



FACULTAD DE DERECHO Y CIENCIAS SOCIALES

“PRÁCTICAS ELUSIVAS DERIVADAS DE LA APLICACIÓN DEL CONVENIO
DE DOBLE IMPOSICIÓN SUSCRITO ENTRE ECUADOR Y CANADA.”

Autora

Mónica Pamela Rueda Egas

Año
2019



FACULTAD DE DERECHO Y CIENCIAS SOCIALES

“PRÁCTICAS ELUSIVAS DERIVADAS DE LA APLICACIÓN DEL CONVENIO
DE DOBLE IMPOSICIÓN SUSCRITO ENTRE ECUADOR Y CANADA.”

Trabajo de Titulación presentado en conformidad a los requisitos establecidos
para optar por el título de Abogada de los Juzgados y Tribunales de la
República.

Profesor Guía

Mg. José Gabriel Terán Naranjo

Autora

Mónica Pamela Rueda Egas

Año

2019

DECLARACION DEL PROFESOR GUIA

"Declaro haber dirigido el trabajo, Prácticas Elusivas Derivadas De La Aplicación Del Convenio De Doble Imposición Suscrito Entre Ecuador Y Canadá, a través de reuniones periódicas con la estudiante Mónica Pamela Rueda Egas, en el semestre 201920, orientando sus conocimientos y competencias para un eficiente desarrollo del tema escogido y dando cumplimiento a todas las disposiciones vigentes que regulan los Trabajos de Titulación".

José Gabriel Terán Naranjo

Magister en Derecho de la Empresa y de los Negocios

C.C.: 050227279-2

DECLARACIÓN DEL PROFESOR CORRECTOR

"Declaro haber revisado este trabajo, Prácticas Elusivas Derivadas De La Aplicación Del Convenio De Doble Imposición Suscrito Entre Ecuador Y Canadá, de la estudiante Mónica Pamela Rueda Egas, en el semestre 201920, dando cumplimiento a todas las disposiciones vigentes que regulan los Trabajos de Titulación".

José Dionicio Suing Nagua

Doctor en Derecho

C.C.:1706860440

DECLARACION DE AUTORÍA DEL ESTUDIANTE

“Declaro que este trabajo es original, de mi autoría, que se han citado las fuentes correspondientes y que en su ejecución se respetaron las disposiciones legales que protegen los derechos de autor vigentes.”

Mónica Pamela Rueda Egas

C.C.: 1757047046

AGRADECIMIENTOS

A Dios quien con su bendición
llena mi vida.

A mi abuelita, eres la estrella
más linda del cielo.

A mis padres por su amor,
constancia y ser mi más grande
inspiración.

A mis hermanos Marcela,
Alvarito y David, la vida a su
lado es mucho más linda.

A mis primos y mejores amigos,
gracias por su
incondicionalidad

Al Doctor José Gabriel Terán
por su paciencia y
conocimiento.

DEDICATORIA

A mi madre Mónica quien es la luz de mi vida, gracias por tus luchas incansables y tu amor incondicional, eres el amor de mi vida, no hay mejor ejemplo que el tuyo.

A mi padre Álvaro, por el amor más grande del planeta, gracias por abrirme tu corazón y siempre creer en mí, jamás te fallaré.

Ojalá sean eternos.

RESUMEN

Ecuador es un país importador y exportador de comercio de manera global, por lo mismo debe sujetarse a varias normativas para la atracción de la inversión extranjera, en este caso convenios de carácter internacional de doble imposición para que los contribuyentes tengan beneficios tributarios y se evite la doble tributación.

Los Convenios para Evitar la Doble Imposición, en adelante CDI, son instrumentos que se encuentran promovidos por organismos internacionales como la OCDE para evitar distorsiones en la aplicación de cargas impositivas.

Sin las estipulaciones de los Convenios para Evitar la Doble Imposición, los inversionistas, sociedades y personas naturales, entre otros, no tendrían incentivos para la realización de negocios en otros países, por lo que resultan de fundamental trascendencia para las actividades económicas internacionales, especialmente para la inversión extranjera.

El CDI, suscrito entre Ecuador y Canadá, contempla como criterio de sujeción el lugar de domicilio o residencia de los nacionales de los respectivos países; sin perjuicio de aquello, es posible que se realice prácticas elusivas de los contribuyentes, siendo estas aquellas que evitan o minimizan el pago de impuestos, por lo cual basándonos en datos cualitativos y cuantitativos que serán obtenidos del Servicio de Rentas Internas como fuente principal para obtener información, además de otras fuente como INEC, Banco Central del Ecuador, entre otras, estos datos son de acceso público.

Por lo cual, en base a casos como beneficios empresariales y transporte aéreo y marítimo, se podrá observar si existe o no prácticas elusivas en el CDI suscrito entre Canadá y Ecuador

ABSTRACT

Ecuador is an importing and exporting country of commerce in the global way, which is why it must be followed by several rules for the attraction of foreign investment, in this case international agreements of double taxation so that taxpayers have tax benefits and double taxation is avoided.

Agreements to Avoid Double Taxation, hereinafter CDI, are instruments that have been promoted as international organizations such as the OECD to avoid distortions in the application of tax burdens.

Without the stipulations of the Agreements to Avoid Double Taxation, investors, companies and individuals, among others, we will not have the incentives to carry out business in other countries, for which the results of the fundamental importance for activities related to international relations, especially for foreign investment.

The CDI, signed between Ecuador and Canada, considers as an adjustment criterion the place of residence or residence of the nationals of the countries; without prejudice of what is possible that they become avoidant practices of the taxpayers, being like this how they avoid or minimize the payment of the taxes, reason why based on the qualitative and quantitative data that the Internal Revenue service as main source to obtain Information, in addition to other sources such as INEC, Central Bank of Ecuador, among others, these data are public access.

Therefore, based on cases such as business benefits and air and maritime transport, it can be observed whether or not there are avoidance practices in the CDI signed between Canada and Ecuador.

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN.....	1
1. CAPITULO I. CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN	3
1.1 Derecho Tributario Internacional.	3
1.1.1 Doble Imposición Internacional	4
1.2 ¿Qué son los Convenios de Doble Imposición?.....	6
1.2.1 Principios aplicados a los convenios.....	6
1.2.2 Efecto de doble imposición	13
1.3 Procedimiento de negociación de los Convenios de Doble Imposición.....	13
1.4 Estructura de los convenios de doble imposición.....	15
2. CAPITULO II. PRÁCTICAS ELUSIVAS	17
2.1 ¿Qué es la elusión tributaria?.....	17
2.1.1 ¿La elusión es lícita?	18
2.1.2 Elementos de la elusión.....	19
2.1.3 Características de la elusión	20
2.2 Diferencia de la elusión con otras figuras	21
2.2.1 Diferencia entre elusión y evasión	21
2.2.2 Elusión y Simulación.....	23
2.2.3 Elusión y Planificación tributaria	24
2.3 Causas de la elusión tributaria	26
2.4 Elusión desde el punto de vista ilícito	27
3. CAPITULO III.- ACUERDOS BILATERALES ENTRE ECUADOR Y CANADÁ	28
3.1.- Antecedentes.....	28
3.2 Convenio para Evitar la Doble Imposición entre Canadá y Ecuador.....	29

3.3. Alternativas para evitar la doble imposición	32
3.3.1 Origen	33
3.3.2 Método	33
3.4 ¿Existen prácticas elusivas en el CDI Canadá – Ecuador?.....	37
3.4.1 Transporte Marítimo y Aéreo	37
3.4.2 Beneficios empresariales.....	38
3.4.3 Bienes inmuebles	39
4. CONCLUSIONES.....	41
REFERENCIAS	43

INTRODUCCIÓN

Ecuador es exportador e importador en materia de comercio mundial, esto da paso a la existencia de relaciones internacionales que, según la Constitución de la República del Ecuador en el artículo 416 numeral 12 fomenta la inversión entre Estados, buscando mecanismos que ayuden a la inversión extranjera.

Por lo tanto, el Ecuador se regirá bajo distintas normas y procedimientos de carácter financiero, aduanero y tributario, uno de los más importantes instrumentos son los Convenios para evitar la Doble Imposición, en adelante CDI, ya que con la firma de los mismos los contribuyentes se sienten atraídos a invertir en otros países. Por lo tanto, este ensayo académico servirá como una herramienta para poder verificar si existen prácticas elusivas por parte de los contribuyentes, del CDI entre Ecuador y Canadá. (Registro Oficial No. 484 de 31 de diciembre de 2001).

Los CDI, que suscriben los Estados en forma bilateral, si bien es cierto son herramientas promovidas por organismos internacionales en procura de una equilibrada práctica impositiva de los contribuyentes de los Estados suscriptores, protegiéndolos de la doble imposición, el presente ensayo se encuentra orientado a advertir si en base a casos como transporte marítimo y aéreo, beneficios empresariales y bienes inmuebles se pueden observar prácticas elusivas.

Es importante mencionar que las prácticas impositivas de los sujetos pasivos amparados por los CDI, conducen a reducciones significativas de la base imponible es por lo mismo que dan como resultado una mínima o hasta ninguna carga impositiva, es por esto que dependiendo el caso se recurrirá a los cuerpos normativos

De acuerdo con la Ley Régimen Tributario Interno, en el artículo 31 inciso segundo menciona que *“Los ingresos de fuente ecuatoriana que sean percibidos por empresas con o sin domicilio en el Ecuador, estarán exentas del pago de impuestos en estricta relación a lo que se haya establecido por convenios internacionales de reciprocidad tributaria, exoneraciones tributarias*

equivalentes para empresas nacionales y para evitar la doble tributación internacional.” De tal manera, demuestra que se busca una protección de todos los contribuyentes basándose en los convenios de doble imposición, buscando protección para los contribuyentes y sus inversiones.

Es importante tomar en cuenta que, lo primordial es que las relaciones de los contribuyentes amparados en el CDI entre Ecuador y Canadá, se deben basar en los principios que gobiernan el régimen tributario de los países suscriptores, para de esta manera se garantice la equidad en la aportación como consecuencia de la generación de riqueza. Por lo tanto, mediante este ensayo académico se podrán tomar en cuenta la existencia o no de prácticas elusivas en el CDI entre Canadá y Ecuador en los temas como el transporte marítimo y aéreo además de los beneficios empresariales y bienes inmuebles.

