

**El análisis del artículo 17 del
Código Tributario del Ecuador
como medio para la
implementación de las cláusulas
antiabuso de los convenios para
evitar la doble imposición.**

Katy Kenise Vega Armijos

Tutor Jairo Godoy

Quito, 2020

ISBN: 978-9942-45-839-1



9 789942 458391

Tipo de Obra	Información del Título
ISBN Obra independiente: 978-9942-45-839-1	Título: El análisis del artículo 17 del Código Tributario del Ecuador como medio para la implementación de las cláusulas antiabuso de los convenios para evitar la doble imposición.
ISBN Volumen:	Título:
ISBN Obra Completa:	Título:
Sello editorial:	

Subtítulo
Subtítulo Obra Independiente:
Subtítulo Obra Volumen:
Subtítulo Obra Completa:

Tema		
Materia: 343.04 - Legislación sobre finanzas públicas Derecho tributario	Tipo de Contenido: Otro	
CLASIFICACIÓN THEMA		
LNUX - Fiscalidad internacional		
Colección:	No colección:	Serie:
Público objetivo: Profesional / académico		
IDIOMAS		
Español		

Colaboradores y Autor(es)		
Nombre	Nacionalidad	Rol
VEGA ARMIJOS, KATY KENISE	Ecuador	Autor

Traducción			
Traducción: No	Del:	Al:	Idioma Original:
Título Original:			

Información de Edición			
No de Edición: 1	Ciudad de Edición: Quito	Departamento, Estado o Provincia: Pichincha	Fecha de aparición: 2024-06-03
Coedición: No	Coeditor:		

Comercializable	
No de ejemplares oferta nacional: 0	Precio en moneda local:
No de ejemplares oferta externa: 0	Precio en dólares:
Oferta total: 0	
Disponibilidad: Disponible	Estatus en el catálogo: Próxima aparición

Descripción física - Impresión en papel			
Descripción física:	No páginas:	Tipo de impresión:	No tintas:
Tipo de encuadernación:	Tipo papel:	Gramaje:	
Tamaño:	Peso:		

Descripción física - Medio electrónico o digital		
Tipo de soporte: Libro digital descargable	Formato: Pdf (.pdf)	Tipo de contenido: Texto (legible a simple vista)
Medio electrónico o digital:	Protección técnica: DRM de Adobe	Permiso de uso: No permitido
Tipo de restricción de uso:	Tipos de acceso: Digital: descarga	Tamaño: 1Kb

Autor-Editor: Vega Armijos, Katy Kenise	
Número de identificación tributaria o de ciudadanía : 1718619347	Teléfono: 0998432918
Representante legal:	



FICHA REGISTRO DE ISBN
INTERNATIONAL STANDARD BOOK NUMBER

Agencia ISBN Ecuador
Cámara Ecuatoriana del Libro
Eloy Alfaro N29-61 e Inglaterra, 9° Piso.
<http://www.celibro.org.ec>

No Radicación 158556

Fecha de asignación: 2024-06-05

Responsable ISBN:	e-mail: kvegaarmijos@hotmail.com	Teléfono:
-------------------	--	-----------

Control de Agencia

Resumen

El trabajo de investigación trata sobre la incorporación de la teoría de esencia sobre la forma recogida en el artículo 17 del Código Tributario ecuatoriano, como remedio viable frente a la problemática de abuso del convenio para evitar la doble imposición derivado de las estructuras formalmente construidas para la obtención de ventajas materialmente no atribuibles al contribuyente. Es decir que una norma doméstica en la práctica haga las veces de una antiabuso general del instrumento con miras a limitar al contribuyente las ventajas atribuibles del mismo.

El planteamiento descrito es abordado y analizado no solo en función de la casuística local a nivel administrativo o jurisdiccional, sino que también tiene como sustento el criterio técnico de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE) expuesto principalmente en el modelo de convenio e informe final del Proyecto BEPS. Además, presenta un contraste con el aparataje legislativo de un país miembro como es el caso de España.

Tanto la visión local e internacional que desarrolla esta investigación permite obtener insumos jurídicos que faciliten la comprensión sobre cuál es la mecánica con la que el mundo globalizado está funcionando frente al abuso de convenios. Así como, cuáles son los mecanismos que deben ser empleados para contrarrestar sus efectos; y, en este sentido, comprender los riesgos implícitos de su aplicación.

De manera que, la tesis propone un análisis fresco sobre la adopción de una teoría clásica como es la de esencia sobre la forma en casos de abuso de convenios suscritos por el Estado ecuatoriano. Es decir, la inserción de una teoría legitimada a nivel local tanto por órganos jurisdiccionales, así como por los contribuyentes ahora en el ramo de la fiscalidad internacional.

Palabras clave: contribuyente, instrumento, impuesto, globalización, fiscalidad y administraciones

Por todas esas veces que me apoyaron en este trabajo y no me dejaron desmayar esta tesis se la dedico:

A Dios.

A mis padres, Fernando y Gladys.

A mis hermanos, Alex y Andrés.

Agradecimientos

Seré honesta, este trabajo representa un punto importante en mi vida profesional y personal. Quiero expresar mi más sincero agradecimiento a quien fue mi mentor en el camino de esta satisfactoria investigación, Jairo Godoy

Tabla de contenidos

Introducción.....	5
Capítulo primero La calificación del hecho generador como medida antielusión y evasión en el Estado ecuatoriano (ámbito local)	7
1. La calificación del hecho generador en la rama de derecho tributario, aspecto doctrinario.....	7
2. La calificación del hecho generador en Ecuador, alcance y delimitación.....	12
3. Legitimación de la calificación del hecho imponible en el Ecuador por órganos jurisdiccionales	22
Capítulo segundo El abuso de los convenios para evitar la doble imposición	27
1. El principio de sustancia sobre la forma en los convenios para evitar la doble imposición	27
2. La Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) y el abuso de convenios. Interpretación <i>pacta sunt servanda</i>	39
3. Acción 6 del Proyecto sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios BEPS. Cláusula de limitación de beneficios y el test de propósito principal	51
Capítulo tercero La calificación del hecho generador con base en la sustancia económica y el test del propósito principal como herramientas frente al abuso del convenio: Análisis comparado de la legislación española y ecuatoriana	65
1. Normas locales antiabuso en la legislación española	65
2. El Convenio para evitar la doble imposición en el ordenamiento jurídico ecuatoriano	78
3. La calificación del hecho económico en base a la teoría de sustancia sobre la forma y el abuso del CDI en el Ecuador. Enfoque en el convenio para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal de materia de impuesto sobre la renta y el patrimonio entre la República del Ecuador y el Reino de España.....	86
3.1 El deber de la motivación en los actos administrativos y sentencias	97
Conclusiones.....	101
Recomendaciones	107
Bibliografía.....	108

Introducción

En Ecuador la figura de la calificación del hecho generador contenida en el artículo 17 del Código Tributario es una medida empleada tanto por la autoridad fiscal como por el contribuyente a la hora de rescatar el principio de esencia económica por sobre las formas jurídicas empleadas. De ahí que, su aplicación en la tributación local se ha visto normalizada, lo que no ha sucedido a nivel de fiscalidad internacional.

Al efecto y en función de los avances que han ido surgiendo en la materia, la aplicación de la figura en cuestión se torna debatida por la coexistencia de las cláusulas de intercambio de información, las cláusulas generales y específicas antiabuso contenidas en los propios convenios para evitar la doble imposición suscritos por el Estado. Aunque también se dilucida la posibilidad de legitimación de la calificación del hecho generador como herramienta empleada por la Administración Tributaria en su lucha constante contra la elusión y evasión fiscal. Por tanto, es imperioso examinar ¿cuán viable resulta la aplicación del artículo 17 del Código Tributario como medida antiabuso de los convenios para evitar la doble imposición por parte de la Administración Tributaria local, considerando los enunciados referidos previamente?

La figura en discusión —calificación del hecho generador— no es nueva en el derecho tributario nacional, pero lo es el efecto que ha traído su aplicación en los casos de fiscalidad internacional pues, la globalización ha incentivado a la creación de nuevas estructuras de negocios y con ellas se han originado a la par retos para las administraciones tributarias tendientes al control de las ganancias que deben ser tributadas en el Estado y que no lo son por el empleo de figuras jurídicas que difieren con la esencia real de las transacciones.

Precisamente este último presupuesto es el motor de la investigación actual pues, si bien la legitimidad de la aplicación del artículo 17 del Código Tributario es bastante cuestionada en la esfera de la fiscalidad internacional la propia norma local resultaría ser el elemento conector de las cláusulas antiabuso internacionales [OCDE]; y, en consecuencia, el articulado adoptaría la estructura de una cláusula general antiabuso de convenios empleada por la Administración Tributaria.

En este orden de ideas, la investigación académica tendrá como eje el método dogmático con aplicación de la interpretación teleológica de las fuentes directas e indirectas seleccionadas para cada capítulo tales como cuerpos normativos locales e internacionales, sentencias locales, artículos y libros; fuentes que en conjunto permitirán soportar el trabajo de investigación.

De tal surte, el lector encontrará en el presente trabajo, en un primer término la definición y alcance de la figura de calificación del hecho generador en Ecuador para luego, contrastarla con el contenido de las cláusulas antiabuso y de intercambio de información como medidas antiabuso de los convenios para evitar la doble imposición. Finalmente absolver la interrogante formulada que motiva el trabajo académico.

Par concluir, la investigación es un proyecto de orden académico que tiene como finalidad ser un elemento adicional de discusión a la hora de dilucidar la viabilidad de la aplicación de la figura como herramienta antiabuso en casos de fiscalidad internacional; toda vez que, su aplicación ha iniciado por parte de la administración local y corresponde su análisis.

Capítulo primero

La calificación del hecho generador como medida antielusión y evasión en el Estado ecuatoriano (ámbito local)

1. La calificación del hecho generador en la rama de derecho tributario, aspecto doctrinario

La calificación del hecho generador deviene del principio de esencia o sustancia sobre la forma, el cual es una institución propia del derecho tributario que data desde los comentarios a la ordenanza tributaria alemana de 1919 por Enno Becker. En Francia tuvo lugar en la década de 1920 por medio de su formulación por Trotabas, como bien lo señalan los autores de la talla de Sainz de Bujanda¹ y Valdés Costa² en sus respectivas obras. Sin embargo, es menester identificar que su aplicación no ha sido del todo aceptada y, en su defecto, ha ocasionado una fuerte oposición que se niega a su reconocimiento y validez en la práctica jurídica.

Según Sainz de Bujanda, manifiesta que “el tema surgió como parte de la exégesis del artículo 4 de la ordenanza antes citada, que remite a la importancia o significación económica de las leyes fiscales, a la hora de proceder a su interpretación.”³ De tal suerte, para Efrén Minuche en su artículo acerca de la realidad económica en el derecho tributario transcribe el siguiente texto como parte del contenido de la ordenanza materia de estudio: “En la interpretación de las leyes tributarias debe tenerse en cuenta su finalidad, su significado económico y el desarrollo de las circunstancias”.⁴

En ese orden de ideas, para definir el alcance de la institución es oportuno recordar cómo el profesor Trotabas justificó su aplicación. En función de la autonomía del derecho tributario, dicho autor referenciado por González consideró posible prescindir de las definiciones de otras ramas del derecho para asignarle a la ley tributaria el significado que más se le adapte. Es decir, se presume en primer momento la coincidencia de las definiciones, pero se admite la abstracción de la definición general dada por otra rama

¹ Fernando Sainz De Bujanda, *Hacienda y Derecho* (Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1966), 587.

² Ramón Valdés Costa, *Curso de Derecho Tributario* (Bogotá: Editorial TEMIS S.A., 2001), 299.

³ Sainz De Bujanda, *Hacienda y Derecho*, 587.

⁴ Efrén Minuche, “El principio de ‘realidad económica’ en el derecho tributario”, *Revista Derecho Económico*, 1 (2010): 360-1, <https://www.revistajuridicaonline.com/2010/03/el-principio-de-realidad-economica-en-el-derecho-tributario/>.

con el fin de precautelar el sentido de la norma tributaria pues, esta última para Trotabas pertenece a una rama “que no es ni más ni menos que las demás”.⁵ Situación que habría marcado el hito en la evolución del derecho tributario por términos de autonomía

El tratadista François Gèny alineado a una corriente inspirada en el Código Civil francés desafió la doctrina propuesta por Trotabas al considerar que, el derecho tributario debía ser entendido como un instrumento del derecho civil. Esta doctrina explicaba que si el primero consideraba conceptos propios del segundo debía hacerlo en los términos ya definidos por el campo civil. Es decir, se pregonaba la total dependencia del derecho tributario a la rama civil.⁶

En la misma línea de pensamiento se encontraba el tratadista Berlini quien consideró que, el mundo del derecho constituye una unidad y no puede ser dividido; entonces es el derecho tributario que debe acoplarse a este universo; sin embargo, su contradictor Ezio Vanoni identificó que la particularidad a la que se hace referencia como corriente desde Trotabas es el componente económico existente en toda norma tributaria que no se evidencia en otras ramas de derecho.⁷

Hasta este punto queda en evidencia que el primer elemento sobre el que se forja la doctrina de la esencia sobre la forma se resume en la autonomía del derecho tributario frente a las demás ramas jurídicas; y, que, esta autonomía tiene fundamento en la significación económica prevista por el propio legislador en el momento de la redacción de la norma.

Sobre este punto, Valdés Costa identifica que, si bien es cierto la norma tributaria recoge relaciones jurídicas que cuentan con un alto componente económico como respuesta al principio de capacidad contributiva, no debe entenderse que el criterio económico sea el único elemento a ser considerado. No significa entonces que en la totalidad de los casos la interpretación de la norma tributaria tenga como único eje de análisis al económico.⁸ Lo dicho es alineado al pensamiento Giannini quien considera que, si bien el derecho tributario goza de la autonomía para la calificación del hecho imponible puede usar significados que crea convenientes, pero también podría seguir con los establecidos con anterioridad en otras ramas.⁹

⁵ Eusebio González García, *La Interpretación de las Normas Tributarias* (Pamplona: Editorial Aranzadi S.A., 1997), 30.

⁶ *Ibíd.*

⁷ *Ibíd.*, 31.

⁸ Valdés Costa, *Curso de Derecho Tributario*, 303.

⁹ González García, *La Interpretación de las Normas Tributarias*, 32.

El profesor Jarach, en su obra *El hecho imponible: Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo* también coincide con la línea de argumentación expuesta con antelación. Para el autor, el presupuesto normativo se compone de hechos económicos, que a su vez resultan ser manifestaciones del principio de capacidad contributiva del sujeto pasivo de la obligación. De manera que la carga impositiva debe ser aplicada en función de las relaciones económicas existentes con prescindencia de las formas jurídicas que hubieran sido empleadas para el efecto, indistintamente del beneficio reportado al fisco o al contribuyente.¹⁰

Al respecto, sería oportuno aclarar que, la calificación fundada en el componente económico tiene como objetivo la revelación de la capacidad contributiva real del sujeto pasivo y correspondiente determinación de la carga fiscal. Dicho de otra manera, la aplicación de esta figura obedece a escenarios excepcionales en los que resulta necesario advertir cuáles son las operaciones materialmente ejecutadas para la asignación de las consecuencias jurídicas correspondientes.

Para los demás casos en los que no exista duda sobre la materialidad de las operaciones efectuadas no sería necesaria la calificación económica, pues las transacciones no se prestarían para diferentes interpretaciones, sino que, serían propiamente las que el legislador rescató de la esfera social para convertirlas en el texto positivo de la ley.

Sobre la positivización de la significación económica en la ley tributaria, Eusebio González identifica que no es relevante su observancia pues, el camino trazado pende de la búsqueda del develamiento de la verdadera naturaleza jurídica de los contratos que indistintamente de su enunciado expreso en la norma debe ser logrado.

Si se trata de combatir el fraude de ley, el juez puede hacerlo acudiendo a la verdadera naturaleza jurídica del contrato propuesto por las partes. Consiguientemente, la referencia a la significación económica es jurídicamente irrelevante, aunque metodológicamente perturba. Es un mero instrumento ornamental, que sustantivamente ni quita, ni pone nada, porque si el elemento económico está normativizado, es de obligada observancia; y, si no está normativizado, el juez no puede sustituir la norma por la realidad económica. La forma de luchar contra el fraude de ley, bien en Derecho Civil o en Derecho Tributario, es la misma y no hace falta recurrir a la significación económica para librar este combate, sino que basta con desvelar la verdadera naturaleza jurídica de los contratos.¹¹

¹⁰ Dino Jarach, *El hecho imponible: Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo* (Buenos Aires: Abeledo-Perrot, s.f), 104, 108, 186.

¹¹ González García, *La Interpretación de las Normas Tributarias*, 67.

Sin embargo, disiento de la teoría esgrimida porque el carácter de la calificación del hecho imponible forja un camino en el que su búsqueda se relaciona con las consecuencias jurídicas del derecho tributario sustantivo; y, como tal, la línea trazada por el profesor a través del develamiento de los contratos se inclina en mi opinión hacia el campo penal tributario, en el que indistintamente de la forma en la que ha sido presentado el acto jurídico, le corresponde al fiscal o acusador particular la búsqueda de su naturaleza real para identificar los elementos constitutivos del delito.

De manera que es importante la significación económica en la norma como tal porque permitirá al interprete (Administración Tributaria o contribuyente) la calificación del hecho imponible atendiendo a las relaciones u operaciones efectivamente existentes. Al no encontrarse positivizado el elemento en cuestión difícilmente habría justificación para desconocer por parte del ente aplicador los actos que el contribuyente afirma haber realizado; y, en consecuencia, no habría tampoco fundamento para determinar consecuencias tributarias como son la no deducibilidad de gastos o inexistencia.

Por otro lado, siguiendo el esquema narrativo de Valdés Costa, el segundo elemento relevante a ser considerado en la doctrina de la realidad económica es el análisis de las formas jurídicas empleadas por los contribuyentes. El autor señala que en el derecho tributario se reconoce la autonomía de la voluntad de las partes para la selección de las formas jurídicas a ser consideradas en los actos contractuales siempre que la norma lo permita; precisamente, distingue que el permiso legal configura el escenario de elusión tributaria sobre el que no aplica la calificación del hecho generador a diferencia de la evasión fiscal en la que es menester su observancia por existir una distorsión de la figura empleada en la relación que debe ser ajustada para evitar lesiones en las arcas estatales.¹²

De tal suerte, el aporte brindado permite comprender que, la calificación del hecho generador sería óptima en escenarios de evasión fiscal; lo cual guarda relación con la intencionalidad que tiene el contribuyente de esquivar su obligación impositiva por el abuso de las formas. Sin embargo, contrario a lo que sostiene el profesor uruguayo no significa desde mi punto de vista que, no pueda ser considerada la calificación en casos de elusión fiscal porque también podrían existir situaciones en las que sea evidente el abuso de los vacíos legales en conjugación con las formas empleadas.

Ahora, según el citado autor, la administración pública que aplique la doctrina de esencia económica tras la advertencia clara y notoria de diferencias con las formas

¹² Valdés Costa, *Curso de Derecho Tributario*, 304.

jurídicas presentadas por el contribuyente, no sólo que tendrá habilitada la opción de anular la simulación de las formas, sino que también desatender la personería jurídica de alguna parte interviniente en la relación; elemento último que diferencia la figura tributaria de la civil, *disregard of legal entity*.¹³

Hasta este punto de la investigación se ha compartido la corriente doctrinaria a favor de la aplicación del principio de realidad económica; teoría que tiene cimientos en la autonomía del derecho tributario y al abuso de las formas jurídicas. Así como también ha sido leído el debate académico a lo largo de la historia respecto a los puntos en concreto señalados; y, es que, lo principal que arroja la doctrina es que ante la confrontación directa del elemento material y formal la respuesta será dada con el primero.

Frente a la corriente expuesta se encuentra su antagónica, en la que el principal representante es el reconocido tratadista Sainz de Bujanda, quien sostiene que, el hecho imponible se compone de dos factores complementarios y no separados como son la realidad jurídica y fáctica. De ahí que, el primero se refiera a los elementos previstos en la norma que fueron seleccionados por el propio legislador para causar los efectos jurídicos deseados y el segundo, advierte que se trata de una significación netamente fáctica que se vincula con el nacimiento de la obligación tributaria que despoja a la voluntad como fuente de obligaciones.¹⁴

En otras palabras, el tratadista expresa que, sólo los hechos que han sido seleccionados por el legislador serán los que produzcan los efectos previstos en la norma. Por tanto, en el momento en el que pasan de ser hechos sociales a jurídicos -selección de la norma- cae la distinción que arriba se hacía de la forma con la sustancia económica y todo se convertiría en jurídico.¹⁵

Por esta razón, el autor califica de estéril la doctrina de sustancia económica porque estima que no puede entenderse a las formas como el único elemento jurídico y a los hechos como el componente sustantivo dado que estos se convierten en jurídicos en el momento que el legislador los ha seleccionado del ámbito social. La línea de pensamiento de Sainz de Bujanda no considera loable la teoría en principio señalada toda vez que, la distinción implicaría un estudio autónomo de la ciencia económica en relación a la del derecho en el que prácticamente esta última tendría poder de decisión de los

¹³ *Ibíd.*, 299.

¹⁴ Sainz De Bujanda, *Hacienda y Derecho*, 570.

¹⁵ *Ibíd.*, 572, 576-7.

efectos o consecuencias, aspecto formal y la primera un componente relevante sustantivo que marcaría la notable diferencia.¹⁶

De lo dicho, el lector habrá advertido dos corrientes marcadas a la hora del estudio del principio de realidad económica que habilita a la calificación de la ley tributaria. En esta investigación será considerada la primera liderada por Trotabas y a la que se alinea el pensamiento de Valdés Costa porque en el Ecuador el derecho tributario es tratado como una rama independiente de las demás existentes al punto de contar con su propia justicia especializada contenciosa tributaria que en gran medida revela la necesidad de independencia de la civil a la que se la considera como subsidiaria.

A raíz de esta separación, la norma tributaria local en su artículo 17 del Código Tributario marca el hito de positivización del elemento económico en la relación tributaria como prevalente a las formas jurídicas empleadas. Es decir, la propia legislación ecuatoriana reconoce la calificación efectuada del hecho económico a la hora de determinar las consecuencias jurídicas, sean estas en beneficio de la Administración Tributaria o del contribuyente.

En resumen, la aplicación de la teoría con origen alemán responde a una realidad social en la que, existe un abuso de las formas jurídicas escogidas, pues no responden a las operaciones efectivamente realizadas. El abuso tiene como objetivo distorsionar los efectos que la norma tributaria marca que sean establecidos, ante lo cual, la calificación viene a ser entendida como una herramienta, en su mayoría utilizada por la Administración Fiscal, para frenar en el ámbito tributario sustantivo las conductas que claramente estarían perjudicando los intereses estatales reflejados a través de la recaudación de impuestos.

2. La calificación del hecho generador en Ecuador, alcance y delimitación

La calificación del hecho generador en base al principio de esencia económica por sobre las formas jurídicas empleadas en el Ecuador toma como origen, al igual que los países latinoamericanos que la adoptaron como institución jurídica, al Artículo 8 del Modelo de Código Tributario para América Latina que reza:

Art. 8º.- Cuando la norma relativa al hecho generador se refiera a situaciones definidas por otras ramas jurídicas sin remitirse ni apartarse expresamente de ellas, el intérprete puede asignarle el significado que más se adapte a la realidad considerada por la ley al crear el tributo.

¹⁶ *Ibíd.*, 573, 576.

Las formas jurídicas adoptadas por los contribuyentes no obligan al intérprete, quien podrá atribuir a las situaciones y actos ocurridos una significación acorde con los hechos, cuando de la Ley tributaria surja que el hecho generador fue definido atendiendo a la realidad y no a la forma jurídica.

Cuando las formas jurídicas sean manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados y ellos se traduzcan en una disminución de la cuantía de las obligaciones, la ley tributaria se aplicará prescindiendo de tales formas.¹⁷

Tomando en consideración que la doctrina de esencia sobre la forma recoge el elemento de autonomía del derecho tributario en lo que respecta a la significación económica; y, también, el abuso de las formas jurídicas empleadas por los contribuyentes es importante reconocer estos elementos en la norma modelo de los países latinoamericanos. De ahí que, *prima facie* el artículo en cuestión, que dicho sea de paso responde al texto actual del artículo 17 del Código Tributario ecuatoriano acopia los dos elementos sustanciales.

En Ecuador, el Código Tributario a través de su artículo 17 recoge la calificación del hecho generador en función del principio de esencia económica por sobre las formas empleadas. La práctica jurídica se ha encargado de normalizarla como herramienta antiabuso de la Administración Tributaria. De manera que, la existencia de la calificación *per se* no es discutida en el ámbito local toda vez que su aceptación expresamente es traducida en la voluntad del legislador, pero lo que sí lo es se refiere a la motivación para su selección.

Art. 17.- Calificación del hecho generador. - 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.

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.¹⁸

El primer inciso del mentado artículo identifica la significación propia de los actos jurídicos para fines tributarios. Nuevamente, en función de la autonomía del derecho tributario, el intérprete deberá otorgar la significación que más se ajuste al acto jurídico independientemente de que estuviera definido en otra rama del derecho, pues la finalidad de la norma es la búsqueda de la verdadera esencia para con esto establecer la consecuencia jurídica apropiada.

¹⁷ Valdés Costa, *Curso de Derecho Tributario*, 300.

¹⁸ Ecuador, *Código Tributario*, Registro Oficial 38, Suplemento, 14 de junio de 2005, art. 17.

Respecto del segundo inciso, la norma con meridiana claridad escoge el concepto de significación económica propia de la relación tributaria dentro un escenario visto de abuso de formas jurídicas. En complemento, es de advertir que, el presupuesto normativo observará únicamente *aquellas transacciones que efectivamente existan*.

En este orden de ideas, el precepto normativo se refiere a la diferencia suscitada entre el componente sustantivo (hechos) y formal (formas jurídicas); y, la consecuencia jurídica de ser cumplido el hipotético (diferencia) es la calificación del hecho generador. De ahí que, la institución al ser aplicada dará extrema relevancia al elemento material que retrate las transacciones efectivamente realizadas que, a su vez tuvieron nacimiento en el mundo jurídico y que, tras su normal desenvolvimiento habrían generado las consecuencias previstas en el ordenamiento jurídico, pero que al existir algún abuso de las formas jurídicas no lo fueron.

Ahora, para definir los efectos propios tras la aplicación de la norma es plausible tomar el aporte de Valdés Costa. Para el autor, los efectos son más extensos a los previstos a la figura del *disregard of legal entity* o también conocido como develamiento del velo societario al punto de no sólo referirse a la anulación de las simulaciones en perjuicio de terceros, sino que también alcanza a toda la discordancia entre la realidad y las formas;¹⁹ este criterio diferenciaría entonces a la calificación del hecho generador de la figura de corte civilista.²⁰

La anulación de las simulaciones se resume en dejar del lado las formas jurídicas que abusadas fueron empleadas para dar un aspecto diferente a la operación con la que se habría ocasionado cargas fiscales; y, en consecuencia, invalidar esas transacciones *simuladas* que en lo material no habría generado ventajas tributarias sino al contrario, repito, obligaciones para con la Administración Tributaria. De tal suerte, la anulación responde a la declaratoria de invalidez de las formas mal utilizadas.

La Real Academia de la Lengua española²¹ define al término de simulación como “alteración aparente de la causa, la índole o el objeto verdadero de un acto o contrato”. Lo que significa que, al verificarse el presupuesto advertido la calificación trae consigo que, la consecuencia tributaria recoja los verdaderos actos que debieron nacer al mundo jurídico de no haber sido por el engaño efectuado. De ahí que, en este último

¹⁹ Valdés Costa, *Curso de Derecho Tributario*, 299.

²⁰ *Ibíd.*, 305.

²¹ Real Academia Española, “simulación”, *Diccionario de la lengua española*, accedido 2 de febrero de 2020, párr. 1, <https://dle.rae.es/simulaci3n>.

razonamiento primará la significación económica por sobre las formas que se hubieran empleado.

En lo que respecta a la figura del levantamiento del velo societario me gustaría realizar ciertas precisiones. Santiago Andrade Ubidia determina que se trata de una figura civilista aplicada como medida excepcional ante el abuso de la persona jurídica siempre que, el ordenamiento no advierta un tratamiento específico para esta actuación. En adición anota que, lo que pretende la figura es desconocer la personería jurídica que en su momento las normas reconocieron al ente ficticio para ser sujeto de derechos y con esto adquirir derechos y contraer obligaciones. Es decir, para el profesor ecuatoriano esta figura debe ser aplicada excepcionalmente porque al hacerlo se deja de lado el derecho a la seguridad jurídica para que prevalezca la justicia (erradicación del abuso).²²

Sin embargo, cuando el reconocido jurista se refiere a la rama tributaria advierte que no cabría la aplicación del levantamiento del velo societario porque el artículo 17 analiza la esencia de las transacciones. A entender del autor, la norma se convertiría en la vía legal para confrontar escenarios de abuso de personas jurídicas por parte de los contribuyentes; criterio que ha sido fundamentado con el contenido de la sentencia que resolvió el recurso de casación No.127-2007 (IM en contra del Servicio de Rentas Internas).²³

El fallo de Corte Nacional de Justicia referenciado analizó los gastos declarados como deducibles por el contribuyente en el período fiscal 2013, que fueron desconocidos por la Administración Tributaria en el acto impugnado. La conclusión administrativa de gastos no deducibles tomó en consideración que aquellos fueron contratados con una empresa de papel. Finalmente, a la misma conclusión es a la que llegó al máximo órgano de justicia tras analizar los elementos constitutivos del abuso de las formas jurídicas empleadas por el contribuyente tendientes a la obtención de la deducibilidad del gasto.

Sin embargo, contrario a lo que sostiene Ubidia considero que el desconocimiento del velo societario como figura *per se* sí resulta aplicada en el derecho tributario porque si bien es cierto el artículo 17 del Código Tributario habilita a la calificación del hecho generador no es menos cierto que en el procedimiento la autoridad puede prescindir de la personería que el ordenamiento jurídico le otorgó a la sociedad como sujeto de derechos.

²² Santiago Andrade Ubidia, “El levantamiento del velo en la doctrina y la jurisprudencia ecuatoriana”, *Revista Foro* n.º 11 (2009): 125, <http://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/2115/1/RF-11-Andrade.pdf>.

²³ *Ibíd.*, 30-1.

La Administración Tributaria indistintamente de las formas que empleó la sociedad para nacer en el mundo jurídico y de que aquellas hubieran sido formalmente aceptadas por el órgano rector en la materia desconoce sus efectos y le atribuye los que la norma tributaria había considerado como parte de su redacción. La negación a reconocer la condición de sujeto de derecho a la sociedad en calidad de contribuyente o como proveedor del contribuyente analizado es una consecuencia de la aplicación de la figura civil en el campo tributario.

Valdés Costa sobre el punto en discusión bien indicaba que los efectos de la calificación del hecho generador trascienden a los previstos en la norma civil. Sin embargo, en lo que disiento de la doctrina del profesor uruguayo es que, el levantamiento del velo societario sea considerado como una figura extraña de la calificación del hecho generador porque desde mi punto de vista son complementarias. La calificación toma en consideración los efectos tradicionales previstos en materia civil del levantamiento del velo societario y en función de la autonomía del derecho tributario extiende a los fines allí previstos. Es decir, se reconoce los efectos civiles en la calificación del hecho generador como herramienta para alcanzar las consecuencias imponibles propias de un ejercicio de prevalencia de la sustancia sobre las formas empleadas.

Ahora, sobre el riesgo de violación al derecho a la seguridad jurídica advertido por Ubidia es importante reconocer que, el artículo 10, numeral 16 identifica que “no serán deducibles los costos y gastos que se respalden en comprobantes de venta falsos, contratos inexistentes o realizados en general con sociedades inexistentes, fantasmas o supuestas”²⁴ y, en concordancia los artículos 24 y 25 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno definen qué ha de ser entendido como empresas inexistentes y fantasmas.

Art. 10.- Deducciones. - En general, con el propósito de determinar la base imponible sujeta a este impuesto se deducirán los gastos e inversiones que se efectúen con el propósito de obtener, mantener y mejorar los ingresos de fuente ecuatoriana que no estén exentos.

[...]16.- [...] Sin perjuicio de las disposiciones de este artículo, no serán deducibles los costos o gastos que se respalden en comprobantes de venta falsos, contratos inexistentes o realizados en general con personas o sociedades inexistentes, fantasmas o supuestas.²⁵

²⁴ Ecuador, *Ley de Régimen Tributario Interno*, Registro Oficial 463, Suplemento, 17 de noviembre de 2004, art. 10, numeral 16.

²⁵ *Ibíd.*

Art. 24.- Definición de empresas inexistentes.- De manera general, se considerarán empresas inexistentes aquellas respecto de las cuales no sea posible verificar la ejecución real de un proceso productivo y comercial. En el caso de sociedades, y sin perjuicio de lo señalado, se considerarán como inexistentes a aquellas respecto de las cuales no se pueda verificar su constitución, sea a través de documentos tanto públicos como privados, según corresponda.

Art. 25.- Definición de empresas fantasmas o supuestas.- Se considerarán empresas fantasmas o supuestas, aquellas que se han constituido mediante una declaración ficticia de voluntad o con ocultación deliberada de la verdad, quienes fundadas en el acuerdo simulado, aparentan la existencia de una sociedad, empresa o actividad económica, para justificar supuestas transacciones, ocultar beneficios, modificar ingresos, costos y gastos o evadir obligaciones.²⁶

Entonces, es posible identificar que tanto para la calificación del hecho generador basado en la definición de empresas inexistentes como fantasmas se desprende un desconocimiento de la personería jurídica propia de la sociedad [levantamiento del velo societario] porque en ambos casos no se reconoce su capacidad legal para la generación de obligaciones ni la adquisición de derechos en la relación jurídica tributaria. En otras palabras, la norma no reconoce como tal a la empresa ni a las operaciones que tengan incidencia en el ámbito tributario.

Para ser honesta, la calificación del hecho generador es empleada en su mayoría por el Estado respecto del análisis de los gastos determinados por el sujeto pasivo como deducibles, pero esto no significa que se restrinja solamente a este tipo de transacciones toda vez que, la figura es propia de la norma tributaria en general. Sin embargo, la línea de estudio tendrá como horizonte al de los gastos no deducibles determinados producto de una auditoría tributaria.

En relación a los gastos deducibles que representa ser el escenario más explotado por la Administración Tributaria y contribuyentes en aras de la aplicación de la calificación en base al principio de esencia sobre las formas jurídicas corresponde iniciar su análisis con los requisitos previstos en el artículo 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno. Al respecto, la ley determina que todo gasto deducible deberá efectuarse para obtener, mantener o mejorar la renta gravada y, además observarse las formas jurídicas previstas al efecto. Dos requisitos de orden legal bastante bien puntualizados.

