión a la naturaleza y finalidad de las medidas anti elusión, las cuales dan paso al desarrollo y creación de las normas de Transparencia Fiscal Internacional. Como base para este análisis, es importante referirnos a lo dispuesto por la normativa ecuatoriana en el Art. 17 del Código Tributario, en el cual se desarrolla lo relativo a la calificación del hecho generador. En un primer plano, se establece que cuando se trate de un acto jurídico, la calificación del hecho será determinada con observancia de la verdadera esencia y naturaleza jurídica del mismo. No

obstante, es importante afirmar que, cuando éste se trate de conceptos económicos, variará la forma de calificarlo (Código Tributario, 2005).

Sobre lo antes señalado, cuando el hecho generador atienda a conceptos económicos, se tendrán que observar y tomar en cuenta la situación económica que existe en la realidad efectivamente; esto es, se atiende a la esencia misma de la situación económica de la cual deriva el hecho generador, sin trascendencia de su naturaleza o calificación jurídica. Es en este punto, en el que pueden existir mecanismos y prácticas fiscales que se pudiese abusar de la naturaleza económica del hecho generador, para evitar o disminuir el pago de impuestos. Dicha elusión tributaria, se pudiese plasmar en actos como la simulación de transacciones que en la práctica no tienen lugar o la creación de esquemas societarios que impliquen el traslado de beneficios y diferimiento de rentas a jurisdicciones con menor carga fiscal.

En esa misma línea, surge la necesidad dentro del Derecho Tributario o Fiscal de crear medidas y mecanismos que eviten el surgimiento o puesta en práctica de actos elusivos. Es importante resaltar que, la elusión fiscal no sólo afecta a los principios referidos en el anterior capítulo, de transparencia, intercambio de información, equidad, neutralidad y eficiencia, sino también al de progresividad y justicia fiscal. Esto, debido a que se busca cumplir únicamente con el aspecto formal de las obligaciones fiscales, no tomando en cuenta la realidad económica de las transacciones y actividades efectuadas; así como, debido a que se genera un desbalance en la capacidad contributiva dentro del sistema fiscal.

Conforme a lo antes manifestado, dentro de la normativa ecuatoriana, tanto a través de jurisprudencia, así como por medio de la vía legislativa, se ha promovido la creación de medidas que controlen y eviten las prácticas elusivas. Un ejemplo de ello tiene lugar a través de la Resolución del Pleno No. 07-2016, de la Corte Nacional de Justicia, mediante la cual, al analizar sobre la deducibilidad de los gastos, se reconoció la importancia y obligatoriedad de demostrar tanto el cumplimiento de requisitos formales en las transacciones, así como de la sustancia y trascendencia material (Corte Nacional de Justicia, 2016).

En definitiva, se busca evitar la elusión fiscal, a través de la imposición de estándares para la calificación del hecho generador, lo cual se traduce en la creación de medidas que combatan actividades de planificación fiscal abusiva como la erosión de la

base imponible, el traslado de beneficio a través de esquemas societarios en jurisdicciones de baja tributación, las empresas fantasmas, la subcapitalización y simulación de créditos entre partes relacionadas situadas en el exterior, entre otras prácticas.

En respuesta a lo antes indicado, en el ámbito internacional, a través de los múltiples planteamientos y lineamientos de la OCDE, así como por medio del desarrollo normativo interno, se han generado acciones denominadas como antielusivas, que buscan frenar y desincentivar las prácticas de elusión. Dichas acciones, que han surgido de tratados internacionales, leyes y convenios de doble imposición, buscan principalmente promover el intercambio de información entre los países y optimizar la transparencia relativa a la información fiscal (Tochetti & Cersósimo, 2022). Como ejemplos de medidas antielusión, se pueden observar las acciones de precios de transferencia, la limitación en la deducibilidad de gastos, los reportes e intercambio de información, los “mutual agreement procedure”, las sociedades extranjeras controladas o compañías foráneas controladas, entre otras.

Como ya se ha advertido a lo largo del presente trabajo, la principal medida antielusiva a analizar son las CFC-Rules o reglas de transparencia fiscal internacional, las cuales, como se ha indicado, buscan impedir la erosión de la base imponible y diferimiento de beneficios, para lograr regularizar la carga fiscal y pago de impuestos por parte de los contribuyentes. Las CFC-Rules controlan las estructuras societarias generadas por los contribuyentes, en jurisdicciones con menores y bajas cargas impositivas. Se busca que exista una planificación societaria y fiscal transparente, para detectar los ingresos obtenidos por los contribuyentes a través de entidades situadas en el exterior y, de ser el caso, gravarlos de manera proporcional conforme a las tasas impositivas y reglas fiscales del país de control.

Las CFC o SEC se caracterizan por controlar las rentas, en ciertos casos pasivas y en otros, todas las rentas, obtenidos por sociedades o entidades con residencia fiscal en el extranjero, cuyos propietarios, tengan domicilio fiscal en el país de control, esto es, buscan controlar que los contribuyentes tributen todas las rentas obtenidas a través de estructuras societarias y fiscales situadas en jurisdicciones con baja tributación, las cuales, evidentemente, difieren el pago de impuestos y cumplimiento de obligaciones tributarias.

3.2.1. Ejemplo de CFC

Una vez expuesta la importancia de las CFC-Rules como medio de control de la elusión fiscal y como acción anti elusiva, es importante consignar un ejemplo, que permita comprender en qué circunstancias aplicarían estas reglas y cómo se vería la situación en la realidad. Para esto, tomaremos como referencia la normativa española sobre la transparencia fiscal internacional; por lo tanto, la sociedad contribuyente española debe ser propietaria de por lo menos el 50% del capital de una sociedad situada en el extranjero. Adicionalmente, la sociedad situada en el extranjero debe tener una tasa impositiva menor al 75% de lo que le correspondería pagar en España; en este caso, la tasa impositiva española para sociedades es del 25%, por lo que la tasa impositiva en la sociedad situada en el extranjero debe ser menor al 18,50%.

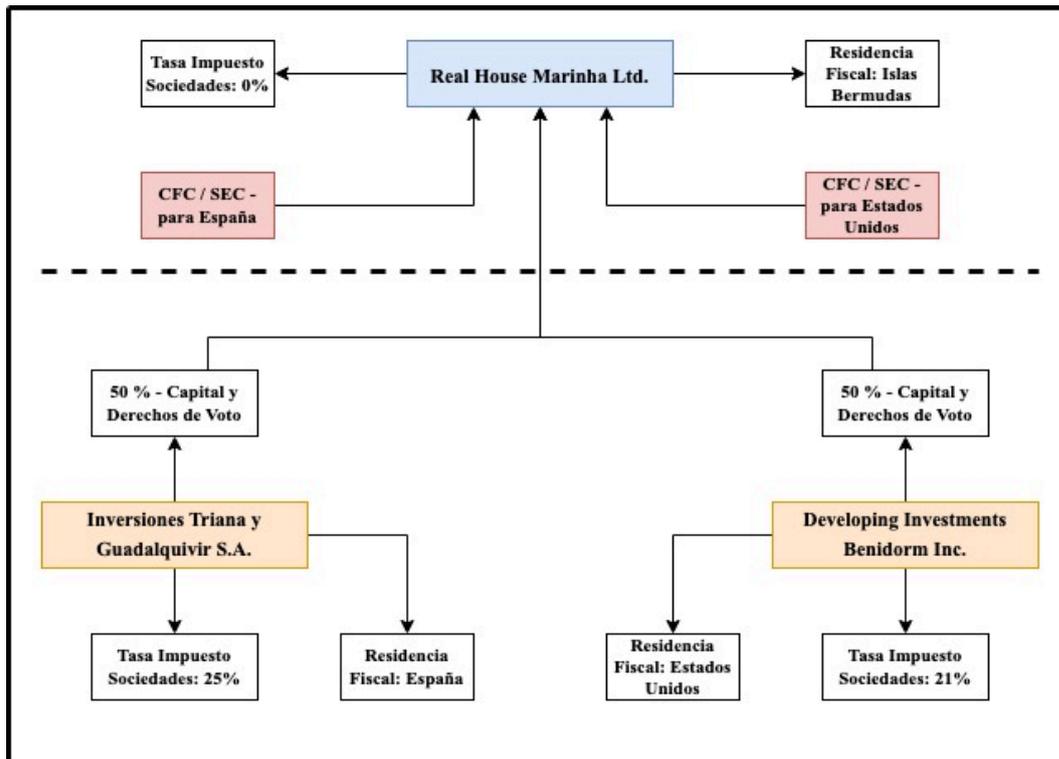
Dentro del ejemplo, tomaremos en cuenta la legislación estadounidense; en este caso, la sociedad contribuyente norteamericana debe ser propietaria de por lo menos el 50% del capital de una sociedad situada en el extranjero; hay que tomar en cuenta que la tasa impositiva estadounidense para sociedades es de aproximadamente 21%, lo que dependerá del Estado en donde se sitúe la sociedad.

Como país de referencia en cual se sitúa la sociedad extranjera, tomaremos a las Islas Bermudas, en donde no existe impuesto a la renta para sociedades, así pues, la tasa impositiva es del 0%. Este territorio es considerado un paraíso fiscal, no forma parte de tratados internacionales de doble imposición y es comúnmente utilizado dentro de esquemas societarios para prácticas de planificación fiscal abusiva, con la finalidad de evitar y evadir el pago de impuestos.