1. CAPITULO I. CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN

1.1 Derecho Tributario Internacional.

Como expresa Cesar Montaña *“El derecho tributario internacional, es una rama del derecho público económico, concretamente del derecho tributario, especializada en los principios y aspectos jurídicos objetivos y subjetivos que surgen específicamente de la aplicación de tributos a eventos que presentan algún elemento poseedor de connotación internacional o supranacional”* (Montaña, 2006, p.19).

Según Ester Borderas *“El Derecho Tributario Internacional está formado por un conjunto de normas jurídicas tanto internas como internacionales que regulan los aspectos tributarios de las relaciones económicas y sociales que incluyen algún elemento de internacionalidad.”* (Borderas, 2008, p.17)

El Derecho Tributario Internacional es aquel que comprende las normas tributarias entre los sujetos internacionales como son los Estados y las relaciones tributarias que tienen los contribuyentes, el fin de esta rama del Derecho es buscar mecanismos adecuados, para evitar la existencia de delitos tributarios, por parte de los contribuyentes miembros de los estados contratantes o problemas de doble tributación.

Adicionalmente se podría tomar en cuenta que esta rama del derecho estudia aquellas normas, principios y procedimientos que son los encargados de regular y solucionar las relaciones comerciales provenientes de potestades tributarias en un periodo de tiempo, además que el objeto principal de esta rama del Derecho es, ser aplicada al momento en que dos naciones entran en contacto para combatir problemas fiscales entre ellos la doble imposición, para lo cual se firman convenios y tratados para favorecer a los Estados contribuyentes.

1.1.1 Doble Imposición Internacional

De acuerdo a lo que menciona Gabriela Soria *“la doble imposición internacional es un tema de supremo interés para los contribuyentes, debido a que las medidas que se adopten para frenar este fenómeno permitirán la viabilidad de la operaciones y transacciones internacionales entre los Estados, con consecuencia, hacia el acceso de las transacciones mercantiles entre dos o más países.”*. (Soria, 2014, p.22)

El CIAT en el documento que se denomina *“El Control de la Manipulación de los Precios de Transferencia en América Latina y el Caribe”* del año 2012, hace referencia a que *“esta situación nace cuando se efectúa una inversión en otro país y las rentas obtenidas por la actividad de inversión pueden verse sometidas a imposición tanto en el país de origen como en el país de residencia”* (CIAT, 2012, P.92)

Por lo tanto, al momento de hablar de doble imposición internacional hablamos de que hay tributación en más de un país, entonces esto no es atractivo para la inversión extranjera, es por esto que se firman convenios para evitar la doble tributación, ya que uno de los principales obstáculos que existen para las empresas inversoras son los efectos fiscales que se producen en cuanto a las actividades económicas que se desarrollan fuera de sus fronteras nacionales. Se distingue dos posibles formas en las que puede operar la doble imposición estas son

- Doble imposición económica internacional

De acuerdo a Cesar Montaña *“Se alude al termino doble imposición económica para referirse a aquella situación jurídico tributaria en la cual una misma fuente impositiva resulta gravada por dos o más impuestos idénticos o análogos en manos de personas diferentes”* (Montaña. 2006, p.119)

Para Sandro Vallejo, la doble imposición económica internacional *“Es cuando dos o más estados gravan un mismo hecho generador con tributos similares, pero de respecto a personas jurídicas distintas, o sujetos pasivos formalmente diferentes pero cuyos vínculos económicos permitan ubicarlo como un mismo ente generador de riqueza sujeto de imposición”* (Vallejo, 2007, p.430)

La doble imposición económica trata de que dos o más Estados gravan un hecho generador similar con tributos similares, pero con respecto a personas jurídicas o sujetos pasivos distintos, cuyos vínculos económicos permiten ubicarlos como un mismo ente generador, también es importante mencionar que esto sucede en un mismo periodo de tiempo, un claro ejemplo de esto es cuando se transfieren los precios de transferencia en la matriz y filiales de las compañías que son multinacionales.

- Doble imposición jurídica internacional

De acuerdo a el Manual CIAT de Control del Planteamiento Tributario Internacional, *“La doble imposición jurídica internacional se puede definir como el resultado de la aplicación de impuestos similares, en dos o más Estados, a un mismo contribuyente respecto de la misma materia imponible y por el mismo período de tiempo”* (CIAT, 2007, p.12)

Por lo tanto, la doble imposición jurídica sucede cuando una persona es gravada por dos o más veces por el mismo hecho generador, en el mismo periodo de tiempo, esto comúnmente sucede cuando existen principios de tributación distintos, como son el principio de residencia, en el que los residentes de un Estado tributan por su renta sin importar cual haya sido el lugar en el que se generó y por otro lado el principio de fuente que es en el lugar en el que se obtuvo la renta.

1.2 ¿Qué son los Convenios de Doble Imposición?

Desde la posición de José Vicente Troya, al momento de hablar de doble imposición, nos referimos al pago de un doble tributo que se realiza por parte del contribuyente, el primer pago lo realiza en el país de destino que le da la oportunidad de realizar negocios y como segundo pago el país de origen, es por esto que en todos los países los entes encargados de las administraciones tributarias, buscan mecanismos para evitar la doble imposición, por lo tanto, se toma medidas bilaterales, como la firma de convenios que buscan una similitud y transparencia en cuanto a actividades de comercio o de servicios. Troya (2008, p.130).

Según Kelina Romero *“Los Convenios de Doble Imposición son instrumentos jurídicos internacionales que se encuentran suscritos entre dos Estados, que tienen como finalidad eliminar o reducir la doble tributación internacional, que afecta o dificulta el intercambio de bienes, servicios, movimiento de capitales entre otros, beneficiando a los contribuyentes de los Estados contratantes.”* (Romero, 2011, p.31)

Se puede deducir que el principal objetivo de estos convenios es evitar la doble imposición, para así garantizar una buena situación fiscal para los contribuyentes, ya que es importante mencionar que con el pasar del tiempo y desarrollo tanto las compañías como de las personas naturales, van expandiéndose y traspasando fronteras, por lo que se ven obligadas a tributar en cada país donde generan ingresos, es por esto que existe la necesidad de los Estados de firmar acuerdos para evitar la doble tributación, que sirven sobre todo para hacer más atractiva la inversión extranjera por la reducción de la tasa impositiva.

1.2.1 Principios aplicados a los convenios

Dicho con las palabras de Cesar Montaña *“Al parecer, es viable sostener que la definición del problema radicaría en el principio según el cual el gravamen*

sobre la riqueza ha de ser distribuido a prorrata de las facilidades que los Estados han prestado al generador de la misma” (Montaño, 2006, p.88).

La necesidad del país al momento de recaudar impuestos, tiene un objetivo, buscar que los sujetos pasivos tributen conforme a principios que en el contexto internacional ejercen jurisdicción en la forma de gravar a las personas que se encuentren sujetas a impuestos; por la fuente de los ingresos, la residencia de la entidad o domicilio permanente.

- Principio de la Fuente

Según el autor Javier Jaque *“el principio de la fuente también conocido como el principio de territorialidad o tributación limitada, es necesario precisar que se basa en el origen económico de la renta. Este principio, desde la perspectiva de país en vías de desarrollo, debiera adquirir una vital relevancia por cuanto estos países son los que proveen los recursos, o expuesto de otra forma, son utilizados para la confección de productos con ventajas económicas que son escasas de conseguir en países desarrollados, debido a las fronteras y capacidades de producción”.* (Jaque, 2010, p.1)

En palabras de Jaime Ross Bravo, *“están sujetos a la potestad tributaria de un Estado todos aquellos que poseen en ese Estado riquezas u obtienen ingresos, sin importar cuál sea su nacionalidad, su domicilio o su residencia, el país que es fuente de riqueza o del ingreso es quien ostenta el derecho para aplicar su legislación fiscal a esa riqueza o ingreso, ya que estos instrumentos jurídicos efectivizan el derecho a las riquezas en el país donde están situadas”* (Ross, 2012, p.18).

Este principio sostiene que los contribuyentes deben pagar impuestos en el país que se generó la renta, por lo tanto, deben pagar los impuestos en donde tienen ubicados los bienes de manera independiente del país que sea el contribuyente o donde el mismo ya haya fijado su domicilio, de acuerdo al

criterio de la fuente están sujetos a la potestad tributaria de un Estado, todos los sujetos que poseen u obtienen ingresos, sin importar cuál sea su nacionalidad, domicilio o residencia, es decir, el país que es fuente de riqueza o ingreso, ya que estos instrumentos jurídicos efectivizan el derecho a las riquezas en el país donde están situadas.

De acuerdo a la normativa nacional en la LRTI el artículo 8, habla acerca de los ingresos de fuente en el Estado ecuatoriano, donde es importante mencionar los numerales 1, 2 y 6:

“1.- Los que perciban los ecuatorianos y extranjeros por actividades laborales, profesionales, comerciales, industriales, agropecuarias, mineras, de servicios y otras de carácter económico realizadas en territorio ecuatoriano, salvo los percibidos por personas naturales no residentes en el país por servicios ocasionales prestados en el Ecuador, cuando su remuneración u honorarios son pagados por sociedades extranjeras y forman parte de los ingresos percibidos por ésta, sujetos a retención en la fuente o exentos; o cuando han sido pagados en el exterior por dichas sociedades extranjeras sin cargo al gasto de sociedades constituidas, domiciliadas o con establecimiento permanente en el Ecuador. Se entenderá por servicios ocasionales cuando la permanencia en el país sea inferior a seis meses consecutivos o no en un mismo año calendario;”.

“2.- Los que perciban los ecuatorianos y extranjeros por actividades desarrolladas en el exterior, provenientes de personas naturales, de sociedades nacionales o extranjeras, con domicilio en el Ecuador, o de entidades y organismos del sector público ecuatoriano;”.

“6.- Los provenientes de las exportaciones realizadas por personas naturales o sociedades, nacionales o extranjeras, con domicilio o establecimiento permanente en el Ecuador, sea que se efectúen directamente o mediante agentes especiales, comisionistas, sucursales, filiales o representantes de cualquier naturaleza” (LRTI,2018).