Art. 10.- Deducciones.- En general, con el propósito de determinar la base imponible sujeta a este impuesto se deducirán los gastos que se efectúen con el propósito de obtener, mantener y mejorar los ingresos de fuente ecuatoriana que no estén exentos.

En particular se aplicarán las siguientes deducciones:

²⁶ Ecuador, *Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno*, Registro Oficial 209, Suplemento, 8 de junio de 2010, arts. 24-5.

1.- Los costos y gastos imputables al ingreso, que se encuentren debidamente sustentados en comprobantes de venta que cumplan los requisitos establecidos en el reglamento correspondiente.²⁷

Sobre el primer elemento anotado en la norma es del cual se soporta la calificación del hecho generador pues, se tratan de gastos que se hubieran efectuado atendiendo al requisito de vinculación con la renta gravada propia de la actividad económica del sujeto pasivo. Dicho de otro modo, se trata de gastos que *efectivamente* existan y que merezcan ser considerados para efectos de alcanzar las consecuencias jurídicas anheladas, deducibilidad.

Como se había expresado, el contenido del artículo 17 del Código Tributario prescribe que se calificará al hecho generador conforme a su verdadera esencia y naturaleza jurídica. Así, “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”.²⁸ Es decir, el requisito de vinculación del gasto con los ingresos será decisivo a la hora de advertir la significación económica desde el punto de vista de la operación y también desde sus intervinientes.

En la misma línea argumentativa expuesta, mediante resolución No. 07-2016 publicada en el Suplemento 1 del Registro Oficial 894, de 1 de diciembre del 2016, la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia determinó como precedente jurisprudencial al análisis de la secuencialidad material del gasto a la hora de determinar su deducibilidad.

Art. 3.- DECLARAR COMO JURISPRUDENCIA VINCULANTE, el siguiente punto de derecho: ‘Para que un gasto sea considerado como deducible a efecto del cálculo del Impuesto a la Renta, se debe tener en cuenta que, además del cumplimiento de los requisitos formales, debe tener una secuencialidad formal – material, demostrándose sustentadamente a través de la emisión de los comprobantes de venta, retención y complementarios, forma de pago, acreditación en cuenta a favor del beneficiario y la verificación de la fuente de la obligación que demuestre que efectivamente se haya realizado la transferencia del bien o que se haya prestado el servicio’, reiterado en las sentencias que se detallan en el numeral anterior; y en tal virtud declarar que CONSTITUYE PRECEDENTE OBLIGATORIO a partir de la fecha de publicación de esta Resolución en el Registro Oficial.²⁹

²⁷ Ecuador, *Ley de Régimen Tributario Interno*, Registro Oficial 463, Suplemento, 17 de noviembre de 2004, art. 10, num. 1; énfasis añadido.

²⁸ Ecuador, *Código Tributario*, Registro Oficial 38, Suplemento, 14 de junio de 2005, art. 17.

²⁹ Ecuador, *Resolución 07-2016*, Registro Oficial 894, Suplemento, 1 de diciembre de 2016, art.

De manera que, el precedente jurisprudencial de obligatorio cumplimiento que se encuentra alineado al contenido normativo ha ratificado como requisitos para que el gasto sea considerado como deducible la vinculación razonable del gasto con el ingreso y la observancia de las formas jurídicas previstas en el ordenamiento local; siendo que, sobre el primero es donde subyace el análisis de la esencia económica, que comporta a su vez la verificación de la secuencialidad material del gasto.

Este análisis de materialidad responde al estudio de elementos como: fuente de obligación, el pago, el desembolso efectivo, la factura y la acreditación de tales valores a favor del beneficiario. Es decir, la verificación del gasto desde la perspectiva sustantiva (esencia) está supeditado a la comprobación de todos los componentes cíclicos referidos previamente, que refuerzan la teoría de la calificación del hecho generador como institución propia del derecho tributario.

La línea de análisis trazada en el presente acápite ha permitido observar que en territorio ecuatoriano respecto a los gastos considerados por el sujeto pasivo como deducibles es perfectamente aplicable el contenido del artículo 17 del Código Tributario siempre que, exista una discrepancia motivada del elemento material y formal propia de la transacción analizada. Al respecto, tras su aplicación las consecuencias no necesariamente son uniformes en cada caso pues dependerá mucho de las circunstancias revisadas en sede administrativa y de los componentes propios de la secuencialidad material que hubieran sido omitidos.

De acuerdo al artículo 68 del Código Tributario, la Autoridad Fiscal cuenta con la facultad determinadora que le permite verificar, complementar o enmendar las declaraciones presentadas por el sujeto pasivo. De ahí que, desde la casuística pueden ser señalados tres escenarios que demuestran las consecuencias de la calificación tributaria.

El primero se refiere a las transacciones realizadas con empresas fantasmas o inexistentes [levantamiento del velo societario], que acarrearía como efecto que los gastos sean considerados como no deducibles o inexistentes conforme la motivación del acto; el segundo se refiere a las operaciones sin esencia económica que concluyen en la no deducibilidad; y, finalmente, el tercero, a las operaciones inexistentes. Para aclarar, la diferencia más significativa de considerar a los gastos como no deducibles o inexistentes repercute en que, los primeros tienen afectación en conciliación tributaria mientras que los segundos en los estados de resultados.

En el primer caso, la Administración Tributaria en función del empleo de sus catastros y pruebas documentales extraídas en el procedimiento administrativo concluye

con la calificación a la proveedora de bienes y servicios que figura en la operación analizada o bien al contribuyente auditado como empresa inexistente o fantasma. La calificación a la proveedora o al contribuyente es importante porque en el primer hipotético los efectos serán vistos en la obligación tributaria del contribuyente al no ser aceptados los gastos efectuados con un tercero fantasma o inexistente y en el segundo, los efectos serán directos en el contribuyente a través de un acto administrativo que determine las referidas condiciones.

En la resolución No. NAC-DGERCGC16-00000356, de 16 de agosto de 2016 emitida por el Director General del Servicio de Rentas Internas se establece los parámetros que serán considerados por la Autoridad Fiscal a la hora de determinar cuáles son las empresas inexistentes o fantasmas, así como personas naturales y sociedades con actividades supuestas y/o transacciones inexistentes. En adición, el acto normativo identifica las obligaciones a las que se verían sometidos los contribuyentes que incluyeron operaciones con “este tipo de empresas.

Artículo 2. Identificación de los sujetos pasivos o de las actividades y/o transacciones.- Para la identificación de las empresas consideradas para efectos tributarios como inexistentes o fantasmas, así como de las personas naturales y sociedades con actividades supuestas y/o transacciones inexistentes, el Servicio de Rentas Internas efectuará un análisis de la real ejecución de actividades y/o transacciones económicas con la información del propio contribuyente o de terceros que consta en sus bases de datos.

Para la verificación, la Administración Tributaria podrá considerar la inexistencia del lugar señalado como domicilio tributario, así como la inexistencia o insuficiencia de activos, personal, infraestructura, que sean necesarios para la prestación de servicios, producción o comercialización de bienes que justifiquen la ejecución de actividades económicas o la realización de las transacciones, entre otros elementos.

[...]

Artículo 7. Corrección de declaraciones.- Los contribuyentes que hubiesen utilizado en sus declaraciones, los comprobantes de venta, documentos complementarios y/o comprobantes de retención emitidos por empresas inexistentes, fantasmas o personas naturales y sociedades que realizan actividades supuestas y/o transacciones inexistentes, según corresponda, de no contar con documentación que respalde la realidad económica de la o las transacciones, deberán corregir sus declaraciones, cumpliendo para el efecto con lo establecido en la normativa tributaria vigente. [...]

En caso de que esta Administración Tributaria detecte que un contribuyente no corrigió sus declaraciones, pese a encontrarse en el supuesto señalado en el inciso anterior, podrá ejercer su facultad determinadora para establecer el o los valores de impuesto que correspondan, con los respectivos intereses, multas y recargos que le sean aplicables, sin perjuicio de las acciones penales que se pudieran iniciar de conformidad con el Código Integral Penal y demás normativa vigente.³⁰

³⁰ Ecuador, *Resolución NAC-DGERCGC16-00000356*, Registro Oficial 820, Suplemento, 20 de agosto de 2016, arts. 2 y 7.

Al hablar de un gasto pagado a una empresa inexistente o fantasma se entendería que nunca existió tal erogación porque la empresa que en formas “proporcionó” el servicio no contaba con la capacidad material para hacerlo. De modo que, la erogación considerada por el contribuyente auditado no habría sido efectivamente realizada para que tenga como consecuencia el carácter de deducible.

Sin perjuicio de lo anotado, también podría suscitarse el escenario en que se demuestre el pago realizado por concepto del gasto, pero la discusión se concrete en su verdadera naturaleza pues, a en la realidad se refiera a una adquisición que en nada se vincula con la generación de ingresos gravados, pero que por el abuso de las formas jurídicas aparenta estarlo.

Entonces, el alcance de los efectos de la calificación del hecho generador en el Ecuador ha sido trazado por la propia norma tributaria citada, por la casuística que ha sido creada por el máximo órgano jurisdiccional en materia tributaria y por los Tribunales. No obstante, resulta imposible abstraer de este análisis a los derechos de seguridad jurídica y defensa, en la garantía de la motivación. Para hablar de la delimitación de su uso deben ser considerados los riegos del principio de esencia sobre las formas que han sido abiertamente expuestos en las XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario.

El relator de España, Pérez Arraiz consideró que la interpretación económica es contraria a las exigencias de la seguridad jurídica porque se trataría de un modelo en el que la Administración Tributaria de manera arbitraria determinaría la capacidad contributiva de cada sujeto pasivo.

[...] España, Pérez Arraiz, señala que “el fundamento de esta teoría se encuentra en el principio de capacidad económica, y en que el legislador tiene que adoptar como hechos imponibles, situaciones económicas reveladoras de esa capacidad económica”. El error radica, a nuestro juicio, en que aceptar que la Administración puede desarrollar la justicia tributaria, buscando manifestaciones de capacidad económica al margen de la ley y de la abstracción y generalidad de la misma.³¹

En efecto, la categoría de la “interpretación económica” ha sido uno de los mecanismos de lucha contra la elusión fiscal que ha merecido mayores críticas (no solo “recelos” como señala el relator español Pérez Arraiz) sobre todo por ser contraria a las exigencias de la seguridad jurídica, ya que se trata de un modelo de interpretación que conduce a la instauración del más completo de los arbitrios, puesto que la Administración como intérprete, queda autorizada para prescindir de la ley y decidir conforme a su criterio subjetivo acerca de la identidad de la aptitud para manifestar capacidad contributiva de las relaciones económicas subyacentes. Se estaría vulnerando la seguridad jurídica en su vertiente de *previsibilidad* objetiva de las situaciones jurídicas particulares [...].³²

³¹ Javier Pérez Arraiz, “La elusión fiscal y los medios para evitarla” (ponencia, XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Isla Margarita, 23 de octubre 2018), 73.

³² *Ibíd.*, 74.

En este sentido, la cita transcrita ha sido el eco de la máxima preocupación a nivel mundial respecto de la aplicación del principio de esencia económica que se traduce en la seguridad jurídica y en la discrecionalidad de las actuaciones administrativas; sin embargo, desde mi perspectiva los riesgos advertidos son minimizados con la limitación prevista en la Constitución de la República del Ecuador pues, si bien es cierto el Artículo 82 de la norma suprema reconoce el derecho a la seguridad jurídica no es menos cierto que, el Artículo 17 habilita que, se aplique el criterio de calificación del hecho generador en materia tributaria; es decir, que el ordenamiento jurídico prevé cual es la norma jurídica fundamento del actuar administrativo y hasta de los propios contribuyentes.

En cuanto se refiere a la discrecionalidad advertida es importante reconocer que, las actuaciones administrativas son regladas y que, todo administrado tiene reconocido a nivel constitucional el derecho a la defensa que incluye, la obligación por parte de los poderes públicos a motivar sus actos administrativos; es decir, en lo que nos concierne corresponde a la Administración Tributaria motivar adecuadamente sobre las razones que le sirvieron de sustento para las diferencias detectadas entre el componente económico y formal de la transacción, que a su vez motiven a la calificación del hecho generador en función de la finalidad de la ley fiscal.

Para concluir, el alcance del artículo 17 del Código Tributario en el Ecuador se refiere al reconocimiento de las operaciones efectivamente realizadas con sus correspondientes efectos jurídicos; y, para hacerlo se le habilita a la Administración Tributaria a determinar la invalidez de operaciones inexistentes o simuladas y prescindir en ciertos casos del reconocimiento que la ley otorgó a ciertos sujetos de derecho, levantamiento del velo societario. En tanto que, la delimitación del articulado se circunscribe a la garantía constitucional de motivación de los actos administrativos, como parte del derecho a la defensa reconocido en el artículo 76, numeral 7, literal 1) de la Constitución de la República del Ecuador y además al derecho a la seguridad jurídica recogido en el art. 82 de la norma suprema.

3. Legitimación de la calificación del hecho imponible en el Ecuador por órganos jurisdiccionales

Los órganos jurisdiccionales locales han reconocido a la calificación del hecho generador como parte de sus dictámenes, tanto a favor del contribuyente como de la Administración Tributaria; sin embargo, el razonamiento jurisdiccional se ve nutrido de varios frentes de análisis que imposibilitan llegar a una sola conclusión. Como quedó referenciado, la calificación puede desencadenar el levantamiento del velo societario a las empresas proveedoras, lo que a su vez pone de manifiesto la no deducibilidad del gasto o su inexistencia; transacciones sin esencia económica; y, operaciones inexistentes.

El primero de los escenarios descritos considera la categoría de empresa inexistente o fantasma. La Administración Tributaria reconoce a la compañía proveedora a través de un acto administrativo previo al de determinación del contribuyente [tercero]

o en su defecto en el mismo acto con la condición de empresa de papel y por consiguiente define los efectos jurídicos propios del contribuyente auditado.

En el recurso No. 127-2007, la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia determinó en sentencia que, no existió la debida razonabilidad y conexión entre el gasto y el ingreso determinado por el contribuyente toda vez que, los hechos ciertos de la causa no revelaron prueba del debido funcionamiento de la empresa proveedora (vinculación del gasto con el ingreso).

Es decir, la Sala consideró como hechos probados que, la empresa proveedora se encontraba inscrita únicamente en la cámara del libro, no contaba con: domicilio tributario, cuentas bancarias, servicio público de telefonía y agua potable, patente municipal, registro en el Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social; y, es en función de todo este razonamiento que casó la sentencia a favor de la Administración Tributaria, desconociendo de esta manera la deducibilidad de los gastos analizados.

Sin perjuicio de lo anotado, el texto de la reforma al reglamento de la Ley de Régimen Tributario Interno (arts. 24 y 25) incluido en agosto de 2018 faculta a que, el Servicio de Rentas Internas pueda determinar a una empresa como fantasma o inexistente en un acto administrativo previo al de determinación. Esta calificación en un acto administrativo anterior es utilizada como un insumo adicional a la hora de identificar la esencia económica de la transacción del contribuyente; por consiguiente, la resolución en la que se determinan las causales para considerar a una empresa como fantasma o inexistente o con transacciones y/o con operaciones inexistentes es totalmente impugnabile.

En las sentencias dictadas dentro de los juicios 17510-2017-00578 y 17510-2017-00199 tienen como elemento en común la calificación de la empresa proveedora para efectos de determinar la no deducibilidad del gasto declarado por el contribuyente auditado. Sin embargo, no es el único elemento estudiado por los Jueces, también fueron incluidos los mecanismos de pago de las operaciones, que en formas constan pero que, en la realidad material no fueron debidamente sustentados.

Es decir que, ambas sentencias demuestran que, la calidad del proveedor de empresa fantasma y/o inexistente arrastra al contribuyente en la producción de efectos jurídicos toda vez que, los gastos por su cuenta declarados como deducibles no lo son por tratarse de operaciones sin esencia económica por el tipo de proveedor.

En relación a los dos efectos restantes de la figura de calificación del hecho imponible en los que no precisamente el elemento principal es la condición del proveedor,

el análisis de la sentencia dictada dentro del juicio 17510-2017-00205 podría colaborar en su entendimiento, pues el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario No. 1., resolvió la no deducibilidad de los gastos analizados en el procedimiento administrativo al no encontrarse cumplida la secuencialidad material del gasto. Lo curioso de esta sentencia es que, el Tribunal descartó el argumento administrativo de inexistencia con el que se habría modificado la utilidad gravable y en consecuencia la base del 15% de participación laboral.

No obstante, para el caso arriba anotado, la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia determinó en el fallo dictado dentro del recurso de casación interpuesto por la Administración Tributaria que en función de los hechos ciertos y la aplicación del artículo 17 del Código Tributario no se puede hablar de la deducibilidad de un gasto que nunca existió.

El aporte de los Magistrados permite diferenciar el análisis entre la existencia del gasto y su deducibilidad, pues con el primero se comprueba el estudio de las operaciones que efectivamente existieron y dieron lugar a su nacimiento en el mundo jurídico; lo que habilitaría a determinar su deducibilidad o no, empero al no haber existido el gasto no corresponde referirse a los requisitos legales previstos para determinar su carácter deducible. Bajo lo indicado, la Corte Nacional de Justicia casó la sentencia venida en conocimiento e identificó que, el resultado de inexistencia de los gastos analizados afectó directamente al estado de resultados en lo que respecta a la utilidad gravable y el 15% de participación de trabajadores.

Por otro lado, en el caso 17510-2018-00460, el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario No.1, con sede en la ciudad de Quito, también concluyó con la inexistencia de los gastos considerados por la parte actora como deducible en su declaración de impuesto a la renta por falta de materialidad de las transacciones. Para hacerlo, el órgano jurisdiccional aplicó el contenido del artículo 17 del Código Tributario y analizó la totalidad de elementos que sirvieron como fundamento para la aplicación del principio de esencia económica sobre las formas jurídicas a la hora de la calificación del hecho generador.

De tal suerte, la Sala Única en sentencia estudió la relación jurídica de la actora con sus proveedores —empresas fantasmas— dada a conocer según las formas jurídicas [mandato] presentadas y concluyó con la que, en esencia correspondía [compra venta]. De igual manera advirtió la ausencia del kardex, inventarios, actas de entrega recepción, guías de remisión y contabilidad modificada.

El Tribunal en este caso fue bastante enfático en concluir con la falta de prueba que permita justificar la materialidad de las adquisiciones alegadas por la empresa actora, que fueron consideradas como gastos deducibles y posteriormente “vendidas” a su cliente. La sentencia identifica como hechos probados la inexistencia de las operaciones discutidas por ausencia de materialidad y no lo hace sobre el único argumento de la condición de las empresas proveedoras, sino después de haber revisado cada una de las pruebas practicadas por las partes en el juicio.

Lo importante a ser rescatado de este caso es que, el Tribunal realizó un detenido análisis sobre la motivación que utilizó la Administración Tributaria para considerar viable la aplicación de la institución de la calificación del hecho generador. El fallo judicial advierte como estructura en primer lugar la individualización de los elementos que generaron diferencias entre la realidad económica y las formas jurídicas; posteriormente consta el análisis del Tribunal tras la valoración de las pruebas aportadas en la causa; y, finalmente, la conclusión de la inexistencia de los gastos; ejercicio deductivo de motivación que claramente corrobora el límite para la aplicación del artículo 17.

En la misma línea de argumentación dentro del proceso jurisdiccional 13802-2017-00303, en sentencia fue ratificada la consecuencia advertida en el acto impugnado referente a la inexistencia de los gastos analizados por no haber sido justificado la realización del hecho económico como parte de las pruebas aportadas en el proceso, ni tampoco en sede administrativa.

Por último, como parte del tercer efecto propio de la calificación del hecho generador, en el juicio 17510-2019-00054 el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario No.1 consideró que, la glosa relacionada al sustento del hecho económico fue justificada de manera parcial. La actora para ciertas transacciones analizadas no presentó prueba que justifique que los gastos glosados se encontraban vinculados con los ingresos gravados fruto de su actividad económica, pero para una transacción específica presentó el producto del servicio contratado como lo es un informe técnico; es decir, el Tribunal consideró la deducibilidad del gasto en la medida de su justificación en el proceso jurisdiccional y para el resto la condición de gasto no deducible.

Lo principal de la sentencia referida es que las presunciones del acto administrativo, esto es la calificación del hecho generador son desvanecidas a favor del contribuyente en razón de la prueba de la operación ante el órgano jurisdiccional. En otras

palabras, ante la prueba de la esencia económica no hay sustento de diferencia entre las formas y la significación económica.

Para concluir, entre los ejemplos expuestos en este acápite está la sentencia dictada dentro del proceso 17510-2017-00594 en la que, el órgano jurisdiccional cuestionó la capacidad operativa del proveedor de la parte actora para la prestación del servicio contratado por elementos brindados por la Administración Tributaria, medios de pago y requisito de bancarización; y, concluyó que, a falta de la secuencialidad material del gasto su condición es de no deducible.

En resumen, en la casuística local la calificación del hecho generador efectuada por la Administración Tributaria —artículo 17 del Código Tributario— recoge efectos como el levantamiento del velo societario; la consideración de operaciones inexistentes; y, gastos no deducibles. En función de los dos últimos escenarios no se ha establecido jurisprudencia que permita identificar cuando se tratan de inexistentes o no deducibles, pues hasta el momento en la línea jurisprudencial compartida, la Corte ha considerado que la inexistencia excluye la condición de deducibilidad porque no puede producir efectos tributarios un acto que no existió en lo absoluto; es decir, la Corte Nacional de Justicia en línea jurisprudencial sí reconoce la producción de los dos escenarios descritos en este trabajo.

Capítulo segundo

El abuso de los convenios para evitar la doble imposición

1. El principio de sustancia sobre la forma en los convenios para evitar la doble imposición

Para dar comienzo con el análisis de este nuevo capítulo es importante precisar que, el tratado internacional en términos de Remiro Brotons citado por el profesor César Montaña Galarza se refiere a la manifestación por escrito de voluntades concordantes de sujetos de derecho internacional. De esta relación surgen obligaciones y derechos para las partes según las reglas de derecho internacional. Aclara el citado profesor ecuatoriano que, dentro de los tratados internacionales (género) subyacen los acuerdos y convenios internacionales (especie).³³

En términos generales César García Novoa define a los convenios para evitar la doble imposición —en adelante, CDI— como un tipo de tratado internacional suscrito por Estados, que tienen como objeto la autolimitación de la soberanía tributaria por la necesidad de reparto de la misma respecto de los tributos afectados. En consecuencia evita la generación de la doble imposición³⁴ y la evasión fiscal. Por su parte, Serrano Antón distingue a los acuerdos de intercambio de información (TIEA, Tax Information Exchange Agreements) y asistencia administrativa mutua en materia fiscal como parte de los tratados internacionales relevantes junto con el previamente citado.³⁵

El intercambio de información como propósito puede estar contenido en el propio CDI; sin embargo, en términos generales los TIEA (acuerdos de intercambio) tienen como objetivo principal el de intercambiar información para fines tributarios en aras del cumplimiento de las leyes tributarias locales, cobro de tributos, investigación de presuntos delitos tributarios e infracciones a las leyes y reglamentos, la determinación y

³³ César Montaña, *Manual de Derecho Tributario Internacional* (Quito: Corporación Editora Nacional, 2007), 240.

³⁴ César García Novoa, “Forma y sustancia en los convenios de doble imposición internacional”, en *Estudios de derecho tributario constitucional e internacional. Homenaje latinoamericano a Víctor Uckmar*, coord. Pasquale Pistone y Heleno Taveira Torres (Buenos Aires: Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, 2005), 631.

³⁵ Fernando Serrano Antón, “Convenios para evitar la doble imposición”, en *Tratado de Fiscalidad Internacional para el Ecuador*, coord. César Montaña, Romeo Carpio y Pablo Villegas (Quito: Universidad Andina Simón Bolívar / Ius et Historiae Ediciones, 2019), 331.

liquidación de impuestos que deban ser cancelados por los contribuyentes, conforme lo destaca el artículo 4.1 del MCIAT.³⁶

Es decir que, el intercambio de información representa una herramienta de gran utilidad para las administraciones tributarias a la hora de levantar procedimientos administrativos porque les permitirá llegar a conclusiones fácticas certeras de los contribuyentes involucrados y las operaciones analizadas. De modo que puedan aplicar el convenio para evitar la doble imposición y las consecuencias jurídicas correspondientes.

Por su parte, el convenio para evitar la doble imposición *per se* es una norma inserta en el ordenamiento jurídico nacional de los Estados contratantes posterior a su suscripción y correspondiente validación por el órgano competente. Instrumento que no modifica el sistema jurídico local, sino que su negociación –en teoría- parte del principio de unicidad normativa con el que su contenido ha de ser armónico con las demás normas que integran el sistema legal; posición que, es defendida por el profesor Cesar Montaña al identificar que un tratado internacional en materia tributaria no afecta o cambia la ley de manera general, sino que debe ser aplicado al caso específico en el que se demuestre el elemento internacional.³⁷

De tal suerte, hasta este punto se han distinguido aspectos relevantes como son los derechos y obligaciones de los Estados contratantes en función de la suscripción del CDI. En adición, quedó expuesto que, su contenido no contradice el de la norma doméstica de los Estados, sino que es complementario; y, su ámbito de aplicación se activa en razón de las relaciones jurídicas internacionales de las que se originan rentas sometidas a imposición en dos Estados, el de fuente y residencia.

Al efecto, el profesor español García Novoa al referirse a la interacción del sistema local con el CDI identifica que, este último es considerado como norma anti elusión tributaria, que se resume en el abuso del derecho o abuso de formas jurídicas. Para el mentado autor el instrumento es una norma inserta en el ordenamiento jurídico del país suscriptor anti elusiva frente a escenarios en los que se deprenda el componente extranjero; sin embargo, ha de ser visto que, su línea de pensamiento excluye a los posibles casos de evasión producto de la aplicación arbitraria de los CDI.³⁸

³⁶ Isaac Gonzalo Arias, “El intercambio internacional de información para propósitos tributarios” en *Tratado de Fiscalidad Internacional para el Ecuador*, coord. César Montaña, Romeo Carpio y Pablo Villegas (Quito: Universidad Andina Simón Bolívar / Ius et Historiae Ediciones, 2019), 495-7.

³⁷ Montaña, *Manual de Derecho Tributario Internacional*, 247.

³⁸ García Novoa, “Forma y sustancia en los convenios internacionales”, 632.

Para una mejor comprensión del debate jurídico propuesto en esta investigación corresponde estudiar en los siguientes párrafos las características distintivas no sólo de elusión y evasión tributaria, sino que también de la planificación tributaria o economía de opción para una mejor comprensión del tipo de escenarios a los que se enfrenta el Estado [Administración Tributaria] ante la aplicación de un instrumento internacional en materia tributaria.

El mismo profesor español en la relatoría de las XXIV Jornadas Latinoamericanas del Derecho Tributario clarifica que no existe una definición como tal por parte del derecho positivo del término de *elusión tributaria*, sino que es la Ciencia del Derecho la encargada de otorgar este sentido y alcance. Precisamente es lo García Novoa ensayó a través de la recopilación de los elementos distintivos expuestos por cada uno de los panelistas de las jornadas.

El expositor venezolano, Serviliano Abache resalta que, bastante difícil ha sido la tarea de definir a la elusión y evasión tributaria toda vez que es muy tenue la línea divisoria entre ambas. Por su parte, los relatores Yáñez Villanueva (Chile), Yupangui (Ecuador) y Weffe (Venezuela) coinciden en entender que, la finalidad de la elusión es el ahorro fiscal, pero sin la violación de ninguna norma del ordenamiento local sino con el aprovechamiento de vacíos legales.³⁹

Sin perjuicio de lo mencionado, García Novoa anota en base a la exposición de Weffe (Venezuela) que, la elusión también consiste en una vulneración indirecta de la norma por medio de la cual ciertamente no se trasgrede su formalidad, pero sí queda distorsionada la actividad negocial. Es decir, la forma jurídica empleada es legítima pero su utilización confronta abiertamente el espíritu de la norma.

Además de la definición negativa de la elusión, según la cual ésta consistirá en un ahorro fiscal sin vulneración directa de la norma tributaria, cabe también afirmar que, la elusión consiste en un resultado al que se puede llegar distorsionando la actividad negocial, pero con plena observancia de las normas positivas, al menos en su aspecto formal. Esta observación es muy importante, porque incide en la licitud de la elusión frente a la ilicitud de la evasión, como señala Weffe, el Relator General de Venezuela; “tanto el fraude fiscal como la omisión pura y simple del cumplimiento de la obligación tributaria son normas ilegítimas, bajo cualquier esquema de Derecho, de evitación de la carga tributaria. No así la elusión” Para ésta, regla básica sería que la forma jurídica adoptada es en principio, legítima; no hay regla alguna que prohíba la realización de las conductas que pueden configurar elusión tributaria, sino que es el resultado de su realización en el caso concreto

³⁹ Serviliano, Yáñez, Yupangui y Weffe, “La elusión fiscal y los medios para evitarla”, 4-7, 1-5. 15.

el que evidencia incongruencia de tal empleo con la *ratio* del ordenamiento tributario, considerado como un todo.⁴⁰

[...] A favor de la tesis de la “infracción indirecta”, se pronuncia Gómez Cotero Relator Nacional de México, al decir que “en la elusión fiscal, respetando las palabras de la ley, se busca esquivar su sentido, bien cuando ésta no se cumple o cuando se obtiene resultados no queridos por la norma”. Del mismo modo se suele decir que en la elusión, a diferencia de la evasión, se da una vulneración, “no de la letra, sino del espíritu de la norma”, como señala Cubides Pinto, Relator Nacional de Colombia y Pérez Arraiz, Relator Nacional de España. Sin embargo, la idea de que la elusión se fundamenta en una *infracción indirecta* de la norma no deja de tener un trasfondo metafórico, pues para que se infrinja la norma deben darse todos los requisitos de tipicidad, culpabilidad y antijuridicidad, lo que no casa muy bien con la idea de una infracción indirecta.⁴¹

La doctrina expuesta señala que, la infracción en la elusión tributaria no responde a un quebrantamiento *per se* de la norma vista a nivel formal, sino en el ámbito material porque reporta un beneficio - mal interpretado- que subyace de un vacío legal sobre el que aspira el contribuyente obtener una ventaja fiscal inexistente. En cierto modo la concepción doctrinaria recogida considera el fuero interno de la persona en conjunto con el espíritu de la norma y su correspondiente consecuencia jurídica para reconocer la legitimidad o no de los efectos alcanzados en la operación.

En lo que respecta a la definición de *evasión tributaria* los relatores Weffe (Venezuela) Gómez Cotero (México), Damarco (Argentina) y Yupangui (Ecuador) identifican que tiene como finalidad el ahorro fiscal, pero la diferencia significativa con la elusión radica en la intención manifiesta de quebrantar el ordenamiento jurídico [violación directa]. Lo que implica que, el contribuyente comete el ilícito tributario porque oculta el nacimiento de la obligación tributaria y con ello el pago de tributos a la Administración Fiscal.⁴²

Destaca, además, la aportación del Relator Nacional Argentino, Damarco, al decir que “la evasión siempre es una conducta ilícita porque implica la violación de las normas y siempre es dolosa porque responde a una actitud intencional del sujeto que persigue no pagar el tributo o no pagarlo en su debida medida con violación de normas” [...] ⁴³

Tanto la evasión y la elusión reconocen como parte de su definición al elemento material. Si bien en la elusión no aparece el dolo existe una intención del contribuyente de burlar la consecuencia prevista por el legislador a la hora de la redacción de la norma. En otras palabras, desde mi punto de vista, el elemento volitivo con el que actúa el

⁴⁰ *Ibíd.*, 15.

⁴¹ *Ibíd.*, 23.

⁴² *Ibíd.*, 10-4.

⁴³ *Ibíd.*, 10.

contribuyente no siempre es del todo claro para definir ante qué situación se enfrenta la Administración Tributaria y es una posición que la propia doctrina en la materia no ha podido zanjar. Sin embargo, lo que es claro es que, en ambos escenarios existe un empleo mal intencionado [manipulación] del derecho positivo.

Por último, la economía de opción es definida como las alternativas que la propia norma tributaria establece para que sea el contribuyente quien escoja la mejor opción acorde a su actividad económica para obtener un ahorro fiscal, conforme lo señala Damarco (Argentina) y Yáñez Villanueva (Chile); se trata entonces de la obtención de ventajas fiscales que el mismo ordenamiento jurídico propugna. Adiciona, Yupangui (Ecuador) que, la planificación tributaria tiene como “fundamento a la autonomía de la voluntad de las partes, libertad de empresa, libertad de contratación, libertad económica y en los principios constitucionales y tributarios de reserva de Ley y legalidad.”⁴⁴

La planificación fiscal o aprovechamiento lícito de ventajas fiscales puede entenderse desde una doble perspectiva. En primer lugar, desde el punto de vista del contribuyente, nos referimos a una actividad particular, que se resume en la posibilidad de “escoger” o “elegir” la alternativa fiscal más favorecedora, sin violar el ordenamiento tributario. Así para Damarco, Relator Nacional de Argentina, el concepto supone que el contribuyente está en una situación en la que enfrenta una alternativa para formalizar sus negocios y elige el término de la alternativa que le resulta más beneficioso. En otras palabras, desde el punto de vista económico, *opta* por lo que le resulta más conveniente.⁴⁵

En este orden de ideas, brevemente podemos identificar que los tres términos coinciden con la finalidad del ahorro fiscal y su distinción se ve marcada en función de los límites previstos en la normativa. Así pues, la elusión no confronta directamente el aspecto formal de la norma, pero sí el material a través del abuso de las formas; en tanto que, la evasión quebranta abiertamente la norma porque pretende inobservar las consecuencias jurídicas de una relación plenamente construida al configurarse el hecho generador; y, la economía de opción o planificación tributaria responde a la selección de la mejor opción de las que se encuentran previstas en el catálogo normativo.

Desde mi punto de vista, los CDI al ser incorporados como parte del derecho local de un Estado suscriptor deben ser vistos como normas anti elusión y evasión fiscal —de existir cláusulas antiabuso— y no solo anti elusión como menciona García Novoa porque en ambos casos se verifica un perjuicio al fisco en los niveles de recaudación que bien podría originarse del abuso del derecho del contribuyente con la finalidad de obtener un

⁴⁴ *Ibíd.*, 20.

⁴⁵ *Ibíd.*, 16.

ahorro fiscal y que, como se ha referido, la consecuencia dependiendo de la manifestación del dolo podría incluso sucumbir en territorio del ilícito tributario; límite que ha sido trazado por el propio título de los convenios suscritos por el estado ecuatoriano “acuerdo para evitar la doble imposición y evasión fiscal”.