En este contexto, a manera ejemplificativa, se tendrá que la sociedad anónima “Inversiones Triana y Guadalquivir S.A.”, cuya residencia fiscal se sitúa en España, es propietaria del 50% del capital y derechos de voto de la compañía limitada “Real House Marinha Ltd.”, situada en las Islas Bermudas. De igual manera, la corporación “Developing Investments Benidorm Inc.”, cuya residencia fiscal se sitúa en los Estados Unidos, es propietaria del otro 50% del capital y derechos de voto de la compañía limitada “Real House Marinha Ltd.”, tal como se observa en la figura 1 (Ejemplo de Compañía Foránea Controlada).

Figura 1

Ejemplo de Compañía Foránea Controlada



Claramente, como se observa en la Figura 1, tanto la sociedad española, así como la corporación estadounidense, cumplen con los requisitos para ser consideradas en sus respectivas legislaciones y regulaciones fiscales como propietarias de la sociedad extranjera controlada (SEC) o Controlled Foreign Corporation (CFC), “Real House Marinha Ltd.”, en un 50% cada una. Esta compañía, al estar situada en el paraíso fiscal de Islas Bermudas, en el que existe una tributación para las sociedades del 0%, constituye un claro ejemplo en el que deben aplicarse las reglas de transparencia internacional para evitar la evasión y elusión fiscal.

3.3. Revisión de las CFC en la Fiscalidad Internacional - BEPS de la OCDE

Como último punto de estudio dentro del presente capítulo, se analizará brevemente a la interacción de la Acción 3 del Proyecto BEPS de la OCDE, referente a las compañías foráneas controladas, con las Acciones 8–10, referente a los precios de transferencia y la Acción 15, relativa a los instrumentos multilaterales. En primer lugar, es menester referirse a los precios de transferencia, los cuales son los precios establecidos para realizar las transferencias y transacciones entre empresas relacionadas, ya sea en el ámbito interno

o internacional. Una de las prácticas más comunes para evadir o eludir impuestos, es establecer diferentes precios a los fijados en el mercado, para las transacciones que se realizan entre empresas relacionadas, lo que conlleva a una reducción significativa al momento del cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Cabe recalcar que, a medida que la globalización avanza y las relaciones comerciales internacionales aumentan, ha surgido la necesidad fiscal de regular las transacciones realizadas por entidades de grupos empresariales nacionales y transnacionales, con el objetivo de asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias y precautelar la debida aplicación de las distintas normativas fiscales. A través de las Acciones 8–10 del proyecto BEPS de la OCDE, se busca, como medida anti elusiva, establecer las directrices necesarias para regular los precios de transferencia de las transacciones realizadas entre empresas de un mismo grupo empresarial (Bartelsman & Beetsma, 2003). Se pretende delinear y determinar con claridad la naturaleza de la transacción real efectuada entre las entidades vinculadas, para de esta forma, establecer con claridad los parámetros para definir los precios de transferencia adecuados, con observancia del mercado.

La correcta determinación de los precios de transferencia no solo tiene un impacto en la regulación de las relaciones comerciales entre las entidades vinculadas y sus cargas fiscales, sino que también incide directamente en la distribución de las rentas generadas por las sociedades, tanto en el ámbito nacional, como en jurisdicciones extranjeras. Por lo tanto, a través de una correcta determinación de precios, se puede evitar el diferimiento de impuestos a través de planificaciones fiscales agresivas, que aprovechen altos o bajos precios entre partes vinculadas, con la finalidad de reducir cargas fiscales. Es común que los grupos empresariales, se beneficien de empresas vinculadas situadas en regímenes fiscales preferentes, con menores cargas fiscales, para fijar precios de transferencia que beneficien las cargas impositivas.

Finalmente, es importante recalcar que los países en el ámbito internacional desarrollen regulaciones relativas a la fijación de precios de transferencia que promuevan las transacciones y relaciones comerciales justas, con observancia a los precios de mercado. Las directrices deben de igual forma respetar el principio de libre competencia, el cual debe ampararse en la realidad fáctica y económica de las transacciones realizadas entre las partes vinculadas. Claramente, es una medida de suma importancia para evitar la elusión fiscal, ya que busca controlar las relaciones transaccionales entre partes

relacionadas en el ámbito interno y externo; de la misma forma, se busca evitar la erosión de la base imponible, garantizar la transparencia fiscal y promover planificaciones fiscales justas y responsables. Es notable afirmar que esta medida se relaciona estrechamente con la de las compañías foráneas controladas, ya que su regulación y efectos incide directamente en la relación entre las compañías vinculadas; en este caso, con las compañías situadas en jurisdicciones de menor tributación.

En segundo lugar, es importante referirse al Instrumento Multilateral de la OCDE, denominado originalmente como “Multilateral Instrument “(MLI), que se encuentra regulado en la Acción 15 del Proyecto BEPS. Por medio de esta medida, se busca establecer soluciones concretas para que los distintos países puedan eliminar y subsanar las lagunas y vacíos legales existentes en los tratados fiscales internacionales. Por consiguiente, permite que a través de su aplicación y puesta en práctica, se contrarreste el abuso de los convenios existentes, lo que conlleva a mejorar el control y puesta en práctica de las actividades fiscales (Clifford, 2019). Claramente, el MLI de las BEPS tiene un efecto en el ámbito fiscal internacional, ya que promueve la correcta aplicación de tratados y establece mecanismos de resolución de conflictos dentro del ámbito tributario.

En la práctica, esta medida anti elusiva permite a los países modificar los tratados fiscales existentes, en concordancia y de manera sincronizada, para aplicar las medidas establecidas a través del Proyecto BEPS de la OCDE, sin la necesidad de generar y renegociar nuevos tratados. Es decir, mediante la suscripción del MLI se aplicarán automáticamente en los tratados fiscales bilaterales, las medidas y herramientas desarrolladas a lo largo del Proyecto de las BEPS. En síntesis, este instrumento multilateral permite que los Estados que se adhieran, implementen directamente las acciones emanadas por la OCDE en sus convenios existentes.

La relación directa entre las CFC y el denominada Multilateral Instrument BEPS se traduce en la necesidad e importancia del control fiscal en el ámbito internacional. El objetivo principal es evitar el traslado de beneficios y diferimiento de impuestos, buscando tributar las rentas generadas conforme a las reglas de la jurisdicción en donde fueron creadas, con atención a las reglas de transparencia fiscal internacional. La adhesión al MLI BEPS permite su aplicación directa, rápida y eficaz dentro del país, lo que permite beneficiarse de todas las herramientas y mecanismo desarrollados por la OCDE, los cuales promueven el intercambio de información, la planificación fiscal responsable y la transparencia fiscal internacional.

CAPÍTULO 3

4. CFC EN ECUADOR

4.1. Antecedentes Históricos

A lo largo del presente estudio, se ha destacado el importante rol de las reglas de transparencia fiscal internacional (TFI) como medidas antielusivas y mecanismos que promueven el establecimiento de sistemas tributarios progresivos, que eviten prácticas de planificación fiscal abusiva y evasión tributaria. En ese contexto, después de haber profundizado sobre las CFCs, así como su implementación y regulación normativa en Estados Unidos y España, es necesario referirse a la situación actual relativa a esta institución fiscal dentro de Ecuador. En primer lugar, se analizan los antecedentes históricos relativos a la figura de las CFCs y las medidas antielusivas y de control fiscal internacional dentro de Ecuador. Como segunda sección del presente capítulo, se revisará los aspectos más trascendentales de la normativa legal sobre las compañías foráneas controladas; finalmente, se examinará la relación de las reglas de transparencia fiscal internacional, en especial, de las CFCs, con los principios y políticas tributarias ecuatorianas.

Sobre la normativa fiscal internacional dentro del ordenamiento jurídico ecuatoriano, relacionada al control del fraude fiscal, evasión y elusión tributaria, es menester afirmar que ésta ha tenido un gran avance y desarrollo en la última década. Como ya se comentó en los párrafos anteriores, el régimen de las CFCs refleja el último avance dentro de la materia de control de fraude fiscal. Empero, a lo largo de los años, a través de distintos mecanismo, se ha enfocado el desarrollo en distintos ámbitos, tales como las herramientas en contra de prácticas de planificación fiscal agresiva, a través del control de empresas fantasmas, pagos simulados al exterior, precios de transferencias, subcapitalización, transacciones entre partes relacionadas, entre otras. Por otro lado, ha existido una amplia regulación relativa a las transacciones mantenidas entre los sujetos obligados a tributar dentro del Ecuador y los paraísos fiscales; en este ámbito, se ha procedido a definir y delimitar conceptual y geográficamente a los paraísos fiscales, jurisdicciones de menor imposición o regímenes preferentes, tanto a través de legislación, así como resoluciones del Servicio de Rentas Internas (SRI).