Conforme al criterio de la fuente se encuentran sujetos a potestad tributaria de un Estado los sujetos que posean en ese Estado riquezas u obtengan ingresos sin importar la nacionalidad, residencia o domicilio que tenga el contribuyente, por tanto, el país de fuente es aquel que ostenta derecho para aplicar su legislación fiscal al ingreso o riqueza obtenido.

- Principio de la Residencia

Empleando las palabras de Cesar Montaña *” el vínculo entre el Estado titular de la potestad tributaria y sujeto activo de la misma, y el contribuyente, deudor o sujeto pasivo de la obligación, se afianza en el hecho de que este último tenga su residencia dentro del espacio limítrofe de aquel. De esta forma, se grava al residente respecto a todas las rentas que perciba, ya sea que éstas provengan del país de su residencia o desde otro país”* (Montaña, 2006, p.99).

Según Ricardo Illegas al momento de hablar de residencia menciona *“Residencia es todo lugar en el que una persona permanece de manera más o menos prolongada, aun cuando tenga su domicilio en otra parte”* (Illegas, 2014, p.3).

Este principio sostiene que en los Estados únicamente pueden gravar actividades económicas que son llevadas a cabo en su territorio por extranjeros, el momento que los mismos posean el carácter de residentes, conforme a las leyes que sean aplicables, este principio es utilizado por países que son más desarrollados ya que los mismos buscan fortalecer el control sobre mercados internacionales, es por esto que los tratados internacionales en cuanto a la doble tributación se basan y prefieren el principio de residencia, ya que suelen contener estipulaciones que terminan siendo desfavorables para los países que se encuentran en vías de desarrollo.

Por lo tanto, al momento de referirse al principio de residencia, se habla de una relación entre los contribuyentes, pero menciona claramente que, el sujeto pasivo tiene la obligación de tributar en el lugar donde se reside habitualmente.

De acuerdo con la LRTI, en los sujetos pasivos se encuentra la residencia fiscal de personas naturales y la residencia fiscal de sociedades:

“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:

- 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.*
- c) El núcleo principal de sus actividades o intereses económicos radique en Ecuador, de forma directa o indirecta.*
- d) No haya permanecido en ningún otro país o jurisdicción más de ciento ochenta y tres (183) días calendario, consecutivos o no, en el ejercicio fiscal y sus vínculos familiares más estrechos los mantenga en Ecuador.*

4.2.- Residencia fiscal de sociedades. - Una sociedad tiene residencia fiscal en Ecuador cuando ha sido constituida o creada en territorio ecuatoriano, de conformidad con la legislación nacional” (LORTI, 2018).

De acuerdo a la normativa ecuatoriana, se puede apreciar que, en el régimen tributario ecuatoriano el principio de residencia se encuentra definido por un tiempo de permanencia en el territorio, por esto es evidente que al momento de hablar de residencia y de domicilio, el segundo es más amplio, ya que la residencia da un tiempo de permanencia, además es importante mencionar que de acuerdo al artículo 4.1 se menciona cuáles son las condiciones necesarias para que las personas naturales sean consideradas residentes fiscales del

Ecuador, mencionando aparte del tiempo, las actividades e intereses económicos que tenga el contribuyente.

- Principio del Domicilio

Como afirma Ricardo Illegas *“El domicilio individualiza a la persona desde el punto de vista territorial; da una respecto de la vida jurídica, a un lugar determinado, jurídica y socialmente, pero no de hecho. El domicilio es el asiendo de derecho de la persona”* (Illegas, 2014, p.3).

Desde el punto de vista de Danilo Quisiñigua *“El domicilio de una persona es el lugar donde ejerce sus derechos y cumple obligaciones, lo que de cierta manera no es ventajoso para el Ecuador, porque al aplicar este principio o el de la residencia, los tributos de las grandes corporaciones internacionales se gravan el exterior, dejando aquí una mínima contribución al Estado”*. (Quisiñigua, 2015, p.31)

Por lo tanto los contribuyentes pagarán sus impuestos de manera exclusiva en el país donde se fijó su domicilio, de modo independiente en donde tengan sus bienes, en el caso de Ecuador el domicilio tributario de las personas naturales, se refiere al lugar en el que se habita de manera permanente o donde se ejerza las actividades económicas, por lo tanto se debe suponer que, el domicilio de una persona es el lugar en donde la persona natural o jurídica, ejerce sus derechos y cumple con obligaciones.

Conforme a lo mencionado por el autor, se puede decir que el domicilio habla del ánimo de permanencia en una residencia, además del lugar donde la persona natural o jurídica ejerce sus derechos y cumple obligaciones, el domicilio se lo diferencia de la residencia ya que esta es aquella en la que una persona fija de manera temporal en un lugar sin propósito de radicarse en él, de acuerdo a la normativa ecuatoriana en el Código Tributario se conceptualiza el domicilio tanto de las personas naturales, extranjeros y personas jurídicas:

“Art. 59.- Domicilio de las personas naturales. - Para todos los efectos tributarios, se tendrá como domicilio de las personas naturales, el lugar de su residencia habitual o donde ejerzan sus actividades económicas; aquel donde se encuentren sus bienes, o se produzca el hecho generador.”.

“Art. 60.- Domicilio de los extranjeros.- Sin perjuicio de lo previsto en el artículo precedente, se considerarán domiciliados en el Ecuador los extranjeros que, aunque residan en el exterior, aparezcan percibiendo en el Ecuador cualquier clase de remuneración, principal o adicional; o ejerzan o figuren ejerciendo funciones de dirección, administrativa o técnica, de representación o de mandato, como expertos, técnicos o profesionales, o a cualquier otro título, con o sin relación de dependencia, o contrato de trabajo en empresas nacionales o extranjeras que operen en el país. Se tendrá, en estos casos, por domicilio el lugar donde aparezcan ejerciendo esas funciones o percibiendo esas remuneraciones; y si no fuere posible precisar de este modo el domicilio, se tendrá como tal la capital de la República.”.

“Art. 61.- Domicilio de las personas jurídicas. - Para todos los efectos tributarios se considera como domicilio de las personas jurídicas:

- 1. El lugar señalado en el contrato social o en los respectivos estatutos; y,*
- 2. En defecto de lo anterior, el lugar en donde se ejerza cualquiera de sus actividades económicas o donde ocurriera el hecho generador” (Código Tributario, 2018).*

Además, es importante tomar en cuenta la definición que hace el Código Civil en el artículo 48 *“El lugar donde un individuo está de asiento, o donde ejerce habitualmente su profesión u oficio, determina su domicilio civil o vecindad”* (Código Civil, 2017)

De acuerdo a la normativa al momento de hablar de domicilio, se refiere de una permanencia, tanto en el Código Tributario y el Código Civil, ya que no se

menciona un tiempo como en la residencia, la misma que hablaba de un tiempo determinado (183 días) en distintas situaciones, sobre todo en las personas jurídicas refiere específicamente al lugar en donde se ejerza las actividades económicas o donde ocurriese el hecho generador, entonces habla específicamente de un lugar definitivo, pero viéndolo del punto de vista de beneficios, esto no es muy ventajoso para Ecuador, ya que al momento de aplicar el principio de domicilio los tributos de las corporaciones grandes a nivel internacional se gravan en el exterior, dejando una baja contribución para el Estado ecuatoriano.

1.2.2 Efecto de doble imposición

Según Ambite Iglesias y Arrabe López, es evidente que existe la necesidad de intentar evitar la doble imposición internacional, ya que la misma es señalada como una barrera que impide incrementar las relaciones económicas, tanto en lo que se refiere al intercambio comercial como a la movilización de los factores entre los Estados. Iglesias y López, (2014, p.27).

La doble imposición puede llegar a constituirse en violatoria de lo que garantiza la Carta Magna en el artículo 416 numeral 12, donde se habla de fomentar la inversión mediante la creación de mecanismos y control en el sistema financiero internacional, para buscar que el mismo sea justo, transparente y equitativo, ya que por la ausencia de coordinación en la carga fiscal, no haciendo viable los proyectos de inversión dentro de un país, porque puede que exista una excesiva carga tributaria, frenando así las posibilidades de desarrollo y desincentivando a los inversionistas extranjeros.

1.3 Procedimiento de negociación de los Convenios de Doble Imposición

La elaboración de un acuerdo internacional para evitar la doble imposición no es asunto sencillo, ya que como en toda negociación se necesita verificar los pros y contras del mismo, además de buscar el beneficio para los Estados

participantes de dicho acuerdo, buscando la manera de que al momento de firmar el mismo exista satisfacción por parte de los países participantes, por lo tanto, un conjunto de especialistas aportan diversas perspectivas para actuar dentro de los lineamientos necesarios, es por esto que según Cesar Montaña debe haber una serie de reuniones de los expertos en materia tributaria para la elaboración de un Convenio de Doble Imposición cumpliendo con los siguientes pasos:

“1. Manifestación informal del interés de iniciar negociaciones, la misma que puede ocurrir en el nivel de los técnicos, altos funcionarios o vía diplomática.

- 1. Manifestación formal de interés, normalmente por vía diplomática, mientras los técnicos programan negociaciones de una semana (ronda de negociaciones).*
- 2. Invitación al público para comentar acerca de los temas que el país debería discutir en las negociaciones.*
- 3. Primera ronda: Examen de la legislación tributaria de los dos países respectivos, los problemas de los inversionistas, intercambio de información entre administraciones tributarias, negociación de los artículos menos controvertidos y sugerencias para los artículos más controvertidos.*
- 4. Consultas a las autoridades del más alto nivel de los países respectivos, para discutir los temas controvertidos y determinar las posibles soluciones y compromisos.*
- 5. Segunda ronda: Se resuelven los puntos controvertidos y se procede a que los negociadores rubriquen las paginas*
- 6. Los países firman el convenio, normalmente a nivel de ministro, pero a veces por los presidentes o viceministros*
- 7. Debate y ratificación por los respectivos congresos*
- 8. Canje de notas diplomáticas” (Montaña, 2006, p.24)*

Es importante que exista un análisis de la información de las administraciones tributarias de cada país previo a una negociación, para de esta manera poder

verificar los beneficios que se van a obtener de la firma del convenio, además de las controversias y soluciones que se puede dar para la situación económica y tributaria de los países participantes, es muy importante el análisis de la legislación interna de los países para la correcta aplicación del convenio desde la posición de José Vicente Troya “*el objetivo principal de los convenios para evitar la doble imposición no es garantizar una perfecta igualdad de tratamiento sino el intercambio comercial.*” (Troya, 2008, p. 130)

1.4 Estructura de los convenios de doble imposición.

Para Cesar Montaña, es importante tomar en cuenta la estructura de un CDI, ya que ayudará a los contribuyentes a que puedan entender los conceptos y criterios que se encontrarán dentro del convenio, haciendo así que el mismo tenga la información necesaria antes de su firma.