Entonces, para precisar el radio de estudio se entenderá que el abuso de los CDI se produce ante escenarios de elusión y evasión fiscal en los que el contribuyente pretenda beneficiarse de la norma internacional en operaciones en las que claramente no tendría derecho; y, que por su condición normal habría significado una carga impositiva mayor a ser satisfecha al fisco. En la investigación se dejará de lado a la economía de opción o planificación tributaria al observarse que, la misma parte de las opciones que el propio ordenamiento local prevé en calidad de incentivos y beneficios tributarios dirigidos al contribuyente.

Bajo esta línea argumentativa es García Novoa quien define al abuso de las formas jurídicas como una de las modalidades del “abuso del Derecho” por medio de la cual, el particular utiliza el derecho positivo de manera abusiva para conseguir objetivos económicos deseados a través de instituciones jurídicas que claramente no conducen al fin esperado; ante lo cual, se evidencia como solución la prevalencia de sustancia (resultados materialmente perseguidos) sobre las formas empleadas en las transacciones.⁴⁶ Abuso que, también es visto para conseguir la aplicación de los tratados internacionales en materia tributaria al ser estos parte del derecho positivo integrado en el sistema jurídico nacional de cada Estado contratante.

Complementa el profesor Pasquale Pistone que, el abuso del derecho se refiere a esas situaciones en las que el contribuyente obtiene un ahorro impositivo mediante operaciones que no se justifican, sino que por su instrumentación dirigida al ahorro de este impuesto.⁴⁷ Es decir, nuevamente se evidencia el elemento de manipulación de las normas a conveniencia de los intereses personales del contribuyente que, en razón de la realidad material no estarían dispuestas ciertas consecuencias jurídicas sino cuando se presentan formas jurídicas totalmente estructuradas.

Así las cosas, García Novoa y Pistone identifican como ejemplos de abuso de convenios al *treaty shopping* y el *rule shopping*; por su cuenta, Serrano Antón, adiciona

⁴⁶ García Novoa, “Forma y sustancia en los convenios de doble imposición internacional”, 635-6.

⁴⁷ Pasquale Pistone, “El abuso de los convenios internacionales en materia fiscal” en *Curso de Derecho Tributario Internacional. Tomo II*, coord. Víctor Uckmar (Bogotá: editorial TEMIS S.A., 2003), 107-8.

los casos de cambio de residencia fiscal de personas naturales y de sociedades; y, creación de empresas sin sustancia económica. Todas estas situaciones revelan el uso inapropiado de la norma internacional en materia tributaria por la manipulación del elemento económico de la relación jurídica, que a su vez erosiona la base imponible sobre la que deba ser calculado el impuesto.⁴⁸

El *treaty shopping* se refiere al aprovechamiento indebido de un CDI por parte de un contribuyente. Al respecto José Vicente Troya con fundamento en el pensamiento de Tulio Rosembuj atribuye que, el fenómeno existe cuando una persona natural, jurídica o sujeto de derechos usa un convenio aun cuando carece de legitimidad para hacerlo; y, en la práctica se visibiliza con la interposición de una persona jurídica o entidad en alguno de los Estados contratantes cuando el beneficiario efectivo no reside en ninguno de los dos.⁴⁹

Pistone identifica que, para este tipo de estructuras en las que se evidencia como tal el abuso del CDI existen las sociedades conducto, *conduit company*; personas jurídicas interpuestas con el afán de que la renta sea distribuida a estas sociedades intermedias que no tienen un interés sustancial en la percepción de la misma.⁵⁰

Incluso, el Servicio de Rentas Internas⁵¹ identifica a la figura en estudio como un tipo de abuso de convenio como bien ha sido replicado por los autores Romeo Carpio y Andrea Moya.⁵² La Administración Tributaria local clarifica que el *treaty shopping* se trata del empleo de un país con convenio para evitar la doble imposición con el objetivo de triangular operaciones. Incluso, afirma que, podría llegar a ser utilizada la figura como escenario de simulación de pagos al exterior [planificación tributaria agresiva] como parte de una contraprestación por servicios carentes de sustancia económica, pues la empresa local estaría pagando a una sociedad residente en un Estado en el que tenga suscrito CDI

⁴⁸ Fernando Serrano Antón, “Charla sobre aspectos de fiscalidad internacional” (clase magistral, Quito, 14 de noviembre de 2019).

⁴⁹ José Vicente Troya, *Derecho Internacional Tributario* (Quito: PUDELECO Editores S.A, 2008), 139.

⁵⁰ Pasquale Pistone, “El abuso de los convenios internacionales en materia fiscal”, 123.

⁵¹ Ecuador Servicio de Rentas Internas, “Operaciones internacionales con riesgo de fraude fiscal”, *Servicio de Rentas Internas*, accedido 27 de febrero de 2020, <https://www.sri.gob.ec/BibliotecaPortlet/descargar/d988dc85-e8af-496c-80d1c0fa1e390c17/Esquema%20fraude%20fiscal%20con%20abuso%20de%20CDI.pdf>.

⁵² Romeo Carpio y Andrea Moya, “Convenios para evitar la doble imposición” en *Tratado de Fiscalidad Internacional para el Ecuador*, coord. César Montaña, Romeo Carpio y Pablo Villegas (Quito: Universidad Andina Simón Bolívar/ Ius et Historiae Ediciones, 2019), 387.

por servicios que efectivamente no fueron prestados por quien en formas dice haberlo hecho sino por un tercero residente en un Estado sin convenio.⁵³

Incluso la norma doméstica ecuatoriana reconoce el tipo de abuso en el artículo 30 del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, que en su texto correspondiente reza:

Art. 30.- Deducción por pagos al exterior.- 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.

[...]

En caso de establecerse que el contribuyente utilizó a un intermediario, ubicado en un país con el cual se haya suscrito un convenio de doble tributación, con el fin de realizar una triangulación y aplicar indebidamente los beneficios del convenio, la Administración Tributaria podrá determinar el impuesto a pagar sin perjuicio de las responsabilidades penales a las que hubiere lugar.⁵⁴

Por otro lado, el *rule shopping* es definido por García Novoa como una conducta con la que también se pretende la reducción en la tributación en el Estado de fuente, pero no se concentra en la aplicación de un convenio como la institución anterior, sino que opera sobre la base de un convenio que resulta aplicable. Esta figura lo que busca es el abuso de las formas negociales para que el rendimiento obtenido en el Estado de fuente sea calificado a efectos de aplicación del convenio como una renta que soporte un menor gravamen.

[...] *rule shopping*. Se trata de una conducta que también pretende reducir la tributación en la fuente, pero cuyo elemento principal no es conseguir la aplicación de un determinado convenio. Por el contrario, el *rule shopping* opera sobre la base de un convenio que resulta aplicable. Y lo que se pretende es que el rendimiento obtenido en el Estado de fuente se califique, a los efectos del convenio, según la categoría de renta que soporta un menor gravamen en dicho Estado. Esta calificación se buscará, normalmente, por medio de formas o instituciones jurídicas que, objetivamente consideradas, no están al servicio de esos fines, esto es, a través de genuinos ejemplos de abuso de las formas negociales. Así, por ejemplo, teniendo en cuenta que la mayoría de los CDI permiten al Estado de la fuente exigir un determinado impuesto sobre los dividendos pero no facultan, un *withholding tax* para las ganancias procedentes de las ventas de acciones, será frecuente utilizar abusivamente formas negociales a través de las que pueda ponerse de manifiesto una ganancia derivada de una enajenación en lugar de una distribución de dividendos.⁵⁵

⁵³ Ecuador Servicio de Rentas Internas, “Prácticas de planificación fiscal agresiva”, *Servicio de Rentas Internas*, accedido 27 de febrero de 2020, <https://www.sri.gob.ec/web/guest/practicas-de-planificacion-fiscal-agresiva>.

⁵⁴ Ecuador, *Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno*, Registro Oficial 209, Suplemento, 8 de junio de 2010, art. 30.

⁵⁵ García Novoa, “Forma y sustancia en los convenios de doble imposición internacional”, 645.

En lo que respecta al caso de cambio artificioso de residencia fiscal de personas naturales procede de la manipulación de las condiciones específicas señaladas en la norma doméstica del Estado para considerar a una persona como residente; tales como el elemento temporal y los centros de intereses vitales. Serrano Antón identifica que, ante el problema descrito ha de ser plausible la regla de cuarentena fiscal como solución; que muchos Estados empiezan a incorporarla en su correspondiente ordenamiento jurídico. En el Ecuador ha sido incluida a través del artículo 4.1 de la Ley de Régimen Tributario Interno

En tanto que, la manipulación de residencia de las personas jurídicas se ve materializada por la incorporación de toda una estructura creada en paraísos fiscales: testaferros, directivos, contadores, representantes legales, etc., para da una apariencia formal de un negocio que materialmente no existe ⁵⁶

Art. 4.1.- Residencia fiscal de personas naturales.- Serán considerados residentes fiscales del Ecuador, en referencia a un ejercicio fiscal, las personas naturales que se encuentren en alguna de las siguientes condiciones: También están las empresas que no tienen sustancia económica que son creadas, como bien ha quedado anotado, para la obtención de ventajas fiscales derivadas de los CDI con la finalidad de obtener un ahorro fiscal a través del abuso de las formas jurídicas.

a) Cuando su permanencia en el país, incluyendo ausencias esporádicas, sea de ciento ochenta y tres (183) días calendario o más, consecutivos o no, en el mismo período fiscal;

b) Cuando su permanencia en el país, incluyendo ausencias esporádicas, sea de ciento ochenta y tres (183) días calendario o más, consecutivos o no, en un lapso de doce meses dentro de dos periodos fiscales, a menos que acredite su residencia fiscal para el período correspondiente en otro país o jurisdicción.

En caso de que acredite su residencia fiscal en un paraíso fiscal o jurisdicción de menor imposición, deberá probar que ha permanecido en ese país o jurisdicción al menos ciento ochenta y tres (183) días calendario, consecutivos o no, en el ejercicio fiscal correspondiente. En caso de que un residente fiscal en Ecuador acredite posteriormente su residencia fiscal en un paraíso fiscal o jurisdicción de menor imposición, éste mantendrá la calidad de residente fiscal en Ecuador hasta los cuatro períodos fiscales siguientes a la fecha en que dejó de cumplir las condiciones para ser residente mencionadas en los literales anteriores, a menos que pruebe que ha permanecido en ese país o jurisdicción al menos ciento ochenta y tres (183) días calendario, consecutivos o no, en un mismo ejercicio fiscal; [...]⁵⁷

Para la Administración Tributaria ecuatoriana también son identificados como escenarios de abuso de convenio además de los indicados el de gastos sin sustancia

⁵⁶ Serrano Antón, “Charla sobre aspectos de fiscalidad internacional”.

⁵⁷ Ecuador, *Ley de Régimen Tributario Interno*, Registro Oficial 463, Suplemento, 17 de noviembre de 2004, art. 4.1.

económica y el ocultamiento del beneficiario efectivo; en el primero, se emplea sociedades instrumentales en un país con CDI que tienen por detrás paraísos fiscales; y, el segundo, se oculta a través de sociedades intermedias residentes en países con los que los Estados hubiera suscrito algún convenio al verdadero beneficiario efectivo [persona natural ecuatoriana o sociedad residente] de los dividendos percibidos y ganancias de capital que en territorio ecuatoriano constituyen ser renta gravada.

En la totalidad de los escenarios detallados existe un patrón común que es el abuso de las formas jurídicas a través de la creación de sociedades instrumentales que encubren al beneficiario efectivo y de operaciones carentes de sustancia económica que obliguen en formas a la erosión de la base imponible. Incluso, se deslumbra la manipulación a la normativa interna del Estado en cuanto a condiciones de residencia de personas naturales y jurídicas para la aplicación de un CDI; conductas tendientes a la obtención de ventajas fiscales ilegítimas.

En la actualidad, desde mi punto de vista, es difícil reconocer todos los tipos de abuso a los convenios porque conforme han sido implementadas las medidas de control son, si cabe el término, perfeccionados por los contribuyentes. Por ejemplo, para el *treaty shopping* –figura icónica de abuso- conocemos que la característica principal es la creación de una tercera sociedad (C) residente de un Estado con CDI con la que propiamente no debería existir relación jurídica con la empresa local (B), sino con la empresa residente en un Estado sin convenio (A); ante lo cual se han creado escenarios en los que, los pagos realizados a esta tercera empresa responden a un servicio efectivamente prestado pero por la sociedad (A) o, en su defecto, por servicios que nunca fueron recibidos por la empresa local. Entonces, se hablaría de abuso de la persona jurídica y de operaciones sin sustancia económica o inexistentes a nivel internacional.

Bajo la estructura indicada, en las operaciones en las que se verifique el componente internacional que sugieran –a simple vista- la aplicación del CDI deberá considerarse como parte del análisis en primer lugar a los intervinientes en la relación comercial (proveedores y clientes). De ser el caso, proceder con el correspondiente levantamiento del velo societario en aquellos momentos en los que se verifique el abuso de la personería jurídica del sujeto para obtener beneficios que en el orden normal de cosas no hubieran sido obtenidos.

En segundo lugar, considero imperioso el estudio de la materialidad de las operaciones que fueron tranzadas; por tanto, en función de las formas jurídicas exhibidas a la Administración Tributaria del Estado de fuente (contratos, facturas, etc.) proceda la

indagación respecto de la efectiva prestación del servicio o entrega del bien conforme anotan las formas jurídicas.

Elementos que vistos en conjunto traerán aparejada como consecuencia a la calificación del hecho generador con la que primará la significación económica antes que las formas jurídicas empleadas por los contribuyentes. De manera que pueda ser mitigado el abuso de la norma internacional y con ello la distorsión de la cuantía de la obligación tributaria a ser cancelada; sin que lo dicho perjudique la soberanía impositiva de los Estados pactantes.

Al efecto, César García Novoa distingue que esta calificación de la norma tributaria de la que hablamos debe ser antecedida al ejercicio de interpretación; lo que identifica a su criterio dos elementos necesarios a considerar. De modo tal que, el abuso de la significación económica es vista no sólo en el orden local, sino que también en relaciones internacionales en las que claramente surge la necesidad de aplicar el principio de esencia económica frente a los escenarios de abuso de los convenios internacionales por parte de los contribuyentes.

Sin embargo, la particularidad a ser rescatada en la esfera internacional es que existe la posibilidad de una colisión de dos ordenamientos jurídicos porque no necesariamente será uniforme el criterio de interpretación y calificación del hecho generador [interpretación local] de cada uno. Esto, sin duda traerá como consecuencia más de una interpretación del instrumento internacional en el momento de su aplicación al caso en concreto que revelen en sí la intención más cercana al espíritu del convenio suscrito por los Estados contratantes.

García Novoa y Pistone, en sus obras respectivas, especifican que la interpretación del instrumento debe estar alineado con el contenido del artículo 31, 32 y 33 de la Convención de Viena; es decir en función del *pacta sunt servada*. Adiciona el profesor italiano que, la interpretación debe ser acorde al objetivo de todo convenio que, por cierto, no es solamente el de evitar la doble imposición, sino que también el evitar la elusión y evasión fiscal.

Art. 31.- Regla general de interpretación

1. Un tratado deberá interpretarse de buena fe conforme al sentido corriente que haya de atribuirse a los términos del tratado en el contexto de éstos y teniendo en cuenta su objeto y fin. 2. Para los efectos de la interpretación de un tratado, el contexto comprenderá, además del texto, incluidos su preámbulo y anexos:

a) Todo acuerdo que se refiera al tratado y haya sido concertado entre todas las partes con motivo de la celebración del tratado; y, b) Todo instrumento formulado por

una o más partes con motivo de la celebración del tratado y aceptado por las demás como instrumento referente al tratado.

3. Juntamente con el contexto, habrá de tenerse en cuenta:

a) Todo acuerdo ulterior entre las partes acerca de la interpretación del tratado o de la aplicación de sus disposiciones; b) Toda práctica ulteriormente seguida en la aplicación del tratado por la cual conste el acuerdo de las partes acerca de la interpretación del tratado; y, c) Toda norma pertinente de derecho internacional aplicable en las relaciones entre las partes.

4. Se dará a un término un sentido especial si consta que tal fue la intención de las partes.

Art. 32.- Medios de interpretación complementarios

Se podrá acudir a medios de interpretación complementarios, en particular a los trabajos preparatorios del tratado y a las circunstancias de su celebración, para confirmar el sentido resultante de la aplicación del artículo 31, o para determinar el sentido cuando la interpretación dada de conformidad con el artículo 31:

a) Deje ambiguo u oscuro el sentido; o, b) Conduzca a un resultado manifiestamente absurdo o irrazonable.

Art. 33.- Interpretación de tratados autenticados en dos o más idiomas

1. Cuando un tratado haya sido autenticado en dos o más idiomas, el texto hará igualmente fe en cada idioma, a menos que el tratado disponga o las partes convengan que en caso de discrepancia prevalecerá uno de los textos. 2. Una versión del tratado en idioma distinto de aquél en que haya sido autenticado el texto será considerada como texto auténtico únicamente si el tratado así lo dispone o las partes así lo convienen. 3. Se presumirá que los términos del tratado tienen en cada texto auténtico igual sentido. 4. Salvo en el caso en que prevalezca un texto determinado conforme a lo previsto en el párrafo 1, cuando la comparación de los textos auténticos revele una diferencia de sentido que no pueda resolverse con la aplicación de los artículos 31 y 32, se adoptará el sentido que mejor concilie esos textos, habida cuenta del objeto y del fin del tratado.⁵⁸

Es menester anotar que, ante escenarios de abuso de las formas jurídicas la doctrina identifica como solución al propio contenido del instrumento internacional a través de las cláusulas antiabuso; y, en ausencia de estas al contenido de la norma doméstica de los Estados pactantes. No obstante, la discusión se torna álgida por la interpretación que pueda ser dada al caso en concreto por cada uno de ellos.

Y con esto nacen las siguientes interrogantes ¿qué argumentos justifican desconocer los beneficios de un tratado internacional? ¿qué justificativos materiales deben ser recopilados para restringir su aplicación? ¿por qué al evidenciarse un claro escenario de abuso de derecho y restringir su aplicación podría ser insinuada una violación al *pacta sunt servanda*?

Las inquietudes formuladas revelan con meridiana claridad dos puntos. El primero en el que efectivamente el principio de sustancia sobre la forma es aplicado en el derecho tributario internacional y no solo en el doméstico; y, el segundo que, la resolución del

⁵⁸ Ecuador, *Convención de Viena sobre el derecho de los tratados*, Registro Oficial 6, 28 de abril de 2005, arts. 31-3.

problema de abuso del derecho no está del todo resuelto en vista de que, la interpretación del convenio será dada por cada Estado a la luz de la teoría que favorezca en mejor medida sus expectativas de imposición y de las potestades de las que consideran estar asistidos.

Por lo tanto, queda claro que, la aplicación de la esencia económica es un principio que abarca el abuso de norma positiva, como lo es el CDI; pero que a diferencia del caso doméstico estudiado en el primer capítulo dependerá no solo de la calificación efectuada por un Estado sino también de la que pueda realizar el otro Estado suscriptor. Para el efecto, el abuso propiciado en el instrumento internacional tendrá en cuenta el contenido de sus cláusulas antiabuso, norma local e interpretación dada con miras al control de la evasión y elusión fiscal.

2. La Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) y el abuso de convenios. Interpretación *pacta sunt servanda*

La Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico OCDE es una organización de índole internacional con origen en la Organización Europea de Cooperación (OECE) de 1948;⁵⁹ tuvo gran relevancia en la época post guerra por el reconocimiento de la interdependencia económica y cooperación de los países miembros. De ahí que, para esa época se tornó necesaria la creación de una red de convenios fundamentados en una misma metodología y principios, que tengan como finalidad el combate contra la doble imposición tributaria.

De tal suerte para el año 1963, no solo que, el Comité Fiscal de la OCDE elaboró su informe final titulado “Proyecto de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio” sino que, exhortó a los países miembros a que siguieran su contenido a efectos de suscripción de un instrumento internacional bilateral. Con esto la Organización abrió paso a una revisión posterior del informe en función de las experiencias de su aplicación y de las nuevas prácticas económicas conocidas; y, aquello dio lugar a la publicación de un nuevo modelo de convenio en el año de 1977.

A raíz de 1977 hasta la actualidad el Comité de Asuntos Fiscales realiza revisiones periódicas con las que se garantice que, las disposiciones allí contenidas en el modelo de convenio realmente se encuentran atadas a la realidad económica que atraviesa el mundo

⁵⁹ Gobierno de España, “Qué es la OCDE. Creación y países miembros”, *Gobierno de España*, 11 de diciembre de 2018, párr. 1, <http://www.exteriores.gob.es/RepresentacionesPermanentes/OCDE/es/quees2/Paginas/Paises-Miembros.aspx>.

globalizado, siendo la última actualización del modelo de convenio la del año 2017; misma que será empleada en el presente acápite.⁶⁰

Si bien es cierto el modelo de convenio de la OCDE coexiste con el modelo de Naciones Unidas, estadounidense, holandés, comunidad andina y del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario⁶¹. Pero a cuenta de esta investigación se tomará como fundamento su contenido y comentarios respecto de la problemática del abuso de convenios internacionales porque es bastante alto su nivel de aceptación en los países miembros y no miembros a la hora de la estructuración de este tipo de instrumento internacional. Incluso, en el caso ecuatoriano –Estado no miembro- tal ha sido el nivel de aceptación del modelo de convenio que de los veinte y uno CDI suscritos, diecinueve mantienen el mismo esquema del modelo de convenio OCDE y apenas, dos mantienen una estructura distinta (Decisión 578 CAN y CDI con Argentina). Es decir, el 90,47% de instrumentos en materia tributaria que fueron firmados por el Estado ecuatoriano observan el modelo de convenio de la OCDE.

Además, de acuerdo a la información reportada en el sitio web oficial de la OCDE los países miembros son: Alemania, Australia, Austria, Bélgica, Canadá, Chile, Corea, Dinamarca, Eslovenia, España, Estados Unidos, Estonia, Finlandia, Francia, Grecia, Hungría, Irlanda, Islandia, Israel, Italia, Japón, Letonia, Lituania, Luxemburgo, México, Noruega, Nueva Zelanda, Países Bajos, Polonia, Portugal, Reino Unido, República Checa, República Eslovaca, Suecia, Suiza y Turquía.⁶² Estados miembros que suscriben sus CDI bajo el modelo de convenio de la OCDE y con quienes, en gran medida, Ecuador mantiene suscritos instrumentos internacionales en materia tributaria en la actualidad.

En relación a la materia de estudio, el abuso de los instrumentos internacionales ha sido una realidad reconocida por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, no solo como parte de los países miembros, sino a nivel global que incluye a los países no miembros. Así lo reconocen los comentarios del convenio e incluso la obra *Harmful tax competition* revela que, la globalización como fenómeno ha ocasionado aspectos negativos como es la intención de las empresas multinacionales de minimizar el pago de impuestos o no hacerlo; lo que en sí repercute directamente en la capacidad impositiva de

⁶⁰ OCDE, *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio: Versión abreviada 21 de noviembre de 2017*, trad. Instituto de Estudios Fiscales (Madrid: OECD, 2019), https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/modelo-de-convenio-tributario-sobre-la-renta-y-sobre-el-patrimonio-version-abreviada-2017_765324dd-es#page6.

⁶¹ Serrano Antón, “Convenios para evitar la doble imposición” 345-7.

⁶² OCDE Better policies for better lives, “Países Miembros”, OCDE, accedido 28 de marzo de 2020, <http://www.oecd.org/acerca/miembros-y-socios/>

los Estados y en la reducción o anulación de los niveles de recaudación producto del abuso del derecho positivo, CDI.⁶³

Tanto el modelo como sus comentarios ilustran en gran medida el alcance y posible solución del problema de abuso de los convenios. Entonces, habrá que distinguir la incidencia de su contenido respecto de los países miembros como el caso español que será estudiado en el capítulo siguiente y los Estados que no los son, como el ecuatoriano.

Para el caso de los Estados no miembros, el modelo y sus comentarios no representan una fuente legal de derecho sobre la que deba estar sustentado el criterio de la Administración Tributaria ni del contribuyente. Al contrario, desde mi punto de vista debe ser entendidos como una fuente doctrinaria que ha sido explotada a nivel mundial; a la vanguardia de las prácticas económicas por su constante actualización. Es decir, una herramienta valiosa de conocimiento y experiencia al alcance de todas las Administraciones Tributarias que a diario son espectadoras de operaciones económicas harto más complejas.

En cambio, para los Estados miembros los comentarios del modelo representan el contexto del que deriva la interpretación de los convenios para la aplicación de los beneficios allí contenidos, como lo afirma García Novoa. Lo descrito por el profesor español es desde mi punto de vista bastante acertado porque son los Estados miembros quienes a través de la observancia de los comentarios al modelo los han legitimado a manera de *soft law*, que aun cuando no estuvieran formalmente incluidos en el derecho positivo interno, los CDI que sí lo están guardan la estructura del modelo de convenio que a su vez encuentra sustento en sus comentarios.

[...] el contenido y fin de los CDI exige tener en cuenta a aquellos instrumentos de interpretación que garanticen una exégesis uniforme del contenido del CDI, dando siempre preeminencia al sentido ordinario.

Admitiendo esto, habrá que referirse, en primer lugar, a la situación de dos estados que son miembros de la OCDE, y que firman un convenio que reproduce el contenido de la MOCDE. [...] En este caso, parece que las partes contratantes quieren dar a los vocablos incluidos en el texto convencional el mismo significado que la OCDE atribuye mediante los comentarios. Este significado sería un significado ordinario, que atendería al objeto y fin dentro del contexto, garantizando una interpretación del mismo acorde con dicho objeto y fin.⁶⁴

⁶³ OCDE, *Harmful Tax competition an Emerging Global Issue*. (Paris: OCDE, 1998), 15-23, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/harmful-tax-competition_9789264162945-en#page1.

⁶⁴ César García Novoa, "Interpretación de los convenios de doble imposición internacional" en *Estudio de Derecho Tributario Internacional. Los convenios de doble imposición*, coord. Juan Pablo Godoy Fajardo (Bogotá: Legis Editores S.A, 2006), 28-9.

Ergo, desde una perspectiva personal, tanto los países miembros y los que no lo son en la práctica tributaria han marcado una tendencia de considerar a los comentarios de la OCDE como *soft law* porque su contenido responde al fenómeno de la globalización en el que están inmiscuidos países desarrollados y en vías de desarrollo. Además, porque su lectura permite un mejor entendimiento de los términos sobre los cuales los Estados negociaron el instrumento internacional o en el caso de países no miembros a manera de una simple referencia. De esta forma, existe una voluntad implícita en la mayoría de los Estados y contribuyentes para acoger como válido los aportes del Comité de Asuntos Fiscales a la hora de aplicar o no los beneficios tributarios allí contenidos, sin que pueda entenderse como una fuente de derecho legítima.

Al hablar de abuso de los convenios hay que rescatar dos puntos significativos recogidos en los comentarios al artículo 1 (abuso de convenio) y del apartado 9 del artículo 29 (propósito principal); en cuanto a términos generales del presupuesto y consecuencia jurídica del abuso del derecho positivo (inaplicación de beneficios).

El Artículo 1 del Modelo de Convenio OCDE determina lo siguiente:

Artículo 1

PERSONAS COMPRENDIDAS

1. El presente Convenio se aplica a las personas residentes de uno o de ambos Estados contratantes.
2. A los efectos de este convenio, la renta obtenida por una entidad u otro instrumento considerados total o parcialmente transparentes a efectos fiscales de acuerdo con la legislación interna de cualquiera de los Estados contratantes, o que se obtenga a través de ellos, se considerará renta de un residente de un Estado contratante, pero únicamente en la medida en que dicha renta se trate, a los efectos de la imposición de ese Estado, como renta de un residente del mismo.
3. El presente convenio no afecta a las potestades tributarias de los Estados contratantes respecto de sus residentes, excepto por lo que respecta a los beneficios concedidos en virtud del apartado 3 del artículo 7, el apartado 2 del artículo 9 y los artículos 19, 20, 23 [A] [B], 24, 25 y 28.⁶⁵

Los comentarios al artículo 1 distinguen que para efectos de determinar la presencia de la figura de abuso del convenio es necesario precisar en primer plano cuál es el objeto y propósito del mismo. La lectura del preámbulo permite inferir con meridiana claridad que los convenios tienen como intención la de evitar, por una parte, la doble imposición y por otra, la doble no imposición o imposición reducida a través de prácticas de evasión y elusión fiscal. Es decir, el primer elemento a ser considerado para efectos de

⁶⁵ OCDE, *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio versión abreviada*, 32.

discernir cuando se trata de abuso o no de convenio es identificar la existencia de prácticas perjudiciales como son la elusión y evasión fiscal; que su vez ocasionen la disminución o anulación de carga fiscal, considerando el componente de extranjería.

PREÁMBULO DEL CONVENIO

[...]

Con la intención de concluir un Convenio para eliminar la doble imposición en relación con los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio sin generar oportunidades de no imposición o de imposición reducida mediante evasión o elusión fiscales (incluidas estrategias de elusión mediante utilización abusiva de los convenios por terceros) [...] ⁶⁶

Advertida la presencia de prácticas contrarias a la finalidad del convenio como resultado en ocasiones de la calificación del hecho generador –hilo de análisis- entonces, corresponde cuestionarse si le son atribuibles al contribuyente los beneficios derivados del mismo. Para despejar la incertidumbre anotada es necesario efectuar el ejercicio de interpretación del instrumento internacional en el caso en concreto; situación que advierte una nueva disyuntiva a ser explicada en el presente acápite.

César García Novoa rescata que la postura tradicional y más aceptada es que, la interpretación del convenio debe ser ajustada al contenido de los artículos 31, 32 y 33 de la Convención de Viena sobre Derecho de los Tratados, *pacta sunt servanda*. Por otro lado, menciona que, autores como por ejemplo Calderón Carrero sostiene que, la interpretación debe realizarse en base a reglas especiales [MOCDE], considerando que los convenios responden a un “micro sistema tributario” en el que se interrelacionan residentes de ambos Estados contratantes y los CDI.

La doctrina tradicional ha venido defendiendo la necesidad de interpretar estos convenios empleando reglas internacionales de interpretación de los tratados, esto es, la citada Convención de Viena sobre Derecho de los Tratados, de 1967.

[...] En contra de la aplicación de los criterios contenidos en los artículos 31, 32 y 33 de la Convención de Viena a la interpretación de los CDI se sitúan aquellos autores que, como CALDERON CARRERO, entienden que “las características específicas de los CDI parecen requerir el empleo de unas reglas especiales de interpretación que no coinciden propiamente con las internacionales o con las propiamente internas”. Estas características especiales serían las ya expuestas: vocación de crear, a través, del CDI un “micro-sistema” que regule las relaciones tributarias entre las personas residentes en ambos estados firmantes y la necesaria interacción del CDI con la normativa interna para fijar el orden jurídico aplicable a los hechos imposables internacionales. Las afirmaciones de este autor se traducen en considerar disposiciones de aplicación preferente las reglas de interpretación contenida en el MOCDE [...] ⁶⁷

31. ⁶⁶ OCDE, *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio versión abreviada*,

6. ⁶⁷ César García Novoa, “Interpretación de los convenios de doble imposición internacional”, 15-

El profesor español respecto de las dos corrientes respalda a la postura tradicional y rechaza a la planteada por Calderón Carrero por considerar que, el CDI es un instrumento internacional que, a su vez, se encuentra regulado por la Convención de Viena y a efectos de interpretación debe ser observado su contenido. La postura toma asidero en la seguridad jurídica en tanto y en cuanto las reglas de interpretación sean uniformes para quienes son o no miembros de la OCDE. Sin embargo, como se había mencionado en párrafos precedentes no puede ocultarse que, en la práctica el trabajo de la OCDE –modelo y comentarios- es leído y aplicado para la comprensión de las cláusulas del convenio a nivel mundial sin distinción.

Yo estoy de acuerdo que el *soft law* no sea reconocido como una regla legítima de interpretación dado que, no forma parte del derecho positivo a diferencia de la Convención de Viena, pero también habrá que tomar conciencia que las operaciones internacionales reguladas por el CDI involucran un alto componente técnico y los comentarios de la OCDE resultan ser una herramienta que facilita su comprensión. Es decir que, los comentarios a mi entender prestan auxilio al entendimiento del componente técnico implícito en las operaciones internacionales realizadas por las empresas multinacionales.

En otras palabras, si bien el aporte de la OCDE no es un canal de interpretación del convenio lo cierto es que, sí constituye ser un instrumento de gran utilidad que permite entender el límite entre el abuso y el uso correcto del CDI; que constituiría la intención de su suscripción. De manera que, la herramienta será utilizada teniendo como límite al principio de buena fe de la Convención de Viena en base a las explicaciones técnicas que pudieran ser leídas de los comentarios.

Los párrafos 60 y 61 de los comentarios al convenio desarrollan el principio rector a ser considerado para la aplicación o no de los beneficios de un CDI en un caso específico de abuso de derecho (línea general):

60. En todo caso, y de acuerdo con ambas posturas, existe acuerdo en el hecho de que los Estados no tienen por qué conceder los beneficios de un convenio de doble imposición cuando medien instrumentos que constituyan un uso abusivo de las disposiciones del mismo.

61. Sin embargo, es importante advertir que no se debe presuponer a la ligera que un contribuyente está realizando la clase de operaciones abusivas referidas anteriormente. Un principio rector estriba en que no se deben conceder los beneficios de un convenio de doble imposición cuando uno de los principales objetivos para realizar determinadas operaciones o instrumentos es obtener una posición fiscal más favorable, y conseguir ese tratamiento fiscal más favorable en dichas circunstancias sea contrario al objeto y los

propósitos de las disposiciones en cuestión. Este principio se aplica con independencia de las disposiciones del apartado 9 del artículo 29, que se limitan a confirmarlo.⁶⁸

De la lectura a los párrafos citados, el lector habrá inferido que, los comentarios no hacen otra cosa que ratificar el propósito del CDI. De tal suerte que, en la medida que sea utilizado el CDI por un contribuyente en el giro normal de sus operaciones sin artificios ni engaños al texto positivo, entonces resultaría viable los beneficios derivados de su aplicación. Al contrario, cuando exista un abuso del instrumento entendido como la realización de una operación económica que tenga al menos uno de los principales objetivos la obtención de una ventaja fiscal no sería aplicable el CDI por ser identificada la intención del contribuyente de reducción de carga impositiva o anulación por medio de la elusión o evasión fiscal.

