



**UNIVERSIDAD CATÓLICA
DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL**

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ADMINISTRATIVAS

**CARRERA DE CONTADURÍA PÚBLICA E INGENIERÍA EN
CONTABILIDAD Y AUDITORÍA**

TÍTULO:

PROPUESTA METODOLÓGICA PARA LA APLICACIÓN DE LA BEPS
6 Y SU INCIDENCIA EN LA APLICACIÓN DE CONVENIOS PARA EVITAR
LA DOBLE IMPOSICIÓN EN EMPRESAS DEL SECTOR EXPORTADOR
CAMARONERO PARA EL EJERCICIO ECONÓMICO 2019 Y POSTERIORES.

AUTORES:

Garófalo Márquez, Karla Liz; Mariño Santos, Kevin Aaron.

**TRABAJO DE TITULACIÓN PREVIO A LA OBTENCIÓN DEL
TÍTULO DE INGENIERO EN CONTABILIDAD Y AUDITORÍA**

TUTOR:

Ing. Rosado Haro, Alberto Santiago Ph. D. (c)

Guayaquil, Ecuador

04 de marzo del 2020



**UNIVERSIDAD CATÓLICA
DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL**

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ADMINISTRATIVAS

**CARRERA DE CONTADURÍA PÚBLICA E INGENIERÍA EN
CONTABILIDAD Y AUDITORÍA**

CERTIFICACIÓN

Certificamos que el presente trabajo fue realizado en su totalidad por:
Garófalo Márquez, Karla Liz y Mariño Santos, Kevin Aaron como
requerimiento parcial para la obtención del Título de **Ingeniero en Contabilidad y
Auditoría.**

TUTOR (A)

f. _____
Ing. Rosado Haro, Alberto Santiago, Ph. D. (c)

DIRECTOR DE LA CARRERA

f. _____
CPA. Vera Salas, Laura Guadalupe, Ph. D. (c)

Guayaquil, a los 04 días del mes de marzo del año 2020



**UNIVERSIDAD CATÓLICA
DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL**

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ADMINISTRATIVAS

**CARRERA DE CONTADURÍA PÚBLICA E INGENIERÍA EN
CONTABILIDAD Y AUDITORÍA**

DECLARACIÓN DE RESPONSABILIDAD

Nosotros, **Garófalo Márquez, Karla Liz y Mariño Santos, Kevin Aaron**

DECLARAMOS QUE:

El Trabajo de Titulación “Propuesta metodológica para la aplicación de la BEPS 6 y su incidencia en la aplicación de convenios para evitar la doble imposición en empresas del sector exportador camaronero para el ejercicio económico 2019 y posteriores” previa a la obtención del Título de Ingeniero en Contabilidad y Auditoría, ha sido desarrollado respetando derechos intelectuales de terceros conforme las citas que constan al pie de las páginas correspondientes, cuyas fuentes se incorporan en la bibliografía. Consecuentemente este trabajo es de nuestra total autoría.

En virtud de esta declaración, nos responsabilizamos del contenido, veracidad y alcance científico del Trabajo de Titulación referido.

Guayaquil, a los 04 días del mes de marzo del año 2020

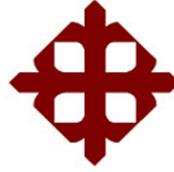
LOS AUTORES

f. _____

Garófalo Márquez, Karla Liz.

f. _____

Mariño Santos, Kevin Aaron.



**UNIVERSIDAD CATÓLICA
DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL**

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ADMINISTRATIVAS

**CARRERA DE CONTADURÍA PÚBLICA E INGENIERÍA EN
CONTABILIDAD Y AUDITORÍA**

AUTORIZACIÓN

Nosotros, **Garófalo Márquez, Karla Liz y Mariño Santos, Kevin Aaron**

Autorizamos a la Universidad Católica de Santiago de Guayaquil, la publicación en la biblioteca de la institución del Trabajo de Titulación “Propuesta metodológica para la aplicación de la BEPS 6 y su incidencia en la aplicación de convenios para evitar la doble imposición en empresas del sector exportador camaronero para el ejercicio económico 2019 y posteriores”, cuyo contenido, ideas y criterios son de nuestra exclusiva responsabilidad y total autoría.

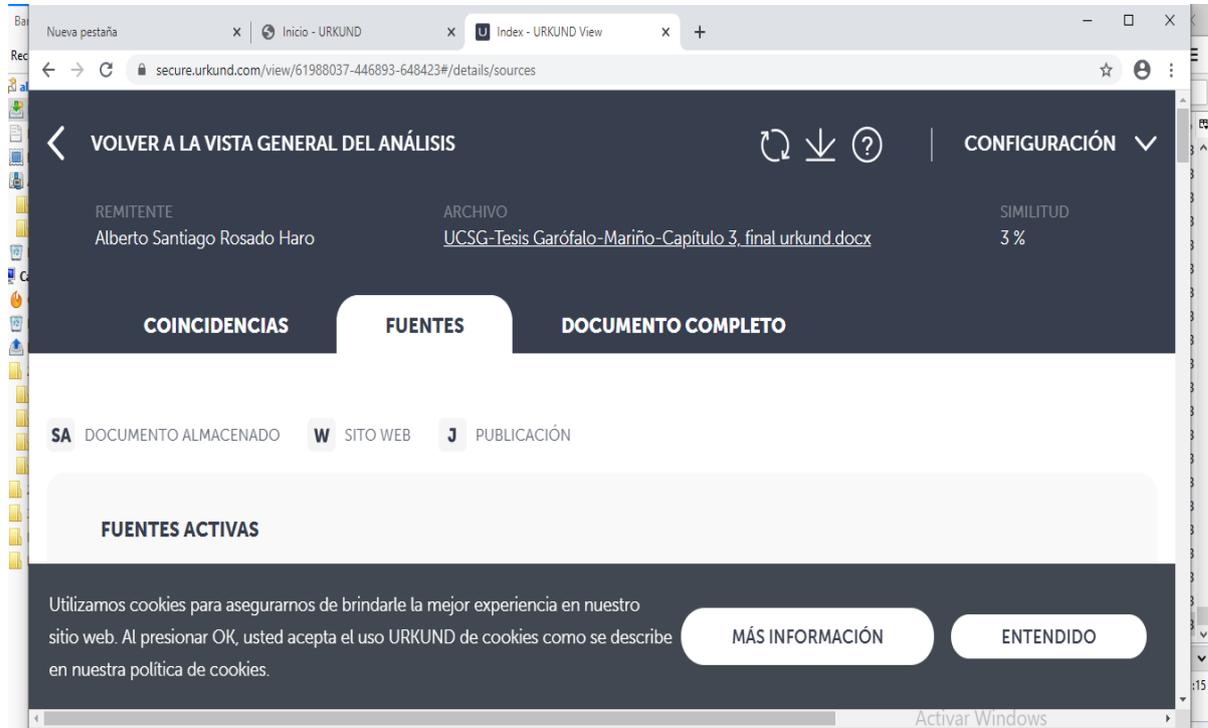
Guayaquil, a los 04 días del mes de marzo del año 2020

LOS AUTORES

f. _____
Garófalo Márquez, Karla Liz.

f. _____
Mariño Santos, Kevin Aaron.

REPORTE URKUND



<https://secure.orkund.com/view/61988037-446893-648423#/details/sources>

TUTOR (A)

f. _____
Ing. Rosado Haro, Alberto Santiago Ph. D. (c)

AGRADECIMIENTO

En primer lugar, a Dios por haberme guiado a lo largo de esta carrera y darme la fuerza y sabiduría necesaria para culminar esta etapa de mi vida con éxito. A mi familia, por su apoyo incondicional y el cariño que siempre me han brindado, por no dejarme desistir cuando he estado a punto de hacerlo y enseñarme que todo esfuerzo tiene su recompensa. En especial a mis padres que han sido el pilar fundamental en mi vida, por todo lo que han sacrificado para sacar adelante a sus hijas; porque pese a la distancia, siempre han estado ahí. A mi hermana, Gabriela Garófalo, y a mi tía, María Fernanda Márquez, por enseñarme a perseguir mis sueños.

A los amigos que me ha dejado esta etapa universitaria, por todos los momentos compartidos dentro y fuera de la Universidad, así como a los amigos que formé en mi etapa colegial que han estado ahí y me han acompañado a lo largo de este camino. En especial a Daniel Martínez y a Leyleen Ávila por todo el apoyo que me brindaron; por aguantar mis llantos, por las llamadas interminables y por todos los consejos brindados. A mi mejor amiga, Michelle Requena, por estos doce años de amistad, por todas las vivencias compartidas, por estar siempre ahí y por escucharme cuando lo he necesitado; a pesar de no vernos muy seguido.

A mi tutor el Ing. Alberto Rosado por su guía y apoyo incondicional brindado a lo largo de mi carrera universitaria y en especial en el transcurso de este trabajo. A los profesores Raúl Ortiz y Pedro Samaniego por compartir sus conocimientos y estar siempre prestos a ayudarnos en nuestros trabajos académicos.

Finalmente, a todos quienes hacen parte de mi vida y a los que ya no están por las lecciones aprendidas.

Karla Liz Garófalo Márquez.

AGRADECIMIENTO

En primer lugar, agradezco a Dios ya que fue mi guía, fue el ser que me dio las fuerzas y sabiduría para mantenerme y poder seguir adelante durante este largo proceso y que con su ayuda pude llegar a la meta con éxito.

A mi mamá Juliana Santos por su cariño y amor y que con sus consejos me ayudo a seguir adelante y que siempre me motivo a cumplir mis objetivos, le doy las gracias por enseñarme a ser disciplinado y responsable en todos los aspectos de mi vida.

A mis abuelos Avilio Santos y María Zhigue que desde pequeño me inculcaron grandes valores y que con sus consejos y experiencias de vida me enseñaron a ser un hombre respetuoso con los demás y siempre me inculcaron el amor a Dios y a mi familia sobre todas las cosas. Mi mamá y ellos fueron mi motivación para seguir adelante, para poder lograr mis metas y para poder superar cada uno de los obstáculos que se presentan en la vida.

A Karla Garófalo y Leyleen Ávila las cuales son unas hermosas y grandes personas que pude conocer en este proceso y que se convirtieron en grandes amigas. A Iskra Zambrano, mi mejor y primer amiga que conocí en la universidad, por su gran amistad y apoyo durante este trayecto.

Finalmente, a mi tutor el Ing. Alberto Rosado por sus conocimientos y experiencias compartidas durante este proceso universitario como profesor y por su guía durante este trabajo de titulación. A los profesores Raúl Ortiz y Pedro Samaniego por sus conocimientos compartidos en los salones de clase y por toda la ayuda que me brindaron.

Kevin Aaron Mariño Santos.

DEDICATORIA

Ha sido una larga travesía con sus altos y bajos. Dedico esto a mi abuelo Carlos Márquez; que a pesar de no encontrarse a mi lado sé que desde el cielo me brinda la fuerza para seguir adelante y me cuida en cada paso que doy.

A mis padres, Marisol Márquez e Iván Garófalo, pilares fundamentales en mi vida. Por cada uno de sus sacrificios y de sus esfuerzos, por todo el amor y comprensión brindada y por cada regaño que me ha servido para ser la persona que soy hoy en día. Sin ustedes esto nunca hubiese sido posible.

A mi hermana, Gabriela Garófalo, por haber estado siempre ahí, por cuidarme y defenderme siempre. Y sobre todo por regalarme lo más hermoso que puede, la felicidad de ser tía.

A mi familia materna; María Fernanda Márquez, María Auxiliadora Márquez, Wilson Márquez, Dolores Márquez, Alberto Márquez y Vanessa Márquez que han puesto un granito de arena para que esto sea posible. Y a todas las personas que me acompañaron a lo largo de este trayecto.

Karla Liz Garófalo Márquez.

DEDICATORIA

Dedico este trabajo a mis padres, a mis abuelos, tíos y demás personas que con sus consejos me ayudaron a salir adelante. Y a todas las personas que me acompañaron a lo largo de este trayecto.

Kevin Aaron Mariño Santos.



**UNIVERSIDAD CATÓLICA
DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL**

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ADMINISTRATIVAS

**CARRERA DE CONTADURÍA PÚBLICA E INGENIERÍA EN
CONTABILIDAD Y AUDITORÍA**

TRIBUNAL DE SUSTENTACIÓN

f. _____

CPA. Vera Salas, Laura Guadalupe MSc.

DIRECTORA DE CARRERA

f. _____

Econ. Mercedes Baño

COORDINADOR DEL ÁREA

f. _____

Ing. Jorge Lucio, MSc

OPONENTE



**UNIVERSIDAD CATÓLICA
DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL**

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ADMINISTRATIVAS

**CARRERA DE CONTADURÍA PÚBLICA E INGENIERÍA EN
CONTABILIDAD Y AUDITORÍA**

CALIFICACIÓN

f. _____

Ing. Rosado Haro, Alberto Santiago, Ph.D.(c)

TUTOR

Índice General

Introducción	2
Antecedentes	2
El Origen de la OCDE y su evolución.	2
El Origen de las BEPS	5
Problema de investigación	8
Justificación.....	9
Objetivos	10
Objetivo general.	10
Objetivos específicos.....	10
Preguntas de investigación	11
Delimitación	11
Limitación	11
Definición de Términos.....	12
Capítulo 1 – Fundamentación Teórica	14
Marco Conceptual	14
Fiscalidad Internacional.	14
La doble imposición.	16
Tipos de doble imposición.	18
Medidas para evitar la doble imposición.....	19
En qué consisten las BEPS y como ayudan a las empresas.	21
Evasión y elusión fiscal.....	23
Treaty shopping.....	23
Subcapitalización.	24

Conduit companies.....	24
Marco Teórico.....	25
Teoría del engaño.....	25
Marco Normativo – Legal.....	28
Plan de acciones BEPS.....	28
Plan de Acción y Normativa BEPS: 6.....	29
Normativa ecuatoriana con respecto a pagos al exterior.....	30
Medidas para evitar la doble imposición.....	31
Convenios para evitar doble imposición en Ecuador – Métodos para evitar la doble imposición internacional.....	33
Marco Referencial.....	35
Evolución de la exportación de camarón en el Ecuador.....	35
Reporte estadístico de las exportaciones de camarón al mundo.....	41
Exportaciones de camarón ecuatoriano por mercado – país.....	43
Requisitos generales del proceso de exportación.....	46
Requisitos generales del proceso de exportación de camarón.....	48
El proyecto BEPS de la OCDE y el mito del fin de la planificación fiscal internacional.....	48
Importancia de las BEPS a nivel mundial y Ecuador.....	49
Las BEPS en Latinoamérica y Ecuador.....	49
Capítulo 2 – Metodología de la Investigación.....	51
Diseño de investigación.....	51
Tipo de investigación.....	53
Fuentes de información.....	55

Fuente primaria.	55
Fuente secundaria.	55
Tipos de datos.	56
Datos cualitativos.	56
Datos cuantitativos.	56
Enfoque de la investigación	57
Herramientas de la investigación	60
Herramientas cualitativas.	60
Muestreo	63
Muestreo no probabilístico.	63
Saturación.	64
Resultado de saturación.	64
Resultados de la entrevista	64
Matriz de análisis de entrevista	71
Método de caso.	72
Capítulo 3 - Propuesta Metodológica	73
Análisis de la empresa	73
Misión.	77
Visión.	78
FODA.	78
Código de ética.	79
Plan de acción.	82
Desarrollo del caso	84
Propuesta	88

Reformulación del título y del preámbulo del convenio.	88
Artículo 1 – Personas Comprendidas.	90
Artículo 4 – Residente.	91
Artículo 5 – Establecimiento permanente.	94
Cláusula <i>principal purpose test</i> – PPT.	99
Cláusula <i>limitation of benefits</i> – LOB.	103
Conclusiones	147
Recomendaciones	150
Referencias	151

Lista de Tablas

Tabla 1 Países miembros fundadores de la OCDE	3
Tabla 2 Países miembros de la OCDE y su fecha de incorporación.....	5
Tabla 3 Adiciones del plan BEPS	7
Tabla 4 Acciones de la BEPS agrupadas metodológicamente	8
Tabla 5 Criterios entre el sujeto y el Estado para gravar renta.....	15
Tabla 6 Países que poseen convenio de doble imposición con Ecuador en la actualidad Parte I.....	20
Tabla 7 Países que poseen convenio de doble imposición con Ecuador en la actualidad Parte II.	21
Tabla 8 Ventajas y desventajas de BEPS	29
Tabla 9 Principales países exportadores de camarón en el mundo Parte I.....	39
Tabla 10 Principales países exportadores de camarón en el mundo Parte II	40
Tabla 11 Cómo se caracteriza el enfoque cuantitativo y el enfoque cualitativo en una investigación.....	59
Tabla 12 Clases de preguntas en una entrevista	62
Tabla 13 Matriz de Análisis	71
Tabla 14 Estado de Resultado de PESCAMAR S.A	86
Tabla 15 Cálculo de la retención con y sin convenio.....	87
Tabla 16 Título y preámbulo propuesto por el modelo de convenio tributario de la OCDE.....	89
Tabla 17 Apartado que debe incluirse en el artículo 1	91
Tabla 18 Primer y segundo apartado que debe incluir el artículo cuatro propuesto por el modelo de convenio tributario de la OCDE Parte I.....	92

Tabla 19 Primer y segundo apartado que debe incluir el artículo cuatro propuesto por el modelo de convenio tributario de la OCDE Parte II.....	93
Tabla 20 Primer, segundo y tercer apartado que debe incluir el artículo cinco propuesto por el modelo de convenio tributario de la OCDE Parte I	95
Tabla 21 Primer, segundo y tercer apartado que debe incluir el artículo cinco propuesto por el modelo de convenio tributario de la OCDE Parte II	96
Tabla 22 Términos confusos de establecimiento permanente Parte I	97
Tabla 23 Términos confusos de establecimiento permanente Parte II.....	98
Tabla 24 Cláusula PPT	99
Tabla 25 Cláusula LOB Parte I	104
Tabla 26 Cláusula LOB Parte II.....	105
Tabla 27 Cláusula LOB Parte III.....	106
Tabla 28 Primer apartado cláusula LOB – Modelo de convenio OCDE	107
Tabla 29 Párrafo introductorio del segundo apartado	108
Tabla 30 Redacción del subapartado a).....	109
Tabla 31 Redacción del subapartado b)	109
Tabla 32 Redacción del subapartado c).....	110
Tabla 33 Redacción del subapartado d)	112
Tabla 34 No erosión de la base imponible	113
Tabla 35 Redacción del subapartado e).....	114
Tabla 36 Redacción del subapartado f).....	116
Tabla 37 Consideraciones a fines de aplicación del criterio enunciado en el punto (ii).....	117
Tabla 38 Redacción del subapartado g)	118

Tabla 39 Tercer apartado cláusula LOB – Modelo de convenio OCDE Parte I	120
Tabla 40 Tercer apartado cláusula LOB – Modelo de convenio OCDE Parte II	121
Tabla 41 Cuarto apartado cláusula LOB – Modelo de convenio OCDE Parte I	124
Tabla 42 Cuarto apartado cláusula LOB – Modelo de convenio OCDE Parte II	125
Tabla 43 Quinto apartado cláusula LOB – Modelo de convenio OCDE	127
Tabla 44 Sexto apartado cláusula LOB – Modelo de convenio OCDE	129
Tabla 45 Modelo de redacción propuesto por el modelo de convenio de la OCDE para mercado de valores reconocidos	131
Tabla 46 Modelo de redacción propuesto por el modelo de convenio de la OCDE para acciones	132
Tabla 47 Modelo de redacción propuesto por el modelo de convenio de la OCDE para clase principal de acciones	133
Tabla 48 Modelo de redacción propuesto por el modelo de convenio de la OCDE para personas relacionadas	134
Tabla 49 Modelo de redacción propuesto por el modelo de convenio de la OCDE para beneficiario equiparable Parte I	135
Tabla 50 Modelo de redacción propuesto por el modelo de convenio de la OCDE para beneficiario equiparable Parte II	136
Tabla 51 Modelo de redacción propuesto por el modelo de convenio de la OCDE para beneficiario equiparable Parte III	137
Tabla 52 Modelo de redacción propuesto por el modelo de convenio de la OCDE para clase de acciones que dan a una participación desproporcionada en los beneficios	140

Tabla 53 Modelo de redacción propuesto por el modelo de convenio de la OCDE para sede de dirección y control.....	141
Tabla 54 Modelo de redacción propuesto por el modelo de convenio de la OCDE para propietario interpuesto que pueda optar a los beneficios del convenio.....	142
Tabla 55 Modelo de redacción propuesto por el modelo de convenio de la OCDE para Grupo analizado	143
Tabla 56 Modelo de redacción propuesto por el modelo de convenio de la OCDE para renta bruta	144
Tabla 57 Modelo de redacción propuesto por el modelo de convenio de la OCDE para institución de inversión colectiva	145

Lista de Figuras

Figura 1 Elementos de la doble imposición.	18
Figura 2 Ejemplos de Doble Imposición Económica.	19
Figura 3 Evolución del número de empresas en el Ecuador.	35
Figura 4 Porcentaje de empresas por provincia en el Ecuador.	36
Figura 5 Empresas por sector económico en el Ecuador.	37
Figura 6 Evolución de las exportaciones de camarón.	38
<i>Figura 7</i> Exportaciones de camarón al mundo.	41
Figura 8 Exportaciones ecuatorianas de camarón en dólares.	42
Figura 9 Exportación de camarón por tipo de producto.	42
Figura 10 Exportaciones por país.	43
Figura 11 Exportaciones de camarón en libras por mercado durante el 2019.	44
<i>Figura 12</i> Exportaciones a los cinco principales países del mercado americano durante el año 2019.	45
Figura 13 Exportaciones a los tres principales países del mercado asiático durante el año 2019.	45
Figura 14 Exportaciones a los cinco principales países del mercado europeo durante el año 2019.	46
<i>Figura 15</i> Tipos de diseño de investigación.	52
Figura 16 Estructura del Enfoque Cuantitativo según Hernández, Fernández y Baptista.	58
Figura 17 Procedimiento usual de recolección y análisis de los datos de la entrevista.	61
Figura 18 Documentos obligatorios para empresas exportadoras de camarón.	74

Figura 19 Proceso del camarón desde la etapa de recepción hasta su exportación.	76
Figura 20 Proceso para exportar el camarón.	77
Figura 21 Plan de Acción de PESCAMAR S.A.....	83
Figura 22 Esquema de triangulación del Treaty Shopping.	85
<i>Figura 23</i> Condiciones.....	115
<i>Figura 24</i> Razones por las cuales una institución de inversión colectiva no puede obtener los beneficios del convenio.	119
Figura 25 Beneficiarios equiparables considerados como personas inelegibles	126
Figura 26 Ejemplo de hechos y circunstancias pertinentes para la aplicación de este apartado.....	130
Figura 27 Criterios - Beneficiario Equiparable	139

Resumen

El presente trabajo de titulación tiene como objetivo proponer una metodología para la aplicación de la BEPS 6 y su incidencia en la aplicación de convenios para evitar la doble imposición en empresas del sector exportador camaronero para el ejercicio económico 2019 y posteriores. Para ello, se realizó una investigación descriptiva bajo un enfoque cualitativo que se ve soportada principalmente por la entrevista a profundidad, herramienta cualitativa, ya que al ser una herramienta flexible y no estructurada nos permitió obtener opiniones y puntos de vista de cada una de las personas entrevistadas, en este caso Auditores y contadores expertos en temas tributarios y con conocimiento sobre el plan de acción de la BEPS 6, para este caso la investigación se dio por terminada cuando las respuestas de los entrevistados dejaron de aportar información útil o nueva sobre el tema, es decir, por saturación. Así mismo, se realizó una revisión documental de todas las fuentes secundarias que estuvieron a disposición como (a) resoluciones del SRI; (b) informes y artículos de la OCDE; (c) entre otros documentos académicos relacionados al tema. Posteriormente, se llevó a cabo un método de caso donde se explicó una de las medidas que realizan los contribuyentes para hacer un uso indebido de los convenios bajo el escenario de una empresa exportadora de camarón y se indicó cuáles son las medidas y recomendaciones que el plan de acción de la BEPS 6 propone para evitar este tipo de situaciones. Finalmente se encuentran las conclusiones y recomendaciones en base a toda la información obtenida, los cuales mostraron que los convenios de doble imposición que Ecuador mantiene vigente con los demás países son muy antiguos y no se encuentran actualizados por lo que presentan lagunas fiscales y los contribuyentes pueden hacer un uso indebido de estos, siendo recomendable la adopción del plan de acción de la BEPS 6 para mejorar el control en cuanto a la evasión y elusión fiscal.

Palabras claves: Fiscalidad internacional, *Treaty shopping*, evasión fiscal, elusión fiscal, doble imposición, convenios para evitar la doble imposición, plan de acción BEPS 6 erosión de la base y el desplazamiento de beneficio.

Introducción

Antecedentes

El Origen de la OCDE y su evolución.

Los orígenes o inicios de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) datan de la década de 1940, la cual fue fundada en París en el año de 1948, en sus inicios fue establecida con el nombre de Organización para la Cooperación Económica Europea o por sus siglas OCEE y nace como una iniciativa de un plan financiado por los Estados Unidos con el fin de fortalecer dicho plan el cual es conocido como Plan Marshall, el cual fue puesto en marcha con la finalidad de reconstruir el continente europeo el cual había quedado devastado por la guerra. De este modo, lo que pretendía dicho plan era que los gobiernos demostraran y reconocieran una interdependencia en sus economías (Presidencia de la República de Colombia, 2018).

En sus inicios la OCEE estaba compuesta exclusivamente por 18 países del continente europeo, dichos países son los que se presentan a continuación: (a) Austria; (b) Bélgica; (c) Dinamarca (con las islas Faro y Groenlandia); (d) España; (e) Finlandia; (f) Francia; (g) Grecia; (h) Irlanda; (i) Islandia; (j) Italia (y San Marino); (k) Luxemburgo; (l) Noruega (con el archipiélago de Spitzberg); (m) Holanda; (n) Portugal (con Madeira y las Azores); (ñ) Reino Unido; (o) Suecia; (p) Suiza; (q) Turquía.

El Gobierno de los Estados Unidos de América aportó grandes cifras de dinero como donaciones a los países europeos que en ese entonces eran parte de la OCEE y que estaban bajo el proyecto de reconstrucción de Europa denominado Plan Marshall, dicho gobierno bajo la presidencia de Henry Truman aportó \$ 11.8 mil millones de dólares entre abril de 1948 y junio de 1951 repartidos entre todos los países miembros del Plan Marshall (Bossuat, 1998).

Una vez puesto en marcha el Plan Marshall y viendo que los resultados habían sido favorables y que el proyecto había tenido mucho éxito en la reconstrucción de Europa, de la misma forma alentados por el gran éxito obtenido y por el gran prestigio de poder llevar un trabajo en escenarios mundiales y globales Canadá y Estados Unidos

tomaron la decisión de formar parte de la OCEE, dicha unión a esta organización suponía un cambio en el nombre de la misma ya que no solo estaba conformada por países europeos sino que ya habían de por medio países miembro del continente americano es así como el 14 de diciembre de 1960 se firma el nuevo convenio de la OCDE entre países de América del Norte y de Europa y no fue hasta el 30 de septiembre de 1961 cuando la OCDE entró en vigor oficialmente, de esta forma nace la Organización para la Cooperación de Desarrollo Económico (OCDE).

Con la incorporación de Estados Unidos y Canadá la OCDE, dicha organización nace con los siguientes países como miembros fundadores o miembros creadores:

Tabla 1.

Países Miembros Fundadores de la OCDE

Países Miembros Fundadores de la OCDE	
Alemania	Islandia
Austria	Italia
Bélgica	Luxemburgo
Canadá	Noruega
Dinamarca	Holanda
España	Portugal
Estados Unidos	Reino Unido
Finlandia	Suecia
Francia	Suiza
Grecia	Turquía
Irlanda	

Nota: Adaptado de “El Plan Marshall y la integración europea. Los límites de una ambición”, por G. Bossuat, 1998, *Ciclos en la historia, la economía y la sociedad*, 8(14-15), pp. 93–111.

La OCDE les ofrece a los gobiernos miembro y no miembros promover la prosperidad y a combatir la pobreza a través del crecimiento económico sostenible, la estabilidad financiera, el comercio, la inversión y la cooperación para el desarrollo de sus economías, todo esto va de la mano con el trabajo de forma conjunta de las naciones miembros con la finalidad de favorecer el bienestar, la prosperidad y la igualdad de cada una de ellas, a su vez da directrices a los gobierno para que exista una gobernanza transparente y eficaz (Organización para la Cooperación de Desarrollo Económico OCDE, 2018).

Como bien se sabe la OCDE se crea con la finalidad de reactivar la economía la cual en sus inicios se limitaba al continente europeo pero a medida que pasaron los años y con el establecimiento de la OCDE como tal, su límite de reactivación económica se expandió a todos los países del mundo y para que esto pueda llevarse a cabo la OCDE estableció parámetros que ayudarían a mantenerse en el eje principal de sus objetivos los cuales son: (a) promover un crecimiento económico y un aumento de empleo sostenible que ayuden a mejorar el nivel de vida de las naciones miembros, con el fin de mantener una estabilidad financiera que favorezca al desarrollo económico de cada gobierno; (b) lograr una expansión económica de las naciones miembros y también brindarle de este beneficio a los países que no formen parte de la organización y que se encuentren en vía de desarrollo; (c) y contribuir al crecimiento económico global manteniendo una base no discriminatoria y multilateral (OCDE, 2018).

Con el pasar del tiempo más países iban ingresando a formar parte de la OCDE, en la actualidad esta consta de 36 miembros de todas partes del mundo desde Europa hasta Asia y Pacífico y América del Norte y Sur. Todos y cada uno de los miembros que forman parte de esta organización siguen el mismo objetivo el cual es analizar y buscar soluciones a problemas económicos y de ámbito global que se puedan presentar con el fin de ayudar a estabilizar la economía de los países miembros y demás, siempre teniendo en cuenta el bienestar de las personas. Dichos países miembro actuales de la OCDE se los lista a continuación:

Tabla 2
Países Miembros de la OCDE y su Fecha de Incorporación.

País	Año de incorporación	País	Año de incorporación
Alemania	1961	Israel	2010
Australia	1971	Italia	1962
Austria	1961	Japón	1964
Bélgica	1961	Letonia	2016
Canadá	1961	Lituania	2018
Chile	2010	Luxemburgo	1961
Corea	1996	México	1994
Dinamarca	1961	Noruega	1961
Eslovenia	2010	Nueva Zelanda	1973
España	1961	Holanda	1961
Estados Unidos	1961	Polonia	1996
Estonia	2010	Portugal	1961
Finlandia	1969	Reino Unido	1961
Francia	1961	República Checa	1995
Grecia	1961	República Eslovaca	2000
Hungría	1996	Suecia	1961
Irlanda	1961	Suiza	1961
Islandia	1961	Turquía	1961

Nota: Adaptado de “Nuestra proyección Mundial”, por OCDE, 2018, París, Francia: *OECD*. Recuperado de <https://www.oecd.org/acerca/miembros-y-socios/>

El Origen de las BEPS

Durante los años 2008 y 2009 hubo una crisis financiera mundial que afecto en su gran parte a los países industrializados, esta crisis fue tan devastadora que aun después de tres años de la crisis financiera los países no podían recuperarse por completo de la misma, esta misma crisis afecto al crecimiento de otras economías que en ese entonces se encontraban emergiendo (Teijeiro, 2015).

Con el pasar del tiempo los principales países afectados implementaban medidas que les ayudaría a poder recuperarse de la crisis y dentro de la búsqueda por la rápida y completa reactivación de sus economías encontraron que las empresas multinacionales a pesar de la crisis habían crecido de manera sostenible a tal punto que se decía que estas multinacionales pagaban un impuesto muy bajo o que no pagaban ningún tipo de impuesto por sus actividades tanto en el Estado en que se generaba la renta como en el que estas residían y de esta forma los gobiernos las mostraron frente a la opinión pública como los responsables de los desajustes económicos, financieros y presupuestarios que se estaban viviendo (Teijeiro, 2015).

Posteriormente al descubrimiento que habían hecho los estados sobre las multinacionales, estas se vieron comprometidas a pagar los tributos correspondientes, pero a pesar de esto las administraciones tributarias de cada estado aun mostraban su descontento con respecto al nivel de recursos recaudados provenientes del pago de tributos de las multinacionales. No fue hasta entonces que se empezaron a dar cuenta que el problema no radicaba solo en las ventajas que se atribuían las empresas multinacionales para disminuir su carga impositiva sino que la razón del problema residía en las lagunas y grietas que presentaban las normas y la relación de estas con el sistema tributario internacional debido a la falta de coordinación y de alineación de las mismas (Teijeiro, 2015).

Es así como en junio de 2013 el Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) o Plan de Acción contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios es presentado, dicho proyecto se crea debido a la necesidad que los gobiernos tienen para acabar o disminuir de forma considerable la planificación fiscal agresiva, la cual se entiende como las actividades u operaciones que realizan las empresas multinacionales con el fin de aprovecharse de las lagunas y grietas fiscales y jurídicas que tiene cada Estado, con el único propósito de poder reducir su carga impositiva a tal punto de llegar a aprovecharse de situaciones de doble no imposición (Pedrosa, 2015).

El Plan de Acción BEPS consta de 15 acciones, cada una de las acciones que constan en el proyecto están completamente definidas y delimitadas, a su vez cada una de ellas tienen como finalidad evitar la erosión de la base imponible y de evitar que los beneficios sean transferidos a estados o zonas de nula o baja imposición (Pedrosa, 2015).

El Plan de Acción BEPS esta lista de la siguiente forma:

Tabla 3
Acciones del Plan BEPS

Lista del Plan de Acción BEPS	
Acciones	Descripción
Acción 1	Abordar los retos de la economía digital para la imposición
Acción 2	Neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos
Acción 3	Refuerzo de la normativa CFC de transparencia fiscal internacional
Acción 4	Limitar la erosión de la base imponible por vía de deducciones en el interés y otros pagos financieros
Acción 5	Combatir las prácticas fiscales perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y sustancia
Acción 6	Impedir la utilización abusiva de convenios fiscales
Acción 7	Impedir la elusión artificiosa del estatuto de establecimiento permanente (EP)
Acción 8-10	Asegurar que los resultados de los precios de transferencia están en línea con la creación de valor
Acción 11	Evaluación y seguimiento de BEPS
Acción 12	Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva
Acción 13	Reexaminar la documentación sobre precios de transferencia
Acción 14	Hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias
Acción 15	Desarrollar un instrumento multilateral que modifique los convenios fiscales bilaterales

Nota: Adaptado de “Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios – Informes Finales”, por OCDE, 2015, pp. 1-58.

Así mismo, José Pedrosa (2015) expone que metodológicamente las 15 acciones del Proyecto BEPS pueden ser agrupadas en tres grandes bloques, que son como se muestran a continuación:

Tabla 4
Acciones de la BEPS Agrupadas Metodológicamente

Agrupación Metodológica de las Acciones del Proyecto BEPS	
Grupo	Planes de Acción
Coherencia	Acción 2. Efectos de mecanismos híbridos Acción 3. Normas de transparencia fiscal internacional Acción 4. Deducibilidad de intereses Acción 5. Competencia fiscal perniciosa
Sustancia	Acción 6. Impedir el abuso de convenios internacionales Acción 7. Impedir la elusión del estatuto de establecimiento permanente Acción 8-10. Resultados de los precios de transferencia
Transparencia	Acción 11. Métodos y Análisis de datos BEPS Acción 12. Reglas de divulgación obligatoria Acción 13. Documentación de precios de transferencia Acción 14. Mecanismos de resolución de conflictos

Nota: Tomado de “El Plan de Acción BEPS de la OCDE: Pasado, Presente y Futuro”, por J. C. Pedrosa, 2015, pp. 695

Siguiendo la metodología de agrupación de las acciones de las BEPS que propone el autor la acción 1 de retos de la economía digital para la imposición y la acción 15 de desarrollo de instrumentos multilaterales que modifiquen los convenios bilaterales serían los pilares fundamentales para el desarrollo de las acciones (Pedrosa, 2015).

Problema de investigación

¿De qué manera afecta el uso abusivo de convenios para evitar la doble imposición en la recaudación de impuestos?

La doble imposición tributaria puede llegar a afectar de gran manera a un Estado o nación además de que incluso puede llegar a ser dañina tanto para el Estado en el cual

se da el origen ya sea de la inversión o de la renta y para el otro Estado el cual actuaría como receptor de dicha inversión o renta, por un lado esto contribuiría que el Estado pueda recaudar más tributos, pero siguiendo esta premisa una doble imposición puede dar paso a que se produzcan fraudes y elusiones fiscales debido al descontento que llegaría a causar a los empresarios, los cuales viendo que deben pagar un impuesto excesivo sobre la renta generada, que en busca de una salida recurrirían a la evasión fiscal lo cual afectaría al Estado disminuyendo la recaudación de tributos, es de esta forma como nace la necesidad de evitar las consecuencia de la doble imposición tributaria (Torres, 2011).

Las consecuencias que podría causar una doble imposición pueden ser en cierta forma evitadas a través de dos formas: (a) Medidas unilaterales adoptadas por cada Estado; y (b) Medidas bilaterales originadas por el uso de tratados internacionales o convenios que eviten la doble imposición entre dos estados. La adopción de estas medidas puede causar una disminución en los ingresos que el estado percibe a través de la recaudación de tributos pero el beneficio de poder aplicar estas medidas puede llegar a ser incluso mayor ya que su uso implicaría que los inversionistas se sientan atraídos y de esta forma las inversiones extranjeras aumentarían y con el uso correcto de dichas medidas se evitaría el fraude y la evasión fiscal (Torres, 2011).

En relación a los párrafos anteriormente citados se puede concluir que la doble imposición tributaria es perjudicial para el país que invierte como para el país receptor de divisas ya que ocasiona un problema que afecta a los contribuyentes. La falta de conocimiento sobre el correcto uso de los convenios al momento de realizar la tributación ocasionaría un pago excesivo de impuestos o a su vez la evasión de los mismos, por lo que es ahí cuando nace la evasión o elusión de impuestos.

Justificación

Dicha propuesta pretende ayudar a las empresas del sector exportador camaronero a tener una guía de como acogerse a las nuevas y cambiantes reformas tributarias nacionales y a cómo aprovechar de mejor manera los beneficios fiscales de

los convenios internacionales que actualmente mantiene el Ecuador, sin caer en la evasión, elusión o erosión fiscal o tributaria. A su vez servirá de guía para empresas de otro sector que quieran poner en práctica el plan de acción BEPS 6 propuesto por la OCDE.

También el presente documento posee una justificación académica debido a que podrá ser tomado como base para futuras investigaciones relacionadas a la doble imposición o como guía para el desarrollo de trabajos de titulación sobre el mismo tema enfocados en un sector distinto.

En relación a la justificación social, la presente tesis busca incentivar el interés de los estudiantes y de los profesionales por conocer acerca de los diferentes planes de acción que la OCDE plantea para combatir estas prácticas de elusión fiscal a nivel internacional y su importancia para el ente regulador tributario del país, Servicio de Rentas Internas (SRI), que le permitirá tener un enfoque más amplio alineando la normativa tributaria vigente al plan de acción de la OCDE.

Objetivos

Objetivo general.

Proponer una metodología para la aplicación de la BEPS 6 y su incidencia en la aplicación de convenios para evitar la doble imposición en empresas del sector exportador camaronero para el ejercicio económico 2019 y posteriores.

Objetivos específicos.

- Identificar las medidas para evitar la doble imposición, establecidas en la Normativa Tributaria Ecuatoriana.
- Conocer acerca del sector exportador camaronero para poder determinar su impacto en la economía ecuatoriana.
- Investigar que tan importante puede ser la adopción del plan de acción seis de la BEPS en los convenios de doble imposición que mantiene el Ecuador.

- Diseñar una guía para la correcta aplicación del plan de acción BEPS 6: impedir la utilización abusiva de convenios para evitar la doble imposición para el sector exportador camaronero.

Preguntas de investigación

- ¿Cómo incide la BEPS 6 en los convenios para evitar la doble imposición?
- ¿De qué forma la aplicación de la BEPS 6 mejoraría el control que realiza el ente regulador fiscal del Ecuador para evitar la evasión fiscal y el mal uso de los beneficios fiscales que ofrecen los convenios internacionales?
- ¿Cómo la aplicación de la BEPS 6 podría ayudar a aprovechar de mejor manera los convenios para evitar la doble imposición evitando las elusiones fiscales?
- ¿Cuál sería la correcta aplicación de la BEPS 6 en los convenios de doble imposición que mantiene el Ecuador?

Delimitación

La presente tesis está enfocada al estudio del plan de acción de la BEPS 6 y su incidencia en la aplicación de convenios para evitar la doble imposición en las empresas del sector exportador camaronero ubicadas en la ciudad de Guayaquil durante el ejercicio económico 2019.

Limitación

Las limitaciones que se podrían encontrar durante el proceso de investigación son la falta de información por parte de la empresa debido a la confidencialidad que tiene esta para el manejo y el uso de la información financiera y a su vez la falta de información que pueda existir con respecto a la aplicación del plan de acción de la BEPS 6 en relación a los convenios de doble imposición que mantiene el Ecuador vigente, debido a que aún es un tema que no es muy aplicado en todos los países o sectores económicos.

Definición de Términos

BEPS: En inglés *Base Erosion and Profit Shipping*. Que se traduce al español como Erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, es una iniciativa creada por la OCDE con el fin de combatir la planificación fiscal agresiva. La BEPS está compuesta por 15 acciones, estas fueron desarrolladas con la finalidad de ayudar a que los gobiernos dispongan de normas que ayuden a evitar la evasión fiscal y el traslado de beneficios (OECD, 2019).

BI: Base Imponible, es un monto o cantidad expresada en números la cual va a ser sometida al cálculo del impuesto correspondiente. El porcentaje aplicable dependerá del tipo de impuesto que se vaya a calcular.

Fintech: Es un término inglés que surge de la unión de la primera sílaba de la palabra *Finance*, que en español significa finanza, y de la primera sílaba de la palabra *Technology*, que en español significa tecnología. Este término es usando en las empresas que utilizan los sistemas tecnológicos para brindar servicios financieros de una manera innovadora (Fintech México, 2019).