Tabla 1. Estructura de los CDI

1.- Ámbito de aplicación subjetivo: fuente o residencia
2.- Ámbito de aplicación objetivo: impuestos comprendidos
<ul style="list-style-type: none"> - 2.1.- Definición General - 2.2.- Actualización automática - 2.3.- Los impuestos locales sobre la renta y el patrimonio
3.- Definiciones generales
<ul style="list-style-type: none"> - 3.1.- Concepto de residencia en personas físicas y en personas jurídicas - 3.2.- Criterios subsidiarios para disminuir los conflictos de residencia - 3.3.- Concepto de establecimiento permanente
4.- Distribución de las potestades tributarias
<ul style="list-style-type: none"> - 4.1.- Imposición compartida entre ambos Estados - 4.1.1.- Con imposición limitada en el Estado de la Fuente

<ul style="list-style-type: none"> - 4.2.- Imposición exclusiva en el Estado de la Fuente - 4.3.- Imposición exclusiva en el Estado de la Residencia
5.- Métodos para evitar la doble imposición
<ul style="list-style-type: none"> - 5.1.- Exención - 5.2.- Imputación
6.- Disposiciones especiales
<ul style="list-style-type: none"> - Principio de no discriminación - Procedimiento amistoso - Intercambio de información

Tomado de: (Montaño,2006, p.262)

Una vez tomada en cuenta la estructura que debe tener un CDI, se puede observar que en primer lugar se conceptualizan los términos para que los contribuyentes tengan claro el negocio jurídico que se va a realizar, además de aclarar el lugar de sujeción y que la información para los participantes del convenio debe ser siempre clara e instantánea, buscando así que no se afecte a ninguna de las partes, ya que como se ha mencionado anteriormente el objetivo principal de la firma de un CDI es que exista atracción para la inversión extranjera, dando a los contribuyentes el beneficio de que no exista el pago de un doble tributo, evitado así la doble imposición, para de esta manera no afectar ni dificultar el intercambio de bienes, servicios o movimiento de capitales por los Estados suscriptores.

Para finalizar es importante mencionar la importancia de los CDI, ya que son una herramienta que ayuda a la inversión extranjera haciéndola más atractiva por la reducción de la tasa impositiva y su finalidad de eliminar o reducir la doble tributación internacional beneficiando a los contribuyentes de los Estados contratantes, dependiendo del lugar donde tengan que tributar, de esta manera garantizando una buena situación fiscal, tomando en cuenta los efectos de la firma del mismo al momento de la negociación del CDI con los Estados contratantes.

2. Capítulo II.- Prácticas Elusivas

2.1 ¿Qué es la elusión tributaria?

El doctor Leonardo Andrade define que *“La elusión fiscal o elusión tributaria es una figura que consiste en no pagar determinados impuestos, que aparentemente se deberían tributar, amparándose en subterfugios o resquicios legales, no previstos por el legislador al momento de redactar la ley (...) Se caracteriza principalmente por el empleo de medios lícitos que buscan evitar el nacimiento del hecho gravado o disminuir su monto.”* (Andrade, 2011, p.139)

Para Ana Moreira, la elusión se refiere a una pieza clave ligada a la planificación, pues representa el aprovechamiento de recursos que son legales disponibles para poder conseguir una mínima carga fiscal o también para diferir en el tiempo su impacto asociada a la subdeclaración de ingresos. Moreira (2016, p.12)

De acuerdo al punto de vista de Marta Ochoa la elusión se la define como *“una conducta que se realiza con el fin de evitar total o parcialmente la carga fiscal de las actividades económicas, realizadas por los sujetos pasivos.”* (Ochoa, 2010, p.3)

Con los conceptos revisados anteriormente se puede definir entonces que la elusión tributaria tiene como objetivo reducir o evitar el hecho generador que se encuentra establecido en la ley, ya que de cierta manera se escuda en vacíos legales no previstos por el legislador al momento de la creación de la ley, por lo tanto, elusión fiscal es la utilización de herramientas lícitas, que incitan evitar o reducir un tributo.

El Código Tributario ecuatoriano, en su artículo 5 habla acerca de los principios tributarios. *“El régimen tributario se regirá por los principios de legalidad, generalidad, igualdad, proporcionalidad e irretroactividad.”* (Código Tributario, 2018). La elusión en materia tributaria, se encuentra derivada del principio de legalidad, Pamela Aguirre menciona que este principio *“significa en su sentido*

más amplio y general que todos los actos gubernamentales y administrativos están subordinados a la Constitución, tratados internacionales y leyes vigentes” (Aguirre, 2013, p.18).

Es por esto que, no se puede recaudar un tributo si la ley no lo establece “ nullum tributum sine lege” es esencial en materia tributaria que exista una ley previa, permitiendo a los contribuyentes estar al tanto de los vacíos que tiene o no la ley sin que esto represente un delito o infracción a la norma y así no ser susceptible de ser sancionado.

Por lo tanto, la elusión consiste en que se evita por medios lícitos que se realice un determinado hecho imponible, mediante figuras y formas jurídicas que son aceptadas por el Derecho, aunque las mismas sean atípicas en la ley tributaria, siendo un medio jurídico mediante el cual un sujeto pasivo pretende que se evite que se genere un hecho gravado, impidiendo así que nazca una obligación tributaria o que haya una menor tributación por medio de estas maniobras lícitas obteniendo el resultado que se pretende.

2.1.1 ¿La elusión es lícita?

Según sostiene David Rivas *“al eludir una figura regulada la consecuencia es la ilegalidad de esa actuación, lo que según esta tesis podrá incluso configurar una acción de carácter penal”* (Rivas, 2013, p.21).

Es importante mencionar que si existe vacíos legales no es culpa del contribuyente, es por esto que el mismo no es responsable del trabajo que haya hecho el legislador al momento de redactar la norma, por lo tanto, el contribuyente puede evitar que el hecho imponible sospechado se realice recurriendo a figuras jurídicas que no hayan sido gravadas por el legislador, pese a que pueda ser consideradas como un error legislativo, pero esto es responsabilidad del Estado mas no del contribuyente, ya que el mismo se está

atendiendo a las leyes que se encuentran en vigencia al momento de la realización del negocio.

Es por esto que, para hablar acerca de la licitud de la elusión fiscal, como se mencionó anteriormente se debe remitir al principio de legalidad, ya que sería ir en contra de lo que menciona la ley pagar obligaciones tributarias que no se encuentran mencionadas en la misma, por lo tanto, al hablar de elusión fiscal hablamos de que no existe un acto ilegal, como sería con otras figuras que buscan un beneficio tributario yendo en contra de la ley como sería casos de evasión fiscal.

2.1.2 Elementos de la elusión

Para Narciso Amoros la elusión se destaca por tres elementos que son:

“1. Ser perfectamente cierta, vale decir debe tratarse de una conducta clara transparente y evidente, que no se preste a equívocos, debe existir coincidencia entre la exteriorización de la conducta y lo que el contribuyente realmente quiere.

2. Ser general, debe tratarse de una norma jurídica que normal y cotidianamente, se usa por el resto de los contribuyentes.

3. Ser sin intención, que el contribuyente utilice la fórmula jurídica sin preocuparse de las consecuencias tributarias” (Amoros, 1991, p.535)

De acuerdo a los elementos que Amoros menciona, en los dos primeros habla de que no existe una ilicitud ya que se menciona un uso general y de una transparencia ya que el contribuyente no está actuando en contra de la ley, pero de cierta manera el último elemento no coincide mucho ya que, si existe por parte del contribuyente una intención de aminorar la carga tributaria, pero de una manera lícita por los medios utilizados.

2.1.3 Características de la elusión

Conforme al criterio de Rodrigo Ugalde existe características de la elusión que son muy importantes de tomar en cuenta:

- Acción u Omisión previas a la verificación del hecho gravado, resulta ser a priori respecto de este. Es una obligación tributaria perfecta, ya que existe un sujeto pasivo que debe cumplirla, pero la elusión de esta acción se da antes del nacimiento del negocio jurídico.
- La elusión es lícita cuando las personas no incurrir en abuso de formas jurídicas para evitar o aminorar la carga fiscal, los medios por los cuales se realiza esto deben ser lícitos, ya que una figura jurídica rebuscada si no está prohibida por la ley es lícita, de lo contrario se sancionaría.
- Es un fenómeno económico que se exterioriza a través de procedimientos y utilización de normas jurídicas ya que posee un trasfondo económico ya que el contribuyente pretende rebajar su carga tributaria.
- Exige una interpretación literal de la norma, ya que de no darse una interpretación literal los supuestos en los que se aplicaría la elusión se reducirían considerablemente. Ugalde (2007, p.76)
-

De acuerdo al criterio de Andrea Santiana, caracteriza a la elusión tributaria como algo negativo, ya que la elusión evita que se produzca un hecho gravado a pesar de que exista una actividad económica y la enmarca como una contraria al nacimiento de una obligación tributaria. Santiana (2013, p.24)

Por lo tanto, de acuerdo a las características anteriormente mencionadas la elusión existe cuando el contribuyente usa vacíos o ambigüedades legales, es por esto que no tiene carácter ilícito, aunque se haya aminorado una carga fiscal, ya que no se ha utilizado esta figura de manera ilícita, el contribuyente no debe pagar lo que no se encuentra dentro de las normas tributarias, por lo tanto, la elusión reduce un tributo de manera legal sin incurrir en un abuso.

