

**OBRA:** RESOLUCIONES DEL SRI; RÉGIMEN DE PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO EN EL ECUADOR

**TEMA AFECTADO:** Establécense regulaciones sobre los gastos indirectos asignados desde el exterior por partes relacionadas.

**BASE LEGAL:** S.R.O. No. 816 de 10 de agosto de 2016.

**Estimados Suscriptores:**

*Le hacemos llegar la última Resolución emitida por el Servicio de Rentas Internas, y para su mejor comprensión se ha dividido la reforma en los artículos afectados.*

**SERVICIO DE RENTAS INTERNAS**

**RESOLUCIÓN:**

**NAC-DGERCGC16-00000332**

Considerando:

Que el artículo 83 de la Constitución de la República del Ecuador establece que son deberes y responsabilidades de los habitantes del Ecuador acatar y cumplir con la Constitución, la ley y las decisiones legítimas de autoridad competente, cooperar con el Estado y la comunidad en la seguridad social y pagar los tributos establecidos por ley;

Que el artículo 226 de la Constitución de la República del Ecuador dispone que las instituciones del Estado, sus organismos, dependencias, las servidoras o servidores públicos y las personas que actúen en virtud de una potestad estatal ejercerán solamente las competencias y facultades que les sean atribuidas en la Constitución y la ley;

Que el artículo 300 de la Constitución de la República del Ecuador señala que el régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. Se priorizarán los impuestos directos y progresivos;

Que el artículo 1 de la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas crea el Servicio de Rentas Internas (SRI) como una entidad técnica y autónoma, con personería jurídica, de derecho público, patrimonio y fondos propios, jurisdicción nacional y sede principal en la ciudad de Quito;

Que de acuerdo a lo establecido en el artículo 7 del Código Tributario, en concordancia con el artículo 8 de la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas, es facultad del Director o Directora General del Servicio de Rentas Internas expedir las resoluciones, circulares o disposiciones de carácter general y obligatorio necesarias para la aplicación de las normas legales y reglamentarias;

Que el innumerado agregado a continuación del numeral 6 del artículo 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno dispone que para determinar la base imponible sujeta al Impuesto a la Renta podrán deducirse los gastos indirectos asignados desde el exterior a sociedades domiciliadas en el Ecuador por sus partes relacionadas, hasta un máximo del 5% de la base imponible del Impuesto a la Renta más el valor de dichos gastos. Para el caso de las sociedades que se encuentren en el ciclo preoperativo del negocio, éste porcentaje corresponderá al 5% del total de los activos, sin perjuicio de la retención en la fuente correspondiente.

Que el inciso tercero del numeral 6 del mismo artículo señala que los contratos de exploración, explotación y transporte de recursos naturales no renovables, en los gastos indirectos asignados desde el exterior a sociedades domiciliadas en el Ecuador por sus partes relacionadas se considerarán también a los servicios técnicos y administrativos;

Que el numeral 20 del artículo 10 *ibidem* establece que las regalías, servicios técnicos, administrativos y de consultoría pagados por sociedades domiciliadas o no en Ecuador a sus partes relacionadas serán deducibles de acuerdo con los límites que para cada tipo o en su conjunto se establezca en el reglamento para la aplicación de dicha Ley;

Que el primer inciso del numeral 16 del artículo 28 del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno establece que la sumatoria de las regalías, servicios técnicos, administrativos, de consultoría y similares, pagados por sociedades residentes o por establecimientos permanentes en Ecuador a sus partes relacionadas, no podrán ser superiores al 20% de la base imponible del impuesto a la renta más el valor de dichos gastos, siempre y cuando dichos gastos correspondan a la actividad generadora realizada en el país. En caso de que no se determine base imponible de impuesto a la renta, no serán deducibles dichos gastos. Para el caso de las sociedades que se encuentren en el ciclo preoperativo del negocio, éste porcentaje corresponderá al 10% del total de los activos, sin perjuicio de la retención en la fuente correspondiente;