G20: También conocido como el Grupo de los veinte, es un foro para la cooperación económica internacional compuesto por 19 países de todo el mundo y la Unión Europea, este grupo representa a los países desarrollados y en vía de desarrollo de todo el mundo, representando el 85% del Producto Interno Bruto mundial, el 75% del comercio internacional y dos tercios de la población mundial (OECD, 2019).

LOB: En inglés *Limitation of Benefits*. Que en español se traduce como Limitación de Beneficios, son cláusulas anti-abuso más sólidas que se incluyen en los convenios fiscales, cuya finalidad es blindar los convenios para que los beneficios no sean usados indebidamente y a su vez evitar la evasión fiscal, estas cláusulas fueron propuestas en el informe final de la acción seis de la BEPS e implementadas en el Modelo de Convenio de la OCDE.

OECE: Organización Europea para el Desarrollo Económico, actualmente conocida como OCDE - Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OECD, 2019).

PPT: En inglés *Principal Purpose Test*. Que en español se traduce como Test del Propósito Principal, es una cláusula anti-abuso más flexible que se incluye en los convenios fiscales con el fin de que los beneficios de este puedan ser otorgados a los contribuyentes, esta cláusula fue propuesta en el informe final de la acción seis de la BEPS e implementada en el Modelo de Convenio de la OCDE.

Treaty shopping: Es un método de uso indebido de los beneficios de los convenios fiscales, nombrado en la acción seis de la BEPS. Este es un esquema de triangulación que se da cuando dos empresas que residen en estados distintos mantienen una relación de negocio y quieren disminuir la carga fiscal a través de los convenios, pero debido a que los estados donde residen no mantienen un convenio fiscal para evitar la doble imposición firmado, se ponen de acuerdo para trasladar los beneficios, a través del establecimiento de una oficina en un tercer país con el cual si mantengan un convenio firmado, con el fin de obtener una carga fiscal reducida o nula.

Capítulo 1 – Fundamentación Teórica

Marco Conceptual

Para poder entender completamente el tema, en el cual se desarrolla la presente tesis, se ha desarrollado este marco conceptual teniendo en cuenta los conceptos principales asociados a la investigación como la fiscalidad internacional, la doble imposición y sus tipos, las medidas para evitar la doble imposición y los temas encontrados en diversas leyes como *teatry shopping*, *Subcapitalización* y *Conduit companies*, que serán desglosados a continuación:

Fiscalidad Internacional.

Ferrer y García (2012) definen en su libro a la fiscalidad internacional como “el conjunto de principios, normas y leyes relativas a los impuestos que regulan el funcionamiento de los diferentes sistemas fiscales en las relaciones económicas internacionales, es decir, entre países” (p. 10). Además, Peragón (2013) señala que:

El concepto de fiscalidad internacional comprende aquel conjunto de disposiciones legales de un determinado país que cubren los aspectos tributarios relativos a las operaciones económicas internacionales. En términos amplios, se trata de una parte de la normativa tributaria interna de los países que trata del gravamen de las rentas de fuente extranjera obtenidas por los residentes de un determinado país, así como de las rentas internas generadas por los no residentes, aunque tradicionalmente el concepto de fiscalidad internacional haya venido referido a determinadas cláusulas de un Convenio de Doble Imposición (...), que tratan de evitar la doble imposición internacional y a determinadas normas internas y disposiciones de los convenios de doble imposición que abarcan reglas contra la elusión y la evasión internacional (p. 136).

Debido a la cantidad de operaciones económicas internacionales que se realizan en la actualidad es importante que un país cuente con una normativa tributaria equitativa y justa ya que será ella la que se encargará de normar la recaudación tributaria, tanto para las personas residentes como para las personas no residentes dentro de un país. De

esta manera las personas que deseen invertir ya sean estos residentes o no residentes no se verán afectados.

Por otro lado, Ferrer y García (2012) señalan que para que un estado pueda gravar renta es necesario establecer criterios entre el sujeto y el estado. Por lo general, los criterios utilizados son el principio de territorialidad y el de residencia. A continuación, en la siguiente tabla se muestran características sobre estos principios:

Tabla 5
Criterios entre el Sujeto y el Estado para Gravar Renta.

Principio de Territorialidad	Principio de Residencia
Llamado también de la fuente.	Llamado también renta mundial.
Se tributa en el país en donde son adquiridas las rentas.	Se tributa en el país de residencia.
Únicamente las rentas adquiridas en el mismo.	La totalidad de la renta.
Sin importar el lugar de residencia.	No importa el lugar en donde se origine la renta.
Presenta dos manifestaciones: <ul style="list-style-type: none"> • Lugar donde se genera la renta: se tributa donde el bien o la actividad ha generado la renta. • Por el pago: se refiere al lugar de residencia del pagador de la renta. 	No presenta manifestaciones pero se debe tener claro la definición de los términos: <ul style="list-style-type: none"> • Residencia y, • Nacionalidad.
Ejemplo: Criterio de residencia: Una persona residente en Ecuador realiza un trabajo en Italia. Por este trabajo, recibe una retribución en Italia. Italia gravará a esta persona residente en Ecuador, porque el lugar de trabajo está en Italia. Criterio del pago: Una persona residente en Ecuador arrienda un local comercial a un residente italiano. Italia gravará esta renta, aunque sea Ecuador el lugar de residencia del receptor de la renta y el lugar donde se encuentra el piso.	Ejemplo: Una persona residente en Ecuador realiza un trabajo en Italia. Por este trabajo, recibe una retribución en Italia. Ecuador gravará a esta persona por las rentas obtenidas en el país y en Italia.

Nota: Adaptado de “La Fiscalidad Internacional”, por V. Ferrer, y R. García, 2012, pp. 10-11.

En algunos casos la puesta en práctica de ambos principios al mismo tiempo origina que las rentas sean gravadas dos veces en distintas jurisdicciones fiscales, especialmente a los no residentes, de esta manera se da el origen de la doble imposición.

Según Rohatgi (2005) la fiscalidad internacional se refiere a las normas fiscales globales que se aplican a las transacciones entre dos o más países (también llamados Estados) en el mundo. Abarca todas las cuestiones fiscales que surgen bajo las leyes del impuesto sobre la renta de un país que incluyen algún elemento extranjero.

En su libro “*Basic International Taxation*” Rohatgi (2005) señala que:

Los principios de la tributación internacional están influenciados por la equidad tributaria y la neutralidad tributaria dentro de la soberanía económica nacional de cada nación. La equidad fiscal requiere que los ingresos fiscales de las actividades económicas internacionales sean compartidos equitativamente por las naciones. También requiere que los contribuyentes involucrados en actividades transfronterizas no sean discriminados ni se les otorgue preferencia indebida en sus cargas impositivas (p. 1).

La doble imposición.

Vallejo & Gutiérrez (2003) explican que la doble imposición es consecuencia del enfrentamiento de los principios de territorialidad en el Estado de la fuente y de personalidad en el Estado de residencia. Por la sola circunstancia de su mayor proximidad al origen de las rentas, es el país de la fuente donde cronológicamente se gravan en primer lugar, de modo que la doble imposición surge cuando el Estado de la residencia, al seguir el principio de gravamen en destino, las somete de nuevo a tributación (p. 28).

Campagnale, Catinot y Larrondo (como se citó en Vallejo & Maldonado, 2007) definen a la doble imposición internacional como:

La superposición de las potestades tributarias de distintos estados o jurisdicciones sobre la renta obtenida por un sujeto, debido a la aplicación de

criterios jurisdiccionales diferentes. De esta manera, un mismo contribuyente o ingreso se ven sometidos a tributación en más de un país.

Según Rinsche y Molina (como se citó en Montaña, 1999) la doble imposición se manifiesta en la concurrencia de dos o más potestades fiscales en la exacción de un mismo hecho imponible, es decir, cuando una misma facultad contributiva se utiliza por uno o más poderes fiscales distintos en el ejercicio y aplicación de sus respectivos gravámenes.

Por otro lado Borrás (como se citó en Pérez, 2014) define a la doble imposición como “aquella situación por la cual una misma renta o un mismo bien resulta sujeto a imposición en dos o más países, por la totalidad o parte de su importe, durante un mismo período impositivo, si se trata de impuestos periódicos y por una misma causa.”

Por lo expuesto anteriormente se entiende que el problema de la doble imposición se da cuando dos o más soberanías fiscales coexisten y como consecuencia en un determinado país se debe gravar la renta bajo el criterio de residencia y en el otro país bajo el criterio de territorialidad, por ejemplo, según la legislación interna de cada país involucrado. Como resultado de esto a las empresas se les dificulta la producción y la comercialización fuera del territorio nacional por los efectos fiscales que conllevan, por lo que debe ser “atacada” adecuadamente para lograr un crecimiento económico correcto.

La mayoría de los países y de organismos internacionales como la OCDE tratan de solucionar este problema, una manera de hacerlo es mediante la adopción de una normativa tributaria interna por parte de cada país, otra alternativa es la celebración de convenios internacionales.

Vallejo y Maldonado señalan que para que la figura de la doble imposición opere deben presentarse cinco elementos, los cuales son:

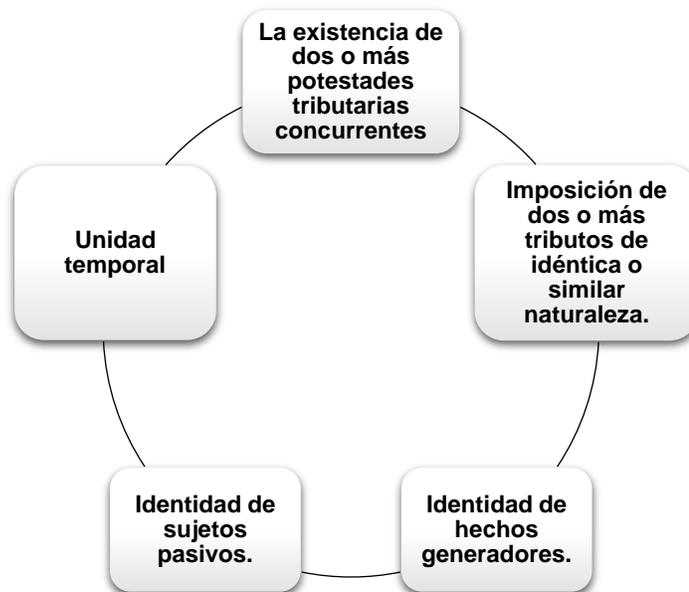


Figura 1 Elementos de la doble imposición. Adaptado de *Los convenios para evitar la doble imposición por* (Vallejo & Maldonado, 2007)

Tipos de doble imposición.

En la práctica se pueden mencionar dos tipos de doble imposición dependiendo del tipo de persona al que se grava la renta, están son:

Doble imposición económica.

Para la OCDE este tipo de imposición se da cuando dos o más personas diferentes pueden ser gravadas por la misma renta o por el mismo patrimonio. La doble imposición económica se produce cuando dos personas diferentes están sujetas al impuesto sobre la misma renta o el mismo capital (Rasmussen, 2011).

Se entiende que la doble imposición económica se da cuando dos o más estados gravan un mismo hecho generador con tributos similares a personas diferentes, sean estas jurídicas o sujetos pasivos distintos, en donde exista un vínculo económico que permita ubicarlos como un solo ente generador de riqueza sujeto de imposición.

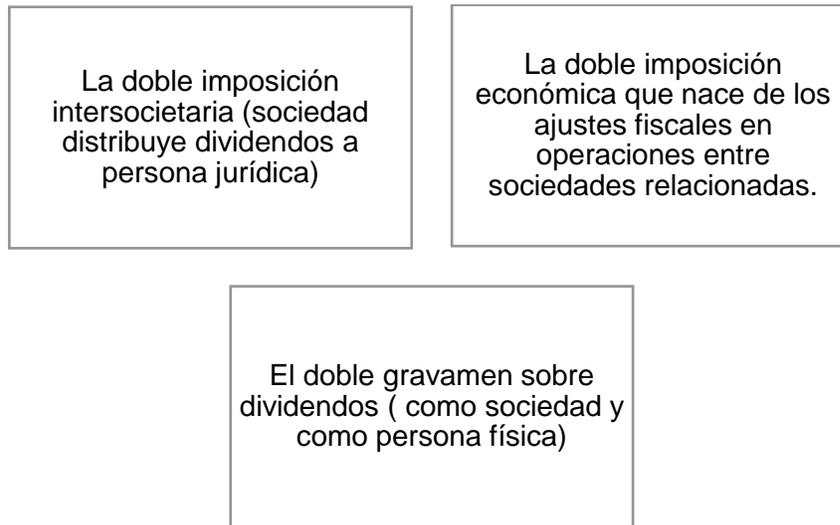


Figura 2 Ejemplos de Doble Imposición Económica. Adaptado de Los convenios para evitar la doble imposición por (Vallejo & Maldonado, 2007)

Doble imposición jurídica.

Para el Comité Fiscal de la OCDE el fenómeno de la doble imposición jurídica internacional puede definirse de forma general como el resultado de la percepción de impuestos semejantes en dos (o varios) Estados, de un mismo contribuyente, sobre la misma materia imponible y por el idéntico período de tiempo (Vallejo & Gutiérrez, 2003, p. 26)

El fenómeno de la doble imposición jurídica puede provenir de diversas causas. La más importante es sin duda la existencia de principios de tributación dispares, como el principio de residencia, conforme al cual los residentes de un Estado tributan por su renta mundial cualquiera que haya sido el lugar de su obtención, y el principio de territorialidad o de gravamen en la fuente cualquiera que sea la residencia de quien la hubiese obtenido. (Vallejo & Gutiérrez, 2003)

Medidas para evitar la doble imposición.

Entre las medidas para evitar la doble imposición se tienen convenios unilaterales, bilaterales o multilaterales. Dentro de los convenios unilaterales se dispone de leyes internas del país para evitar los efectos en situaciones no específicas, los

convenios bilaterales son acuerdos entre dos países y los multilaterales son establecidos por varios países con acciones coordinadas (Servicios al exportador, 2016)

El Ecuador como todos los países intentan mejorar su balanza económica a través de la recaudación de los tributos generados en su mayoría por las empresas establecidas en el país, como se ha evidenciado las medidas incluyen diversos tipos de convenios a los cuales el país se ha acogido para obtener beneficios establecidos con otros países. Entre las medidas para evitar la doble imposición se tienen los convenios que se han realizado con algunos países, los cuales pueden ser observados en la siguiente tabla a continuación:

Tabla 6 Parte I

Países que poseen convenio de doble imposición con Ecuador en la actualidad.

País	Inicio de Aplicación
Alemania	1987
Argentina	1983
Belarús	2018
Bélgica	2005
Brasil	1989
Canadá	2002
Chile	2005
China	2015
Corea	2014
España	1994
Francia	1993
Italia	1991
Japón	2020
México	2002
Qatar	2019

Nota: Tomado de Servicio de Rentas Internas del Ecuador. (2019). Fiscalidad Internacional. Guayaquil, Ecuador: Servicio de Rentas Internas del Ecuador.

<https://www.sri.gob.ec/web/guest/fiscalidad-internacional2>.

Tabla 7 Parte II

Países que poseen convenio de doble imposición con Ecuador en la actualidad.

País	Inicio de Aplicación
Rumanía	1997
Rusia	2019
Singapur	2016
Suiza	1996 (Texto original) 2020 (Protocolo)
Uruguay	2013
Comunidad Andina (Bolivia, Colombia y Perú)	2005

Nota: Tomado de Servicio de Rentas Internas del Ecuador. (2019). *Fiscalidad Internacional*. Guayaquil, Ecuador: Servicio de Rentas Internas del Ecuador. Recuperado de <https://www.sri.gob.ec/web/guest/fiscalidad-internacional2>.

Además de los 17 convenios que mantiene Ecuador, existen 16 convenios bilaterales basados en el modelo OCDE, donde prevalece la imposición en el lugar de residencia. El convenio con Rusia es uno de los más deficientes debido a que no existe una cláusula de intercambio de información, lo que no le permite al país conocer la información necesaria sobre las operaciones realizadas dentro del convenio (Cabezas, Campos, Rodríguez, & Moscoso, 2018).

Estas medidas han sido apoyadas y tienen gran acogida en otros países, pero Ecuador debería expresar en sus convenios medidas más fuertes y que ambos países tengan las mismas condiciones y beneficios para que no vuelva a suceder las deficiencias generadas por el convenio de Rusia.

En qué consisten las BEPS y como ayudan a las empresas.

BEPS hace referencia a la erosión de la base imponible y al traslado de beneficios debido a vacíos generados en los sistemas tributarios de los que ciertas empresas pueden servirse con el fin de evitar efectos fiscales derivando en escasa o una renta nula (OCDE, 2019)

El actual modelo económico está basado en la globalización, esto ha permitido que los flujos de capital e inversión internacional se incrementen notablemente y ha permitido el aumento de la concentración y de la dimensión de las empresas multinacionales. Además, este modelo se apoya en la tecnología. Sin embargo, en todo el mundo se han dado crisis económicas y fiscales debido a la disminución de los ingresos fiscales y al aumento del gasto público. Lo que ha llevado a que la legislación fiscal internacional y nacional no cubra ciertos temas dejando vacíos que son aprovechados para evadir impuestos o conocidos como planificación fiscal agresiva (Solá, 2015).

En su mayoría, las grandes empresas multinacionales se aprovechan de estas normativas en materia tributaria internacional consiguiendo minimizar notablemente su carga tributaria lo que conlleva una serie de graves consecuencias en el país (OECD, 2019)

Esto tiene consecuencias negativas para los países del G20, países en vías de desarrollo y población en general debido a las grandes pérdidas económicas que se derivan, según Solá (2015), un ejemplo sería:

Se estima que las multinacionales estadounidenses (...) desviaron en 2012 entre 500.000 y 700.000 millones de dólares fuera de los Estados Unidos, Alemania, Reino Unido y otros países para trasladarlos a un puñado de países como Luxemburgo, Países Bajos, Irlanda, Suiza y Bermudas.

Por lo tanto, mediante BEPS se da una serie de cambios en las legislaciones fiscales nacionales y en los convenios fiscales bilaterales para corregir los vacíos e inconsistencias y para evitar la evasión fiscal masiva de las multinacionales. Entonces, estas medidas son fundamentales para promover la integridad de los sistemas fiscales a fin de construir sociedades más justas y equilibradas (Solá, 2015).

Evasión y elusión fiscal.

Según McBarnet (1992) la evasión fiscal surge en una situación donde el contribuyente organiza sus asuntos financieros de una manera que le haría pagar la menor cantidad posible de impuestos sin infringir las normas legales (p. 3). Por otro lado, Rezzoagli (2019) define a la evasión fiscal como el incumplimiento, ya sea total o parcial, por parte de los contribuyentes en la declaración y en el pago de sus obligaciones tributarias (p.3).

La elusión nace cuando el sujeto evita una norma tributaria o realiza alguna acción para que el resultado sea una obligación menor pero siempre amparado en alguna otra norma de cobertura, (...) también puede incurrirse en elusión “por fraude de ley” cuando se elude la norma aplicable adoptando otra norma o criterio que persigue una finalidad distinta, es decir, se busca un resultado prohibido por el ordenamiento jurídico tributario o contrario a él, o además por “abuso de las formas jurídicas” (Rezzoagli, 2019, p. 5).

Para Ramos (2014) la elusión es la actividad de un sujeto direccionada a eliminar, reducir o diferir la obligación tributaria mediante figuras, negocios, contratos o actos que, en principio, son perfectamente legales y se llevan a cabo en la realidad de los hechos (p.3). Así mismo, Ibáñez (1988) Considera el término de elusión fiscal como la utilización de las disposiciones legales existentes para rebajar o eliminar las cargas impositivas. Se transita normalmente por las áreas grises de la legislación, y sus mecanismos cambian con rapidez debido a las reacciones legislativas de las autoridades tributarias (p.2)

Treaty shopping.

El *Treaty Shopping* está relacionada con el desarrollo a nivel internacional de ciertos procesos de planificación fiscal aplicados por grandes compañías; donde se prevé la reducción de la carga fiscal en el que interviene un sujeto que no forma parte del convenio ni tiene derecho a ejercer u obtener ciertos beneficios disponibles bajo esta disposición (Yael, 2012).

Las medidas contra el *treaty shopping* se han introducido en diversos convenios con la finalidad de incrementar los requisitos para tener derecho a los beneficios del Convenio de Doble Imposición (CDI). Dentro de las condiciones se tiene, la empresa o persona debe tener residencia en alguno de los Estados involucrados y tiene que acreditar, bien la existencia de un vínculo suficiente de carácter fáctico con el Estado de residencia o los motivos económicos válidos para obtener desde el mismo la renta generada en el otro Estado parte del convenio (OECD, 2019).

Subcapitalización.

La subcapitalización se define como la financiación con capital ajeno, en forma desproporcionada frente al capital propio por causa de tratamientos tributarios. Las normas dependen de los países y su ordenamiento jurídico clasificándose como normas de tipo objetivo o subjetivo (Burgos y Sepúlveda, 2016).

En el caso de Ecuador, se utiliza esta herramienta con el objetivo final de obtener una deducción fiscal por el pago de los supuestos intereses, para lo cual reducen la base imponible de Impuesto a la Renta (IR) y por lo tanto el impuesto causado perjudicando así al Estado y su desarrollo (El Comercio, 2012).

El problema de la subcapitalización nace en la fiscalidad interna de ciertos Estados con poco grado de desarrollo económico-financiero, que se traslada con todo el vigor a la fiscalidad internacional por las mejores posibilidades que los grupos de empresas tienen con el fin de planificar y crear ciertas estrategias que pretende minimizar la carga fiscal global para el conjunto de empresas.

Conduit companies.

Se trata de una sociedad de cartera para evitar pagar impuestos a dos países diferentes. Si el país de origen de una empresa no tiene un tratado fiscal establecido entonces la empresa está obligada a pagar impuestos sobre los mismos ingresos a ambos países (Business Dictionary, 2019).

En este tipo de empresas se hacen arreglos para evitar pagar impuestos dos veces por un ingreso en el país donde se encuentra la empresa matriz. Es posible que no exista

legislación correspondiente. Por ejemplo, una sociedad de cartera está domiciliada en un país que tiene cierto tratados o convenios con ambos países, para servir como un conducto para los ingresos de la subsidiaria a la matriz (USLEGAL.COM, 2019).

Marco Teórico

Teoría del engaño

La honestidad es un factor fundamental para el cumplimiento de las tareas o reglas en sus actividades diarias y la gente a menudo dobla las reglas para obtener un beneficio individual. Se conoce que el comportamiento deshonesto tiende a aumentar la necesidad de monitorear para evitar mayores costos para la empresa. Se cree que la honestidad es la norma para contrarrestar efectivamente el comportamiento del engaño, en la parte de la economía experimental es una disciplina que estudia las fortalezas evidentes en la empresa que vincula con el comportamiento en la empresa (Grosch y Rau, 2017).

Los valores éticos, incluida la honestidad, se transmiten de personas de prestigio, compañeros y padres. Las personas a menudo toman a individuos de alto estatus como líderes empresariales y celebridades como modelos a seguir y sus trampas pueden dar malos ejemplos de prácticas deshonestas.

En general, los políticos dan malos ejemplos al usar medios fraudulentos como manipular elecciones, nepotismo y malversación de fondos, entonces los ciudadanos tienden a acoger a la corrupción y su fomento se da en los sectores más amplios de la sociedad. Si muchas personas trabajan en la economía y evaden los impuestos, los efectos podrían hacer que la trampa sea más aceptable y este tema se extienda con facilidad. Si la corrupción es endémica en la sociedad, los padres pueden recomendar una actitud positiva. Una actitud hacia la corrupción y otros actos de deshonestidad y violaciones de las reglas como una forma de tener éxito en este entorno (Gächter & Schulz, 2016).

Las personas cuando se comunican tienden a mentir. La comunicación es indispensable en todos los sectores sobre todos en donde se realiza la interacción

económica y social, en últimos estudios se ha demostrado con evidencia clara y concisa donde se sugiere que la decisión de la mentira es sensible a los incentivos. La gente se preocupa por su beneficio y por eso miente. En general, la sociedad tiende a compartir los valores, creencias y experiencias que influyen fuertemente en los individuos y, por lo tanto, pueden producir diferencias entre los grupos sociales en todos los sectores. Donde se ha verificado que el engaño es un tema generalizado que se ha impulsado en la sociedad y a menudo queda impune pese a las pruebas condenatorias y a los procesos que se visualizan afectados.

Se cree que la deshonestidad en ciertos asuntos cotidianos es como justificable y que no pone en peligro el autoconcepto que tiene la sociedad de ser honesto. Además, se encuentra asociada la injusticia frecuente, un subproducto inevitable de la trampa, también puede aumentar la deshonestidad. Los sistemas económicos, las instituciones y las culturas empresariales en general son afectados por la falta de honestidad individual.

Esta teoría se enfoca únicamente en el emisor más no en el receptor, debido a la vulnerabilidad de los seres humanos ante el engaño, que se da por lo general en las negociaciones. Esta teoría se basa en las estrategias que realiza el emisor con el fin de construir una imagen creíble que no permita perder credibilidad y confianza. Sus acciones giran en torno a tres estrategias importantes: (a) la falsificación de la información mostrada; (b) la ocultación de hechos o fuentes que mantienen al receptor alejadas de la verdad; y (c) la evasión (Gächter & Schulz, 2016).

Sin embargo, las estructuras tributarias de este país son muy diferentes a los países desarrollados y son más importantes en los países en desarrollo, puesto que aquí se evidencia los impuestos indirectos y los impuestos al consumo, estos últimos son más fáciles de cobrar que los generados como impuesto a los ingresos. La teoría del engaño es aplicable a cualquier impuesto.

Las empresas en su mayoría limitan las trampas y las violaciones de las reglas, que se basan en delitos como la corrupción, la evasión fiscal y el fraude político; además estos hechos son cruciales para la prosperidad y el desarrollo empresarial. Las

sociedades que funcionan bien requieren que sus procesos y empleados lideren sus actividades en base a la honestidad. Factores como las características culturales también podrían influir en la prevalencia de violaciones de las reglas debido a las diferencias en el alcance percibido de las responsabilidades y empresariales y se vinculan de forma que se den prioridades para evitar las violaciones de las reglas en una sociedad y/o empresa y la honestidad intrínseca individual debe resaltar en los empleados.

Una variedad de teorías psicológicas, sociológicas y económicas sugieren vías causales de cómo las prácticas generalizadas de violar las reglas pueden afectar la honestidad individual y la voluntad intrínseca de seguir las reglas.

En general, los procesos de transmisión conformista de valores, creencias y experiencias influyen fuertemente en los individuos y, por lo tanto, pueden producir diferencias entre los grupos sociales. La medida en que las personas siguen las normas también depende de cuán frecuentes sean las violaciones de las normas.

Si el engaño es generalizado en la sociedad y a menudo queda impune, entonces la gente puede ver la deshonestidad en ciertos asuntos cotidianos como justificable sin poner en peligro su autoconcepto de ser honesto. Experimentar la injusticia frecuente, un subproducto inevitable de la trampa, también puede aumentar la deshonestidad. Los sistemas económicos, las instituciones y las culturas empresariales dan forma a los valores éticos de las personas y también pueden afectar la honestidad individual (Gächter & Schulz, 2016).

Sin embargo, cada vez más evidencia sugiere que las personas tienden a equilibrar las fuerzas competidoras del homo economicus y la honestidad incondicional al ser incompletamente deshonesto donde las personas tienden a no mentir al máximo para mantener su propia imagen de persona honesta, pero se describe este fenómeno en términos de impulsos competitivos entre la tentación hacer trampa para obtener ganancias egoístas a corto plazo y autocontrol. Sobre todo, cuando la tentación puede verse como una función de ambos parámetros económicos e incluso costos psicológicos de las normas de mentira / honestidad. Según esta noción de competir

impulsos, los niveles de honestidad serían maleables, susceptibles a señales contextuales y preparativos (Rosenbaum, Billinger y Stieglitz, 2014).

La taxonomía que se basa en las mentiras se toma en cuenta las consecuencias, referente a los cambios en los pagos resultantes de una mentira, en la comprensión cuando la gente elige decir mentiras piadosas e incluso es un hecho crucial para la comprensión del engaño y las consecuencias que se generan.

Por lo general, las personas que son reacios a decir mentiras piadosas demuestran cierta aversión a la mentira independiente de las preferencias sociales y por lo tanto se abstienen de mentir, no lo hacen debido a las consecuencias sino porque mentir involucra un mal acto en sí mismo, lo que los coloca en una postura moral cuestionable. También se verifican las consecuencias de las mentiras negras donde los beneficios del mentiroso los exponen a preocupaciones distributivas muy diferentes en comparación con las consecuencias de mentiras blancas donde ambas partes se benefician. Por lo tanto, las mentiras blancas contrastan con las mentiras negras (Erat y Gneezy, 2011).

Marco Normativo – Legal

Plan de acciones BEPS.

La OCDE se ha preocupado en crear un plan que permita en los países, que las distintas empresas puedan realizar sus tributaciones conforme a sus leyes internas y a los reglamentos disponibles se eviten las pérdidas millonarias relacionadas a los recursos fiscales.

La OCDE publicó en el 2010, la última actualización del proyecto BEPS donde se enmarca los planes de acción contra la evasión fiscal y los tratados de doble imposición con los objetivos de favorecer la actividad económica internacional y luchar contra el fraude fiscal. El Plan BEPS es un proyecto de reconstrucción del sistema tributario internacional mediante un paquete de medidas, elaborado por la OCDE y el G20 en coordinación con algunos países en vías de desarrollo debido a la creciente evasión fiscal por parte de las empresas multinacionales. Dentro de las ventajas y desventajas que ofrece este plan de acción, se tiene:

Tabla 8

Ventajas y Desventajas de BEPS.

Ventajas	Desventajas
La implementación permite aumentar las fuentes de empleo debido a que se debe capacitar y organizar a los empresarios y la información disponible.	La implementación de las BEPS implica una alta inversión en cuanto a personal y coordinación para su desarrollo
Permite generar un mayor control sobre las recaudaciones.	Se beneficia a los otros países debido a la inversión sobre sus empresas y no en las nacionales.
Ayuda a evitar el desequilibrio fiscal.	Disminución de la inversión extranjera,
Permite la implementación de nuevas tecnologías y de controles de orden fiscal, generando así información segura.	El plan es rígido por lo tanto desmotiva y limita la creación de capital económico, además tiene ideas agresivas como negar la deducción de intereses y gastos financieros por préstamos entre vinculados.

Nota: Adaptado de Plan de acción BEPS: una reflexión obligada: ACCIÓN 6: impedir la utilización abusiva de convenios para evitar la doble imposición. En Fundación Impuestos y Competitividad, Introducción: Contenido y modo de implementación de la acción 6, por Arribas, D., López, M., & Sánchez, A. (2017). pp. 166-167. Madrid: Fundación Impuestos y Competitividad.

Plan de Acción y Normativa BEPS: 6.

Dentro de la Normativa 6 se trata la prevención de concesiones de beneficios de Tratados en circunstancias inapropiadas; por tanto, se tiene los siguientes objetivos:

- Limitar las situaciones en las que se accede a los beneficios de un Convenio, como el *treaty shopping* (Bogotá y Guarnizo, 2018).
- Proclamar que los Convenios no amparan las situaciones en que se produce doble imposición (Arribas, D., López, M., & Sánchez, A., 2017).
- Identificar las políticas fiscales antes de negociar (Bogotá y Guarnizo, 2018)

Esta acción es tomada para evitar el abuso de los convenios fiscales entre diversos países, ya que por ejemplo, a través del *treaty shopping* que permite que ciertos contribuyentes paguen menos impuestos afectando a la estabilidad tributaria de las

naciones ya que se acogen a lagunas tributarias existentes o al desconocimiento de las políticas fiscales vigentes.

Su implementación se contempla como un instrumento multilateral que produce efectos similares que una renegociación simultánea de instrumentos bilaterales, con el fin de agilizar y simplificar la implementación de medidas BEPS previstas (Arribas et al., 2017).

Las cláusulas expuestas en esta acción son:

- Una cláusula basada en el propósito principal de negocios (PPT) únicamente
- Una cláusula PPT y una disposición de limitación de los beneficios (LOB) simplificada o detallada, ó
- LOB Provisional Detallada + mecanismos de fuente interna o internacionales contra arreglos *Conduit* (OECD, 2019)

La Acción 6 corresponde a la gran relevancia sobre las BEPS y el fin de estas cláusulas radica en permitir una aplicación compatible con el Derecho; contando con una estructura más sencilla y eficiente. Estas medidas deben ser acompañadas de recomendaciones y análisis detallados con el fin de abordar de forma útil estos convenios.

Normativa ecuatoriana con respecto a pagos al exterior.

En cuanto a la norma ecuatoriana es regida por el Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario (RLRT), es el caso del Art.133, el cual establece:

Art. 133.- Declaración de retenciones por pagos hechos al exterior.- La declaración de retenciones por pagos al exterior se realizará en la forma y condiciones que establezca el Servicio de Rentas Internas y el pago se efectuará dentro de los plazos establecidos en este Reglamento.

En el caso de que el contribuyente realice los pagos al exterior, descritos en los numerales 3) y 4) del artículo 13 de la Ley de Régimen Tributario Interno, estará

obligado a remitir al Servicio de Rentas Internas la información, con el contenido y en los plazos, que dicha entidad determine.

En aquellos casos en los que un contribuyente necesite justificar la retención para efectos del pago de impuestos en el exterior, el Servicio de Rentas Internas emitirá el correspondiente certificado una vez que haya comprobado, en sus bases de datos, que dicha retención fue debidamente pagada. El Servicio de Rentas Internas establecerá el procedimiento para que los contribuyentes tramiten tales certificaciones (Servicio de Rentas Internas del Ecuador, 2019).

La normativa ecuatoriana tiene muy claro cómo aplicar las diversas medidas a su disposición generando así las bases necesarias para realizar los pagos de sus impuestos. El Servicio de Rentas Internas es el organismo encargado de vigilar el cumplimiento de estas acciones.

Medidas para evitar la doble imposición.

La doble imposición jurídica y económica en Ecuador.

Dentro de las medidas unilaterales establecidas se tienen los siguientes métodos asociados:

- Método de exención donde se considera exenta a las rentas obtenidas fuera de las fronteras territoriales del mismo, considerando que ya fueron sometidas a tributación.
- Método de imputación se reconoce en el estado de residencia el pago de impuestos, se refleja en la renta mundial y tiene dos variantes: imputación íntegra o de deducción total e imputación ordinaria.
- Método de deducción en el estado de residencia se impone una base para los ingresos de fuente nacional o extranjera.
- Método del impuesto no pagado es utilizado por países importadores de capital bajo un criterio territorial ofrece ventajas favorables para la inversión.

- Imputación del impuesto subyacente se enfoca en evitar la doble imposición económica mediante el crédito tributario (Vallejo y Maldonado, 2007).

Estos métodos permiten a las personas y empresas a reconocer sus características y cuál es el método apropiado para realizar el pago de impuestos correspondientes, en el caso de Ecuador en su mayoría se acogen al método de exención y de imputación.

Métodos para evitar la doble imposición internacional.

Los métodos previstos para evitar la doble imposición en los modelos OCDE Y ONU son:

- Método de exención: las rentas o los elementos patrimoniales que pueden someterse a imposición en el estado de la fuente o situación están exentos en el estado de residencia. Por ejemplo:

Una persona que tenga una renta mundial de 200.000, siendo 180.000 procedentes de su país de residencia y 20.000 de otro país; donde los tipos de gravamen:

En el país de residencia, un tipo del 40% para una BI de 200.000.

En el país de la fuente: en un caso, el 20% y en otro caso el 40%

Si toda la renta del contribuyente fuera el país de residencia, el impuesto sería de 80000; pero si no existiera método para eliminar la doble imposición, el impuesto que soportaría sería de 84000 y de 88000. Al aplicar el método de exención con progresividad, resultaría:

En el primer supuesto (20%) 72000 sería el impuesto pagado en el país de residencia y 4000 en el extranjero, por lo que tendría un total a pagar de 76000. Por otro lado, en el segundo supuesto (40%) el impuesto pagado en el extranjero sería de 8000 teniendo así un total a pagar de 80000.

- Método de imputación: las rentas o el patrimonio que pueden someterse a imposición en el estado de la fuente o situación también se someten a

gravamen en el estado de residencia. Se destacan dos modalidades imputación total e imputación parcial (Vallejo y Maldonado, 2007). Por ejemplo:

Una persona que tenga una renta mundial de 150.000, de los cuales 80.000 proceden de su país de residencia y 70000 del país de la fuente los gravámenes corresponden:

- En el país de residencia, un tipo del 35% para una BI de 150.000.
- En el país de la fuente: en un caso, el 15% y para el otro caso 45%

Si toda la renta del contribuyente se generaría en el país de residencia sería de 52500, por el contrario, no existiera método para eliminar la doble imposición, sería de 63000 y de 84000. Bajo el método de imputación, se tiene:

Imputación plena: 10500 y 31500 entonces el impuesto sería de 42000 y 21000.

Imputación ordinaria: se deduciría 10500 y 24500 por lo tanto, el impuesto sería de 42000 y 28000.

Con estos ejercicios se tiene un claro ejemplo de cómo se aplica el método de exención y de imputación teniendo en cuenta los porcentajes establecidos en los convenios y las bases generadas para el cálculo tributario.

Convenios para evitar doble imposición en Ecuador – Métodos para evitar la doble imposición internacional.

El Ecuador ha suscrito Convenios Bilaterales de Doble Imposición, estos pueden convertirse en mecanismos idóneos para combatir la elusión y evasión tributaria internacional, razón por la que, tanto en los comentarios como en el contenido de los convenios bilaterales, ha tomado fuerza la introducción de disposiciones que limiten figuras como el “*Treaty Shopping*” y la Subcapitalización, entre otros (Vallejo y Maldonado, 2007).

Los convenios firmados con los siguientes países contienen las disposiciones del Modelo Convenio de la OCDE:

- Alemania, mediante este Convenio se toman ciertos artículos de la Convención Modelo de la ONU, como el art. 7 (beneficios empresariales), art. 12 (regalías), art. 14 (actividades empresariales no dependientes) y art. 25 (procedimiento amistoso) (Obando, 2018).

Los beneficios para el Estado contratante se tiene la deducción de los gastos producidos comprendiendo los gastos de dirección y generales de administración y estos beneficios se calculan de manera anual.

- Brasil, mediante este Convenio se toman ciertos artículos de la Convención Modelo de la ONU, como: art. 6 (renta de los bienes inmuebles), art. 7 (beneficios de las empresas), art. 12 (regalías) y art. 14 (profesiones independientes) (Obando, 2018).

Según Aladi (2017), los beneficios para las empresas en este Convenio se resaltan en el artículo 7 del Convenio entre la República del Ecuador y la República Federativa del Brasil para evitar la doble imposición y prevenir la evasión tributaria con respecto a los impuestos sobre la renta

Art. 7.- Beneficios de las empresas.-

3. Para la determinación de los beneficios de un establecimiento permanente se permitirá deducir los gastos realizados para los fines del establecimiento permanente, incluyendo los gastos de dirección y generales de administración realizados para los mismos fines.

4. Ningún beneficio será atribuido a un establecimiento permanente por el solo hecho de que éste compre bienes o mercaderías para la empresa.

5. Cuando los beneficios comprendan rentas reguladas separadamente en otros artículos de este Convenio, las

disposiciones de aquellos no quedarán afectadas por las del presente artículo.

Mediante este Convenio las empresas generan beneficios para las empresas teniendo en cuenta los porcentajes establecidos en un periodo máximo de 183 días.

Marco Referencial

Para poder entender el contexto en el que se desarrolla la presente tesis, se ha desarrollado el marco referencial en base al trabajo de investigación de distintos autores en temas de su interés, se empezará el capítulo exponiendo sobre la evolución de la exportación del camarón en el país, su reporte estadístico y las exportaciones por país para pasar al tema de las BEPS y su importancia en el mundo y principalmente en el país.

Evolución de la exportación de camarón en el Ecuador.

A través de los años el número de empresas en el Ecuador ha ido evolucionando, según el Instituto Nacional de estadísticas y censos (INEC) durante el año 2018 existían 899 208 empresas. En las siguientes figuras a continuación podrán observar el crecimiento empresarial que ha tenido el Ecuador en los últimos años:

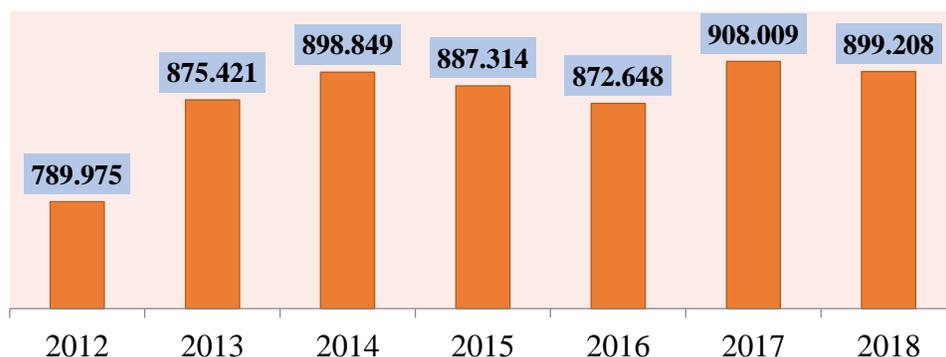


Figura 3 Evolución del número de empresas en el Ecuador. Tomado de Instituto Nacional de estadística y censos. (2019). *Directorio de Empresas y Establecimientos 2018*. Recuperado de <https://www.ecuadorencifras.gob.ec/directoriodeempresas/>

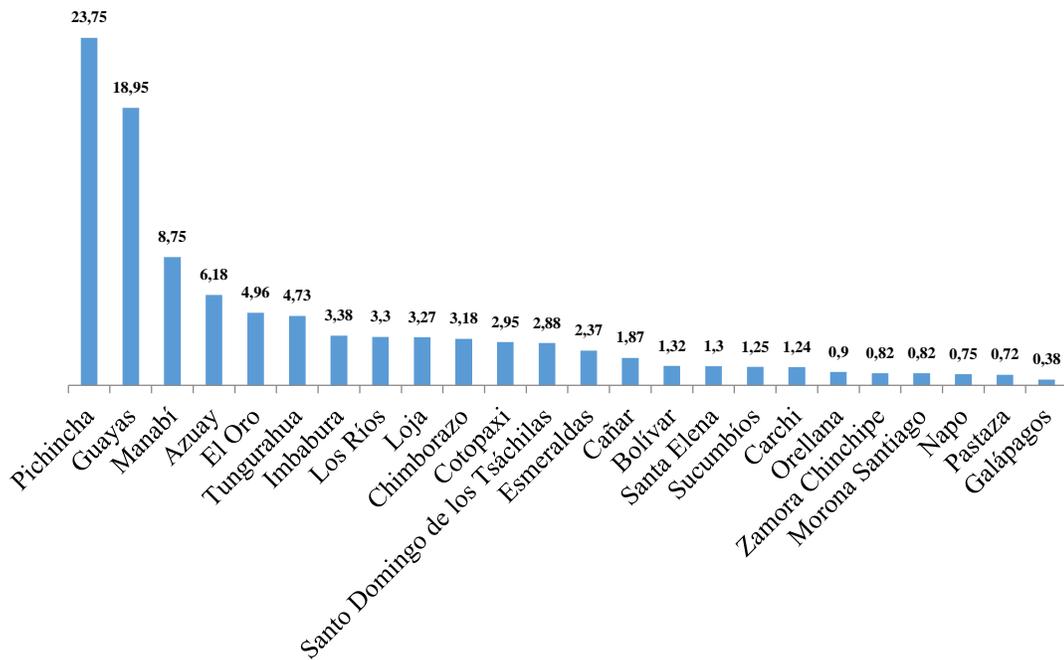


Figura 4 Porcentaje de empresas por provincia en el Ecuador. Tomado de Instituto Nacional de estadística y censos. (2019). *Directorio de Empresas y Establecimientos 2018*. Recuperado de <https://www.ecuadorencifras.gob.ec/directoriodeempresas/>

Como se pudo apreciar en la figura cuatro, las provincias más significativas debido a la cantidad de empresas que existen en ellas son: (a) Pichincha; (b) Guayas; (c) Manabí; (d) Azuay; y (e) El Oro, debido a que concentran el 62,58% de empresas del país. La provincia del Guayas ocupa el segundo lugar con un porcentaje de 18,95%.