2.2. Diferencia de la elusión con otras figuras

2.2.1. Diferencia entre elusión y evasión

Es importante mencionar las diferencias entre la evasión y elusión tributaria, para poder entender de mejor manera estos conceptos se definirá y mostrará la diferencia que existe entre los mismos ya que ambas figuras consiguen las mismas consecuencias, a pesar de que su naturaleza jurídica es completamente diferente.

En palabras de Estefanía Solari, *“Evasión Tributaria es todo acto que tenga por objeto interrumpir el tempestivo y normado flujo de fondos al administrador, de tal modo que la conducta del sujeto obligado implica la asignación “per se” de un subsidio, mediante la disposición para otros fines de fondos que, por imperio de la ley, deben apartarse de su patrimonio y que sólo posee en tenencia temporaria o como depositario transitorio al solo efecto de ser efectivamente ingresado o llevados a aquél”* (Solari, 2010, p.227)

Por tanto, la evasión fiscal refiere a las actuaciones contrarias a la ley que tratan del no pago de impuestos, realizada con dolo, la evasión requiere de una acción antijurídica que a través de errores para exceptuar de manera parcial o total el pago de obligaciones tributarias obteniendo beneficios ilegítimos, la evasión viene a ser un ilícito que implica la transgresión de la normativa tributaria.

Según Jiménez *“Los altos niveles de evasión atentan contra cualquier efecto redistributivo que tuvieran los impuestos sobre la renta originariamente, pudiendo incrementar la desigualdad del ingreso en la región, lo que pone en cuestión su función y su esencia como herramienta de política económica”* (Jiménez, 2010, p.128)

Ana Moreira expresa que la elusión “*el mecanismo de evitar el pago de los impuestos, por medio de la utilización de vacíos legales establecidos en la ley*” (Moreira, 2016, p.14)

La elusión es una acción no impedida por la ley realizado por personas físicas y personas jurídicas para tributar menos, busca vacíos legales o ambigüedades en las reducciones normativa, utilizando mecanismos legales, es la realización de actos que no constituyen un delito, pero llevando a un resultado impositivo favorable, ya que se vale de figuras atípicas.

Para Romeo Carpio la diferencia entre elusión y evasión consiste en que en la elusión el contribuyente piensa haber alcanzado un ahorro fiscal de manera legítima, siendo esto un equívoco ya que produce una tensión en la ley fiscal. Por otro lado, en la evasión el contribuyente sabe que está actuando en contra de la ley de manera dolosa haciendo declaraciones engañosas ocultando la realidad. Carpio (2012, p.56)

Por lo tanto, la evasión fiscal es un ilícito que tiene un resultado jurídico el cual es el no cumplimiento de la legislación tributaria, mientras que la elusión tributaria es el aprovechamiento de las grietas de la ley por parte de los contribuyentes. También una importante diferencia entre la evasión y elusión es que la primera transgrede normas jurídicas tributarias, en cambio la segunda estimula a que exista un perfeccionamiento de las leyes para que así se pueda impedir el incumplimiento por parte de los contribuyentes.

Tabla 2: Diferencia entre elusión y evasión.

Elusión	Evasión
Trata de la reducción o eliminación de un impuesto, basándose en vacíos legales o en ambigüedades de la ley de manera lícita.	Al hablar de evasión se habla de obtener ventajas fiscales de manera ilegal, yéndose en contra de las normas tributarias.

2.2.2. Elusión y Simulación

De acuerdo a lo que plantea Evelyn Villagómez la simulación “ *Este tipo de simulación en un sentido extenso comprende tanto el daño actual como el futuro cierto y conlleva motivos contrarios a la Ley ya que produce un perjuicio a terceros, siendo considerado también como un término similar al dolo, ya que busca no cumplir con las normas, quebrantar el orden público y el perjuicio a terceros, a pesar de su semejanza, existe entre ellos una corta línea que los separa, es la apariencia o irreal y la autenticidad o real, tema anteriormente explicado, en la parte de la analogía con otras figuras jurídicas.*” (Villagómez, 2014, p.61).

También es oportuno mencionar el artículo 298 que habla acerca de la defraudación tributaria en el numeral 17 del Código Orgánico Integral Penal “*La persona que simule, oculte, omita, falsee o engañe en la determinación de la obligación tributaria, para dejar de pagar en todo o en parte los tributos realmente debidos, en provecho propio o de un tercero, será sancionada, (...). Simule uno o más actos, contratos para obtener o dar un beneficio de subsidio, rebaja, exención o estímulo fiscal, con pena privativa de libertad de 5 a 7 años*” (COIP, 2014).

Al ser el artículo 298 del COIP un complemento para el Código Tributario y la LRTI, cabe mencionar que en ninguno de los 22 numerales se encuentra detalla la palabra elusión, en virtud de lo cual no se puede determinar un delito, infracción o sanción a una actividad de elusión ya que no está tipificada, es por esto que cabe la licitud en cuanto a las actividades de elusión.

Por lo tanto, la simulación no es un acto válido ya que de manera total o parcial tiene un carácter ficticio, es por esto que es un delito tributario ya que oculta la verdadera actividad para poder obtener un beneficio ya sea una exención o un incentivo tributario porque de esta manera el sujeto pasivo busca aplicar alternativas lícitas para llevar a la administración tributaria a un error. Para que

exista una simulación tributaria debe existir, acuerdo entre las partes, un negocio jurídico y sobre todo un engaño a terceros encubriendo la realidad del negocio transgrediendo la ley.

Andrea Amatucci argumenta *“La elusión constituye aún un concepto abstracto y vago en el ámbito de la delicada relación que transcurre entre forma y sustancia y que se coloca en su base. De hecho, el contribuyente a través de la elusión trata, abusando de las formas jurídicas, de utilizar la distinción entre la sustancia del presupuesto de hecho legal y la forma de ésta.”* (Amatucci, 2001, p.308)

Razón por la que elusión si bien es cierto trata del abuso de figuras jurídicas igual que la simulación, ya que se oculta la causa real y por esto se elude una obligación tributaria, se puede decir entonces que la simulación parte de la voluntad del contribuyente haciendo que exista un abuso del derecho para así poder esquivar o disminuir su responsabilidad tributaria.

Entonces que al momento de hablar de elusión no nace una obligación tributaria ya que se abusa de los vacíos en la norma jurídica, pero sin que exista un ilícito, mientras que en la simulación existe falsedad por un acto que aún no existe o un acto disimulado.

Tabla 3: Diferencias entre elusión y simulación.

Elusión	Simulación
Es una figura legal utilizada por los contribuyentes para beneficios tributarios, obteniendo beneficios legalmente.	Es una figura ilegal, donde se habla de un engaño o falsedad de un acto, para obtener un beneficio de manera ilegal.

2.2.3 Elusión y Planificación tributaria

En palabras de Rodrigo Ugalde *“Entendemos que en la elusión existe un escalón o un grado superior a la simple planificación tributaria, puesto que en la primera son muchas las ocasiones en que el contribuyente utiliza formas*

jurídicas infrecuentes o atípicas o bien “se aprovecha” de lagunas, vacíos, errores o contradicciones del legislador” (Ugalde,2007, p.79)

Según David Rivas *“en la elusión se reconoce la posibilidad de esquivar o salir de una dificultad con algún artificio, burla o engaño, entonces precisamente por lo inicialmente indicado acerca de aquello considerado ilegítimo, tendríamos que esta variante de la conducta elusiva sería a través de artificios transgresores de la norma por su uso o aplicación, adversos al bien común procurado por el ordenamiento legal” (Rivas, 2013, p.19)*

De igual manera Ugalde al momento de hablar de la planificación tributaria menciona *“el contribuyente opta por una de las alternativas dispuestas por el legislador e n forma expresa o implícita para que los particulares organicen sus negocios” (Ugalde,2007, p.79)*

De acuerdo con lo antes mencionado se puede decir entonces que la figura de la elusión y la planificación tributaria tienen una gran similitud en el aspecto que las dos son lícitas, pero al momento de diferenciarlas se puede decir que en la planificación el contribuyente tiene la posibilidad de escoger o de elegir una alternativa fiscal que sea más favorable para el mismo sin violar el ordenamiento tributario, mientras que en la elusión fiscal el contribuyente hace uso de opciones que el legislador no tomó en cuenta el momento de realizar la norma.

Tabla 4: Diferencias entre elusión y planificación tributaria.

Elusión	Planificación tributaria
Utilización de normas atípicas para el beneficio tributario de los contribuyentes al momento de pagar sus obligaciones tributarias.	Es la posibilidad que tiene el contribuyente de buscar las opciones tipificadas para buscar cual le favorece más al momento del cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

2.3 Causas de la elusión tributaria

La elusión tributaria hace que el contribuyente se valga de acciones no previstas por la ley al momento que fue creada, en su aplicación se contrapone con otras normas o también suele existir ambigüedad de leyes tributarias dificultando la interpretación de normas jurídicas.

- Vacíos legales en materia tributaria

En el criterio de Andrea Amatucci al momento de referirse de elusión tributaria se habla de *“Un comportamiento a través del cual son respetadas las normas, pero se aprovecha de sus imperfecciones creando una escapatoria. En tal sentido la elusión es consecuencia de la autonomía privada en función de las normas tributarias”* (Amatucci, 2001, p.308).

Las imperfecciones a las que se refiere el autor son los vacíos legales, los mismos que se entiende como falta de reglas jurídicas que refieren a un hecho o acto en cuestión, también se lo conoce como silencio de la ley, ya que valga la redundancia el silencio de la legislación tributaria en razón a la situación que no se establece supuestos que determinen el hecho generador de un tributo, hace que el contribuyente utilice esto para reducir o no pagar su obligación tributaria. Se puede tomar en cuenta que estos vacíos legales se producen al momento que se elabora la ley por parte de los legisladores, ya sea por omisión o no prever una circunstancia futura.

- Ambigüedad de la ley

De acuerdo a Guillermo Cabanellas se define a la ambigüedad como *“Lo que admite diversas interpretaciones y puede dar lugar a duda, incertidumbre o confusión. Por eso las leyes deben redactarse en forma clara, para impedir dificultades en el modo de interpretarlas”* (Cabanellas, 2006, p.32).