De manera oficial, la figura de las Compañías Foráneas Controladas (CFC), así denominada legalmente, se incluyó al ordenamiento jurídico ecuatoriano tras la

publicación de la Ley Orgánica de Eficiencia Económica y Generación de Empleo⁴, el 20 de diciembre del 2023; cuerpo normativo que a su vez, reformó la Ley de Régimen Tributario Interno⁵. La nueva regulación relativa a las reglas de transparencia fiscal internacional y de la figura de las sociedades extranjeras controladas (SEC) en Ecuador, se crea con base a los lineamientos y recomendaciones planteados por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico en el año 2015, a través de la Acción 3 del proyecto “OECD/G20 BEPS Project”. Empero, previo a analizar detalladamente sobre la reciente normativa referida, es menester referirse brevemente a algunos de los antecedentes legislativos vinculados a las normas tributarias que pretenden evitar la elusión y evasión fiscal dentro del ordenamiento jurídico ecuatoriano.

Como primer punto, resulta interesante referirse a las bases y fundamentos jurídicos establecidos en la sección de considerandos de la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria en el Ecuador⁶, normativa publicada en diciembre del año 2007. En la citada ley, se expuso la relevancia y necesidad del desarrollo de normativas referentes al control y gestión tributaria, que busquen la prevención de prácticas de evasión y elusión fiscal; este punto de partida fue aprobado en la Asamblea Constituyente del Ecuador en el año 2007. Mediante este antecedente, se destaca la importancia de orientar y encaminar una política económica que garantice el control fiscal efectivo, tomando en consideración las herramientas para asegurar la recaudación fiscal y evitar prácticas elusivas.

Por otro lado, en relación con el control de la evasión y elusión fiscal, han existido otros cuerpos normativos que han enfocado la legislación hacia esta línea, tales como la Ley Orgánica de Incentivos a Producción y Prevención del Fraude Fiscal⁷ del año 2014, la misma que estableció regulaciones estrictas relacionadas a la tributación y los paraísos fiscales. En ese contexto, uno de los principales objetivos de dicho cuerpo normativo se centraba en aplicar medidas fiscales para equiparar el efecto fiscal que generaban las operaciones entre residentes en el Ecuador y paraísos fiscales. En virtud de que las operaciones con paraísos fiscales reducían drásticamente las obligaciones tributarias, se

⁴Ley Orgánica de Eficiencia Económica y Generación de Empleo (2023). Ecuador. [Última reforma: 25/03/2024 – Registro Oficial Suplemento #525]

⁵Ley de Régimen Tributario Interno (2004). Ecuador. [Última reforma: 14/06/2024 – Decreto Ejecutivo 302 – Registro Oficial Suplemento #579]

⁶Ley Reformativa para la Equidad Tributaria en el Ecuador (2007). Ecuador. [Última reforma: 25/03/2024 – Registro Oficial Suplemento #525]

⁷Ley Orgánica de Incentivos a Producción y Prevención del Fraude Fiscal (2014). Ecuador. [Última reforma: 09/05/2019 – Registro Oficial Suplemento #484]

aplicaron medidas como la retención de mayores porcentajes o aplicación de tarifas mayores.

En la misma línea, dicha ley incorporó conceptos de suma importancia relacionados con el control fiscal, tales como el concepto de la residencia fiscal. Mediante esta definición, se puede establecer qué personas naturales tienen su residencia fiscal en Ecuador y, por lo tanto, deben tributar dentro del país. Esto reforzó en gran medida a la prevención de fraude fiscal, debido a que delimitó las condiciones para determinar quiénes eran los obligados de tributar en el país, ergo, quiénes eran sujetos de control de sus transacciones con el exterior, para aplicar las normativas anti elusivas.

Posteriormente, tras la Consulta Popular efectuada en febrero del año 2017, se procedió a promulgar la Ley Orgánica para la Aplicación de la Consulta Popular sobre los Paraísos Fiscales⁸, mediante la cual, se reguló lo relativo a la definición y consideración de jurisdicciones como paraísos fiscales, así como, se establecieron prohibiciones en cuanto a bienes y transacciones en paraísos fiscales, a personas que pertenezcan al servicio público, ostenten una dignidad de elección popular o sean candidatos. Adicionalmente, se facultó al SRI para desarrollar y delimitar qué jurisdicciones son consideradas como paraísos fiscales, en función de su normativa fiscal.

Finalmente, es importante recalcar que, ha existido otros cuerpos normativos que han permitido progresar y mejorar el control y prevención de fraude fiscal en el país, así como políticas públicas, como el Plan Nacional para Crear Oportunidades 2021-2025, que sirvió como una de las bases para la posterior creación de las CFCs a través de la Ley Orgánica de Eficiencia Económica y Generación de Empleo. Al ser un asunto trascendental dentro de la política estatal, en el ámbito fiscal y económico, es importante que exista cooperación entre el Gobierno Central, la Administración Tributaria y las jurisdicciones en el exterior, por medio de la aplicación de herramientas como el intercambio de información y las reglas de transparencia fiscal internacional.

Previo a analizar a detalle la regulación normativa de las CFC dentro del ordenamiento jurídico ecuatoriano, es relevante referirse a la distinta reglamentación y consideraciones por parte del Servicio de Rentas Internas sobre los paraísos fiscales, jurisdicciones de menor imposición o regímenes preferentes, misma que se plasma en la

⁸ Ley Orgánica para la Aplicación de la Consulta Popular Efectuada el 19 de Febrero del 2017 (2017). Ecuador. [Registro Oficial Suplemento #75]

resolución No. NAC-DGERCGC15-00000052⁹, del año 2015. Sobre esto, hay que advertir que la resolución aludida ha sido objeto de cambios y actualizaciones a lo largo de los últimos años, considerando las variaciones en los criterios de definición de las distintas categorías. En dicha resolución, se enlistaron los distintos dominios, jurisdicciones, territorios o Estados asociados, considerados como paraísos fiscales, como por ejemplo, Barbados, Bermudas, Curazao, Emiratos Árabes Unidos, entre otros (Resolución No. NAC-DGERCGC15-00000052, 2015).

Por otro lado, en cuanto a los regímenes fiscales preferentes, regulados en la normativa fiscal ecuatoriana, se refiere a jurisdicciones que de igual manera, ofrecen bajas tasas de tributación y ventajas fiscales significativas. El objetivo de enlistar dichas jurisdicciones es poder determinar cuando los obligados a tributar dentro del Ecuador mantienen transacciones con empresas situadas en esos territorios. En estos casos, se aplicarán normas de control más estrictas dentro de Ecuador, con la finalidad de evitar la fuga de capital o la erosión de la base imponible. Algunos ejemplos de regímenes fiscales preferentes son Estonia, Bulgaria, Montenegro, entre otros.

4.2. Legislación

Una vez expuestos los antecedentes históricos de la regulación ecuatoriana para prevenir y evitar el fraude fiscal, la evasión y elusión, es menester analizar la legislación vinculada al régimen de las Compañías Foráneas Controladas (CFC) dentro del ordenamiento jurídico ecuatoriano. Como ya se mencionó, la Ley Orgánica de Eficiencia Económica y Generación de Empleo, mediante lo dispuesto en su artículo 18, agregó a la Ley de Régimen Tributario Interno (LRTI), después de su Art. 51, el Capítulo XII, sobre las CFC. A continuación, se analizarán a detalle las reglas de transparencia fiscal internacional dentro del Ecuador, reguladas actualmente en dicha Ley.

En primer lugar, hay que entender la definición conceptual de las CFC en Ecuador, regulada en el Art. 51.1. LRTI, en atención al tipo de entidad, nivel de control y tasa fiscal. Sobre la entidad, puede considerarse como CFC a cualquier tipo de sociedad, siempre y cuando no tenga su residencia fiscal en el Ecuador, a excepción de los establecimientos permanentes no domiciliados en el país. Este requisito denota la personalidad jurídica de las sociedades extranjeras controladas, que, en este caso, engloba

⁹ Resolución No. NAC-DGERCGC15-00000052 – Servicio de Rentas Internas (2015). Ecuador. [Última reforma: 23/02/2024 – Registro Oficial Suplemento #504]

a cualquier tipo de sociedad domiciliada en el exterior, como por ejemplo, una compañía de responsabilidad limitada, una sociedad anónima o incluso, entes con personalidad jurídica independiente como fideicomisos “trusts”. Empero, como se mencionó en el primer capítulo, existen otros requisitos para determinar a las CFCs, los cuales son interdependientes unos de otros y son decisivos para aplicar las normas de control en el ámbito internacional.

En atención al segundo requisito, éste se refiere a la vinculación que tiene la sociedad domiciliada en el exterior, con el país que aplica las reglas de transparencia fiscal internacional (TFI). En el caso del requisito específico en Ecuador, para que considerar a una sociedad extranjera como CFC y poder controlar su vinculación con nuestro país, la sociedad tiene que tener por lo menos un beneficiario, accionista o socio, que sea residente en el país y sea propietario de al menos el 25% de dicha sociedad. Es decir, este requisito para determinar a la CFC se centra en el control que tenga una persona natural o jurídica ecuatoriana, sobre la sociedad situada en el extranjero.

Por consiguiente, el tipo de control se plasma en el porcentaje de propiedad sobre la sociedad, que por lo menos, debe ser el 25%. En este caso, se puede observar claramente que el estándar ecuatoriano, relativo al umbral de control, es mucho menor al recomendado por la OCDE, que como se observó en líneas precedentes, oscila sobre el 50%. No obstante, esto aumenta el ámbito de control y clasificación de las sociedades a controlar, en jurisdicciones de baja imposición. El hecho de situar el control a un mínimo de 25%, puede ser positivo cuando las políticas públicas del país de control apuntan a evitar en mayor medida la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, con la finalidad de conseguir una menor tributación. En el caso ecuatoriano, permitiría controlar un mayor número de sociedades en el exterior, ya que sólo se requiere un 25% de control o propiedad.