A su vez el INEC (2019) en un estudio realizado sobre las empresas y los establecimientos que existen en el país, categorizó el número de empresas por cada sector económico, siendo estos (a) Servicios; (b) Comercio; (c) Agricultura, ganadería, silvicultura y pesca; (d) Industrias manufactureras; (e) Construcción; y (f) Explotación de minas y canteras. A continuación, la siguiente figura muestra la estructura de las empresas por sector económico:

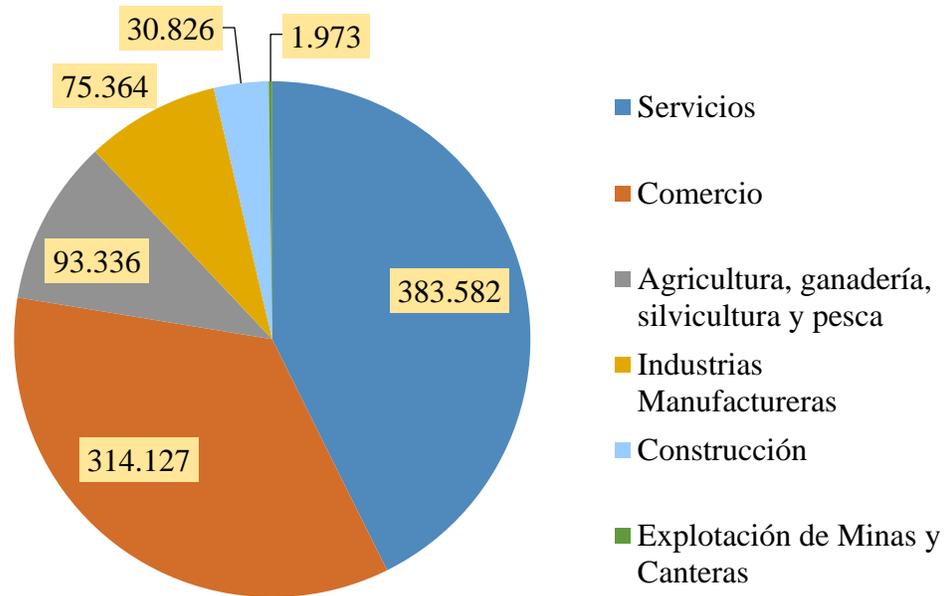


Figura 5 Empresas por sector económico en el Ecuador. Tomado de Instituto Nacional de estadística y censos. (2019). *Directorio de Empresas y Establecimientos 2018*. Recuperado de <https://www.ecuadorencifras.gob.ec/directoriodeempresas/>

La economía ecuatoriana es considerada pequeña a nivel mundial y se enfoca en la materia prima, los precios son determinados por el mercado internacional. Desde el principio se ha enfocado en la producción de petróleo, banano y cacao, donde el principal socio estratégico y comercial histórico es Estados Unidos, país que recibe el 43% de la producción ecuatoriana (Banco Central del Ecuador, 2010). Desde 1873, el sector de acuicultura le ha permitido al Ecuador desarrollarse como uno de los países con una amplia gama de este tipo de productos, siendo el camarón su principal producto, este sector es de gran importancia dentro de la economía ecuatoriana. El camarón se ha convertido en el principal producto de exportación no petrolero en el Ecuador, el nivel de exportaciones ha ido en aumento, sobre todo hacia el mercado asiático, y es uno de

los países exportadores con renombre en cuanto a calidad y volumen (Pro Ecuador, 2017).

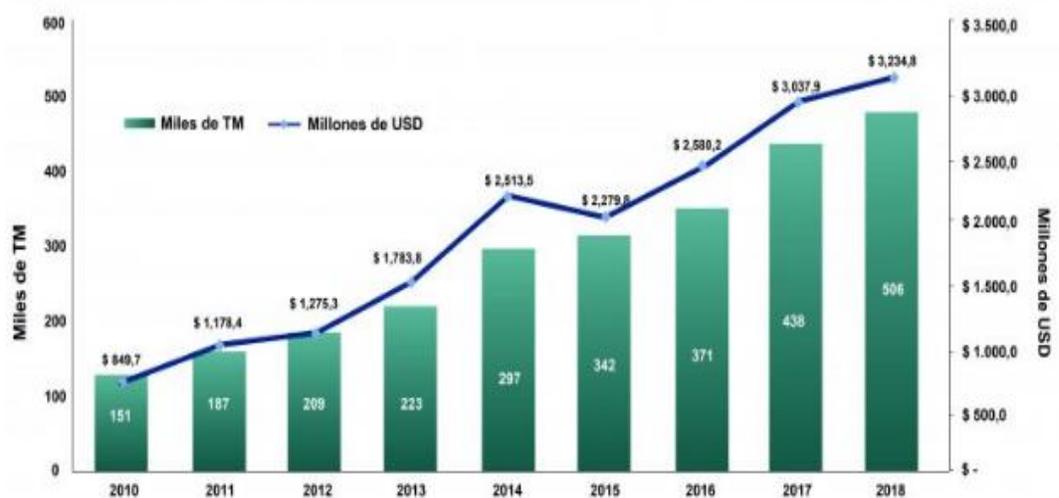


Figura 6 Evolución de las exportaciones de camarón. Tomado de Cámara Nacional de Acuicultura. (2019). Camarón – Reporte de Exportaciones Ecuatorianas Totales. Guayaquil, Ecuador: Cámara Nacional de Acuicultura. Recuperado de <https://www.cna-ecuador.com/estadisticas/>

La Figura seis corresponde a la evolución de las exportaciones de camarón del país desde el 2010 al 2018 donde se puede evidenciar que la industria está en crecimiento; ha aumentado casi cuatro veces su volumen provocado por la demanda del producto y los ingresos generados han llegado a los \$3,234´800.000.

Las exportaciones se han apoyado en un déficit de 25% de camarón, por la disminución de producción en Asia, causada por el síndrome de muerte temprana que ataca al camarón de esa región. Esa situación ayudó a que los precios pasaran de dos dólares en promedio en el 2010 a cuatro dólares por libra (Bernabé, 2015), lo que ha incrementado el valor de los ingresos por estas exportaciones. Por otro lado, en el 2018 las exportaciones a china incrementaron a 615 millones como consecuencia (a) del crecimiento económico del país; (b) de la capacidad adquisitiva de sus habitantes; y (c) de la reducción de cinco a dos por ciento de los aranceles para el ingreso de camarón ecuatoriano al país. Ecuador es un país que exporta a más de 55 países en el mundo por

lo que le ha permitido posicionarse como el segundo productor y exportador mundial de camarón. (Cámara Nacional de Acuacultura, 2019)

Según PRO ECUADOR, parte del Viceministerio de Promoción de Exportaciones e Inversiones, en el país existen 65 exportadoras que se dedican a la exportación de camarón y de sus partes y derivados. Del total de empresas exportadoras de este producto resaltan (a) Promarisco; (b) Expalsa; (c) Songa; (d) Omarsa; (e) Santa Priscila; (f) Ecpacif; (g) Empacadora ESTAR; (h) Empagran; (i) Proexpo; (j) Empacreci; (k) Nirsa; y (l) Costastra. Las empresas de este sector más grandes según su volumen de ventas son: (a) Industria Pesquera Santa Priscila; (b) Promarisco; (c) Empagran; (d) Empacreci; (e) Naturisa; (f) Promaoro; (g) Cofimar; (h) Distrisoda; (i) Zambritisa; y (j) Dincodex.

Ecuador se encuentra ubicado en el segundo lugar, dentro de los principales países exportadores de camarón en el mundo, esto se debe a que las exportaciones alcanzaron 1 291, 5 millones de libras a noviembre del 2018. En el primer lugar de la lista se encuentra India, por lo que sería su principal competidor, ocupando el 22,4% de las exportaciones de camarón en el mundo (Alvarado, 2020). En la siguiente tabla a continuación, se puede observar que Argentina, México y Ecuador componen el 25% de las exportaciones mundiales de camarón, así mismo se aprecia que los principales países competidores de Ecuador son países asiáticos.

Tabla 9 Parte I

Principales países exportadores de camarón en el mundo.

	Exportaciones	Participación
País	(millones de dólares)	Exportaciones Mundiales
		(%)
India	3.900	22,4

Nota: Tomado de Ekos. (2019). Ecuador es el segundo exportador mundial de camarón. Guayaquil, Ecuador: Ekos. Recuperado de <https://www.ekosnegocios.com/articulo/ecuador-es-el-segundo-exportador-mundial-de-camaron>

Tabla 10 Parte II

Principales países exportadores de camarón en el mundo.

País	Exportaciones (millones de dólares)	Participación Exportaciones Mundiales (%)
Ecuador	2.700	15,5
Vietnam	1.800	10,3
Indonesia	1.400	8,0
Argentina	1.200	6,8
Tailandia	921,6	5,29
China	905,2	5,20
Bangladesh	488,1	2,8
México	441	2,5
Holanda	276,3	1,5

Nota: Tomado de Ekos. (2019). Ecuador es el segundo exportador mundial de camarón. Guayaquil, Ecuador: Ekos. Recuperado de <https://www.ekosnegocios.com/articulo/ecuador-es-el-segundo-exportador-mundial-de-camaron>

Desde el 2015, el gremio camaronero empezó a trabajar en la campaña ‘*First Class Shrimp*’, cuyo objetivo es dar a conocer el camarón ecuatoriano en los mercados internacionales como un producto que se obtiene mediante las mejores prácticas de acuicultura y estándares internacionales. El sector acuícola y pesquero ha contribuido en la economía nacional en gran porcentaje de su PIB, el camarón ha llegado a ocupar el primer lugar en la lista de exportaciones no petroleras hasta el 2014 se han obtenido ganancias por \$ 2.600 millones (Bernabé, 2015).

El sector acuícola enfocado en la producción de camarón se ha visto reforzado por las leyes ecuatorianas en los últimos años lo que ha permitido que la industria evolucione, aunque aún falta implementar medidas y campañas de ayuda a este sector se espera que se mantenga como uno de los principales ingresos del país.

Reporte estadístico de las exportaciones de camarón al mundo.

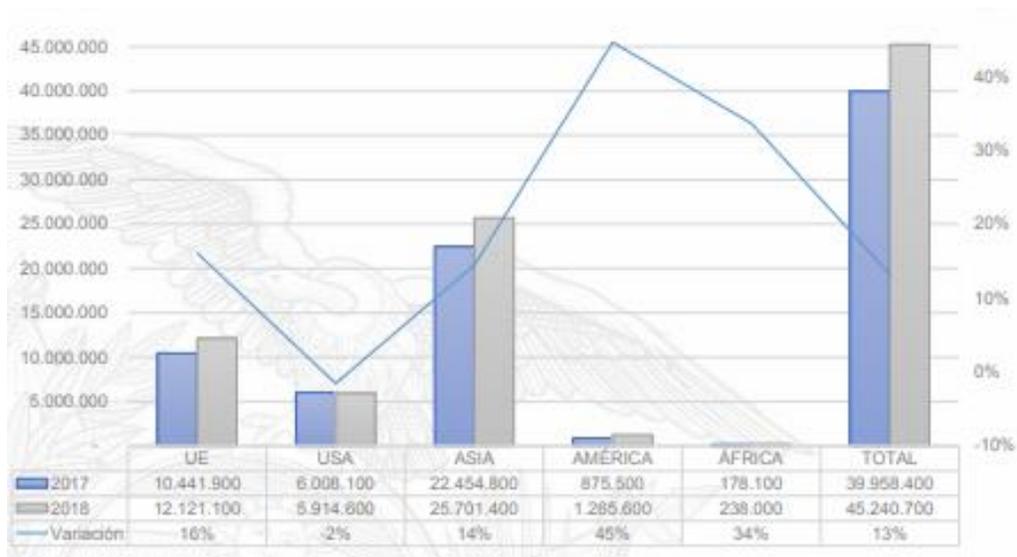


Figura 7 Exportaciones de camarón al mundo. Fuente: Banco Central del Ecuador. Elaboración: Subsecretaría de Acuicultura.

Las exportaciones de octubre del 2017 en comparación con las cifras generadas en 2018 han aumentado en un 13% en forma general como se evidencia en la Figura siete mientras el mercado asiático obtuvo un crecimiento del 14%, las exportaciones a la Unión Europea (UE) aumentaron un 16% y las exportaciones a Estados Unidos cayeron 2% en este periodo, una cifra relativamente baja, pero que preocupa al sector debido a que este país es uno de los mayores mercados de los productos del país (Banco Central del Ecuador, 2018). Así mismo durante el año 2019 las exportaciones aumentaron significativamente en comparación con los años anteriores, sobre todo desde la baja que hubo en el mercado por la enfermedad de la mancha blanca, llegando a exportar 3 375,4

millones de dólares. En la siguiente figura se observa las exportaciones del Ecuador mes a mes:

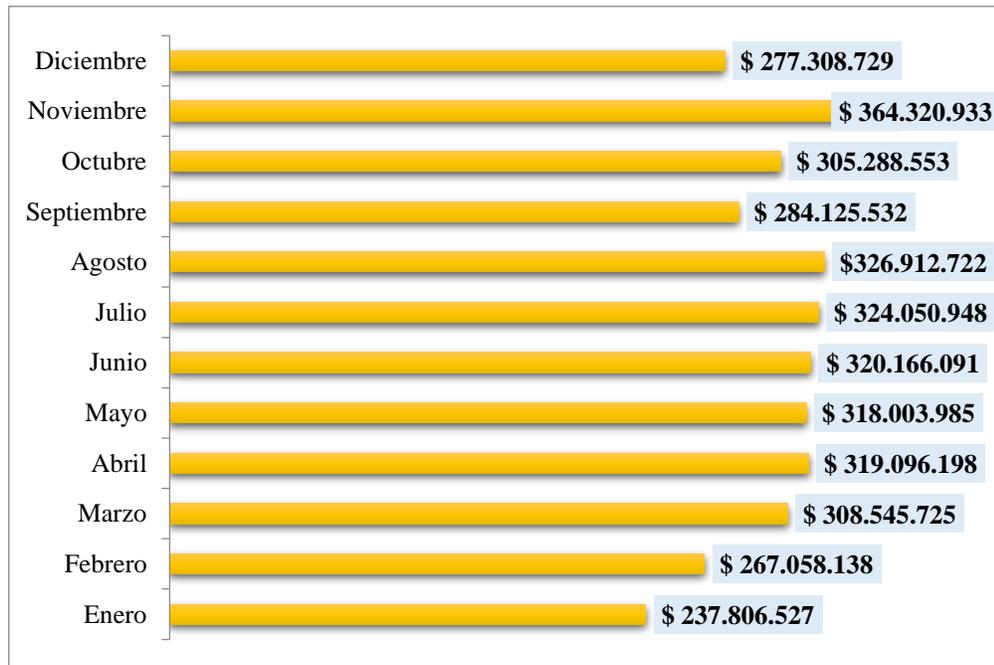


Figura 8 Exportaciones ecuatorianas de camarón en dólares. Tomado de Cámara Nacional de Acuicultura. (2019). Camarón – Reporte de Exportaciones Ecuatorianas Totales. Guayaquil, Ecuador: Cámara Nacional de Acuicultura. Recuperado de <http://www.cna-ecuador.com/estadisticas/>

Producto	2013	2014	2015	2016	2017	Total general
Camarones congelados	1.214,00	1.947,28	1.900,89	2.260,14	1.544,83	8.867,14
Camarones congelados de agua fría	563,80	572,29	384,93	325,57	223,68	2.070,26
Camarones, preparados o conservados, en envases cerrados	7,87	10,50	17,18	4,51	2,70	42,76
Camarones, preparados o conservados	4,75	8,68	12,70	9,47	3,09	38,69
Total general	1.790,42	2.538,75	2.315,69	2.599,69	1.774,30	11.018,85

Figura 9 Exportación de camarón por tipo de producto. Tomado de Banco Central del Ecuador. Elaboración: Subsecretaría de Acuicultura

Ecuador no sólo se ve beneficiado por la exportación del camarón en estado natural, sino que también presenta exportaciones de diferentes tipos como congelados o enlatados para países como Estados Unidos, Vietnam o Países Bajos donde son adquiridos por su calidad; aunque este sector ha crecido no ha evolucionado al nivel del producto en estado general.

Exportaciones de camarón ecuatoriano por mercado – país.

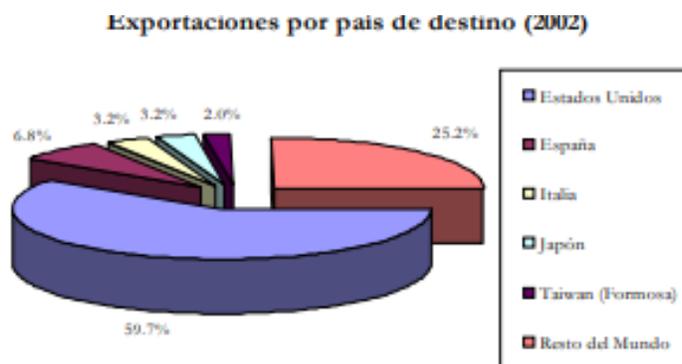


Figura 10 Exportaciones por país. Tomado de: Banco Central del Ecuador

Años atrás el principal comprador de camarón era Estados Unidos, ya que mantenía un porcentaje de demanda de al menos el 50% de nuestra producción. En los últimos años ha aumentado la demanda de este producto ecuatoriano a otros países. España importa un 6.8%, mientras que Italia, Japón y Taiwán son también consumidores importantes con alrededor de un 3% del mercado (Marriott, 2003).

El mercado de camarón en Estados Unidos ha generado una mayor entrada de divisas a Ecuador en el 2014 por alrededor de \$897 millones, en el 2015 por \$628 millones y en 2016 por \$615 millones verificándose una disminución en los últimos años del 2%, mientras que en el 2017 decayeron a \$569 millones, lo que representa un -37% en comparación al 2014 y -8% con relación al año 2016 (Estupiñán, 2018).

Las exportaciones de camarones a España presentó una ligera subida de 5,5%, situándose en 221,3 millones €, en el 2017, las ventas ecuatorianas alcanzaron el 16% de la exportación total de Ecuador, entre las dos partidas más representativas se encuentran

a los camarones que concentran el 81% del total exportado a España (Oficina Económica y Comercial de la Embajada de España en Ecuador, 2017).

En los últimos años, las exportaciones de camarón alcanzaron los \$1.18 millones y 128 toneladas de camarón en diversas presentaciones como congelados, sin cabeza, pelado y desvenados e incluso orgánico en talla 20-30 y 30-40 con cola a Emiratos Árabes Unidos según las estadísticas mostradas en 2017. Este producto es consumido por la clase media y alta debido a su alto precio (Pro Ecuador, 2017). El año 2019 cerró con unas exportaciones de camarón en libras de 1 397, 4 a un precio promedio por libra de dos dólares alcanzando un crecimiento anual del 25%. La siguiente figura muestra las exportaciones en libras por mercado durante el año, estas se concentraron principalmente en el mercado asiático con un 67%, a este le sigue el mercado europeo con 19%, en tercer lugar se encuentra Estados Unidos con 12%, en cuarto lugar el mercado americano con un 2% y por último se encuentra Oceanía y África con 0%.

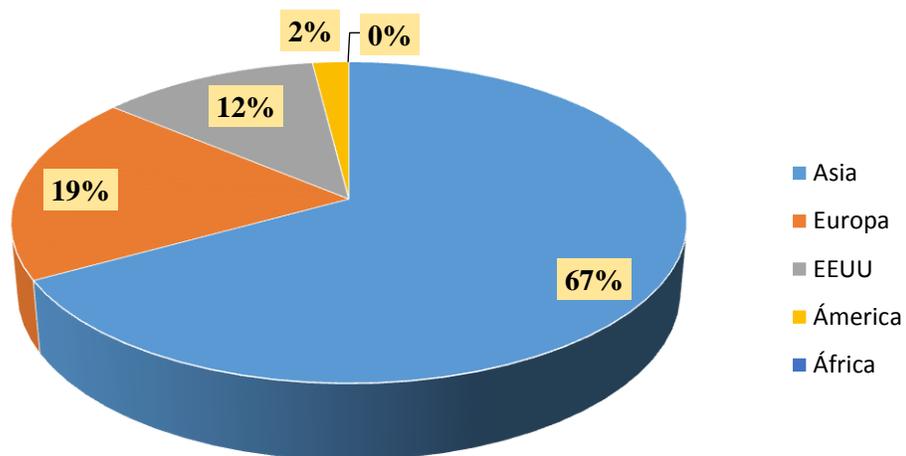


Figura 11 Exportaciones de camarón en libras por mercado durante el 2019. Tomado de Cámara Nacional de Acuicultura. (2019) Camarón – Reporte de Exportaciones Ecuatorianas Totales. Guayaquil, Ecuador: Cámara Nacional de Acuicultura. Recuperado de <http://www.cna-ecuador.com/estadisticas/>

En la siguiente figura a continuación, se puede observar que los cinco principales países que consumieron camarón ecuatoriano en el continente americano de enero a diciembre del año 2019, indicando la cantidad en libras y en dólares de venta por país, fueron: (a) Colombia; (b) Chile; (c) Canadá; (d) Guatemala; y (e) Argentina.

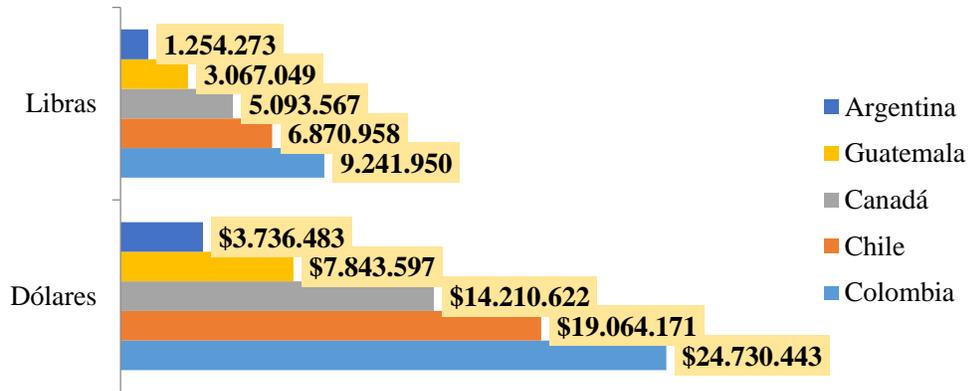


Figura 12 Exportaciones a los cinco principales países del mercado americano durante el año 2019. Tomado de Cámara Nacional de Acuicultura. (2019). Camarón – Reporte de Exportaciones Ecuatorianas Totales. Guayaquil, Ecuador: Cámara Nacional de Acuicultura. Recuperado de <http://www.cna-ecuador.com/estadisticas/>

Así mismo, los tres principales países que consumieron camarón ecuatoriano en el continente asiático de enero a diciembre del año 2019, indicando la cantidad en libras y en dólares de venta por país, fueron: (a) China; (b) Vietnam; y (c) Corea del Sur.



Figura 13 Exportaciones a los tres principales países del mercado asiático durante el año 2019. Tomado de Cámara Nacional de Acuicultura. (2019). Camarón – Reporte de Exportaciones Ecuatorianas Totales. Guayaquil, Ecuador: Cámara Nacional de Acuicultura. Recuperado de <http://www.cna-ecuador.com/estadisticas/>

Los cinco principales países que consumieron camarón ecuatoriano en el mercado europeo de enero a diciembre del año 2019, indicando la cantidad en libras y en dólares de venta por país, fueron: (a) España; (b) Francia; (c) Italia; (d) Rusia; e (e) Inglaterra.

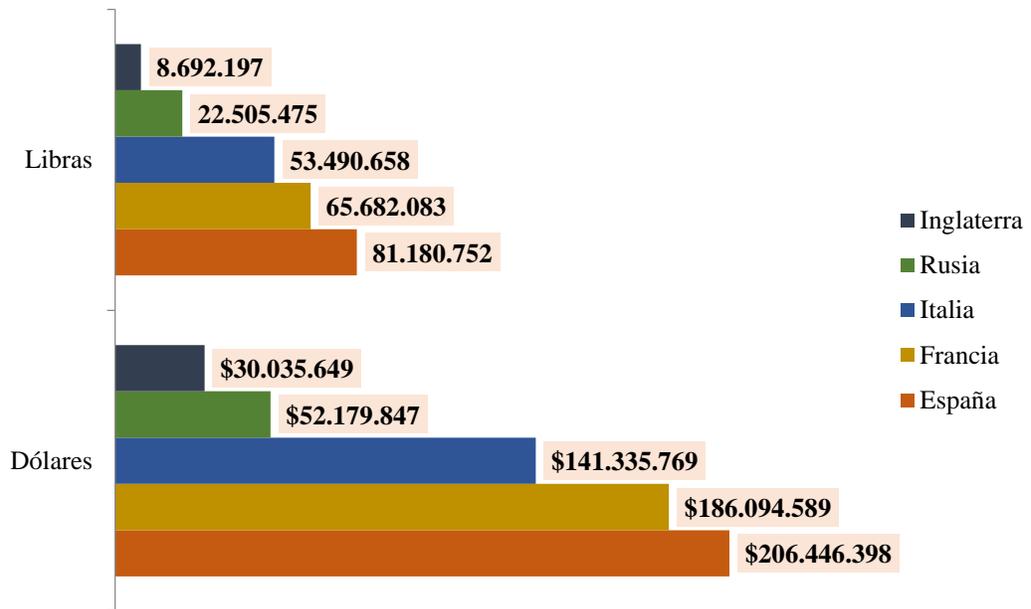


Figura 14 Exportaciones a los cinco principales países del mercado europeo durante el año 2019. Tomado de Cámara Nacional de Acuicultura. (2019). Camarón – Reporte de Exportaciones Ecuatorianas Totales. Guayaquil, Ecuador: Cámara Nacional de Acuicultura. Recuperado de <http://www.cna-ecuador.com/estadisticas/>

Requisitos generales del proceso de exportación

Para el proceso de exportación se da la transmisión electrónica de una Declaración Aduanera de Exportación (DAE) en el nuevo sistema ECUAPASS, la misma que podrá ser acompañado ante una factura o proforma y documentación con la que se cuente previo al embarque, donde se declara el vínculo legal y obligaciones a cumplir con el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador por parte del exportador o declarante (Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, 2017).

Según la SENAE (2017), los datos que se consignarán en la DAE para las exportaciones son:

- exportador o declarante
- Descripción de mercancía por ítem de factura
- Datos del consignante
- Destino de la carga
- Cantidades
- Peso; y factores relacionados con la mercancía.

Mientras que los documentos para la DAE a través del ECUAPASS son:

- Factura comercial original.
- Autorizaciones previas (cuando el caso lo amerite).
- Certificado de Origen electrónico (cuando el caso lo amerite)
- Una vez aceptada la DAE, se ingresa a Zona Primaria del distrito en donde se embarcan los productos.

Al exportar se le notificará el canal de aforo asignado, entre ellos se tiene:

- Aforo Automático
- Aforo Documental
- Aforo Físico Intrusivo

Cuando la DAE tenga canal de Aforo Automático, la autorización de salida, entiéndase con ello la autorización para que se embarque la mercancía, se designará al funcionario a cargo del trámite, al momento del ingreso de la carga al depósito temporal o zona primaria, luego de lo cual procederá a la revisión de los datos electrónicos y documentación digitalizada; y procederá al cierre si no existieren novedades. Cuando la DAE tenga canal de Aforo Físico Intrusivo se procede según lo descrito en el punto anterior y adicionalmente se realiza una inspección física de la carga corroborándola con la documentación electrónica y digitalizada enviada en la DAE (SENAE, 2017).

Requisitos generales del proceso de exportación de camarón.

Requisitos en Ecuador.

Según el Instituto de Promoción de Exportaciones e Inversiones (Proecuador) (2017), se debe cumplir con lo siguiente:

- Registro Único de Contribuyentes (RUC) para cualquier ecuatoriano o extranjero residente en el país puede obtenerlo.
- Certificado de firma electrónica o digital, que otorga el Banco Central o el portal Security Data.
- Documentos PDF que requiere la entidad y pagar 49 dólares (27 por la emisión del certificado y 19 por el dispositivo portátil para la firma electrónica)+IVA. Luego si se utiliza Security Data, además de los documentos, deberá pagar 89,70 dólares (50,70 por la emisión del certificado y 39 por el dispositivo portátil) + IVA.
- Registro en Ecuapass
- Se le notificará el canal de aforo asignado, que puede ser: automático, documental o físico intrusivo.

El proyecto BEPS de la OCDE y el mito del fin de la planificación fiscal internacional.

La respuesta a la erosión de la base imponible por parte de los países más desarrollados, donde se brinda cada vez más atención a las deficiencias del sistema. La presión de la sociedad civil y las organizaciones no gubernamentales exigen equidad y justicia tributaria, condenando la evasión y elusión de las multinacionales, responsables directamente de la crisis financiera y del colapso del *welfare state* (estado de bienestar) que durante décadas garantizó los más altos niveles de calidad de vida (Ramos, 2014).

En esa línea, cuando la OCDE plantea un diagnóstico de las causas del BEPS para reconocer el rol fundamental de las deficiencias de las normas fiscales frente al mundo globalizado y la economía digital que caracterizan estos tiempos, sin perjuicio

del papel menor del incumplimiento tributario en sí mismo y de la cultura fiscal de cada sociedad (Ramos, 2014).

Puesto que, las estimaciones sobre las pérdidas globales de recaudación en el ámbito del impuesto sobre sociedades (IS) es entre el 4% y el 10%, es decir, de 100 a 240 mil millones de dólares estadounidenses al año. Esto afecta a los Estados alrededor del mundo, pero en el caso particular de los países en vías de desarrollo su impacto potencial es particularmente mayor, dado que su dependencia en los ingresos por este impuesto es generalmente más alta (OECD, 2019).

Las medidas y recomendaciones contenidas en los 15 reportes finales del Proyecto BEPS, tendrán un impacto en la fiscalidad internacional, desde un punto de vista funcional el valor que tendrán hacia el cumplimiento de su objetivo. Esto es, sin perjuicio del aporte material y principista de cada acción trabajada por la OCDE, el impacto del Plan BEPS pretende eliminar las prácticas fiscales perjudiciales o cuanto menos reducirlas sustancialmente. El objetivo central del plan BEPS, es brindar coherencia, sustancia y transparencia al sistema fiscal internacional y adecuarlo a los retos de la economía digital (Ramos, 2014).

Importancia de las BEPS a nivel mundial y Ecuador.

BEPS reflejan la carencia en las legislaciones actuales que presentan los problemas de un mundo globalizado e intenta guiar la competencia tributaria de los estados a través de un impacto en sus normas internas e instrumentos internacionales para adaptarse a una compleja realidad (Ramos, 2014).

Las acciones que conforman las BEPS proponen cambios en los sistemas fiscales para evitar la doble no imposición tributaria internacional o baja imposición debido a prácticas artificiosas de traslación de beneficios. Su aporte es un cambio de paradigma fiscal internacional, aunque no total (Ramos, 2014).

Las BEPS en Latinoamérica y Ecuador.

Sólo México y Chile forman parte actualmente de la OCDE, Colombia y Costa Rica están en proceso de adhesión; en Perú llevan a cabo un Programa País y un

programa de cooperación con Brasil y Argentina, además de la República Dominicana, Panamá y Uruguay, son miembros del Centro de Desarrollo de la OCDE. A pesar de ello, BEPS es visto como algo ajeno a la cultura tributaria latinoamericana. La filosofía de BEPS no se adecúa a la realidad económica y social de estos países que es diferente a la de los países de la OCDE. Actualmente, los gobiernos de países de Latinoamérica se ven ante una disyuntiva de continuar aplicando sus disposiciones fiscales o incorporar las BEPS (García, 2017).

Aunque las BEPS están siendo creadas y formuladas por países del primer mundo, los países en desarrollo se han preocupado en acogerlas y darles sentido en sus actividades legales y fiscales; con el fin de evitar las crisis generadas por la evasión a los impuestos que en su mayoría representan millones de dólares que se pierden y evitan que sean invertidos en soluciones para el país.

La Acción 13 del Proyecto BEPS requiere que las empresas estén preparadas para proporcionar a las autoridades tributarias la documentación contemporánea con respecto a sus políticas de precios de transferencia e información más detallada de sus operaciones globales y tributación. Esto con el objetivo de incrementar la transparencia fiscal por parte de las empresas multinacionales (Ernst & Young, 2018). En países como Argentina se está regulando a las empresas digitales, donde no solo se ejecuta una reglamentación, sino que existen leyes que les permiten a empresas como las *fintech* tener regímenes especiales (Zavaleta, 2018).

América Latina es un área libre de cláusulas de limitación de beneficios (LoB), es común el uso de compañías de inversión regionales organizadas en países con tratado para canalizar inversiones de multinacionales en la región vía subsidiarias operativas de aquéllas. De ser incluidas cláusulas de limitación de beneficios en la red de tratados latinoamericanos, este esquema de inversión debería modificarse drásticamente ya que no resultaría compatible con la aplicación de una LoB (Teijeiro, 2015).

Capítulo 2 – Metodología de la Investigación

La parte de la metodología de investigación de la propuesta debe identificar para el lector los métodos de investigación que el estudiante planea usar (a) encuesta de opinión; (b) caso de estudio; (c) experimental; u (d) otro. El objetivo del estudiante debe ser darle al lector una declaración sobre la metodología de investigación prevista, indicando al mismo tiempo que los detalles se encuentran en las porciones sucesivas de la propuesta. (Mauch & Park, 2003)

La metodología del proyecto incluye el tipo o tipos de investigación, las técnicas y los instrumentos que serán utilizados para llevar a cabo la indagación. Es el “cómo” se realizará el estudio para responder al problema planteado (Arias, 2012, p. 110).

Diseño de investigación

Los diseños de investigación son amplios planes que proporcionan una dirección específica y las pautas de los procedimientos que se llevarán a cabo en un estudio de investigación para alcanzar los objetivos (Creswell, 2014, p. 43). El diseño de investigación puede variar en cuanto a complejidad y longitud dependiendo del tipo de trabajo que se realice, pero está diseñado para (a) relacionar cada una de las etapas del estudio de manera clara y concisa; (b) describir cómo se llevará a cabo la propuesta; y (c) generar la información necesaria que el proyecto requiere.

Por otro lado, Abreu (2012) señala que el diseño de investigación explica (a) cómo se realiza el trabajo objeto de investigación; (b) los parámetros que se establecen; y (c) los datos estadísticos usados para evaluar la información recolectada. Los trabajos de investigación pueden ser realizados bajo diferentes diseños ya sean estos básicos o híbridos según las necesidades del mismo. Para García (2003) el diseño de investigación se divide (a) según el propósito; (b) según la cronología; y (c) según el número de mediciones. A continuación, se detalla mediante un gráfico la clasificación y subclasificaciones de los diseños de investigación:

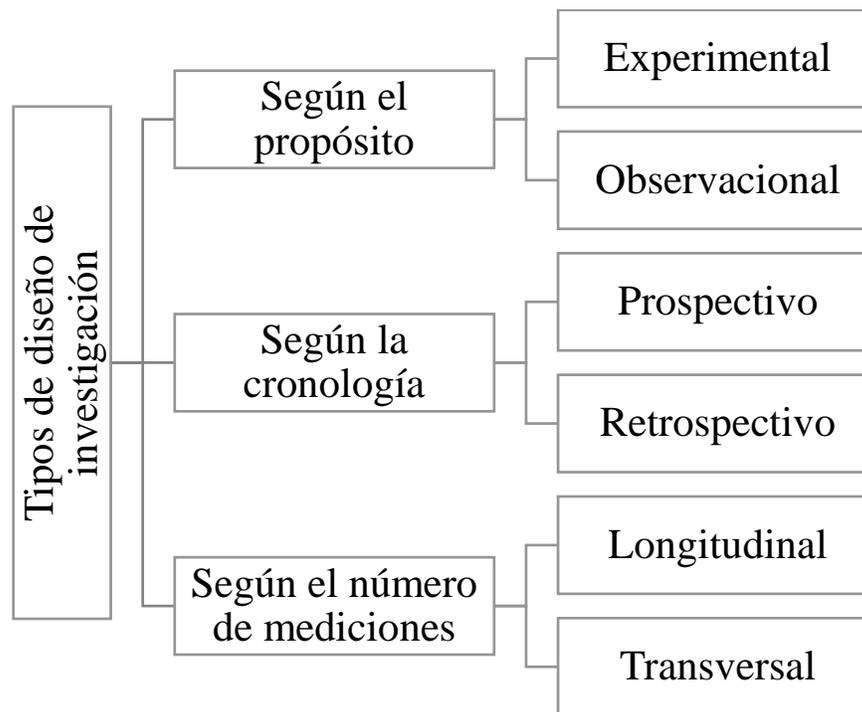


Figura 15 Tipos de diseño de investigación. Adaptado de “Cómo elaborar un proyecto de investigación” por (García, 2003).

El diseño observacional se distingue por ser un procedimiento que pretende articular una percepción deliberada de la realidad manifiesta con la adecuada interpretación de su significado, de forma que mediante un registro objetivo, sistemático y específico de la conducta generada de forma espontánea en el contexto indicado, y una vez se ha sometido a una adecuada codificación y análisis, nos proporcione resultados válidos dentro del marco específico de conocimiento en que se sitúa, Anguera (como se citó en Ballesteros, 2003).

El diseño prospectivo tiene relación con el futuro, particularmente los cambios que se producen en un fenómeno posterior a una situación o hecho actual. El hecho de consultar o evaluar una opinión, actitud o un hecho en períodos posteriormente diferentes, nos acerca a una modalidad de tipo prospectivo. (Cerde, 1993)

En este tipo de diseño el investigador observa la manifestación de algún fenómeno (variable dependiente) e intenta identificar retrospectivamente sus

antecedentes o causas (variable independiente). Se inicia con la observación de ciertas causas probables y avanzan longitudinalmente en el tiempo a fin de observar sus consecuencias. La investigación prospectiva se inicia, por lo común, después de que la investigación retrospectiva ha producido evidencia importante respecto a determinadas relaciones causales. (Calderón & Alzamora de los Godos, 2018)

Los diseños transversales son aquellos que implican la recolección de datos en un solo corte en el tiempo. Este tipo de diseño se caracteriza por que mide una sola vez a la muestra, no importa cuánto tiempo nos demoremos para ello o en qué tiempo lo hagamos, incluso existen estudios transversales que podrían durar muchos años (Calderón & Alzamora de los Godos, 2018). Para Bernal son aquellos estudios en los cuales se obtiene información del objeto de estudio (población o muestra) una única vez en un momento dado.

La presente tesis tendrá un diseño de investigación observacional debido a que la información va a ser obtenida por medio de fuentes primarias como la observación directa, por lo cual se podrá conseguir resultados que respondan a la problemática de la investigación. De igual manera se optó por elegir un diseño prospectivo debido a que se pretende obtener resultados de la aplicación del plan de acción de la BEPS 6 durante el año en curso. Por último, el diseño transversal es el más idóneo puesto que el presente trabajo de titulación obtendrá información de un periodo previamente establecido, debido a que se tomarán como base datos del 2019.

Tipo de investigación

De acuerdo al nivel de conocimiento o a la finalidad de la investigación existen diferentes tipos de investigación. Para el presente trabajo de titulación se ha seleccionado la investigación descriptiva.

Namakforoosh (2005) concluyó que:

La investigación descriptiva es una forma de estudio para saber quién, dónde, cuándo, cómo y por qué del sujeto del estudio. En otras palabras, la información obtenida en un estudio descriptivo, explica perfectamente a una organización el

consumidor, objetos, conceptos y cuentas. Se usa un diseño descriptivo para hacer una investigación cuando el objetivo es (a) describir las características de ciertos grupos; (b) calcular la proporción de gente en una población específica que tiene ciertas características; y (c) pronosticar. (p. 91)

Los estudios descriptivos pretenden medir o recoger información de manera independiente o conjunta sobre los conceptos o las variables a los que se refieren. Desde luego, pueden integrar las mediciones o información de cada una de dichas variables o conceptos para decir cómo es y cómo se manifiesta el fenómeno de interés; su objetivo no es indicar cómo se relacionan las variables medidas. (Hernández et al., 2004) De igual manera Niño (2011) indica que el propósito de la investigación descriptiva es describir la realidad objeto de estudio, un aspecto de ella, sus partes, sus clases, sus categorías o las relaciones que se pueden establecer entre varios objetos, con el fin de esclarecer una verdad, corroborar un enunciado o comprobar una hipótesis. Se entiende como el acto de representar por medio de palabras las características de fenómenos, hechos, situaciones, cosas, personas y demás seres vivos, de tal manera que quien lea o interprete, los evoque en la mente. (p.34)

Finalmente en 1984, Glass & Hopkins (2012) indican que la investigación descriptiva consiste en la recopilación de datos que describen los acontecimientos y luego organiza, tabula, representa y describe la recopilación de datos.