En el caso de la ambigüedad la elusión se puede dar el momento que entra en vigencia nuevas normas tributarias, ya que entran en conflicto con normas antiguas, por lo que es importante que la administración tributaria se valga de

instrumentos que ayuden a su comprensión, en este caso los contribuyentes usan estas ambigüedades para aplicar la ley que beneficie más sus intereses llegando así a utilizar prácticas elusivas.

- Dificultad de interpretación de la norma

El profesor Andrea Amatucci plantea que la norma "Tiene *naturaleza interpretativa... concluida en el ámbito de la ratio, es decir, dentro de los límites del concepto del caso en donde la norma debe obrar para conseguir los objetivos deseados. La aplicación analógica aparece también cualitativamente idéntica a la interpretación, puesto que procura la construcción de una norma en el ámbito de los juicios de valor contenidos en el sistema y, por tanto, la determinación de un supuesto que se armonice con la ratio de la misma norma.*" (Amatucci, 2001, p.581-582).

Al momento de la interpretación el Derecho busca que se establezca el alcance y sentido de la norma para la aplicación en varios casos sin que se tergiverse la intención del legislador al momento de crear normas, por lo tanto, cuando la ley no deja dudas es porque el legislador cumplió con su objetivo de dar a conocer la norma de manera clara y sin problemas al momento de su interpretación.

2.4. Elusión desde el punto de vista ilícito

De acuerdo a lo que determina Jorrat "*la elusión tributaria es un concepto algo etéreo, que hace referencia al uso abusivo de la legislación tributaria, es decir, que no respeta el espíritu de la ley, con el propósito de reducir el pago de impuestos.*" (Jorrat, 2012, p.56)

Desde el punto de vista de Heinrich Wilhelm, "*en la elusión el sujeto hace que no nazca la obligación tributaria mediante un comportamiento no establecido y físicamente irrelevante, pero que garantiza la obtención del mismo resultado económico que se habría alcanzado con el presupuesto del impuesto, actúa con abuso o fraude de la ley. La elusión fiscal se traduce en un ahorro de*

impuestos, pero caracterizado por la violación indirecta de normas, institutos y procedimientos (Wilhelm, 2001, p.91)

Por lo tanto, la figura de la elusión es considerada como una infracción simbólicamente indirecta por parte de la norma jurídica tributaria, en la cual el contribuyente vulnera la norma jurídica con una conducta contraria a la moral actuando de manera dolosa e ilícita transgrediendo el ordenamiento jurídico al momento de ahorrar sus impuestos de esta manera considerándolo como un abuso por parte del contribuyente de lo que no pudo observar el legislador al momento de redactar la norma.

Para finalizar el tema de la elusión es importante mencionar que, la figura de elusión no es ilícita ya que el contribuyente es libre de poder evitar un hecho imponible recurriendo a formas jurídicas que no hayan sido tipificadas por el legislador, si bien es cierto el fin de la elusión es evitar o disminuir el pago de una obligación tributaria aprovechando vacíos legales o ambigüedades en la ley, sin embargo, el contribuyente no está infringiendo la ley, ya que no está yendo en contra de la misma.

3. CAPITULO III.- ACUERDOS BILATERALES ENTRE ECUADOR Y CANADÁ

3.1.- Antecedentes

De acuerdo al Gobierno Canadiense, Ecuador y Canadá han mantenido acuerdos bilaterales diplomáticas desde 1960, todo empezó cuando ingenieros del ferrocarril, mineros y misioneros canadienses trabajaron en Ecuador, en la actualidad las relaciones entre ambos países han crecido constantemente en varios sectores como el comercio, la cultura, la política entre otros, con más de 100.000 ecuatorianos que viven en Canadá y 2.000 canadienses que viven en Ecuador. Canadá se encuentra representado por la Embajada de Canadá en Quito y mantiene un Consulado Honorario en Guayaquil, por otro lado, Ecuador

está representado por la Embajada de Ecuador en Ottawa y con consulados en Toronto, Montreal y Vancouver. Gobierno de Canadá (2015).

Por lo tanto, se puede tomar en cuenta la importancia de las relaciones bilaterales entre ambos países, ya que comparten varios sectores de gran importancia, sobre todo por el número de habitantes que están en cada una de las naciones para el crecimiento económico constante de los mismos, es por esto que Canadá y Ecuador han decidió firmar convenios para la atracción de la inversión y además buscando beneficios tributarios.

Las relaciones bilaterales que existe entre Canadá y Ecuador se encuentran guiadas por tres ejes de la estrategia de las Américas del gobierno de Canadá que son, prosperidad, seguridad y democracia. Gobierno de Canadá (2015)

3.2 Convenio para Evitar la Doble Imposición entre Canadá y Ecuador

El Convenio para Evitar la Doble Imposición entre Canadá y Ecuador, fue celebrado en Quito, el 28 de junio del 2001, con el objetivo de prevenir la evasión fiscal, además de acuerdo al artículo 1 del convenio este se aplicará a las personas residentes de uno o ambos países contratantes en materia de impuesto a la renta exigible por ambos Estados. Los impuestos actuales a los que se aplica el convenio son:

En Canadá, los impuestos sobre la renta gravados por el Gobierno de Canadá en la Ley de Impuestos sobre la Renta “Impuesto canadiense”, la autoridad competente es el Ministro de Renta Nacional

En Ecuador, el impuesto sobre la renta gravado por el Gobierno del Ecuador en la Ley de Régimen Tributario Interno “impuesto ecuatoriano”, la autoridad competente es el Director General del Servicio de Rentas Internas (CDI, 2001)

El convenio aplica a:

- a) Personas que sean residentes en uno o ambos países.

- b) Impuestos sobre la renta exigibles para los Estados Contratantes, cualquiera que sea el sistema de exacción
- c) Impuestos de naturaleza idéntica o análoga que sea establecido con posterioridad a la fecha de suscripción del Acuerdo.

En virtud de lo que menciona el artículo 3 del Convenio para Evitar la Doble Imposición referente a las definiciones generales se encuentran los términos:

- Nacional. - Referente a toda persona natural que posea nacionalidad de cualquiera de los Estados contratantes o toda persona jurídica, sociedad de personas o asociación constituida según disponga la legislación vigente de los estados contratantes
- Persona. - Referente a las personas naturales, sucesiones indivisas, fideicomisos, personas jurídicas o cualquier agrupación de personas
- Sociedad. - Cualquier persona jurídica o entidad que se considere persona jurídica para efectos de carácter impositivo
- Empresa de un Estado Contratante. - Refiere a una empresa explotada por un residente de un Estado Contratante y una empresa explotada por un residente del otro Estado Contratante. (CDI, 2001)
-

El artículo 4 numeral 1 del Convenio para evitar la doble imposición entre Ecuador y Canadá habla acerca del residente *“residente de un Estado Contratante” significa: toda persona que, en virtud de la legislación de ese Estado, está sujeta a imposición es el mismo por razón de su domicilio, residencia, lugar de constitución, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga, sin embargo, esta expresión no incluye a las personas que estén sujetas a imposición en ese Estado exclusivamente por la renta que obtengan proveniente de fuentes situadas en el citado Estado”* (CDI, 2001)

Es importante mencionar que el CDI suscrito entre estos países contempla como criterio de sujeción el lugar de domicilio o residencia de los nacionales de los respectivos países, por lo que es importante señalar en qué casos los

contribuyentes serán considerados residentes, es por ello que es fundamental mencionar el numeral 2 del artículo 4 del convenio.

De acuerdo a lo que menciona el artículo 4 numeral 2 literal a *“la persona será considerada como residente solamente del Estado donde disponga vivienda permanente, si dispusiese de una vivienda permanente en ambos estados, se considerará residente solamente del estado donde viva habitualmente “*

En virtud de lo mencionado en el artículo 4 numeral 2 literal b *“si no pudiera determinarse el Estado en el que dicha persona tiene el centro de sus intereses vitales, o si no dispusiera de una vivienda permanente en ninguno de los Estados, se considerara residente solamente del Estado donde viva habitualmente”*

Es importante mencionar al artículo 4 numeral 2 literal c *“Si viviera habitualmente en ambos Estados, o no lo hiciera en ninguno de ellos, se considerará residente solamente del Estado del que sea nacional “*

Así como también establece el artículo 4 numeral 2 literal d *“Si fuera nacional de ambos Estados o no lo fuera de ninguno de ellos, las autoridades competentes de los dos Estados Contratantes resolverán el caso de común acuerdo “(CDI, 2001)*

De acuerdo a lo mencionado en el primer capítulo y a estos cuatro literales el convenio lo que busca es una seguridad para ambos Estados, ya que de manera específica menciona a quien se lo considera residente y en el caso de que no haya habitualidad menciona la nacionalidad, entonces el enfoque principal de estos literales es que el criterio de sujeción, que en este caso es el de residencia o de domicilio le ayude a identificar al contribuyente donde tiene que cumplir su obligación fiscal.

De acuerdo al Convenio para Evitar la Doble Imposición entre Canadá y Ecuador el establecimiento permanente no incluye:

- Utilización de instalaciones con el fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa
- Mantenimiento de existencias de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas
- Mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el fin de comparar bienes o recoger información para la empresa (CDI, 2001)

De acuerdo a lo mencionado en este artículo y lo mencionado también por la legislación ecuatoriana en el primer capítulo la residencia será considerada cuando la permanencia del contribuyente sea de 183 días calendario o más refiriéndose al mismo periodo fiscal, además también es importante tomar en cuenta que las actividades o intereses económicos debe tener como núcleo principal en cualquiera de los dos países, además es importante tomar en cuenta que en cuanto a residencia fiscal de sociedades, serán consideradas como tal cuando haya sido constituida o creada dentro del territorio sea Canadá o Ecuador.