Dentro de este marco, hay que especificar que ese 25% de control recae sobre una multiplicidad de situaciones; esto es, se requiere que el obligado a tributar en el Ecuador, tenga, de forma directa o indirecta, el 25% de capital, del derecho a recibir dividendos o utilidades, de los derechos de voto, de los remanentes de liquidación, entre otros (Ley Régimen Tributario Interno, LRTI, 2004). Dicho de otra manera, se requiere que el beneficio que obtenga de la sociedad, bien sea a través de la propiedad de capital o derechos de voto, equivalga a por lo menos el veinticinco por ciento. En comparación con otros países, como Estados Unidos y España, que sitúan el control en por lo menos el

50%, es claro que, en nuestro caso, se expande el ámbito de control y da paso a un mayor número de escenarios.

En virtud de lo observado, hay que considerar que un mayor control puede ser beneficioso tanto para la recaudación de tributos, así como para prevenir el fraude fiscal, evasión y elusión. Sin embargo, en la práctica, no siempre es viable controlar y ejecutar las disposiciones relativas al control fiscal internacional, debido a la dificultad en el intercambio de información y transparencia. Es cierto que ha existido un avance y progreso en la cooperación internacional, dentro del área relativa a la tributación, pero claramente, todavía queda mucho trabajo por realizar y, en nuestro caso, es necesario desarrollar la aplicación práctica del nuevo régimen de las CFC, con relación al tipo de control establecido legalmente.

Finalmente, el último criterio para determinar una CFC en nuestra legislación, hace referencia a la tasa fiscal del impuesto a la renta del país en el cual se sitúe la sociedad extranjera objeto de control, es decir, el nivel de control. En este sentido, para considerar que una sociedad extranjera es objeto de control, ésta debe estar situada en una jurisdicción en la cual, la tasa efectiva del impuesto a la renta, sea inferior a un sesenta por ciento de lo que corresponda en Ecuador (OECD, 2015b). Dicho de otra manera, por ejemplo, si tomamos en cuenta que la tasa efectiva del impuesto a la renta para sociedades en el Ecuador es de 25%, para poder controlar una sociedad en el extranjero, cuyos beneficiarios como se señaló anteriormente sean ecuatorianos, la tasa fiscal debería ser inferior a un 60% de lo que corresponda en el Ecuador, es decir, inferior a 15%.

En este contexto, lo que se busca es un control de las transacciones de los residentes fiscales en Ecuador, que mantengan transacciones en el extranjero, a través de sociedades, que se sitúen en jurisdicciones con baja tributación, como se observó; o, incluso, en ciertos casos, jurisdicciones con tributación nula, como es el caso de ciertos paraísos fiscales. En resumidas cuentas, si una sociedad en el exterior, cuyos propietarios son ecuatorianos, se encuentra en un paraíso fiscal, régimen fiscal preferente o jurisdicción de baja tributación, será objeto de aplicación del régimen de las Compañías Foráneas Controladas establecido por la LRTI.

En definitiva, existen tres criterios claves para determinar en qué casos se aplica el régimen CFC y en qué caso estamos frente a una sociedad extranjera controlada (SEC), según la normativa ecuatoriana. Estos criterios son interdependientes y deben ser

cumplidos conjuntamente, para estar frente a la aplicación de las reglas de transparencia fiscal internacional. En la práctica, un caso común es cuando residentes fiscales en el Ecuador, son propietarios considerablemente de sociedades que se sitúan en jurisdicciones de baja tributación o paraísos fiscales; todo esto, con la finalidad de beneficiarse de las bajas tasas impositivas y, de esta forma, evitar pagar altas sumas en concepto de impuestos en el Ecuador. En este contexto, lo que se busca a través de este régimen es determinar en qué casos se puede controlar y, posteriormente, evitar que tengan lugar prácticas de planificación fiscal abusiva y fraude fiscal.

Una vez establecidos los criterios y proceso para determinar cuándo es aplicable el régimen CFC, es trascendental analizar las disposiciones legales vinculadas y elementales para su aplicación y puesta en práctica. En tal sentido, hay que analizar qué tipo de rentas que obtenga la SEC son objeto de control e imposición, en consideración de las CFC-Rules en Ecuador, asunto regulado en el Art. 51.2. de la LRTI. En tal disposición normativa, se hace referencia a que se aplicará el régimen de las CFC a las rentas correspondientes al beneficiario final cuya residencia fiscal sea en Ecuador, independientemente de la distribución de dividendos; lo que es muy importante, en virtud de que no se requiere que se distribuyan los dividendos por parte de la sociedad extranjera controlada, para poder gravar los beneficios proporcionales que le corresponden al beneficiario final ecuatoriano.

En tal sentido, la particularidad es que se aplican las reglas de transparencia fiscal internacional sobre las rentas de la SEC, que proporcionalmente le corresponden a su propietario residente fiscal ecuatoriano, independientemente de si se procedió a repartir y distribuir los dividendos del ejercicio respectivo. Mediante esta condición, se busca controlar en mayor medida la evasión y elusión fiscal, debido a que no se requiere que exista una atribución de las ganancias proporcionales de la sociedad extranjera, sino se observa exclusivamente la titularidad y propiedad correspondiente sobre las rentas generadas por la SEC.

En este orden de ideas, es importante destacar que la OCDE, en sus recomendaciones sobre las CFC-Rules, establece qué tipo de rentas pueden tentativamente ser objeto de la aplicación de las reglas de transparencia fiscal internacional. No obstante, cada país puede modificar tal listado, en razón del grado de control deseado y la medida en la que se busca prevenir el fraude fiscal. En nuestro país, conforme a lo establecido por el Art. 51.2. LRTI, de las rentas obtenidas por la SEC,

podrán ser gravadas las rentas pasivas, tales como las ganancias de capital, los dividendos, rendimientos financieros regalías e incluso, explotación de propiedad inmobiliaria, entre otros (Ley Régimen Tributario Interno, LRTI, 2004). Como se puede observar, es muy amplio el ámbito de control relativo a las rentas gravables, lo que se alinea a la política fiscal de prevenir y evitar el fraude fiscal.

Del análisis realizado, es notable que el régimen CFC en nuestro país busca controlar y gravar adicionalmente rentas distintas a los dividendos, tales como las provenientes de la explotación de propiedad intelectual o los rendimientos de activos financieros. En la práctica, las compañías situadas en el exterior que tenían beneficiarios residentes fiscales en el Ecuador, no procedían a la distribución de dividendos por motivos fiscales. Empero, actualmente, como se observó, ya no sólo se aplican las CFC-Rules en relación de los dividendos, sino también de otras rentas.

Desde otro punto de vista, es necesario referirse a la forma en la que se atribuye el impuesto al beneficiario final y el período aplicable; es decir, la manera y el momento en el que se vinculan las rentas de la CFC con su beneficiario final, domiciliado en una jurisdicción distinta. En este contexto, el Art. 51.4 LRTI es claro al establecer que serán gravables las rentas alcanzadas por la CFC en el período que se generen, entendido éste como el ejercicio económico anual. Para esto, deberá tomarse en cuenta la participación que mantenga el beneficiario en la CFC al final del ejercicio económico, con la finalidad de determinar su participación proporcional sobre la totalidad de las rentas gravables alcanzadas.

Por lo que, después de determinar las rentas gravables proporcionales que le corresponden al beneficiario final en el Ecuador, éste tendrá que incluirlas dentro de su declaración anual de impuesto a la renta. En este contexto, las rentas atribuibles, que sean generadas por la CFC, se sumarán a las demás rentas que tenga el sujeto pasivo y, en base al total resultante, se calculará el impuesto a pagar dentro de nuestro país. Claramente, se puede ver cómo interactúan principios de fiscalidad internacional, tomando en cuenta que se mezclan rentas de diversas fuentes, atribuibles al lugar en donde el sujeto pasivo tiene su residencia fiscal.

Finalmente, en lo relativo al cálculo y atribución de las rentas de la CFC, es importante referirse a lo establecido por el Art. 51.5. LRTI, por medio del cual se establecen los parámetros de cálculo para el impuesto a pagar. En primer lugar, se

establece que las rentas se calcularán con atención a la base imponible de la CFC, en concordancia con lo establecido por el capítulo V de la LRTI (Ley Régimen Tributario Interno, LRTI, 2004). Esto tiene mucho sentido, en virtud de que se toma en cuenta únicamente la parte proporcional de las rentas gravables, excluyendo las exentas por mandato legal y en atención a su naturaleza económica. De igual manera, es clave establecer que, de existir diferencia en el tipo de moneda o divisa, se procederá con las respectivas conversiones a la moneda local.