El diseño de investigación concluyente, como su nombre lo indica, se aplica para generar hallazgos que son prácticamente útiles para llegar a conclusiones o tomar decisiones. En este tipo de estudios, los objetivos de investigación y los requisitos de datos deben definirse claramente. Los hallazgos de estudios concluyentes generalmente tienen usos específicos. El diseño de investigación concluyente proporciona una forma de verificar y cuantificar los hallazgos de los estudios exploratorios . (Dudovskiy, 2018)

En el presente trabajo el tipo de investigación es concluyente descriptiva debido a que se busca proporcionar información más específica sobre la doble imposición, los convenios internacionales y sobre el plan de acción de la BEPS 6 para poder conocer los

principales problemas sobre el mal uso de los convenios de doble imposición y las recomendaciones del plan de acción de la BEPS 6 en el sector exportador camaronero con el propósito de analizar la aplicación de estas acciones.

Fuentes de información

Las fuentes de información son la suma de elementos disponibles que contienen un conjunto de símbolos con la capacidad de significar, dedicados a un área temática particular, registrados en cualquier soporte. Con el potencial de poder recuperarse para satisfacer una necesidad del usuario de la biblioteca. (Romanos de Tiratel Susana, 2000)

Las fuentes de información en el presente trabajo de titulación hacen referencia a los documentos leídos relacionados al tema que aportan al objetivo de la misma. Se utilizarán dos tipos de fuentes: (a) primarias; y (b) secundarias.

Fuente primaria.

Según Cerda (1993) la información primaria nos proporciona documentos originales que tienen relación directa con el tema o el problema planteado. Para Danhke (como se citó en Hernández et al., 2004) las Fuentes primarias constituyen el objetivo de la investigación bibliográfica o revisión de la literatura y proporcionan datos de primera mano.

Para la presente tesis, la fuente de información primaria es la entrevista a realizar a expertos la cual busca obtener un punto de vista relacionado a la aplicación del plan de acción de BEPS 6 impedir la utilización abusiva de convenios para evitar la doble imposición tanto a nivel general como enfocado al sector exportador camaronero, así como a profesionales en el área tributaria mediante el cual se pueda obtener información, experiencia y opiniones sobre la doble imposición. Por otro lado, también se utilizaran libros, artículos de publicaciones periódicas, tesis, entre otros relacionados al tema a tratar.

Fuente secundaria.

Para Cerda (1993) la información secundaria nos aporta información sobre cómo y dónde hallar fuentes primarias (a) bibliografías de libros; y (b) citas bibliográficas

textuales o contextuales. De igual manera Danhke (como se citó en Hernández et al., 2004) considera que las fuentes secundarias son compilaciones, resúmenes y listados de referencias publicadas en un área de conocimiento en particular. Es decir, reprocesan información de primera mano.

Para la presente tesis, las fuentes de información secundaria son varias, entre las fuentes que serán utilizadas se encuentran: (a) Plan de acción de la BEPS 6 – impedir la utilización abusiva de convenios para evitar la doble imposición; (b) publicaciones realizadas por la OCDE relacionadas al plan de acción de la BEPS 6; (c) información obtenida de las publicaciones de acceso público de los portales de los entes reguladores relacionados con el sector exportador camaronero como lo es la Cámara Nacional de Acuicultura; (d) información obtenida de publicaciones realizadas en el portal del Servicio de Rentas Internas; y (e) las distintas fuentes bibliográficas que han sido utilizadas para la elaboración del presente trabajo de titulación.

Tipos de datos

Los tipos de datos son un concepto importante porque los métodos estadísticos solo pueden usarse con ciertos tipos de datos. Debe analizar los datos continuos de manera diferente a los datos categóricos, de lo contrario, se obtendría un análisis incorrecto. Por lo tanto, conocer los tipos de datos con los que está tratando le permite elegir el método de análisis correcto. (Donges, 2018)

Datos cualitativos.

Los datos cualitativos (o categóricos o de atributo) se dividen en diferentes categorías que se distinguen por algunas características no numéricas. (Triola, 2009). Estos, pueden ser (a) nominales, consisten exclusivamente en nombres, etiquetas o categorías; y (b) ordinales, proporcionan información sobre comparaciones relativas, pero no las magnitudes de las diferencias. (Triola, 2009)

Datos cuantitativos.

Los datos cuantitativos consisten en números que representan conteos o mediciones. Cuando se trabaja con datos cuantitativos, es importante utilizar las

unidades de medida apropiadas, como dólares, horas, pies, metros, entre otras ya que al ignorarlas se obtendrían conclusiones incorrectas. (Triola, 2009) A su vez estos pueden ser (a) discretos, resultan cuando el número de valores posibles es un número finito o un número que “puede contarse”; y (b) continuos, resultan de un infinito de posibles valores que corresponden a alguna escala continua que cubre un rango de valores sin huecos, interrupciones o saltos. (Triola, 2009)

En el presente trabajo de titulación se utilizarán tanto datos cualitativos como cuantitativos. En vista de que la entrevista posee preguntas abiertas, se obtendrán datos cualitativos al ser respuestas que incluyen opiniones o puntos de vista relacionados a la doble imposición, al abuso del uso de convenios de doble imposición y al plan de acción de la BEPS 6 enfocados en el sector exportador camaronero. Con respecto a los datos cuantitativos estos se verán reflejados al momento de desarrollar la propuesta metodológica, ya que se presentarán en forma de valores de las cuentas que intervendrán en los ejercicios y en los cálculos necesarios que se llevarán a cabo para la comprensión del tema.

Enfoque de la investigación

Para (Abreu, 2012) el enfoque de investigación describe con buenos detalles la forma en que se ha llevado a cabo la investigación. Este permite explicar la propiedad de los métodos utilizados y la validez de los resultados, incluyendo la información pertinente para entender y demostrar la capacidad de recopilación de los resultados de la investigación. En su libro metodología de la investigación (Hernández et al., 2004) consideran que existen dos tipos de enfoques de investigación y que a partir de estos dos enfoques se genera un tercero, siendo estos (a) enfoque cuantitativo; (b) enfoque cualitativo; y (c) enfoque mixto.

De acuerdo a (Hernández et al., 2004) el enfoque cuantitativo utiliza la recolección y el análisis de datos para contestar preguntas de investigación y probar hipótesis establecidas previamente, y confía en la medición numérica, el conteo y frecuentemente en el uso de la estadística, para establecer con exactitud patrones de

comportamiento en una población. Así mismo señala que por lo común, los estudios cuantitativos presentan la siguiente estructura lógica:

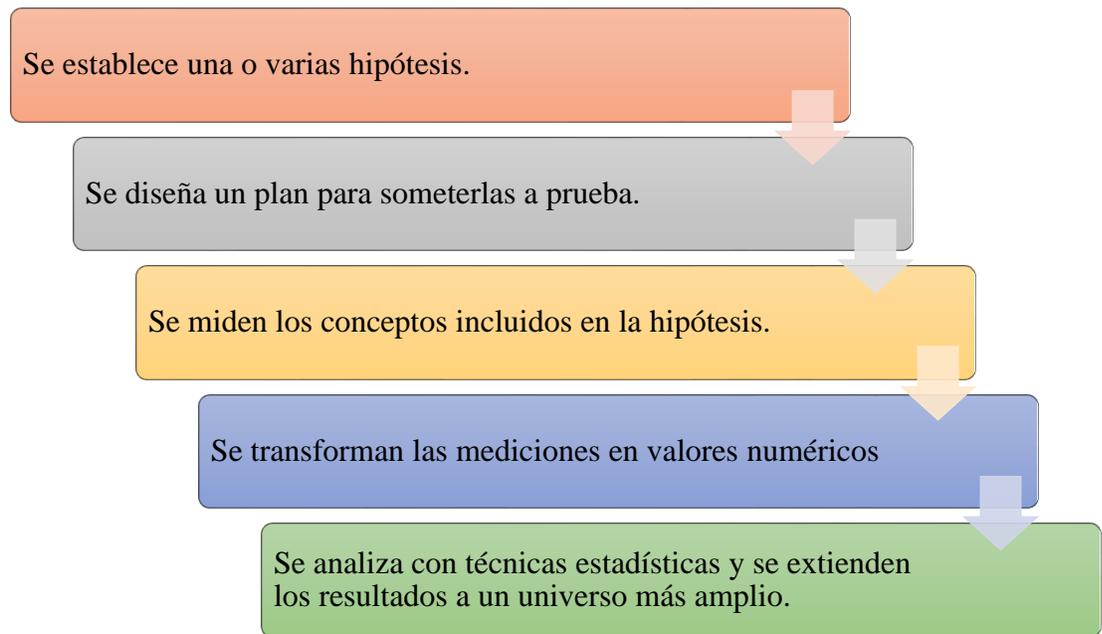


Figura 16 Estructura del Enfoque Cuantitativo según Hernández, Fernández y Baptista. Adaptado de Metodología de la investigación por (Hernández et al., 2004)

Para Muñoz (2015) la investigación cualitativa se puede identificar como una investigación donde la recolección de datos no demanda su medición numérica. La actividad indagatoria se centra en los hechos y su interpretación. Podemos decir que se encuentra literalmente cercana a la investigación documental en el sentido de que la revisión de la literatura se realiza de modo permanente; es útil para plantear el problema y elaborar el reporte de la investigación. Las características que posee una investigación cualitativa para Ruiz (2012) son (a) su objetivo es la captación y reconstrucción de significado; (b) su lenguaje es básicamente conceptual y metafórico; (c) su modo de captar la información no es estructurado sino flexible y desestructurado; (d) su procedimiento es más inductivo que deductivo; y (e) la orientación no es particularista y generalizadora sino holística y concretizadora.

Según (Hernández et al., 2004) los estudios cualitativos involucran la recolección de datos utilizando técnicas que no pretenden medir ni asociar las mediciones con números, tales como (a) observación no estructurada; (b) entrevistas abiertas; (c) revisión de documentos; (d) discusión en grupo; (e) evaluación de experiencias personales; (f) inspección de historias de vida; (g) análisis semántico y de discursos cotidianos; (h) interacción con grupos o comunidades; e (i) introspección. Una vez que se ha explicado ambos enfoques de investigación se puede deducir que se caracterizan por:

Tabla 11

Cómo se Caracteriza el Enfoque Cuantitativo y el Enfoque Cualitativo en una Investigación.

Enfoque Cuantitativo	Enfoque Cualitativo
Permite la enumeración y la medición.	Utiliza la observación y la entrevista como técnicas en la recolección de datos.
La medición debe ser sometida a los criterios de contabilidad y de validez.	Utiliza la inferencia inductiva y el análisis diacrónico en los datos.
Usa la rama de las matemáticas y todas aquellas que operan en torno a ella.	La interpretación que se da a las cosas y fenómenos, no pueden ser expresados por la estadística o las matemáticas.
Busca reproducir numéricamente las relaciones que se dan entre los objetos y los fenómenos.	Busca centrar el análisis en la descripción de los fenómenos y cosas observadas.
Los diseños o investigaciones denominadas tradicionales o convencionales son las más idóneas para este enfoque.	Utiliza múltiples métodos para estudiar un solo problema o tema.

Nota: Adaptado del libro “Los Elementos de la Investigación como Reconocerlos, Diseñarlos y Construirlos” por (Cerde Gutierrez, 1993), pp. 47- 48.

El presente trabajo de titulación posee un enfoque cualitativo debido a que se busca profundizar en el tema a través del análisis. Por otro lado, debido a que se usaran diversas herramientas de información como lo son el método del caso, la revisión documental y la entrevista profunda donde se busca analizar las opiniones o puntos de vista de los entrevistados.

Herramientas de la investigación

Según (Canales, 2006) son el conjunto de operaciones e instrumentos puestos a medir el objeto de investigación. (p. 192) Así mismo Abril (2004) indica que constituyen el conjunto de mecanismos, medios o recursos dirigidos a recolectar, conservar, analizar y transmitir los datos de los fenómenos sobre los cuales se investiga. (p. 3)

Existe una gran variedad de herramientas para la recolección de información de una determinada investigación. Se identifican dos tipos de herramientas (a) cuantitativas; y (b) cualitativas. Para efectos de este trabajo de titulación acorde al método y tipo de investigación establecido se utilizarán herramientas cualitativas ya que al ser flexibles permitirán la obtención de información más profunda.

Herramientas cualitativas.

Para Campoy y Gomes (2009) las técnicas cualitativas proporcionan una mayor profundidad en la respuesta y así una mayor comprensión del fenómeno estudiado. (...) permiten más flexibilidad y (...) establecen un vínculo más directo con los sujetos. (p. 2) Así mismo consideran que estas herramientas proporcionan ciertas ventajas tales como, [(a) permiten abordar problemas complejos; (b) posibilitan la participación de individuos con experiencias diversas, permitiendo una visión más amplia; (c) permite generar de manera rápida las ideas disminuyendo el tiempo de la toma de decisiones; y (d) no requieren de diseños complicados.] (Campoy & Gomes, 2009) Dentro de las herramientas cualitativas más utilizadas en la elaboración de trabajos de investigación se puede encontrar (a) la entrevista profunda; (b) *focus group*; (c) método del caso; (d) observación directa; (e) *mystery shopper*; y (f) técnicas proyectivas.

El presente trabajo de titulación utilizará dos herramientas cualitativas de investigación, las cuales son (a) la entrevista profunda; y (b) método del caso. Con respecto a la primera herramienta, se decidió utilizar esta técnica con la finalidad de obtener mayor información que responda a los cuestionamientos planteados enfocados en el campo contable y tributario. En relación a la segunda herramienta, debido al alto nivel de detalles que genera será de gran ayuda para poder analizar distintos aspectos prácticos que involucran la investigación.

Entrevista.

Técnica orientada a establecer contacto directo con las personas que se consideren fuente de información. A diferencia de la encuesta, que se ciñe a un cuestionario, la entrevista, si bien puede soportarse en un cuestionario muy flexible, tiene como propósito obtener información más espontánea y abierta. (Bernal, 2010, p. 194) A continuación se detalla, el procedimiento usual de la entrevista:

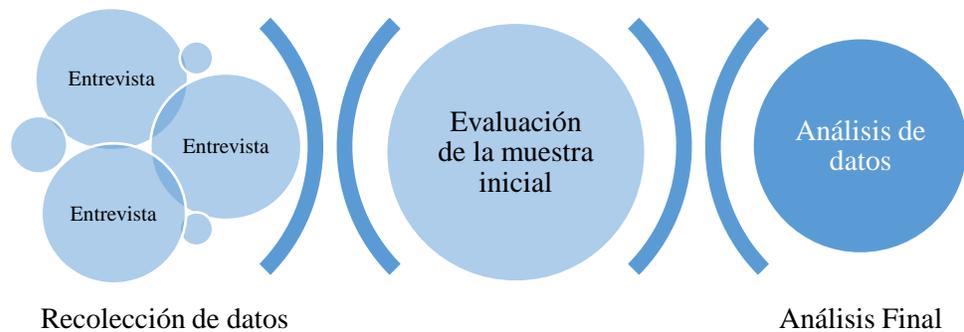


Figura 17 Procedimiento usual de recolección y análisis de los datos de la entrevista. Adaptado de Metodología de la investigación por (Hernández et al., 2004)

Niño (2011) considera que existen cinco tipos de entrevistas, estas son (a) entrevista estructura; (b) entrevista no estructurada; (d) entrevista focalizada; (e) entrevistas focales; y (f) entrevistas colectivas o grupales (p. 65). Para el presente trabajo de titulación se decidió utilizar la entrevista estructurada ya que puede ser llevada a cabo por personas con mediana preparación y permite que la entrevista sea llevada a cabo en menor tiempo al realizar un cuestionario o un esquema de preguntas relacionados al tema de la presente investigación. Las clases de preguntas que se manejan en este tipo de entrevista son las siguientes:

Tabla 12

Clases de Preguntas en una Entrevista.

Clases	Características	Ejemplos
Preguntas generales	Parten de planteamientos globales para llegar al tema que le interesa al entrevistador.	¿Qué opina de la nueva medida tributaria adoptada por el país? ¿Cómo ve usted la economía del país?
Preguntas para ejemplificar	Se solicita al entrevistado que de un ejemplo de un evento, suceso o categoría, para exploraciones más profundas.	Usted ha comentado que el servicio brindado por este establecimiento ha sido pésimo, ¿podría proporcionarme un ejemplo?
Preguntas de estructura	Solicitud de una lista de ítems a manera de conjunto por parte del entrevistador al entrevistado.	¿Qué tipos de problemas ocurren con mayor frecuencia en una auditoría?
Preguntas de contraste	Cuestionamientos sobre similitudes y diferencias respecto a símbolos o tópicos, se pide la clasificación de los mismos.	¿Cómo es el trato que recibe del personal de ventas, en comparación con el trato del personal de cobranzas? ¿Qué semejanzas y diferencias encuentra?

Nota: Adaptado del libro “Metodología de la investigación” por (Hernández et al., 2004)

Perfil del entrevistado.

El entrevistado o los entrevistados es el segundo elemento indispensable en una entrevista. Este elemento posee la información que el entrevistador requiere. No controla la entrevista. (Morga, 2012, p. 23) Debido a esto se deben seleccionar a las personas a ser entrevistadas más apropiadas, que puedan ofrecer un mejor entendimiento sobre el tema para poder utilizar este conocimiento en beneficio de la investigación.

Para obtener la información requerida de la presente investigación se decidió entrevistar a personas calificadas bajo ciertos criterios, siendo estos individuos expertos en temas contables y tributarios que se encuentren actualizados en temas de esta misma índole e individuos que posean experiencia del sector exportador camaronero.

Muestreo

Deming (1950) considera que el muestreo no es una mera sustitución de una cobertura parcial por una cobertura total. El muestreo es la ciencia y el arte de controlar y medir la fiabilidad de la información estadística útil a través de la teoría de la probabilidad (p. 2). A raíz de esto se puede decir que el muestreo puede proporcionar información confiable.

Muestreo no probabilístico.

El muestreo no probabilístico, es menos estricto, es más fácil de aplicar, no implica tomar una muestra representativa en consideración como objetivo deseable para la descripción de la muestra. Este método de muestreo suele dejar al investigador decidir cuál de los componentes de la población investigada serán seleccionados. (Gabor, 2007, p. 955)

El muestreo por juicio consiste en seleccionar las unidades muestrales a juicio del investigador, quien determina a los que representan a la población (Millones, Barreno, Vásquez y Castillo, 2016). Esto se da cuando el investigador conoce de estudios anteriores en donde la muestra fue útil para el estudio.

Saturación.

Bertaux y Thompson (2006) indican que el punto de saturación se da cuando los nuevos testimonios simplemente no aportan más interpretaciones del tema, a través de la recurrencia de descripciones de las situaciones, acciones, relaciones y procesos, se puede considerar que se ha alcanzado el punto de saturación, validando así la interpretación (p. 14). Debido a que el presente trabajo de titulación utiliza la entrevista como herramienta de recolección de datos con el fin de obtener opiniones sobre el tema, se concluye que la saturación se encuentra presente en el momento en el que las entrevistas no aporten nueva información útil del tema, en este punto se puede deducir que la muestra se encuentra saturada y se da por terminada la investigación.

Resultado de saturación.

Luego de haber efectuado las entrevistas a tres personas expertas sobre el tema tratado en el presente trabajo de titulación, se pudo concluir que no es necesario realizar más entrevistas. Se llegó a esta conclusión debido a que las respuestas de las personas entrevistadas no poseían una variación significativa entre si sobre el tema, a partir de la tercera entrevista las respuestas no proporcionaban información nueva. Como consecuencia, se dispuso incluir los resultados de las dos primeras entrevistas realizadas.

Resultados de la entrevista

Entrevista a Experto en Tributación para Trabajo de Titulación

Universidad Católica Santiago de Guayaquil

Carrera de Contabilidad y Auditoría

Tema de tesis: Propuesta metodológica para la aplicación de la BEPS 6 y su incidencia en la aplicación de convenios para evitar la doble imposición en empresas del sector exportador camaronero para el ejercicio económico 2019 y posteriores.

Autores: Garófalo Márquez, Karla Liz y Mariño Santos, Kevin Aaron.

Tutor: Ing. Rosado Haro, Alberto Santiago, Ph.D.(c)

Objetivo: Obtener información sobre el conocimiento que poseen sobre el plan de acción de BEPS 6 y opiniones acerca de la adopción de este plan de acción en el país.

Nombre del instrumento de recolección de datos: Entrevista dirigida a expertos en el área de tributación.

Entrevistado I

1. ¿Cuál es su opinión sobre el Proyecto BEPS (Base Erosion and Profit Shifting), en Español, Erosión de Base Imponible y Traslado de Beneficios, y cuál sería su postura en caso de que se dé una implementación de las mismas en el Ecuador para evitar este problema?

El objetivo principal del proyecto BEPS es limitar la erosión de la base fiscal y evitar el traslado, ficticio en ocasiones, de utilidades a jurisdicciones de menor o nula imposición fiscal. En la actualidad en Ecuador se hace uso de las guías de PT publicadas por la OECE para mitigar el impacto de este problema y garantizar en la medida de lo posible el “Principio de Plena Competencia”. La adopción de las BEPS establecería una nueva forma en que el SRI fiscalizaría en Ecuador, principalmente a las compañías multinacionales, ya que contaría con información transparente, suficiente y equitativa obtenida de administraciones tributarias internacionales.

2. A nivel general, ¿Qué cambios cree usted que causaría la implementación de los cambios propuestos por el Proyecto BEPS en el sistema tributario ecuatoriano?

En materia de fiscalidad internacional, se alinearían las principales bases, directrices y prácticas, lo que supone una mejora en el sistema tributario actual. Para las compañías multinacionales surgirá la necesidad de mantener más control sobre las transacciones entre compañías relacionadas tanto locales como del exterior de manera que eviten prácticas nocivas como la reestructuración de sus operaciones y reubicaciones de sus casas matrices a jurisdicciones de menor imposición.

3. En el caso que se apliquen en Ecuador las acciones del Proyecto BEPS señaladas a continuación, ¿Cuál de todas usted considera de mayor importancia de acuerdo al sistema tributario interno y cuál sería el impacto de estas acciones?

- **Acción 1: hacer frente a los desafíos fiscales que plantea la economía digital**
- **Acción 2: neutralizar los efectos de los dispositivos híbridos**
- **Acción 3: reforzar las normas sobre transparencia fiscal internacional**
- **Acción 4: limitar la erosión de la base imponible vía deducción de intereses y otros pagos financieros**
- **Acción 5: incrementar la eficiencia de las medidas para contrarrestar las prácticas fiscales perjudiciales, teniendo cuenta la transparencia y la sustantividad**
- **Acción 6: impedir el abuso de los convenios para evitar la doble imposición (CDI)**
- **Acción 7: impedir la evitación deliberada de la condición de establecimiento permanente**
- **Acciones 8 a 10: garantizar que los resultados en materia de precios de transferencia tengan correspondencia con la creación de valor**
- **Acción 11: establecer métodos para la recopilación y análisis de datos sobre erosión de la base imponible, traslado de beneficios y medidas para abordar esta cuestión**
- **Acción 12: requerir a los contribuyentes que comuniquen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva**
- **Acción 13: nuevo análisis de la documentación sobre precios de transferencia**
- **Acción 14: hacer más efectivos los mecanismos para la resolución de controversias (procedimientos amistosos)**
- **Acción 15: desarrollar un instrumento multilateral para la aplicación de las medidas desarrolladas.**

De manera general, la acción 15 supondría un cambio sustancial a la normativa fiscal actual referente a los convenios vigentes para evitar la doble imposición ya que estos serían remplazados por este instrumento multilateral.

Para las compañías y contribuyentes locales, considero que la acción 13 supone un impacto operativo importante, debido a que la legislación actual ya contempla la presentación, de acuerdo a ciertos límites, de un anexo de operaciones de partes relacionadas y un informe de precios de transferencia a la autoridad tributaria. Con la aplicación de la acción 13 las compañías tendrán que presentar como parte de la

documentación sobre precios de transferencia un informe país por país con el que han tenido transacciones y un reporte maestro para ya no solo contar con información sobre el contribuyente local sino con información adicional como: estructura del grupo al que pertenece, intangibles, cadenas de valor, entre otras.

4. ¿Considera usted que los convenios para evitar la doble imposición que mantiene el Ecuador en vigencia con otros países, evitan por completo que las empresas que se acogen a ellos hagan un mal uso de los mismos y por qué?

Los convenios bilaterales vigentes que ha suscrito Ecuador con diversos países en gran parte son antiguos y necesitan ser actualizados, a pesar que su objetivo principal es evitar que exista doble imposición los contribuyentes en ocasiones pueden ser perjudicados o por el contrario tomar ventaja por ciertos vacíos legales o lagunas tributarias que tienen dichos convenios.

5. ¿Cuál sería el impacto que usted considera que podría causar la implementación de la Acción 6 del Proyecto BEPS en Ecuador?

La normativa actual en Ecuador ya considera ciertas acciones para evitar el abuso o mal uso de estos convenios bilaterales, por ejemplo, existe el límite de cierta cantidad de fracciones básicas desgravadas para el uso de estos convenios dentro de un ejercicio fiscal. Sin embargo, la aplicación de la acción 6 supondrá que se refuercen estos convenios bilaterales para impedir o por lo menos mitigar el mal uso de estos mecanismos estableciendo, por ejemplo, declaraciones claras y concisas por parte de los estados contratantes en donde manifiesten que conocen y se hacen responsables de cualquier elusión fiscal o abusos del convenio.

6. ¿Considera usted necesaria la implantación de la Acción 6 del Proyecto BEPS en Ecuador y por qué?

De adoptar las BEPS en Ecuador, considero que, si es necesaria la implantación de la acción 6 ya que, la aplicación de esta acción supondrá una revisión y actualización

de los convenios existentes lo que dará la oportunidad de mejorarlos y reforzarlos para evitar su mal uso y fortalecer los beneficios tributarios que estos incluyen.

7. Algún comentario adicional que desee aportar acerca del tema

Ninguno

Entrevista a Experto en Tributación para Trabajo de Titulación

Universidad Católica Santiago de Guayaquil

Carrera de Contabilidad y Auditoría

Tema de tesis: Propuesta metodológica para la aplicación de la BEPS 6 y su incidencia en la aplicación de convenios para evitar la doble imposición en empresas del sector exportador camaronero para el ejercicio económico 2019 y posteriores.

Autores: Garófalo Márquez, Karla Liz y Mariño Santos, Kevin Aaron.

Tutor: Ing. Rosado Haro, Alberto Santiago, Ph.D.(c)

Objetivo: Obtener información sobre el conocimiento que poseen sobre el plan de acción de BEPS 6 y opiniones acerca de la adopción de este plan de acción en el país.

Nombre del instrumento de recolección de datos: Entrevista dirigida a expertos en el área de tributación.

Entrevistado II

1. ¿Cuál es su opinión sobre el Proyecto BEPS (Base Erosion and Profit Shifting), en Español, Erosión de Base Imponible y Traslado de Beneficios, y cuál sería su postura en caso de que se dé una implementación de las mismas en el Ecuador para evitar este problema?

El proyecto BEPS, creado para abordar las complejidades de la globalización y la digitalización, ha adquirido urgencia a partir de la visibilidad a nivel político del fracaso de las normas tributarias transfronterizas. La implementación de las BEPS, a nivel de Ecuador, resultaría beneficiosa siempre que estas medidas no generen una contradicción con la política fiscal establecida en el país. Su adopción contribuiría con información transparente y suficiente, lo que incentivaría el comercio internacional o la

oportunidad de nuevas inversiones extranjeras, y una mayor equidad en relación a la imposición fiscal.

2. A nivel general, ¿Qué cambios cree usted que causaría la implementación de los cambios propuestos por el Proyecto BEPS en el sistema tributario ecuatoriano?

La implementación de las BEPS en el Ecuador puede corregir las deficiencias del sistema tributario y permitir que este sea duradero y sostenible, incluso frente a desafíos derivados de la digitalización de la economía. En cuanto a las empresas multinacionales y los grupos económicos, se debería de tener un mayor control sobre sus transacciones con el propósito de que no se dé el traslado de beneficios a jurisdicciones de baja o nula tributación.

3. En el caso que se apliquen en Ecuador las acciones del Proyecto BEPS señaladas a continuación, ¿Cuál de todas usted considera de mayor importancia de acuerdo al sistema tributario interno y cuál sería el impacto de estas acciones?

- **Acción 1: hacer frente a los desafíos fiscales que plantea la economía digital**
- **Acción 2: neutralizar los efectos de los dispositivos híbridos**
- **Acción 3: reforzar las normas sobre transparencia fiscal internacional**
- **Acción 4: limitar la erosión de la base imponible vía deducción de intereses y otros pagos financieros**
- **Acción 5: incrementar la eficiencia de las medidas para contrarrestar las prácticas fiscales perjudiciales, teniendo cuenta la transparencia y la sustantividad**
- **Acción 6: impedir el abuso de los convenios para evitar la doble imposición (CDI)**
- **Acción 7: impedir la evitación deliberada de la condición de establecimiento permanente**
- **Acciones 8 a 10: garantizar que los resultados en materia de precios de transferencia tengan correspondencia con la creación de valor**
- **Acción 11: establecer métodos para la recopilación y análisis de datos sobre erosión de la base imponible, traslado de beneficios y medidas para abordar esta cuestión**
- **Acción 12: requerir a los contribuyentes que comuniquen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva**

- **Acción 13: nuevo análisis de la documentación sobre precios de transferencia**
- **Acción 14: hacer más efectivos los mecanismos para la resolución de controversias (procedimientos amistosos)**
- **Acción 15: desarrollar un instrumento multilateral para la aplicación de las medidas desarrolladas.**

Las acciones ocho, nueve, diez y trece en relación a los precios de transferencia, Ecuador ha mostrado interés en estas acciones, sin embargo no existe un acercamiento como tal en la implementación de las mismas. La adopción de estas iniciativas representaría un cambio en la evaluación del principio de plena competencia, lo que conllevaría a la inclusión de reportes o documentación adicional, de los que ya son solicitados, garantizando que las transacciones realizadas entre relacionadas sean valoradas como independientes.

Por otro lado, la adopción de la acción 15, desarrollo de un instrumento multilateral, representa un gran cambio en la normativa fiscal actual. Este instrumento multilateral supondría una modificación en los convenios bilaterales para evitar la doble imposición que el país posee en vigencia ya que su implementación agilizaría la aplicación de forma coordinada de cada una de las medidas relacionadas con el tratado fiscal.

4. ¿Considera usted que los convenios para evitar la doble imposición que mantiene el Ecuador en vigencia con otros países, evitan por completo que las empresas que se acogen a ellos hagan un mal uso de los mismos y por qué?

No. Es importante que los mecanismos legales que se desarrollan para evitar prácticas fiscales abusivas se encuentren bien elaborados, es decir, que no existan lagunas de las cuales los contribuyentes puedan verse beneficiados. Al realizar una observación de los convenios bilaterales que mantiene el Ecuador con los demás países, se puede observar que existen diferencias entre algunos de ellos, que necesitan ser actualizadas o corregidas ya que generan oportunidades de evasión y elusión fiscal.

5. ¿Cuál sería el impacto que usted considera que podría causar la implementación de la Acción 6 del Proyecto BEPS en Ecuador?

La adopción de esta acción permitirá que los convenios de doble imposición refuercen las cláusulas redactadas en ellos lo que conllevaría a tener un mejor control sobre estas prácticas abusivas, mitigar el riesgo de evasión, elusión o defraudación fiscal.

6. ¿Considera usted necesaria la implantación de la Acción 6 del Proyecto BEPS en Ecuador y por qué?

La adopción de esta acción permitiría que las cláusulas de los convenios sean reforzadas, por lo que sí considero que deban implementarse, generando beneficios de un mejor control sobre las rentas a la entidad de control fiscal del país (SRI).

7. Algún comentario adicional que desee aportar acerca del tema

Ninguno

Matriz de análisis de entrevista

Tabla 13
Matriz de análisis.

Resumen (Entrevistado I y II)	
Plan de acción de la BEPS.	Tanto como para el entrevistado I y para el entrevistado II, la adopción de las BEPS le brinda al país la posibilidad de fiscalizar de una manera diferente, lo que supone una mejora en el sistema tributario actual, en especial a las multinacionales, sin que se genere una contradicción con la política fiscal establecida en el país. En relación a esto las acciones que serían recomendables implementar son: (a) ocho; (b) nueve; (c) diez; y (d) trece, relacionada a los precios de transferencia y la implementación de la acción 15 que reemplazaría a los convenios de doble imposición. Estas medidas incentivarían el comercio internacional y la oportunidad de nuevas inversiones extranjeras, debido a la información transparente.
Adopción del plan de acción seis de la BEPS.	Para las dos personas entrevistadas, los convenios bilaterales vigentes que ha suscrito Ecuador en gran parte son antiguos y necesitan ser actualizados, al adoptar la acción seis de la BEPS estos se verán reforzados de tal manera que impedirán o mitigarán el mal uso de estas prácticas fiscales abusivas. La adopción de esta acción es necesaria debido a las lagunas tributarias o a los vacíos legales que poseen los convenios permitiendo a los contribuyentes acogerse a los beneficios que estos conceden sin merecerlo.

Nota: Elaborado por Garófalo Karla y Mariño Kevin, 2019

Método de caso

El método de caso o también nombrado como estudio de caso es definido por Eisenhardt (1989) como una estrategia de investigación que se centra en la comprensión de la dinámica presente en entornos únicos (p. 3). Por lo general, el método de caso combina métodos de recolección de datos cualitativos y cuantitativos como (a) entrevistas; (b) cuestionarios; (c) observación; y (d) archivos posibilitando realizar un análisis de lo investigado y su respectiva interpretación. Para Chetty (1996) un método de estudio de caso es una metodología rigurosa que permite estudiar los procesos de toma de decisiones y la causalidad. Este método es adecuado ya que (a) permite realizar preguntas de “cómo” y “por qué” sobre diferentes eventos; (b) permite el estudio desde múltiples perspectivas en lugar de la influencia de una sola variable; (c) permite el estudio de un determinado tema; (d) permite obtener un conocimiento más profundo del estudio lo que posibilita que surjan nuevas ideas sobre el tema; y (e) es ideal para realizar estudios de investigación cuando la teoría existente es inadecuada (p. 11).

Para el presente trabajo de titulación se decidió realizar un estudio de caso de una empresa exportadora de camarón, por motivos de privacidad el nombre de la empresa ha sido cambiado, en la provincia del Guayas con la finalidad de identificar la importancia de este sector para la economía del Ecuador.

Capítulo 3 - Propuesta Metodológica

Análisis de la empresa

PESCAMAR S.A inició sus operaciones el 30 de agosto del 2005, fundada por el Sr. Marcos Duche bajo los principios de sostenibilidad a largo plazo. La empresa se define dentro del sector acuícola como una empaadora y exportadora, se dedica a la exportación de camarones principalmente colas y en menor nivel con valor agregado crudos o cocidos en varias presentaciones de empaque de alta calidad. A lo largo de los años la compañía ha logrado conseguir varias certificaciones de calidad entre ellas (a) *QCS, Quality Certification Standard*; (b) *Global Aquaculture*; (c) *Aquaculture Certification Council*; y (d) *Best Aquaculture Practice Certified* lo que le ha permitido obtener una ventaja competitiva frente a sus competidores en cuanto a la calidad de sus productos y el posicionamiento de imagen en el mercado internacional.

En cuanto a las regulaciones, una de las más significativas, es el requisito Europeo de establecer una trazabilidad muy detallada de cada contenedor exportado, PESCAMAR S.A ha venido desarrollando este requisito en los últimos años por lo que a la fecha se encuentra en plena capacidad de demostrar la trazabilidad de todas sus exportaciones. Por otro lado, con lo que respecta a las regulaciones tributarias y de exportaciones en general la empresa las ha venido cumpliendo de forma oportuna, para evitar contratiempos en la presentación de información y el desgaste de tiempo dedicado a la solución de los problemas que ocasionan dichos incumplimientos. Para PESCAMAR S.A es importante cumplir con una serie de documentación que son exigidos para que pueda operar sin problema, al ser estos requeridos en cualquier momento por la entidad competente su incumplimiento de igual manera conlleva un retraso en los procesos y las sanciones correspondientes establecidas por el organismo de control.

Los requisitos que PESCAMAR S.A debe cumplir ante los diferentes organismos de control para realizar sus actividades con un desempeño normal, han sido incluidos a continuación en la figura 18

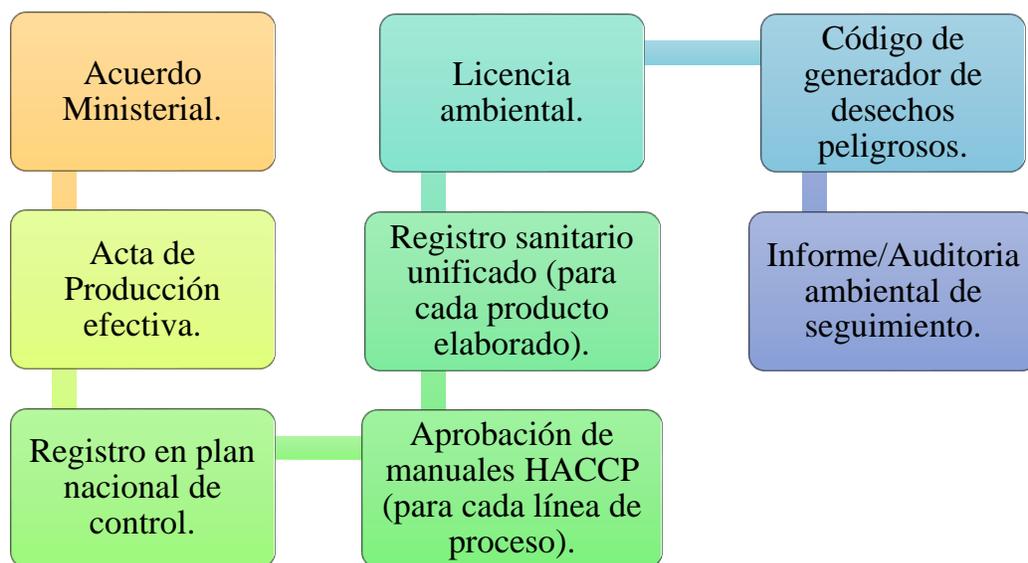


Figura 18 Documentos obligatorios para empresas exportadoras de camarón. Adaptado de “Entendiendo la legislación acuícola vigente en Ecuador” por (Piedrahita, 2016). *Revista Acuicultura* 111, pp. 12-17. Recuperado de <https://www.cna-ecuador.com/aquacultura-111/>

PESCAMAR S.A posee sus instalaciones en el cantón Durán, provincia del Guayas – Ecuador en el Km. 16.5 vía Durán – Tambo, sus instalaciones ocupan un área de más de 10.000 m² diseñadas para asegurar la calidad del producto. Las instalaciones tienen equipos de producción nuevos, originando una ventaja competitiva importante, por el buen nivel de proceso. Esta actividad genera una cantidad importante de oportunidades para la mano de obra, la empresa ha generado 240 plazas de trabajo basado en un ambiente de trabajo adecuado para los colaboradores, lo cual, se consigue con: (a) un buen trato; (b) con remuneraciones justas y oportunas; (c) pago de utilidades correspondientes; (d) atención médica; y, (e) clima laboral positivo; de esta manera se mantienen motivados y realizan un trabajo eficiente.

En relación a la competencia, PESCAMAR S.A al ser una empresa medianamente nueva posee una competencia muy grande y muy variada, en cuanto al volumen y presentación de las exportaciones. En el mercado existen empresas con muchos años, a quienes es muy difícil quitarles su cuota de mercado internacional de exportación. Una oportunidad de crecimiento para la organización, es el aprovechamiento de la forma de pago de las compras de camarón, cuyos pagos la competencia no los hace de inmediato, y a la fecha están promediando los 20 días. Para conseguir un mayor volumen de exportación PESCAMAR S.A paga en un menor tiempo a los productores.

En temas de aspecto financiero PESCAMAR S.A. no se encuentra en condiciones de exportar a crédito y esperar por el pago 120 días o más, por ese lado la empresa no cuenta con la capacidad financiera de crecer. La mejor opción para la empresa es continuar con el enfoque de mantener clientes exclusivos, y su compromiso de anticipo del valor de las exportaciones para evitar problemas de liquidez y poder bajar el tiempo de pago a los productores de camarón. PESCAMAR S.A. puede equilibrar las condiciones de negociación con los clientes en relación a: (a) la calidad de sus procesos; (b) el cumplimiento de la trazabilidad; y, (c) el cumplimiento de fechas en los despachos. De esta manera no acepta que se le impongan precios, ya que de esto depende la generación de recursos propios por parte de la empresa. Por otro lado, en relación a las negociaciones con los proveedores, al necesitar un gran volumen de producción resulta difícil conseguir un solo proveedor que posea una producción muy grande, esta situación se deriva en el tema de precios y plazos de pago. El asunto precios es poco probable que se pueda mejorar, sin embargo, pagar las entregas en plazos menores que la competencia, es algo que atrae mucho a los productores.

PESCAMAR S.A para poder exportar su producto realiza un proceso que inicia con la recepción del camarón y termina con la exportación del mismo. Al momento de receiptar el camarón este debe de encontrarse con abundante hielo en sus respectivos bins térmicos, luego de esto se pasa a clasificar el camarón según su tamaño con la ayuda de una máquina que los va clasificando a través de una abertura que posee, una

vez que se termina de clasificar, los camarones son llevados al área de congelación. Ya con los camarones congelados, a una temperatura de -21°C , estos son empacados en fundas con el peso establecido, por ejemplo 20 kg, y colocados en las cajas de cartón. Al mismo tiempo los inspectores de control de calidad van controlando que el peso que están declarando sea el correcto y no esté siendo alterado, tomando muestras aleatorias de las fundas empaquetadas. Cuando el producto ya se encuentre terminado este es almacenado en cámaras de frío hasta ser exportado.