Que el segundo inciso del mismo numeral señala que se considerarán regalías a las cantidades pagadas por el uso o derecho de uso de marcas, patentes, obtenciones vegetales y demás elementos contenidos en la Ley de Propiedad Intelectual;

Que el inciso cuarto del numeral 16 del artículo 28 *ibidem* dispone que no será aplicable el límite para el caso de los contribuyentes con contratos de exploración, explotación y transporte de recursos naturales no renovables, respecto de sus servicios técnicos y servicios administrativos y de consultoría en virtud de su propio límite establecido en la Ley de Régimen Tributario Interno. No obstante, para el caso de regalías, el porcentaje de deducibilidad para estos contribuyentes será de hasta el 1% de la base imponible del impuesto a la renta más el valor de dichos gastos, y para el caso de las sociedades que se encuentren en el ciclo preoperativo del negocio hasta el 1% del total de los activos, pudiendo únicamente en este caso acogerse a lo dispuesto en el inciso anterior;

Que el inciso quinto del numeral 16 del mismo artículo señala que en caso de operaciones con partes relacionadas locales no se observarán estos límites, siempre y cuando a dichas partes les corresponda respecto de las transacciones entre sí la misma tarifa impositiva aplicable;

para el efecto, en caso de reinversión de utilidades no se considerará la reducción prevista como un cambio en la tarifa;

Que el inciso sexto del numeral 16 del mismo artículo establece que no será deducible el gasto en su totalidad si el activo por el cual se están pagando regalías a partes relacionadas hubiere pertenecido a la sociedad residente o establecimiento permanente en el Ecuador en los últimos veinte (20) años;

Que el Servicio de Rentas Internas, mediante Resolución N.- NAC-DGERCGC15-00000571 publicada en el Registro Oficial 567 del 18 de agosto de 2015, expidió normas de aplicación al límite de deducibilidad para regalías, servicios técnicos, administrativos y de consultoría pagados a sus partes relacionadas, establecido en el numeral 16 del artículo 28 del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno;

Que conforme el artículo 13 de la Ley de Régimen Tributario Interno y artículo 30 del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno son deducibles los pagos efectuados al exterior que estén directamente relacionados con la actividad en el Ecuador y se destinen a la obtención de rentas gravadas, siempre que se haya efectuado la correspondiente retención en la fuente de Impuesto a la Renta;

Que el número I del artículo 30 ibídem indica que el reembolso se entenderá producido cuando concurren las siguientes circunstancias: a) los gastos reembolsados se originan en una decisión de la empresa mandante, quien por alguna causa no pudo efectuar el gasto en forma directa, o porque en su defecto le resultaba económicamente conveniente acudir a un tercero para que actúe en su nombre; b) los importes de los reembolsos de gastos corresponden a valores previamente establecidos; y, c) existan documentos de soporte que avalen la compra del bien o la prestación de servicios que son objeto del reembolso;

Que el penúltimo inciso de la norma referida establece que los gastos indirectos asignados desde el exterior a sociedades domiciliadas en el Ecuador por sus partes relacionadas no podrán ser superiores al 5% de la base imponible del Impuesto a la Renta más el valor de dichos gastos, siempre y cuando dichos gastos correspondan a la actividad generadora realizada en el país. En el caso de que no se determine base imponible de Impuesto a la Renta, no se admitirán dichos gastos. Para el caso de las sociedades que se encuentren en el ciclo preoperativo del negocio, este porcentaje corresponderá al 5% del total de los activos, sin perjuicio de la retención en la fuente correspondiente;

Que el mismo inciso dispone que para la aplicación de esa norma se entenderá como gastos indirectos a aquellos incurridos directamente por algún otro miembro del grupo internacional y asignados al contribuyente de conformidad con las regulaciones que establezca el Servicio de Rentas Internas;

Que el último inciso del número I del artículo 30 ibídem señala que para efectos del límite de deducción de los gastos indirectos asignados desde el exterior a sociedades domiciliadas en el Ecuador por sus partes relacionadas, en el caso de los contribuyentes con contratos de exploración, explotación y transporte de recursos naturales no renovables, se incluirán también a los servicios técnicos y administrativos prestados directamente por sus partes relacionadas del exterior;