3.3. Alternativas para evitar la doble imposición

Las transacciones comerciales son muy necesarias, pero hay que buscar métodos que eviten el pago de un doble tributo, por lo tanto, como se mencionó anteriormente los Estados buscan mecanismos que atraigan a los inversionistas, como es el caso de Ecuador y Canadá, Estados que en el año 2001 firmaron un Convenio para evitar la doble tributación, ya que empezaron a tener relaciones bilaterales en cuanto a productividad e inversiones, existe mecanismos que pueden ser fijados de manera unilateral, bilateral o multilateral. Existen medidas que toman los países para poder atenuar o eliminar la doble imposición internacional, las mismas se pueden tomar en cuenta de acuerdo a él origen y el método:

3.3.1 Origen

Según el tributarista Cesar Montaña *“uno de los métodos más utilizados para evitar la doble imposición internacional es que cada Estado introduzca en su legislación las medidas de carácter unilateral porque son adoptadas por iniciativa de cada país, ya que cada Estado por sus propios derechos se auto limita conforme a su potestad tributaria.”* (Montaña, 1999, p.73)

Una de las maneras para atenuar o eliminar la doble imposición internacional, es que cada Estado introduzca en su legislación nacional medidas que ayuden a impedir que se produzca el mismo, estas son llamadas medidas unilaterales, ya que son adoptadas por iniciativa propia del Estado, *“las medidas unilaterales son aquellas que adoptan los Estados y que constan en las leyes internas de los impuestos que podrían ocasionar doble imposición a escala internacional”* (Montaña, 2006, p.139)

Los Estados siempre buscan maneras para proteger a los contribuyentes, pero de cierta manera las medidas unilaterales son insuficientes, ya que no todos los países adoptan las mismas medidas y no tienen los mismos criterios, por lo tanto, existe la necesidad de buscar medidas bilaterales para luchar contra la doble imposición, es por esto que Canadá y Ecuador, al momento de ver que existen buenas y varias relaciones comerciales decidieron proceder con la firma de un CDI, donde ambos se encuentren beneficiados.

3.3.2 Método

Conforme se han presentado problemas en cuanto a soberanías fiscales estatales a nivel internacional, se han propuesto algunos métodos para poder solucionarlos conforme a las políticas económicas y fiscales de cada país, en el CDI entre Canadá y Ecuador se toman en cuenta los métodos de exención y de imputación:

Método de exención. –

“Por medio del método de exención, un Estado abdica a someter a imposición todas las rentas o el patrimonio generados fuera de su territorio, así las rentas o el patrimonio se podrían someter a gravamen en uno solo de los Estados contratantes (Estado de la fuente)” (Montaño, 2006, p.142)

De acuerdo al Servicio de Rentas Internas ecuatoriano *“El Estado de la residencia del sujeto de la obligación tributaria considera exentas a las rentas obtenidas fuera de las fronteras territoriales del mismo, considerando que las mismas ya fueron sometidas a tributación en el estado de la fuente.” (SRI, 2013, p.47)*

Las rentas o elementos de carácter patrimonial que se pueden someter a imposición en el Estado de la fuente están exentos en el Estado de residencia por lo cual se puede asumir dos modalidades

Exención simple: Cuando la renta no se toma en cuenta para ningún efecto

Exención con progresividad: Cuando la renta a pesar de no ser gravada, se toma en cuenta junto con la renta de origen interno. SRI (2013, p.55).

Como su nombre lo indica este método deja exento del pago de la obligación tributaria a los contribuyentes que hayan cumplido su obligación tributaria en el Estado de residencia del sujeto de la obligación tributaria, ya que considera que las mismas fueron sometidas a tributación en el Estado de la fuente.

Método de imputación. –Este método en la utilización de manera unilateral por parte de los Estados ya que la renta obtenida en el extranjero no se encuentra libre de gravamen, en un primer momento, en el Estado de la fuente y en un segundo tiempo en el país de residencia, ya que este último aplica un régimen impositivo sobre la totalidad de la renta del contribuyente, sin importar el origen de la misma, pero del impuesto resultante se resta el impuesto pagado en el

país de la fuente siempre que tenga naturaleza equivalente al del impuesto pagado en el país de residencia. Montaña (2006, p.144).

Deducción total. – Para Cesar Montaña *“El país del inversionista o ex portador de capital grava la totalidad de las rentas producidas dentro como fuera de su territorio, pero otorga al contribuyente un descuento en el pago del impuesto que equivale a los impuestos pagados en el exterior por concepto de la renta producida”*. (Montaña, 1999, p. 75)

De acuerdo con lo que menciona el Servicio de Rentas Internas la deducción total o imputación total- integral, esta sucede *“cuando se deduce la totalidad del impuesto satisfecho en el estado de la fuente”* (SRI, 2013, p.56)

Por lo tanto, la deducción total existe cuando el Estado de residencia resta la totalidad del impuesto pagado en el Estado de fuente

Deducción limitada. – Según Galo Maldonado *“El método del crédito ordinario es cuando el país de residencia permite solo acreditar impuestos pagados en el país de la fuente, pero limitado a la tasa aplicable en el país de residencia a ese tipo de renta. Significa entonces, que, en este último caso, solo se eliminará la doble imposición jurídica por completo, cuando ambos países tengan tasas máximas idénticas al del país de residencia”*. (Maldonado, 2016, pág. 2)

El Estado de residencia establece como límite del monto del impuesto atribuible que se deba pagar de acuerdo a la normativa interna, por los ingresos que hayan sido obtenidos en el exterior.

El Convenio para prevenir la Doble Imposición entre Canadá y Ecuador, busca evitar cualquier problemática de elusión o evasión fiscal, es por esto que mediante el artículo 22 detalla cómo evitar la doble tributación, busca no afectar los principios, por lo que el convenio menciona que la Doble imposición en Canadá se evitará de la siguiente manera:

“Canadá respecto a la posibilidad de utilizar el impuesto pagado en un territorio respecto a la posibilidad de utilizar el impuesto pagado en un territorio fuera de Canadá como crédito tributario contra el impuesto canadiense y a cualquier modificación subsecuente de dichas disposiciones , que no afectaran los principios generales del presente Convenio, cuando una sociedad que es residente de Ecuador pague un dividendo a una sociedad que es residente de Canadá y que la misma controle directa o indirectamente al menos el 10% del poder de voto en la primera sociedad mencionada, el crédito deberá tomar en cuenta el impuesto pagado en el Ecuador por la primera sociedad mencionada respecto a las utilidades sobre las cuales tal dividendo es pagado cuando de conformidad con cualquier disposición del Convenio, ingresos obtenidos por un residente de Canadá están exonerados de impuestos en Canadá, Canadá no obstante, al calcular el monto del impuesto sobre otros ingresos, tomar en cuenta los ingresos exonerados de impuestos” (CDI, 2001)

De esta manera el gobierno canadiense busca proteger a sus contribuyentes al momento de realizar inversión extranjera, ya que al momento de la firma del CDI, se busca evitar que se tribute dos veces, es por esto que menciona que existe una exoneración de impuestos el momento que ya se haya verificado que los mismos fueron cumplidos con anterioridad.

De la misma manera Ecuador implementó en el CDI, la manera en la que se evitará la doble imposición con Canadá mencionando que:

“Los residentes de Ecuador podrán acreditar contra el impuesto a la Renta ecuatoriano aplicable a los ingresos provenientes de Canadá, el impuesto sobre la renta pagado en Canadá, hasta por un monto que no exceda del impuesto que se pagaría en Ecuador por el mismo ingreso” (CDI, 2001)

Asimismo, el gobierno ecuatoriano busca ayudar a los contribuyentes evitando que exista una doble obligación fiscal, sin embargo, se asegura también de que no exista una evasión parcial por parte del contribuyente, ya que menciona de

manera clara que no se debe exceder del impuesto que se pagaría en Ecuador por el mismo ingreso, por lo tanto, protege los intereses del Estado y del contribuyente.

3.4 ¿Existen prácticas elusivas en el CDI Canadá – Ecuador?

Para poder verificar la existencia o no de prácticas elusivas en el Convenio para evitar la doble tributación entre Ecuador y Canadá, se ha decidido tomar tres enfoques importantes como el transporte marítimo y aéreo, beneficios empresariales y bienes inmuebles, todo esto tomando en cuenta el aspecto de las inversiones hechas por ambos países, pudiendo así verificar la existencia o no de este tipo de prácticas.

3.4.1 Transporte Marítimo y Aéreo

El artículo 8 del CDI Canadá y Ecuador habla acerca de los beneficios que provienen del tráfico internacional que son obtenidos por medio de empresas de transporte marítimo y aéreo, hablando que las mismas solo pueden someterse a imposición en ese Estado.

De acuerdo a la LRTI en el artículo 31 referente a los ingresos de las compañías de transporte internacional menciona: *“Los ingresos de fuente ecuatoriana de las sociedades de transporte internacional de pasajeros, carga, empresas aéreo expreso, couriers o correos paralelos constituidas al amparo de leyes extranjeras y que operen en el país a través de sucursales, establecimientos permanentes, agentes o representantes, se determinarán a base de los ingresos brutos por la venta de pasajes, fletes y demás ingresos generados por sus operaciones habituales de transporte. Se considerará como base imponible el 2% de estos ingresos. Los ingresos provenientes de actividades distintas a las de transporte se someterán a las normas generales de esta Ley.*

Los ingresos de fuente ecuatoriana que sean percibidos por empresas con o sin domicilio en el Ecuador, estarán exentas del pago de impuestos en estricta relación a lo que se haya establecido por convenios internacionales de reciprocidad tributaria, exoneraciones tributarias equivalentes para empresas nacionales y para evitar la doble tributación internacional.” (LRTI, 2018)

En virtud de lo mencionado por la Convenio para evitar la doble tributación y lo que menciona la LRTI, se puede deducir que en el aspecto del transporte marítimo y aéreo si se aplica los beneficios que existen por parte del CDI, ya que según lo mencionan se exonerará el pago de impuestos que hayan sido establecidos por convenios, para evitar que exista una doble obligación fiscal, además se puede tomar en cuenta que existe se considerará como base imponible el 2%.