En este sentido, no existe mayor complejidad en la forma de calcular el impuesto gravado; empero, hay que observar los supuestos en los cuales exista un impacto negativo, es decir, una pérdida fiscal. En los casos en los cuales la CFC registre una pérdida fiscal, ésta podrá atribuirse a los cinco próximos ejercicios fiscales, siempre y cuando tal amortización no supere el 25% de la base imponible de dicho período (Reglamento para Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, LRTI, 2010)¹⁰. Es decir, existe la posibilidad de que, en el caso de que la sociedad extranjera controlada no genere rentabilidad y registre pérdidas, las mismas se puedan imputar a siguientes ejercicios fiscales, con la finalidad de reducir la carga fiscal, siempre y cuando se cumplan con los parámetros legales establecidos. Sobre esto, es importante recalcar que, a pesar de que se refiere al proceso a seguir en la CFC, existe un impacto relativo al beneficiario final, ya que tiene efectos en sus cargas fiscales.

Ahora bien, hay que referirse a los efectos generados en otros regímenes y la interacción relativa al intercambio de información, procedente de las reglas de transparencia fiscal internacional (TFI). En primer punto, es menester referirse a la forma de proceder en cuanto a participación en una CFC; según lo establecido por la LRTI, en su artículo 51.6., se deberá llevar un estado de cuenta por cada una de las CFC en las cuales participe el residente fiscal en Ecuador. En tal estado de cuenta se regularán aspectos relativos a los ingresos gravables, retenciones en el país donde reside la SEC, base imponible, dividendos, entre otros. Empero, existe todavía ambigüedad con relación a este requisito, debido a que todavía no se ha generado un reglamento a la ley ni pronunciamientos por parte de la Administración Tributaria que detalle con claridad el formato y todos los requisitos que deben cumplir dichos estados de cuenta.

¹⁰ Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno (2010). Ecuador. [Última reforma: 04/10/2024 – Decreto Ejecutivo 411 – Registro Oficial Suplemento #658]

Claramente, lo que se busca a través de los nombrados estados de cuenta es dar un seguimiento de la participación de los obligados a tributar en Ecuador, en compañías extranjeras situadas en jurisdicciones de baja tributación, que cumplan los requisitos analizados anteriormente. Todo esto, con la finalidad de identificar y aplicar las CFC-Rules y, de esta manera, evitar la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, ergo, el fraude fiscal. De igual manera, a través de los estados de cuenta, se podrá identificar qué tipo de rentas pueden ser sujetas a la aplicación de las reglas de TFI, así como cuales ya fueron debidamente gravadas en el lugar donde se generaron.

Todo esto es clave, en virtud de que los contribuyentes podrán utilizar como crédito tributario el impuesto pagado en el país en el cual se sitúa la CFC, en la medida en la que existan similitudes relativas al cálculo, tasa y naturaleza del impuesto. De igual manera, es importante resaltar que, se tendrá que probar el pago real y efectivo del impuesto en el país donde se ubique la CFC, con la finalidad de asegurar el cumplimiento de las respectivas obligaciones fiscales. En este contexto, quienes participen en la sociedad extranjera controlada podrán descontar el impuesto a pagar en su país de residencia fiscal, en relación al impuesto pagado en el país de domicilio de la sociedad extranjera sujeta a control. De esta forma, no sólo se evita la doble tributación, sino también, se respetan principios de tributación como el de equidad tributaria y suficiencia recaudatoria, en la medida en la que se cumple con la obligación final en el lugar en donde se genera; asimismo, este mecanismo busca equilibrar la carga fiscal y evitar que los contribuyentes paguen impuestos excesivos sobre las mismas rentas en dos países diferentes.

Con relación a lo antes indicado, se debe recordar que la naturaleza de las CFC radica en el hecho de que están situadas en jurisdicciones con baja tributación, que por ejemplo, en el caso de la legislación ecuatoriana, se tratan de los paraísos fiscal, jurisdicciones de menor imposición o regímenes preferentes; de manera que, en la mayoría de los casos, no tendría mucha aplicación práctica la aplicación de crédito tributario, ya que comúnmente, la tributación en los países donde se sitúan las CFC es muy baja o incluso, en ciertas ocasiones, nula. Es claro que existen excepciones y, en ciertos casos, sí se podrán aplicar las reglas relativas al crédito tributario para evitar la doble tributación; sin embargo, por la naturaleza de la medida de control, no va a ser un supuesto muy común en la práctica.

Finalmente, como último punto de análisis de la legislación ecuatoriana relativa a las Compañías Foráneas Controladas, es menester referirse a lo dispuesto por la LRTI en

su artículo 51.7. referente a la información contable. En ese contexto, se establece la obligación de los beneficiarios de las CFC, residentes fiscales en Ecuador, de tener disponible la información contable de la CFC, para cuando la requiera el Servicio de Rentas Internas. Es decir, se debe tener a disposición de la Administración Tributaria la contabilidad de la CFC, en la cual se incluyan los registros completos y detallados de todas las operaciones financieras, así como sus respectivos movimientos contables.

Este requisito es de suma importancia, debido a que si no se cumple con lo dispuesto, se considerarán materia gravada con el impuesto a la renta todos los ingresos de la CFC, que proporcionalmente le corresponden al beneficiario final en Ecuador; en tal sentido, no se podrá deducir ninguno de los ingresos. Hay que denotar la importancia de esta disposición, en relación con el intercambio de información en materia fiscal, debido a su función como herramienta clave en la lucha contra la evasión y el fraude fiscal a nivel internacional, lo que a su vez, busca promover la transparencia fiscal a nivel internacional.

Como se ha observado a lo largo de este análisis, el Ecuador ha tomado acción en el ámbito del control fiscal internacional, a través de la legislación relativa a las compañías foráneas controladas, régimen que busca fortalecer en control fiscal y promover la transparencia en el ámbito de la tributación. En el cuarto capítulo se observarán algunas de las expectativas y dificultades que surgirán en la aplicación de las reglas referidas, así como lo relativo al control necesario. Empero, es claro que el régimen analizado establece altos niveles de control para los residentes fiscales en el Ecuador que participen en compañías situadas en el extranjero, más específicamente, en jurisdicciones de baja tributación. A través de las reglas establecidas, se busca desincentivar prácticas que promuevan la planificación fiscal abusiva e impacten negativamente al ámbito fiscal y recaudatorio nacional.

4.3. Relación con Principios y Políticas Tributarias

Una vez analizada la legislación tributaria correspondiente al régimen de las compañías foráneas controladas en el Ecuador, es menester referirse brevemente a su relación con los principios de tributación, recogidos tanto en la legislación, como en las políticas de materia fiscal. Como eje de partida, hay que referirse a una de las bases para la creación de las reglas de transparencia fiscal internacional en nuestro país, que se sitúa en el Plan Nacional para Crear Oportunidades 2021-2025; mediante el cual se estableció

como pilar y eje para la política económica del Estado fomentar un un sistema tributario que atienda los principios tributarios de simplicidad, progresividad, eficiencia y equidad (Ley Orgánica de Eficiencia Económica y Generación de Empleo, 2023). En este orden de ideas, es importante destacar que, existe correlación con lo establecido en el Art. 5 del Código Tributario (Código Tributario, 2005), en el cual, de entre varios principios tributarios, se destacan los de progresividad, eficiencia, simplicidad, equidad y transparencia; cabe recalcar que, dichos principios relativos al sistema fiscal se encuentran de igual manera consagrados en la Constitución de la República.

Para entender de mejor manera la relación de los principios y políticas tributarias antes referidas, con el régimen de las CFC, como medida para evitar la evasión, elusión y fraude fiscal, se analizará a breves rasgos cada uno de dichos principios. En primer lugar, en lo que al principio de progresividad se refiere, hay que denotar su carácter y finalidad redistributiva; es decir, mediante este principio se busca gravar de manera progresiva a los ingresos, por lo que, conforme aumentan los ingresos, aumenta la carga impositiva. Sobre esto, es importante afirmar que el aumentar la tasa impositiva conforme aumentan los ingresos no necesariamente genera un crecimiento económico sostenido; debido a que, en muchos casos, los contribuyentes buscan mecanismos para trasladar sus beneficios a jurisdicciones con menores cargas impositivas, para evitar mayores cargas fiscales. En el caso de las reglas de transparencia fiscal internacional, la progresividad se plasma en identificar las grandes diferencias en cuanto a la imposición fiscal y, posteriormente, gravar los ingresos conforme a lo previamente pagado; es decir, se toma en cuenta que a mayores ingresos, debe aumentar la capacidad contributiva (Rohatgi, 2008).

En lo relativo al principio de simplicidad, Paredes Paredes & Guevara Perrazo (2017) sostienen que se refiere a la facilidad y accesibilidad que proporciona la Administración Tributaria a los contribuyentes al momento de cumplir sus obligaciones fiscales, a través del pago de impuestos. De igual forma, se refiere a la optimización de las facilidades que proporciona el Estado a los sujetos pasivos, para promover el cumplimiento de las obligaciones tributarias, la cual se plasma en la reducción de tiempo y recursos necesarios para el pago de tributos. Al efecto, la simplicidad busca también reducir la presión fiscal indirecta, la cual se refiere a los egresos y barreras adicionales que debe sobrellevar el sujeto pasivo para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

En cuanto a las CFC, la nueva legislación busca plasmar la simplicidad brindando a los contribuyentes las facilidades para otorgar a la Administración Tributaria la información sobre la participación en sociedades extranjeras controladas, a través de los referidos estados de cuenta. Por otro lado, se busca reconocer los pagos realizados en el exterior, con la finalidad de promover el pago de las obligaciones proporcionales resultantes generadas en el país, tras la aplicación de las CFC-Rules.