Que el artículo 17 del Código Tributario dispone que cuando el hecho generador consista en un acto jurídico, se calificará conforme a su verdadera esencia y naturaleza jurídica, cualquiera que sea la forma elegida o la denominación utilizada por los interesados; y cuando el hecho generador se delimite atendiendo a conceptos económicos, el criterio para calificarlos tendrá en cuenta las situaciones o relaciones económicas que efectivamente existan o se establezcan por los interesados, con independencia de las formas jurídicas que se utilicen;

Que es deber de la Administración Tributaria a través del Director General del Servicio de Rentas Internas expedir las normas necesarias para facilitar a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones tributarias y deberes formales, de conformidad con la ley y,

En ejercicio de sus facultades legales,

Resuelve:

Establecer regulaciones sobre los gastos indirectos asignados desde el exterior por partes relacionadas

Artículo 1. **Ámbito de aplicación.**- Establecer regulaciones respecto a los gastos indirectos con la finalidad de aplicar el límite de deducibilidad que tienen estos rubros para la liquidación del Impuesto a la Renta de sociedades residentes en el Ecuador, cuando hayan sido asignados desde el exterior por sus partes relacionadas.

Artículo 2. **Gastos indirectos.**- Se entenderá como gastos indirectos a aquellos costos y gastos incurridos por algún otro miembro del grupo en forma directa y asignados al contribuyente, siempre que:

a) Se haya aplicado una misma base de asignación de costos o gastos a más de un miembro del grupo o parte relacionada; o,

b) Aunque no se haya aplicado una misma base de asignación, las funciones, activos o riesgos correspondientes a quien incurrió directamente en los costos o gastos no implican para éste un margen de ganancia económicamente significativo conforme el análisis requerido en aplicación del régimen de precios de transferencia. Esta disposición debe aplicarse atendiendo el principio de esencia económica, independientemente de los valores, número de intervinientes, medios y formas de pago.

Para los efectos de la presente Resolución, se entenderá como miembro del grupo a toda parte relacionada del contribuyente. Así mismo, se entenderá que la asignación es del exterior cuando la parte relacionada que haya incurrido originalmente en los costos y gastos no sea residente fiscal, ni establecimiento permanente, en Ecuador.

Artículo 3. **Contratos de recursos naturales no renovables.**- En el caso de contribuyentes con contratos de exploración, explotación y transporte de recursos naturales no renovables, se dará el mismo tratamiento que a cualquier gasto indirecto asignado desde el exterior por partes relacionadas a los servicios técnicos y administrativos, incluyendo consultorías, aunque no se trate de los casos comprendidos dentro de las disposiciones establecidas en el artículo anterior y atendiendo las definiciones establecidas en la normativa tributaria respecto a servicios técnicos, administrativos y de consultoría.

Artículo 4. **Límites a la deducibilidad.**- Siempre que se trate de casos comprendidos dentro de las definiciones establecidas en la presente resolución, la deducibilidad de los gastos indirectos asignados desde el exterior por partes relacionadas deberá encontrarse dentro de los límites de deducibilidad fijados en el innumerado agregado a continuación del numeral 6 del artículo 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

Cuando una sociedad no se encuentre en el ciclo preoperativo del negocio y la suma de la base imponible del período más el valor de dichos gastos sea menor a cero, el valor total de los referidos gastos no será deducible. En caso de que la suma de la base imponible del período más el valor de los gastos indirectos asignados desde el exterior por partes relacionadas sea positivo se aplicará un límite de deducibilidad igual al 5% de aquella suma, para lo cual deberá considerarse únicamente los gastos indirectos asignados desde el exterior incurridos en el período analizado, sea que hubieren sido registrados en cuentas de resultados o de activo.

Cuando las sociedades se encuentren en el ciclo preoperativo del negocio, el límite será igual al 5% del saldo de activos al 31 de diciembre del período analizado, considerándose para el efecto únicamente los gastos indirectos asignados desde el exterior incurridos en el período, sea que hubieren sido registrados en cuentas de resultados o de activo.