En seguida, habrá que anotar el contenido del apartado 9 del artículo 29 del modelo de convenio como segundo elemento a ser considerado en la problemática de estudio:

Artículo 29

DERECHO A LOS BENEFICIOS DEL CONVENIO

9. No obstante las restantes disposiciones del presente Convenio, los beneficios concedidos en virtud del mismo no se otorgarán respecto de un elemento 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.⁶⁹

El artículo citado es bastante claro en considerar dos aspectos. Por un lado, la condición de razonabilidad que debe existir para desconocer los beneficios de un CDI aplicado en condiciones normales, presunción de hecho; es decir, el nivel de objetividad en determinar que uno de los propósitos principales de la operación realizada es el de obtener beneficios tributarios. Por otro lado, está el desvanecimiento de la presunción construida a través de elementos probatorios que justifiquen que la transacción económica es armónica con el propósito del convenio, evitar la doble imposición.

Al respecto, el párrafo 169 de los comentarios al modelo de convenio menciona que para que tenga cabida la aplicación del apartado 9 bastará que al menos uno de los

⁶⁸ OCDE, *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio versión abreviada*, 75.

⁶⁹ *Ibíd.*, 53.

propósitos principales sea el de obtener la ventaja fiscal propia del instrumento internacional. No interesa que sea el único, sino que al menos exista uno que traduzca la intención del contribuyente en desatender los propósitos del convenio; y, es el párrafo 178, que intenta conducir por una línea objetiva el análisis que puedan realizar las Administraciones Tributarias como los contribuyentes respecto de los propósitos principales de la operación o transacción; análisis integral y objetivo.

En efecto, es totalmente perceptible que, los comentarios introducen el concepto de un razonamiento ecuánime de los fines y propósitos de todas las partes intervinientes en la operación ejecutada. Referencia que motiva a un estudio integral y objetivo, sin que se desprenda reglas tipo a ser observadas en todos los casos, al contrario, exige un análisis focalizado para cada situación.

178. Para determinar si uno de los propósitos principales de un instrumento o de una operación es la obtención de los beneficios derivados del Convenio, es importante llevar a cabo un análisis ecuánime de los fines y objetivos de todas las personas relacionadas con la puesta en marcha de dicho instrumento u operación, o de las que son parte del mismo. La determinación de los propósitos de un instrumento u operación es una cuestión de hecho a la que solo se puede dar respuesta analizando, caso por caso, todas las circunstancias que rodean dicho instrumento o actividad. No es necesario encontrar pruebas concluyentes sobre la intención de la persona que participa en el instrumento u operación, pero debe ser razonable concluir, tras un análisis objetivo de los hechos y circunstancias pertinentes, que uno de los propósitos principales del instrumento u operación era la obtención de los beneficios del convenio. No obstante, no debe presuponerse a la ligera que la obtención de los beneficios convencionales fue uno de los propósitos principales del instrumento u operación, pues una mera comprobación de sus efectos no permitirá, por lo general, extraer conclusiones válidas sobre sus propósitos. Sin embargo, cuando la existencia de un determinado instrumento pueda explicarse únicamente por el hecho de que permite el acceso a un beneficio convencional, se podrá concluir que uno de sus propósitos principales era la obtención de dicho beneficio.⁷⁰

El modelo de convenio de la OCDE presenta dos ideas principales, el abuso del derecho positivo (convenio) y la existencia de al menos un propósito principal para obtener ventaja fiscal en la ejecución de una operación económica; condiciones que de ser verificadas no aplicarían las disposiciones de la norma internacional. En otras palabras, los elementos antes indicados son el presupuesto legal a ser considerado para aplicar la consecuencia jurídica de limitación de beneficios tributarios del CDI en la situación específica de un contribuyente.

En tal sentido y en función de las reglas de interpretación antes consideradas, sostengo que, la razonabilidad de la selección del propósito principal (elemento objetivo)

⁷⁰ *Ibíd.*, 578-9.

no trasgrede con el principio de buena fe desarrollado en el artículo 31 de la Convención de Viena. Al contrario, es consecuente porque si se considera que la finalidad propia del CDI se refiere a la de evitar escenarios de evasión y elusión fiscal, la intención del contribuyente a obtener principalmente una ventaja fiscal por la transacción ejecutada es suficiente para la denegación de los beneficios tributarios derivados de la aplicación del instrumento, salvo que exista prueba en contrario.

Respecto del último punto, podría hacerse referencia al contenido del inciso cuarto del artículo 48 de la Ley de Régimen Tributario con el que se le habilita a la Administración Tributaria al establecimiento de requisitos y montos máximos para la aplicación automática de los beneficios derivados del CDI y también a los mecanismos de devolución de impuestos previstos al efecto.

Art. 48.- [...] El Servicio de Rentas Internas establecerá mediante resolución montos máximos y otros requisitos formales, generales o por tipo de renta, para que apliquen automáticamente los beneficios previstos en los Convenios para Evitar la Doble Imposición. En caso de superarse los montos o incumplirse los requisitos, la aplicación del beneficio se realizará mediante los mecanismos de devolución de impuestos.⁷¹

En concordancia, la Resolución No. NAC-DGERCGC18-00000433 determina un monto de cincuenta fracciones básicas desgravadas como límite para la aplicación automática de convenios; y, para el exceso determina la obligación al agente de retener el impuesto, con la finalidad de que le sean devueltos los valores al sujeto no residente previa solicitud administrativa.

Artículo 3. Monto máximo para la aplicación automática de beneficios.- El monto máximo para aplicar automáticamente los beneficios a los que se refiere el artículo precedente será de cincuenta (50) fracciones básicas gravadas con tarifa cero por ciento de impuesto a la renta para personas naturales. Este monto se aplicará únicamente en los casos establecidos de manera expresa en la presente Resolución.⁷²

Entonces, bajo la interpretación sugerida de los comentarios al modelo de convenio y empatando con la presunción de hecho advertida en el apartado 9 del artículo 29 a la realidad local, resulta que, la Administración Tributaria lo que hizo fue establecer una salvaguardia (superación del límite) frente a las actuaciones de los contribuyentes

⁷¹ Ecuador, *Ley de Régimen Tributario Interno*, Registro Oficial 463, Suplemento, 17 de noviembre de 2004, art. 48.

⁷² Ecuador, *Resolución No. NAC-DGERCGC18-00000433*, Registro Oficial 396, Suplemento, 28 de diciembre de 2018, art. 3.

que reclaman las ventajas tributarias del CDI. Dicho de manera diferente, considero que, este tipo de actuaciones ciertamente introducen una presunción de hecho que, en todo caso le corresponde ser desvirtuada a los solicitantes (no residentes) en etapa administrativa, pero que sí son alineadas a la interpretación de buena fe del instrumento internacional porque no existe un pronunciamiento expreso en el que se niegue la obtención de beneficios sino un trámite administrativo que garantice el derecho a devolución.

Desde mi punto de vista, el límite de retenciones es entendido como una herramienta de control implementada por la Administración Tributaria local para mitigar posibles escenarios de abuso de derecho que contraríen el propósito con el que fue suscrito el CDI; sin embargo, hay que diferenciar dos aspectos. El primero, el efecto directo de la negativa de devolución ante el incumplimiento de requisitos formales (falta de prueba); y, el segundo, un efecto indirecto que se traduce en la apertura de un procedimiento de determinación en el cual se analiza por ejemplo la materialidad de la transacción para concluir con la inaplicación del convenio por abuso de derecho.

En contrapartida, para el lado del contribuyente (no residentes) la medida significaría un esfuerzo adicional en probar que el pago fue realizado a un residente de un Estado suscriptor de CDI con Ecuador para que tenga lugar la aplicación del instrumento, esto es la devolución de valores. Es decir, es evidente el tratamiento diferenciado para las retenciones por debajo del límite y las que lo superan, en lo que respecta a la carga de la prueba del contribuyente sobre el derecho alegado ante la Administración Tributaria local.

Sin mencionar que, en el hipotético de que fuera observado como incumplido algunos de los requisitos previstos por la Administración Tributaria que diera lugar a la negativa de restitución de valores generaría un eventual gasto alineado al ejercicio del derecho de impugnación del acto administrativo en vía administrativa o judicial. De modo que, el contribuyente se vería en la necesidad de implementar nuevos recursos que tengan como objetivo el reconocimiento de valores a su favor por la propia Administración Tributaria –reclamo administrativo- o por órganos jurisdiccionales –acción de impugnación-. Lo que no sucede con la aplicación automática del convenio, sino solo en el evento de que las retenciones hubieran superado las cincuenta fracciones.

De regreso a los comentarios al modelo de convenio. A través del principio rector del párrafo 60 y 61 y del apartado 9 del artículo 29 es posible atacar desde el propio convenio actuaciones abusivas como el *treaty shopping*, *rule shopping*; cambio de

residencia fiscal de personas naturales y de sociedades; y, creación de empresas que no tienen sustancia económica siempre que la línea objetiva de análisis muestre la razonabilidad de la intención del contribuyente de obtener un beneficio fiscal, que en palabras del párrafo 175 de los comentarios⁷³ representan una deducción, exención, diferimiento o devolución de impuesto. Ventaja fiscal que no hubiera tenido razón de ser de no haber sido efectuada la operación o transacción económica que es materia de estudio en una auditoría tributaria.

En este punto pareciera que la discusión estaría zanjada al haber sido identificada como consecuencia del abuso de derecho a la limitación de los beneficios tributarios, producto de la interpretación del convenio en función del propósito por el cual fue creado, pero no lo está. En este punto es propicio adicionar los medios para que opere la consecuencia prevista en el modelo de convenio, que se refieren a las cláusulas antiabuso generales y específicas del propio convenio y las propias del ordenamiento local del Estado suscriptor.

La doctrina advierte un posible conflicto entre ambos tipos de normas antiabuso (CDI –norma local). Por una parte, el profesor ecuatoriano José Vicente Troya toma partido de que, no es posible la remisión al derecho interno para la aplicación de una norma antiabuso en función de la jerarquía normativa; y, por otro lado, está la idea de considerar que, el CDI y la norma interna son armónicos entre sí al formar parte de un mismo sistema jurídico; lo que se traduce en una adecuada interacción y compatibilidad entre ambas normas como lo afirma el profesor García Novoa, los comentarios al convenio y el *harmful tax competition*.

De acuerdo al principio *pacta sunt servanda* las ventajas de un CDI deberían aplicarse inclusive a quién hace uso inadecuado del mismo, a menos que se haya previsto una cláusula de salvaguardia. Para solucionar el caso, cuando no se haya previsto tal cláusula, se suele acudir a las normas de derecho interno sobre el abuso del derecho, el fraude a la ley o la simulación. Ese arbitrio no es aceptable, pues, los convenios internacionales, y entre ellos los CDI, prevalecen sobre la legislación interna.⁷⁴

Es la función que LENZ denomina de “reconciliación de dos sistemas tributarios nacionales”. Si la vocación de los CDI es reconciliar sistemas tributarios, su objetivo es crear lo que se ha llamado un “micro-sistema fiscal” entre ambos estados contratantes. Este micro-sistema, más que desplazar la normativa interna de los Estados firmantes, como ocurre en otros tratados, interactúa con dicha normativa interna.⁷⁵

123. In various reports, the conclusions of which have been incorporated in different parts of the Commentary on the Model Tax Convention, the Committee has

⁷³ *Ibíd.*, 175.

⁷⁴ José Vicente Troya, *Derecho Internacional Tributario*, 140.

⁷⁵ César García Novoa, “Interpretación de los convenios de doble imposición internacional”, 9.

discussed the interaction of domestic anti-avoidance rules (*e.g.* thin capitalisation, CFF rules, general anti-abuse rules) with tax treaties and has generally concluded that these were compatible with tax treaties.⁷⁶

Las normas legislativas y jurisprudenciales antiabuso del derecho interno pueden utilizarse igualmente para abordar las operaciones e instrumentos concentrados con el propósito de obtener los beneficios del convenio en circunstancias inadecuadas. Estas normas legislativas y jurisprudenciales pueden abordar situaciones en las que operaciones e instrumentos se conciertan para hacer un uso abusivo tanto de la legislación interna como de los convenios tributarios.⁷⁷

Conforme había sido anotado en líneas precedentes, considero que, la inclusión de un instrumento internacional al ordenamiento de un Estado supone la armonía con el contenido de la norma local o de menor jerarquía. Esto quiere decir que habrá una interrelación necesaria entre ambos cuerpos normativos que permitirá una construcción sólida del derecho positivo del Estado contratante al momento de suscitarse un problema de abuso del derecho. Incluso, en ocasiones es el propio CDI –jerarquía superior- que remite al contenido de la norma local como auxilio para el cumplimiento de la norma internacional; asegurando la debida interacción y la conjugación entre ambos presupuestos legales.

En este sentido, el párrafo 70 de los comentarios al modelo⁷⁸ mencionan que, ante la existencia de normas antiabuso en el CDI y locales deberán prevalecer las primeras por la interpretación del artículo 31 de la Convención de Viena (buena fe); sin embargo, también anota que, el análisis debe ser realizado caso por caso porque no se descarta una remisión del propio CDI a la norma doméstica, incluso para definiciones.

Considero viable que, ante la falta de cláusula antiabuso propia del CDI correspondería aplicar el contenido de la norma doméstica siempre que la interpretación en el caso atienda al propósito del convenio. Si bien la norma doméstica es de menor jerarquía lo cierto es que en el propio instrumento internacional debe valerse de algún mecanismo para frenar la conducta evidentemente atentatoria al propósito de su suscripción y, opino que, no sería problema que la norma doméstica perfile su contenido a salvaguardar el objetivo del instrumento que se refiere al de confrontar escenarios de elusión y evasión fiscal.

En resumen, la postura de la OCDE frente al abuso de convenios rescata que debe ser analizada la operación a la luz del objetivo del convenio –*pacta sunt servanda*- que es

⁷⁶ OCDE, *Harmful Tax competition an Emerging Global Issue*, 48.

⁷⁷ OCDE, *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio versión abreviada*,

76.

⁷⁸ *Ibíd.*, 70.

el de evitar prácticas de elusión o evasión fiscal con las que se desprendan escenarios de doble no imposición o imposición reducida. Por tanto, la aplicación del elemento de razonabilidad que permita concluir con claridad que la operación económica tuvo como trasfondo entre sus principales propósitos el de obtener una ventaja fiscal derivada del CDI, que en condiciones normales –sin CDI- no la hubiera generado, al contrario, habría ocasionado una base imponible mayor sobre la que se aplique la tarifa impositiva.

3. Acción 6 del Proyecto sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios BEPS. Cláusula de limitación de beneficios y el test de propósito principal

Prima facie, el modelo de convenio y sus comentarios anotan con meridiana claridad la existencia de cláusulas antiabuso específicas con las que los Estados cuentan para enfrentar situaciones concretas de abuso del convenio. Es decir, vistas las prácticas elusivas y evasivas con las que tratan las administraciones tributarias y distinguidas sus características comunes se han incorporado medidas jurídicas que afrontan este tipo de prácticas abusivas. Medidas que son reconocidas plenamente por la doctrina y que empiezan incluso a ser incorporadas en los instrumentos internacionales que negocia el Estado ecuatoriano.

María Teresa Soler distingue como cláusulas específicas antiabuso recogidas del MOCDE a las siguientes: beneficiario efectivo, sociedades de tenencia de bienes inmuebles y pagos a terceros por actuaciones de artistas y deportistas. Al respecto, rescato que las identificadas son desde mi punto de vista las más conocidas y repetidas en los comentarios al modelo con las que la comunidad se encuentra familiarizada por el tipo de caracteres específicos de cada conducta y no advierten mayor complicación.⁷⁹

Artículo 10

DIVIDENDOS

2. Sin embargo, los dividendos pagados por una sociedad residente de un Estado contratante pueden someterse también a imposición en ese Estado conforme a su legislación, pero si el beneficiario efectivo de los dividendos es un residente del otro Estado contratante el impuesto así exigido no podrá exceder del:

- a) 5 por ciento del importe bruto de los dividendos si el beneficiario efectivo es una sociedad que posea directamente al menos el 25 por ciento del capital de la sociedad que paga los dividendos durante un período de 365 días que comprenda el día de pago de los dividendos (para calcular dicho período no se tendrán en cuenta los cambios en la propiedad que pudieran derivarse directamente de una reestructuración

⁷⁹ María Teresa Soler, “Las cláusulas antiabuso en los convenios para evitar la doble imposición”, en *Tratado de Fiscalidad Internacional para el Ecuador*, coord. César Montaña, Romeo Carpio y Pablo Villegas (Quito: Universidad Andina Simón Bolívar/ Ius et Historiae Ediciones, 2019), 518-9.

empresarial, tales como una fusión o escisión, de la sociedad que posee las acciones o que paga los dividendos);⁸⁰

Artículo 13

GANANCIAS DE CAPITAL

4. Las ganancias obtenidas por un residente de un Estado contratante de la enajenación de acciones o participaciones análogas, como la participación en una sociedad de personas o en un fideicomiso, pueden someterse a imposición en el otro Estado contratante si, en cualquier momento durante los 365 días que preceden a la enajenación, el valor de dichas acciones o participaciones análogas procede en más del 50 por ciento, directa o indirectamente, de bienes inmuebles, tal como se definen en el artículo 6, situados en ese otro Estado.⁸¹

Artículo 17

ARTISTAS Y DEPORTISTAS

1. No obstante lo dispuesto en el artículo 15, las rentas que un residente de un Estado contratante obtenga del ejercicio de sus actividades personales en el otro Estado contratante en calidad de artista, tal como actor de teatro, cine, radio o televisión o como músico, o en calidad de deportista, pueden someterse a imposición en ese otro Estado.
2. No obstante lo dispuesto en el artículo 15, cuando las rentas derivadas de las actividades realizadas por un artista o deportista en esa calidad, no se atribuyan al propia artista o deportista sino a otra persona, dichas rentas pueden someterse a imposición en el Estado contratante donde se realicen las actividades del artista o deportista.⁸²

Ahora, el motor que dio lugar a la construcción de la acción 6 del proyecto de Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios en adelante proyecto BEPS podría ser resumido desde mi punto de vista en la respuesta a la siguiente interrogante ¿cómo deberían enfrentar los Estados a las demás conductas que sin encajar en las cláusulas específicas previstas en el modelo de convenio significan un abuso de convenio? de ahí que, para el informe final BEPS el abuso de convenio toma su máxima expresión en el *treaty shopping* entendido como la captación del convenio sin derecho a hacerlo.

De conformidad con el hilo conductor de esta investigación, las conductas que fueron anotadas por separado –sub capítulo 2.1- como fiel reflejo del abuso del convenio, para el informe final del proyecto BEPS son reconocidas todas como *treaty shopping*. Al efecto, la OCDE para aquellas bien identificadas ha proporcionado lo que son las cláusulas específicas y para las que aún no han sido detectadas sus rasgos particulares, pero su finalidad no es otra que la captación del instrumento internacional para obtener una

39. ⁸⁰ OCDE, *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio versión abreviada*,

⁸¹ *Ibíd.*, 41-2.

⁸² *Ibíd.*, 43.

ventaja fiscal ha propuesto el diseño de normas salvaguardia generales también conocidas como General Anti Avoidance Rules en adelante GAAR. Es decir, a falta de una cláusula específica entraría en auxilio la norma GAAR.

Precisamente el abuso de los convenios entendido como aquellas conductas que aún no han sido identificadas a través de cláusulas específicas, pero que influyen en la concesión de ventajas tributarias sin realmente tener el derecho para hacerlo es la motivación de la acción 6 del proyecto BEPS.

Sin perjuicio de lo anotado, considero que para una visión panorámica de la incidencia del proyecto BEPS en nuestro entorno y antes de estudiar a detalle la acción en concreto conviene referenciar ciertos datos históricos. Información que, permitirá inferir la incidencia del proyecto no sólo en los países desarrollados, sino también en los Estados en vías de desarrollo como es el caso del Ecuador; y, además también encontrar la justificación de su análisis en el presente trabajo.

La OCDE refiere que, el origen del proyecto *per se* surgió ante una realidad de empresas multinacionales bastante bien consolidadas en las que en el mismo grupo económico recaía actividades de manufactura, distribución y venta de productos. Y, los beneficios eran trasladados a lugares donde no se encontraba físicamente la sociedad creadora de renta; lo que en conjunto dio lugar al auge de estrategias de planificación tributaria no detectadas por las administraciones, que sin lugar a dudas causaban perjuicios.⁸³

En adición, César García Novoa identifica que, el Proyecto BEPS inició con dos sucesos relevantes. El primero, el fracaso de la política fiscal de la OCDE respecto de los paraísos fiscales, que fuera tratado en el informe *Harmful tax competition*; y, el segundo, relativo al escándalo que envolvió a las empresas multinacionales de la talla de Starbucks, Google, Microsoft, Facebook y Amazon sobre la aplicación de estructuras de planificación agresiva con la finalidad de erosionar la base imponible y, consecuentemente, no tributar sobre la totalidad de las rentas generadas.⁸⁴

El contexto descrito, no sólo revela prácticas de injusticia tributaria y vulneración al principio de capacidad contributiva porque las empresas multinacionales fueron quienes no tributaron sobre la renta real percibida, sino que además advierte cifras

⁸³ OCDE, “Curso online Estándares mínimos de BEPS”, *OCDE*, 20-4 de abril de 2020.

⁸⁴ César García Novoa, “Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) y sus implicaciones en América Latina (especial referencia a Ecuador)” en *Tratado de Fiscalidad Internacional para el Ecuador*, coord. César Montaña, Romeo Carpio y Pablo Villegas (Quito: Universidad Andina Simón Bolívar / Ius et Historiae Ediciones, 2019), 722.

alarmantes de recaudación fiscal a nivel internacional (el costo). La OCDE revela que, las prácticas de erosión y traslado de beneficios han incidido considerablemente en la recaudación fiscal toda vez que, la pérdida en los Estados habría sido cuantificada por alrededor de cien a doscientos mil millones de dólares anuales.⁸⁵

Ante la creciente realidad descrita, para julio 2013, la OCDE en conjunto con los países desarrollados elaboraron el plan de acción BEPS; encaminado a la lucha contra las prácticas de elusión y evasión fiscal bajo la afirmación de que “ los países deben cambiar las reglas que permitan a las empresas trasladar sus beneficios a través de las fronteras para evitar los impuestos”.⁸⁶ Desde aquí, inicia una ola de concientización internacional sobre la realidad fiscal a la que estaban sometidas las administraciones tributarias frente a los grandes contribuyentes y la ausencia de herramientas para su defensa.

En este andar y desde mi punto de vista, el hito de BEPS es definitivamente el marco inclusivo que tuvo lugar en el pedido de noviembre de 2015 por parte del G20 a la OCDE. A través de la era BEPS realmente surge una verdadera integración de opiniones y experiencias de países no miembros, que permitió consolidar los estándares del proyecto BEPS como base en una propuesta mucho más apegada a la realidad vivida por la mayoría de los Estados.⁸⁷ De tal suerte que, este proyecto dio voz a los países en desarrollo sobre temas de fiscalidad internacional de una manera nunca antes vista; logrando visibilizar su realidad económica y también sus propuestas de cambio.

El profesor César Montaña, explica que el proyecto BEPS podría significar el replanteamiento de lo que se conoce actualmente como la arquitectura de los ordenamientos fiscales. En ciertos casos demandará la construcción de normas internas que se ajusten a la realidad expuesta en las acciones BEPS y que tengan como luz la lucha contra la elusión y evasión fiscal. El autor visibiliza con BEPS una herramienta capaz de solucionar problemas de recaudación y control de las administraciones derivadas de prácticas económicas actuales, pero no de cambio en temas modulares de la fiscalidad internacional.⁸⁸

En mi opinión personal, la creación del proyecto BEPS definitivamente causó un estremeción a nivel internacional por la toma de conciencia de las deficiencias de los

⁸⁵ OCDE, “Curso online Estándares mínimos de BEPS”

⁸⁶ César García Novoa, “*Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) y sus implicaciones en América Latina (especial referencia a Ecuador)*”, 723.

⁸⁷ OCDE, “Curso online Estándares mínimos de BEPS”.

⁸⁸ César Montaña, “Ecuador y BEPS de cara al futuro inmediato de la Fiscalidad Internacional” en *Tratado de Fiscalidad Internacional para el Ecuador*, coord. César Montaña, Romeo Carpio y Pablo Villegas (Quito: Universidad Andina Simón Bolívar/ Ius et Historiae Ediciones, 2019), 752-8.

ordenamientos jurídicos locales e incluso de los instrumentos internacionales tributarios frente a las sofisticadas tramas de planificación tributaria agresiva; elusión y evasión fiscal. No significa por esto que toda planificación sea estigmatizada como una práctica fiscal perniciosa, sino que lo será siempre que exista de por medio una evaluación exhaustiva. Ante lo dicho, no hay duda que el proyecto BEPS alerta de la presencia de normas locales anacrónicas a la realidad actual.

Conforme había sido anotado, la acción 6 se concentra en el tema de la utilización abusiva de los convenios fiscales, específicamente contra el *treaty shopping*. El proyecto plantea tres frentes de acción contemplados en la modificación del preámbulo del convenio, incorporación de normas modelo antiabuso y la consideración de la política fiscal antes de la suscripción de convenios por parte de los Estados. Además, conviene precisar que, la acción 6 responde a un estándar mínimo del proyecto BEPS, al igual que las acciones 5, 13 y 14; lo que significa la obligación de cumplimiento por parte de los países miembros de la OCDE.

En primer orden, el informe final BEPS del 2015 identifica como compromiso la modificación del preámbulo y título del CDI. La idea detrás de este encargo es la de aclarar expresamente que el objetivo del instrumento no se limita al de erradicar la doble imposición tributaria, sino que incluye también a las prácticas de elusión y evasión fiscal. De tal suerte, la modificación aludida representa un componente trascendental a la hora de interpretación del convenio para su correspondiente aplicación porque clarifica cuál es el propósito de los Estados suscriptores a la firma del instrumento y hacia donde estarán encauzadas sus acciones.

Estas nuevas normas hacen frente, en primer lugar, al *treaty shopping*, es decir, aquellas estrategias a través de las cuales una persona no residente de un Estado trata de obtener los beneficios que un convenio suscrito por dicho Estado concede a sus residentes, por ejemplo, constituyendo una sociedad pantalla –*letterbox company*– en dicho Estado. Se recomienda seguir el siguiente proceder a la hora de hacer frente a dichas estrategias: Primero, la incorporación al convenio de una declaración clara de que los Estados que concluyen convenios pretenden evitar la generación de oportunidades para la no imposición o la imposición reducida a través de la elusión, la evasión fiscal o las prácticas *treaty shopping* [...]⁸⁹

⁸⁹ Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), *Informe final Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios. Acción 6* (Paris: OCDE, 2015), 9, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/impedir-la-utilizacion-abusiva-de-convenios-fiscales-accion-6-informe-final-2015_9789264257085-es#page1.

La convención multilateral para aplicar las medidas relacionadas con los tratados fiscales para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios en adelante como convención multilateral BEPS o por su titulación en inglés *multilateral convention to implement tax treaty related measures to prevent base erosion and profit shifting* incluye en función del compromiso descrito el artículo 6 en los siguientes términos:

Artículo 6- Objeto de los Convenios fiscales comprendidos

1. Los Convenios fiscales comprendidos se modificarán a fin de incluir el siguiente preámbulo:
 “Con la intención de eliminar la doble imposición en relación con los impuestos comprendidos en este convenio sin generar oportunidades para la no imposición o para una imposición reducida mediante evasión o elusión fiscales (incluida la práctica de la búsqueda del convenio más favorable que persigue la obtención de los beneficios previstos en este convenio para el beneficio indirecto de residentes de terceras jurisdicciones),” [...] ⁹⁰

Para mi modo de ver, la modificación del preámbulo otorga una visión mucho más panorámica de los sujetos intervinientes en la relación jurídica internacional tributaria y sus necesidades. Antes de la era BEPS la prioridad se concentraba en el contribuyente, quien se veía perjudicado al ser sometido a una doble imposición jurídica y era analizado –si cabe el término- desde una perspectiva de buena fe, pero la situación cambia cuando llegan a la vista de los países desarrollados las prácticas que estos contribuyentes habían realizado para beneficiarse del contenido de los instrumentos internacionales. Es decir, con BEPS quedan reflejadas las necesidades de las administraciones tributarias sobre la recaudación de impuestos en la justa medida y la erradicación de las prácticas de evasión y elusión que impedían alcanzar ese fin.

Al ser definido con solvencia cuál es el propósito del convenio entonces resultan más comprensibles las medidas de diseño de normas antiabuso que propone la acción BEPS 6 para combatir escenarios perniciosos. Estas medidas en palabras del profesor Montaña constituyen ser una pieza relevante en el montaje del proyecto BEPS en los ordenamientos locales, pues advierten la necesidad de reformas que se muestren a tono con los lineamientos internacionales dictados.

En cambio, las asambleas legislativas se decantarían por reconocer que en esta temática compleja por naturaleza, el ordenamiento y la institucionalidad estatal son insuficientes y, que el fenómeno globalizador demanda una visión de las cosas desde los estados nacionales en una proyección proactiva y colaborativa junto con otros países. La rama

⁹⁰OCDE, *Convención multilateral para aplicar las medidas relacionadas con los tratados fiscales para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios*, 24 de noviembre de 2016, <https://www.oecd.org/tax/treaties/beps-multilateral-instrument-text-translation-spanish.pdf>.

legislativa del poder público también ha de tener claro que en alta monta, de las medidas que aquella adopte puede depender el financiamiento de las políticas públicas de los gobiernos de turno. Posiblemente, ponerse a tono con las exigencias de las acciones contra BEPS requiera de los legisladores tareas de revisión, actualización o adopción de normas jurídicas nuevas, orientadas a fortalecer no solo a las instituciones gestoras de tributos nacionales, sino también para dotarles de mejores herramientas para el desenvolvimiento. En todo caso el legislador tendrá el cuidado de eliminar la incertidumbre y la inseguridad jurídica que algunas de las actuaciones BEPS encarnan.⁹¹

El diseño de normas a simple vista podría ser entendido como una limitación severa a la soberanía de los Estados en el poder legislativo porque se trata de la inclusión de normas que un tercero (OCDE) ha considerado son las idóneas para combatir los problemas de abuso de convenio. Sumado a que, como había sido referenciado estas recomendaciones no son vinculantes para países no miembros como es el caso ecuatoriano.

Sin embargo, merece la pena anotar que las recomendaciones del tipo de norma antiabuso de limitación de beneficios y de propósito principal comercial no son francamente la panacea para todas las formas de abuso de los convenios, sino que deben ser entendidas como una propuesta que bien puede resultar o no su aplicación y puesta en marcha. Por tanto, dependerá en última palabra de la función legislativa de cada Estado para la adaptación del proyecto BEPS a la realidad jurídica local, soberanía.

En otras palabras, las normas modelo que han sido incorporadas como parte de la acción 6 BEPS responden a una investigación profunda realizada por los países miembros de la OCDE y no miembros, de acuerdo al marco inclusivo. Este trabajo ha dado lugar a la construcción de dos tipos de normas que recogen la mayoría de experiencias y que servirán para combatir prácticas tendientes a la disminución/ no pago de impuestos a través de la evasión y elusión tributaria; instrumentos jurídicos que con su aplicación podrían dar lugar al equilibrio en la relación jurídica internacional de las administraciones y el montaje de las actuaciones de los contribuyentes.

De tal suerte, la acción BEPS propone crear una cláusula salvaguardia compuesta de la siguiente forma:

(i) la combinación de una CLB y la NPP, (ii) únicamente la NPP o (iii) la CLB complementada por un mecanismo que haría frente a las estrategias de financiación a través de sociedades instrumentales que todavía no han sido abordadas por los convenios.⁹²

⁹¹ Cesar Montaña, “Ecuador y BEPS de cara al futuro inmediato de la Fiscalidad Internacional”, 766.

⁹² OCDE, *Informe final Proyecto BEPS*, 10.

La denominada cláusula de limitación de beneficios CLB o por sus siglas en inglés *limitations of benefits* LOB tiene como fuente al modelo de convenio de Estados Unidos de mayo 2015, pero también al de Japón e India; su fundamento es que el convenio se firma con un solo país y no con el orbe, según García Novoa.⁹³ De esta manera, el enfoque de esta norma modelo se concentra en cubrir la mayor cantidad de prácticas de *treaty shopping*, siendo entendida como una norma general antiabuso GAAR.

El informe final BEPS describe que el contenido de la cláusula LOB tiene un mayor grado de objetividad y de seguridad jurídica pues, concentra atención y esfuerzos en la naturaleza jurídica de la entidad, propietarios y actividades. La clave de este articulado está en la determinación del contribuyente como una persona calificada de acuerdo a las propias condiciones previstas en el instrumento internacional. De ahí que, en función de criterios sumamente objetivos se pueda concluir el derecho o no que tiene el contribuyente de recibir las ventajas fiscales derivadas de la aplicación del CDI sin que la operación económica ejecutada pueda ser tachada como abuso de convenio.

El artículo X del informe final BEPS dispone en los apartados 1 al 6 los parámetros para considerar a una persona como calificada o apta y los casos en que sin serlo sería beneficiaria del CDI tal como ahora lo recoge el artículo 29 del modelo de convenio:

ARTÍCULO X

ACCESO A LOS BENEFICIOS

- 1.[Disposición que denegaría los beneficios del convenio a un residente de un Estado contratante que no sea una “persona calificada” de acuerdo con el apartado 2].
- 2.[Definición de las situaciones en que un residente de un Estado contratante sería una “persona calificada”, que incluiría.
 - a) Una persona física
 - b) Un Estado contratante, sus subdivisiones políticas y entidades de su propiedad.
 - c) Ciertas entidades que cotizan en bolsa y sus filiales
 - d) Ciertas entidades sin ánimo de lucro o fondos de pensiones
 - e) Otras entidades que cumplan determinados requisitos de propiedad
 - f) Ciertos instrumentos de inversión colectiva
3. [Disposición que otorgaría los beneficios del convenio respecto de ciertas rentas obtenidas por una persona que no constituya una persona calificada siempre y cuando dicha persona ejerza activamente una actividad económica en su Estado de residencia y la renta en cuestión se obtenga en relación con esa actividad o sea incidental a la misma]
- 4.[Disposición que otorgaría los beneficios del convenio a una persona que no constituya una persona calificada siempre y cuando la entidad se encuentre participada al menos en

⁹³ César García Novoa, “*Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) y sus implicaciones en América Latina (especial referencia a Ecuador)*”, 740.

un porcentaje determinado por personas que puedan acogerse a los beneficios equivalentes]

5.[Disposición que permitiría a la autoridad competente de un Estado contratante conceder los beneficios del convenio a una persona a la que, de otra manera, se le denegarían de acuerdo a los apartados 1 a 4]

6.[Definiciones aplicables a efectos de los apartados 1 a 5]⁹⁴

La particularidad anotada en este punto es que, el informe propone la versión detallada y simplificada de los apartados uno al seis del artículo X. Para la primera ha de entenderse una versión mucho más cautelosa y detallista en cuanto a los rasgos a considerarse para determinar que un contribuyente es una “persona calificada o apta” (versión robusta) que, según el informe, resulta aconsejable para los Estados que decidan implementar los apartados 1 y 6 como norma antiabuso, sumado a los mecanismos internos para contrarrestar las estrategias de canalización de rentas a través de sociedades instrumentales y no consideren el contenido del apartado siete.