En relación al principio de equidad tributaria, este busca asegurar que la carga tributaria se distribuya de manera justa entre los contribuyentes; es decir, se pretende balancear la contribución fiscal en base a la capacidad económica de los contribuyentes, con la finalidad de evitar injusticias y desigualdades (Uckmar et al., 2010). En este sentido, el gravar las rentas obtenidas por residentes fiscales ecuatorianos, a través de sociedades situadas en el extranjero en jurisdicciones de baja tributación, se pretende optimizar la eficiencia recaudatoria y evitar el traslado de beneficios con fines evasivos y elusivos.

Finalmente, como se observó en el primer capítulo del presente trabajo, el principio de transparencia se vincula con la claridad y accesibilidad en el acceso e intercambio de la información, tanto el plano interno, así como en el ámbito internacional. Es imprescindible que exista transparencia en lo relativo a la participación en sociedades extranjeras controladas y sus respectivas transacciones y contabilidad, si se pretende poder evitar el traslado de beneficios y la erosión de la base imponible. De igual manera, es sumamente necesaria la cooperación internacional para lograr luchar contra las prácticas evasivas y elusivas.

Como se pudo observar a lo largo de todo este capítulo, en Ecuador ha existido un desarrollo notorio en lo referente a la normativa antielusiva, misma que como se analizó, ha generado diversas herramientas diseñadas para combatir el fraude fiscal. Una de las más actuales y que se encuentra en auge, es el régimen de las denominadas Compañías Foráneas Controladas (CFC), que responde a la necesidad internacional de controlar las prácticas de planificación fiscal abusiva, a través del control de las transacciones y participación en sociedades situadas en jurisdicciones con baja tributación. De igual manera, se estableció el vínculo de la legislación creada en nuestro país, relativa a las reglas de transparencia fiscal internacional, con los principios fundamentales del derecho tributario; todo esto, es un claro ejemplo del desarrollo progresivo de la normativa fiscal en Ecuador, con los avances en materia fiscal internacional.

CAPÍTULO 4

5. DISCUSIÓN: EXPECTATIVAS – DIFICULTADES

5.1. Desafíos y Oportunidades

Después de haber analizado a profundidad a la figura jurídica de las Compañías Foráneas Controladas también conocidas como sociedades extranjeras controladas, desde su concepto, evolución histórica y relación con la fiscalidad internacional, así como en observancia a la legislación en diversos países y su vinculación con la OCDE, se puede afirmar que es claramente una importante herramienta para la prevención y control de prácticas elusivas y evasivas, así como para frenar la planificación fiscal abusiva. Claramente, su desarrollo normativo ha evolucionado internacionalmente tras los distintos esfuerzos de cooperación para la aplicación de mecanismos de intercambio de información y transparencia, en búsqueda de un mayor control fiscal en el ámbito internacional y luchar contra práctica de evasión y elusión tributario.

Con referencia a la regulación normativa dentro del Ecuador, es notorio que existen antecedentes en la legislación relativos a la lucha contra prácticas evasivas y elusivas, así como el control de las transacciones realizadas con entidades domiciliadas en regímenes preferentes, paraísos fiscales y jurisdicciones con baja tributación. Sin embargo, mediante la implementación de las denominadas Compañías Foráneas Controladas a la legislación tributaria, se busca implementar un mecanismo para controlar las actividades que mantengan determinados residentes fiscales ecuatorianos, que cumplan con ciertos requisitos normativos, en jurisdicciones con baja tributación.

Desde el punto de vista del control fiscal, tanto en el ámbito nacional como internacional, refleja una oportunidad para expandir el umbral de control, tanto identificando la participación de los residentes fiscales ecuatorianos en compañías situadas en jurisdicciones extranjeras con tasas impositivas bajas, así como estableciendo impuestos frente a los ingresos de dichas sociedades extranjeras controladas, proporcionalmente en base a las respectivas participaciones. Es decir, mediante esta herramienta que responde a la agenda de medidas para evitar la erosión de la base imponible y traslado de beneficios, desarrollada por la OCDE, se busca controlar las estrategias de planificación fiscal que utilizan las empresas multinacionales para aprovechar ciertas lagunas normativas, para de esta forma, trasladar sus beneficios a

jurisdicciones de baja o nula tributación con la finalidad de evitar el pago de impuestos (OECD, 2015b).

En atención a la política fiscal dentro del Ecuador, claramente se trata de una oportunidad para controlar el traslado de beneficios de los residentes jurídicos ecuatorianos a jurisdicciones con bajas tasas impositivas, así como el control de los ingresos obtenidos en dichas jurisdicciones, que en muchos casos pueden tratarse de regímenes preferentes o paraísos fiscales. De igual forma, al ser esta herramienta de obligatorio cumplimiento para ciertos contribuyentes, puede funcionar de igual manera como un incentivo para declarar las participaciones en sociedades extranjeras y, de esta forma, declarar los ingresos obtenidos y pagar los impuestos generados, de forma proporcional y en observancia de la diferencia de lo ya pagado en el país de origen. Es decir, de una u otra forma, a pesar de tratarse de una disposición normativa de obligatorio cumplimiento, que de no cumplirse, puede acarrear en multas y sanciones para los contribuyentes; puede al mismo tiempo incentivar a los contribuyentes a declarar y, de cierta forma, transparentar sus participaciones en sociedades situadas en jurisdicciones de baja imposición, lo que conllevaría al cumplimiento de las obligaciones fiscales generadas por tal hecho.

Finalmente, el régimen de transparencia fiscal internacional o CFC-Rules representa una gran oportunidad para el Ecuador en el sentido de cooperar en el intercambio de información fiscal a nivel internacional, así como de mejorar y optimizar el nivel de transparencia relativo a las operaciones y transacciones efectuadas por contribuyentes ecuatorianos en el exterior, y de esta forma, evitar prácticas elusivas y evasivas. Al mismo tiempo, puede tener un impacto positivo en el ámbito recaudatorio, en razón de que al identificar y determinar los ingresos generados por las CFC, se puede gravar las partes correspondientes y exigir a los contribuyentes ecuatorianos el cumplimiento de las obligaciones fiscales generadas, producto de la información presentada al Servicio de Rentas Internas a través de los ya mencionados estados de cuenta.

Sin embargo, existen también desafíos relativos a la aplicación de este mecanismo dentro de la legislación tributaria ecuatoriana, ya que, como se ha analizado a lo largo del presente estudio, es una herramienta muy nueva, por lo que todavía no existe claridad en la forma de aplicación y posterior control. El primer desafío puede observarse al momento de la determinación del impuesto proporcional a pagar, por la participación en la CFC.

En este caso, a pesar de que en la ley se especifican qué rentas son objeto de control, según las reglas de transparencia fiscal internacional y la regulación ecuatoriana, puede existir inconvenientes en la práctica al momento de analizar la contabilidad de la CFC, presentada por el contribuyente residente fiscal ecuatoriano, lo que se traduce en la complejidad de determinar cuál es la base imponible sobre la cual se deben determinar los impuestos dentro del Ecuador y, si el pago realizado en el exterior puede o no ser considerado como crédito tributario. Adicionalmente, pueden existir inconvenientes en lo relativo al entendimiento de las diferentes estructuras societarias, al momento de la aplicación de las normas analizadas, en relación al ámbito fiscal, por la concurrencia de normativas nacionales e internacionales.

Por otro lado, pueden existir barreras en lo referente al intercambio de información y la cooperación internacional. En relación con el primer aspecto, es muy común que las Compañías Foráneas Controladas se sitúen en jurisdicciones en las cuales no exista una efectiva y correcta regulación del intercambio de información, conforme a los estándares internacionales de transparencia. En este sentido, la ausencia del intercambio de información puede en la práctica dificultar la aplicación de las normas de transparencia fiscal internacional dentro de nuestro país, al no contar con la información completa relativa a la compañía extranjera, tanto referente a la composición societaria, así como contable y financiera. En lo relativo a la cooperación internacional, esta es imprescindible y necesaria para que se garantice la aplicación eficaz de las CFC-Rules, así como para garantizar que se evite la evasión y elusión fiscal; en la práctica, no todos los países y gobiernos están abiertos a cooperar y aplicar estas medidas, por razones políticas y financieras, lo que dificulta el control fiscal en el ámbito internacional, menoscabando la eficacia de la medida dentro del Ecuador.

Finalmente, pueden existir inconvenientes a la hora de evitar que exista una doble imposición por parte del contribuyente; esto, en virtud de que los ingresos obtenidos por la sociedad extranjera pueden ser gravados originalmente en el país de domicilio y, posteriormente, en el país de residencia fiscal del propietario, en observancia a las reglas de transparencia fiscal internacional. Es decir, no siempre existe claridad en la aplicación del crédito tributario para evitar la doble imposición, lo que puede perjudicar al contribuyente y reducir la efectividad de esta medida. En la práctica, no todos los países cuentan con convenios para evitar la doble imposición, por lo que pueden existir inconvenientes al momento de determinar dónde tiene que tributar el sujeto pasivo y cómo

debe utilizar los valores efectivamente pagados en otras jurisdicciones como crédito tributario.