Cuando una sociedad registre los gastos mencionados en los dos incisos anteriores tanto en el activo como en cuentas de resultados y éstos superen dicho límite, el monto en exceso no deducible deberá asignarse de manera proporcional a los valores de tales registros.

Cuando de acuerdo a las normas contables aplicables, los gastos indirectos se hubieren registrado como parte del activo para su correspondiente amortización en periodos futuros, se deberá establecer el límite de deducibilidad del valor a depreciar o amortizar en periodos futuros, por cada ejercicio fiscal en que se produjo el registro en el activo.

Artículo 5. Operaciones fuera del alcance del límite.- No será aplicable el límite de deducibilidad establecido para gastos indirectos asignados desde el exterior por partes relacionadas para los siguientes costos y gastos:

- a) Servicios técnicos y administrativos, incluyendo consultorías, prestados a contribuyentes que no tengan los contratos referidos en el artículo 3 de la presente resolución; o,
- b) Regalías cargadas al activo, costo o gasto por parte de todo tipo de contribuyentes;

Para estos casos aplicarán los límites establecidos en el numeral 16 del artículo 28 del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno.

La deducibilidad de los gastos indirectos, tal como se definen en la norma y en la presente regulación, asignados al contribuyente por partes relacionadas residentes o establecimientos permanentes en Ecuador, no estará sujeta a los límites fijados con respecto a gastos indirectos del exterior ni respecto a servicios técnicos, administrativos, de consultoría y regalías.

Artículo 6. Independencia de los límites de deducibilidad.- Los límites de deducibilidad aplicables a operaciones entre partes relacionadas deben calcularse de manera independiente, por lo que, en caso requerir aplicarse límites tanto por gastos indirectos del exterior como por servicios técnicos, administrativos, de consultoría o regalías, las bases de cálculo deberán atender lo siguiente:

- a) De tratarse de sociedades en ciclo preoperativo, la base de cálculo será el total de activos;
- b) En los demás casos, la base de cálculo para el límite de gastos indirectos se fijará considerando el valor total de los servicios técnicos, administrativos, de consultoría o regalías como si estos no tuvieran límite de deducibilidad, cumpliendo con todos los otros requisitos de deducibilidad.

La base de cálculo para el límite de estos servicios técnicos, administrativos, de consultoría y regalías se fijará considerando el valor total de los gastos indirectos como si estos no tuvieran límite de deducibilidad, cumpliendo con todos los otros requisitos de deducibilidad.

Artículo 7. Otras normas de deducibilidad.- El límite legal a la deducibilidad de gastos indirectos asignados desde el exterior se aplicará sin perjuicio del cumplimiento de los principios y normas tributarias como el hecho económico, la pertinencia del gasto, la plena competencia y el cumplimiento de otros deberes como son la retención en la fuente y la certificación de auditores independientes.

Artículo 8. Aplicación de convenios para evitar la doble imposición.- Para aplicar los beneficios previstos en los convenios internacionales para evitar la doble imposición en operaciones de gastos indirectos y reembolsos, se atenderán las disposiciones generales y específicas

para aplicar y evitar el abuso de este tipo de tratados, sean disposiciones propias del convenio u otras disposiciones normativas aplicables según el caso, incluyendo la sustancia sobre la forma, la buena fe en la interpretación de los tratados, las condiciones de propósito principal, actividad y/o presencia sustancial y beneficiario efectivo; la limitación de beneficios; y, la certificación de la residencia fiscal.

DISPOSICIÓN FINAL ÚNICA.- La presente Resolución entrará en vigencia a partir de su publicación en el Registro Oficial.

Comuníquese y publíquese.

Dado en Quito D. M., a 02 de agosto de 2016.

Dictó y firmó la Resolución que antecede, el Economista Leonardo Orlando Arteaga., Director General del Servicio de Rentas Internas, en Quito D. M., a 02 de agosto de 2016.

Lo certifico.

f.) Dra. Alba Molina P., Secretaria General, Servicio de Rentas Internas.

**BASE LEGAL:** S.R.O. No. 816 de 10 de agosto de 2016.