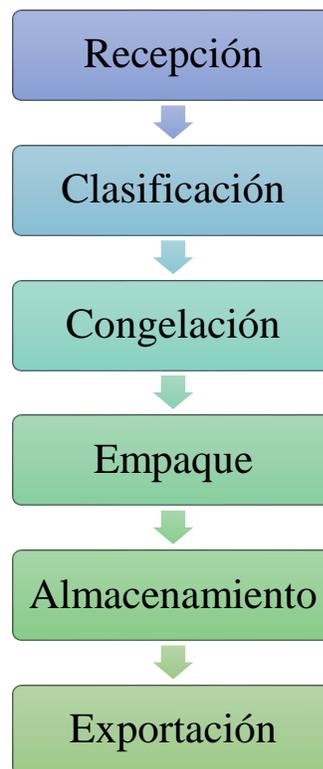


Figura 19 Proceso del camarón desde la etapa de recepción hasta su exportación. Realizado por Garófalo Karla y Mariño Kevin, 2019.

Así mismo, la empresa debe de seguir otra serie de procedimientos para poder exportar sus productos desde el momento en el que el producto es llevado a aduana para ser exportado hasta la llegada del mismo a su destino. A continuación, en la figura 20 se podrá observar el proceso de exportación que debe llevar la empresa

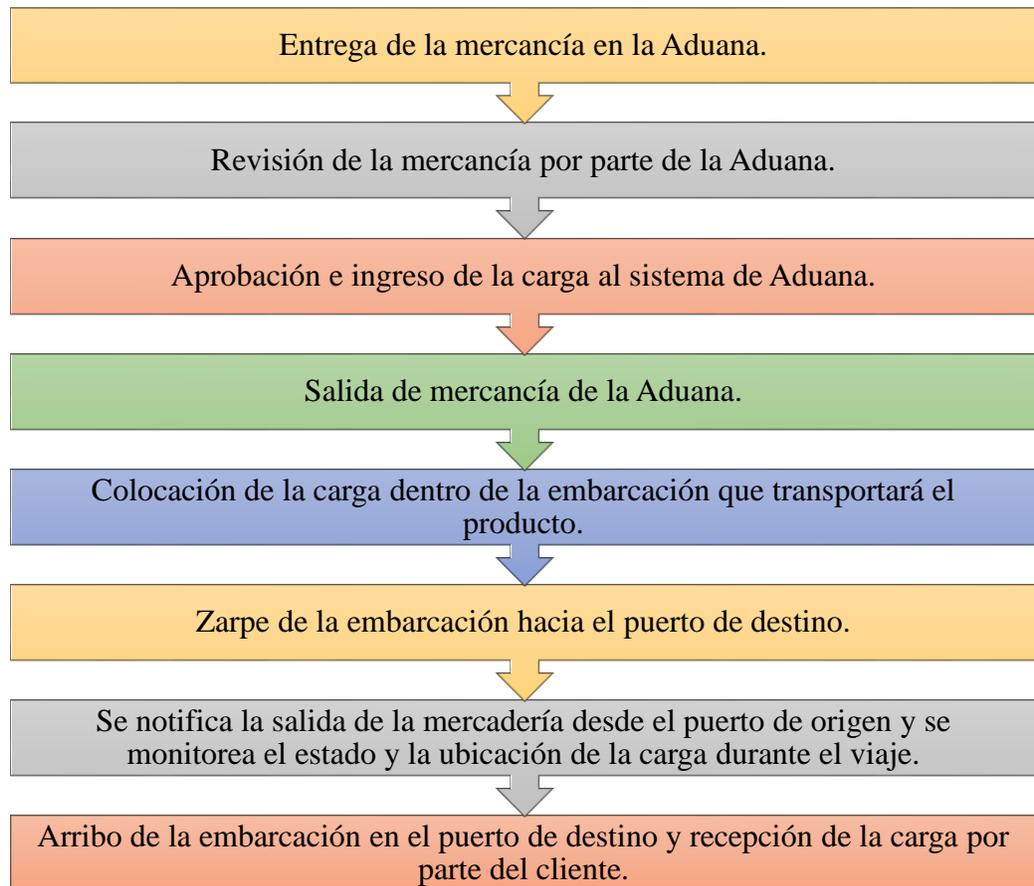


Figura 20 Proceso para exportar el camarón. Tomado de “Plan estratégico de exportación de camarón Ecuatoriano para el mercado de Dubái, Emiratos Árabes Unidos” (Trabajo de Titulación), por (Chipantiza & Castillo). Universidad Politécnica Salesiana, Guayaquil, Ecuador. pp. 93. Recuperado de <http://dspace.ups.edu.ec/handle/123456789/10023>

Misión.

Mantener un proceso de producción de camarón del más alto nivel en cuanto a calidad, limpieza, empaçado, congelamiento y excelente productividad, con equipos de alta tecnología, colaboradores altamente calificados, con clientes y proveedores muy bien atendidos en el cumplimiento de nuestros compromisos con ellos, generando plazas de trabajo, cumpliendo con todas las leyes ecuatorianas, aplicando nuestra responsabilidad ética y social y generando un retorno aceptable para nuestros accionistas.

Visión.

Ser la empresa exportadora de camarón con mayor presencia en el mercado europeo, con alto reconocimiento por calidad, puntualidad en las entregas, diversidad de presentaciones y reuniendo todas las certificaciones exigidas por dicho mercado, que permita al productor ecuatoriano sobresalir ante el resto de competidores mundiales.

FODA.

Esta herramienta le permite a PESCAMAR S.A. conocer la situación de la empresa, realizando un diagnóstico sobre (a) las fortalezas; (b) las oportunidades; (c) las debilidades; y (d) las amenazas, es decir, de los aspectos internos y externos de la organización permitiendo así la toma de decisiones estratégicas oportunas y el desarrollo de una estrategia de negocio sólida.

FODA DE PESCAMAR S.A.

Fortalezas:

- Accionistas y funcionarios con mucha experiencia en el negocio exportador camaronero.
- Una planta moderna y con procesos altamente eficientes.
- Excelente control de contaminantes y deterioro del medio ambiente.
- Tener un mercado seguro donde colocar nuestro camarón, ya que la capacidad de compra de nuestros clientes es muy superior a nuestra capacidad de procesamiento.
- Capacidad para cumplir con la calidad en nuestro proceso productivo, atendiendo las características de embalado, valor agregado y otros requeridos por nuestros clientes.
- Estricto cumplimiento de fechas de entrega de informes con nuestros clientes.
- Haber conseguido que los clientes nos anticipen fondos para las compras de camarón, pagando a nuestros proveedores en no más de 1 semana.

- Nuestra capacidad de negociación en precios basados en nuestra calidad y entrega a tiempo.

Oportunidades:

- Nuestros competidores incumplen con los plazos de entrega.
- Nuestros competidores se demoran mucho más tiempo que nosotros en pagar a los productores.
- Demanda en ascenso del mercado europeo y chino.

Debilidades:

- El espacio físico para crecimiento en la capacidad instalada no es del tamaño que pudiéramos atender.
- No contar con un software que permita un control más efectivo del proceso productivo.

Amenazas:

- El riesgo de la aparición de enfermedades del camarón, que puedan disminuir la producción local.
- El riesgo de una caída significativa del precio del camarón que logre disminuir fuertemente los márgenes de ganancia, que dificulten los mantenimientos y mejoras en la planta de producción.

Código de ética.

El código de Ética de PESCAMAR S.A está basado en un conjunto de principios y reglas éticas, como el principio de igualdad y el principio de respeto. Este código se encarga de brindar las normas de conducta y preceptos morales en la empresa asegurando una práctica profesional intachable de los colaboradores. Tiene como objetivo: (a) guiar la conducta de los colaboradores de PESCAMAR S.A; (b) ser la base de un trabajo eficiente en un ambiente laboral armónico; (c) la difusión dentro de la empresa de este código tanto con el personal nuevo como con el personal que lleva años laborando en la misma; y (d) el cumplimiento de este código por parte de los colaboradores.

CÓDIGO DE ÉTICA DE PESCAMAR S.A

Este Código de Ética de la empresa, es de aplicación obligatoria para todo el personal vinculado a esta empresa, y es compartido por los accionistas y la alta gerencia de la empresa. Sus componentes básicos son:

1. Partes Vinculadas

No son permitidos negocios o transacciones con empleados que sean partes vinculadas, tales como accionistas, familiares, funcionarios, etc., y cuando por circunstancias especiales deban efectuarse, los accionistas deberán dar su aprobación escrita. En el caso de que existieran transacciones o negocios con partes vinculadas, aprobadas por los accionistas, se deberán llevar controles en cuentas contables específicas para este propósito.

Todas las condiciones que la Compañía conceda o acepte a sus clientes, proveedores, acreedores, etc., deberán estar dentro de las políticas o procedimientos aprobados por los accionistas, tales como: precios, plazos, intereses, garantías, descuentos, comisiones, regalías, etc. Cualquier condición diferente deberá ser informada a los accionistas. Las condiciones de negocios, deben ser las utilizadas en el mercado entre partes independientes para ese tipo de transacciones.

La Compañía no deberá efectuar pagos personales de accionistas, funcionarios y empleados, de ninguna especie, ni el personal de la oficina deberá atender en sus horas de trabajo, asuntos personales no relacionados a la operación de Pescamar S.A.

2. Conflicto de Intereses

Ningún funcionario o empleado deberá tener negocios que sean competencia de la empresa, o que se utilice la logística, información, personal o recursos para beneficios personales. Así mismo, si algún familiar de los funcionarios o empleados tiene algún negocio que pueda ser competencia para la empresa, deberá informar por escrito dicha situación a los accionistas o gerencia general, respectivamente.

No deben efectuarse trabajos personales, tales como asesorías, proyectos, servicios, a los clientes, proveedores o acreedores de la empresa.

3. Aspectos Generales

- No se debe pedir o recibir de clientes o proveedores de la empresa, a título personal, bonificaciones, gratificaciones, comisiones, etc. que hagan dudar de la credibilidad del funcionario o empleado.
- Permanentemente se deberán desarrollar o ejecutar transacciones que sean favorables para la empresa, tales como compras, alquileres, negocios, etc., pero nunca en deterioro de sus activos, negocios o imagen institucional.
- No utilizar los activos y recursos de la empresa para ningún tipo de beneficio personal, salvo los que están debidamente autorizados por los accionistas o gerencia general.
- No se debe alterar la información de los registros contables que puedan llevar a los accionistas o gerencia general a interpretaciones o decisiones equivocadas.
- Evitar relaciones de tipo sentimental entre los funcionarios y empleados de la empresa. Si un empleado mantiene alguna relación de este tipo, uno de los dos debe presentar su renuncia.
- Mantener permanentemente entre el personal, clientes, proveedores, acreedores, etc. relaciones que estén encuadradas dentro de la ética y buenas costumbres.

4. Respeto a nuestros colaboradores

- Ningún funcionario de jefatura, ni de gerencia de la empresa, ofenderá de palabra ni de hecho a ninguno de nuestros colaboradores.
- La empresa cumplirá estrictamente con el cumplimiento de todos los derechos que las leyes laborales les conceden a nuestros colaboradores.
- La atención médica será prioritaria para todos los empleados de la empresa.
- Jamás se perjudicará a ningún empleado en el pago de sus beneficios sociales.

- La Gerencia General y la Jefatura de Recursos Humanos, estarán atentas a revisar o corregir algún incumplimiento contra los empleados, y a sancionar a quienes intencionalmente causen algún perjuicio a alguno de nuestros colaboradores.

5. Cumplimientos de leyes

La empresa, en todas sus transacciones con clientes, proveedores o en sus relaciones con los empleados, cumplirá estrictamente con lo siguiente: (a) Ley Laboral; (b) Ley de Seguridad Social; (c) Ley de Aduanas; (d) Leyes tributarias; (e) Leyes anti lavado de activos; (f) Leyes de tráfico de estupefacientes; (g) Leyes de protección del medio ambiente; (h) Leyes de protección de menores; (i) Leyes de salubridad; (j) Ordenanzas Municipales; (k) Reglamento interno de trabajo; (l) Reglamento interno de seguridad y salud ocupacional; y (m) Reglamentos y todas las obligaciones que la actividad de la empresa ocasione.

La violación de cualquier parte de este Código de Ética de la empresa, ocasionará en una primera vez, llamados de atención, capacitación y multas, de acuerdo a lo establecido en nuestro Reglamento Interno. La violación en una segunda ocasión, es una causal de despido de acuerdo a nuestro Reglamento Interno.

Plan de acción.

El plan de acción de PESCAMAR S.A. está realizado en base a aspectos de interés de la organización como: (a) aspectos económicos – financieros; (b) aspectos organizativos; y (c) aspectos estratégicos, lo que le permite alcanzar sus objetivos a corto y a largo plazo logrando así cumplir con la misión y visión establecida por la empresa. De esta manera PESCAMAR S.A. establece las bases para su adecuado funcionamiento, es decir, las acciones que la alta dirección ha decidido llevar a cabo hoy en relación al futuro para lograr ser competitiva en el mercado. El plan de acción de PESCAMAR S.A se detalla a continuación:

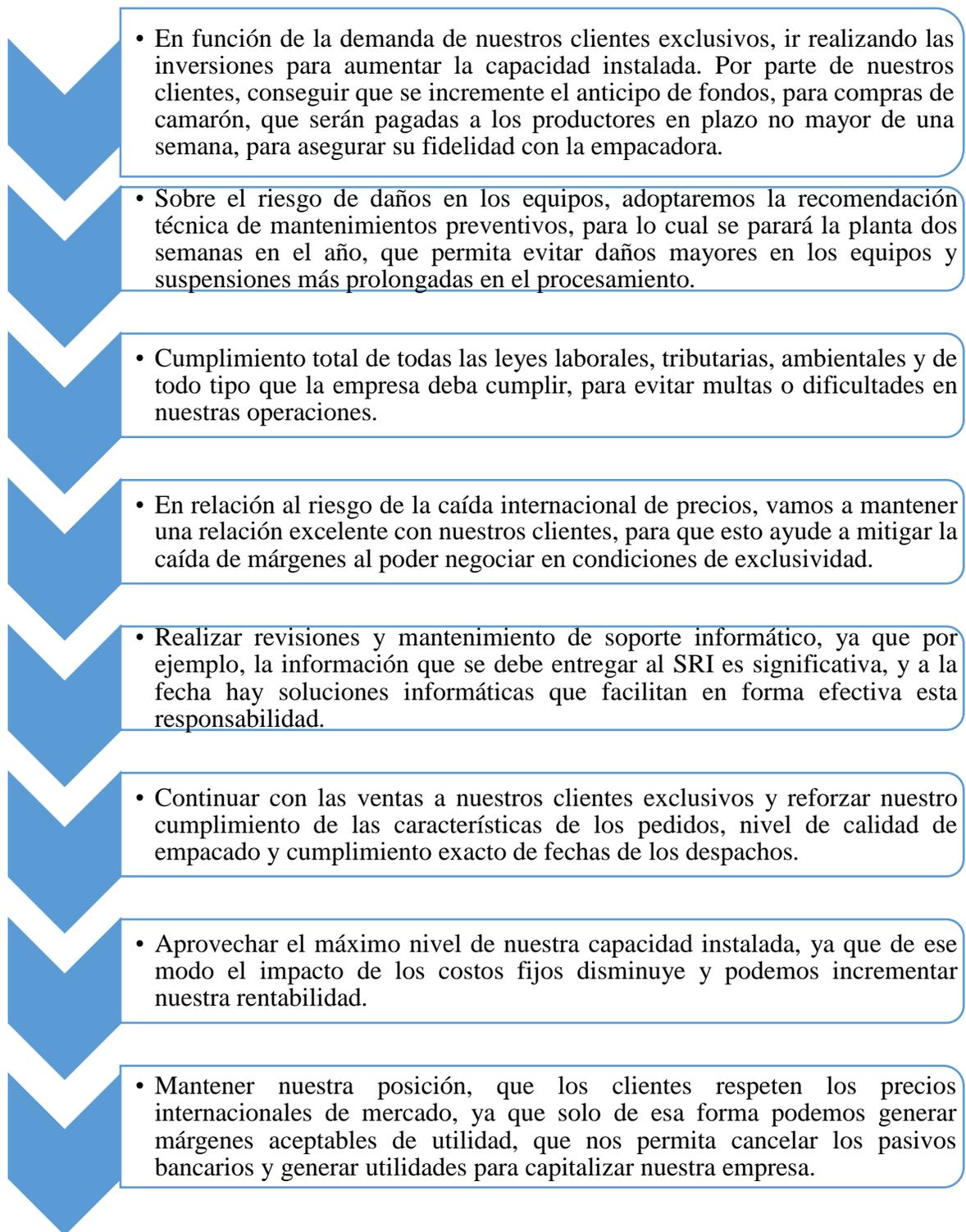


Figura 21 Plan de Acción de PESCAMAR S.A. Elaborado por Garófalo Karla y Mariño Kevin, 2019.

Desarrollo del caso

En el presente caso de estudio se analizará una de las situaciones que contempla el Plan de acción seis de la BEPS como método que utilizan las empresas para el uso indebido o abuso de los convenios fiscales, con el fin de aprovecharse de los beneficios que estos ofrecen a los Estados firmantes de los convenios. Dicho método que será evaluado es el conocido como *Treaty Shopping*, donde se podrá apreciar como los países que intervienen en esta triangulación realizan un mal uso de estos convenios de doble imposición para su conveniencia.

La empresa Pescamar S.A recibe servicios de mercadeo, búsqueda de nuevos clientes, presentación de los productos y referencias de precios en el mercado europeo por parte de la empresa NetPro, especializada en este tipo de servicios, la cual está domiciliada en Lisboa, Portugal y es desde donde dicha empresa presta el servicio.

Debido a que el Ecuador no mantiene firmado un convenio para evitar la doble tributación con Portugal, al momento en que la empresa ecuatoriana Pescamar S.A recibe las facturas por los honorarios de la sociedad portuguesa, debería de procederse a retener el 25% de impuesto a la renta establecido por el estado ecuatoriano, lo cual, nunca fue aceptado por la empresa portuguesa que presta los servicios, NetPro.

Como solución a dicho problema, la empresa portuguesa NetPro, explicó que ellos mantienen una oficina de Coordinación en Roma, Italia y propusieron que a pesar de que el servicio sea efectuado desde Portugal, la factura por los servicios prestados que se envía a Ecuador, sea emitida por su relacionada italiana, de tal manera que se evitaría la retención, acogiéndose al convenio para evitar la doble tributación que mantiene Ecuador con Italia, enviando desde dicho país el respectivo certificado de domicilio tributario debidamente apostillado.

Pescamar aceptó el planteamiento efectuado por su proveedor de servicios y se han estado manejando de esa manera, aunque toda la información, correos, correspondencia, comunicaciones y demás evidencia del servicio se origina en Portugal. Los funcionarios de Pescamar saben que, si el SRI conoce esta información, podría

calificar este acuerdo como una triangulación y declarar como defraudación fiscal y reclamar el impuesto a la renta no retenido al proveedor por los servicios efectuados desde Portugal.

En la siguiente figura se podrá apreciar la forma en que es efectuada la triangulación y cómo funciona el esquema del *Treaty Shopping* en abusos de convenios fiscales y los beneficios que estos ofrecen a los países firmantes o estados contratantes.

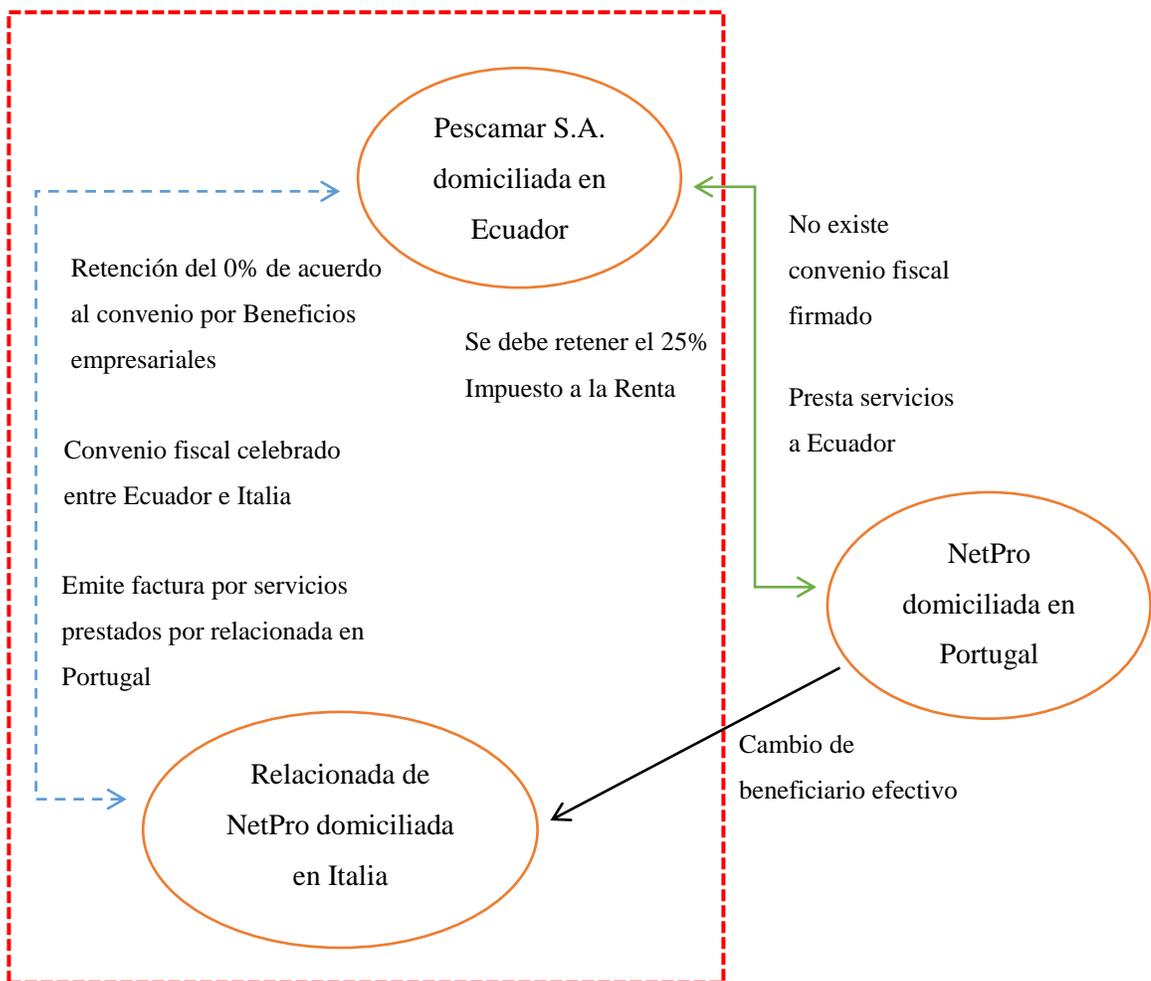


Figura 22 Esquema de triangulación del *Treaty Shopping*. Elaborado por Garófalo Karla y Mariño Kevin, 2019

 Estados que intervienen en la triangulación del *Treaty Shopping*

Al hacer uso del convenio celebrado entre Ecuador e Italia el porcentaje de retención que debe de aplicarse a esta transacción es del cero por ciento, acogién­dose al artículo siete que trata sobre beneficios empresariales primer apartado en donde se estipula que: “los beneficios de una empresa de un Estado contratante solo serán gravables en este Estado, a no ser que la empresa realice sus actividades en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él (...)”. El efecto que esto causa en la retención del impuesto a la renta es como sigue:

Tabla 14

Estado de Resultado de PESCAMAR S.A

PESCAMAR S.A			
Estado de Resultado Integral			
Por el Año Terminado el 31 de diciembre del 2018			
	Notas	2018	2017
Ingresos ordinarios	5 y 19	24,582,587	24,631,161
Costo de ventas	6 y 19	(18,304,369)	(18,925,180)
Utilidad bruta		6,278,219	5,705,981
Gastos de ventas	6	(1,207,401)	(959,010)
Gastos de administración	6	(3,847,117)	(3,210,447)
Costos financieros	7	(1,170,169)	(1,900,589)
Otros ingresos	8	506,119	1,339,927
Utilidad antes de impuesto a la renta		559,650	975,862
Gastos por impuesto a la renta:	10		
Corriente		(399,988)	(380,637)
Diferido		50,547	50,547
Total		(349,441)	(330,090)
Utilidad neta y resultado integral del año		210,209	645,772

Nota: Elaborado por Garófalo Karla y Mariño Kevin, 2019

Dentro de la cuenta gasto de ventas se incluye un rubro por concepto de servicios del exterior por un valor de US\$ 311.600,00. Dicho valor es el que representa el importe de la transacción que fue realizada con la empresa portuguesa NetPro y la triangulación con la relacionada de NetPro en Italia, a su vez el mismo importe es el que debe ser sometido al cálculo de la retención del impuesto a la renta por concepto de pagos al exterior.

Tabla 15
Cálculo de la retención con y sin convenio.

Rubro	Transacción con Convenio	Transacción sin Convenio
Servicios del exterior (Gasto de Ventas)	311.600,00	311.600,00
Porcentaje de Impuesto a la Renta	0%	25%
Impuesto a la renta	-----	77.900,00

Nota: Elaborado por Garófalo Karla y Mariño Kevin, 2019

De acuerdo con el cálculo realizado podemos observar que al efectuar la transacción acogiéndose al convenio el porcentaje que la empresa ecuatoriana Pescamar S.A debería retener es del cero por ciento, lo cual, deriva en valor por concepto de retención de cero o expresándola de otra forma no existiría retención alguna. Por otro lado, la transacción sin utilización del convenio debería constar con el porcentaje del 25% de impuesto a la renta dando como resultado un valor de \$77.900,00 por concepto de retención por el pago que la empresa ecuatoriana realiza al exterior.

Siguiendo el esquema y el ejemplo planteado anteriormente, la empresa ecuatoriana Pescamar S.A y la empresa portuguesa NetPro están haciendo un uso indebido del convenio que mantiene el Estado de Ecuador e Italia, aprovechándose de los beneficios que este ofrece, trasladando el beneficiario efectivo del pago por los servicios prestados por la empresa portuguesa a su relacionada en Italia y así evitar que

la empresa ecuatoriana le efectúe la retención del 25% sobre el valor de la transacción. Por lo cual, el abuso de estos beneficios conlleva a una elusión fiscal haciendo que el estado ecuatoriano no capte el valor por la retención que debería ser hecha directamente a la empresa portuguesa ya que entre Ecuador y Portugal no existe convenio fiscal firmado hasta la actualidad.

Propuesta

El presente trabajo de titulación nos ha permitido conocer que el sector exportador camaronero contribuye mucho en la economía del país, al ser el camarón el producto no petrolero más exportado. Debido a la magnitud de las exportaciones, negociaciones y demás servicios que contratan las empresas en el exterior que pertenecen a este sector, estas se ven en la necesidad de recurrir al uso de convenios de doble imposición. Por este motivo, se brinda una guía de las medidas antiabuso que han sido propuestas por la OCDE a ser incluidas en los convenios que mantiene Ecuador con los demás países con la intención de que los contribuyentes que no recurren a figuras abusivas no se vean afectados y de conocer las herramientas que puede utilizar Ecuador al negociar un convenio, con el motivo de evitar las distintas vías de abuso y las planificaciones abusivas.

El plan de acción de la BEPS seis propone cuatro medidas para combatir el *treaty shopping*, las cuales son: (a) reformulación del título del convenio; (b) reformulación del preámbulo del convenio; (c) introducción de una cláusula PPT; y (d) introducción de una cláusula LOB detallada. Así mismo, recomienda que en los artículos uno, cuatro y cinco ciertos apartados estén redactados de una forma en específico con la intención de delimitar el tema tratado en cada artículo.

Reformulación del título y del preámbulo del convenio.

La primera y la segunda de las medidas sugeridas, reformulación del título del convenio y reformulación del preámbulo del convenio, son consideradas como declaraciones de intenciones explícitas donde se manifiesta que el objetivo del convenio celebrado entre los Estados contratantes es de eliminar la doble imposición sin generar

oportunidades para: (a) la elusión y evasión fiscal; o, (b) *treaty shopping*. En términos generales, sirven de material interpretativo al momento de aplicar las disposiciones del convenio.

A continuación, se indica cómo debe de encontrarse redactado el título y el preámbulo de los convenios de doble imposición que propone el modelo de convenio tributario de la OCDE:

Tabla 16

Título y Preámbulo Propuesto por el Modelo de Convenio Tributario de la OCDE.

Redacción del Título y Preámbulo	
Título del Convenio	<p>Convenio entre (Estado A) y (Estado B) para la eliminación de la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y para la prevención de la elusión y evasión fiscales.</p>
Preámbulo del Convenio	<p>(Estado A) y (Estado B),</p> <p>Deseando desarrollar sus relaciones económicas y fortalecer su cooperación en materia tributaria,</p> <p>Con la intención de concluir un Convenio para la eliminación de la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, sin que ello conlleve la generación de oportunidades para la doble no imposición o la imposición reducida a través de la elusión o evasión fiscales (también a través de estrategias de <i>treaty shopping</i> – captación de convenios- que buscan obtener los beneficios previstos en este convenio para el beneficio indirecto de residentes de terceros Estados)</p> <p>Han convenido lo siguiente:</p>

Nota: Tomado de OECD. (2019). *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version)*. Guayaquil, Ecuador: OECD. Recuperado de: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_g2g972ee-en#page1

De los 19 convenios de doble imposición celebrados por Ecuador solo el convenio celebrado con Japón tiene incorporado el título y el preámbulo como el modelo de convenio que la OCDE propone. Los demás países como: (a) Alemania; (b) Belarús; (c) Bélgica; (d) Brasil; (e) Canadá; (f) Chile; (g) China; (h) Corea; (i) España; (j) Francia; (k) Italia; (l) México; (m) Qatar; (n) Rumanía; (ñ) Rusia; (o) Singapur; (p) Suiza; y (q) Uruguay no poseen el título y el preámbulo incorporado de la manera que indica el modelo de la OCDE. El título en estos convenios en lugar de tener la palabra eliminar poseen la palabra evitar, lo que marca una gran diferencia en el propósito de los convenios contra el *treaty shopping*. Así mismo, el preámbulo en estos convenios es como sigue: Deseosos de concluir un convenio a fin de evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta, sobre el patrimonio y para prevenir la evasión fiscal, otra vez, están usando la palabra evitar cuando deberían de utilizar la palabra eliminar, por otro lado, carece de una explicación donde se indique que buscan fortalecer la cooperación en materia tributaria. Por tanto, estos convenios no expresan su deseo de eliminar la evasión o elusión fiscal, o la generación de oportunidades para la misma, sino que expresan solo su deseo de evitarla.

Artículo 1 – Personas Comprendidas.

Otra medida optada por la OCDE es determinar el ámbito subjetivo de aplicación del convenio de doble imposición, de esta manera se determina el beneficiario efectivo del convenio. Con esto lo que busca es limitar o restringir los contribuyentes que se ven beneficiados de las distintas ventajas fiscales como las tasas reducidas y las exclusiones tributarias de los convenios. El artículo primero del modelo de convenio propuesto por la OCDE hace referencia a lo mencionado anteriormente. Este artículo menciona que existen dos requisitos para ser considerado beneficiario, el primero es ser una persona y el segundo ser residente, este segundo punto es complementado con el artículo cuatro del modelo de convenio propuesto por la OCDE. En el artículo uno esto debe de encontrarse redactado en el primer apartado de la siguiente manera:

Tabla 17

Apartado que debe incluir el artículo 1.

1. El presente convenio se aplica a las personas residentes de uno o de ambos Estados contratantes.

Nota: Tomado de OECD. (2019). *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version)*. Guayaquil, Ecuador: OECD. Recuperado de: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_g2g972ee-en#page1

De los convenios de doble imposición que posee el Ecuador solo los celebrados con Alemania y con Francia no poseen esta cláusula bien redactada, ya que hace referencia a los ciudadanos de los Estados contratantes en lugar de utilizar el término residente, cuando mencionamos que tiene que ser una persona residente esto es independientemente a la nacionalidad de la persona. El resto de los 17 convenios si poseen este apartado del artículo bien redactado, como se puede observar en la tabla anterior este apartado hace referencia al concepto de persona residente o de residencia, es preciso recalcar que esto no hace que la persona obtenga automáticamente los beneficios del convenio, ya que existen requisitos extras que serán mencionados más adelante. Cuando se refiere a una persona residente no solo se trata sobre una persona física, sino que también hace referencia a: (a) las sociedades; (b) persona jurídica; (c) cualquier entidad que se considere persona jurídica; y, (d) cualquier otra agrupación de personas. En relación a los puntos c y d mencionados anteriormente, se debe tener en cuenta la legislación interna del estado al determinar la entidad y el conjunto de personas a considerarse como personas jurídicas.

Artículo 4 – Residente.

El cuarto requisito es que la persona sea residente de un Estado contratante para poder acceder a los beneficios que otorga el convenio de doble imposición. La definición de este concepto es importante porque: (a) permite determinar el ámbito de aplicación del convenio; (b) cuando se da el caso de la doble residencia, este apartado permite resolver los problemas de doble imposición; y, (c) para resolver los casos cuando la renta es objeto de imposición en ambos Estados contratantes por diferentes

aspectos como el de residencia y el de la fuente. Los conflictos mencionados en los puntos b y c anteriormente por lo general ocurren cuando en virtud a la legislación interna un Estado contratante o ambos reclaman la residencia del individuo involucrado basándose en la existencia de un vínculo personal entre el contribuyente y el Estado. Estos puntos deben de redactarse en el primer y segundo apartado del artículo cuatro de los convenios de doble imposición que mantiene el Ecuador de la siguiente manera:

Tabla 18 Parte I

Primer y Segundo Apartado que Debe Incluir el Artículo Cuatro Propuesto por el Modelo de Convenio Tributario de la OCDE.

Primer y Segundo Apartado del Artículo Cuatro

**Primer
Apartado**

1. Para los propósitos de este convenio, el término "residente de un Estado contratante" significa toda persona que, en virtud de las leyes de ese estado, está sujeta a imposición en el mismo en razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza similar, e incluye también a ese Estado y a sus subdivisiones políticas o entidades locales, así como los fondos de pensiones reconocidos de ese Estado. Sin embargo, este término no incluye a ninguna persona que esté sujeta a imposición en ese Estado exclusivamente por la renta que obtengan de fuentes situadas en el citado Estado o por el patrimonio situado en el mismo.

**Segundo
Apartado**

2. Cuando, en virtud de las disposiciones del apartado 1, una persona física sea residente de ambos Estados contratantes, su situación se resolverá de la siguiente manera:

a) se la considerará residente exclusivamente del Estado donde tenga una vivienda permanente a su disposición; si tuviera una vivienda permanente a su disposición en ambos Estados, se la considerará

Nota: Tomado de OECD. (2019). *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version)*. Guayaquil, Ecuador: OECD. Recuperado de: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_g2g972ee-en#page1

Tabla 19 Parte II
Primer y Segundo Apartado que Debe Incluir el Artículo Cuatro Propuesto por el
Modelo de Convenio Tributario de la OCDE.

Primer y Segundo Apartado del Artículo Cuatro

**Segundo
Apartado**

residente exclusivamente el Estado con el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas (centro de intereses vitales);

b) si no pudiera determinarse el Estado en el que dicha persona tiene el centro de sus intereses vitales o si no tuviera una vivienda permanente a su disposición en ninguno de los Estados, se la considerará residente exclusivamente del Estado donde viva habitualmente;

c) si viviera habitualmente en ambos Estados, o no lo hiciera en ninguno de ellos, se la considerará residente exclusivamente del Estado del que sea nacional;

d) si fuera nacional de ambos Estados, o no lo fuera de ninguno de ellos, las autoridades competentes de los Estados contratantes resolverán el caso mediante un acuerdo amistoso.

Nota: Tomado de OECD. (2019). *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version)*. Guayaquil, Ecuador: OECD. Recuperado de: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_g2g972ee-en#page1

El primer apartado del artículo 4 busca diferenciar el Estado de la fuente de la renta del Estado de residencia de la persona para poder determinar correctamente a aquellas personas que se ven beneficiadas del convenio de doble imposición. Como podemos ver no se hace referencia a un solo criterio de residencia sino a varios como, por ejemplo, a la sede de dirección o a su domicilio según la legislación interna del Estado. Así mismo, se considera al Estado mismo en sí y a sus subdivisiones o entidades políticas como residentes a efectos del convenio. Por otro lado, criterios como el de nacionalidad o el de lugar de constitución de personas jurídicas no se han mencionado

en este apartado, dichos términos no han sido considerados para efectos de estos convenios ya que el modelo de convenio de la OCDE solo considera criterios materiales (sede, domicilio, residencia o criterios de naturaleza similar) con el afán de favorecer al país de residencia.

El segundo apartado de este artículo determina que pasa cuando: (a) una persona resulta ser residente de ambos estados contratantes; y, (b) una persona permanece de forma continuada o durante cierto período en el territorio del estado. Para poder determinar los requisitos para que una persona tenga la consideración fiscal de residente los Estados tienen que basarse en su legislación interna. La finalidad de las reglas que este apartado propone es el de excluir a las personas no sujetas integralmente a imposición en un Estado.

El convenio celebrado entre Ecuador y Japón es el único que posee la estructura del primer y segundo apartado del artículo propuesto por el modelo de convenio de la OCDE. Los demás países como: (a) Alemania; (b) Belarús; (c) Bélgica; (d) Brasil; (e) Canadá; (f) Chile; (g) China; (h) Corea; (i) España; (j) Francia; (k) Italia; (l) México; (m) Qatar; (n) Rumanía; (ñ) Rusia; (o) Singapur; (p) Suiza; y (q) Uruguay no poseen este artículo actualizado según los comentarios realizados a este artículo, estos países deben añadir en su primer apartado el criterio de los fondos de pensiones reconocidos de ese Estado, que en los últimos años ha sido agregado con la finalidad de disipar la ambigüedad existente alrededor de este término, debido a que la renta de estos fondos pueden ser atribuidos a la entidad jurídica de la que son parte, en la medida de que tenga la condición de residente de un Estado las disposiciones del convenio serán aplicadas o a una persona distinta de otra persona que así mismo en la medida que satisfagan esta condición el fondo constituirá en sí mismo un residente de un Estado contratante.

Artículo 5 – Establecimiento permanente.

Países como: (a) Alemania; (b) Belarús; (c) Bélgica; (d) Brasil; (e) Canadá; (f) Chile; (g) China; (h) Corea; (i) España; (j) Francia; (k) Italia; (l) Japón; (m) México; (n)

Rumania; (ñ) Rusia; (o) Singapur; (p) Suiza; y (q) Uruguay no mantienen esta cláusula bien redacta en los convenios de doble imposición celebrados con Ecuador. El modelo de convenio de la OCDE propone que el primer, segundo y tercer apartado de este artículo para prevenir que se dé la práctica de *treaty shopping* estén redactados de la siguiente manera:

Tabla 20 Parte I

Primer, Segundo y Tercer Apartado que Debe Incluir el Artículo Cinco Propuesto por el Modelo de Convenio Tributario de la OCDE.

Primer, Segundo y Tercer Apartado del Artículo Cinco	
Primer Apartado	<p>1. A efectos de este convenio, el término “establecimiento permanente” significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad.</p> <p>2. El término “establecimiento permanente” comprende, en particular:</p> <p>a) las sedes de dirección;</p> <p>b) las sucursales;</p>
Segundo Apartado	<p>c) las oficinas;</p> <p>d) las fábricas;</p> <p>e) los talleres;</p> <p>f) los puntos de venta;</p> <p>g) las granjas o plantaciones y</p> <p>h) las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de exploración, explotación o extracción de recursos minerales.</p>

Nota: Tomado de OECD. (2019). *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version)*. Guayaquil, Ecuador: OECD. Recuperado de: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_g2g972ee-en#page1

Tabla 21 Parte II

Primer, Segundo y Tercer Apartado que Debe Incluir el Artículo Cinco Propuesto por el Modelo de Convenio Tributario de la OCDE.

Primer, Segundo y Tercer Apartado del Artículo Cinco

**Tercer
Apartado**

3. la expresión “establecimiento permanente” también incluye:

(a) Una obra o proyecto de construcción o de instalación y las actividades de supervisión relacionados con ellos, pero solo cuando dicha obra, construcción, o actividades continúen durante un periodo superior a doce meses; y

(b) La prestación de servicios, incluidos los servicios de consultoría, por parte de una empresa por intermedio de empleados u otras personas naturales encomendados por la empresa para ese fin, cuando tales actividades continúen dentro del país por un periodo o periodos que en total excedan 183 días, dentro de un período cualquiera de doce meses.

Nota: Tomado de OECD. (2019). *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version)*. Guayaquil, Ecuador: OECD. Recuperado de: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_g2g972ee-en#page1

A lo largo de los años para que no exista un abuso del uso de los convenios por parte de las personas que se ven o no beneficiadas por él, el concepto de establecimiento permanente se ha ido limitando cada vez más. La importancia de este concepto radica en el derecho que tiene un Estado contratante a gravar los beneficios de una empresa que pertenece a otro Estado contratante siempre y cuando esta realice su actividad en el primer estado a través de un establecimiento permanente.

El primer apartado de este artículo proporciona una definición del término establecimiento permanente, donde se mencionan tres requisitos básicos como: (a) la existencia de un lugar de negocios, instalaciones como un local o en determinados casos maquinarias utilizadas para la realización de las actividades de la empresa; (b) que sea fijo, es decir, que debe de estar establecido en un determinado lugar y tener cierto grado

de permanencia; y (c) que las actividades económicas de la empresa sean realizadas en este lugar fijo. El término fijo para efectos de los convenios de doble imposición hace alusión al grado de permanencia en el lugar de negocios más no al establecimiento físico en sí, es importante establecer este término ya que la falta de él facilitaría la constitución de establecimientos permanentes en países intermediarios, *treaty shopping*, con el fin de aprovecharse de los beneficios tributarios que otorgan los convenios, disminución o eliminación de la base imponible o de las tasas impositivas. Por otro lado, al referirnos de un lugar de negocios poco importa que la empresa sea dueña o arrendataria de la instalación, local o maquinaria siempre y cuando haga uso del mismo por un tiempo prolongado de forma continua, por ejemplo que el lugar de negocios se encuentre en las instalaciones de otra empresa y tenga un grado de presencia, pero debe de poseer un derecho legítimo de hacer uso de la instalación, la potestad. En el caso de que la actividad económica que se realice por su naturaleza sea de corta duración pero se lleve a cabo íntegramente en el país está también será considerada como establecimiento permanente, ya que posee una conexión muy fuerte con el Estado.