En síntesis, la nueva regulación de esta herramienta dentro del ordenamiento jurídico ecuatoriano presenta tanto oportunidades, así como dificultades, relativas con su aplicación y desenvolvimiento efectivo y eficaz. Es claro que, es un mecanismo adicional para la lucha contra la evasión y elusión fiscal, que busca evitar que exista fraude fiscal dentro de nuestro país, en relación al ámbito internacional. No obstante, se presentan varias barreras, cuyo origen desata de la dificultad de coordinación en el ámbito internacional, en asuntos como el intercambio de información, cooperación internacional, transparencia y desarrollo de instrumentos bilaterales en el ámbito tributario.

5.2. Regulación y Control

Finalmente, toca referirse a lo relativo a la regulación y control de las CFC. Luego de la promulgación del Reglamento General de Aplicación a la Ley Orgánica para el Fortalecimiento de las Actividades Turísticas y Fomento del Empleo¹¹, en julio del 2024, mediante su Art. 27, se añadió un capítulo innumerado a continuación del Art. 139 del Reglamento General de Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno, relativo a las Compañías Foráneas Controladas. En ese contexto, actualmente, dentro del Reglamento General de Aplicación de la LRTI, en su sección relativa a las CFC, se establecen ciertas regulaciones relativas a la forma de establecer cuál es la tasa impositiva efectiva o tarifa del impuesto a la renta aplicada en el país de domicilio de la sociedad extranjera controlada.

Por otro lado, mediante el mencionado reglamento, se faculta al Servicio de Rentas Internas (SRI), para emitir y establecer resoluciones de carácter general, mediante las cuales se deberán desarrollar las definiciones y procedimientos pertinentes, para la aplicación del régimen de las CFC (Reglamento para Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, LRTI, 2010). En ese sentido, es claro que, la Administración Tributaria es la encargada de regular las formas y medios de aplicación de las reglas de transparencia fiscal internacional y, por ende, la responsable de supervisar su cumplimiento y aplicación. De igual forma, como se observó en el anterior capítulo, el

¹¹ Reglamento General de Aplicación a la Ley Orgánica para el Fortalecimiento de las Actividades Turísticas y Fomento del Empleo (2024). Ecuador. [Decreto Ejecutivo #333 – Registro Oficial Suplemento #600]

SRI es la entidad que debe verificar el cumplimiento de lo relativo al estado de cuenta que debe llevar el contribuyente por cada CFC, de la cual participe; así como, del control y supervisión de la información contable presentada.

Así mismo, la Administración Tributaria está obligada a proporcionar a los contribuyentes el respectivo formato del estado cuenta que deberán llenar por cada CFC de la cual sean beneficiarios. De esta forma, los residentes fiscales ecuatorianos, que participen en una CFC, tendrán que presentar el respectivo estado de cuenta a la par de su declaración de impuesto a la renta o, cuando así lo requiera la Administración Tributaria (Reglamento para Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, LRTI, 2010). Claramente, se le otorga amplias facultades de control al SRI, volviéndolo el ente encargado de supervisar y controlar la aplicación del mencionado régimen.

Por lo antes expuesto, le corresponde a la Administración Tributaria desarrollar las respectivas regulaciones para lograr la efectiva aplicación del régimen CFC y, de esta forma, garantizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias generadas a través de estructuras societarias y fiscales situadas en el extranjero. De la misma manera, es importante que se implementen políticas públicas en el ámbito fiscal, que promuevan la transparencia fiscal y el intercambio de información en el ámbito internacional, para mejorar la coordinación interestatal. Todo esto, puede tener un impacto positivo en la lucha contra el fraude fiscal y las estrategias de planificación fiscal abusiva aplicadas por los contribuyentes.

Si bien es cierto que nuestro país ha dado un gran paso tras la inclusión de esta medida de control fiscal que deriva de las recomendaciones de la OCDE, todavía existe un largo camino referente a su puesta en práctica y cumplimiento. Es fundamental que la Administración Tributaria proporcione a los contribuyentes de los medios necesarios para el cumplimiento del régimen de las CFC, caso contrario, la aplicación de dichas regulaciones no será efectiva. De igual manera, se debe informar oportunamente a los contribuyentes de la importancia del cumplimiento de estas obligaciones, así como de las sanciones y multas que pueden generarse tras su incumplimiento. Finalmente, es claro que, al ser un mecanismo nuevo, existirán al inicio inconvenientes en su regulación y aplicación; empero, los mismos deben servir para fortalecer al sistema, lo que llevará a optimizar la ejecución de más medidas anti-elusivas existentes en nuestro ordenamiento jurídico.

6. CONCLUSIONES

El presente estudio sobre las Compañías Foráneas Controladas, realizado desde un enfoque histórico, normativo, doctrinario y jurídico, ha permitido confirmar que se trata de una institución jurídica que constituye una herramienta de suma importancia en el ámbito de la fiscalidad internacional, tanto como mecanismo de control del cumplimiento de las obligaciones tributarias, así como medio de prevención de prácticas evasivas y elusivas. Como se observó a detalle en el último capítulo, existen tanto oportunidades como desafíos en lo referente a la efectividad y eficacia de la figura jurídica analizada; por lo que, es importante tomar en cuenta su naturaleza y características para concretar su aplicación en el ordenamiento jurídico ecuatoriano, así como en el sistema tributario.

En atención a los objetivos planteados para el presente trabajo, es menester referirse al desarrollo de cada uno de ellos y los resultados obtenidos. En relación al objetivo principal, se pudo observar que la naturaleza de las CFC radica en un mecanismo de control de prácticas que conllevan al fraude fiscal. De igual forma, se caracteriza por su amplia vinculación en el contexto de la fiscalidad internacional, relacionándola con herramientas como el intercambio de información y la transparencia fiscal. En relación a los lineamientos propuestos por la OCDE con referencia a las CFC, denota su función como medio para luchar contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, en el ámbito de la fiscalidad internacional.

Luego de haber realizado una revisión de literatura académica, informes de organizaciones internacionales y legislación nacional, como internacional, sobre las Compañías Foráneas Controladas y otras herramientas de control fiscal, es evidente que estamos frente a un mecanismo de control que pretende ampliar los parámetros al ámbito internacional, enfocando su umbral de fiscalización en estructuras societarias y fiscales que superen las fronteras y, se sitúen en jurisdicciones con menores cargas fiscales.

Por otro lado, después del análisis efectuado es notorio que la Acción 3 de las BEPS de la OCDE, se interrelaciona con otros lineamientos de la misma organización, tales como los convenios para evitar la doble imposición, los precios de transferencia, los instrumentos multilaterales y el intercambio de información. En este sentido, se puede afirmar que a través de las CFC, se busca controlar los ingresos obtenidos por medio de sociedades situadas en jurisdicciones de baja tributación, ampliando el umbral de control

a diversos tipos de ingreso, como pasivos, dividendos, rendimientos financieros, entre otros.

Finalmente, en relación al análisis efectuado sobre la implementación de las CFC dentro del ordenamiento jurídico ecuatoriano, es importante resaltar que estamos frente al desarrollo e implementación de nuevas herramientas para la lucha contra el fraude fiscal. Claramente, se busca robustecer el sistema fiscal ecuatoriano, mediante la incorporación de las CFC, como mecanismo de control fiscal de las actividades desarrolladas e ingresos obtenidos por medio de sociedades vinculadas que se encuentran ubicadas en países con baja tributación; es decir, esta herramienta viabiliza la identificación y posterior determinación de los ingresos obtenidos por sociedades vinculadas a residentes fiscales ecuatorianos, cuya residencia fiscal se da en paraísos fiscales, regímenes preferentes o jurisdicciones con baja o nula tributación. En relación a lo antes expuesto, estamos frente a una herramienta que no sólo busca fortalecer al sistema fiscal en lo relativo al control, sino también puede proporcionar un efecto positivo en relación a la recaudación de tributos.

Si bien es evidente que estamos frente a un medio de gran relevancia en el campo de la fiscalidad internacional, existen dificultades en lo que respecta a la aplicación y el efectivo desenvolvimiento de las CFC como mecanismo de control y recaudación fiscal. Todo esto, en virtud de que el desarrollo eficaz de esta medida depende ampliamente de la transparencia en la esfera fiscal internacional, así como, del intercambio de información existente entre los distintos países. En la práctica, muchos de los Estados cuya tributación es baja o en ciertos casos nula, no proporcionan facilidades en lo relativo a la disponibilidad e intercambio de la información relativa a las sociedades, su desenvolvimiento y actividades y su información contable y financiera. En este sentido, si bien se trata de una medida de suma trascendencia para el control de la elusión y evasión fiscal, existen barreras en el marco de las relaciones interestatales que pueden dificultar su desenvolvimiento.

En conclusión, se puede afirmar que la figura jurídica de las Compañías Foráneas Controladas representa un mecanismo de gran relevancia en el ámbito de la fiscalidad internacional, tanto como medio de control, así como para luchar contra el fraude fiscal. Asimismo, es claro que su implementación en la legislación ecuatoriana puede impactar positivamente en lo relativo al control fiscal, con un enfoque a los ingresos obtenidos por medio de sociedades vinculadas situadas en el extranjero, en jurisdicciones de baja

tributación; así como, aumentar la recaudación de tributos. En definitiva, el análisis realizado permite concluir afirmando que las reglas de transparencia fiscal internacional o también conocidas como CFC-Rules son mecanismos de suma trascendencia para limitar el aplazamiento de impuestos, a través de estructuras societarias características de planificaciones fiscales abusivas.