Por otro lado, como su nombre lo indica, la segunda categoría responde a una versión simplificada. De acuerdo al informe esta versión se ajusta para los Estados que deciden aplicar el apartado siete en adición a los comprendidos del uno al seis.⁹⁵

Desde mi perspectiva y en función de las consideraciones expuestas en el informe BEPS, la selección por parte de los Estados de la versión abreviada o simplificada de los apartados uno al seis dependerá de la inclusión del apartado siete que se refiere al test del propósito principal porque de la manera en la que se encuentra construida la última norma abarcaría todos los escenarios que pudieran escapar de la regulación de los seis primeros apartados. Es decir, la norma que contiene el propósito principal es una norma de mayor espectro en su regulación porque los parámetros de aplicación se tornan en mayor medida subjetivos a diferencia de los requerimientos contenidos en los apartados anteriores en los que se fijan reglas específicas de valoración (taxativas).

Rápidamente habrá entonces que enfocar la mirada en la norma salvaguardia que incluye el test del propósito principal TPP o también conocida como la norma del propósito principal NPP; recogida en el apartado 7 del artículo 10 del informe final BEPS 2015 y actualmente consta en el apartado 9 del artículo 29 del modelo de convenio:

Artículo X ACCESO A LOS BENEFICIOS

⁹⁴ OCDE, *Informe final Proyecto BEPS*, 21.

⁹⁵ *Ibíd.*, 22-3

7. No obstante las restantes disposiciones de este Convenio, no se concederá un beneficio en virtud de este Convenio respecto de un elemento de renta o patrimonio si resulta razonable concluir, a la vista de todos los hechos y circunstancias pertinentes, que la obtención de ese beneficio era uno de los propósitos principales de cualquier acuerdo u operación que tuviera como resultado, directa o indirectamente, la obtención de este beneficio, a menos que se determine que la concesión de dicho beneficio en tales circunstancias sería conforme el objeto y finalidad de las disposiciones en cuestión del presente Convenio.⁹⁶

Desde mi punto de vista, el apartado 7 identifica dos proposiciones jurídicas.

La primera, considera al elemento de razonabilidad en cuanto se refiere a la valoración de los hechos puestos en consideración de las administraciones tributarias con la finalidad de concluir si la operación realizada tenía como uno de los propósitos principales la obtención de los beneficios derivados de la aplicación del CDI. De esta manera, con la existencia de al menos uno de los propósitos principales de la operación relacionada a obtener una ventaja, reducción, deducción de impuesto es dable la negación de los beneficios derivados del instrumento internacional.

Para este tipo de casos serán los elementos probatorios los que permitan inferir a las administraciones que la transacción se ejecutó –entre sus propósitos principales- para obtener una ventaja fiscal derivada del convenio. Inclusive, en este punto resalto la importancia de los instrumentos internacionales con motivos de intercambio de información automático, si es que no lo tiene el propio de convenio tributario analizado, porque sin duda serán de gran utilidad para la formación del criterio de las administraciones y en último lugar hasta de los Tribunales.

Es decir, elementos que sustenten la teoría del caso de la Administración Tributaria respecto del abuso de convenio. Estas pruebas han de ser contundentes para advertir que, el contribuyente no tuvo intención de satisfacer la carga impositiva en función del principio de capacidad contributiva, sino que decidió reducir o en ciertos casos no tributar en la justa medida que le correspondía por el nivel de ganancias obtenidas.

Entonces, clarísimo que en el caso de que se cumpla el presupuesto legal –test del propósito principal- la consecuencia es la negación del acceso a los beneficios del convenio como una presunción de hecho; y, esto es precisamente lo que nos conduce a la segunda proposición jurídica advertida en líneas precedentes.

⁹⁶ *Ibíd.*, 58.

El apartado promueve el desvanecimiento de la presunción de hecho con la expresión “a menos”. Esta estructura normativa le habilita al contribuyente a demostrar que la operación económica realizada e intervinientes respondían a una realidad comercial inherente a su práctica económica; y, que el convenio fue aplicado en función de su propósito principal que es el de fortalecimiento de las relaciones económicas internacionales y la no doble imposición. Así podemos entender que, la norma prevé la posibilidad de desacreditar la calificación de evasión o elusión fiscal realizada por la Autoridad Fiscal.

Bien hacía referencia el informe final BEPS que la norma antiabuso que recoge el test del propósito principal es menos objetiva en comparación con la GAAR comprendida en los apartados uno al seis⁹⁷ toda vez que, permite un mayor grado de subjetivismo en los escenarios proclives de abuso de convenio. Es decir, el presupuesto normativo estaría construido en función de la certeza de los elementos probatorios que permitan con meridiana claridad inferir que, el sujeto pasivo efectivamente realizó la operación para beneficiarse del convenio; lo cual contraviene el propósito con el que fue suscrito el instrumento y configura el abuso de convenio.

El informe final BEPS, adiciona un punto relevante a ser considerado de las dos normas tipo y es que, un contribuyente fácilmente puede encajar en la condición de “persona calificada o apta” de acuerdo a los apartados uno al seis; sin embargo, eso no quiere decir que los beneficios de los convenios le puedan ser denegados en función de la aplicación del apartado siete. Significa entonces que bien puede resultar que una “persona calificada” consideró como uno de sus propósitos principales a la hora de ejecutar la operación el beneficiarse del instrumento internacional, con lo que daría lugar la aplicación de la cláusula TPP denegado así dichos beneficios.⁹⁸

Hasta este punto ha quedado explicado el diseño de las cláusulas salvaguardias propuesto en el proyecto BEPS y su intención de proteger el buen uso de los convenios. No obstante, uno de los puntos neurálgicos que ha sido marcado desde los comentarios al modelo de convenio es la interacción de las normas individualizadas con las normas locales antiabuso creadas por los Estados para combatir las conductas abusivas de los contribuyentes en torno a la elusión y evasión tributaria.

Al efecto, habrá que rescatar entonces que el horizonte innegable de interpretación de un convenio para su correspondiente aplicación es el propósito por el cual fue suscrito

⁹⁷ *Ibíd.*, 19.

⁹⁸ *Ibíd.*, 58-9

(preámbulo). Bajo esta directriz, los comentarios del modelo reconocen y legitiman a las líneas jurisprudenciales que permitan hacer una interpretación bien lograda de las normas locales antiabuso, entre las que se encuentra de la sustancia sobre la forma.

Doctrinas jurisprudenciales que son parte del ordenamiento interno

78. Al interpretar la legislación tributaria en casos de elusión fiscal, los tribunales de muchos países han desarrollado una serie de doctrinas jurisprudenciales o principio interpretativos. Doctrinas como, por ejemplo, la de la primacía del fondo sobre la forma, la sustancia económica, la simulación, el propósito empresarial, la doctrina de la unicidad del conjunto de las operaciones al efecto de su calificación tributaria (*step transaction doctrine*), el abuso de Derecho y el *fraus legis*. Estas doctrinas y principios interpretativos, que varían de un país a otro y que evolucionan con el tiempo en función de los cambios y precisiones que introducen las sentencias posteriores, reflejan, esencialmente, el punto de vista de los tribunales sobre cómo ha de interpretarse la legislación tributaria. Aunque la interpretación de los convenios se rija por las normas generales de interpretación codificadas en los artículos 31 a 33 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, estas normas generales no impiden la aplicación de doctrinas jurisprudenciales y principios similares a la interpretación de las disposiciones de los convenios. Si, por ejemplo, los tribunales de un país han adoptado una norma de interpretación según la que las disposiciones de la legislación interna en materia fiscal deben aplicarse partiendo de la sustancia económica de ciertas operaciones, nada impide la adopción de un enfoque similar en lo que concierne a las disposiciones de un convenio a operaciones similares. [...]⁹⁹

De tal suerte, el informe final BEPS reconoce que, este tipo de líneas jurisprudenciales constituyen ser la herramienta interna antiabuso de los Estados. Lo que significa que son entendidas como normas antiabuso locales capaces de colaborar en la aplicación adecuada de los instrumentos internacionales en materia tributaria, sin que sea requerido la inclusión de los diseños sugeridos en el proyecto BEPS.

En este orden de ideas, recordará el lector que, en el sub capítulo precedente quedó definido que la norma local antiabuso no es adversaria del CDI. Al contrario, juega un papel complementario en cuanto decida mitigar actuaciones destinadas a la disminución o anulación de impuestos por conductas de evasión y elusión tributaria. Es decir, es complementaria en la medida que ajuste su actuación y aplicación (norma/ precedente jurisprudencial local) a la finalidad del convenio (interpretación).

Ahora, lo mencionado nos conduce a una nueva problemática de la era post BEPS. La autora Irma Mosquera manifiesta que, sin duda alguna la inclusión del diseño de normas (principalmente PTT) dará lugar a un mayor campo de actuaciones a las administraciones tributarias a la par de la generación de inseguridad jurídica para los

⁹⁹ *Ibíd.*, 14.

contribuyentes; y, en consecuencia, eso dará paso al protagonismo de los Tribunales de justicia que determinen la aplicación o no del CDI.¹⁰⁰

Pienso que lo dicho es totalmente válido, pero también hay que rescatar la preponderancia del elemento probatorio que surge en este tipo de diseño de norma y la razonabilidad en las conclusiones tras un análisis objetivo. Si bien se habla de una modelo de norma que amplía los criterios administrativos (subjetividad) como presupuesto normativo, pero no es menos cierto que, la misma ajusta el nivel de discrecionalidad de la norma al límite del propósito del convenio, generando así una mayor exigencia en la objetividad al discernir qué tipo de metas serían identificadas como principales a la hora de beneficiarse de un convenio.

De manera que este tipo de normas conllevarán, desde mi opinión, una mayor exigencia en la motivación de las decisiones administrativas. Actos en los que, no únicamente sean detallados uno a uno los medios de prueba que sirvieron para el montaje de la teoría administrativa, sino que además aquellos deberán brindar la debida explicación de razonabilidad, con la que permita abordar conclusiones ciertas y precisas.

Evidentemente, conforme a las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad del acto administrativo estará llamado a cumplirse, pero si es activada una vía de impugnación como es el caso de la jurisdiccional serán los estos órganos los encargados de realizar el control de legalidad sobre las conclusiones administrativas. Más aún cuando el diseño de normas expuestas expresamente anota la posibilidad de que sea el contribuyente quien desvirtúe la teoría de abuso del convenio sostenida por la autoridad pública.

Sobre el particular, César Montaña advierte que, el juzgador tendrá el reto de conocer el avance que surja de la problemática BEPS en materia constitucional, tributaria, fiscal, internacional y económica; y, lo más importante el dominio de las técnicas de la motivación y argumentación jurídica.¹⁰¹ La nueva realidad BEPS reclama también una constante actualización de los operadores de justicia, pues serán quienes la construyan apegados a los principios constitucionales reconocidos en cada Estado; lo que, incluso podría ser considerado en exámenes posteriores como parte del marco inclusivo.

¹⁰⁰ Irma Mosquera, “La Gobernanza Fiscal y el Test de Propósito Principal (Por sus siglas en Inglés PPT: Principal Purpose Test)”, *CIAT*, 18 de julio de 2019, párr. 6, <https://www.ciat.org/la-gobernanza-fiscal-y-el-test-de-proposito-principal-por-sus-siglas-en-ingles-ppt-principal-purpose-test/>.

¹⁰¹ Cesar Montaña, “Ecuador y BEPS de cara al futuro inmediato de la Fiscalidad Internacional”, 766.

Finalmente, como tercer frente de la acción están las consideraciones sobre política fiscal. El informe final BEPS reconoce a la soberanía como el elemento decisivo de cada Estado para la suscripción de tratados. Sin embargo, el documento propone ciertos aspectos a ser considerados por los Estados de manera previa a la firma de los instrumentos internacionales o incluso que, sean vistos como necesarios para la modificación o terminación de los suscritos.

Entre los propuestos destaca el análisis previo que realice el Estado suscriptor respecto a la norma interna de su par con la intención de identificar disposiciones que no se encuentran afines al propósito del CDI; evasión y elusión fiscal. Además, el estudio del futuro socio con miras a determinar si será o no capaz de aplicar la asistencia administrativa necesaria para poner en marcha la línea de objetivos BEPS en su Estado.¹⁰²

En resumen, la acción 6 del paquete BEPS constituye ser un estándar mínimo, que apuesta por la lucha contra el *treaty shopping* –abuso del convenio- manifestado a través de prácticas de elusión y evasión fiscal. Las tres líneas de actuación de esta acción se resumen en la modificación del preámbulo, diseño de normas antiabuso y política fiscal necesaria para la negociación de los convenios.

Los dos primeros puntos son de especial cuidado en la presente investigación porque determinan cuáles son las herramientas (normas diseño) y los límites de aquellas (propósito del CDI) en lo que respecta a la problemática del abuso de convenio. Incluso, por la misma comunidad internacional se legitima a la teoría de esencia sobre la forma como medida recursiva a la hora del combate del abuso de derecho internacional, CDI.

¹⁰² OCDE, *Informe final Proyecto BEPS*, 102.

Capítulo tercero

La calificación del hecho generador con base en la sustancia económica y el test del propósito principal como herramientas frente al abuso del convenio: Análisis comparado de la legislación española y ecuatoriana

1. Normas locales antiabuso en la legislación española

Previamente, en el capítulo segundo de la investigación se había hecho referencia a un análisis comparado con la legislación española respecto del tema en discusión. La ventaja principal de este ejercicio será el contraste entre la realidad de un país miembro de la OCDE y un no miembro en cuanto a los recursos jurídicos empleados para el combate de las prácticas abusivas del CDI y la incidencia del proyecto BEPS en su legislación interna. Es decir, la experiencia de un tercero vista como un insumo para cambiar o mejorar la realidad local actual y venidera.

Para dar comienzo a este sub capítulo resulta apropiado valerse de los comentarios realizados por Fernando Serrano Antón, quien destaca las siguientes figuras jurídicas en la legislación española como parte de la GAAR interna: la calificación del negocio, fraude a la ley/ conflicto de norma y simulación; previstas en los Artículos 13, 15 y 16 respectivamente de la Ley General Tributaria reformada del año 2003 publicada en el Boletín Oficial del Estado BOE No. 302, de 18 de septiembre de 2003.¹⁰³

En este sentir, comparto el contenido del Artículo 13 del citado cuerpo normativo español:

Artículo 13. Calificación.

Las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez.¹⁰⁴

¹⁰³ Fernando Serrano Antón, “La influencia del plan de acción BEPS en la tributación española: impacto en la normativa, incremento de la litigiosidad y el papel de los tribunales”, *Centro de Estudios Financieros CEF*, n.º 391 (2015):108, <http://www.aedf-ifa.org/FicherosVisiblesWeb/Doctrinas/ArchivoDoctrina84.pdf>.

¹⁰⁴ España, *Ley General Tributaria*, Boletín Oficial 302, 18 de septiembre de 2003, art. 13.

Abelardo Delgado resalta que, el citado articulado hace referencia a que la Administración Tributaria española “calificará los hechos, actos o negocios realizados por el obligado tributario con independencia de la previa calificación que éste hubiera dado a los mismos”¹⁰⁵. Advierte además, que por lo general la figura opera sobre el conjunto de negocios realizados simultáneamente con un propósito específico “*step transactions*” y no de manera individual.¹⁰⁶ Por su parte, Serrano Antón, infiere que, la finalidad perseguida en esta norma antiabuso es la de evitar la elusión tributaria al crear como herramienta a la calificación.¹⁰⁷

Efectivamente, la norma española recoge el criterio de calificación al igual que el artículo 17 del Código Tributario ecuatoriano. De ahí que, en función de una interpretación literal de ambos preceptos se advierte total conciencia de la independencia del derecho tributario frente a otras ramas del derecho al otorgar el significado de los actos o negocios jurídicos en base a los fines establecidos en la primera norma. Entonces habrá que indicar que el primer requisito advertido en la doctrina se cumple en los dos sistemas jurídicos estudiados.

Sin embargo, la norma ecuatoriana a diferencia de la española sí reconoce expresamente en el presupuesto legal al elemento de significación económica de una operación para efectos de determinar la calificación y por añadidura las consecuencias jurídicas; elemento propio de la teoría de esencia sobre la forma. Aun cuando, la norma española en su texto advierte la prescindencia de las formas jurídicas no determina expresamente que primará el elemento económico de la operación, sino que se refiere a la naturaleza del negocio.

En todo caso, de acuerdo a la interpretación de la norma realizada por el autor Delgado, la Administración Tributaria española en función del texto legal citado tendrá como parte de sus competencias calificar a los actos o negocios jurídicos sin importar el tratamiento que en su momento hubiera sido dado por el contribuyente, con la finalidad de la búsqueda de su verdadera naturaleza. Precisamente este actuar es el que constituye el primer filtro de labores del ente administrativo porque será quien identifique la errónea

¹⁰⁵ Abelardo Delgado Pacheco, “Las normas generales antielusión en la jurisprudencia tributaria española y europea” (tesis doctoral, Universidad Autónoma de Madrid, 2017), 22, https://repositorio.uam.es/bitstream/handle/10486/679948/delgado_pacheco_abelardo.pdf?sequence=1&isAllowed=y.

¹⁰⁶ *Ibíd.*, 21-5.

¹⁰⁷ Serrano Antón, “La influencia del plan de acción BEPS en la tributación española: impacto en la normativa, incremento de la litigiosidad y el papel de los tribunales”, 106.

calificación del acto o negocio jurídico; y, en su defecto, será quien corrija la misma para determinar los efectos jurídicos de la obligación tributaria.¹⁰⁸

Acto seguido, según el mencionado autor, corresponde analizar si el negocio sobre el que requiere ser efectuada la calificación tributaria adolece de simulación de acuerdo al contenido del artículo 16 de la Ley General Tributaria, que en su texto reza lo siguiente:

Artículo 16. Simulación.

1. En los actos o negocios en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes.
2. La existencia de simulación será declarada por la Administración tributaria en el correspondiente acto de liquidación, sin que dicha calificación produzca otros efectos que los exclusivamente tributarios.
3. En la regularización que proceda como consecuencia de la existencia de simulación se exigirán los intereses de demora y, en su caso, la sanción pertinente.¹⁰⁹

Carolina Deik define a la simulación como el acuerdo de dos o más personas para fingir un negocio ante terceros y con esto crear la apariencia de cierto acto jurídico distinto al realmente elegido por las partes con los efectos previstos en la ley; oponiéndose al fin real del acto propio. Es decir, la definición en concreto que presenta la autora muestra de relieve el quiebre existente entre la voluntad interna de los participantes (fuero interno) y la exteriorización de esa voluntad interna, que se materializa en el instrumento oponible a terceros y del que se pretende surtan los efectos legales.¹¹⁰

En la misma línea de argumentación, Delgado define en base al criterio de Federico Castro que la simulación se trata de la ocultación intencional de la voluntad del negocio bajo la apariencia de otro. De ahí que, las partes intervinientes son quienes han querido simular la voluntad para que, solo así, tenga lugar la ventaja fiscal prevista en la norma tributaria con la apariencia de un acto distinto. Por lo que, en función de los aportes de Deik y Delgado podrá inferirse que la figura *per se* está vinculada directamente con la causa como elemento constitutivo de las obligaciones.

De acuerdo con la exposición clásica de Federico de Castro, la simulación se ha vinculado a la ocultación. La simulación existe cuando se oculta bajo la apariencia de un negocio jurídico normal otro propósito negocial, bien sea éste contrario a la existencia misma del negocio, en cuyo caso nos hallaremos ante una simulación absoluta, bien sea ese propósito

¹⁰⁸ Abelardo Delgado Pacheco, *Las normas generales antielusión en la jurisprudencia tributaria española y europea*, 18.

¹⁰⁹ España, *Ley General Tributaria*, Boletín Oficial 302, 18 de septiembre de 2003, art. 16.

¹¹⁰ Carolina Deik Acosta, "Simulación de actos jurídicos: Teoría, acción y los efectos de su declaración", *Revista de Derecho*, n.º 34 (2010): 379-80, <https://www.redalyc.org/pdf/851/85120102014.pdf>.

propio de un negocio distinto, supuesto de simulación relativa. La simulación podría entenderse como un vicio en la declaración de voluntad de las partes que ocultan o disimulan total o parcialmente su verdadera intención. Por supuesto, las partes desean llevar a cabo la declaración de voluntad que realizan. Sin embargo, esa voluntad manifestada oculta el propósito de perseguir un resultado distinto o, lo que sería lo mismo, una causa contractual diferente.¹¹¹

[...]

En estos negocios, las partes no sólo han querido manifestar la voluntad aparentemente querida sino que aparentemente han querido realizar el negocio supuestamente simulado y han buscado el resultado derivado de ese negocio, precisamente porque ese resultado era condición necesaria del fin último perseguido que en este caso sería la ventaja fiscal buscada. [...] ¹¹²

Al respecto, el profesor Robert Joseph Pothier explica que, la causa es uno de los elementos configurativos de los actos jurídicos; y, que debe ser entendida como la motivación que tienen las partes contratantes para la ejecución de un determinado acto. Además, advierte que, de encontrarse la causa alimentada por falsedad, el acto automáticamente acarrea la nulidad y no produce los efectos jurídicos esperados; lo que es confirmado por el autor Ospina Fernández al referirse a la nulidad de la obligación por causa ilícita.¹¹³

Por ejemplo, si creyendo erradamente deberos diez mil libras que os habían sido legadas por el testamento de mi padre, pero que habían sido revocadas por un codicilo del que yo no tenía conocimiento, me he comprometido a daros cierta heredad en pago de dicha suma, ese contrato es nulo, por cuanto la causa de mi compromiso que era el saldo de dicha deuda, es una causa que ha resultado falsa; y es por lo mismo que la falsedad de la causa una vez reconocida, no sólo no podéis tener acción alguna para haceros entregar la heredad, sino que, si os la hubieris ya entregado, yo tendría entonces acción para hacérosla devolver: y esta acción se llama *conditio sine causa*.¹¹⁴

Bajo el esquema trazado, la simulación como norma local española antiabuso toma como referencia a la concebida en el derecho civil propia de los actos jurídicos. De ahí que, desde mi punto de vista, el propósito de esta norma tributaria sea el de confrontar abiertamente la apariencia querida de los contratantes (exteriorización de voluntad) frente a la causa real del acto jurídico; la que define la efectiva motivación de su ejecución. Es decir, el articulado percibe dos elementos importantes para su aplicación y se refieren al

¹¹¹ Abelardo Delgado Pacheco, *Las normas generales antielusión en la jurisprudencia tributaria española y europea*, 37.

¹¹² *Ibíd.*, 41-2.

¹¹³ Guillermo Ospina Fernández, *Régimen General de las Obligaciones* (Bogotá: Temis S.A., 2008), 139.

¹¹⁴ Robert Joseph Pothier, *Tratado de las obligaciones* (México DF: Tribunal Superior de Justicia del Distrito Federal, 2002), 33.

concierto de voluntades para engañar a terceros y la identificación de la causa real del negocio practicado por las partes con el que no habría dado lugar al beneficio tributario.

Incluso, la malicia de la actuación de los contribuyentes es sancionada –artículo 16, numeral 3- por la Administración Tributaria española y podría desembocar hasta en un escenario penal de defraudación tributaria¹¹⁵. Además, en lo que respecta a procedimientos de determinación viene añadida la nulidad del contrato en casos de simulación absoluta al no figurar causa de la celebración, conforme lo anota Delgado.

De modo que, sumado a la calificación del hecho generador del art. 13 de la Ley General Tributaria se entiende que la Autoridad Fiscal desechará el negocio simulado por las partes catalogándolo de nulo y definirá el que corresponda para la liquidación de impuestos, más la sanción que deba ser cuantificada por el elemento subjetivo de “daño a terceros”.

De regreso a la legislación local se advierte que, la simulación en el Código Civil ecuatoriano debe ser leída en armonía de los Artículo 1453, 1483, 1576 ,1697 y 1698 que refieren al nacimiento de las obligaciones del concurso real de voluntades y de los elementos constitutivos de las mismas. Incluso, la Sala Civil y Mercantil de la Corte Suprema de Justicia (actual Corte Nacional de Justicia) ha reconocido en sentencia a la simulación de contratos y en consecuencia desconocido los efectos jurídicos derivados de los mismos.

Por las consideraciones expuestas, la Segunda Sala de lo Civil y Mercantil de la Corte Suprema de Justicia, ADMINSTRANDO JUSTICIA EN NOMBRE DE LA REPÚBLICA Y POR AUTORIDAD DE LA LEY, casa la sentencia impugnada, acepta la demanda y declara que es simulado y, que, por tanto, no se ha celebrado ni surte efecto de compraventa [...]¹¹⁶

En cambio, en el ámbito tributario no se reconoce a la simulación como figura jurídica aplicable por la Autoridad. De ahí que, el Código Tributario no contemple expresamente su existencia ni efectos jurídicos a diferencia de lo estudiado en materia civil. Sin embargo, la sentencia dictada por Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia en el recurso No. 226-2009 abre la posibilidad

¹¹⁵ Abelardo Delgado Pacheco, *Las normas generales antielusión en la jurisprudencia tributaria española y europea*, 31-5.

¹¹⁶ Ecuador Corte Suprema de Justicia Sala de lo Civil y Mercantil, “Sentencia”, en *Juicio n.º: 0237-2006*, 28 de mayo de 2008, 6.

de que la aplicación del concepto de simulación esté implícitamente dada en cuanto se refiera a la calificación del hecho generador.

[...] que la Administración en el caso en discusión, no lo ha calificado de elusión sino de simulación [...] que de los informes periciales, se infiere que no se trató de un préstamo, sino de una provisión de fondos y que se ha incurrido en una indebida valoración de la prueba. [...]

[...]Es evidente que la norma transcrita del Código Tributario, sin consagrar la interpretación económica, permite tomar en cuenta el factor económico, inclusive por sobre las formas jurídicas. [...] No procede en el caso, aludir a cuestiones inherente a la economía de opción, a la elusión permitida, ni menos a normas posteriores a que se suscitara el caso objeto de discrepancia [...] En mérito de las consideraciones expuestas, habiéndose infringido el art. 17 inciso segundo del Código Tributario, la Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional, ADMINISTRANDO JUSTICIA, EN NOMBRE DEL PUEBLO SOBERANO DEL ECUADOR, Y POR AUTORIDAD DE LA CONSTITUCIÓN Y LAS LEYES DE LA REPÚBLICA, casa la sentencia [...] ¹¹⁷

En mi opinión, la aplicación del artículo 17 del Código Tributario si bien permite la calificación del hecho generador no le habilita a la Administración Tributaria a definir la intencionalidad que hubiera tenido el contribuyente para el abuso de las formas, sino que se concentra en la consecuencia tributaria; es decir, en principio la esencia económica tiene cierta vinculación con la figura civilista porque analiza el acto real y aparente, pero no identifica la causa del acto jurídico visto en formas.

En otras palabras, la Autoridad Fiscal ecuatoriana en el procedimiento de determinación desconoce el acto advertido en las formas jurídicas presentadas en razón de la diferencia encontrada con el elemento económico, pero en este ejercicio de calificación, la Autoridad no concluye con que la misma obedezca a una intención deliberada del contribuyente de engañar a los terceros y provocar efectos ajenos a la causa real del contrato (análisis de intencionalidad). Incluso, en la sentencia del juicio 17510-2018-00460 es el órgano jurisdiccional y no el Servicio de Rentas Internas quien vista las pruebas practicadas ordenó que sea remitido el expediente a Fiscalía por observar indicios de responsabilidad penal y sea este último órgano quien se encargue de verificar la responsabilidad penal derivada de la conducta tributaria.

De modo tal que, bajo mi perspectiva, sería arriesgado considerar que el artículo 17 del Código Tributario ecuatoriano tal y como está redactado en la actualidad abarque a la simulación en su amplio esplendor toda vez que, el ente público no analiza el concierto de voluntades de quienes intervinieron en el acto jurídico. Tampoco lo hace

¹¹⁷Ecuador Corte Nacional de Justicia Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, "Sentencia", en *Juicio* n.º: 226-2009, 23 de noviembre de 2012, 1-3.

respecto del elemento subjetivo oculto en la suscripción del contrato (engaño), sino que, razona los efectos tributarios de ese acto jurídico con el que el contribuyente auditado pretende beneficiarse.

En resumen, la simulación como figura propia del derecho tributario consta expresamente incorporada en el ordenamiento jurídico español, no así en el caso ecuatoriano; y, en consecuencia, se puede colegir que, esa legislación le ha otorgado una mayor cantidad de herramientas a la Administración Tributaria para combatir escenarios abusivos de derecho. Lo que podría ser acoplado en el ordenamiento jurídico local como mejores prácticas en el ámbito tributario.

Ahora, la tercera figura jurídica contemplada en la legislación española es la de conflicto de aplicación de la norma tributaria. Esta institución para Delgado recoge como antecedente al fraude a la ley prevista en el antiguo artículo 24 de la Ley General Tributaria de 1963 y se refiere a la contraposición de la norma de cobertura y la eludida. Actualmente la figura en cuestión se encuentra recogida en el art. 15 de la Ley General Tributaria; ambas instituciones, la vigente y derogada han sido catalogadas como normas antielusión en el ordenamiento español como había anotado Serrano Antón.

Artículo 15. Conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

1. Se entenderá que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurren las siguientes circunstancias:

a) Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.

b) Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios.

2. Para que la Administración tributaria pueda declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria será necesario el previo informe favorable de la Comisión consultiva a que se refiere el artículo 159 de esta ley.

3. En las liquidaciones que se realicen como resultado de lo dispuesto en este artículo se exigirá el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas, y se liquidarán intereses de demora.¹¹⁸

Conviene precisar que, el fraude a la ley y el conflicto de normas han sido tratadas como una misma figura jurídica en la práctica y lo demuestra el autor Delgado con los

¹¹⁸ España, *Ley General Tributaria*, Boletín Oficial 302, 18 de septiembre de 2003, art. 15.

fragmentos de la sentencia 911/2003 y 917/2011 dictados por la Primera Sala del Tribunal Español.¹¹⁹

[...] el fraude de ley supone un acto humano por el que se trata de obtener la tutela de una norma jurídica, que está dada para un concreto fin y que el causante del fraude pone en juego los medios suficientes para otra distinta y contrapuesta finalidad, o como recogieron las precedentes de 6 de febrero de 1957 y 1 de abril de 1965, exige una serie de actos que, pese a su apariencia de legalidad, violan el contenido ético del precepto legal en que se amparan.

[...] en la Sentencia de 12 de diciembre de 2011 (sentencia 917/2011) la misma Sala Primera nos dice [...] e]l fraude de ley requiere como elemento esencial un acto o serie de actos que, pese a su apariencia de legalidad, violan el contenido de los preceptos en que se amparan, ya se tenga o no conciencia de burlar la Ley... Se caracteriza... por la presencia de dos normas: la conocida, denominada "de cobertura", que es a la que se acoge quien intenta el fraude, y la que a través de ésta se pretende eludir, que es la norma denominada "eludible o soslayable", amén que ha de perseguir un resultado contrario a lo ordenado o prohibido imperativamente... [...] pero es preciso que la ley en que se ampara el acto presuntamente fraudulento no le proteja suficientemente y que la actuación se encamine a la producción de un resultado contrario o prohibido por una norma tenida como fundamental en la materia, y tal resultado se manifieste de forma notoria e inequívocamente [...].¹²⁰

Desde mi punto de vista, la figura actual trae consigo un elemento distintivo y es que exista un conflicto entre la norma con la que el contribuyente pretende cobijarse por la apariencia del negocio; y, la norma eludida que es la que, por naturaleza del acto o negocio correspondería ser aplicada. Al efecto, bajo esta estructura se entiende que existe una consecuencia jurídica prevista en la norma, que ha sido esquivada por el contribuyente en razón de la presentación de un negocio que en formas advierte la aplicación de una consecuencia distinta; resultado más favorable a los intereses fiscales del deudor.

Para no perder el hilo conductor de la figura en análisis, habrá que decir que, en el caso ecuatoriano no existe como tal la construcción que la norma española prevé; sin embargo, en mi opinión, podría inferirse que aun cuando no consta expresamente la figura de conflicto entre normas en la práctica se tiene presente su significación por la aplicación de la esencia sobre la forma.

Por ejemplo, el contribuyente a través de un aparente servicio prestado por la empresa "X" pretendía que sea ratificado el carácter de gasto deducible por aplicación del artículo 10, numeral 1 de la Ley de Régimen Tributario Interno (norma aplicada), pero es

¹¹⁹ Abelardo Delgado Pacheco, *Las normas generales antielusión en la jurisprudencia tributaria española y europea*, 63.

¹²⁰ *Ibíd.*, 49.

la Administración Tributaria ecuatoriana que ha identificado que la proveedora del servicio es una empresa fantasma. En consecuencia, considera que el gasto no es deducible para el ejercicio fiscal, como lo señala el numeral 16 del citado articulado (norma esquivada). Lo dicho, en mi opinión demuestra que, en la práctica la Administración Tributaria en efecto aplica la norma que considera oportuna tras la valoración de pruebas, con independencia de la que el contribuyente habría seleccionado porque precisamente rescata el componente material de la transacción por sobre el formal.

De vuelta a la legislación comparada, resulta de mucho interés la referencia que hace Delgado sobre el origen de este tipo de norma antiabuso sobre la base del pensamiento de Linda Jellum. La construcción de la misma toma en consideración dos grandes pilares que se refieren al principio de sustancia económica y el motivo económico de la práctica del negocio; infiere así el autor que la norma española alberga los dos elementos propios de la norma antiabuso estadounidense.

[...] La sentencia del Tribunal Supremo de los Estados Unidos de 1935, en el caso *Gregory v. Helvering*, es considerada la primera manifestación de estas doctrinas judiciales. En ocasiones, los tribunales pueden acudir al concepto de “sham” para explicar las consecuencias de un negocio carente de justificación económica y dirigido sólo a obtener una ventaja fiscal. No obstante, también cabe que apliquen la noción de “economic substance principle” para negar los efectos fiscales de un negocio sin otras consecuencias económicas reales. [...]