Con respecto al segundo apartado, proporciona una lista de lugares de negocios que se pueden considerar como establecimiento permanente según lo indicado en el apartado uno de este artículo. Los términos dentro de este apartado que han causado más confusión son el de sede de dirección y el de extracción de recursos que son explicados a continuación:

Tabla 22 Parte I

Términos Confusos de Establecimiento Permanente.

Lugares de Negocios	
Sede de dirección.	Según la OCDE, este término se cita expresamente para señalar que no es necesaria una oficina. Puede ser omitido cuando los Estados contratantes no diferencien entre sede de dirección y oficina.

Nota: Tomado de OECD. (2019). *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version)*. Guayaquil, Ecuador: OECD. Recuperado de: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_g2g972ee-en#page1

Tabla 23 Parte II
Términos Confusos de Establecimiento Permanente.

Lugares de Negocios	
Las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de exploración, explotación o extracción de recursos minerales.	<p>La expresión cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales se puede entender a cualquier lugar de extracción de hidrocarburos en tierra o en el mar.</p> <p>Al no especificar si la actividad se realiza en mar o tierra los Estados contratantes pueden acordar:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) No considerar la existencia de un establecimiento permanente en el otro Estado. b) Considerar que las actividades son realizadas en el otro Estado mediante un establecimiento permanente. c) Considerar que las actividades son realizadas mediante un establecimiento permanente en el otro Estado siempre y cuando la duración de las actividades excedan un período determinado.

Nota: Tomado de OECD. (2019). *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version)*. Guayaquil, Ecuador: OECD. Recuperado de: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_g2g972ee-en#page1

Como se pudo observar en tabla 20, el tercer apartado estipula que una obra o proyecto de construcción o de instalación y las actividades de supervisión relacionados con ellos pueden ser considerados como establecimientos permanentes siempre y cuando su duración sea superior a doce meses, en algunos casos los Estados contratantes pueden fijar otro tiempo de duración según consideren.

Es necesario aclarar ciertos puntos relacionados a las obras o proyectos de construcción o instalación, cuando hablamos de una obra o proyecto de construcción no solo nos referimos a edificios, también se hace alusión a: (a) puentes; (b) canales; (c) carreteras; (d) rehabilitación de edificios, carreteras, puentes o canales (siempre y

cuando no sea mantenimiento o redecoración); (e) excavación de terrenos; y (f) dragado de fondos. Así mismo, un proyecto de instalación se refiere a: (a) instalaciones relacionadas con proyectos de construcción; y (b) instalación de maquinaria compleja en un edificio ya existente o al aire libre.

El criterio de tiempo se aplica separadamente a cada obra o proyecto ya que una obra de construcción es considerada como una unidad independientemente de que la obra haya sido basada en varios contratos o el pedido haya sido realizado por varias personas. El fraccionamiento de contratos con duraciones inferiores al tiempo estipulado por los estados contratantes y atribuidos a sociedades distintas que pertenezcan a un mismo grupo empresarial, es una práctica habitual que se da.

Cláusula principal purpose test – PPT.

El modelo de convenio de la OCDE propone incluir esta cláusula en el artículo 29 que trata sobre la limitación de beneficios de la siguiente manera:

Tabla 24 Cláusula PPT

No obstante las restantes disposiciones del presente Convenio, los beneficios concedidos en virtud del mismo no se otorgarán respecto a un tipo de renta o de patrimonio cuando sea razonable concluir, teniendo en cuenta todos los hechos y circunstancias pertinentes, que el instrumento o la operación que directa o indirectamente generan el derecho a percibir ese beneficio tienen entre sus propósitos principales la obtención del mismo, a menos que se determine que la concesión del beneficio en tales circunstancias es conforme con el objeto y los propósitos de las disposiciones pertinentes de este Convenio.

Nota: Tomado de OECD. (2019). *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version)*. Guayaquil, Ecuador: OECD. Recuperado de: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_g2g972ee-en#page1

Esta cláusula es concebida de forma general como una norma anti-abuso, que tiene la finalidad de rechazar todas aquellas operaciones en donde la principal intención del contribuyente sea la de aprovecharse de los beneficios que los convenios de doble imposición brindan de forma directa o indirecta, contrarios al objeto y propósito del

convenio. Así mismo, la última parte de esta cláusula le permite a una persona a la que se le han negado los beneficios del convenio demostrar que las circunstancias en las que está obteniendo el beneficio son acorde al objeto y propósito del convenio.

Con este tipo de cláusula lo que se pretende es garantizar que los convenios sean utilizados para el propósito que fueron creados, es decir, proporcionar beneficios a actos de buena fe y no a aquellos cuyo único propósito es la obtención de un tratamiento fiscal favorable. El término beneficios en los convenios de doble imposición abarca: (a) reducciones; (b) exenciones; (c) devoluciones de impuestos; (d) la eliminación de la doble imposición; y (e) limitaciones sobre la potestad tributaria de un Estado contratante sobre los dividendos, intereses o regalías que son abonados a residentes del otro Estado contratante. Así mismo, el término instrumento u operación se refiere a: (a) acuerdo, pacto, estrategia, operación o conjunto de operaciones, jurídicamente o no exigibles; (b) generación, cesión, adquisición o transferencia de la propia renta o de bienes o derechos por los cuales se devengue renta; (c) instrumentos para la constitución, adquisición o mantenimiento de una persona que obtiene renta; y (d) actos realizados para establecer, adquirir o mantener la persona que obtiene la renta, e incluye la calificación de esa persona como residente de uno de los Estados contratantes.

Cuando decimos que la operación que directa o indirectamente genera el hecho de percibir el beneficio nos referimos a que la persona que quiere obtener los beneficios previstos en el convenio puede hacerlo a través de una operación distinta de aquella que entre sus razones principales se encontraba la obtención del beneficio. A continuación se muestran dos ejemplos, meramente ilustrativos, de cuando la realización de una actividad se da con el propósito de obtener los beneficios y cuando no:

Con el propósito de obtener los beneficios del convenio.

TCO, una sociedad residente del Estado T, es propietaria de acciones de FCO, una sociedad cotizada en un mercado de valores del Estado F. El Estado T no tiene suscrito un convenio tributario con el Estado F y, por tanto, cualquier dividendo que FCO pague a TCO está sujeto a un tipo de retención en fuente del 25 por ciento de

acuerdo con la legislación interna del Estado F. Sin embargo, conforme al convenio entre los Estados R y F, no cabría imponer retención alguna sobre los dividendos pagados por una sociedad residente de un Estado contratante cuando el beneficiario efectivo del dividendo sea una sociedad residente del otro Estado contratante. TCO firma un acuerdo con RCO, una institución financiera independiente residente del Estado R, conforme al cual TCO confiere a RCO el derecho a percibir los dividendos, que si bien ya han sido anunciados todavía no han sido pagados por FCO (OECD, 2019, p. 580).

Conclusión: En este ejemplo, a falta de otros hechos y circunstancias que demuestren lo contrario, sería razonable concluir que uno de los propósitos principales del instrumento a través del que TCO confiere a RCO el derecho a percibir los dividendos, era la obtención del beneficio del convenio entre los Estados R y F, consistente en la exención para RCO del gravamen en fuente de los dividendos, y que la concesión del beneficio como consecuencia de esta estrategia de elusión mediante la utilización abusiva del convenio por terceros sería contraria al objeto y los propósitos de dicho convenio (OECD, 2019, p. 580).

Sin el propósito de obtener los beneficios del convenio.

RCO, una sociedad residente del Estado R, se dedica a la producción de dispositivos electrónicos, negocio que se encuentra en plena expansión. Ahora está valorando la posibilidad de abrir una fábrica en un país emergente para así beneficiarse de unos costes de producción más bajos. Tras un estudio preliminar, se identifican posibles emplazamientos para la fábrica en tres países distintos. Los tres países ofrecen un entorno económico y político semejante pero, teniendo en cuenta que el Estado F es el único de los tres que tiene suscrito un convenio tributario con Estado R, se opta por abrir la fábrica en dicho Estado (OECD, 2019, p. 581).

Conclusión: En este ejemplo, aunque se toma la decisión de invertir en el Estado F teniendo en cuenta los beneficios que ofrece el convenio tributario entre los Estados R y F, es evidente que los propósitos principales de realizar tal inversión e instalar la

fábrica están relacionados con la expansión del negocio de RCO y con los menores costes de producción que ofrece ese país. En consecuencia, no es posible llegar a la conclusión de que uno de los propósitos principales de instalar la fábrica era la obtención de los beneficios del convenio. Además, teniendo en cuenta que uno de los propósitos generales de los convenios tributarios es el fomento de la inversión transfronteriza, la concesión de los beneficios del convenio entre el Estado R y el Estado F para la inversión en la fábrica construida en el Estado F sería conforme con el objeto y el propósito de las disposiciones del convenio (OECD, 2019, p. 581).

Se debe de entender que, la expresión “entre sus propósitos principales” de esta cláusula indica que basta con que la obtención de los beneficios del convenio sea uno de los propósitos principales de la operación. Para poder determinar si la adquisición de los beneficios es uno de los propósitos no será suficiente con que el individuo afirme que la operación no la llevo a cabo con ese fin. Todas las pruebas disponibles como: (a) hechos; (b) circunstancias; (c) actividades desarrolladas por el contribuyente; y (d) la conducta del contribuyente debe ser analizada una por una, lo que permitirá concluir de manera razonable si la obtención del beneficio era una de las intenciones de la operación.

Los Estados pueden incluir un apartado adicional, si así lo desean, cuando a una persona se le han negado los beneficios del convenio y la autoridad competente del Estado que concedió los beneficios, tenga la posibilidad de tratar al individuo como si estuviera legitimado a obtener este u otros beneficios, cuando aún en ausencia del instrumento que causó que se efectuó la aplicación de la cláusula PPT a la persona se le hubiesen otorgado los beneficios. El apartado adicional es como sigue:

Cuando, en virtud del apartado 9, se deniegue a una persona la aplicación de un beneficio previsto en este convenio, la autoridad competente del Estado contratante que, de otro modo, hubiera concedido el beneficio tratará no obstante a esa persona como legitimada para la obtención del mismo, o de otros beneficios en relación con un determinado elemento de renta o de patrimonio, si

dicha autoridad competente, a instancia de esa persona y tras haber considerado los hechos y circunstancias pertinentes, determina que esa persona hubiera obtenido los beneficios aun sin mediar la operación o el instrumento a los que se refiere el apartado 9. La autoridad competente del Estado contratante a la que un residente del otro Estado contratante haya presentado una solicitud en el sentido de este apartado, consultará con la autoridad competente del otro Estado antes de desestimar la solicitud. (OECD, 2019, p. 588)

Este apartado le otorga a la autoridad competente de un Estado contratante poder determinar si los beneficios deben concederse siempre y cuando primero evalúe todos los hechos antes de tomar una decisión y se le consulte al otro Estado contratante si la desestimación de la solicitud para acogerse a los beneficios del convenio fue realizada por un residente de ese otro Estado. Esto se da con la intención de garantizar que la autoridad competente examine una a una las solicitudes y los Estados contratantes traten estos supuestos de forma coherente, permitiéndoles justificar su decisión, las decisiones de un Estado contratante sobre las solicitudes no necesitarán el consentimiento del otro Estado contratante.

Los convenios de doble imposición celebrados entre Ecuador y los siguientes países: (a) Alemania; (b) Bélgica; (c) Brasil; (d) Canadá; (e) Chile; (f) España; (g) Francia; (h) Italia; (i) México; (j) Rumania; (k) Rusia; (l) Suiza; y (m) Uruguay no mantienen esta cláusula redactada en ellos, lo que los deja expuestos a prácticas abusivas de evasión y elusión fiscal. Países como (a) Belarús; (b) Corea; y (c) Singapur si poseen en sus convenios celebrados con Ecuador esta cláusula, pero debe de ser corregida ya que está mal redactada y puede dejar puertas abiertas a estos métodos de uso abusivo de convenios. China y Qatar son los únicos que poseen esta cláusula bien redactada en los convenios de doble imposición celebrados con Ecuador.

Cláusula *limitation of benefits* – LOB.

El término *Limitation of Benefits* que por sus siglas en inglés LOB, significa Limitación de Beneficios, son cláusulas anti abuso cuyo propósito general es la

implementación de medidas específicas y detalladas que ayuden a prevenir que exista un uso inapropiado de los beneficios dispuestos en los convenios fiscales, que en la mayoría de los casos son resultado del *Treaty Shopping*, por parte de estados no contratantes a través de la implementación de una prueba objetiva al contribuyente el cual medirá la sustancia y la conexión que este mismo mantenga en el país de residencia. A través de este análisis lo que buscan las cláusulas LOB es que los beneficios que ofrecen los convenios queden limitados exclusivamente para los contribuyentes que, además de ser residentes de un estado u otro estado contratante, este mismo cumpla todas las condiciones que se establecen para poder ser considerados como una persona calificada para la obtención de los beneficios del convenio. Evitando de esta forma que el contribuyente se adhiera a los beneficios de un convenio solo por la incorporación de una entidad en uno de los estados cuyo objetivo sea solo para obtención de beneficios mas no para la realización de sus actividades económicas en dicho estado.

Siguiendo en el mismo orden, la Acción 6 del plan BEPS y Modelo de Convenio de la OCDE proponen la incorporación de cláusulas LOB, dicha incorporación se da en el artículo 29 y la comprenden los siete primeros apartados del artículo en mención. El Modelo de Convenio de la OCDE establece un esquema de cláusulas LOB, aunque deja abierta la opción de redacción según convenga para cada país, y es como sigue:

Tabla 25 Parte I
Cláusula LOB

Esquema de cláusulas LOB que se incorporan en el Artículo 29 del Modelo de Convenio de la OCDE

Primer Apartado	1. [Disposición que, con sujeción a lo previsto en los apartados tres a cinco, deniegue los beneficios del convenio a los residentes de un Estado contratante que no sean “personas aptas” conforme a la definición dada en el apartado 2.]
------------------------	---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Nota: Tomado de OECD. (2019). *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version)*. Guayaquil, Ecuador: OECD. Recuperado de: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_g2g972ee-en#page1

**Esquema de cláusulas LOB que se incorporan en el Artículo 29 del Modelo de
Convenio de la OCDE**

- Segundo Apartado** 2. [Definición de las situaciones en las que un residente es una “persona apta”, que comprenda:
- a las personas físicas;
 - los Estados contratantes, sus subdivisiones políticas, sus organismos y agencias;
 - ciertas entidades y sociedades cotizadas;
 - ciertas filiales de entidades y sociedades cotizadas;
 - ciertas organizaciones sin ánimo de lucro y fondos de pensiones reconocidos;
 - otras entidades que cumplan determinados criterios de propiedad y sobre no erosión de bases imponibles;
 - ciertas instituciones de inversión colectiva.]
- Tercer Apartado** 3. [Disposición que otorgue los beneficios del convenio a ciertas rentas obtenidas por una persona no apta cuando dicha persona desempeñe una actividad económica en su Estado de residencia y la renta proceda de esa actividad o sea incidente de la misma.]
- Cuarto Apartado** 4. [Disposición que otorgue los beneficios del convenio a una persona no apta, cuando los propietarios de esa entidad, al menos en un porcentaje superior al acordado, sean personas que puedan acogerse a beneficios del convenio.]

Nota: Tomado de OECD. (2019). *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version)*. Guayaquil, Ecuador: OECD. Recuperado de: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_g2g972ee-en#page1

Tabla 27 Parte III
Cláusula LOB

Esquema de cláusulas LOB que se incorporan en el Artículo 29 del Modelo de Convenio de la OCDE	
Quinto Apartado	5. [Disposición que otorgue los beneficios del convenio a una persona que reúna los requisitos para ser considerada como “sede central”.]
Sexto Apartado	6. [Disposición que permita a la autoridad competente de un Estado contratante conceder ciertos beneficios del convenio a una persona a la que, de otro modo, se le denegarían de acuerdo con el apartado uno.]
Séptimo Aparado	[Definiciones aplicables a efectos de los apartados uno a siete.]

Nota: Tomado de OECD. (2019). *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version)*. Guayaquil, Ecuador: OECD. Recuperado de: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_g2g972ee-en#page1

El esquema de la cláusula LOB visto en la tabla de Cláusula LOB parte uno, dos y tres antes mencionada, es un modelo establecido por la OCDE, dicho modelo es una guía para los Estados que deseen incorporar esta cláusula en sus convenios fiscales. La redacción de los apartados de esta cláusula queda a criterio y según convenga a cada Estado que incorpore dicha cláusula, aunque por otro lado el Modelo de Convenio de la OCDE en los comentarios al artículo 29 dispone de un modelo de redacción para cada uno de los apartados con el fin de que sirva como una guía adicional para los Estados.

Primer apartado.

Este primer apartado es concebido bajo la idea de residencia y si puede un residente acogerse a los beneficios que brinda el Convenio. El cual establece que un residente, cumpliendo lo que dispone el artículo cuatro que habla sobre residencia, puede hacer uso de los beneficios del Convenio siempre y cuando esta persona sea considerada o sea catalogada como una persona apta, de acuerdo a los términos y limitaciones que se establecen en el apartado dos o si los beneficios son otorgados bajo las condiciones establecidas en los apartados del tres a seis del presente artículo. De la misma forma en que este apartado establece que los residentes de uno u otro Estado

contratante siendo personas aptas podrán tener derecho sobre los beneficios del Convenio, así mismo, estos mismos residentes deberían acogerse a todas las limitaciones que existan sobre los beneficios del Convenio y la forma en que estos deberían ser atribuidos por el contribuyente y a su vez acogerse a eliminación de la doble imposición tal y como lo establece el Convenio. El modelo de convenio de la OCDE propone que este apartado se encuentre redactado de la siguiente manera:

Tabla 28

Primer Apartado Cláusula LOB - Modelo de Convenio OCDE.

**Modelo de redacción del primer apartado del artículo 29 del Modelo de
Convenio OCDE**

1. Salvo cuando este artículo disponga lo contrario, un residente de un Estado contratante no podrá acogerse a un beneficio previsto en este Convenio (salvo los recogidos en el apartado tres del artículo cuatro, el apartado dos del artículo nueve o el artículo 25) a menos que dicho residente sea una “persona apta” en el sentido del apartado dos en el momento en que se hubiera concebido el beneficio.

Nota: Tomado de OECD. (2019). *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version)*. Guayaquil, Ecuador: OECD. Recuperado de: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_g2g972ee-en#page1

El momento en que se deba hacer efectiva la aplicación de este apartado será cuando un residente que conste como una persona calificada de un Estado contratante prevea la utilización de los beneficios, este residente podrá hacer uso de los beneficios en forma y medida comprendidos en los artículos del convenio y de acuerdo al tipo de beneficios que se quiera acoger.

De acuerdo a lo establecido en Modelo de Convenio de la OCDE, este primer apartado no tiene la intención de que el alcance de los beneficios del convenio sean ampliados y establece que los residentes declarados personas aptas deberán obedecer todas las condiciones que disponga el Convenio para que puedan estas acceder a los beneficios, a su vez deja constancia que los beneficios del convenio podrán ser

denegados y limitados por la aplicación de nuevas normas anti abuso que surjan con el pasar del tiempo.

Segundo apartado.

El párrafo introductorio de este apartado podrá ser redactado de acuerdo como establece el Modelo de Convenio de la OCDE, el cual es como se lo presenta a continuación:

Tabla 29

Párrafo introductorio del segundo apartado.

Modelo de redacción del párrafo introductorio del segundo apartado del artículo 29 del Modelo de Convenio OCDE

2. Un residente de un Estado contratante es una persona apta en el momento de conceder un beneficio en aplicación del Convenio si, en ese momento, el residente es:

Nota: Tomado de OECD. (2019). *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version)*. Guayaquil, Ecuador: OECD. Recuperado de: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_g2g972ee-en#page1

Este segundo apartado está compuesto por siete subapartados, los cuales describen cada una de las categorías en la que los residentes de un Estado contratante serán considerados como personas calificadas cuando estos dispongan la sujeción a los beneficios del Convenio.

El fin de este apartado es que las disposiciones que establece para persona apta sean aplicadas de forma directa, es decir que en todos los casos que una persona quiera acogerse a los beneficios del convenio deberá cumplir con las disposiciones de este apartado sin ningún tipo de consideración especial. Para que la aplicación de este apartado sea efectiva no es necesario de que exista una aprobación por parte de la autoridad tributaria competente del Estado contratante, el contribuyente a través de la correcta interpretación del apartado podrá calificarse como persona apta y tener derecho a los beneficios del convenio. Sin embargo, la autoridad tributaria tendrá la potestad de comprobar si la interpretación de este apartado fue realizada de forma correcta o

incorrecta, en caso de que la interpretación haya sido realizada de forma errónea, la autoridad tributaria podrá denegar los beneficios que el contribuyente haya reclamado.

Subapartado a) – personas físicas.

Tabla 30

Redacción del subapartado a)

Redacción del subapartado a) del segundo apartado del artículo 29

a). una persona física;

Nota: Tomado de OECD. (2019). *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version)*. Guayaquil, Ecuador: OECD. Recuperado de: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_g2g972ee-en#page1

Este subapartado nos habla que cualquier persona física que conste como residente de un Estado contratante podrá ser considerada como persona apta o persona calificada para acceder a los beneficios del convenio. Además, de acuerdo a lo que disponga ciertas disposiciones que incluyan algunos convenios sobre una institución de inversión colectiva, esta última podrá ser considerada como persona física para la aplicación del convenio y que a su vez esta misma institución también podrá ser considerada una persona calificada de acuerdo a lo establecido en este subapartado.

Subapartado b) – estados contratantes, subdivisiones políticas y sus organismos y agencias.

Tabla 31

Redacción del subapartado b).

Redacción del subapartado b) del segundo apartado del artículo 29

b). ese Estado contratante, o una de sus subdivisiones políticas o entidades locales, o un organismo o agencia de ese Estado, subdivisión política o entidad local;

Nota: Tomado de OECD. (2019). *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version)*. Guayaquil, Ecuador: OECD. Recuperado de: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_g2g972ee-en#page1

Este subapartado establece que los Estados contratantes, subdivisiones políticas o entidades locales podrán ser consideradas personas calificadas o aptas para el

otorgamiento de los beneficios previstos en el convenio y a su vez establece que las personas jurídicas que cumplan con las siguientes disposiciones: (a) que sean independientes; (b) que residan en un Estado contratante; y, (c) que constituyan un organismo o agencia de un Estado contratante podrá tener derecho a los beneficios del convenio siempre y cuando esta persona jurídica mantenga este status.

Además, se establece que un organismo o agencia de estado serán exclusivamente entidades públicas constituidas por un Estado y que su actividad y funciones que desempeñe sean de carácter público únicamente, es decir que cualquier sociedad que desempeñe funciones en calidad de agente de estado y que no haya sido constituida por el mismo estado no podrá acogerse a este subapartado para ser considerada como persona apta para el uso de los beneficios del convenio.

Subapartado c) – entidades y sociedades cotizadas.

El modelo de convenio de la OCDE propone que este subapartado se encuentre redactado de la siguiente manera:

Tabla 32
Redacción del subapartado c).

Redacción del subapartado c) del segundo apartado del artículo 29

c). una sociedad u otra entidad si, a lo largo del periodo impositivo que incluye el momento en que hubiera otorgado el beneficio, su clase principal de acciones (y cualquier otra clase de acciones que den derecho a una participación desproporcionada en los beneficios) cotiza regularmente en uno o más mercados de valores reconocidos y:

(i) su clase principal de acciones cotiza principalmente en uno o más mercados de valores reconocidos del Estado contratante del que es residente la sociedad o entidad;
o

(ii) la sede principal de dirección y control de la sociedad o entidad está situada en el Estado contratante del que es residente;

Nota: Tomado de OECD. (2019). *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version)*. Guayaquil, Ecuador: OECD. Recuperado de: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_g2g972ee-en#page1

Este subapartado indica que debido a que las acciones pertenecientes a ciertas entidades y sociedades cotizadas corresponden a un gran número de accionistas, es poco probable sean consideradas como estrategias de elusión fiscal. En este sentido, las entidades y sociedades cotizadas serán consideradas como personas aptas y obtendrán los beneficios del convenio si a lo largo del período impositivo (período en el que las empresas deben de presentar su declaración anual de impuesto al Estado), su clase principal de acciones cotiza con regularidad en uno o más mercados de valores. Para esto la sociedad debe de satisfacer al menos una de las dos condiciones establecidas en los puntos, (i) y (ii), mencionados en la tabla 32.

Se entiende que el requisito de cotización habitual se da cuando se cotizan acciones, en todo o en parte, con regularidad en cualquier mercado de valores reconocido de uno o de ambos estados contratantes. Por otro lado, en relación a la condición establecida en el punto (i) de la tabla 32, se considerará que se cotiza principalmente cuando el número de acciones de la clase principal de una sociedad exceden el número de acciones de la clase principal de la sociedad que cotizan en mercados de valores de otros Estados. En ciertas ocasiones es aceptable que las acciones de una sociedad residente de un Estado coticen en el mercado de valores del otro Estado, cuando este se trate de un mercado único, es razón suficiente para creer que la sociedad no esconde estrategias de elusión o evasión fiscal. La condición establecida en el punto (ii) establece que una sociedad o entidad puede acceder a los beneficios si su sede de dirección y control se encuentra en su Estado de residencia, esto se da cuando la clase principal de acciones de la sociedad cotiza con regularidad en un mercado de valores reconocido de otro Estado.

Subapartado d) – filiales de entidades y sociedades cotizadas.

Este subapartado guarda relación con el subapartado c tratado anteriormente, donde se estableció que es muy poco probable que las entidades y sociedades cotizadas realicen un uso abusivo de los convenios, brindando ciertas condiciones a aquellas sociedades o entidades con participación mayoritaria. La redacción de este subapartado según el modelo de convenio de la OCDE es como sigue:

Tabla 33
Redacción del subapartado d).

Redacción del subapartado d) del segundo apartado del artículo 29

d). una sociedad, si:

(i) durante el período impositivo que comprende el momento en el que el beneficio se hubiera otorgado, al menos el 50 por ciento de la totalidad de los derechos de voto y del valor de las acciones (y al menos el 50 por ciento de la totalidad de los derechos de voto y del valor de las acciones que den derecho a una participación desproporcionada en los beneficios) de la sociedad pertenecen, directa o indirectamente, a un máximo de cinco sociedades o entidades que puedan acogerse a los beneficios del Convenio en virtud del subapartado c) de este apartado, siempre que, en el caso de propiedad indirecta, cada propietario interpuesto sea residente del Estado contratante desde el que se reclama los beneficios del Convenio o sea un propietario interpuesto que pueda acogerse a ellos; y

(ii) en lo que concierne a los beneficios de este Convenio distintos de los previstos en el artículo 10, menos del 50 por ciento de la renta bruta de la sociedad, y menos del 50 por ciento de la del grupo analizado, correspondiente al período impositivo que comprende el momento en que el beneficio se hubiera otorgado, se paga o devenga, directa o indirectamente, en forma de pagos deducibles en ese período impositivo a efecto de los impuestos comprendidos en el ámbito de este convenio en el Estado contratante de residencia de la sociedad (excluyendo los pagos de plena competencia realizados en el marco ordinario de una actividad económica por la prestación de servicios o la entrega de bienes y, en el caso de un grupo analizado, excluyendo las operaciones intragrupo) a personas que no sean residentes de ninguno de los Estados contratantes con derecho a los beneficios de este Convenio en virtud de los subapartados a), b), c) o e);

Nota: Tomado de OECD. (2019). *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version)*. Guayaquil, Ecuador: OECD. Recuperado de: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_g2g972ee-en#page1

La condición establecida en el punto (i) de este subapartado establece un criterio de propiedad, en este caso solo un máximo de cinco sociedades o entidades cotizadas pueden ser las propietarias directas o indirectas de al menos el 50 por ciento del valor de las acciones, del derecho al voto y de cualquier clase de acciones que otorguen el derecho a una participación desproporcionada. En este caso cuando una participación satisfaga solo el derecho al voto o solo al valor de las acciones no cumplirá con el criterio considerado. En el caso de que una sociedad matriz cotizada en el otro Estado contratante sea la propietaria indirecta a través de filiales, cada filial deberá de ser residente del Estado contratante desde el cual se han reclamado los beneficios. En relación a la condición establecida en el punto (ii) de este subapartado, las sociedades o entidades deben de superar el criterio de no erosión de la base imponible. El criterio de no erosión de la base imponible con respecto a este artículo se da si:

Tabla 34

No erosión de la base imponible.

Menos del 50 por ciento de la renta bruta de la sociedad (y menos del 50 por ciento de la renta bruta del grupo analizado, si hay grupo analizado), correspondiente al período impositivo que incluye la fecha en la que se invocan los beneficios del convenio, se paga o devenga, directa o indirectamente, a favor de personas inelegibles, en forma de pagos deducibles a efectos fiscales para calcular el impuesto de la sociedad en su Estado de residencia.	Menos del 50 por ciento de la renta bruta del grupo analizado (si hay grupo analizado), correspondiente al período impositivo que comprende la fecha en la que se invocan los beneficios del convenio, se paga o devenga, directa o indirectamente, a favor de personas inelegibles, en forma de pagos deducibles a efectos fiscales para calcular el impuesto de cualquier integrante del grupo analizado en el Estado de residencia de la sociedad que invoca los beneficios del convenio.
---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Nota: Tomado de OECD. (2019). *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version)*. Guayaquil, Ecuador: OECD. Recuperado de: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_g2g972ee-en#page1

Subapartado e) – organizaciones sin ánimo de lucro y fondo de pensiones.

En este subapartado se explica cómo ciertas organizaciones sin ánimo de lucro y ciertos fondos de pensiones pueden acceder a los beneficios que otorgan los convenios. La redacción de este subapartado según el modelo de convenio de la OCDE es como sigue:

Tabla 35

Redacción del subapartado e).

Redacción del subapartado e) del segundo apartado del artículo 29

e). una persona, distinta de una persona física, que sea:

(i) una [descripción acordada de las entidades sin ánimo de lucro pertinentes de cada Estado contratante],

(ii) un fondo de pensiones reconocido al que sea aplicable la letra (i) de la definición de fondo de pensiones reconocido enunciada en el apartado uno del artículo tres, a condición de que más del 50 por ciento de los derechos de participación en sus beneficios sea propiedad de personas físicas residentes de alguno de los Estados contratantes, o cuando más del ___ por ciento de los derechos de participación en sus beneficios sea propiedad de personas físicas residentes de algunos de los Estados contratantes o de cualquier otro Estado respecto del cual se cumplan los siguientes requisitos

A) las personas físicas residentes de ese otro Estado pueden acogerse a los beneficios de un convenio para evitar la doble imposición de carácter general suscrito entre ese otro Estado y el Estado desde el que se reclaman los beneficios de este Convenio, y

B) con respecto a la renta a la que se refieren los artículos 10 y 11 de este Convenio, si la persona fuera residente de ese otro Estado y pudiera acogerse a todos los beneficios de ese otro convenio, se beneficiaría de un tipo de gravamen previsto por ese otro convenio para este tipo de rentas concretas, respecto de las que se reclaman los beneficios de este convenio, igual o inferior al tipo de gravamen aplicable conforme a este Convenio; o

(iii) un fondo de pensiones reconocido al que sea aplicable la letra (ii) de la definición de fondo de pensiones reconocido enunciada en el apartado uno del artículo tres, a condición de que la finalidad de su constitución y de su explotación sea exclusiva o casi exclusivamente la inversión de fondos en beneficio de las entidades o instrumentos a que se refieren los subapartados anteriores;

Nota: Tomado de OECD. (2019). *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version)*. Guayaquil, Ecuador: OECD. Recuperado de: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_g2g972ee-en#page1

Las entidades que cada Estado contratante incluye como entidades sin ánimo de lucro, por lo general, son aquellas que responden a fines sociales como: (a) pedagógicos; (b) artísticos; (c) culturales; (d) científicos; o, (e) benéficos, debido a su constitución u operatividad. Así mismo, en la mayoría de los casos estas entidades son exentas del pago de impuestos en su Estado de residencia. Todas las entidades que los Estados contratantes incluyan podrán obtener los beneficios que el convenio ofrece automáticamente sin importar la residencia de los miembros de estas entidades.

Para efectos de este subapartado se entiende como derecho de participación, a aquel derecho que tienen las personas que perciben las pensiones de los fondos. Para que un fondo de pensiones reconocido obtenga los beneficios que ofrecen los convenios debe de: (a) los titulares de más del 50 por ciento de los derechos de participación sean personas físicas residentes de uno de los Estados contratantes; o, (b) cuando un porcentaje de los derechos de participación establecido por ambos Estados contratantes pertenezcan a los residentes o a personas físicas residentes de otro Estado. En este último caso se debe de cumplir dos condiciones:

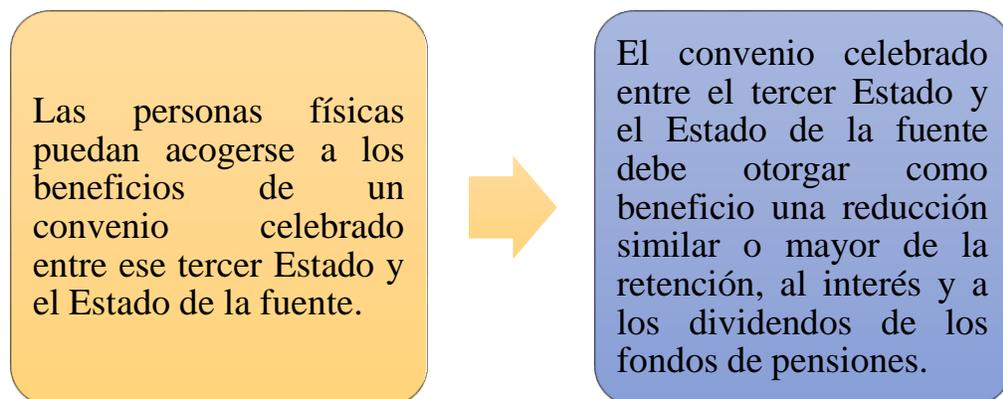


Figura 23 Condiciones. Tomado de OECD. (2019). *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version)*. Guayaquil, Ecuador: OECD. Recuperado de: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_g2g972ee-en#page1

Lo establecido en el punto (iii) hace alusión a un fondo de fondos, es decir, fondos que se dedican a explotar los fondos de los fondos de pensiones reconocidos, a

través de la inversión. Este punto solo aplica cuando los fondos de fondos, proveniente de inversiones, pertenecen a un fondo de pensiones que goza de los beneficios que otorgan los convenios, reconocido en el punto (ii).

Subapartado f) – propiedad / no erosión de la base imponible.

Tabla 36

Redacción del subapartado f).

Redacción del subapartado f) del segundo apartado del artículo 29

f). una persona, distinta de una persona física si,

(i) en ese momento y durante al menos la mitad de los días de un periodo de doce meses que comprenda el momento en que se hubiera otorgado el beneficio, las personas residentes de ese Estado contratante y que tienen derecho a acogerse a los beneficios de este Convenio en virtud de los subapartados a), b), c) o e) poseen, directa o indirectamente, acciones que representen al menos el 50 por ciento de la totalidad de los derechos de voto y del valor de las acciones en persona, siempre y cuando, en el caso de propiedad indirecta, cada propietario interpuesto sea un propietario interpuesto que puede acogerse a los beneficios del Convenio, y

(ii) menos del 50 por ciento de la renta bruta de esa persona, y menos del 50 por ciento de la renta bruta del grupo analizado, correspondiente al periodo impositivo que comprende el momento en el que el beneficio se hubiera otorgado se paga o devenga, directa o indirectamente, en forma de pagos deducibles a los efectos de los impuestos comprendidos en este convenio en el Estado contratante de residencia de la persona (excluyendo los pagos de plena competencia efectuados en el marco ordinario de una actividad económica por la prestación de servicios o la entrega de bienes tangibles, y en el caso de un grupo analizado, excluyendo las operaciones intragrupo), a personas que no sean residentes de ninguno de los Estados contratantes con derecho a los beneficios de este Convenio de acuerdo con los subapartados a), b), c) o e) de este apartado;

Nota: Tomado de OECD. (2019). *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version)*. Guayaquil, Ecuador: OECD. Recuperado de: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_g2g972ee-en#page1

Este subapartado guarda relación con aquellas entidades con independencia de su forma jurídica, residentes de un Estado contratante. Estas entidades deben de cumplir con las dos condiciones establecidas en este subapartado para que puedan acceder a los beneficios que conceden los convenios. Este subapartado también puede ser aplicado a fideicomisos, siempre que, sean residentes de uno de los Estados contratantes y satisfagan los requisitos que se estipulan en este subapartado. El punto (i) se refiere al criterio de propiedad, en el caso de los fideicomisos se considera en proporción a la participación actuarial de cada beneficiario y la parte restante corresponde al 100 por cien menos los porcentajes de participación de cada beneficiario. Para que los fideicomisos cumplan con este criterio, propiedad, deben de poder demostrar la participación actuarial de los beneficiarios.

Tabla 37

Consideraciones a fines de aplicación del criterio enunciado en el punto (ii).

Consideraciones

Los importes de plena competencia pagados o devengados en el marco ordinario de una actividad económica por la prestación de servicios o la entrega de bienes tangibles no se incluyen entre los pagos deducibles.

Las distribuciones de fondos fiduciarios se consideran pagos erosionadores en la medida que sean deducibles de la base imponible

Las deducciones por amortización y depreciación, al no presentar pagos a otra persona ni devengos, no se tendrán en cuenta

En el caso de grupos analizados, los pagos intragrupo no son considerados deducibles.

Los pagos de intereses no son importes de plena competencia pagados o devengados en el marco ordinario de una actividad económica por la prestación de servicios o la entrega de bienes tangibles, por lo que se tendrán en cuenta si se efectúan a una persona inelegible, persona que no es residente de ninguno de los Estados contratantes pero tiene derecho a acogerse a los beneficios del convenio en virtud de los subapartados a), b), c) o e) de este apartado.

Nota: Tomado de OECD. (2019). *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version)*. Guayaquil, Ecuador: OECD. Recuperado de: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_g2g972ee-en#page1

El punto (ii) trata sobre la no erosión de la base imponible, que a diferencia del subapartado d) que también trata sobre este tema, en este subapartado se incluyen a las personas que deseen obtener los beneficios que el artículo 10 de este convenio concede, dividendos. La persona que desee obtener estos beneficios en virtud del punto (ii) de este subapartado, debe de incluir en su renta bruta los dividendos percibidos, aunque estos sean considerados como exentos en el Estado de residencia.

Suapartado g) – instituciones de inversión colectiva.

Tabla 38

Redacción del subapartado g).

Redacción del subapartado g) del segundo apartado del artículo 29

g). [posible disposición sobre instituciones de inversión colectiva]

Nota: Tomado de OECD. (2019). *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version)*. Guayaquil, Ecuador: OECD. Recuperado de: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_g2g972ee-en#page1

Este subapartado establece cuando un Estado contratante considera que una institución de inversión colectiva es residente del otro Estado contratante, establecido mediante procedimiento amistoso o decisión administrativa – judicial. Para que un Estado considere como residente a este tipo de instituciones evalúan: (a) su uso potencial como estrategia de elusión fiscal; y, (b) las características económicas de este tipo de instituciones.

Una vez que se han evaluado los puntos (a) y (b) mencionados anteriormente, los Estados pueden decidir si este tipo de institución genera o no un uso abusivo de los convenios. En el caso de que consideren que estas instituciones no representan ningún riesgo fiscal, este subapartado no será introducido en el convenio, por lo contrario, en el caso de que si generen un riesgo fiscal el subapartado se encontrará redactado de la siguiente manera:

Una institución de inversión colectiva, pero solo en la medida en que, en el momento en el que el beneficio se hubiera otorgado, los derechos de participación en los

beneficios de esa institución de inversión colectiva sean propiedad de (residentes del Estado contratante en que esté establecida la institución de inversión colectiva) beneficiarios equiparables (OECD, 2019, p. 532)

La introducción, redacción y tratamiento de este subapartado, normas sobre las instituciones de inversión colectiva, depende únicamente del tratamiento y uso que los Estados contratantes le den a estas instituciones. Esta norma será empleada en muchas situaciones, cuando la institución de inversión colectiva no pueda acceder a los beneficios que otorgan los convenios, salvo en el caso que la institución sea considerada como una persona apta, por los siguientes casos:



Figura 24 Razones por las cuales una institución de inversión colectiva no puede obtener los beneficios del convenio. Tomado de OECD. (2019). *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version)*. Guayaquil, Ecuador: OECD. Recuperado de: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_g2g972ee-en#page1

Tercer apartado.

Este apartado le permite a un residente de un Estado contratante acogerse a los beneficios del convenio respecto a ciertos elementos de renta relacionados con el desempeño de la actividad económica, llevada a cabo en su Estado de residencia, indistintamente de que sea o no una persona apta. Es decir, ofrece una alternativa para aquellas situaciones en las que la entidad desarrolla sus actividades económicas en su Estado de residencia y recibe rentas del otro Estado contratante en relación a la actividad que realiza o incidental a ella, incluyendo las actividades económicas de las personas relacionadas. El modelo de convenio de la OCDE propone que este apartado se encuentre redactado de la siguiente manera:

Tabla 39 Parte I

Tercer Apartado Cláusula LOB - Modelo de Convenio OCDE.