REFERENCIAS

- Bartelsman, E. J., & Beetsma, R. M. W. J. (2003). Why pay more? Corporate tax avoidance through transfer pricing in OECD countries. *Journal of Public Economics*, 87(9–10). [https://doi.org/10.1016/S0047-2727\(02\)00018-X](https://doi.org/10.1016/S0047-2727(02)00018-X)
- Carpio Rivera, R. (2012). La planificación tributaria internacional. *Revista Retos*, 2(3), 53–68.
<https://dspace.ups.edu.ec/bitstream/123456789/8074/1/La%20planificacion%20tributaria%20internacional.pdf>
- Castellanos González, J. L. (2023). Criterios de vinculación impositiva y tratados para la eliminación de la doble o múltiple imposición internacional. *Derecho Global. Estudios sobre Derecho y Justicia*, 8(23), 133–157.
<https://doi.org/10.32870/dgedj.v8i23.535>
- Clifford, S. (2019). Taxing multinationals beyond borders: Financial and locational responses to CFC rules. *Journal of Public Economics*, 173.
<https://doi.org/10.1016/j.jpubeco.2019.01.010>
- Código Orgánico Integral Penal, Registro Oficial Suplemento 180 (2014).
- Código Tributario, Registro Oficial Suplemento 38 (2005).
- Corte Nacional de Justicia. (2016). *Fallo triple reiteración gasto para que sea considerado deducible*. Registro Oficial Suplemento 894.
https://www.cortenacional.gob.ec/cnj/images/pdf/resoluciones_obligatorias/2016/16-07%20Triple%20reiteracion%20gasto%20deducible%20calculo%20impuesto%20a%20la%20renta.pdf
- Dueñas, S. (2019). CFC Rules Around the World. *TAX FOUNDATION, FISCAL FACT*(659). <https://files.taxfoundation.org/20190617100144/CFC-Rules-Around-the-World-FF-659.pdf>
- Dueñas, S., & Bunn, D. (2019, julio 15). *How Controlled Foreign Corporation Rules Look Around the World: United Kingdom*. TAX FOUNDATION.
<https://taxfoundation.org/blog/uk-cfc-rules/>
- Falcón y Tella, R., & Pulido Guerra, E. (2018). *DERECHO FISCAL INTERNACIONAL* (Tercera Edición). Marcial Pons.
- García Novoa, C. (2006). Interpretación de los Convenios de Doble Imposición Internacional. En J. P. Godoy Fajardo (Ed.), *Estudios de Derecho internacional tributario Los convenios de doble imposición* (Primera Edición, pp. 1–66). Instituto Colombiano De Derecho Tributario.
- González Arias, A. (2021, septiembre 23). *La transparencia fiscal internacional en la nueva Ley de lucha contra el fraude fiscal, una oportunidad perdida*. Legal Today.
<https://www.legaltoday.com/opinion/blogs/fiscal-y-legal/blog-fiscalidad-internacional/la-transparencia-fiscal-internacional-en-la-nueva-ley-de-lucha-contra-el-fraude-fiscal-una-oportunidad-perdida-2021-09-23/>
- HM Revenue & Customs. (2024). *INTM191100 - Controlled Foreign Companies: Introduction to the CFC rules*. <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/international-manual/updates>
- International Accounting Standards Board. (2011). *International Financial Reporting Standards 10: Consolidated Financial Statements*.
- Jaramillo S, J. F. (2006). La Residencia en el ámbito del Derecho Tributario Internacional. En J. P. Godoy Fajardo (Ed.), *Estudios de Derecho internacional tributario Los convenios de doble imposición* (Primera Edición, pp. 98–11).

- Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades., Boletín Oficial del Estado No. 288 (2014). <https://www.boe.es/eli/es/l/2014/11/27/27>
- Ley Orgánica de Eficiencia Económica y Generación de Empleo, Registro Oficial Suplemento 461 (2023).
- Ley Régimen Tributario Interno, LRTI, Registro Oficial Suplemento 463 (2004).
- Ochoa León, Martha. (2014). Elusión o evasión fiscal / Tax avoidance or evasion. *Revista Iberoamericana de Contaduría, Economía y Administración: RICEA*, 3(5), 18–46. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=5063717#:~:text=Elusi%C3%B3n%20o%20Evasi%C3%B3n%20Fiscal%2C%20figuras,com%C3%BAAn%20de%20una%20sociedad%2C%20vertida>
- OECD. (2011). *Implementing the Tax Transparency Standards: A Handbook for Assessors and Jurisdictions, Second Edition*. OECD Publishing. <https://doi.org/10.1787/9789264110496-en>
- OECD. (2015a). *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report* (OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Ed.). OECD Publishing. https://www.oecd.org/en/publications/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report_9789264241046-en.html
- OECD. (2015b). *Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 3 - 2015 Final Report* (OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Ed.). OECD Publishing. <https://doi.org/10.1787/9789264241152-en>
- OECD. (2019). *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio : Versión Abreviada 2017*. OECD . <https://doi.org/10.1787/765324dd-es>
- Oosterhuis, P. W. (2005). Check-the-Box Planning in Cross-Border Transactions. *CCH INCORPORATED, TAXES/MARCH*, 49–57.
- Paredes Paredes, E., & Guevara Perrazo, G. (2017). Principios tributarios de eficiencia y simplicidad administrativa: Caso retenciones en la fuente del Impuesto a la Renta. *Boletín de Coyuntura*, 1(13), 15. <https://doi.org/10.31164/bcoyu.13.2017.633>
- Pascuali Tello, M. C. (2015). Corporaciones extranjeras controladas. *Revista Derecho Público Iberoamericano*, 6, 221–235. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=5635440>
- Pinskaya, M. R., Malis, N. I., & Milogolov, N. S. (2014). Rules of taxation of controlled foreign companies: A comparative study. *Asian Social Science*, 11(3). <https://doi.org/10.5539/ass.v11n3p274>
- Polezharova, L. V. (2019). Improving the Efficiency of Anti-Tax Base Erosion Regimes through Tax Modelling. *Journal of Tax Reform*, 5(2). <https://doi.org/10.15826/jtr.2019.5.2.065>
- Prettl, A. (2018). Profit Shifting & Controlled Foreign Corporation Rules the Thin Bridge between Corporate Tax Systems. *SSRN Electronic Journal*. <https://doi.org/10.2139/ssrn.3102553>
- Prettl, A. (2021). *The international tax law of Controlled Foreign Corporation rules and their influence on multinational companies' behaviour* [Tesis de Doctorado , Universität Tübingen]. <https://doi.org/http://dx.doi.org/10.15496/publikation-57757>
- Redmiles, M., & Wenrich, J. (2007). A History of Controlled Foreign Corporations and the Foreign Tax Credit. *Statistics of Income (SOI) Bulletin - SUMMER*, 27(1), 129–135. <https://www.irs.gov/pub/irs-soi/07sumbul.pdf>
- Reglamento para Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, LRTI (2010).
- Resolución No. NAC-DGERCGC15-00000052 (2015).
- Rivas Coronado, N. (2000). *Planificación Tributaria, Conceptos, Teoría y Factores a Considerar*. (1a ed.). Editorial Magril Limitada.

- Rohatgi, R. (2008). *Principios Básicos de Tributación Internacional* (Primera Edición). Legis Editores S.A.
- Salto Orrala, M. Á. (2017). Los principios generales del derecho tributario según la constitución de Ecuador. *Revista Empresarial*, 11(42), 61–67. <https://editorial.ucsg.edu.ec/ojs-empresarial/index.php/empresarial-ucsg/article/view/95/84>
- Sánchez Zorrilla, M. (2011). La metodología en la investigación jurídica: características peculiares y pautas generales para investigar en el derecho. *Revista telemática de filosofía del derecho (RTFD)*, 14, 317–358.
- Sergio Varela, P. (2006). Algunas consideraciones sobre el intercambio internacional de información tributaria. En J. P. Godoy Fajardo (Ed.), *Estudios de Derecho internacional tributario Los convenios de doble imposición* (Primera Edición, pp. 487–507). Instituto Colombiano De Derecho Tributario.
- Serrano Antón, F. (2022). *Fiscalidad internacional (1)* (Edición 8). Centro de Estudios Financieros (CEF).
- Tochetti, F., & Cersósimo, S. (2022, diciembre 5). *Controlled Foreign Corporation Rules en LATAM: Un análisis comparativo de la normativa antielusiva*. TaxLatam. <https://taxlatam.com/noticias/controlled-foreign-corporation-rules-en-latam-un-analisis-comparativo-de-la-normativa-antielusiva/>
- Uckmar, V., Corasaniti, G., & De' Capitani di Vimercate, P. (2010). *Manual de Derecho Tributario Internacional* (M. A. Plazas Vega, Ed.). Editorial Temis.
- Velásquez Vainstein, S. (2012). *Los criterios de vinculación a propósito de la doble imposición internacional* [Tesis de Maestría]. Pontificia Universidad Católica del Perú.