De esta forma, el Tribunal Supremo de los Estados Unidos creó, aunque de una manera realmente imprecisa, una doctrina sobre la sustancia económica de las operaciones basada en dos elementos. Por un lado, “business purpose doctrine or prong”, un tribunal atenderá a los motivos económicos de un negocio negando efectos al negocio que solo tenga motivos fiscales. Por otro, “economic substance principle”, un tribunal juzgara si el negocio hubiera sido realizado en ausencia de esas ventajas fiscales, es decir, si el negocio implicaba un riesgo económico adicional o efectos económicos distintos de los meramente derivados de la ventaja fiscal.¹²¹

El Estado español a través de la norma doméstica incluye el test del propósito principal contemplado en la acción 6 del proyecto BEPS. La norma local estudiada se encuentra plenamente alineada a los acuerdos de la OCDE; y, al estarlo transforma el *soft law* en fuente de derecho legítima empleada por el Estado para frenar escenarios de evasión y elusión fiscal. Es decir, lo que llama el profesor Serrano Antón como la *introducción de BEPS en el ordenamiento fiscal español*.¹²²

¹²¹ *Ibíd.*, 53.

¹²² Serrano Antón, “La influencia del plan de acción BEPS en la tributación española: impacto en la normativa, incremento de la litigiosidad y el papel de los tribunales”, 91.

En adición a lo dicho habrá que considerar que España al ser un país miembro de la OCDE suscribe sus respectivos CDI bajo el modelo de convenio; y, de este modo también se incorporan en sus instrumentos internacionales tributarios la cláusula de limitación de beneficios. Dicho de otro modo, España cuenta con salvaguardias para asuntos internos y de fiscalidad internacional.

Para mejor comprensión de las figuras antiabuso españolas estudiadas convendría aclarar que, la diferencia sustantiva entre la simulación y el conflicto de normas es que en el primero de los casos existe una ocultación maliciosa de la voluntad; y, en tanto que, en el conflicto no existe ocultamiento, sino que el empleo de artificios en la relación es bastante evidente para quien lo analiza. Sin embargo, en la práctica Delgado afirma que es bastante complicado definir el límite preciso entre la licitud (conflicto) y la ilicitud (simulación) para clasificar y definir la norma tributaria a ser aplicada en el caso en cuestión.¹²³

Por último, la norma en estudio prevé como requisito para la aplicación del artículo 15 que exista un informe favorable de la comisión consultiva en los términos previstos en el artículo 159 del cuerpo normativo español. Lo que significa desde mi punto de vista, un filtro adicional en el actuar administrativo que obliga a realizar un estudio de razonabilidad del conflicto de normas y además que, aumenta el nivel de motivación de la liquidación tributaria pues, el artículo 159 establece cuál será el debido proceso aplicable. A todas luces, un mayor grado de certeza para el contribuyente respecto de las consideraciones constantes en el acto administrativo.

Artículo 159. Informe preceptivo para la declaración del conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

1. De acuerdo con lo establecido en el artículo 15 de esta ley, para que la inspección de los tributos pueda declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria deberá emitirse previamente un informe favorable de la Comisión consultiva que se constituya, en los términos establecidos reglamentariamente, por dos representantes del órgano competente para contestar las consultas tributarias escritas, actuando uno de ellos como Presidente, y por dos representantes de la Administración tributaria actuante.

2. Cuando el órgano actuante estime que pueden concurrir las circunstancias previstas en el apartado 1 del artículo 15 de esta ley lo comunicará al interesado, y le concederá un plazo de 15 días para presentar alegaciones y aportar o proponer las pruebas que estime procedentes. Recibidas las alegaciones y practicadas, en su caso, las pruebas procedentes, el órgano actuante remitirá el expediente completo a la Comisión consultiva.

3. A efectos del cómputo del plazo del procedimiento inspector se tendrá en cuenta lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 150 de esta Ley.

¹²³ Abelardo Delgado Pacheco, *Las normas generales antielusión en la jurisprudencia tributaria española y europea*, 42; 65.

4. El plazo máximo para emitir el informe será de tres meses desde la remisión del expediente a la Comisión consultiva. Dicho plazo podrá ser ampliado mediante acuerdo motivado de la comisión consultiva, sin que dicha ampliación pueda exceder de un mes.

5. Transcurrido el plazo al que se refiere el apartado anterior sin que la Comisión consultiva haya emitido el informe, se reanuda el cómputo del plazo de duración de las actuaciones inspectoras, manteniéndose la obligación de emitir dicho informe, aunque se podrán continuar las actuaciones y, en su caso, dictar liquidación provisional respecto a los demás elementos de la obligación tributaria no relacionados con las operaciones analizadas por la Comisión consultiva.

6. El informe de la Comisión consultiva vinculará al órgano de inspección sobre la declaración del conflicto en la aplicación de la norma.

7. El informe y los demás actos dictados en aplicación de lo dispuesto en este artículo no serán susceptibles de recurso o reclamación, pero en los que se interpongan contra los actos y liquidaciones resultantes de la comprobación podrá plantearse la procedencia de la declaración del conflicto en la aplicación de la norma tributaria.¹²⁴

En el caso ecuatoriano, el artículo 17 del Código Tributario reconoce como parte de su redacción a la teoría de la esencia económica clásica que ha sido referenciada desde el primer capítulo de investigación. Teoría con la que daría lugar la observancia de la norma esquivada frente a la norma aplicada, pero no a la corriente americana del test del propósito negocial como parte del ejercicio de calificación del hecho generador de la obligación tributaria a diferencia de la norma española. Es decir, frente a dos fuentes que darían lugar al conflicto de normas según la legislación española, la normativa local sólo contempla la teoría de esencia de la transacción y no el propósito del negocio.

Apenas, la idea de incorporar nuevos elementos a los constantes fue con el proyecto de la Ley Orgánica para la Transparencia Fiscal, Optimización del gasto tributario, fomento a la creación de empleo, afianzamiento de los sistemas monetario y financiero y manejo responsable de las finanzas públicas enviado por el ejecutivo el 18 de octubre de 2019, pero que fue archivado por la Asamblea Nacional del Ecuador¹²⁵ el 17 de noviembre de 2019.

El texto proponía la reforma en los siguientes términos:

Artículo 5. A continuación del artículo 17, inclúyase el siguiente artículo:

¹²⁴ España, *Ley General Tributaria*, Boletín Oficial 302, 18 de septiembre de 2003, art. 159.

¹²⁵ Ecuador Asamblea Nacional, “sesión 629: Reconsideración de lo resuelto por el Pleno de la Asamblea Nacional respecto de la moción para negar y archivar el Proyecto de Ley Orgánica para la Transparencia Fiscal, Optimización del Gasto Tributario, Fomento a la Creación de Empleo, Afianzamiento de los Sistemas Monetario y Financiero, y Manejo Responsable de las Finanzas Públicas”, *Asamblea Nacional*, 2019, 1
<https://www.asambleanacional.gob.ec/sites/default/files/private/asambleanacional/filesasambleanacionaln/ameuid-29/Leyes%202013-2017/924-Imoreno/Reconsideración%20Mocion%20negacion%20y%20archivo%20Proyecto%20Ley%20Transparencia%20Fiscal.pdf>.

“Art. 17.1.- Prevención de prácticas elusivas de tributos.- Cuando la administración tributaria evidencie la existencia de una práctica elusiva de tributos determinará la obligación tributaria del sujeto pasivo que obtuvo la ventaja tributaria, siempre que:

1. La autoridad tributaria concluya que existió una práctica elusiva; y,
2. La autoridad tributaria concluya que un sujeto pasivo obtuvo una ventaja tributaria directa o indirecta en conexión con dicha práctica.

Cuando se realice una determinación con arreglo a este artículo, la autoridad tributaria deberá señalar dentro del respectivo proceso de control los elementos fácticos y normativos que la justificaron.

Para la aplicación de este artículo se seguirán las siguientes reglas:

1. “Práctica” incluye interposición, transformación, toda línea de acción, acuerdo, arreglo, entendimiento, promesa, plan, propuesta o emprendimiento, explícito o implícito, exigible o no exigible, individual o conjunta.
2. “Ventaja tributaria” significa:
 - a. La reducción de una obligación tributaria, por ejemplo, por deducción, crédito, compensación o devolución.
 - b. Cualquier beneficio relacionado con la postergación del pago de impuestos.
 - c. Cualquier acto que cause que: (i) un monto de ingresos brutos constituya ingreso exento de impuestos o ingreso no sujeto a impuestos; o (ii) un monto, que en otras circunstancias estaría sujeto al impuesto, no resulte gravado.”¹²⁶

El texto incluido en el proyecto si bien en la actualidad no tiene mayor trascendencia jurídica más que el debate académico es importante rescatar que, su consideración como parte del actual artículo 17 significó que sea pensada una norma bajo el título de “norma antiabuso”. Aunque, lo cierto es que el Ecuador a la fecha mantiene una salvaguardia bajo la teoría de la esencia sobre las formas, que constituye ser un mecanismo para frenar escenarios de elusión y evasión fiscal; reconocido incluso por la OCDE en el proyecto BEPS y en los comentarios al modelo de convenio

En adición, me atrevo a decir que, la reforma no introducía la norma antiabuso basada en el test del propósito principal como lo fue en España dado que el texto concentraba la atención en la práctica o actividad elusiva y la ventaja fiscal derivada de su ejecución. El proyecto no hacía referencia a los motivos que hubieran sido considerados por los intervinientes para la puesta en marcha de los negocios; es decir, la reforma lo que pretendía es consolidar la teoría de esencia económica a la hora de calificación del hecho generador.

De lo dicho se obtiene que, la ventaja fiscal es un elemento propio de la teoría americana. Pero, no responde por separado, sino que depende del análisis de

¹²⁶ Ecuador Asamblea Nacional, “Proyecto de Ley Orgánica para la Transparencia Fiscal, Optimización del Gasto Tributario, Fomento a la Creación de Empleo, Afianzamiento de los Sistemas Monetario y Financiero, y Manejo Responsable de las Finanzas Públicas”, *Asamblea Nacional*, 2019, 7, <http://ppless.asambleanacional.gob.ec/alfresco/d/d/workspace/SpacesStore/ebfcd47c-f0d3-4efa-88e4-6679cdedcd3/Proyecto%20de%20Ley%20Org%20E1nica%20para%20la%20Transparencia%20Fiscal%20Tr.%20382453.pdf>

razonabilidad de los propósitos considerados por los intervinientes para la ejecución de una operación económica, que hubieran sido objetivamente detectados por la Administración Tributaria; precisamente, este análisis me permite concluir que, la norma local no estaba lista para incluir el test del propósito principal sino una norma salvaguardia mucho más reforzada de la vigente hasta el momento.

De tal surte, el análisis comparativo presentado hasta aquí me ha permitido inferir que, la legislación española en sus artículos 13, 15 y 16 de la Ley General Tributaria clasifica la licitud e ilicitud de las actuaciones del contribuyente para efectos tributarios. De manera que, al advertir el elemento de ocultación intencional la calificación del hecho generador tendrá en cuenta a la simulación; y, de estar la actuación al borde de la licitud la calificación actuará en el escenario de conflicto de norma; diferencia que no es vista en la norma ecuatoriana porque la calificación del hecho generador está dada en función del abuso de formas independientemente de las intenciones que las motivaron.

Por otro lado, en lo que se refiere al derecho comunitario al que se rige el régimen español precisa la mención de la Directiva de la Unión Europea 2016/1164 de 12 de julio de 2016. La indicada acoge las conclusiones del informe final BEPS (2015) y la necesidad de crear normas de derecho local encaminadas a la protección de la potestad tributaria de cada Estado frente a la erosión de la base imponible y distribución de beneficios; normas tipo con las que, los Estados puedan incorporar herramientas en contra de las prácticas abusivas y a su vez alinearse al contenido de sus pares.

De este modo la directiva recoge el Artículo 6, que reza:

Artículo 6

Norma general contra las prácticas abusivas

1. A efectos del cálculo de la deuda tributaria en concepto de impuesto sobre sociedades, los Estados miembros no tendrán en cuenta ningún mecanismo o serie de mecanismos que, por haberse establecido teniendo como propósito principal o uno de sus propósitos principales la obtención de una ventaja fiscal que desvirtúa el objeto o la finalidad de la normativa tributaria aplicable, resulten estar falseados una vez analizados todos los datos y circunstancias pertinentes. Tales mecanismos podrán estar constituidos por más de una fase o parte.

2. A efectos del apartado 1, un mecanismo o serie de mecanismos se considerarán falseados en la medida en que no se hayan establecido por razones comerciales válidas que reflejen la realidad económica.

3. Cuando un mecanismo o serie de mecanismos no se tenga en cuenta de conformidad con lo dispuesto en el apartado 1, la deuda tributaria se calculará con arreglo a la legislación nacional.¹²⁷

¹²⁷ España, *Directiva de la Unión Europea 2016/1164 de 12 de julio de 2016*, Boletín Oficial L193/1, 19 de julio de 2016, art. 6.

La norma comunitaria es bastante aparente con la nueva realidad vista en el proyecto BEPS. Al punto de que, no solo los considerandos del acto normativo lo confirman, sino que, su articulado sexto recoge una redacción bastante similar a la propuesta en la acción 6 en cuanto al test del propósito principal.

Se podría inferir que, la norma española y la comunitaria recogen dos elementos decisivos a la hora de construcción de una norma antiabuso y son la sustancia económica y el propósito con el que el contribuyente llevo a cabo las operaciones analizadas (corriente americana). El presupuesto normativo en ambos casos parte de considerar que, existe una diferencia entre el elemento formal y el material de la operación y, que además la misma fuera ejecutada con la intención de obtener una ventaja fiscal, sin miras a una realidad comercial o situaciones del mercado.

Para concluir, la realidad del Estado ecuatoriano en cuanto a normas antiabuso locales no responde a los estándares internacionales actuales que recogen al test del propósito principal como es la realidad de un país OCDE, España; sin embargo, hay que reconocer que a nivel local las fuentes de derecho legítimas como la ley y la jurisprudencia han decantado a la teoría de la esencia económica por sobre las formas jurídicas como herramienta antiabuso empleada por la Administración Tributaria (Art. 17 CT). Incluso, ha sido considerado por los propios Tribunales como norma antiabuso local, reconocida por los contribuyentes; y, de hecho, aceptada por la OCDE.

2. El Convenio para evitar la doble imposición en el ordenamiento jurídico ecuatoriano

La Constitución de la República del Ecuador en su Artículo 425 determina cuál es el orden jerárquico de las normas jurídicas en los siguientes términos:

Art. 425.- El orden jerárquico de aplicación de las normas será el siguiente: La Constitución; los tratados y convenios internacionales; las leyes orgánicas; las leyes ordinarias; las normas regionales y las ordenanzas distritales; los decretos y reglamentos; las ordenanzas; los acuerdos y las resoluciones; y los demás actos y decisiones de los poderes públicos.

En caso de conflicto entre normas de distinta jerarquía, la Corte Constitucional, las juezas y jueces, autoridades administrativas y servidoras y servidores públicos, lo resolverán mediante la aplicación de la norma jerárquica superior.

La jerarquía normativa considerará, en lo que corresponda, el principio de competencia, en especial la titularidad de las competencias exclusivas de los gobiernos autónomos descentralizados.¹²⁸

La norma suprema identifica que los tratados y convenios internacionales están por debajo de la misma, pero por encima de las leyes orgánicas como es el Código Tributario. La jerarquía de los instrumentos internacionales es un argumento usado con frecuencia por los profesionales en derecho para la defensa de la aplicación de los CDI por sobre la norma doméstica y con ello obtener una mayor ventaja fiscal.

Al respecto, habrá que ser enérgicos en decir que, no hay discusión sobre la estructura de la pirámide kelseniana como tal en el ordenamiento jurídico nacional porque muy bien es entendida; y, pretender incentivar una significaría una total inobservancia del contenido de la norma suprema estatal. La verdadera discusión advertida a lo largo de esta investigación se concentra en los escenarios en los que al contribuyente no le sean aplicables los beneficios derivados del CDI, sino los previstos en la norma local por haberse configurado el abuso del instrumento internacional en materia tributaria.

En este orden de ideas, frente a un mismo presupuesto que es el abuso del convenio existen dos posturas, que incluso fueron brevemente anotadas en páginas anteriores. Por un lado, está la corriente en la que indistintamente de la verificación del abuso debe aplicarse la norma internacional por observancia de la jerarquía normativa; postura sostenida por el Doctor José Vicente Troya;¹²⁹ y, por otro lado, los comentarios al modelo de convenio advierten que, la norma internacional habría de ser aplicada en función de la correcta interpretación del propósito por el cual los Estados suscribieron el instrumento y al observarse un tipo de abuso la consecuencia sería su inaplicación y correspondiente selección de la norma doméstica.

De esta manera, en mi opinión resulta bastante sensible hablar de una violación a la jerarquía normativa en casos de abuso de CDI porque de verificarse objetiva y razonablemente el quebrantamiento cometido por el contribuyente técnicamente el elemento subjetivo y objetivo no existirían en la relación jurídica y no habría motivación para la aplicación de una norma internacional. Es decir, considero que, al encontrar evidencia que invalide la materialidad de la operación o afecte la calidad de los intervinientes (componente de extranjería) sería ortodoxo abstenerse de aplicar el CDI, sin

¹²⁸ Ecuador, *Constitución de la República del Ecuador*, Registro Oficial 449, 20 de octubre de 2008, art. 425.

¹²⁹ José Vicente Troya, *Derecho Internacional Tributario*, 140.

que sea obligatoria la existencia de una cláusula salvaguardia en el mismo; y, en su lugar valerse del contenido de la norma doméstica.

En lo personal disiento de la teoría sostenida por el Doctor José Vicente Troya porque la falta de incorporación de una cláusula de limitación de beneficios en el CDI no puede ser entendida como un limitante para que el caso no sea tildado de abuso de derecho y una salida para que el contribuyente se satisfaga de un beneficio del cual no tiene derecho alguno; esto, en base a lo que sostiene la OCDE referente a la interpretación del convenio en virtud del propósito por el que fue suscrito el instrumento.

De manera que, en aquel CDI que no esté incluida la norma salvaguardia, la Administración y el contribuyente deben estar conscientes del propósito de los contratantes para suscribir el acuerdo; que, como se había identificado ahora también responde al fin de prevenir la evasión y elusión fiscal. De ahí que, al comprobarse este tipo de prácticas perniciosas que de plano confrontan la finalidad del CDI, éste no podría ser aplicado en el caso particular, pues hacerlo implicaría la confrontación directa con la voluntad exteriorizada en el instrumento. Además, la vulneración del derecho a la igualdad de aquellos contribuyentes quienes efectivamente tributaron en base a la capacidad contributiva real sin empleo de artificios ni engaños.

Evidentemente el análisis descrito se sustenta en una adecuada motivación que permitirá conocer cuáles han sido los elementos estudiados por la Administración Tributaria local para considerar que el caso en particular discrepa con la debida interpretación del propósito del convenio; lo que, a su vez será el fundamento para la aplicación de reglas tributarias domésticas. Sin embargo, esto no significa que la Autoridad Fiscal pueda utilizar el argumento de la interpretación del convenio como una actuación automática, sino al contrario verlo como una excepción que requiere en demasía pruebas contundentes.

Entendida la jerarquía que ocupa el CDI en el ordenamiento jurídico ecuatoriano y el rol trascendental de una correcta interpretación del mismo corresponde desagregar cuáles son las normas antiabuso generales que el Estado ecuatoriano mantiene en los instrumentos internacionales en materia tributaria en la actualidad. De ahí que, el Ecuador a lo largo de la historia ha suscrito 21 convenios para evitar la doble imposición con los siguientes Estados: Alemania, Argentina, Belarús, Bélgica, Brasil, Canadá, Chile, China,

Corea, España, Francia, Italia, Japón, México, Qatar, Rumanía, Rusia, Singapur, Suiza, Uruguay y Bolivia, Colombia, Perú (Decisión 578).¹³⁰

De modo que, de un total de 21 CDI suscritos de los cuales la mayoría adopta el modelo de la OCDE apenas 8 cuentan con cláusulas salvaguardias para limitar los beneficios del convenio.

Los países Corea, Japón y Qatar con los que el Ecuador ha suscrito un CDI tienen en común que, en el correspondiente instrumento la cláusula de limitación de beneficios considera al test del propósito principal como mecanismo antiabuso. Sin embargo, habría que distinguir que, en el caso de Corea es adicionada una cláusula GAAR, que se resume en la inaplicación del convenio a aquellas sociedades residentes que estén controladas directa o indirectamente por no residentes de los Estados contratantes e identifica que su contenido no restringe la aplicación de la norma interna antiabuso.

Este último postulado, desde mi punto de vista, se encuentra alienado a la corriente de interpretación del convenio en función del propósito de suscripción pues, habilita que el Estado combata prácticas de elusión o evasión también con la norma interna. La idea principal se resume en que, el convenio sea aplicado a quien cumple efectivamente los requisitos (sujeto y transacción) y no a quien valiéndose de artificios aparenta cumplirlos para obtener una ventaja fiscal injusta.

Art. 28.-Derecho a los beneficios.- No obstante las demás disposiciones de este Convenio, no se otorgará un beneficio en virtud del Convenio con respecto a un tipo de renta si es razonable concluir, teniendo en cuenta todos los hechos y circunstancias relevantes, que obtener ese beneficio fue uno de los propósitos principales de cualquier acuerdo o transacción que haya resultado directa o indirectamente en ese beneficio, a menos que se establezca que otorgar ese beneficio en esas circunstancias estaría de acuerdo con el objetivo y propósito de las disposiciones pertinentes del Convenio.¹³¹

Art. 25.- LIMITACION DE BENEFICIOS

No obstante las disposiciones de cualquier otro Artículo del presente Acuerdo, un residente de un Estado Contratante no recibirá el beneficio de cualquier reducción o exención de los impuestos previstos en el Acuerdo por el otro Estado Contratante, si el principal propósito o uno de los principales propósitos de dicho residente o de una persona vinculada con ese residente fue obtener los beneficios del Acuerdo.¹³²

Art. 25.- LIMITACION DE BENEFICIOS

¹³⁰ Ecuador Servicio de Rentas Internas, “Convenios para evitar la doble Imposición”, *Servicio de Rentas Internas*, accedido 31 de mayo de 2020, <https://www.sri.gov.ec/web/guest/fiscalidad-internacional2#convenios>.

¹³¹ Ecuador, *Convenio entre la República del Ecuador y Japón para eliminar la doble imposición con respecto a los impuestos sobre la renta y la prevención de la evasión y elusión tributaria*, Registro Oficial 132, 30 de enero de 2020, art. 28.

¹³² Ecuador, *Acuerdo entre el Gobierno de la República del Ecuador y el Gobierno del Estado de Qatar para evitar la doble tributación y para la prevención de la evasión fiscal en materia de impuesto sobre la Renta*, Registro Oficial 628, Suplemento, 16 de noviembre de 2015, art. 25.

1. Un residente de un Estado contratante no tendrá derecho a beneficios que no sean los acordados por este Convenio para los residentes de un Estado contratante, si:

a) el residente está controlado directa o indirectamente por una o más personas que no son residentes de ninguno de los Estados Contratantes; y

b) el principal objetivo o uno de los principales objetivos del establecimiento, adquisición, existencia o realización de actividades de dicho residente haya sido tomar ventaja de los beneficios de este Convenio.

2. Nada en este Artículo deberá interpretarse como restrictivo, de manera alguna, en la aplicación de la legislación de un Estado contratante dirigida a prevenir la elusión o evasión de impuestos.¹³³

En tanto que, en el CDI suscrito con Belarus, China, Rusia y Uruguay respectivamente, la cláusula de limitación de beneficios se compone de la GAAR y el test de propósito principal. Recordará el lector que, la OCDE para la construcción de una cláusula de limitación de beneficios sugiere la participación de la norma antiabuso general; que aluda a las características del sujeto para que sea considerado como “persona apta” y de la operación realizada. Además, sugiere la aplicación del test del propósito principal orientado a conocer la real motivación para la ejecución de la transacción.

En los cuatro instrumentos la formación de la GAAR se basa en las características que los Estados coinciden deben tener los intervinientes y las actividades económicas por ellos ejecutadas. En cuanto se refiere a la naturaleza del residente, los suscriptores asienten que se trata de personas físicas o jurídicas o entidades gubernamentales; y, al referirse a las condiciones por actividad económica, por ejemplo, determinan que, las empresas dedicadas a la cotización en bolsa deben hacerlo en una reconocida o en el caso de sociedades en términos generales delimitan un porcentaje de participación accionaria que debe recaer sobre un residente de alguno de los Estados suscriptores.

Es decir, la interpretación literal de la cláusula de limitación de beneficios en esta sección contempla parámetros netamente objetivos que deben ser observados por los residentes de los Estados miembros en la práctica de sus transacciones para la aplicación de beneficios tributarios.

De modo que, a falta de cumplimiento de alguno de los requisitos relacionadas a la naturaleza del sujeto, operación o porcentaje de titularidad le serán negados los beneficios tributarios derivados del CDI. Empero, como había sido comentado, los instrumentos materia de análisis también incluyen el test del propósito principal como segundo momento de análisis en la cláusula de limitación de beneficios.

¹³³ Ecuador, *Convenio entre la República del Ecuador y la República de Corea para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal respecto a impuestos sobre la renta*, Registro Oficial 124, 15 de noviembre de 2013, art. 25.

Sobre el particular es importante distinguir ciertos matices que han sido incluidos y que desde mi punto de vista deben ser asimilados. Así, en el caso de Belarus y Uruguay la inclusión de la regla del propósito principal resulta ser como un segundo filtro de admisión para la aplicación de la norma tributaria internacional. Es decir, observa la misma línea de análisis que la del proyecto BEPS porque claramente demuestra independencia entre el análisis objetivo propio de la GAAR y el subjetivo propio del test.

Art. 26.- Limitación de beneficios

1. Salvo en los casos en que este Artículo disponga lo contrario, un residente de un Estado Contratante que obtenga una renta de otro Estado Contratante tendrá derecho a la reducción de las tasas impositivas o a las exenciones tributarias aplicables en virtud del presente Acuerdo, sólo si ese residente satisface los requisitos señalados en el párrafo 2 y cumple los otros requisitos que exige el presente Acuerdo para la concesión de tales beneficios.

2. Se entenderá que un residente de un Estado Contratante satisface los requisitos en un año fiscal únicamente cuando se trate de:

- (a) una persona natural;
- (b) una entidad perteneciente total o parcialmente al Gobierno de un Estado Contratante.
- (c) una sociedad que lleva a cabo actividades que no sean la mera tenencia de valores u otros activos o meras actividades preparatorias, auxiliares u otras similares para otras personas asociadas.

3. Es considerado que un residente de un Estado Contratante no tiene derecho a ninguna reducción o exención de impuestos en virtud del presente Acuerdo respecto a las rentas derivadas del otro Estado Contratante si se advierte que el principal o uno de los principales objetivos de la creación o existencia de dicho residente fue obtener beneficios en virtud del presente Acuerdo, que de otro modo serían inaccesibles para dicho residente. Las autoridades competentes de ambos Estados Contratantes podrán consultarse a fin de evitar la aplicación incorrecta de este párrafo en caso de que ocurra aquello.¹³⁴

Art. 25.- LIMITACION DE BENEFICIOS

1. Salvo que en el presente convenio se disponga lo contrario, una persona (distinta de una persona natural o física), que sea residente de un Estado contratante y que obtenga ingreso del otro Estado contratante tendrá derecho a todos los beneficios de este Convenio acordados para los residentes de un Estado contratante, únicamente si dicha persona satisface los requisitos señalados en el apartado 2 y cumple con las demás condiciones de este Convenio para la obtención de cualquiera de dichos beneficios.

2. Una persona de un Estado contratante es una persona que cumple con los requisitos para un ejercicio fiscal únicamente si dicha persona es:

- (a) Una entidad gubernamental; o
- (b) Una sociedad constituida en cualquiera de los Estados contratantes, si:
 - (i) la principal clase de sus acciones - cotiza en una bolsa de valores reconocida tal como se define en el apartado 6 de este Artículo y son negociadas ordinariamente en una o más bolsas de valores reconocidas; o
 - (ii) al menos el 50% de los derechos de voto o del valor de las acciones de la sociedad sea propiedad directa o indirectamente de una o más personas físicas residentes en cualquiera de los Estados contratantes o de otras sociedades constituidas en cualquiera

¹³⁴ Ecuador, *Acuerdo entre el Gobierno de la República del Ecuador y el Gobierno de la República de Belarus para evitar la doble imposición y prevenir de la evasión fiscal con respecto a los impuestos sobre la renta y sobre la propiedad*, Registro Oficial 764, Suplemento, 16 de mayo de 2016, art. 26.

de los Estados contratantes, en las que al menos el 50% de los derechos de voto o del valor de las acciones o de la participación en los beneficios sean propiedad directa o indirectamente de una o más personas físicas residentes en cualquiera de los Estados contratantes; o

(c) Una institución de beneficencia u otra entidad sin fines de lucro que se encuentre exenta para efectos fiscales, cuyas principales actividades sean realizadas en cualquiera de los Estados contratantes.

Las personas mencionadas anteriormente no tendrán derecho a los beneficios del Convenio, si más del 50% del ingreso bruto de las personas en el ejercicio fiscal es pagable, directa o indirectamente, a personas que no sean residentes de ninguno de los Estados contratantes mediante pagos que sean deducibles para efectos de determinar el impuesto comprendido en este Convenio en el Estado de residencia de la persona.

3. Sin embargo, un residente de un Estado contratante tendrá derecho a los beneficios del Convenio si la autoridad competente del otro Estado contratante determina que dicho residente lleva a cabo activamente actividades empresariales en el otro Estado y que el establecimiento o adquisición o mantenimiento de dicha persona y la realización de dichas operaciones no ha tenido como uno de sus principales fines la obtención de los beneficios del Convenio.

4. Antes de que a un residente de un Estado contratante se le niegue la desgravación fiscal en el otro Estado contratante debido a lo dispuesto en los párrafos anteriores, las autoridades competentes de los Estados contratantes se consultarán mutuamente. Asimismo, las autoridades competentes de los Estados contratantes podrán consultarse mutuamente con respecto a la aplicación de este artículo. [...] ¹³⁵

Empero, en el caso de China y Rusia, la redacción de la norma daría a entender que ante el incumplimiento de la norma GAAR automáticamente la conclusión sería que, la operación tuvo como uno de los principales objetivos la obtención de ventajas derivadas de la aplicación del CDI. Precisamente a esta conclusión pude llegar al verificar que, en los casos identificados es necesario que el Estado comunique al otro que “la adquisición o el mantenimiento de dicha persona y el desarrollo de dichas actividades no perseguía como uno de los objetivos principales la aplicación la posibilidad de acogerse a los beneficios fiscales”. ¹³⁶

Art. 23.- LIMITACION DE BENEFICIOS [...]

5. Un residente de un Estado Contratante, que no reúna las condiciones necesarias de conformidad con las disposiciones del párrafo 2 ni tenga derecho a los beneficios con arreglo a los párrafos 3 ó 4, podrá acogerse, no obstante, a los beneficios fiscales del Acuerdo si la autoridad competente de ese otro Estado Contratante determina que el establecimiento, la adquisición o el mantenimiento de dicha persona y el desarrollo de sus operaciones no perseguía como uno de sus objetivos principales la posibilidad de acogerse a los beneficios fiscales al amparo del Acuerdo. [...] ¹³⁷

¹³⁵ Ecuador, *Convenio entre el Gobierno de la República del Ecuador y la República Oriental de Uruguay para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y prevenir la evasión fiscal*, Registro Oficial 619, Suplemento, 16 de enero de 2012, art. 25.

¹³⁶ Ecuador, *Acuerdo entre el Gobierno de la República del Ecuador y el Gobierno de la República Popular China para evitar la doble imposición y prevenir de la evasión fiscal con respecto a los impuestos sobre la renta*, Registro Oficial 213, 27 de marzo de 2014, art. 23.

¹³⁷ *Ibíd.*

Artículo 24.- Limitación de Beneficios [...]

3. Sin embargo, un residente de un Estado Contratante tendrá derecho a los beneficios del presente convenio si la autoridad competente del otro Estado Contratante determina que dicho residente lleva a cabo actividades económicas en el otro Estado y que el establecimiento o adquisición o mantenimiento de dicha persona y la realización de dichas actividades no tuvo como uno de sus principales fines la obtención de beneficios del Convenio.

4. Antes de que a un residente de un Estado Contratante se le niegue la desgravación fiscal en el otro Estado Contratante debido a lo dispuesto en los párrafos anteriores, las autoridades competentes de los Estados Contratantes se consultarán mutuamente. Asimismo, las autoridades competentes de los Estados Contratantes pueden consultarse mutuamente con respecto a la aplicación de este Artículo.¹³⁸

También conviene desarrollar que, en el caso de Rusia y Uruguay existe un condicionamiento adicional previo a la aplicación de la consecuencia jurídica de la cláusula de limitación de beneficios y se trata de una consulta mutua entre pares. Esto significa que, la medida de excluir los beneficios del caso en particular no se trata de una decisión unilateral, sino de una consensuada.

Finalmente, el CDI suscrito con Singapur es un caso especial porque en el artículo 27 bajo el título de misceláneas y no de la denominada limitación de beneficios reconoce sus efectos en función de la aplicación del test del propósito principal. Además no limita la aplicación de norma local para evitar la evasión y elusión fiscal.¹³⁹

De momento la investigación arroja reveladoras conclusiones sobre las salvaguardias adoptadas por el Estado ecuatoriano en los instrumentos internacionales suscritos. La primera y más importante, desde mi punto de vista, es que en la mayoría no se adopta la norma modelo prevista en el proyecto BEPS y en los pocos en los que sí, la estructura no es uniforme toda vez que, en ciertos casos consta sólo la norma GAAR y en otra la indicada subsiste en conjunto con el test del propósito principal con los matices estudiados. Por tanto, en el Ecuador no podemos hablar que el cien por ciento de convenios son protegidos con la normativa antiabuso estándar internacional.

Bajo esta última premisa y considerando a España como referente comparativo en este capítulo es importante anotar que, el CDI suscrito entre Ecuador y el citado Estado no cuenta con cláusula salvaguardia general que impida la aplicación del convenio ante el abuso del mismo por parte del contribuyente. Ahora, acorde con los comentarios al

¹³⁸ Ecuador, *Convenio entre el Gobierno de la República del Ecuador y el Gobierno de la Federación de Rusia para evitar la doble tributación y para la prevención de la evasión fiscal en materia de impuesto a la renta*, Registro Oficial 402, 09 de enero de 2019, art. 24.