Modelo de redacción del tercer apartado del artículo 29 del Modelo de Convenio OCDE

a) Un residente de un Estado contratante tendrá derecho a acogerse a los beneficios de este convenio respecto de un elemento de renta procedente de otro Estado contratante, con independencia de que sea o no una persona apta, si el residente desempeña activamente una actividad económica en el Estado contratante mencionado en primer lugar, y la renta que proceda del otro Estado contratante proviene de esa actividad económica o es incidental a ella. A los efectos de este artículo, la expresión “desempeño de un actividad económica” no incluye las siguientes actividades ni sus combinaciones:

- i. su explotación como sociedad de tenencia de valores;
- ii. supervisión general o servicios de gestión de un grupo societario;
- iii. actividades de financiación al grupo (incluida la centralización de tesorería): o

Nota: Tomado de OECD. (2019). *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version)*. Guayaquil, Ecuador: OECD. Recuperado de: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_g2g972ee-en#page1

Modelo de redacción del tercer apartado del artículo 29 del Modelo de Convenio OCDE

iv. realización o gestión de inversiones, excepto cuando dichas actividades las realice un banco o (listado de instituciones financieras similares a los bancos que los Estados contratantes puedan acordar tratar como tales), entidades de seguros o un agente de valores registrado, en el curso ordinario de su actividad como tal.

b) Si un residente de un Estado contratante obtiene un elemento de renta de una actividad económica efectuada por ese residente en el otro Estado contratante, u obtiene un elemento de renta del otro Estado contratante procedente de una persona relacionada, las condiciones descritas en el subapartado a) se considerarán satisfechas en relación con ese elemento de renta únicamente si la actividad económica desarrollada por el residente del Estado contratante mencionado en primer lugar, con el que está relacionado el elemento de renta, es sustancial respecto de la misma actividad económica o una actividad complementaria a ella, efectuada por el residente o por dicha persona relacionada en el otro Estado contratante. Para determinar si una actividad económica es sustancial a los efectos de este apartado se analizarán todos los hechos y circunstancias.

c) A los efectos de la aplicación de este apartado, las actividades desarrolladas por personas relacionadas con residentes de un Estado contratante, se considerarán desarrolladas por dicho residente.

Nota: Tomado de OECD. (2019). *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version)*. Guayaquil, Ecuador: OECD. Recuperado de: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_g2g972ee-en#page1

Cuando decimos que obtendrán el derecho a los beneficios del convenio en relación al “desempeño de la actividad económica” nos referimos a: (a) la actividad económica es realizada en el Estado de residencia; y, b) el beneficio que desean recibir

del convenio debe de estar relacionado con los pagos de esa actividad económica desempeñada. En algunos casos también se considerará que la actividad posea un volumen considerable. Para efectos de esta cláusula se entenderá por actividad económica cuando los directivos o empleados de la entidad realicen actividades de gestión y dirección sustanciales.

A continuación, se presentará un ejemplo de cuando las actividades de una sociedad pagadora en el Estado de la fuente, tiene relación con el desempeño de la actividad económica que se lleva a cabo en el Estado de residencia ya sea que esta sea realizada por la persona objeto de beneficio del convenio o una persona relacionada:

Persona objeto de beneficio del convenio:

ACO es una sociedad residente del Estado A, y desempeña una actividad económica de fabricación en ese Estado, consistente en la fabricación del producto X. ACO es titular del 100 por cien de las acciones de BCO, sociedad residente del Estado B. BCO compra el producto X a ACO y lo distribuye a sus clientes en el Estado B. Como la actividad de distribución de BCO del producto X tiene una relación objetiva con la fabricación de ese producto por ACO, los dividendos pagados por BCO a ACO se considerarán procedentes de la actividad económica de ACO (OECD, 2019, p. 537).

Persona relacionada:

ACO es una sociedad residente del Estado A, en el que se desempeña una actividad económica de fabricación para el que se requiere una materia prima X. TENENCO, que también es residente del Estado A, es la propietaria de todas las acciones de ACO, como lo es del 100 por cien de las acciones de BCO, sociedad residente del Estado B en el que hay gran disponibilidad de la materia prima X. BCO extrae la materia prima X y se la vende a ACO, quien la utiliza para fabricar los bienes que vende en el mercado libre. Se entiende que TENENCO desempeña una actividad económica ya que, en aplicación del subapartado c), se considera que dirige las actividades de ACO. Dado que la actividad económica de BCO es la de ser proveedora de las materias primas que se utilizan en la actividad que se le presume a TENENCO, la

actividad de BCO tiene una relación objetiva con la actividad de fabricación que se le presume a TENENCO, los dividendos que BCO paga a TENENCO se considerarán procedentes del desempeño de una actividad económica por TENENCO. (OECD, 2019, p. 539).

El subapartado b) de este apartado añade una condición al desempeño de la actividad económica, esta debe de ser sustancial. El término sustancial hace alusión a: (a) todos los hechos y circunstancias; (b) volúmenes relativos de las empresas en cada Estado; (c) volúmenes relativos de las economías de los dos Estados; (d) volúmenes relativos de los mercados de los dos Estados; (e) naturaleza de las actividades; y, (f) aportaciones a la actividad económica en cada Estado. Cuando la actividad económica que ha generado el elemento de renta no es llevada a cabo por el residente objeto del beneficio del convenio o una persona relacionada el criterio de sustancial no será aplicado. Para saber si este subapartado es aplicable debe de realizarse un análisis a cada elemento de renta por separado, de esta manera si una persona tiene derecho a acogerse a los beneficios que el convenio otorga respecto a un elemento de la renta, podrá hacerlo.

Cuarto apartado.

Este apartado trata sobre los beneficios derivados, el objetivo de este criterio es el de conceder los beneficios del convenio a las sociedades de cartera de los grupos multinacionales. Este apartado puede ser redactado según la visión de los Estados contratantes involucrados con respecto a las métodos que utilizan los contribuyentes para hacer un uso indebido de los convenios en relación a personas residentes de un Estado que posean ciertas características de régimen preferente. Con este apartado los Estados buscan garantizar que los pagos realizados a terceras personas relacionadas, aun siendo considerados como beneficiarios equiparables, en relación a beneficios derivados, no erosionen la base imponible.

El modelo de convenio de la OCDE propone que este apartado se encuentre redactado de la siguiente manera:

**Modelo de redacción del cuarto apartado del artículo 29 del Modelo de
Convenio OCDE**

Una sociedad residente de un Estado contratante también tendrá derecho a acogerse a un beneficio previsto en este convenio si:

- a) durante al menos la mitad de los días de un periodo de 12 meses que comprenda el momento en que se hubiera concedido el beneficio, al menos el 95 por ciento de la totalidad de los derechos de voto y del valor de sus acciones (y al menos el 50 por ciento de la totalidad de los derechos de voto y del valor de las acciones que den derecho a una participación desproporcionada en los beneficios) pertenecen, directa o indirectamente, a un máximo de siete personas que sean beneficiarios equiparables, siempre que, en el caso de propiedad indirecta, cada propietario interpuesto sea un propietario interpuesto que puede acogerse a los beneficios del convenio; y
- b) menos del 50 por ciento de la renta bruta de la persona, y menos del 50 por ciento de la renta bruta del grupo analizado, correspondiente al periodo impositivo que comprende ese momento, como se determine en el Estado contratante de residencia de la persona, se paga o devenga, directa o indirectamente, en forma de pagos deducibles a efectos de los impuestos comprendidos en el ámbito de este convenio en el Estado contratante de residencia de la persona (excluyendo los pagos de plena competencia realizados en el marco ordinario de una actividad económica por la prestación de servicios o la entrega de bienes y, en el caso de un grupo analizado, excluyendo las operaciones intragrupo)
 - I. A personas que no sean beneficiarios equiparables;
 - II. A personas que sean beneficiarios equiparables únicamente por razón del apartado cinco de este artículo o de una disposición sustancialmente similar comprendida en el convenio para evitar la doble imposición de carácter general que resulte de aplicación;

Nota: Tomado de OECD. (2019). *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version)*. Guayaquil, Ecuador: OECD. Recuperado de: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_g2g972ee-en#page1

**Modelo de redacción del cuarto apartado del artículo 29 del Modelo de
Convenio OCDE**

- III. A personas que sean beneficiarios equiparables a la vez que personas relacionadas con la sociedad descrita en este apartado y que se benefician de un régimen fiscal especial, como se define en (referencia al apartado del convenio que contiene la definición de “régimen fiscal preferente”) de este convenio, en relación con el pago deducible, siempre que, si el convenio para evitar la doble imposición de carácter general que resulte de aplicación no contiene una definición régimen fiscal especial análoga a la definición dada a este término en el presente convenio, los principios que subyacen a esa definición
- IV. En relación con un pago de intereses, a personas que sean beneficiarios equiparables a la vez que personas relacionadas con la sociedad descrita en este apartado y que se benefician de deducciones ficticias del tipo descrito en (referencia al apartado del artículo 11 relativo a las deducciones ficticias en relación con los fondos propios).

Nota: Tomado de OECD. (2019). *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version)*. Guayaquil, Ecuador: OECD. Recuperado de: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_g2g972ee-en#page1

El subapartado a) hace referencia al criterio de propiedad, indica que una sociedad residente de un Estado contratante obtiene los beneficios del convenio si: (a) los propietarios, directa o indirectamente, son siete o menos beneficiarios equiparables del 95 por ciento del derecho de voto del valor de sus acciones y del valor de la sociedad; y (b) al menos el 50 por ciento de las acciones que den derecho a una participación desproporcionada en los beneficios. Cuando nos referimos a una propiedad indirecta hacemos alusión a la expresión de “propietario interpuesto”, esta expresión es aclarada en el séptimo apartado de este artículo.

El término personas inelegibles se refiere a: (a) aquellos que no son considerados beneficiarios equiparables; y, (b) aquellos que son beneficiarios equiparables y que se encuentren dentro de una de estas categorías:

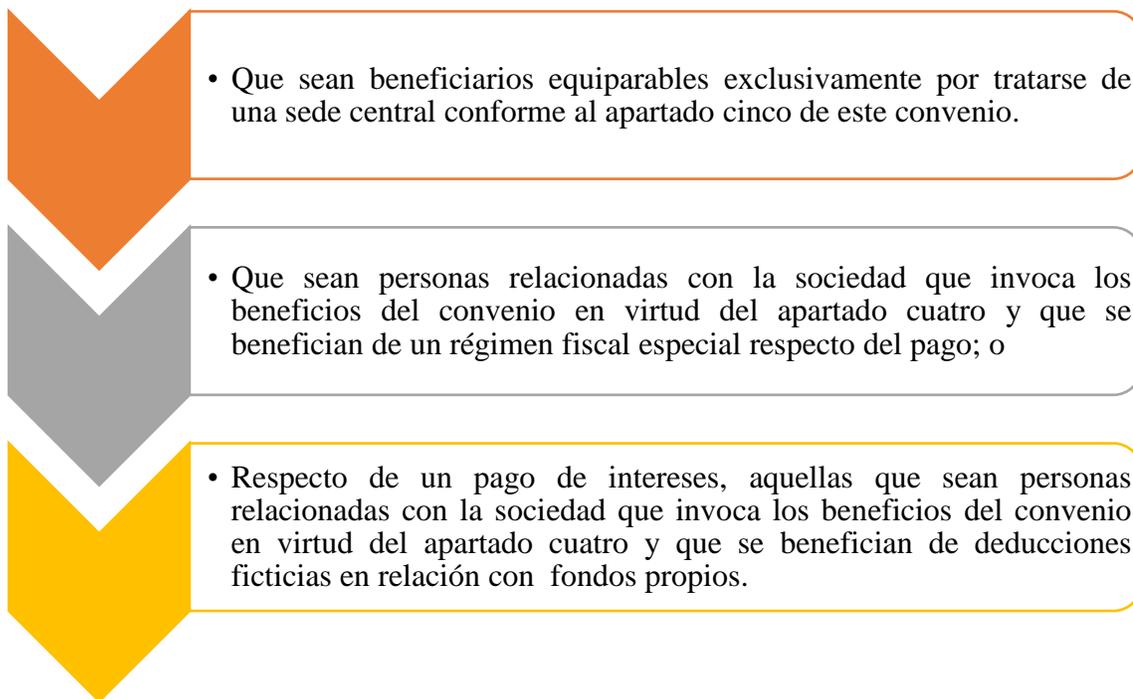


Figura 25 Beneficiarios equiparables considerados como personas inelegibles. Tomado de OECD. (2019). *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version)*. Guayaquil, Ecuador: OECD. Recuperado de: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_g2g972ee-en#page1

Quinto apartado.

Este quinto apartado establece una forma alternativa a la vista en el apartado dos, la cual establece que un residente de un Estado contratante podrá acogerse a los beneficios del convenio sin necesidad de ser considerado como persona apta, esto aplicaría siempre y cuando el residente sea una sede central, esto aplicaría a las empresas multinacionales que tienen varias relacionadas y filiales, sean estas directas o indirectas, en diferentes estados. El modelo de convenio de la OCDE propone que este apartado se encuentre redactado de la siguiente manera:

Tabla 43

Quinto Apartado Cláusula LOB - Modelo de Convenio OCDE.

**Modelo de redacción del quinto apartado del artículo 29 del Modelo de
Convenio OCDE**

5. Una sociedad residente de un Estado contratante que ejerza las funciones de sede central para un grupo multinacional compuesto por esa sociedad y sus filiales directas e indirectas, tendrán derecho a acogerse a los beneficios del Convenio en relación con los dividendos y los intereses pagados por los integrantes del grupo multinacional, independientemente de que la residente sea o no una persona apta. Se considerará que una sociedad es una sede central a estos efectos únicamente si:

- a) la sede principal de dirección y control de la sociedad está situada en el Estado contratante del que ella es residente;
- b) el grupo multinacional está compuesto por sociedades residentes de al menos cuatro Estados en ellos que desempeñan una actividad económica y las actividades económicas desempeñadas en cada uno de los cuatro Estados (o cuatro agrupaciones de Estados) generan al menos el 10 por ciento de la renta bruta del grupo;
- c) las actividades económicas del grupo de empresas multinacionales que se llevan a cabo en cualquier otro Estado distinto del Estado contratante de residencia de dicha sociedad generan menos del 50 por ciento de la renta bruta del grupo;
- d) la renta bruta que procede del otro Estado contratante no supera el 25 por ciento de la renta bruta de la sociedad;
- e) dicha sociedad está sujeta a las mismas normas relativas a la imposición de las rentas en su Estado de residencia que las personas descritas en el apartado 3 de este artículo; y
- f) menos del 50 por ciento de la renta bruta de la sociedad y menos del 50 por ciento de la renta bruta del grupo analizado se paga o devenga, directa o indirectamente, en forma de pagos deducibles a los efectos de los impuestos comprendidos en el ámbito de este Convenio en el Estado contratante de residencia de la sociedad (excluyendo los pagos de plena competencia realizados en el marco ordinario de una actividad económica por la prestación de servicios o la entrega de bienes o los pagos relativos a las obligaciones financieras con un banco que no sea una persona relacionada con la sociedad, y en el caso de un grupo analizado, excluyendo las operaciones intragrupo) a personas que no sean residentes de ninguno de los Estados contratantes con derecho a los beneficios de este Convenio en virtud de los subapartados a), b), c) o e) del apartado dos.

Nota: Tomado de OECD. (2019). *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version)*. Guayaquil, Ecuador: OECD. Recuperado de: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_g2g972ee-en#page1

Los beneficios del convenio a los cuales puede acogerse un residente que sea sede central van con respecto a los dividendos e intereses que sean pagados por los miembros del grupo de empresas multinacionales. Aunque para que una multinacional que sea sede central pueda hacer uso de los beneficios del convenio en los términos antes establecidos deberá cumplir seis condiciones que establece este apartado.

La primera condición que debería cumplir la sociedad sede central o principal sería que esta deberá estar establecida físicamente en el estado contratante del cual la sociedad es residente. Sin embargo, existen casos limitados en los que la sede central pueda ser ejercida por una sociedad que no sea de nivel superior en cuestión a todo el grupo de empresas y a su vez una empresa de nivel inferior puede llegar a satisfacer la condición de sede central pero estos casos son muy limitados y escasos como ya se lo dijo anteriormente.

La segunda condición establece que el grupo de empresas multinacionales deberá estar conformada por sociedades que residan en al menos cuatro Estados diferentes, en los cuales deberán dejar constancia de que desempeñan una actividad económica en cada uno de estos estados y que dicha actividad económica que es ejercida en cada uno de los estados deberá representar por lo menos el 10 por ciento de la renta bruta de todo el grupo de empresa.

La tercera condición dispone que las actividades económicas del grupo de empresas que se realicen en otro estado, el cual sea distinto al estado de cual la sociedad sea residente, no deberá superar el 50 por ciento de la renta bruta del grupo de empresas.

La cuarta condición establece que la renta bruta procedente de una relacionada en otro estado contratante no podrá exceder del 25 por ciento, esta condición aplica para la renta bruta que es percibida por la sociedad que ha sido establecida como sede central del grupo de empresas y no a la totalidad de la renta bruta que es percibida por todo el grupo de empresas.

La quinta condición determina que la sociedad deberá estar sujeta a las normas generales tributarias del impuesto a la renta en su estado contratante donde esta reside y no a las disposiciones tributarias de un régimen sede.

La sexta condición establece que se debe satisfacer la condición de la no erosión de la base imponible por parte de la sociedad en cuestión y que esta obedezca lo dispuesto en el convenio.

Sexto apartado.

El modelo de convenio de la OCDE propone que este apartado se encuentre redactado de la siguiente manera:

Tabla 44

Sexto Apartado Cláusula LOB - Modelo de Convenio OCDE.

**Modelo de redacción del sexto apartado del artículo 29 del Modelo de
Convenio OCDE**

Si un residente de un Estado contratante no fuera una persona apta conforme a las disposiciones del apartado dos de este artículo, ni tuviera derecho a los beneficios en virtud de los apartados tres, cuatro o cinco, las autoridades competentes del Estado contratante en el que se deniega el beneficio en virtud de las disposiciones precedentes de este artículo, podrán concederle no obstante los beneficios de este convenio, o beneficios relativos a un elemento de renta o de patrimonio concretos, teniendo en cuenta el objeto y los propósitos del convenio, pero únicamente si dicho residente demuestra satisfactoriamente a dichas autoridades competentes que ni su constitución, adquisición o mantenimiento, ni su forma de operar, tuvieron como uno de sus principales propósitos la obtención de los beneficios de este convenio. La autoridad competente del Estado contratante a la que un residente del otro Estado contratante haya planteado una solicitud al amparo de este apartado, consultará con la autoridad competente de ese otro Estado antes de aceptar o desestimar dicha solicitud.

Nota: Tomado de OECD. (2019). *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version)*. Guayaquil, Ecuador: OECD. Recuperado de: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_g2g972ee-en#page1

Este apartado hace referencia a la concesión discrecional de beneficios. En relación a los apartados anteriormente desarrollados, cuando un residente de uno de los Estados contratantes no obtenga los beneficios del convenio, podrá solicitar a la autoridad competente del Estado en el que le fueron negados los beneficios que estos sean concedidos. La autoridad competente tiene la capacidad de conceder tales beneficios tomando en cuenta el objeto y propósito del convenio siempre que, la persona demuestre que no tuvo como uno de sus propósitos principales la obtención de los beneficios del convenio. En otras palabras, la persona debe de probar que existen motivos empresariales distintos de los fiscales para reclamar tales beneficios. Para poder determinar que: (a) la forma de operar; (b) la constitución; (c) el mantenimiento; y, (d) la adquisición no tuvieron entre sus propósitos principales la obtención de los beneficios del convenio, la autoridad competente evaluará si el residente tiene o no un vínculo sustancial no fiscal con el Estado de residencia. Por otro lado, los beneficios no serán otorgados cuando estos generen un impuesto mínimo o inexistente sobre el elemento de renta en ambos Estados contratantes (Residencia y Fuente) a menos de que, ambos Estados hayan acordado que ese elemento de renta este sujeto a baja o nula tributación.

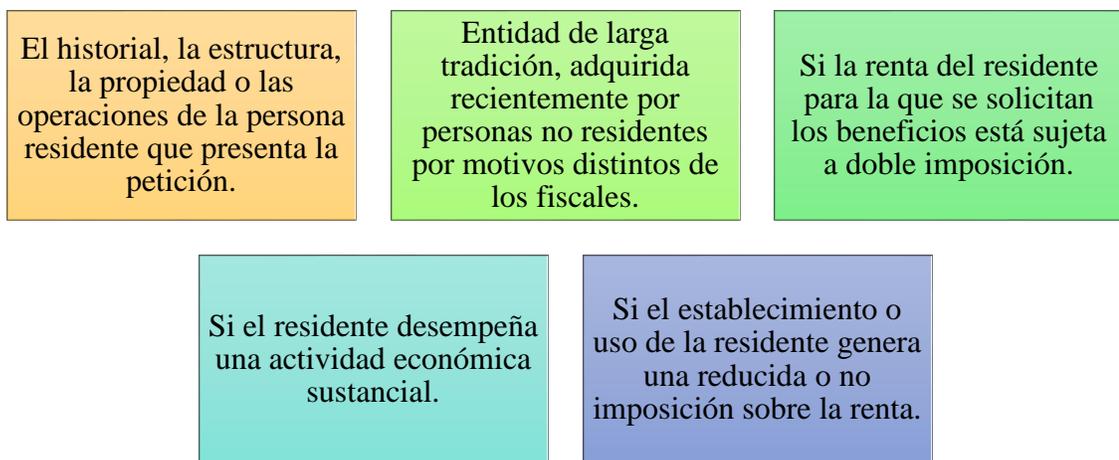


Figura 26 Ejemplo de hechos y circunstancias pertinentes para la aplicación de este apartado. Tomado de OECD. (2019). *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version)*. Guayaquil, Ecuador: OECD. Recuperado de: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_g2g972ee-en#page1

Los beneficios que los convenios otorgan pueden ser concedidos de forma parcial o total, en relación a un elemento de renta, por la autoridad competente del Estado contratante. Así mismo, la autoridad competente puede establecer condiciones para la concesión de tales beneficios, por ejemplo un límite temporal de tiempo. La solicitud de la persona para acceder a los beneficios ante la autoridad competente puede ser presentada antes o después de la: (a) constitución; (b) mantenimiento; o, (c) adquisición y estos beneficios serán otorgados de forma retroactiva.

Séptimo apartado.

El presente apartado incluye una lista de definiciones de términos utilizados en los apartados y subapartados del artículo 29 en mención y de los demás artículos que conforman el convenio. Este apartado sirve como complemento a las definiciones previas incluidas en los artículos tres, cuatro y cinco del convenio. El preámbulo de este apartado es como sigue:

7. A los efectos de este apartado y de los apartados previos de este artículo (OECD, 2019, p. 551)

Primer Término - Mercado de valores reconocido.

Tabla 45

Modelo de redacción propuesto por el modelo de convenio de la OCDE para Mercado de valores reconocidos.

Primer término del séptimo apartado del artículo 29

a). el término mercado de valores reconocido significa:

- i. [listado de los mercados de valores acordados en el momento de la firma]; y
- ii. cualquier otro mercado de valores acordado por las autoridades competentes de los Estados contratantes;

Nota: Tomado de OECD. (2019). *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version)*. Guayaquil, Ecuador: OECD. Recuperado de: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_g2g972ee-en#page1

En este primer término se incluye la definición de mercado de valores reconocido usado en el convenio, este término podrá ser interpretado de dos formas. La primera definición nos dice que constaran en este apartado un listado de aquellos

mercados de valores, los cuales hayan sido acordados por los dos estados contratantes firmantes del convenio. Esta primera definición trata de todos los mercados de valores reconocidos y que se encuentran establecidos y constituidos en los Estados firmantes del convenio, pero también dispone que no siempre será este el caso. También existirá el caso de que las acciones de una entidad sean cotizadas en mercados de valores que se encuentren fuera de los estados donde las sociedades estén resididas. Este listado podrá ser redactado con los nombres de los distintos mercados de valores que consideren los estados o simplemente una descripción de un cierto número de mercados que constituirán este listado.

En la segunda definición de mercado de valores reconocido se determina que las autoridades de un Estado contratante podrán incluir otros mercados de valores, teniendo como requisito que estos garanticen que las acciones que se coticen en este mercado podrán ser negociadas de manera efectiva. Estos mercados de valores podrán complementar la lista antes mencionada en el momento en que se firma el convenio o podrán irse añadiendo con el previo acuerdo de las autoridades competentes.

Segundo Término – Acciones.

Tabla 46

Modelo de redacción propuesto por el modelo de convenio de la OCDE para Acciones.

Segundo término del séptimo apartado del artículo 29

b). en relación con las entidades distintas de las sociedades de capital, el término acciones significa las participaciones análogas a las acciones;

Nota: Tomado de OECD. (2019). *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version)*. Guayaquil, Ecuador: OECD. Recuperado de: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_g2g972ee-en#page1

El término acciones para propósitos del convenio deberá tener como significado lo que establezcan las leyes internas del Estado en que se dé la aplicación el artículo del convenio. Por otro lado, este subapartado establece que el término acciones puesto en connotación con respecto a las entidades que no pueden emitirlas harán referencia a las

participaciones análogas de las acciones, entendiéndose por esto al derecho que tienen los titulares sobre una porción de la renta o sobre los activos de una sociedad.

Tercer Término - Clase Principal de Acciones.

Tabla 47

Modelo de redacción propuesto por el modelo de convenio de la OCDE para Clase principal de acciones.

Tercer término del séptimo apartado del artículo 29

c) el término clase principal de acciones significa las acciones comunes u ordinarias de la sociedad o entidad, siempre y cuando dicha clase de acciones represente la mayoría de los derechos de voto y del valor total de la sociedad o entidad. Sin ninguna clase de acciones comunes u ordinarias representa por si sola la mayoría del derecho de voto y del valor de la sociedad o entidad, se entenderá por clase principal de acciones aquellas clases de acciones cuya suma represente la mayoría de los derechos de voto y del valor total;

Nota: Tomado de OECD. (2019). *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version)*. Guayaquil, Ecuador: OECD. Recuperado de: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_g2g972ee-en#page1

Este término se refiere a que las sociedades que mantengan un solo tipo de acciones, está sola acción se constituirá como su clase de acción principal. Caso distinto es cuando la entidad mantenga distintas clases de acciones, para poder reconocer cuál de estas acciones será considerada como clase principal de acciones se deberá tomar en cuenta la acción o combinación de clases de acciones que su suma represente la mayoría de los derechos de voto y del valor total de la sociedad. En el caso de que exista una sociedad que no disponga de ningún tipo de acciones ya sean estas ordinarias o comunes la consideración que se tendrá es que cualquier combinación de acciones será considerada como clase principal de acciones para esta entidad de acuerdo a lo establecido en este apartado.

Sin embargo, existen sociedades las cuales cotizan en bolsa que a través de una alianza estratégica realizada a través de dos sociedades que coticen en bolsa quieren

acogerse a los beneficios del convenio sin que estos sean denegados por el estado siguiendo el término de clase principal de acciones. Para lograr una mejor comprensión de lo que es una alianza estratégica entre sociedades, se entenderá que este término define a sociedades las cuales dejan evidencia de que existe una relación en común con respecto a sus operaciones, el derecho que tienen los accionistas sobre ellas y misión de estas pero que a su vez cada una de ellas realice de forma independiente su cotización en bolsa. Para estos casos especiales el estado decidirá si incluir o no alguna referencia específica que hable sobre alianzas estratégicas entre sociedades que coticen en bolsa ya que el estado podría preferir dar un tratamiento individual a estas alianzas de acuerdo a lo dispuesto en este artículo.

Cuarto Término - Personas Relacionadas.

Tabla 48

Modelo de redacción propuesto por el modelo de convenio de la OCDE para Personas relacionadas.

Cuarto término del séptimo apartado del artículo 29

d) dos personas serán personas relacionadas si una de ellas posee directa o indirectamente, al menos el 50 por ciento de los derechos de participación en los beneficios de la otra (o, en el caso de una sociedad, al menos el 50 por ciento del total de los derechos de voto y del valor de las acciones de la sociedad) u otra persona posee, directa o indirectamente al menos el 50 por ciento de los derechos de participación en los beneficios (o, en el caso de una sociedad, al menos el 50 por ciento del total de los derechos de voto y del valor de las acciones de la sociedad) en cada una de ellas. En todo caso, una persona estará relacionada con otra si, sobre la base de los hechos y circunstancias pertinentes, una tiene el control sobre la otra o ambas están bajo el control de una misma persona o persona.

Nota: Tomado de OECD. (2019). *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version)*. Guayaquil, Ecuador: OECD. Recuperado de: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_g2g972ee-en#page1

Este término define que si una persona es propietaria de al menos el 50 por ciento sobre los derechos a beneficios de otra entidad podrá ser considerada como persona relacionada. Sin embargo, los Estados podrán incluir disposiciones que denieguen la aplicación de otra disposición específica sobre rentas pagadas a personas que ya se beneficien de regímenes fiscales especiales. Siguiendo lo dicho anteriormente, un Estado que desee incluir este tipo de disposiciones podrá considerar que la inclusión de la definición de personas relacionadas sea hecha en el artículo tres, que establece diferentes definiciones aplicables a todo el convenio.

Quinto Término - Beneficiario Equiparable.

Tabla 49 Parte I

Modelo de redacción propuesto por el modelo de convenio de la OCDE para Beneficiario equiparable.

Quinto término del séptimo apartado del artículo 29

e) el término beneficiario equiparable significa:

- i. un residente de cualquier Estado, siempre y cuando:
 - A. ese residente tenga derecho a acogerse a todos los beneficios de un convenio de doble imposición de carácter general suscrito entre ese Estado y el Estado contratante ante el que se invocan los beneficios de este Convenio, conforme a disposiciones sustancialmente similares a las recogidas en los subapartados a), b), c) o e) del apartado dos o, cuando el beneficiario que se invoca se refiera a intereses o dividendos pagados por un miembro de un grupo de sociedades multinacionales del que forma parte el residente, que ese residente pueda acogerse a los beneficios en virtud de disposiciones sustancialmente similares al apartado cinco de este artículo recogidas en ese convenio, siempre que, en ausencia de un artículo detallado de limitación de beneficios en ese convenio, este se aplique como si incluyera las disposiciones de los subapartados a), b), c) o e) del apartado dos (incluidas las definiciones pertinentes para la aplicación de los criterios previstos en esos subapartados); y

Nota: Tomado de OECD. (2019). *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version)*. Guayaquil, Ecuador: OECD. Recuperado de: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_g2g972ee-en#page1

Tabla 50 Parte II

Modelo de redacción propuesto por el modelo de convenio de la OCDE para Beneficiario equiparable.

Quinto término del séptimo apartado del artículo 29

- B. 1) respecto de la renta a la que se refieren los artículos 10, 11 o 12, si el residente hubiera recibido dichas rentas directamente, hubiera podido acogerse en virtud de tal convenio, de una disposición del derecho interno o de un acuerdo internacional, a un tipo de gravamen aplicable a esa renta para la que se invocan los beneficios de este convenio, igual o inferior al tipo de gravamen aplicable en virtud de este convenio. Por lo que respecta a una sociedad que invoque, en aplicación del apartado cuatro, los beneficios del artículo 10 respecto a unos dividendos, a los efectos de esta letra:
- I. si el residente es una persona física, y la sociedad desempeña una actividad económica en su Estado contratante de residencia que sea sustancial en relación con la actividad que ha generado los beneficios de los que proceden los dividendos, y que sea similar o complementaria a ella, a esta persona se la tratará como si fuera una sociedad. Las actividades desarrolladas por una persona que sea una persona relacionada con la sociedad que invoca los beneficios se considerarán desarrolladas por esa sociedad. El carácter de sustancial de la actividad económica se determinará en función de todos los hechos y circunstancias; y
 - II. si el residente es una sociedad (incluidas las personas físicas a las que se considere como una sociedad), para determinar si el residente tiene derecho a un tipo impositivo igual o inferior al tipo aplicable en virtud de este convenio, su participación indirecta en el capital de la sociedad que paga los dividendos se considerará como una participación directa; o
- 2) respecto de un elemento de renta comprendido en los artículos siete, 13 o 21 d este convenio, el residente tiene derecho a los beneficios de ese convenio que sean al menos tan favorables como los invocados en virtud de este convenio; Y

Nota: Tomado de OECD. (2019). *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version)*. Guayaquil, Ecuador: OECD. Recuperado de: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_g2g972ee-en#page1

Tabla 51 Parte III

Modelo de redacción propuesto por el modelo de convenio de la OCDE para Beneficiario equiparable.

Quinto término del séptimo apartado del artículo 29

- C. no obstante, el hecho de que un residente pueda satisfacer los criterios previstos en las cláusulas A) y B) de esta letra, cuando el elemento de renta se ha generado a través de una entidad considerada fiscalmente transparente según la legislación del Estado contratante de residencia de la sociedad que invoca los beneficios, si el elemento de renta no se tratara como renta del residente en virtud de una disposición análoga al apartado dos del artículo uno, en caso de que el propietario de la entidad a través de la que la sociedad obtuvo la renta hubiera sido el residente y no la sociedad que invoca los beneficios en virtud del apartado cuatro de este artículo, no se considerará a ese residente como beneficiario equiparable respecto de ese elemento de renta;
- ii. un residente del mismo Estado contratante que el de la sociedad que invoca los beneficios en virtud del apartado cuatro del artículo que tenga derecho a todos los beneficios de este convenio en aplicación de los subapartados a), b), c) o e) del apartado dos o, cuando el beneficio al que se aspira tiene relación con intereses o dividendos pagados por un miembro del grupo de empresas multinacionales al que pertenece el residente, el residente tiene derecho a acogerse a los beneficios del convenio en virtud del apartado cinco, de haber recibido dichos intereses o dividendos directamente, hubiera tenido derecho a un tipo impositivo, en relación con dicha renta, igual o menor a tipo aplicable en virtud de este convenio a la sociedad que invoca los beneficios en virtud del apartado cuatro; o
- iii. un residente del Estado contratante desde el que se invocan los beneficios de este convenio, que tenga derecho a todos los beneficios de este convenio en aplicación de los subapartados a), b), c) o e) del apartado dos, siempre que el total de los derechos de voto y del valor de las acciones (y cualquier clase de acciones que generen el derecho a una participación desproporcionada de los beneficios) de la sociedad que invoca el derecho a acogerse a los beneficios en virtud del apartado cuatro, de los que sea propietario ese residente, no exceda del 25 por ciento del total de los derechos de voto y del valor de las acciones (y de toda clase de acciones que generen el derecho a una participación desproporcionada en los beneficios) de la sociedad;

Nota: Tomado de OECD. (2019). *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version)*. Guayaquil, Ecuador: OECD. Recuperado de: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_g2g972ee-en#page1

Para efectos de la definición de esta expresión, utilizada en el convenio, esta constará de tres tipos distintos de personas a la cuales se les podrá establecer la consideración de beneficiario equiparable.

La primera definición comprende a las personas o sociedades residentes en un tercer Estado los cuales mantienen derecho a los beneficios de un convenio de forma general celebrado entre el estado de residencia de la persona del tercer estado y el estado al cual se reclaman los beneficios del convenio, en virtud de lo establecido en este convenio dictamina que una sociedad podrá ser constituida como beneficiario equiparable teniendo de esta forma la potestad de hacer uso de los beneficios del convenio ya que según lo dispuesto en este convenio podría satisfacer la condición de ser sede central pero esto solo aplicaría en el caso de que los beneficios los cuales la entidad tenga intención de acogerse sean por concepto de intereses o dividendos pagados por un socio miembro de un grupo de multinacionales al que sea miembro esta entidad considerada beneficiario equiparable.

El segundo tipo de persona que puede ser considerada como beneficiario equiparable es la que sea residente del mismo estado en la cual reside la entidad que reclama los beneficios del convenio. El beneficiario equiparable puede ser uso de estos beneficios constituyéndose una sede central, siendo una sociedad que reclame los beneficios del convenio la única que podrá ser considerado como sede central para efectos de la aplicación de los beneficios como beneficiario equiparable y que a su vez esta sociedad sea perceptora de intereses y dividendos pagados por una persona o entidad que forme parte de un grupo de empresas multinacionales del cual la sociedad también forme parte.

El tercer tipo de persona que podrá calificar como beneficiario equiparable y de esta forma aplicar a los beneficios del convenio, son personas las cuales sean residentes del Estado fuente y que la participación que estos posean sobre la sociedad que pretende hacer uso de los beneficios no deberá exceder del 25 por ciento.

Cuando un residente de un tercer Estado satisface únicamente criterios relativos mostrados en la figura 27 a continuación, no podrá ser considerado como beneficiario equiparable.

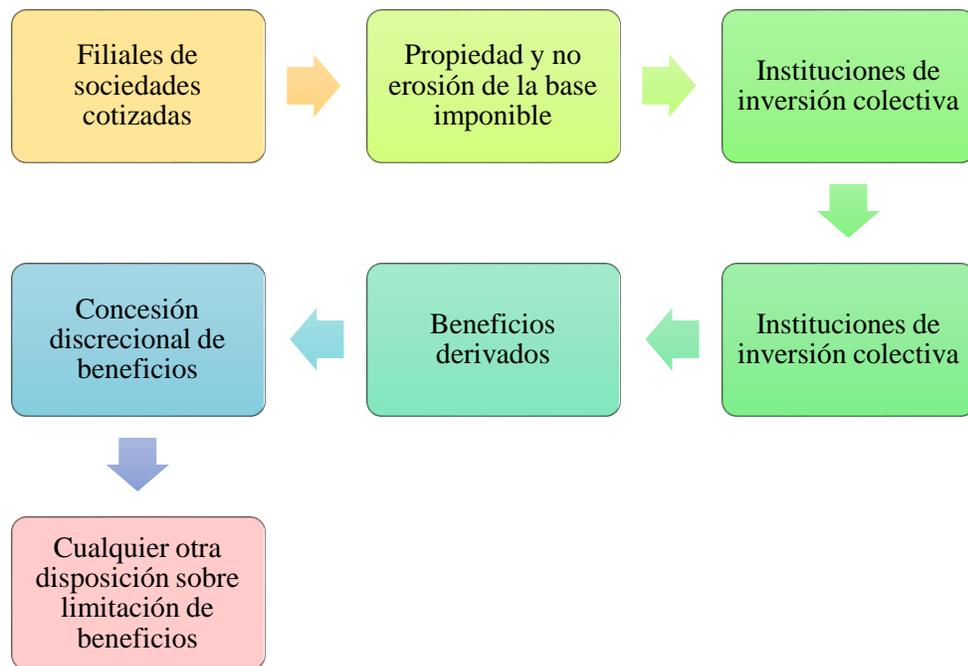


Figura 27 Criterios - Beneficiario Equiparable. Tomado de OECD. (2019). *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version)*. Guayaquil, Ecuador: OECD. Recuperado de: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_g2g972ee-en#page1

Sexto Término - Clase de Acciones que dan a una participación desproporcionada en los beneficios.

Esta expresión se refiere a que cuando una sociedad mantenga acciones en circulación, las cuales respondan a términos y condiciones que otorguen al titular de las acciones derechos en una cantidad superior sobre la renta de la entidad. A continuación, se dará un ejemplo de este caso:

La empresa DOC la cual reside en el Estado X, ha emitido acciones comunes y preferentes. Las acciones comunes son cotizadas en el mercado de valores del Estado X y las acciones preferentes no otorgan derecho de voto alguno a los

titulares de estas, pero si les concede el derecho a percibir dividendos en la misma cantidad en que los pagos por concepto de intereses que DOC reciba de prestatarios que residen en el Estado Z. Todas las acciones preferentes son titularidad de un mismo accionista, residente en un tercer Estado con el que el Estado Z no tiene suscrito un convenio tributario. Las acciones comunes representan más del 50 por ciento de un valor de DOC y el 100 por ciento de sus derechos de voto. Como el titular de las acciones preferentes tiene derecho a recibir los pagos correspondientes a los intereses percibidos por DOC procedentes del Estado Z, dichas acciones constituyen una clase de acciones que dan a una participación desproporcionada en los beneficios y, como además no cotizan con regularidad en ningún mercado de valores reconocido, no puede entenderse que DOC reúna los requisitos para optar a los beneficios del convenio (OECD, 2019, p. 570).

El modelo de convenio de la OCDE propone que este apartado se redacte de la siguiente manera:

Tabla 52

Modelo de redacción propuesto por el modelo de convenio de la OCDE para Clase de acciones que dan a una participación desproporcionada en los beneficios.

Sexto término del séptimo apartado del artículo 29

f). la expresión clase de acciones que dan derecho a una participación desproporcionada en los beneficios significa cualquier clase de acciones de una sociedad o entidad residente de uno de los Estados contratantes que den derecho a los accionistas a una participación desproporcionadamente mayor, a través de dividendos, pagos por rescate o de otro modo, en los beneficios generados en el otro Estado contratante a partir de ciertas actividades o activos concretos de la sociedad;

Nota: Tomado de OECD. (2019). *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version)*. Guayaquil, Ecuador: OECD. Recuperado de: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_g2g972ee-en#page1

Séptimo Término - Sede Principal de dirección y control.

Tabla 53

Modelo de redacción propuesto por el modelo de convenio de la OCDE para Sede principal de dirección y control.

Séptimo término del séptimo apartado del artículo 29

g). la sede principal de dirección y control de una sociedad o entidad estará ubicada en el Estado contratante donde la sociedad sea residente únicamente cuando

- i. sus directores ejecutivos y sus empleados de alta dirección ejerzan en ese Estado contratante, más que en ningún otro, las responsabilidades cotidianas relacionadas con la mayoría de las decisiones estratégicas, financieras y operativas de la sociedad o entidad y de sus filiales directas e indirectas, y el personal asignado a esas personas realice en ese Estado contratante, más que en ningún otro, las actividades cotidianas para la preparación y de esas decisiones; y
- ii. dichos directores ejecutivos y empleados de alta dirección ejerzan, en mayor medida que los de cualquier otra sociedad o entidad, las responsabilidades cotidianas relacionadas con la mayoría de las decisiones estratégicas, financieras y operativas de la sociedad o entidad y de sus filiales directas o indirectas, y el personal asignado a esas personas realice, más que el de cualquier otra sociedad o entidad, las actividades cotidianas necesarias para la preparación y toma de esas decisiones;

Nota: Tomado de OECD. (2019). *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version)*. Guayaquil, Ecuador: OECD. Recuperado de: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_g2g972ee-en#page1

Esta expresión se refiere a que la sede principal de dirección y control será el sitio donde la sociedad ejerza y gestione las responsabilidades diarias de la entidad principal y de sus relacionadas. La ubicación podrá ser establecida en el estado donde reside la entidad, pero para que esta sociedad pueda ser considerada sede principal de dirección y control deberá cumplir dos condiciones.

La primera condición establece que la dirección ejecutiva de la entidad, así como los altos mandos de dirección de esta ejerzan, en su totalidad, en el estado de residencia

las responsabilidades diarias y sea esta donde se tomen las decisiones estratégicas, financieras y operativas de la entidad y de sus relacionadas. Por otro lado, la segunda condición establece que la dirección ejecutiva de la entidad, así como los altos mandos de dirección de esta ejerzan, en su mayoría, las responsabilidades diarias y sea esta donde se tomen las decisiones estratégicas, financieras y operativas de la entidad y de sus relacionadas, sean ejercidas en el estado de residencia.

Octavo Término - Propietario interpuesto que pueda optar a los beneficios del convenio.

Tabla 54

Modelo de redacción propuesto por el modelo de convenio de la OCDE para Propietario interpuesto que pueda optar a los beneficios del convenio.

Octavo término del séptimo apartado del artículo 29

h). la expresión propietario interpuesto que puede optar a los beneficios del convenio significa un propietario interpuesto que bien:

- i. es residente de un Estado que tiene en vigor un convenio para evitar la doble imposición de carácter general con el Estado contratante desde el que se invoca un beneficio amparado por este convenio; o
- ii. es residente del mismo Estado contratante que la sociedad que aplica el criterio previsto en el subapartado d) o f) del apartado dos o del apartado cuatro, para determinar si puede acogerse a los beneficios previstos en el convenio;

Nota: Tomado de OECD. (2019). *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version)*. Guayaquil, Ecuador: OECD. Recuperado de: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_g2g972ee-en#page1

La definición expuesta en este subapartado determina que un propietario interpuesto puede ser una sociedad residente en un tercer Estado que mantenga un convenio para evitar la doble imposición con el Estado desde el cual se reclame los beneficios dispuesto en este convenio.

Así mismo, un propietario interpuesto puede ser una sociedad residente del mismo Estado que aplique el criterio de propiedad que establece el subapartado d) o f) del apartado dos.

Noveno Término- Grupo Analizado.

Tabla 55

Modelo de redacción propuesto por el modelo de convenio de la OCDE para Grupo analizado.

Noveno término del séptimo apartado del artículo 29

i). el término grupo analizado designa al residente de un Estado contratante que aplica los criterios enunciados en los subapartados d) o f) del apartado dos o de los apartados cuatro o cinco para determinar si puede optar a los beneficios del convenio (el residente analizado), y toda sociedad o establecimiento permanente que;

- i. participe junto con el residente analizado de una consolidación fiscal, una unidad de tributación o régimen similar que obligue a los integrantes del grupo a compartir los beneficios o las pérdidas; o
- ii. comparta las pérdidas con el residente analizado conforme a un sistema de deducción intragrupo u otro régimen de distribución de pérdidas en el periodo impositivo considerado;

Nota: Tomado de OECD. (2019). *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version)*. Guayaquil, Ecuador: OECD. Recuperado de: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_g2g972ee-en#page1

La definición expuesta en este subapartado establece que un grupo analizada estará compuesto por la entidad, la cual va a ser sujeto de análisis y para la cual aplicaría la disposición a la no erosión de la base imponible, la misma que será considerara como el residente analizado y cualquier otra entidad que sea participe de un grupo de consolidación fiscal o de una unidad tributaria con el residente analizado con el fin de compartan un régimen similar donde se les obligue a los miembros del grupo a compartir los beneficios o las perdidas.

Así como también una sociedad podría ser miembro de un sistema de deducción intragrupo donde se compartan con el residente analizado todas las pérdidas obtenidas dentro en un periodo impositivo.

Décimo Término - Renta Bruta.

Tabla 56

Modelo de redacción propuesto por el modelo de convenio de la OCDE para Renta bruta.

Décimo término del séptimo apartado del artículo 29
<p>j). El término renta bruta designa los ingresos brutos calculados en el Estado de residencia de la persona a lo largo del periodo impositivo que incluye el momento en que se hubiera otorgado el beneficio, excepto si se trata de una persona que ejerce una actividad económica que comprende la fabricación, producción o venta de bienes, respecto de la que el término renta bruta significa dichos ingresos brutos minorados en el coste de los bienes vendidos, y de una persona que ejerce una actividad económica consistente en la prestación de servicios distintos de los financieros, respecto de la que el término renta bruta significa dichos ingresos brutos minorados en el coste directo soportado para generar esos ingresos, siempre que:</p> <ul style="list-style-type: none">i. salvo que sea pertinente para determinar los beneficios correspondientes en virtud del artículo 10 de este convenio, la renta bruta no incluirá la parte de los dividendos efectivamente exentos de impuestos en el Estado contratante de residencia de la persona, por esa razón de deducciones o de otro modo; yii. excepto por lo que respecta a la parte gravable de los dividendos, las operaciones realizadas entre sociedades dentro del grupo analizado no se tendrán en cuenta para calcular la renta bruta de este.

Nota: Tomado de OECD. (2019). *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version)*. Guayaquil, Ecuador: OECD. Recuperado de: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_g2g972ee-en#page1

La definición al término de renta bruta comprende el cálculo de la misma, dicha renta bruta será calculada de la totalidad de los ingresos obtenidos por la entidad dentro del estado de residencia durante el periodo impositivo restándole los costos de los bienes vendidos en caso de que la entidad se dedique a la fabricación, producción o comercialización de bienes.

En el caso de que la entidad se dedique a la prestación de servicios la renta bruta comprenderá todos los ingresos obtenidos por los servicios prestados dentro de un periodo impositivo al cual se le deducirían los costos directos en que se hayan incurrido para la generación de esta renta. A su vez existen consideraciones especiales que establece este subapartado, la primera consideración sería aplicable al cálculo de la renta bruta que se da cómo aplicación de los beneficios del artículo 10, el cual trata sobre dividendos, para el cual la renta bruta será conformada por los ingresos obtenidos en el periodo impositivo con excepción de los dividendos percibidos los cuales se encuentren exentos a imposición en el Estado de residencia de la entidad. La segunda consideración establece que para efectos del cálculo de la renta bruta de un grupo analizado no se deberá considerar las operaciones que se realicen dentro de este grupo ni tampoco la renta generada por estas operaciones, exceptuando a la parte gravable de los dividendos que sean percibidos.

Undécimo Término - Institución de Inversión Colectiva.

Tabla 57

Modelo de redacción propuesto por el modelo de convenio de la OCDE para Institución de inversión colectiva.

Undécimo término del séptimo apartado del artículo 29

k). [definición posible de institución de inversión colectiva]

Nota: Tomado de OECD. (2019). *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version)*. Guayaquil, Ecuador: OECD. Recuperado de: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_g2g972ee-en#page1

Esta definición será aplicable en el caso de que los Estados contratantes del convenio hayan acordado la inclusión de una cláusula sobre instituciones de inversión colectiva, la cual debería ser incluida en el subapartado g) del apartado dos del presente artículo. En el caso de que exista el acuerdo de ambos Estados contratantes para la inclusión de esta cláusula en el convenio sería aplicable de forma paralela la inclusión del término instituciones de inversión colectiva en este subapartado. La redacción en caso de que exista la inclusión de esta cláusula será redactada de la siguiente manera:

El término institución de inversión colectiva significa, en el caso de [Estado A], un [] y, en el caso de [Estado B], un [], así como cualquier otro fondo de inversión, instrumento o entidad establecido en cualquier de los Estados contratantes que las autoridades competentes de dichos Estados contratantes acuerden tratar como instituciones de inversión colectiva a los efectos de este artículo (OECD, 2019, p. 574)

Lo que se busca con la inclusión de esta definición es que los Estados contratantes del convenio introduzcan referencias cruzadas sobre lo que disponga el derecho tributario y la legislación financiera de cada estado para la identificación de las instituciones de inversión colectiva para las cuales debería ser aplicado lo dispuesto en el subapartado g) del apartado dos del artículo en mención.

Los convenios de doble imposición celebrados entre Ecuador y los siguientes países: (a) Alemania; (b) Bélgica; (c) Brasil; (d) Canadá; (e) Chile; (f) Corea; (g) España; (h) Francia; (i) Italia; (j) Japón; (k) México; (l) Qatar; (m) Rumania; y (n) Suiza no mantienen esta cláusula redactada en ellos, al no tener esta cláusula se ven aún más expuestos a usos abusivos del convenio. Países como (a) Belarús; (b) Rusia; (c) Singapur; y, (d) Uruguay si poseen en sus convenios celebrados con Ecuador esta cláusula pero la simplificada, estos contratos se encuentran un poco más protegidos ante estas tácticas abusivas pero podrían adoptar una versión detallada de este artículo para blindar más su convenio.

Conclusiones

En base a la evidencia recopilada con la elaboración de esta tesis hemos podido identificar la necesidad que tienen los países o estados de establecer medidas que ayuden a combatir de forma más agresiva la elusión fiscal y el abuso de los beneficios que ofrecen los convenios para evitar la doble imposición. Si bien es cierto que el problema de elusión fiscal y erosión de la base imponible no es un problema descubierto recientemente y que su afectación no se limita a ciertos países o sectores económicos específicos, dicho problema viene aconteciendo muchos años atrás teniendo un grado de afectación de carácter mundial. No fue hasta los años 2008 y 2009 que con la crisis financiero que devastó a muchos países a nivel mundial y que con el constante crecimiento de la globalización que se decidió establecer medidas y soluciones a estos problemas. Es de esta forma que la Organización para la Coordinación y Desarrollo Económico (OCDE) da un paso al frente y crea un plan de acción conformado por 15 acciones, cada una de ellas aplicadas a cierto sector específico que ayude a combatir la planificación fiscal agresiva.

Es de esta forma como la implementación de la Acción 6 de la BEPS es de bastante importancia para los estados miembros y no miembros de esta organización que decidan acogerse al plan de acción planteado por la OCDE, debido a que esta acción establece medidas que ayudarán a combatir el uso abusivo de los convenios fiscales y a su vez establece los métodos que las sociedades usan para poder acogerse indebidamente a los beneficios que los convenios ofrecen a los contribuyentes.

La medida que adopta el país para evitar la doble imposición es a través de los convenios bilaterales los cuales establecen métodos, como el método de excepción o el método de imputación como propósito de evitar la doble imposición tributaria. Muchos de los convenios que Ecuador mantiene vigente son antiguos y necesitan ser actualizados, debido a que pueden llegar a presentar vacíos tributarios los cuales podrían ser aprovechados por las empresa para hacer mal uso de los mismos, es por eso que la aplicación de la Acción seis del plan de acción de la BEPS resultaría de gran ayuda ya

que esto implicaría que el estado ecuatoriano además de actualizar los convenios, estos puedan estar alineados a las normas fiscales y medidas anti abuso internacionales lo cual podría ser bien visto por otros estados e incentivar a la celebración de nuevos convenios y establecer relaciones negocios entre los estados interesados.

A su vez, la aplicación de la acción seis de la BEPS, de acuerdo a lo que se establece en el informe final publicado por la OCDE y lo que dispone el Modelo de Convenio de la OCDE, incluiría modificación del título y preámbulo, cláusulas de limitación de beneficios y cláusulas de propósito principal, las cual ayudarían a que el estado ecuatoriano mejore el control que tiene sobre las empresas y personas que se acogen a los beneficios de estos convenios y a que contribuya a la eliminación de la doble imposición internacional, a evitar la elusión fiscal y erosión de la base imponible, el cual dicho anteriormente constituye un gran problema tributario a nivel internacional, a través de los abusos de los convenios, estableciendo así convenios más blindados y sin vacíos tributarios que den cabida a malos usos de los mismos.

Para que la aplicación de esta acción seis pueda ser realizada de manera correcta y efectiva, a fin de que los convenios sean más estrictos en cuanto a la adopción de los mismos, el estado ecuatoriano debería adoptar en su versión detallada las cláusulas de limitación de beneficios, sin embargo, para que la actualización de los convenios pueda ser realizada el estado ecuatoriano deberá empezar un proceso de renegociación de los convenios con cada uno de los países con el fin de llegar a un acuerdo que beneficie a ambos estados.

La implementación de la acción seis ayudaría a que los convenios sean aprovechados de mejor manera sin caer en prácticas abusivas, para esto el estado ecuatoriano y los demás estados que intervengan en la firma convenios bilaterales siguiendo los lineamientos que dispone la OCDE en la acción seis de la BEPS deberán establecer un equilibrio de beneficios tanto para las empresas y personas que se acojan estos convenios como para los estados contratantes que celebren los mismos, a fin de que no exista una desproporción en los mismos beneficiando más a los estados, lo cual

podría dar como consecuencia a que las empresas extranjeras y multinacionales no se sientan atraídas a realizar negocios en el país por la rigidez de sus leyes o por la misma desproporción de benéficos entre empresa y estado.

Recomendaciones

En forma general se recomienda que el estado ecuatoriano evalúe la posibilidad de adoptar el Plan de Acción seis de la BEPS recomendado por la OCDE ya que esto ayudaría a que las normas fiscales y tributarias internas sean más transparentes y que se alineen a los propósitos de mejorar el desarrollo de la economía a nivel internacional, así como también la adopción de estas constituiría que las normas actuales tengan un complemento a la hora de evaluar casos de fiscalidad internacional. A su vez, esto haría que el país sea mejor visto a nivel internacional atrayendo a otros países para establecer relaciones de negocio y a empresa extranjeras que quieran invertir en el país.

Además, la adopción de las BEPS completas constituiría que la acción seis pueda ser puesta en marcha en el país, lo cual haría que los convenios que mantiene el Ecuador sean actualizados y darían la oportunidad de que estos sean reforzados y alineados a normas internacionales de tributación.

Como recomendación final, la administración debería fomentar al contribuyente a la capacitación en materia tributaria con el fin de que este tenga un mayor conocimiento tributario, así como la misma administración debería buscar formas y canales de comunicación y suministrar por medio de estos, información sobre el uso correcto de los convenios fiscales con el fin de evitar la elusión y evasión fiscal.

Referencias

- Abreu, J. (2012). Hipótesis, Método & Diseño de Investigación. *Daena International Journal of Good Conscience*, 7(2), pp. 187–197.
- Abril, V. (2004). TÉCNICAS E INSTRUMENTOS DE LA INVESTIGACIÓN [Diapositiva]. Recuperado de https://s3.amazonaws.com/academia.edu.documents/41375407/Tecnicas_e_Instrumentos_Material_de_clases_1.pdf?response-content-disposition=inline%3B%20filename%3DTecnicas_e_Instrumentos_Material_de_clas.pdf&X-Amz-Algorithm=AWS4-HMAC-SHA256&X-Amz-Credential=AKIAIWOWYYGZ2Y53UL3A%2F20200205%2Fus-east-1%2Fs3%2Faws4_request&X-Amz-Date=20200205T201706Z&X-Amz-Expires=3600&X-Amz-SignedHeaders=host&X-Amz-Signature=6a0dc467db88f7637fbc8644b64cc21fcca8bad6d3c4f8c7735afb294bea7b5e
- ALADI. (2017). Doble tributación - Acuerdos entre Países Miembros no registrados en la ALADI en la Renta y/o el Patrimonio. Cebollatí 1461 Montevideo, Uruguay: ALADI. Recuperado de <http://www2.aladi.org/nsfaladi/nuevostemas.nsf/91e6c272a38e2e800325706c00687c81/2f4db5df40510af50325728a005bc04e?OpenDocument>
- Alvarado, P. (2020, 8 enero). El camarón alcanzó cifra récord en el 2019 en el Ecuador. *El comercio*. Recuperado de <https://www.elcomercio.com/actualidad/camaron-record-ecuador-exportacion-economia.html>
- Arias, F. G. (2012). *El Proyecto de Investigación. Introducción a la Metodología Científica. 6ta. Edición*. Caracas, República Bolivariana de Venezuela: Editorial Episteme, C.A.

- Arribas, D., López, M., & Sánchez, A. (2017). Plan de acción BEPS: una reflexión obligada: ACCIÓN 6: impedir la utilización abusiva de convenios para evitar la doble imposición. En Fundación Impuestos y Competitividad, Introducción: Contenido y modo de implementación de la acción 6 (pp. 166-167). Madrid: Fundación Impuestos y Competitividad.
- Banco Central del Ecuador. (2010). *La Economía Ecuatoriana Luego de 10 Años de Dolarización*. Recuperado de <https://contenido.bce.fin.ec/documentos/PublicacionesNotas/Notas/Dolarizacion/Dolarizacion10anios.pdf>
- Ballesteros, B. (2003). Investigación en Educación Social. *Revistas de la UHU*, 6, pp. 1–18. Recuperado de <http://rabida.uhu.es/dspace/handle/10272/3516>
- Bernabé, L. (2016). Sector Camaronero-Evolución y Proyección a Corto Plazo. *FCSHOPINA*, 87, pp. 1–7. Recuperado de <http://www.revistas.espol.edu.ec/index.php/fenopina/article/view/100>
- Bernal, C. A. (2010). *Metodología de la investigación: administración, economía, humanidades y ciencias sociales* (3ª ed.). Carrera 65B No. 1362, Bogotá D.C., Colombia: Pearson Educación.
- Bertaux, D., & Thompson, P. (2006). *Pathways to Social Class: A Qualitative Approach to Social Mobility* (3ª ed.). New Brunswick, New Jersey., Estados Unidos de América: Transaction Publishers.
- Bogotá, B. L., & Guarnizo, F. (2018). El plan de acción BEPS y su implementación en Colombia: revisión en el derecho comparado - Caso México. XXIII Congreso Internacional de Contaduría, Administración e Informática. Congreso llevado a cabo en UNAM, México. (pp. 1-23). México: UNAM. Recuperado de <http://congreso.investiga.fca.unam.mx/docs/xxiii/docs/6.02.pdf>

- Bossuat, G. (1998). El Plan Marshall y la integración europea. Los límites de una ambición. *Ciclos en la historia, la economía y la sociedad*, 8(14-15), pp. 93–111. Recuperado de <https://dialnet.unirioja.es/ejemplar/335345>
- Burgos, J., & Sepúlveda, P. (2016). La subcapitalización como un tipo de planificación tributaria agresiva internacional: un enfoque comparado. *Revista de Estudios Tributarios*, (16), pp. 51-82. Recuperado de <https://revistas.uchile.cl/index.php/RET/article/view/44616/46636>
- Business Dictionary. (2019). Conduit companies. *Business Dictionary*. Recuperado de <http://www.businessdictionary.com/definition/conduit-company.html>
- Cabezas, G. M., Campos, L. P., Rodríguez, S. P., & Moscoso, J. L. (2018). La doble imposición en el Ecuador. *Revista-Observatorio de la Economía Latinoamericana*, pp.1-22.
- Calderón, J., & Alzamora de los Godos, L. (2018). Diseños de Investigación para Tesis de Posgrado. *Revista Peruana de Psicología y Trabajo Social*, 7(2), pp. 71–76. Recuperado de <https://books.google.com.ec/books?id=pjFOAgAAQBAJ&pg=PT72&lpg=PT72&dq=DISE%C3%91OS+DE+INVESTIGACI%C3%93N+PARA+TESIS+DE+POSGRADO+calderon+y+almazora&source=bl&ots=8k0VqQf9ig&sig=ACfU3U2ap3GllnLPANAm1iTiG935Rs5zrw&hl=es&sa=X&ved=2ahUKEwjisyv7QvbvnAhULwlkKHAKHBzMQ6AEwDHoECAoQAQ#v=onepage&q=DISE%C3%91OS%20DE%20INVESTIGACI%C3%93N%20PARA%20TESIS%20DE%20POSGRADO%20calderon%20y%20almazora&f=false>
- Campoy, T., & Gomes, E. (2015). Manual básico para la realización de tesinas, tesis y trabajos de investigación: Técnicas e instrumentos cualitativos de recogida de datos. En A. Pantoja Vallejo (Ed.). *Manual básico para la realización de tesinas, tesis y trabajos de investigación* (pp. 273 – 300). Madrid, España: Madrid: EOS.

- Cámara Nacional de Acuacultura. (2019). Estadísticas – Cámara Nacional de Acuacultura. Guayaquil, Ecuador: *Cámara Nacional de Acuacultura*. Recuperado de <http://www.cna-ecuador.com/estadisticas/>
- Cámara Nacional de Acuacultura. (2019). Crece demanda de camarón ecuatoriano por Año Nuevo chino. Guayaquil, Ecuador: *Cámara Nacional de Acuacultura*. Recuperado de <https://www.cna-ecuador.com/crece-demanda-de-camaron-ecuadoriano-por-ano-nuevo-chino/>
- Canales, M. (2006). *Metodologías de investigación social: Introducción a los oficios* (Primera edición). Santiago de Chile, Chile: LOM Ediciones.
- Cárdenas, A. (2012, 23 agosto). SRI advierte sobre la subcapitalización. *El Comercio*. Recuperado de <https://www.elcomercio.com/actualidad/negocios/sri-advierte-subcapitalizacion.html>
- Cerda, H. (1993). *Los elementos de la investigación como reconocerlos, diseñarlos y construirlos* (2ª ed.). Quito, Ecuador: ABYA YALA.
- Chetty, S. (1996). The Case Study Method for Research in Small-and Medium-Sized Firms. *International Small Business Journal: Researching Entrepreneurship*, 15(1), pp. 73-85. <https://doi.org/10.1177/0266242696151005>
- Chipantiza, F., & Castillo, A. (2015). Plan estratégico de exportación de camarón Ecuatoriano para el mercado de Dubái, Emiratos Árabes Unidos (Trabajo de Titulación). Universidad Politécnica Salesiana, Guayaquil, Ecuador. Recuperado de <http://dspace.ups.edu.ec/handle/123456789/10023>
- Creswell, J. W. (2014). *Research Design: Qualitative, Quantitative, and Mixed Methods Approaches* (4ª ed.). Estados Unidos de América: SAGE Publications.
- Deming, W. E. (1950). *Some theory of sampling*. New York, Estado Unidos de América: John Wiley & Sons, Inc.

- Donges, N. (2018). Data Types in Statistics. Berlín, Alemania: *Towards Data Science*. Recuperado de <https://towardsdatascience.com/data-types-in-statistics-347e152e8bee>
- Dudovskiy, J. (2018). Conclusive Research. *Research-Methodology*. Recuperado de <https://research-methodology.net/research-methodology/research-design/conclusive-research/>
- Eisenhardt, K. M. (1989). Building Theories from Case Study Research. *Academy of Management Review*, 14(4), pp. 532–550. <https://doi.org/10.5465/amr.1989.4308385>
- Ekos Negocios. (2019). Ecuador es el segundo exportador mundial de camarón. Ecuador: *Ekos Negocios*. Recuperado de <https://www.ekosnegocios.com/articulo/ecuador-es-el-segundo-exportador-mundial-de-camaron>
- Erat, S., & Gneezy, U. (2011). White Lies. *Informa Pubs Online*, 58(4), pp. 1–11. <https://doi.org/10.1287/mnsc.1110.1449>
- Ernst & Young. (2018). Transparencia Fiscal: lo que significa BEPS para los precios de transferencia. Brasil: *Ernst & Young*. Recuperado de https://www.ey.com/pt_br/trust/tax-transparency--what-beps-means-for-transfer-pricing
- Estupiñán, S. (2018). *Gestión cadena de abastecimiento - logística con indicadores bajo incertidumbre, caso aplicado al laboratorio de larvas de camarón LARCAMO* (Trabajo de Titulación). Universidad de Especialidades Espíritu Santos, Samborondón, Ecuador. Recuperado de <http://repositorio.uees.edu.ec/123456789/2448>
- Ferrer, V., & García, R. (2012). *La fiscalidad internacional*. Madrid, España: Fundación para la Investigación Juan Manuel Flores Jimeno.

- Fintech México. (2019). ¿Qué es Fintech?. México: Fintech México. Recuperado de <https://www.fintechmexico.org/qu-es-fintech>
- Gabor, M. R. (2007). Non – probabilistic sampling use in qualitative marketing research. Haphazard sampling. Volunteer sampling. Rumanía: *ResearchGate*. Recuperado de https://www.researchgate.net/publication/260284359_Non_-_probabilistic_sampling_use_in_qualitative_marketing_research_Haphazard_sampling_Volunteer_sampling/citation/download
- Gächter, S., & Schulz, J. (2016). Intrinsic honesty and the prevalence of rule violations across societies. *Nature*, 531(7595), pp. 496-499. <https://doi.org/10.1038/nature17160>
- García, J. L. (2003). *Cómo elaborar un proyecto de investigación*. San Vicente del Raspeig, España: Publicaciones de la Universidad de Alicante.
- García, C. (2017). Desafíos y primeros avances del Proyecto BEPS en Latinoamérica. *Revista de Administración Tributaria CIAT / AEAT/ IEF*, (42), pp. 121-123. Recuperado de <https://biblioteca.ciat.org/opac/search>
- Grosch, K., & Rau, H. (2017). Gender differences in honesty: The role of social value orientation. Cottingen, Alemania: *Econstor*. Recuperado de <https://www.econstor.eu/handle/10419/156226>
- Hernández, R., Fernández, C., & Baptista, P. (2004). *Metodología de la investigación*. México: McGraw-Hill Interamericana.
- Ibáñez, E. A. (1988). Elusión y Evasión Fiscales (la investigación económica). *Documentos de trabajo de la Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales – Universidad Complutense*, pp. 1-36.
- Instituto Nacional de estadística y censos. (2019). Directorio de Empresas y Establecimientos 2018. (Nº1-2019-DIEE). Recuperado de <https://www.ecuadorencifras.gob.ec/directoriodeempresas/>

- Marriott, F. (2003). Análisis del Sector Camaronero. *Apuntes de Economía*, (29), pp. 1-60.
- Mauch, J., & Park, N. (2003). *Guide to the Successful Thesis and Dissertation: A Handbook for Students and Faculty*, (5ª ed.). New York, Estados Unidos de América: Marcel Dekker, Inc.
- McBarnet, D. (1992). Legitimate rackets: Tax evasion, tax avoidance, and the boundaries of legality. *The Journal of Human Justice*, 3(2), pp. 56–74. <https://doi.org/10.1007/bf02619290>
- Millones, R., Barreno, E., Vásquez, F., & Castillo, C. (2017). *Estadística aplicada a la ingeniería y los negocios*. Lima, Perú: Fondo editorial Universidad de Lima.
- Montaño, C. (1999). *El Ecuador y los problemas de la doble imposición internacional*. Quito, Ecuador: Corporación Editora Nacional.
- Morga, L. E. (2012). *Teoría y Técnica de la Entrevista (Primera edición)*. Tlalneantla de Baz, México: Red Tercer Milenio S.C.
- Muñoz, C. (2015). *Metodología de la investigación*. CDMX, México: Oxford University Press.
- Namakforoosh, M. N. (2005). *Metodología de la investigación* (2ª ed.). CDMX, México: Editorial Limusa.
- Niño, V. (2011). *Metodología de la investigación diseño y ejecución*. Bogotá, Colombia: Ediciones de la U.
- Obando, E. (2018). Los convenios para evitar la doble imposición como un mecanismo eficaz para atraer la inversión extranjera directa y favorecer el intercambio comercial, Ecuador período de análisis 2010 al 2015 (Tesis de Maestría). Universidad Andina Simón Bolívar, Quito, Ecuador. Recuperado de <http://hdl.handle.net/10644/6353>

- OCDE. (2019). *10 preguntas sobre BEPS*. Recuperado de <https://www.oecd.org/ctp/10-preguntas-sobre-beps.pdf>
- OCDE. (2018). *Nuestra proyección Mundial*. París, Francia: OECD. Recuperado de <https://www.oecd.org/acerca/miembros-y-socios/>
- OCDE. (2018). *La OCDE*. OCDE – Centro de México, pp. 1-35.
- OECD. (2019). *Prevention of Treaty Abuse - Peer Review Report on Treaty Shopping: Inclusive Framework on BEPS: Action 6*. París, Francia: OECD Publishing.
- OECD. (2019). *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017(Full Version)*. París, Francia: OECD Publishing.
- OECD. (2019). *¿Qué es el G20?*. París, Francia: *OECD*. Recuperado de <https://www.oecd.org/g20/about/>
- OECD. (2019). *Historia*. París, Francia: *OECD*. Recuperado de <https://www.oecd.org/about/history/>
- OECD. (2019). *Acciones BEPS*. París, Francia: *OECD*. Recuperado de <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/>
- Oficina Económica y Comercial de la Embajada de España en Ecuador. (2017). *Ecuador y España socios comerciales de gran nivel - Análisis del comercio bilateral en el año 2017*. Recuperado de <https://www.camaraofespanola.org/informes-anuales-del-comercio-bilateral-entre-ecuador-y-espana/>
- Pedrosa, J. (2015). El plan de acción BEPS de la OCDE: pasado, presente y futuro. *Actualidad Jurídica Iberoamericana*, (2), pp. 689–706. Recuperado de <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=5028235>
- Peragón, L. A. (2013). *Estudio Exploratorio sobre el Impacto de los Convenios para evitar la Doble Imposición para atraer la Inversión Extranjera Directa: El caso de América Latina*. Panamá, Panamá: Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT).

- Pérez, A. (2014). *Análisis sobre la implementación de controles de fiscalidad internacional en el Ecuador y su incidencia en la recaudación tributaria del país* (Trabajo de titulación). Universidad Católica Santiago de Guayaquil, Guayaquil, Ecuador. Recuperado de <http://repositorio.ucsg.edu.ec/handle/3317/1533>
- Piedrahita, Y. (2016, abril). Entendiendo la legislación acuícola vigente en Ecuador. *Aquacultura* 111, pp. 12-17. Recuperado de <https://www.cna-ecuador.com/aquacultura-111/>
- Presidencia de la República de Colombia. (2018). Historia y miembros de la OCDE. Colombia: *Presidencia de la República de Colombia*. Recuperado de <http://es.presidencia.gov.co/noticia/180525-Historia-y-miembros-de-la-Ocde>
- Pro Ecuador. (2017) El camarón ecuatoriano supera al banano para convertirse en el principal producto de exportación no petrolera durante los primeros 10 meses del 2017. Ecuador: *Pro Ecuador*. Recuperado de <https://www.proecuador.gob.ec/el-camaron-ecuatoriano-supera-al-banano-para-convertirse-en-el-principal-producto-de-exportacion-no-petrolera-durante-los-primeros-10-meses-del-2017/>
- Pro Ecuador. (2017) Preguntas Frecuentes: ¿Cuál es el trámite en aduana que debo hacer para realizar una exportación? Ecuador: *Pro Ecuador*. Recuperado de <https://www.proecuador.gob.ec/guia-del-inversionista-2/#1516995253489-3b04fd8e-4249>
- Ramos, J. (2014). La elusión tributaria y la economía de opción: A propósito de la suspensión de la facultad de SUNAT para aplicar la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario. *Revista Informativo Caballero Bustamante*, 788, pp. A1-A6. Recuperado de https://www.academia.edu/7676831/La_elusi%C3%B3n_fiscal_y_la_econom%C3%ADa_de_opci%C3%B3n_A_prop%C3%B3sito_de_la_suspensi%C3%B3n_de_la_facultad_de_SUNAT_para_aplicar_la_Norma_XVI_del_T%C3%ADtulo_Preliminar_del_C%C3%B3digo_Tributario

- Rasmussen, M. (2011). *International Double Taxation* (2ª ed.). Holanda Meridional, Países Bajos: Kluwer Law International B.V.
- Rezzoagli, B. (2019). Ilícitos Tributarios—Diferenciación entre evasión, defraudación y elusión fiscal. *Revista Universidad Nacional Autónoma de México*, pp. 1-7. <http://revistas.unam.mx/index.php/amicus/article/view/13543/12888>
- Rohatgi, R. (2005). *Basic International Taxation Second Edition Volume I: Principles*. Estados Unidos de América: Richmond Law & Tax Ltd.
- Romanos de Tiratel, S. (2000). *Guía de fuentes de información especializadas: humanidades y ciencias sociales* (2ª ed.). Buenos Aires, Argentina: GREBYD.
- Rosenbaum, S. M., Billinger, S., & Stieglitz, N. (2014). Let's be honest: A review of experimental evidence of honesty and truth-telling. *Journal of Economic Psychology*, 45, pp. 181–196. <https://doi.org/10.1016/j.joep.2014.10.002>
- Ruiz, J. I. (2012). *Metodología de la investigación cualitativa* (5ª ed.). Bilbao, España: Universidad de Deusto.
- Servicio Nacional de Aduana del Ecuador. (2017). Para exportar. Ecuador: *Servicio Nacional de Aduana del Ecuador*. Recuperado de <https://www.aduana.gob.ec/para-exportar/>
- Servicio de Rentas Internas del Ecuador. (2019). Fiscalidad Internacional. Ecuador: *Servicio de Rentas Internas del Ecuador*. Recuperado de <https://www.sri.gob.ec/web/guest/fiscalidad-internacional2>
- Servicios al Exportador. (2016). *Guía práctica: Convenios para evitar la doble imposición tributaria (CDI) Perú-CAN*. Perú: Departamento de facilitación de exportaciones. Recuperado de <http://www.siicex.gob.pe/siicex/documentosportal/alertas/documento/doc/1042039280radD9D4D.pdf>
- Solá, P. (2015). La evasión fiscal de las multinacionales: el proyecto BEPS. *Contexto y Acción*, 40. Recuperado de <https://ctxt.es/es/20151125/Politica/3161/proyecto->

BEPS-evasion-fiscal-multinacionales-OCDE-propiedad-intelectual-paraisos-fiscales-regulacion-financiera.htm

- Sudario, F., & Castillo, A. (2015) Plan estratégico de exportación de camarón ecuatoriano para el mercado de Dubái, Emiratos Árabes Unidos (Trabajo de titulación). Universidad Politécnica Salesiana del Ecuador, Guayaquil, Ecuador. Recuperado de <http://dspace.ups.edu.ec/handle/123456789/10023>
- Teijeiro, G. (2015). El Proyecto BEPS: Origen, gestación, estado actual e impacto en los ordenamientos tributarios de América Latina. Academia.edu, pp. 1-31.
- Torres, Y. (2011) Doble imposición tributaria (Trabajo de titulación). Universidad de Holguín, Cuba.
- Triola, M. (2009). Estadística (10ª ed.). CDMX, México: Pearson Education.
- US Legal, Inc. (2019). Conduit Company Law and Legal Definition. Estado Unidos de América: US Legal, Inc. Recuperado 10 de <https://definitions.uslegal.com/c/conduit-company/>
- Vallejo, J., & Gutiérrez, M. (2003) Los convenios para evitar la doble imposición Análisis de sus ventajas e inconvenientes. (Nº1-2019-DIEE). Recuperado de <https://www.ief.es/Destacados/publicaciones/documentosIEF.vbhtml>
- Vallejo, S., & Maldonado, G. (2007). Fiscalidad. Servicio de Rentas Internas, 1, pp. 39-59.
- Yael, C. (2012). Polémico rol del treaty shopping en la actualidad tributaria - Cuestionamiento jurídico-económico del abuso de convenios para evitar la doble imposición. Cuadernos Tributarios Nº 32 Edición dedicada íntegramente al Primer Premio Latinoamericano de IFA (Noviembre 2012), pp. 125- 162.
- Zavaleta, M. (2018). Base Erosion and Profits Shifting (BEPS): su impacto en banca [Diapositiva de XXXVII Congreso Latinoamericano de Derecho Financiero]. Recuperado de <https://www.felaban.net/congreso.php?id=151>



Presidencia
de la República
del Ecuador



Plan Nacional
de Ciencia, Tecnología,
Innovación y Saberes



SENESCYT

Secretaría Nacional de Educación Superior,
Ciencia, Tecnología e Innovación

DECLARACIÓN Y AUTORIZACIÓN

Yo, **Garófalo Márquez, Karla Liz**, con C.C: # **1205859893** autora del trabajo de titulación: **Propuesta metodológica para la aplicación de la BEPS 6 y su incidencia en la aplicación de convenios para evitar la doble imposición en empresas del sector exportador camaronero para el ejercicio económico 2019 y posteriores** previo a la obtención del título de Ingeniero en Contabilidad y Auditoría, en la Universidad Católica de Santiago de Guayaquil.

1.- Declaro tener pleno conocimiento de la obligación que tienen las instituciones de educación superior, de conformidad con el Artículo 144 de la Ley Orgánica de Educación Superior, de entregar a la SENESCYT en formato digital una copia del referido trabajo de titulación para que sea integrado al Sistema Nacional de Información de la Educación Superior del Ecuador para su difusión pública respetando los derechos de autor.

2.- Autorizo a la SENESCYT a tener una copia del referido trabajo de titulación, con el propósito de generar un repositorio que democratice la información, respetando las políticas de propiedad intelectual vigentes.

Guayaquil, 04 de marzo del 2020

f. _____

Garófalo Márquez, Karla Liz

C.C: 1205859893



Presidencia
de la República
del Ecuador



Plan Nacional
de Ciencia, Tecnología,
Innovación y Saberes



SENESCYT

Secretaría Nacional de Educación Superior,
Ciencia, Tecnología e Innovación

DECLARACIÓN Y AUTORIZACIÓN

Yo, **Mariño Santos, Kevin Aaron**, con C.C: # **0951128404** autor del trabajo de titulación: **Propuesta metodológica para la aplicación de la BEPS 6 y su incidencia en la aplicación de convenios para evitar la doble imposición en empresas del sector exportador camaronero para el ejercicio económico 2019 y posteriores** previo a la obtención del título de Ingeniero en Contabilidad y Auditoría, en la Universidad Católica de Santiago de Guayaquil.

1.- Declaro tener pleno conocimiento de la obligación que tienen las instituciones de educación superior, de conformidad con el Artículo 144 de la Ley Orgánica de Educación Superior, de entregar a la SENESCYT en formato digital una copia del referido trabajo de titulación para que sea integrado al Sistema Nacional de Información de la Educación Superior del Ecuador para su difusión pública respetando los derechos de autor.

2.- Autorizo a la SENESCYT a tener una copia del referido trabajo de titulación, con el propósito de generar un repositorio que democratice la información, respetando las políticas de propiedad intelectual vigentes.

Guayaquil, 04 de marzo del 2020

f. _____

Nombre: Mariño Santos, Kevin Aaron

C.C: 0951128404



Presidencia
de la República
del Ecuador



Plan Nacional
de Ciencia, Tecnología,
Innovación y Saberes



SENESCYT

Secretaría Nacional de Educación Superior,
Ciencia, Tecnología e Innovación

REPOSITORIO NACIONAL EN CIENCIA Y TECNOLOGÍA

FICHA DE REGISTRO DE TESIS/TRABAJO DE TITULACIÓN

TÍTULO Y SUBTÍTULO:	Propuesta metodológica para la aplicación de la BEPS 6 y su incidencia en la aplicación de convenios para evitar la doble imposición en empresas del sector exportador camaronero para el ejercicio económico 2019 y posteriores.		
AUTORES	Karla Liz, Garófalo Márquez - Kevin Aaron Mariño Santos		
REVISOR/TUTOR	Alberto Santiago, Rosado Haro		
INSTITUCIÓN:	Universidad Católica de Santiago de Guayaquil		
FACULTAD:	Facultad de Ciencias Económicas y Administrativas		
CARRERA:	Contabilidad y Auditoría		
TÍTULO OBTENIDO:	Ingeniero en Contabilidad y Auditoría		
FECHA DE PUBLICACIÓN:	04 de marzo del 2020	No. DE PÁGINAS:	161
ÁREAS TEMÁTICAS:	Auditoría Tributaria, Fiscalidad Internacional, Derecho Tributario.		
PALABRAS CLAVES:	Fiscalidad internacional, Treaty shopping, evasión fiscal, elusión fiscal, doble imposición, convenios para evitar la doble imposición, plan de acción BEPS 6 erosión de la base y el desplazamiento de beneficio.		
RESUMEN:	<p>El presente trabajo de titulación tiene como objetivo proponer una metodología para la aplicación de la BEPS 6 y su incidencia en la aplicación de convenios para evitar la doble imposición en empresas del sector exportador camaronero para el ejercicio económico 2019 y posteriores. Para ello, se realizó una investigación descriptiva bajo un enfoque cualitativo que se ve soportada principalmente por la entrevista a profundidad, herramienta cualitativa, ya que al ser una herramienta flexible y no estructurada nos permitió obtener opiniones y puntos de vista de cada una de las personas entrevistadas, en este caso Auditores y contadores expertos en temas tributarios y con conocimiento sobre el plan de acción de la BEPS 6, para este caso la investigación se dio por terminada cuando las respuestas de los entrevistados dejaron de aportar información útil o nueva sobre el tema, es decir, por saturación. Así mismo, se realizó una revisión documental de todas las fuentes secundarias que estuvieron a disposición como (a) resoluciones del SRI; (b) informes y artículos de la OCDE; (c) entre otros documentos académicos relacionados al tema. Posteriormente, se llevó a cabo un método de caso donde se explicó una de las medidas que realizan los contribuyentes para hacer un uso indebido de los convenios bajo el escenario de una empresa exportadora de camarón y se indicó cuáles son las medidas y recomendaciones que el plan de acción de la BEPS 6 propone para evitar este tipo de situaciones. Finalmente se encuentran las conclusiones y recomendaciones en base a toda la información obtenida, los cuales mostraron que los convenios de doble imposición que Ecuador mantiene vigente con los demás países son muy antiguos y no se encuentran actualizados por lo que presentan lagunas fiscales y los contribuyentes pueden hacer un uso indebido de estos, siendo recomendable la adopción del plan de acción de la BEPS 6 para mejorar el control en cuanto a la evasión y elusión fiscal.</p>		
ADJUNTO PDF:	<input checked="" type="checkbox"/> SI	<input type="checkbox"/> NO	
CONTACTO CON AUTOR/ES:	Teléfono: 0987137924 / 0982550599	E-mail: kgmarquez.300896@gmail.com Kevinnaams95@gmail.com	
CONTACTO CON LA INSTITUCIÓN (COORDINADOR DEL PROCESO UTE):	Nombre: Bernabé Argandoña, Lorena Carolina		
	Teléfono: +593-4- 3804600 ext.1635		
	E-mail: lorena.bernabe@cu.ucsg.edu.ec		
SECCIÓN PARA USO DE BIBLIOTECA			
Nº. DE REGISTRO (en base a datos):			
Nº. DE CLASIFICACIÓN:			
DIRECCIÓN URL (tesis en la web):			