¹³⁹ Ecuador, *Acuerdo entre el Gobierno de la República del Ecuador y el Gobierno de la República de Singapur para evitar la doble tributación y para la prevención de la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta*, Registro Oficial 307, 08 de agosto de 2014, art. 27.

modelo de convenio OCDE y el informe firmal del proyecto BEPS a falta de cláusula antiabuso en el instrumento resultaría necesario echar un vistazo a la norma doméstica creada al efecto siempre que se tenga como horizonte a la interpretación del propósito del CDI.

Habida cuenta, España al ser país miembro de la OCDE alineó su legislación e instrumentos internacionales a los parámetros establecidos por la Organización para hacer frente al abuso del derecho (convenio y ley); lo que, no sucede en el Estado ecuatoriano porque no es un país miembro. A decir verdad, a nivel local la única norma general antiabuso es el artículo 17 del Código Tributario que se basa en la teoría de la esencia sobre la forma, pero que por el momento no alberga la norma del test del propósito principal.

Lo que en palabras del autor Félix Vega denomina como la propuesta del parámetro universal a la esencia sobre la forma¹⁴⁰ considero que estaría configurado en la norma doméstica local, pero no así en los CDI suscritos por el Estado ecuatoriano; y, en lo que respecta a la corriente americana del test del propósito principal se ve una incipiente incorporación en un número reducido de instrumentos y no en la norma doméstica como tal. De tal suerte, es evidente que, en los casos en los que no existe cláusula general en el CDI habría que plantearse seriamente la aplicación de la norma local con miras a la correcta interpretación del instrumento para concluir con su aplicación o no en el caso en particular.

3. La calificación del hecho económico en base a la teoría de sustancia sobre la forma y el abuso del CDI en el Ecuador. Enfoque en el convenio para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal de materia de impuesto sobre la renta y el patrimonio entre la República del Ecuador y el Reino de España

En este punto de la investigación se ha puesto en consideración del lector las cláusulas salvaguardias antiabuso de convenio aplicadas por un Estado miembro de la OCDE, como es el caso español. También las normas generales antiabuso domésticas del citado país contrastadas con la existente en territorio ecuatoriano. Entonces, corresponde analizar la realidad del Ecuador en el ámbito de fiscalidad internacional y que mejor forma de hacerlo con el estudio del CDI suscrito con el España; que no cuenta con

¹⁴⁰ Félix Vega, “Las medidas antielusión en la normativa interna española con proyección internacional” en *Fiscalidad Internacional*, dirigido por Fernando Serrano Antón (Madrid: Centro de Estudios Financieros, 2010), 953.

cláusula de limitación de beneficios como es la realidad de la mayoría de instrumentos suscritos por nuestro país.

En los subcapítulos precedentes se han identificado ciertas cuestiones relevantes para efectos del actual. A manera de resumen se tiene que, el Estado ecuatoriano a nivel doméstico mantiene una norma antiabuso construida sobre la teoría de sustancia sobre la forma. No se encuentra incorporado de momento en el ordenamiento jurídico nacional el test del propósito principal como norma antiabuso; y, la mayoría de los CDI suscritos no cuentan con una cláusula de limitación de beneficios como la sugerida en la acción 6 del Proyecto BEPS; precisamente, dentro de esta mayoría, repito, se encuentra el CDI suscrito con España.

Como premisa inicial se advierte que, no resulta un hecho controvertido la discrepancia entre la realidad local de la española en cuanto al tipo de herramientas normativas contempladas para efectos de control de abuso de la norma interna, así como de instrumentos internacionales en materia tributaria. Lo que de plano debe ser considerado por el lector para entender la realidad que propone el caso práctico a continuación expuesto.

De esta manera, para efectos académicos serán presentados únicamente los hechos del caso sin mostrar relevancia de las partes intervinientes porque la intención buscada es la de entender la incidencia de la norma local antiabuso en un caso de fiscalidad internacional. La información pública fue extraída del sistema de la Función Judicial del Ecuador denominado e-SATJE.

Conforme consta de la sentencia dictada el 03 de abril de 2019 a las 10h02, por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario No.1 con sede en la ciudad de Quito, el antecedente del juicio 17510-2018-00047 se remonta a que, la Administración Tributaria local en ejercicio de la facultad determinadora emitió la correspondiente acta de determinación por concepto de impuesto a la renta del período fiscal 2013 al contribuyente; quien al encontrarse en desacuerdo presentó un reclamo administrativo.

En la resolución la Autoridad Fiscal confirmó el criterio de la no deducibilidad del gasto por concepto de pagos al exterior (vinculación con la fiscalidad internacional). Sobre este último acto administrativo es que, el contribuyente interpuso acción contenciosa tributaria de impugnación que culminó con la sentencia -para esa glosa- con criterio favorable a la Administración Tributaria local.

Según se desprende de la parte expositiva de la sentencia consta que, la teoría de la empresa contribuyente argüía que, el proveedor del servicio prestado en el ejercicio

auditado era residente en España y por haber cumplido las formas legales presentadas durante la auditoría y reclamos, estas se refieren a contratos, facturas, informe de auditores externo, certificado de residencia del proveedor, entre otros debía ser aplicado el artículo 7 del CDI correspondiente a beneficios empresariales. De ahí que, el mentado artículo advierte el régimen impositivo en el estado de residencia, esto es en España para el caso que nos compete.

Art. 7.- BENEFICIOS EMPRESARIALES

1.- Los beneficios de una empresa de un Estado Contratante solamente pueden someterse a imposición en este Estado, a no ser que la empresa desarrolle actividades en el otro Estado Contratante por medio de un establecimiento permanente situado en el. Si la empresa realiza su actividad de dicha manera, los beneficios de la empresa podrán someterse a imposición en el otro Estado pero solo en la cuantía en que sean atribuibles a este establecimiento permanente. [...]¹⁴¹

La consecuencia directa de la aplicación del convenio según el actor respondía a que, el Estado ecuatoriano no le correspondía someter a imposición a través de la retención en la fuente el pago al exterior enviado por la empresa local hacia su proveedora residente en España. Así la renta sólo merecía ser tributada en ese Estado conforme lo determina el instrumento internacional; con ello quedaba justificado el gasto no deducible para la empresa actora al no existir requisito de retención.

Ahora, frente a la postura sostenida por el contribuyente, la Autoridad Fiscal decidió aplicar al tema en discusión el artículo 17 del Código Tributario como norma salvaguardia. De modo que, al examinar las pruebas presentadas por la Administración Tributaria española en función de la cláusula de intercambio de información prevista en el propio instrumento y las que le fueron exhibidas en el procedimiento administrativo detectó que el proveedor no se trataba de la empresa residente en España, sino de una empresa residente en un Estado con el que el Ecuador no mantiene suscrito un CDI. Por lo tanto, la aplicación de la consecuencia jurídica radicaba en la retención en la fuente del pago al exterior realizado por la empresa local por no ser aplicable el instrumento internacional en materia tributaria.

Art. 13.- Pagos al exterior.- Son deducibles los gastos efectuados en el exterior que sean necesarios y se destinen a la obtención de rentas, siempre y cuando se haya efectuado la

¹⁴¹ Ecuador, *Convenio para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y patrimonio entre la República del Ecuador y el Reino de España*, Registro Oficial 253, 13 de agosto de 1993, art. 7.

retención en la fuente, si lo pagado constituye para el beneficiario un ingreso gravable en el Ecuador. [...] ¹⁴²

Art. 30.- Deducción por pagos al exterior.- 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. [...]

Los pagos al exterior que a continuación se detallan serán deducibles cumpliendo además las siguientes reglas:

[...]En caso de establecerse que el contribuyente utilizó a un intermediario, ubicado en un país con el cual se haya suscrito un convenio de doble tributación, con el fin de realizar una triangulación y beneficiarse de la exención de la retención en la fuente, la Administración Tributaria podrá determinar el impuesto a pagar sin perjuicio de las responsabilidades penales a las que hubiere lugar. ¹⁴³

En función de la traba de la *litis*, el Tribunal reconoció en sentencia que el problema radicaba en la aplicación de la teoría de sustancia sobre la forma sobre el pago realizado al exterior como contraprestación de un servicio. En este sentido, descartó que las formas entendidas como los contratos, certificado de residencia fiscal y demás documentos presentados en sede administrativa y jurisdiccional hubieran sido parte del objeto controvertido. De ahí que, en la motivación del fallo consta referenciado el análisis de cada elemento estudiado en el acto impugnado con el que permitió concluir a la parte demandada la no deducibilidad del gasto.

Ahora, la parte medular de la sentencia es que en función de la comprensión del razonamiento de la Administración Tributaria –valoración de prueba- el Tribunal encausó el problema jurídico a un escenario de *treaty shopping*. En otras palabras, a falta de demostración de la prestación de servicio por parte del residente en España –según formas jurídicas- se decantó un abuso del instrumento internacional toda vez que, no se comprobó la esencia de la operación discutida –servicio- con la que diera lugar la aplicación del CDI; al contrario, al evidenciar la figura de abuso aplica la normativa doméstica con la que se exige como requisito de deducibilidad la correspondiente retención en la fuente.

10.16.1.- Para el análisis es necesario referirnos a la doctrina que nos explica respecto al fenómeno de tributación internacional denominado “*treaty shopping*”, nos dice que: “Rodríguez Ondarza señala que se denomina “*treaty shopping*” a la utilización incorrecta o abusiva de los tratados mediante la utilización de sus beneficios por parte de personas que, según los propios términos del convenio, no tiene derecho a los mismos.- Asimismo, agrega que existen varias razones para considerar a estas prácticas como mecanismos elusivos:”.- Más adelante el mismo autor explica que en cualquier estructura de *Treaty Shopping* utilizada se observan claramente tres sujetos: “1) Inversor: Es un sujeto

¹⁴² Ecuador, *Ley de Régimen Tributario Interno*, Registro Oficial 463, Suplemento, 17 de noviembre de 2004, art. 13.

¹⁴³ Ecuador, *Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno*, Registro Oficial 209, Suplemento, 08 de junio de 2010, art. 30.

residente en un Estado que no ha suscrito un tratado de doble imposición con el país donde está ubicada la fuente generadora de rentas,... 2) Tercero Interpuesto: Se refiere a la persona o establecimiento permanente ubicado entre el Inversor y la fuente pagadora de las rentas. Es quien recibe las ganancias pagadas por esta última y las transfiere al inversor. Este “tercero interpuesto” es, en los términos de un convenio de doble imposición, beneficiario de ventajas tributarias cuando la fuente pagadora efectúa la remesa de recursos. 3) Fuente: Es la persona, residente en un Estado, que posee con el Estado del tercero interpuesto un tratado de doble imposición cuyos beneficios favorecen al inversor. La fuente paga al tercero interpuesto rentas cubiertas por el acuerdo de doble imposición.”.- Luego nos indica las estructuras más habituales de las que se valen los contribuyentes, en este caso destacamos, como ejemplo, la primera: “1) Empresas canales (conduit companies): la estructura de canalización de recursos ha sido ejemplificada de la siguiente forma: El acuerdo para evitar la doble tributación firmado entre el país “A” y el país “B” prevé la obligación del país “A” de exceptuar del impuesto los dividendos pagados por empresas domiciliadas en él y a accionistas residentes en el país “B”. El país “C” no tiene un acuerdo de doble imposición vigente ni con el país “A” ni con el país “B”.- Sin embargo, una empresa con sede en el país “C” detenta la totalidad de las acciones de una empresa ubicada en el país “A”. Para gozar de los beneficios derivados del acuerdo firmado entre el país “A” y “B”, la empresa ubicada en el país “C” transfiere la totalidad de las acciones que posee de la empresa ubicada en el país “A” a otra subsidiaria íntegra, constituida en el país “B”, en el cual pueden ser acumulados por la controlante (o reinvertidos en otros países, o “prestados” a la propia controlante).” (Campagnale, Norberto; Catinot Silvia y Parrondo Alfredo, “El impacto de la tributación sobre las operaciones internacionales”, 2000, Bs. As., ed. La Ley, pp 74 y 75). Del ejemplo antes transcrito, se puede hacer una modificación respecto a que el país “C” sí tenga convenio con “B”, lo que haría directo el mayor beneficio.

[...]

10.17.- Sin que sean necesarias otras consideraciones y por el análisis realizado, este Tribunal encuentra que, siendo obligación de la parte actora probar los hechos que ha propuesto afirmativamente en la demanda y que ha negado la parte demandada en su contestación, por falta de prueba, se confirma la glosa [...]¹⁴⁴

La secuencia analítica de la sentencia pone de manifiesto la verificación de la esencia de la operación analizada al discrepar de las formas jurídicas que en su momento fueron conocidas por la Administración Tributaria, a través de las pruebas presentadas por el contribuyente y la información proporcionada por la propia Autoridad Fiscal en España. Es decir, claramente se evidencia en sentencia la significación económica propia de la teoría de la esencia económica; contenida en la norma general antiabuso local, que fue empleada en el caso para la inaplicación de la ventaja fiscal propia del CDI alegada por el actor.

De modo que, es importante reconocer que la labor ejecutada por el órgano jurisdiccional ecuatoriano en el caso en particular ciertamente adopta la corriente jurisprudencial del Reino Unido con la que se excluye esa exacerbada interpretación literal de las normas (formas jurídicas) y a cambio propone la aplicación de una

¹⁴⁴ Ecuador Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario No. 1, “Sentencia”, en Juicio *n.º*: 17510-2018-00047, 03 de abril de 2019,7.

interpretación teleológica de las operaciones o transacciones. Es decir, resalta la significación económica como elemento propio de la esencia económica.

Esta corriente es la que los autores Juan Manuel Calderón y Violeta Ruiz describen como el origen de lo que es ahora la norma antiabuso general de Estados Unidos, que el lector recordará es el referente de la acción 6 del proyecto BEPS e incluso de la norma doméstica española; que sin lugar a dudas no pierde de vista la teoría de sustancia económica.

La nueva cláusula general anti-abuso establecida en EE.UU. tiene elementos similares a otras normas anti-abuso, como la española norma de conflicto (Art. 15 LGT [RCL 2003,2945]), el art. 42 de la Ordenanza alemana o el art. 254 de la *Income Tax Act canadiense*. Asimismo, la norma estadounidense adopta elementos similares a los de las doctrinas anti-abuso existentes en el Reino Unido y otros Estados de la *Commonwealth* [...]¹⁴⁵

[...] la jurisprudencia británica anti-abuso ha experimentado una notable evolución, siendo mucho más proclive a realizar una interpretación teleológica de las normas tributarias. En este sentido, son representativos los casos, aun relativamente recientes, *Barclays* y *Scottish Provident*. Sobre el primero se lleva a cabo una interesante recapitulación de la doctrina jurisprudencial en el Reino Unido acerca del fraude, y tras reconocer que tanto la interpretación literal de las normas tributarias como la insistencia en examinar por separado, y de manera casi exclusivamente formal, cada uno de los pasos o transacciones que componen una determinada operación ha constituido un evidente caldo de cultivo para el desarrollo de operación en fraude (*tax avoidance*) [...]¹⁴⁶

En este sentido y por las consideraciones anotadas con antelación, me atrevo a afirmar que el caso compartido pone de manifiesto en la práctica la aplicación de la norma general antiabuso local –art. 17 del Código Tributario- en un caso de fiscalidad internacional y habilita el debate académico sobre la potestad tributaria ejercitada por el Estado ecuatoriano a través de su Autoridad Tributaria. Es decir, la aplicación de una norma doméstica enraizada en la teoría de esencia sobre la forma para combatir casos de abuso de convenio y valerse de las consecuencias jurídicas locales para determinar la obligación tributaria a ser satisfecha.

Prima facie, el caso referenciado se ve vinculado al instrumento internacional en razón de las formas jurídicas empleadas por el contribuyente con las que, prácticamente la relación jurídica perceptible se enfocaba en un residente ecuatoriano y un español con una operación en común que fue materia del gasto local (pago al exterior). De momento,

¹⁴⁵ José Manuel Calderón Carrero y Violeta Ruiz Almendral, “La codificación de la «doctrina de la sustancia económica» en EE.UU. como nuevo modelo de la norma general anti-abuso: la tendencia hacia el «sustancialismo»”, *Estudios y Notas*, n.º 15-16 (2010):41, <https://e-archivo.uc3m.es/handle/10016/10882>.

¹⁴⁶ *Ibíd.*, 44.

la situación descrita en formas cumple con el elemento subjetivo (condición de residente) y objetivo (renta por beneficios empresariales).

Sin embargo, la teoría de esencia sobre forma aplicada con el artículo 17 del Código Tributario hace que la Administración Tributaria en ejercicio de la facultad determinadora encuentre diferencia entre el aspecto formal y material de la operación en lo que se refiere a la efectiva prestación del servicio por quien dice en formas haberlo hecho (residente español). El criterio administrativo pone de relevancia al elemento económico de la operación para fines tributarios, prescindiendo de las formas jurídicas que hubiera decidido ocupar el contribuyente.

La diferencia detectada entre lo formal y material desde mi entendimiento conduce a la práctica del ejercicio de interpretación del instrumento internacional. Al efecto, la acción 6 del proyecto BEPS esclarece que, la interpretación del CDI debe hacérsela a la luz del propósito por el cual fue suscrito para efectos de su aplicación; en el caso del instrumento suscrito entre Ecuador y España responde al de evitar la doble imposición y la lucha contra la evasión y elusión fiscal.

En adición, es oportuno reproducir el criterio de la OCDE en el que considera que la teoría de sustancia sobre la forma como herramienta antiabuso es válida en la órbita de fiscalidad internacional en tanto y en cuanto no pierda de vista la interpretación del propósito del convenio; lo dicho, como había sido anotado en líneas precedentes no desentona con la regla de buena fe contenida en la Convención de Viena.

Entonces, las conclusiones tras la valoración de prueba realizadas por la Administración Tributaria y órgano jurisdiccional en su momento les permitieron razonar que el propósito del convenio no era observado en el caso en particular porque no estaba beneficiando a los residentes de ambos Estados en función de la sustancia económica como teoría antiabuso aplicada. Al contrario, existió un tercero como prestador efectivo del servicio que no era residente en ninguno de los dos Estados; lo que indudablemente contradice el espíritu de la suscripción del CDI y ameritaba la aplicación de la norma local con sus correspondientes consecuencias jurídicas.

Sobre este punto, considero importante rescatar el comentario que hacen los autores Calderón y Ruiz respecto de que los beneficios fiscales no pueden ser aplicados cuando la operación analizada no posea sustancia económica o carezca de finalidad negocial. Entonces, en el ejemplo en discusión no podían ser aplicados los beneficios del

CDI porque no existió prueba de la relación jurídica entre las partes y del servicio que motivó la creación de la renta, como lo afirma el ente público y el jurisdiccional.¹⁴⁷

En el caso citado habrá que ser bastante enfáticos en resaltar que no existe un quebrantamiento en el orden jerárquico normativo ecuatoriano, pues es en razón de la aplicación de la teoría de la sustancia sobre la forma que se excluyen los componentes subjetivos y objetivos vistos en las formas jurídicas de la operación estudiada; que habrían dado paso a la aplicación del instrumento.

En su defecto, al no existir hechos que sean subsumibles a la norma internacional corresponde la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno y su Reglamento. Entonces, lo importante a ser entendido es que la exclusión de efectos del CDI deviene de un ejercicio deductivo que entrama la significación económica de la transacción, que de no haber existido sería atentatorio y arbitrario la inaplicación del CDI.

En el plano jurídico ecuatoriano no existe como tal un precedente jurisprudencial que se refiera a la inserción de normas antiabuso locales en casos de fiscalidad internacional, sino solo el de la secuencialidad material del gasto en función del ciclo contable. Es decir, la realidad jurisdiccional local no advierte una línea de análisis que marque un precedente del razonamiento de Tribunales y Corte Nacional de Justicia sobre la temática en cuestión. Al contrario, al ser un tema vanguardista recién empieza a generarse una ola de pensamiento como sucede con el ejemplo traído a colación, que en la actualidad está en trámite en la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia en razón de los recursos de casación interpuestos por las partes procesales.

En contraste con la realidad ecuatoriana presentada está la española, la que se encuentra sometida a las decisiones del Tribunal Supremo de Justicia de la Unión Europea como parte del derecho comunitario al que pertenece. Violeta Ruiz analiza la línea jurisprudencial trabajada por el órgano comunitario y su compatibilidad con las normas antiabuso españolas.

Por una parte, la autora manifiesta que para el derecho comunitario del que es parte el Estado español se encuentra plenamente legitimado el principio de *forum shopping*, que significa la libre elección del contribuyente por la legislación de un Estado que más le favorezca a nivel de ventajas tributarias. Esto nos permite inferir que, por sí sola la ventaja tributaria no identifica un factor para que sea restringido la aplicación de

¹⁴⁷ *Ibíd.*, 41.

un tratado; lo dicho se sustenta en el *tax arbitrage* que se refiere a la libertad de seleccionar la norma más favorable.

Esto tiene una explicación que tiene que ver con el propio papel del Tribunal como árbitro indirecto entre Estados, y es que para éste aquellas operaciones que puedan ser algo «forzadas», en el sentido de utilizar la legislación tributaria de varios Estados para obtener una posición ventajosa, esto es, una suerte de *forum shopping o jurisdiction shopping* comunitario, no son necesariamente abusivas, sino que constituyen un uso más de las libertades comunitarias, que no impiden la competencia entre Estados.¹⁴⁸

Por otro lado, la autora reconoce que en cuanto a normas antiabuso generales no existe de momento jurisprudencia, sino solo de las normas específicas antiabuso; y, para estas últimas rescata la trascendencia de la interpretación teleológica en los fallos del Tribunal de Justicia con relación al elemento de artificiosidad en las operaciones, que no impida el completo ejercicio de las libertades de selección de la norma más favorable.

Para el efecto, explica que, el criterio judicial se orienta a la admisión de normas antiabuso que tenga como objetivo desmontar las transacciones artificiosas sin sustancia económica y con el objetivo de obtener una ventaja fiscal, pero a su vez la autora refiere que, en la práctica llegar a establecer con meridiana certeza la artificiosidad de las transacciones o el abuso cometido en relación a la ventaja fiscal obtenida se torna en un ejercicio bastante complejo.¹⁴⁹

Como se ha comprobado en la primera parte de este estudio, la doctrina sostenida por el Tribunal de Justicia en la mayor parte de sus sentencias parece admitir únicamente aquellas normas anti-abuso cuya finalidad sea desmontar o hacer inefectivas transacciones artificiosas, sin sustancia económica, y que hayan sido urdidas con la única o principal finalidad de obtener una ventaja tributaria sin ningún otro motivo válido. El problema, como hemos apuntado, es que el término artificial está definido en términos tales que lo acercan considerablemente a la simulación, por ausencia total de sustancia económica, de manera que no es sencillo diferenciarlo de la simulación.¹⁵⁰

A recordar, en líneas anteriores se hacía referencia que el artículo 15 de la Ley General Tributaria española recoge la figura de conflicto de norma tributaria que se compone del concepto de sustancia económica y propósito negocial como normas generales salvaguardias; alineadas al modelo de norma de la OCDE.

¹⁴⁸ Violeta Ruiz, “¿Tiene futuro el test de los «motivos económicos válidos» en las normas anti-abuso? (sobre la planificación fiscal y las normas anti-abuso en el derecho de la Unión Europea)”, *Estudios Financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos. CEF*, n.º 329-330 (2010):15-6, <https://e-archivo.uc3m.es/handle/10016/10718>.

¹⁴⁹ *Ibíd.*, 33 y 39

¹⁵⁰ *Ibíd.*, 36.

Las normas antiabuso generales tanto propuestas por la OCDE como las contenidas en el marco legislativo español se componen de una estructura conjuntiva, como lo afirma Calderón y Ruiz. Estructura en la que debe ser probada la sustancia de la operación (elemento objetivo) y el propósito que motivó su ejecución (elemento subjetivo); y, de incumplir uno de los componentes se entiende por fallida la naturaleza *per se* de la operación.

De acuerdo con el documento del JCT¹⁵¹, los diferentes enfoques jurisprudenciales pueden agruparse en tres grupos:

(i) En primer lugar, los Tribunales que utilizan el denominado “test acumulativo” (conjunctive test) en su razonamiento –que como veremos es el finalmente adoptado en la nueva norma codificada. Dicho test exige que el contribuyente demuestre tanto la sustancia económica de la operación (aspecto objetivo) y el propósito empresarial o negocial de la misma, esto es una modalidad de *business purpose test* (aspecto subjetivo). Cumplidos ambos requisitos la operación superaría el eventual escrutinio administrativo o judicial. Se exige así que la transacción altere sustancialmente la posición económica del contribuyente, haciendo abstracción de los beneficios o ventajas fiscales derivadas de su tratamiento fiscal. [...] ¹⁵²

De vuelta al ordenamiento jurídico local es claro que no existe la composición conjuntiva en la norma general antiabuso porque solo alberga la teoría de la sustancia sobre la forma y no la del test del propósito principal, como había quedado singularizado con antelación. Por ello, en el caso expuesto, tanto la Administración Tributaria como el juzgador analizaron el elemento objetivo comprendido en la significación económica, pero no el fundamento o motivación que habría tenido la empresa contribuyente para el montaje de toda esta estructura, elemento subjetivo.

Indudablemente la nueva corriente a la que no está ligada la norma local advierte la comprensión de dos elementos clave para la verificación de la sustancia económica de la transacción; que la transacción modifique sustancialmente la posición del contribuyente y tenga un propósito negocial que no sea el fiscal. Es decir, la determinación objetiva de la existencia de una posibilidad razonable de beneficio derivado de la operación, que no se agote con la mera ventaja fiscal. ¹⁵³

Tampoco entonces, resulta aplicable el test propuesto por la autora Ruiz para efectos de determinar el abuso de derecho (conflicto de normas) comprendido en la ventaja fiscal, forma incorrecta seleccionada y ausencia de motivos porque la norma local

¹⁵¹ Joint Comitee on Taxation.

¹⁵² Calderón y Ruiz, *La codificación de la «doctrina de la sustancia económica» en EE.UU. como nuevo modelo de la norma general anti-abuso: la tendencia hacia el «sustancialismo»*, 46.

¹⁵³ *Ibíd.*, 52-3.

tiene como limitación a la teoría de esencia sobre la forma, que tendrá como objetivo el estudio de la operación desde su significación económica y no sobre las intenciones de los intervinientes para ejecutar la referida operación.¹⁵⁴

Finalmente, es claro que, la realidad ecuatoriana y española es muy distante en lo que respecta a la construcción de normas generales antiabuso porque, al menos en el caso local la norma es incompleta en relación a la que actualmente es manejada por la comunidad internacional. Sin embargo, no puede ocultarse dos puntos de extrema relevancia que se resumen en la aceptación de la propia OCDE sobre la aplicación de la doctrina de esencia sobre la forma (caso local) como control estatal frente al abuso del derecho en instrumentos internacionales; y que, aun cuando el Estado disponga de una norma completa como lo es España de nada sirve tenerla si la Administración Tributaria o los Tribunales no la aplican por considerarla como una herramienta muy dura como sostiene la autora Violeta Ruiz.¹⁵⁵

De todas formas, desde mi punto de vista, la realidad jurídica nacional alberga una herramienta capaz de confrontar el abuso de convenios; reconocida su aplicación incluso a nivel internacional. Tal es el caso que, el criterio del órgano jurisdiccional local decidió ratificar el criterio administrativo en función de la ausencia de elementos probatorios que demuestren la existencia real de la transacción (sustancia económica) y con ello se abstuvo de aplicar el instrumento internacional por mediar un uso abusivo por parte del contribuyente.

Lo dicho no deja de lado que, la incorporación del test del propósito comercial indudablemente reforzaría las técnicas de defensa de la Autoridad Fiscal porque tendría en su poder un doble filtro de análisis de la materialidad de la transacción. No solo desde el componente objetivo, sino también desde el subjetivo. Lo cual, supondría una mayor eficacia recaudatoria, pero también una mayor carga en la fundamentación de los actos administrativos para evitar escenarios de abierta discrecionalidad que vulneren derechos constitucionales del administrado como la seguridad jurídica y defensa encarnado en la garantía de motivación.

¹⁵⁴ Ruiz, *¿Tiene futuro el test de los «motivos económicos válidos» en las normas anti-abuso? (sobre la planificación fiscal y las normas anti-abuso en el derecho de la Unión Europea)*, 44.

¹⁵⁵ *Ibíd.*, 35.

3.1 El deber de la motivación en los actos administrativos y sentencias

Al término del acápite anterior se había dejado en evidencia que, la aplicación de la teoría de esencia sobre la forma como medio de combate de escenarios de abuso de CDI demanda sin lugar a dudas una adecuada y mejorada motivación de los actos administrativos por cuenta de la Administración Tributaria y de las sentencias emitidas por los órganos jurisdiccionales.

En un primer momento habría que resaltar que, la Constitución de la República del Ecuador reconoce en el artículo 76, numeral 7, literal l el derecho a la defensa en la garantía de la motivación de las decisiones de los poderes públicos como parte del derecho al debido proceso. A nivel constitucional consta el deber del Estado a través de sus organismos de explicar razonadamente las decisiones adoptadas en el ámbito de su competencia.

Art. 76.- En todo proceso en el que se determinen derechos y obligaciones de cualquier orden, se asegurará el derecho al debido proceso que incluirá las siguientes garantías básicas:

[...] 7. El derecho de las personas a la defensa incluirá las siguientes garantías:

l) Las resoluciones de los poderes públicos deberán ser motivadas. No habrá motivación si en la resolución no se enuncian las normas o principios jurídicos en que se funda y no se explica la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho. Los actos administrativos, resoluciones o fallos que no se encuentren debidamente motivados se considerarán nulos. Las servidoras o servidores responsables serán sancionados.¹⁵⁶

Esta obligación constitucional se torna trascendental en el tema de estudio porque desde mi punto de vista, la aplicación de la norma general antiabuso en un caso de fiscalidad internacional debe ser excepcional –como sucede a nivel local- y no una práctica normalizada; pues de serlo se correría el riesgo de presumir la artificiosidad en todas las transacciones y la intención perpetua del contribuyente de erosionar la carga fiscal de la que es responsable. Por lo que, en aras de desarrollar el argumento de excepción a la regla corresponderá el estudio del silogismo plasmado en el acto administrativo y sentencia acorde al contenido de la norma suprema.

La premisa mayor del silogismo está comprendida por el presupuesto normativo aplicable al caso en concreto, esto es la norma escogida para la resolución del problema jurídico. Para el tema en discusión se refiere al artículo 17 del Código Tributario en concordancia con la norma que disponga la consecuencia jurídica tributaria evadida, por

¹⁵⁶Ecuador, *Constitución de la República del Ecuador*, Registro Oficial 449, 20 de octubre de 2008, art. 76, numeral 7, literal l.

ejemplo, la no deducibilidad del gasto o de plano, en los casos que sea posible la cláusula de limitación de beneficios; sobre este último punto correspondería análisis sobre la conjugación con la norma general antiabuso local.

En tanto que, la premisa menor se refiere a los presupuestos fácticos del caso. Sobre este punto, conviene rescatar que los hechos son puestos a consideración de la Autoridad Administrativa o Judicial en razón de las pruebas. De tal suerte, será el contribuyente quien demuestre que la esencia de la operación no difiere de las formas empleadas para que no sea inaplicado el instrumento internacional.

La relevancia en la prueba practicada por el contribuyente sobre la materialidad de la operación hará que conste una reformulación de la premisa mayor. De manera que lograría la obtención de la ventaja fiscal propia del CDI; y, en consecuencia, la inaplicación de la norma doméstica.

Por su parte, la Administración Tributaria necesariamente deberá desarrollar cada uno de los elementos de análisis (elementos probatorios) con los que se ha valido para determinar que, la operación adolece de sustancia económica; este aspecto, desde mi punto de vista, será determinante porque habilitará la interpretación del CDI para su aplicación o no en el caso materia de examen.

Por último, la conclusión será el resultado coherente de la subsunción de los hechos del caso en relación al contenido normativo. De manera que, al existir una sólida construcción de las premisas precedentes, la Administración Tributaria u órganos jurisdiccionales podrán fundamentar por qué el CDI no es aplicable al caso y por qué resultan adecuados los efectos de la norma doméstica; proceso de calificación.

En adición, la Corte Constitucional como máximo órgano de justicia constitucional en el Ecuador considera que la motivación es cumplida cuando constan enunciados los principios y normas jurídicas en las que se fundamenta la decisión adoptada y se explica su pertinencia en razón de los hechos puestos en consideración del juzgador o en el caso en referencia de la Autoridad Administrativa; y, cuando existe concordancia entre la norma seleccionada, los hechos venidos en conocimiento y la decisión. Es decir, la expresión ordenada de razonamientos que llevaron al poder público a la decisión.

“La norma constitucional claramente establece que en toda resolución deben enunciarse los principios y normas jurídicas en que se fundamenta la decisión, y explicar la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho, de tal manera que las resoluciones no se limiten únicamente a la invocación abstracta de normas, sino también

que dichas normas sean concordantes con los antecedentes y coherentes con lo que se resuelve, presentando las razones que permitan establecer con claridad una inferencia lógica entre los antecedentes facticos y la norma jurídica aplicada.”¹⁵⁷

“La motivación implica la explicación ordenada de las razones que llevan a la autoridad –en este caso, la autoridad judicial–, para adoptar determinada decisión. La motivación es la mayor garantía de la juridicidad de la actuación pública en un Estado Constitucional de Derechos como el ecuatoriano. En la circunstancia particular en la que se encuentran los operadores de justicia, el principio de juridicidad se traduce en la norma constitucional que señala: “Las juezas y los jueces administrarán justicia con sujeción a la Constitución, a los instrumentos internacionales de derechos humanos y a la ley”. Así, las razones que se exponen deben necesariamente hallar base en el ordenamiento jurídico positivo.”¹⁵⁸

En este orden de ideas, es la Corte Constitucional quien ha determinado cuáles son los requisitos mínimos que deben ser incluidos en una resolución para que se encuentre cumplida la garantía constitucional de motivación que se refieren a la razonabilidad, lógica y comprensibilidad; elementos que en teoría deberían ser incluidos en el montaje del silogismo previamente expuesto.¹⁵⁹

El primero de los elementos es el de razonabilidad que abarca la fundamentación de las decisiones emitidas por autoridad competente. Se refiere entonces a las fuentes que utiliza el juzgador o en el caso que nos atañe la Autoridad Administrativa como fundamento jurídico de la decisión adoptada.

En cuanto a la lógica, se resume en la coherencia que debe existir entre las premisas y la conclusión. De ahí que sea menester rescatar que, el elemento en estudio obliga a que el proceso deductivo debe ser en función de los hechos puestos a consideración con el fin de que, sean subsumidos a las fuentes normativas escogidas por el órgano competente –aplicables al caso- y de esta forma exista la decisión que incorpore los hechos y el derecho; con este elemento, será clara la concatenación de las premisas con la interpretación del convenio para determinar si corresponde o no su aplicación.

La lógica será el eslabón de la cadena que, al contribuyente o -en caso de una posible contienda jurisdiccional- al Tribunal le permitirá comprender que las formas jurídicas no reflejan la materialidad de la transacción; y, con ello, al ser desajustada la conducta del propósito del CDI corresponderá su inaplicación. La cuestión a ser resaltada en este punto es que, deberán ser desagregados los elementos por los que la Administración Tributaria encuentra pertinente la aplicación de la doctrina de esencia sobre la forma sobre los que pueda contradecir el actor en ejercicio de su derecho a la

¹⁵⁷ Ecuador Corte Constitucional, “Sentencia”, en *Caso n.º: 0831-12-EP*, 09 de abril de 2014,3.

¹⁵⁸ Ecuador Corte Constitucional, “Sentencia”, en *Caso n.º: 0563-12-EP*, 30 de mayo de 2013,8.

¹⁵⁹ *Ibíd.*

defensa con inclusión de pruebas de descargo. Es decir, transparencia que incluso será de ayuda al juzgador en caso de requerir su pronunciamiento.

Por su parte, la comprensibilidad obliga a que se garantice la comprensión de la decisión emitida para que sea susceptible de fiscalización. En otras palabras, que la decisión pueda ser entendida por los interesados y por el público en general.

De esta manera, es evidente que, la Administración Tributaria y Jueces pueden desconocer la aplicación de un convenio en razón de su uso abusivo, siempre que sea evidente la desatención del propósito del instrumento internacional (ejercicio de interpretación); y, la única forma para hacerlo es con la debida motivación como parte del respeto al derecho a la defensa del contribuyente. Para que sea aquel quien tenga los insumos necesarios para contradecir a través de los medios de impugnación previstos en la normativa.

Conclusiones

La ordenanza alemana de 1919 es el origen de lo que conocemos como el principio de esencia sobre la forma. Teoría que se compone de dos elementos motores que se refieren a la significación económica por la autonomía del derecho tributario frente a las demás ramas; y, el abuso de las formas jurídicas empleadas. De modo que, la clave en su aplicación radica en que, ante la diferencia de los dos componentes primará el material en función de las relaciones que efectivamente existan y que sean el espejo de la capacidad contributiva del sujeto pasivo para afrontar las consecuencias legales previstas.

El ordenamiento jurídico ecuatoriano contempla la teoría de esencia sobre la forma en la calificación del hecho generador prevista en el Artículo 17 del Código Tributario. La norma positiva vigente habilita a que sea practicada la calificación del hecho generador en función de las transacciones que efectivamente existan, dando relevancia a la significación económica de la operación para la determinación de resultados previstos en la norma tributaria.

En el Ecuador la calificación del hecho generador en función de la teoría de esencia económica ha dejado a nivel de gastos tres corrientes: la determinación de gastos inexistentes o no deducibles por haber sido producto de una relación jurídica en la que interviene una empresa fantasma o inexistente en calidad de proveedor o contribuyente (levantamiento del velo societario); determinación de gastos no deducibles por ausencia de la materialidad económica con afectación en conciliación tributaria; y, determinación de operaciones inexistentes con afectación a estados de resultados; corrientes construidas por la propia casuística local.

El análisis de la materialidad de las operaciones como herramienta empleada por la Administración Tributaria es una cuestión que motiva acalorados debates alrededor del mundo, pues se teme por la falta seguridad jurídica y la temida arbitrariedad de las actuaciones administrativas que esto implica. Sin embargo, en el caso nacional la positivización de la doctrina de esencia sobre la forma se encuentra encarnada en el artículo 17 del Código Tributario y en el precedente jurisprudencial; y, la exigencia de motivación del acto se encuentra reconocida en el Artículo 76, numeral 7, literal 1) de la Constitución de la República del Ecuador.

Los Tribunales Distritales de lo Contencioso Tributario y Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia han ratificado la aplicación de

la doctrina de esencia sobre la forma en la calificación de hecho generador efectuada por la Administración Tributaria y contribuyentes (art. 17). Sin embargo, de momento no existe un precedente jurisprudencial que unifique criterios de los efectos producidos, esto con respecto al reconocimiento del gasto como no deducible e inexistente.

Los instrumentos en materia tributaria más importantes son los convenios para evitar la doble imposición y los acuerdos de intercambio de información porque en el caso de los primeros, no solo que pretenden evitar la creación de una doble carga impositiva al contribuyente, sino también escenarios de evasión y elusión fiscal; y, en tanto que en los segundos, compartir información entre los Estados suscriptores para efectos de cumplimiento de norma doméstica y recaudación tributaria (propósitos principales).

El CDI una vez que es incluido en el ordenamiento local del Estado suscriptor también es susceptible de abuso por parte de los contribuyentes. Las principales caracterizaciones de abuso del instrumento internacional son: el treaty shopping; rule shopping; conduit companies; cambio de residencia fiscal de personas naturales y de sociedades; y, creación de empresas que no tienen sustancia económica.

El abuso de la norma positiva internacional es vista cuando quien no tiene derecho a las ventajas concedidas en el instrumento se vale de estructuras formales manipuladas para conseguirlas. Para estos casos, la significación económica (materialidad de la operación) será la que ponga en evidencia la intencionalidad del contribuyente a obtener beneficios sobre los que no tenía derecho por su condición subjetiva (no residente) u objetiva (transacción inexistente/ sin sustancia).

La manipulación de las formas negociales, la interposición de sociedades instrumentales, ocultamiento del beneficiario efectivo y operaciones sin sustancia económica son escenarios perfectamente adecuados para la aplicación de la doctrina de la esencia sobre la forma; y, esto implica que, al ser calificado el hecho generador y de obtenerse una diferencia con las formas jurídicas empleadas, no aplicará las ventajas previstas en el instrumento internacional.

El modelo de la OCDE y sus comentarios no son una fuente legítima de derecho, pero su contenido revela un alto componente técnico en la comprensión de operaciones con elementos de extranjería, que son de utilidad para las administraciones tributarias. De este modo, aun cuando no se tratan de fuentes formales de derecho, para los países miembros representan el contexto en el que deben ser interpretados los instrumentos internacionales; y, para los no miembros responden a una fuente doctrinaria que en la

práctica es acogida a plenitud en los CDI suscritos. En el caso de Ecuador ha adoptado el modelo de convenio de la OCDE para el 90.47% de los instrumentos.

La OCDE a través de los comentarios al artículo 1 del modelo de convenio y del apartado 9 del artículo 29 del mismo ha dejado sentada la problemática de abuso de convenio y la limitación de beneficios como consecuencia jurídica. Es decir, una realidad latente en el ámbito de fiscalidad internacional que aqueja a todos los países.

La OCDE exhorta a la interpretación del convenio en base a su propósito contenido en el preámbulo, esto se refiere al de evitar doble imposición y la doble no imposición o anulación proveniente de escenarios de evasión y elusión fiscal. Para luego, descifrar si los hechos del caso en particular responden entre sus objetivos principales al de obtener una ventaja fiscal derivada del instrumento internacional, con lo que de serlo se restringirá los beneficios del CDI al caso puntual.

La OCDE reconoce expresamente que las normas antiabuso generales y específicas del CDI y del ordenamiento local son enteramente compatibles, pues se sobreentiende que, la norma internacional es armónica con el sistema jurídico local al que fue insertado. En otras, el Organismo no advierte confrontación aparente; sin embargo, aclara que, de existir normas salvaguardias en el instrumento prevalecerán a las locales, pero de ser el instrumento el que derive a la norma doméstica se aplicará su contenido.

La acción 6 del Proyecto BEPS (estándar mínimo) es la respuesta a las prácticas de planificación tributaria agresivas ejecutadas por las grandes multinacionales, que fue ideada por la OCDE en conjunto a los países desarrollados; la acción cuenta con tres enfoques: modificación del preámbulo, diseño de normas antiabuso y análisis de la política fiscal.

La modificación del preámbulo implica que, los Estados incluyan en los CDI que la intención de los suscriptores no solo se refiere a la de evitar la doble imposición de los contribuyentes (enfoque clásico), sino que ahora también se aspira la erradicación de las figuras de elusión y evasión fiscal.

El informe final BEPS a través de su acción 6 propone el diseño de normas para evitar el abuso del CDI. Por una parte, la GAAR que recoge elementos taxativos (naturaleza, propietarios y actividad) a la hora de identificar al contribuyente como persona calificada para la obtención de beneficios derivados del instrumento internacional. Por otro lado, el test del propósito principal, que radica en la comprensión de cuáles fueron los objetivos principales que están detrás de la operación ejecutada y si al menos uno de estos corresponde al de obtener una ventaja fiscal derivada del CDI.

Lo importante a ser entendido con el diseño de normas es que en ambas (GARR y test de propósito principal) el incumplimiento acarrea como consecuencia la inaplicación de los beneficios del CDI a la operación discutida. La persona no apta o quien ejecutó una operación con la expectativa de una ventaja tributaria no le serán aplicados los beneficios del instrumento internacional.

El test de propósito principal advierte una construcción mucho más subjetiva de lo que pudiera ser la GAAR; sin embargo, para su aplicación será imprescindible contar con un análisis objetivo y razonable del que se desprenda principales propósitos de realización del negocio u operación. En adición, este conjunto de pensamientos constituye ser una presunción de hecho que corresponderá desvanecer al contribuyente a través de pruebas de descargo que demuestren que el negocio estaba adaptado completamente a las prácticas comerciales.

La OCDE reconoce a la esencia económica - norma y corriente jurisprudencial - como herramienta empleada por los Estados para el combate de escenarios de abuso del derecho positivo; que, a su vez es capaz de colaborar con la correcta aplicación de los CDI en la medida que se ajuste con el propósito por el que hubiera sido suscrito. Es decir, la norma interna no es indiferente a la problemática de abuso del instrumento internacional y mejor dicho es una herramienta para solucionarla.

Le legislación española expresamente contempla a la simulación y sus efectos en la determinación tributaria. El Código Tributario ecuatoriano no adopta la figura en su máximo esplendor porque, no le habilita a la Autoridad Fiscal para que analice el concierto de voluntades de los partícipes (fuero interno vs voluntad expuesta) sino que, su estudio se concentra en los efectos derivado del acto engañoso con los que esperaba beneficiarse el contribuyente.

La inclusión de la simulación en el ámbito local tributario brindaría una posición más aventajada de la Autoridad para la motivación del acto administrativo e incluso, oportunidad de sancionar a quienes se han valido de artificios para obtener una ventaja tributaria sobre la que no tienen materialmente el derecho a reclamar.

Respecto de la figura española de conflicto de aplicación de la norma tributaria cabe decir que, formalmente no está incluida en el texto de la legislación ecuatoriana, pero podría inferirse que aun cuando no lo está en la práctica se tiene presente su significación por la aplicación de la esencia sobre la forma. Así, la Administración reconoce cuál es la norma cobijada y con la valoración de pruebas decide excluirla y en su defecto aplicar la norma eludida.

El art. 15 de la Ley General Tributaria de España fundamenta el conflicto de aplicación de normas en dos fuentes referentes al principio de sustancia económica y al motivo económico de la práctica del negocio; precepto último alineado con la acción 6 del Proyecto BEPS. Sin embargo, la norma vigente ecuatoriana no contempla el test del propósito principal.

La calificación tributaria prevista en la norma española permite que, la Administración Tributaria sea quien determine la licitud (conflicto de normas) o ilicitud (simulación) para efectos de la determinación de la obligación; mientras que, en la norma ecuatoriana la calificación tiene fundamento en el abuso de formas jurídicas independientemente de las intenciones que hubieran llevado al contribuyente a cometerlo.

La realidad del Estado ecuatoriano en cuanto a normas antiabuso locales no responde a los estándares internacionales actuales que recogen al test del propósito principal como es la realidad de un país OCDE, España. Sin embargo, hay que reconocer que a nivel local las fuentes de derecho legítimas como la ley y la jurisprudencia han decantado a la teoría de la esencia económica por sobre las formas jurídicas como herramienta antiabuso empleada por la Administración Tributaria (art. 17 CT) para el control tributario.

En la mayoría de CDI suscritos por el Estado ecuatoriano no se adopta la norma salvaguardia prevista en el proyecto BEPS y en los pocos (8) en los que sí, la estructura no es uniforme. En ciertos casos consta solo la norma GAAR y en otros la indicada subsiste en conjunto con el test del propósito principal con ciertos matices estudiados. Además, en ocasiones es el propio instrumento internacional el que remite a la norma local antiabuso. Es decir que, en el Ecuador no podemos hablar de que el cien por ciento de convenios son protegidos con la normativa antiabuso estándar internacional.

En los casos en los que el CDI no cuente con norma salvaguardia –realidad mayoritaria del Ecuador- resultaría necesario echar un vistazo a la norma doméstica creada al efecto siempre que se tenga como horizonte a la interpretación del propósito del CDI. En otras palabras, siempre que el artículo 17 del Código Tributario se adecue a la interpretación del propósito del CDI (lucha contra evasión y elusión) y observe una franca contradicción de la conducta del contribuyente al indicado podrá restringir la ventaja tributaria derivada del instrumento por la evidente conciencia de abuso; actuación plenamente reconocida e incluso validada por la OCDE a través de los comentarios al modelo y el informe final del Proyecto BEPS.

La norma antiabuso local encarnada en el artículo 17 del Código Tributario que actualmente solo maneja como parte de su contenido el elemento objetivo (sustancia de la operación) constituye ser una norma antiabuso del CDI *per se* porque se basa en la doctrina de esencia sobre la forma reconocida a nivel internacional; claro, su aplicación debe ser excepcional y correctamente motivada tanto por la Administración Tributaria como los órganos jurisdiccionales.

La carga de la prueba en torno a la aplicación de la norma antiabuso local debe ser analizada en cada caso en particular. Esto significa que dependiendo de las afirmaciones que realice la Administración Tributaria y contribuyente para justificar sus teorías deben ser practicadas las pruebas de descargo necesarias.

La investigación aporta una comprensión íntegra de lo que significa contar en el ordenamiento jurídico local con la doctrina clásica de esencia sobre la forma. No únicamente desde el entendimiento nacional, sino desde la perspectiva de la comunidad internacional que aun cuando la reconoce y la acepta, también motiva a su mejora a través de la inclusión de nuevas tendencias capaces de frenar los abusos de la norma positiva internacional (test del propósito principal).

Finalmente, tras la investigación realizada me siento capaz de decir que aun con las limitaciones de una teoría clásica como norma antiabuso, la Autoridad Local ecuatoriana ha logrado frenar escenarios de abusos de los CDI. No obstante, sería inverosímil de mi parte pensar que esta herramienta por sí sola sería igual de efectiva que la que propone el proyecto BEPS porque es la comunidad internacional la que se pronuncia sobre los resultados alentadores de su aplicación. Es decir, habría que considerar la propuesta de reforma del art. 17 del Código Tributario e inclusión de cláusula de limitación de beneficios en los instrumentos suscritos a través de los correspondientes protocolos; esto, para que el Ecuador *hable el mismo idioma* que la comunidad internacional a la hora de establecer su marco legal de antiabuso.

Recomendaciones

Se recomienda adaptar la norma doméstica ecuatoriana al diseño de norma antiabuso internacional propuesto por el proyecto BEPS. Es decir, incorporar al ordenamiento jurídico (art. 17 Código Tributario) un articulado basado en el test de propósito principal con la finalidad de que la Administración Tributaria pueda ejercer un mayor control sobre escenarios de abuso de convenios internacionales.

A la par de esta última integración normativa es imprescindible que exista a nivel de órganos jurisdiccionales y administración local una exacerbada motivación en los fallos judiciales y actos administrativos respectivamente. Esto, para comprender el razonamiento objetivo que ha mediado para concluir que al menos uno de los propósitos principales de quienes intervinieron en la operación se remontaba a la ventaja fiscal del instrumento.

Finalmente, se recomienda la inclusión de los efectos de la simulación como parte de la calificación del hecho generador en materia tributaria. De modo que, la Administración Tributaria se encuentre plenamente facultada para imponer sanciones a quienes se han valido de actos simulados para reducir su carga impositiva (análisis de intencionalidad). Y, esto no solo para garantizar una eficacia en las herramientas jurídicas, sino que también con la intención de respetar el derecho a la igualdad de aquellos contribuyentes que cumplieron sus obligaciones en función de su real capacidad contributiva.

Bibliografía

- Andrade Ubidia, Santiago. “El levantamiento del velo en la doctrina y la jurisprudencia ecuatoriana”. *Revista Foro*, n.º 11 (2009): 7-35. <http://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/2115/1/RF-11-Andrade.pdf>.
- Calderón Carrero, José Manuel, y Violeta Ruiz Almendral. “La codificación de la «doctrina de la sustancia económica» en EE.UU. como nuevo modelo de la norma general anti-abuso: la tendencia hacia el «sustancialismo»”. *Estudios y Notas*, n.º 15-16 (2010): 37-75. <https://e-archivo.uc3m.es/handle/10016/10882>.
- Carpio, Romeo, y Moya, Andrea. “Convenios para evitar la doble imposición”. En *Tratado de Fiscalidad Internacional para el Ecuador*, coord. César Montaña, Romeo Carpio y Pablo Villegas, 363-395. Quito: Universidad Andina Simón Bolívar / Ius et Historiae Ediciones, 2019.
- Deik Acosta, Carolina. “Simulación de actos jurídicos: Teoría, acción y los efectos de su declaración”. *Revista de Derecho*, n.º 34 (2010): 377-409. <https://www.redalyc.org/pdf/851/85120102014.pdf>.
- Delgado Pacheco, Abelardo. “Las normas generales antielusión en la jurisprudencia tributaria española y europea”. Tesis doctoral, Universidad Autónoma de Madrid, 2017. https://repositorio.uam.es/bitstream/handle/10486/679948/delgado_pacheco_abelardo.pdf?sequence=1&isAllowed=y.
- Ecuador Asamblea Nacional, “Proyecto de Ley Orgánica para la Transparencia Fiscal, Optimización del Gasto Tributario, Fomento a la Creación de Empleo, Afianzamiento de los Sistemas Monetario y Financiero, y Manejo Responsable de las Finanzas Públicas”. *Asamblea Nacional*. 18 de octubre de 2019. <http://ppless.asambleanacional.gob.ec/alfresco/d/d/workspace/SpacesStore/ebfcd47c-f0d3-4efa-88e4-6679cdedecd3/Proyecto%20de%20Ley%20Org%20E1nica%20para%20la%20Transparencia%20Fiscal%20Tr.%20382453.pdf>.
- Ecuador Asamblea Nacional. “Sesión 629: Reconsideración de lo resuelto por el Pleno de la Asamblea Nacional respecto de la moción para negar y archivar el Proyecto de Ley Orgánica para la Transparencia Fiscal, Optimización del Gasto Tributario,

Fomento a la Creación de Empleo, Afianzamiento de los Sistemas Monetario y Financiero, y Manejo Responsable de las Finanzas Públicas”, Asamblea Nacional. 2019.

<https://www.asambleanacional.gob.ec/sites/default/files/private/asambleanacional/filesasambleanacionalnameuid-29/Leyes%202013-2017/924-Imoreno/Reconsideración%20Mocion%20negacion%20y%20archivo%20Proyecto%20Ley%20Transparencia%20Fiscal.pdf>.

Ecuador Corte Constitucional. “Sentencia”. En *Caso n.º: 0563-12-EP*. 30 de mayo de 2013.

Ecuador Corte Constitucional. “Sentencia”. En *Caso n.º: 0831-12-EP*. 9 de abril de 2014.

Ecuador Corte Nacional de Justicia Sala Especializada de lo Contencioso Tributario. “Sentencia”. En *Juicio n.º: 226-2009*. 23 de noviembre de 2012.

Ecuador Corte Nacional de Justicia Sala Especializada de lo Contencioso Tributario. “Sentencia”. En *Juicio n.º: 17510-2017-00205*. 1 de abril de 2019.

Ecuador Corte Suprema de Justicia Sala de lo Civil y Mercantil. “Sentencia”. En *Juicio n.º: 0237-2006*. 28 de mayo de 2008.

Ecuador Servicio de Rentas Internas. “Convenios para evitar la doble Imposición”. *Servicio de Rentas Internas*. Accedido 31 de mayo de 2020. <https://www.sri.gob.ec/web/guest/fiscalidad-internacional2#convenios>.

Ecuador Servicio de Rentas Internas. “Operaciones internacionales con riesgo de fraude fiscal”. *Servicio de Rentas Internas*. Accedido 27 de febrero de 2020. <https://www.sri.gob.ec/BibliotecaPortlet/descargar/d988dc85-e8af-496c-80d1c0fa1e390c17/Esquema%20fraude%20fiscal%20con%20abuso%20de%20CDI.pdf>.

Ecuador Servicio de Rentas Internas. “Prácticas de planificación fiscal agresiva”. *Servicio de Rentas Internas*. Accedido 27 de febrero de 2020. <https://www.sri.gob.ec/web/guest/practicas-de-planificacion-fiscal-agresiva>.

Ecuador Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el cantón Portoviejo. “Sentencia”. En *Juicio n.º: 13802-2017-00303*. 12 de octubre de 2018.

Ecuador Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario No. 1. “Sentencia”. En *Juicio n.º: 17510-2017-00205*. 15 de noviembre de 2017.

Ecuador Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario No. 1. “Sentencia”. En *Juicio n.º: 17510-2018-00460*. 1 de octubre de 2019.

- Ecuador Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario No. 1. “Sentencia”. En *Juicio n.º: 17510-2019-00054*. 23 de octubre de 2019.
- Ecuador Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario No. 1. “Sentencia”. En *Juicio n.º: 17510-2017-00578*. 16 de junio de 2018.
- Ecuador Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario No. 1. “Sentencia”. En *Juicio n.º: 17510-2017-00594*. 14 de mayo de 2018.
- Ecuador Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario No. 1. “Sentencia”, En *Juicio n.º: 17510-2018-00047*. de 03 de abril de 2019.
- Ecuador. *Acuerdo de Cartagena*. Registro Oficial 578, 09 de noviembre de 2004.
- Ecuador. *Acuerdo entre el Gobierno de la República del Ecuador y el Gobierno de la República de Belarus para evitar la doble imposición y prevenir de la evasión fiscal con respecto a los impuestos sobre la renta y sobre la propiedad*. Registro Oficial 764, Suplemento, 16 de mayo de 2016.
- Ecuador. *Acuerdo entre el Gobierno de la República del Ecuador y el Gobierno de la República Popular China para evitar la doble imposición y prevenir de la evasión fiscal con respecto a los impuestos sobre la renta*. Registro Oficial 213, 27 de marzo de 2014.
- Ecuador. *Acuerdo entre el Gobierno de la República del Ecuador y el Gobierno del Estado de Qatar para evitar la doble tributación y para la prevención de la evasión fiscal en materia de impuesto sobre la Renta*. Registro Oficial 268, Suplemento, 16 de noviembre de 2015.
- Ecuador. *Acuerdo entre el gobierno de la República del Ecuador y el gobierno de la República de Singapur para evitar la doble tributación y para la prevención de la evasión fiscal en materia en materia de impuestos sobre la renta*. Registro Oficial 307, 08 de agosto de 2014.
- Ecuador. *Codificación del Código Civil*, Codificación Registro Oficial 46, Suplemento, 24 de junio de 2005.
- Ecuador. *Codificación del Código Tributario*. Registro Oficial 38, Suplemento, 14 de junio de 2005.
- Ecuador. *Constitución de la República del Ecuador*. Registro Oficial 449, 20 de octubre de 2008.
- Ecuador. *Convención de Viena sobre el derecho de los tratados*. Registro Oficial 6, 28 de abril de 2005.

- Ecuador. *Convenio entre el Gobierno de la República del Ecuador y el Gobierno del Canadá para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en Materia de Impuesto a la Renta*. Registro Oficial 484, Suplemento, 31 de diciembre de 2001.
- Ecuador. *Convenio entre el Gobierno de la República del Ecuador y el Gobierno de la República de Francia para evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos sobre la Renta*. Registro Oficial 34, 25 de septiembre de 1992.
- Ecuador. *Convenio entre el Gobierno de la República del Ecuador y el Gobierno de Rumania para evitar la doble tributación con respecto a los impuestos sobre la renta y el capital y para la prevención de la evasión fiscal*. Registro Oficial 785, 20 de septiembre de 1995.
- Ecuador. *Convenio entre el Gobierno de la República del Ecuador y el Gobierno de la Federación de Rusia para evitar la doble tributación y para la prevención de la evasión fiscal en materia de impuesto a la renta*. Registro Oficial 402, 09 de enero de 2019.
- Ecuador. *Convenio entre el Gobierno de la República del Ecuador y la República Oriental de Uruguay para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y prevenir la evasión fiscal*. Registro Oficial 619, Suplemento, 16 de enero de 2012.
- Ecuador. *Convenio entre el Gobierno del Ecuador y el Gobierno de la República del Argentina para evitar la doble imposición en relación con el transporte aéreo*. Registro Oficial 235, 04 de mayo de 1982.
- Ecuador. *Convenio entre la República del Ecuador y el Reino de Bélgica tendiente a Evitar la Doble Imposición y a Prevenir la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio*. Registro Oficial 312, 13 de abril de 2004.
- Ecuador. *Convenio entre la República del Ecuador y Japón para eliminar la doble imposición con respecto a los impuestos sobre la renta y la prevención de la evasión y elusión tributaria*. Registro Oficial 132, 30 de enero de 2020.
- Ecuador. *Convenio entre la República del Ecuador y la República de Chile para Evitar la Doble Tributación y para Prevenir la Evasión Fiscal en relación al Impuesto a la Renta y al Patrimonio*. Registro Oficial 493, Suplemento, 16 de marzo de 2004.

- Ecuador. *Convenio entre la República del Ecuador y la República de Corea para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal respecto a impuestos sobre la renta*. Registro Oficial 124, 15 de noviembre de 2013.
- Ecuador. *Convenio entre la República del Ecuador y los Estados Unidos Mexicanos para Evitar la Doble Imposición e Impedir la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos sobre la Renta*. Registro Oficial 281, 09 de marzo de 2001.
- Ecuador. *Convenio para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio, entre el Ecuador y Alemania Federal*. Registro Oficial 493, 05 de agosto de 1986.
- Ecuador. *Convenio para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, entre el Gobierno de la República del Ecuador y la Confederación Suiza*. Registro Oficial 788, 25 de septiembre de 1995.
- Ecuador. *Convenio para evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Tributaria en Materia de Impuesto a la Renta con el Brasil*. Registro Oficial 865, 04 de febrero de 1988.
- Ecuador. *Convenio para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y patrimonio entre la República del Ecuador y el Reino de España*. Registro Oficial 253, 13 de agosto de 1993.
- Ecuador. Convenio suscrito entre los Gobiernos del Ecuador e Italia, para Evitar la Doble Imposición en Materia de Impuesto a la Renta y Sobre el Patrimonio y para Prevenir la Evasión Fiscal. Registro Oficial 407, 30 de marzo de 1990.
- Ecuador. *Ley de Régimen Tributario Interno*. Registro Oficial 463, Suplemento, 17 de noviembre de 2004.
- Ecuador. *Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno*. Registro Oficial 209, Suplemento, 08 de junio de 2010.
- Ecuador. *Resolución NAC-DGERCGC16-00000356*. Registro Oficial 820, Suplemento, 20 de agosto de 2016.
- Ecuador. *Resolución No. 07-2016*. Registro Oficial 894, Suplemento, 01 de diciembre de 2016.
- Ecuador. *Resolución No. NAC-DGERCGC18-00000433*. Registro Oficial 396, Suplemento, 28 de diciembre de 2018.
- Efrén Minuche. “El principio de “realidad económica” en el derecho tributario. *Revista Derecho Económico Tomo 1* (2010): 359-77.

<https://www.revistajuridicaonline.com/2010/03/el-principio-de-realidad-economica-en-el-derecho-tributario/>.

España. *Directiva de la Unión Europea 2016/1164 de 12 de julio de 2016*. Boletín Oficial L193/1. 19 de julio de 2016.

España. *Ley General Tributaria*. Boletín Oficial 302, 18 de septiembre de 2003.

Félix Vega. “Las medidas antielusión en la normativa interna española con proyección internacional”. En *Fiscalidad Internacional*, dirigido por Fernando Serrano Antón, 945-68. Madrid: Centro de Estudios Financieros, 2010.

García Novoa, César. “Forma y sustancia en los convenios de doble imposición internacional”. En *Estudios de derecho tributario constitucional e internacional. Homenaje latinoamericano a Victor Uckmar*, coord. Pasquale Pistone y Heleno Taveira Torres, 631-52. Buenos Aires: Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, 2005.

———. “Interpretación de los convenios de doble imposición internacional”. En *Estudios de Derecho Tributario Internacional. Los convenios de doble imposición*, coord. Juan Pablo Godoy Fajardo, 1-66. Bogotá: Legis Editores S.A, 2006.

———. “Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) y sus implicaciones en América Latina (especial referencia a Ecuador)”. En *Tratado de Fiscalidad Internacional para el Ecuador*, coord. César Montaña, Romeo Carpio y Pablo Villegas, 721-50. Quito: Universidad Andina Simón Bolívar / Ius et Historiae Ediciones, 2019.

Gobierno de España, “Qué es la OCDE. Creación y países miembros”, *Gobierno de España*, 11 de diciembre de 2018. <http://www.exteriores.gob.es/RepresentacionesPermanentes/OCDE/es/quees2/Paginas/Paises-Miembros.aspx>

González García, Eusebio. *La Interpretación de las Normas Tributarias*. Pamplona: Editorial Aranzadi S.A., 1997.

Gonzalo Arias, Isaac. “El intercambio internacional de información para propósitos tributarios”. En *Tratado de Fiscalidad Internacional para el Ecuador*, coord. César Montaña, Romeo Carpio y Pablo Villegas, 493-515. Quito: Universidad Andina Simón Bolívar / Ius et Historiae Ediciones, 2019.

Jarach, Dino. *El hecho imponible. Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo*. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, s.f.

Soler, María Teresa. “Las cláusulas antiabuso en los convenios para evitar la doble imposición”. En *Tratado de Fiscalidad Internacional para el Ecuador*, coord.

- César Montaña, Romeo Carpio y Pablo Villegas, 517-33. Quito: Universidad Andina Simón Bolívar/ Ius et Historiae Ediciones, 2019.
- Montaña, César. *Manual de Derecho Tributario Internacional*. Quito: Corporación Editora Nacional, 2007.
- Montaña, César. “Ecuador y BEPS de cara al futuro inmediato de la Fiscalidad Internacional”. En *Tratado de Fiscalidad Internacional para el Ecuador*, coord. César Montaña, Romeo Carpio y Pablo Villegas, 751-81. Quito: Universidad Andina Simón Bolívar/ Ius et Historiae Ediciones, 2019.
- Mosquera, Irma. “La Gobernanza Fiscal y el Test de Propósito Principal (Por sus siglas en Inglés PPT: Principal Purpose Test)”. *CIAT*, 18 de julio de 2019. <https://www.ciat.org/la-gobernanza-fiscal-y-el-test-de-proposito-principal-por-sus-siglas-en-ingles-ppt-principal-purpose-test/>
- OCDE. *Convención multilateral para aplicar las medidas relacionadas con los tratados fiscales para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios*. 24 de noviembre de 2016. <https://www.oecd.org/tax/treaties/beps-multilateral-instrument-text-translation-spanish.pdf>.
- . *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio: Versión abreviada 21 de noviembre de 2017*. Traducido por Instituto de Estudios Fiscales. Madrid: OCDE, 2019. https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/modelo-de-convenio-tributario-sobre-la-renta-y-sobre-el-patrimonio-version-abreviada-2017_765324dd-es#page6.
- . “Países Miembros”. *OECD*. Accedido 28 de marzo de 2020. <http://www.oecd.org/acerca/miembros-y-socios/>
- . “Curso online Estándares mínimos de BEPS”. OCDE. 20-4 de abril de 2020.
- . *Harmful Tax competition an Emerging Global Issue*. Paris: OCDE, 1998. https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/harmful-tax-competition_9789264162945-en#page1.
- . *Informe final Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios. Acción 6*. Paris: OCDE. 2015. https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/impedir-la-utilizacion-abusiva-de-convenios-fiscales-accion-6-informe-final-2015_9789264257085-es#page1.
- Ospina Fernández, Guillermo. *Régimen General de las Obligaciones*. Bogotá: Temis S.A., 2008.

- Pérez Arraiz, Javier. “La elusión fiscal y los medios para evitarla”. Ponencia presentada en las XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Isla Margarita, 23 de octubre 2018.
- Pistone, Pasquale. “El abuso de los convenios internacionales en materia fiscal”. En *Curso de Derecho Tributario Internacional*, t. 2, coordinado por Víctor Uckmar, 101-53. Bogotá: editorial TEMIS S.A., 2003.
- Pothier, Robert Joseph. *Tratado de las obligaciones*. Ciudad de México: Tribunal Superior de Justicia del Distrito Federal, 2002.
- Real Academia Española. *Diccionario de la lengua española*. Real Academia Española. Accedido 2 de febrero de 2020. <https://dle.rae.es/simulación>.
- Ruiz Almendral, Violeta. “¿Tiene futuro el test de los «motivos económicos válidos» en las normas anti-abuso? (sobre la planificación fiscal y las normas anti-abuso en el derecho de la Unión Europea)”. *Estudios Financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos*. CEF, n.º 329-330 (2010): 5-60. <https://e-archivo.uc3m.es/handle/10016/10718>.
- Sainz De Bujanda, Fernando. *Hacienda y Derecho*. 4 vols. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1966.
- Serrano Antón, Fernando. “Charla sobre aspectos de fiscalidad internacional”. Clase magistral. Quito, 14 de noviembre de 2019.
- . “Convenios para evitar la doble imposición”. En *Tratado de Fiscalidad Internacional para el Ecuador*, coordinado por César Montaña, Romeo Carpio y Pablo Villegas, 331-361. Quito: Universidad Andina Simón Bolívar / Ius et Historiae Ediciones, 2019.
- . “La influencia del plan de acción BEPS en la tributación española: impacto en la normativa, incremento de la litigiosidad y el papel de los tribunales”. *Centro de Estudios Financieros CEF*, n.º 391 (2015): 77-110. <http://www.aedf-ifa.org/FicherosVisiblesWeb/Doctrinas/ArchivoDoctrina84.pdf>.
- Troya, José Vicente. *Derecho Internacional Tributario*. Quito: PUDELECO Editores S.A., 2008.
- Valdés Costa, Ramón. *Curso de Derecho Tributario*. Bogotá: Editorial TEMIS S.A., 2001.