Entonces no hay la posibilidad de existencia de una práctica elusiva ya que, en primer lugar hubo una negociación del convenio en donde ambos Estados pusieron en negociación el tema de transporte aéreo y marítimo con el fin de que existan ventajas en el comercio para los dos Estados, además al remitirse a la ley, no existe un vacío legal o una ambigüedad por parte de la misma, ya que al tomar en cuenta las leyes canadienses, como las ecuatorianas, se detalla de manera clara los tributos a pagar, además de los beneficios como utilidades brutas, intereses y rentas generadas por las operaciones realizadas en los Estados de acuerdo a la actividad realizada y el convenio firmado.

3.4.2 Beneficios empresariales

El artículo 7 del CDI entre Canadá y Ecuador refiere a los beneficios empresariales y a la imposición a la que se someterán los mismos al realizar sus actividades en otro Estado, tomando en cuenta la permanencia que exista por parte de la empresa, de esta manera procederán las deducciones de los gastos realizados de acuerdo a la administración de la empresa, tanto si se efectúan en el Estado en el que se encuentra el establecimiento permanente

como en otro lugar, siempre que los mismos sean deducibles conforme a la legislación tributaria del Estado que sea contratante. CDI (2001)

Es importante mencionar también el artículo 13 de la LRTI, ya que el mismo refiere a los pagos que se realizan en el exterior, dicho artículo menciona aspectos importantes que se tomará en cuenta por parte de las empresas en cuanto al aspecto de los pagos de impuestos y las deducciones de gastos que serán efectuados por parte de los contribuyentes, en la redacción de este artículo se puede apreciar que el legislador en colaboración con entidades de control estatal busca que exista un buen manejo en cuanto a los tributos para evitar que exista prácticas de carácter elusivo al momento de la aplicación de un convenio.

Como se detallaba anteriormente entre Ecuador y Canadá existen importantes relaciones de importación y exportación por lo cual es oportuno mencionar el artículo 10 de la LRTI, el mismo que refiere a las deducciones, ya que el propósito de las mismas es mejorar los ingresos de fuente ecuatoriana.

Según se ha podido observar en este cuerpo normativo y en el convenio, el legislador busca que exista una igualdad de condiciones para ambos estados en cuando al aspecto de beneficios empresariales, tomando en cuenta que no existan vacíos legales o ambigüedades por las cuales el contribuyente puede aplicar una práctica elusiva.

3.4.3 Bienes inmuebles

De acuerdo al criterio del Profesor Sergio Endress " *el activo representado por la inversión es enajenado a un tercero, relacionado o no, que paga al vendedor y cedente el valor total de los activos subyacentes sin producir tributación para el enajenante*" (Endress, 2011, p.110)

Por otro lado, en virtud de lo que menciona el artículo 6 numeral 3 del Convenio para Evitar la Doble Imposición entre Canadá y Ecuador, las disposiciones son

aplicables a rendimientos provenientes de la utilización o el arrendamiento, así como cualquier otra forma de explotación de bienes inmuebles y los ingresos provenientes de su enajenación

Por lo tanto, en el convenio mencionado habla de una explotación de un bien inmueble proveniente de una enajenación de manera directa, más no el momento de que el bien inmueble sea enajenado a un tercero que se encuentre o no relacionado por lo que se podría hablar de una posible práctica elusiva mediante un vacío legal en el presente CDI.

Para finalizar, se puede decir que las relaciones bilaterales que tiene Ecuador con Canadá son de suma importancia, ya que ambos Estados tienen una amplia gama de productos de importación y exportación, por lo cual la firma de un convenio para Evitar la Doble Tributación entre ambos llegó a ser muy beneficioso, ya que con la firma de este existió más atracción para la inversión y más facilidad en el aspecto de tributación, encontrando casos en los que no existe prácticas elusivas, pero sobre todo verificando el caso de la enajenación a un tercero y no de manera directa como es mencionado en el CDI.

4. CONCLUSIONES

Con lo anteriormente mencionado se concluye que:

Los Convenios para Evitar la Doble Imposición, son un mecanismo adaptados por los Estados para eliminar y reducir la doble tributación internacional, de esta manera garantiza una buena situación fiscal para los contribuyentes, ya que ayuda al desarrollo económico de los países, para hacer más atractiva la inversión extranjera por la reducción de la tasa impositiva, basándose en principios de fuente, residencia o domicilio que serán aplicados según la negociación de los Estados, dicha negociación buscará un bienestar colectivo mediante la manifestación de los intereses, examen de legislación tributaria y debates realizados por los Estados contratantes.

Cuando se habla de elusión fiscal, no se habla de un delito tributario, ya que lo que no se encuentra prohibido en la ley no puede ser considerado un delito, por lo tanto, la elusión fiscal simplemente consiste en la reducción o eliminación de un tributo por medios lícitos, o medios que no hayan sido vistos por el legislador al momento de redactar la ley.

Desde los puntos de vista de transporte marítimo y aéreo si se aplica los beneficios del Convenio de Doble Imposición entre Ecuador y Canadá ya que se encuentra mencionado en el artículo 8 y además en la legislación ecuatoriana, entonces de acuerdo a la negociación realizada se busca mantener el bienestar colectivo por lo que se concluyó que no existe prácticas elusivas en este caso de acuerdo al CDI Ecuador – Canadá.

De acuerdo a los beneficios empresariales que se encuentran aplicados en el Convenio para Evitar la Doble Imposición entre Canadá y Ecuador, mencionados en el artículo 7 del mismo, se busca que exista una igualdad de condiciones entre los beneficios empresariales que obtengan ambos Estados, ya que según la negociación realizada por ellos no exista alguna práctica elusiva que afecte a ninguno de los países suscriptores.

Conforme a los dos puntos mencionados anteriormente, se puede tomar en cuenta que en los casos de transporte aéreo y beneficios empresariales no existe practicas elusivas, pero al hablar de bienes inmuebles y la enajenación a un tercero podría permitirse una posible práctica elusiva ya que existe un vacío legal.

REFERENCIAS

- Aguirre, P (2013). El principio constitucional de legalidad y facultad normativa del SRI. Quito, Ecuador: Universidad Andina Simón Bolívar Corporación Editora Nacional.
- Amatucci, A (2001). La Interpretación de la Ley Tributaria en Tratado de Derecho Tributario. Bogotá, Colombia: Editorial Temis
- Amatucci, A (2001). Tratado de Derecho Tributario: La relación Jurídico tributaria, el procedimiento de aplicación de la norma tributaria. Bogotá, Colombia: Editorial Temis
- Amatucci, A (2008). El ordenamiento jurídico financiero. Bogotá, Colombia: Universidad del Rosario Temis
- Amoros, N (1965). La elusión y evasión tributaria. Madrid, España: Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública
- Andrade, L (2011). Práctica tributaria: procedimiento jurídico tributario ecuatoriano. Quito, Ecuador
- Asorey, R (2005). Economía de opción, elusión y evasión y la excusación justificada de los tributos. Buenos Aires, Argentina
- Borderas, E (2008). Derecho Tributario Internacional. Barcelona, España: El Fisco
- Cabanellas, G (2006). El análisis económico del Derecho. Buenos Aires, Argentina: Heliasta
- Carpio, R (2012). Diseño de una estructura organizacional para la administración tributaria ecuatoriana. Quito, Ecuador: Universidad Andina Simón Bolívar.
- Carpio, R (2019). Tratado de Fiscalidad internacional para el Ecuador. Quito, Ecuador: Universidad Andina Simón Bolívar.
- (CIAT), C. I. (2007). Manual CIAT de Control del Planteamiento Tributario Internacional.
- (CIAT), C. I. (2012). El Control de la Manipulación de los Precios de Transferencia en América Latina y el Caribe
- Código Civil 2017. Registro Oficial Suplemento 46 del 24-Jun-2005
- Código Orgánico Integral Penal 2014. Registro Oficial N° 180 -- lunes 10 de

febrero de 2014

Código Tributario 2018. Registro Oficial 268 de 16 de junio de 2014

Constitución de la República del Ecuador 2008. Registro Oficial 449 de 20-oct-2008

Convenio para Evitar la Doble Imposición entre Canadá y Ecuador, Registro Oficial No 484 de 31 de diciembre de 2001. Aplicado desde 2002.

Endress, S (2011). Legalidad, reserva de ley y normas internacionales: Bogotá, Colombia: TemisJovene Editore.

Folco, C (2004). El fenómeno de la evasión fiscal. Santa Fe, Argentina: Rubinzal- Culzoni.

Gobierno de Canadá (2015). Recuperado el 28 de mayo del 2019 de: https://www.canadainternational.gc.ca/ecuador-equateur/bilateral_relations_bilaterales/index.aspx?lang=spa

Iglesias, A y López A (2014). Doble Imposición Internacional en una economía globalizada, problemática en la empresa española. Barcelona, España: Cuadernos de Formación IEF.

Illegas, R (2014). El domicilio tributario, garantías y consecuencias jurídicas. Venezuela: Universidad de Zulia

Javier, J (2010). Principios e introducción a la doble tributación internacional. Santiago de Chile, Chile: CET

Jiménez, J. (2010). Evasión y equidad en América Latina. In Evasión y equidad en América Latina: CEPAL

Jorratt, M. (2012). Gastos Tributarios Y Evasión Tributaria En Chile. Estudios Para La Reforma Del Sistema Chileno. Santiago, Chile.

Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno 2018. Registro Oficial Suplemento 463 de 17 de noviembre de 2004.

Maldonado, G. (2016). Tendencias en los Convenios para Evitar la Doble Imposición Suscritos por Países de Latinoamérica. CIAT

Ministerio de Comercio Exterior (2018). Comercio Bilateral Canadá. Recuperado el 29 de mayo del 2019 de: <https://www.comercioexterior.gob.ec/wp-content/uploads/2018/04/Canada.pdf>.

- Montaño, C. (1999). El Ecuador y los Problemas de la Doble Imposición Internacional. Quito, Ecuador: Corporación Editora Nacional.
- Montaño, C (2006). Manual de Derecho Tributario Internacional. Quito, Ecuador: Corporación Editora Nacional.
- Moreira, A (2016). Análisis De Causas En La Evasión Y Elusión Tributaria De Los Contribuyentes Obligados A Llevar Contabilidad En La Parroquia Tarqui, Cantón Guayaquil, Período 2015. Guayaquil- Ecuador: IAEN
- Ochoa, M (2010). Elusión o evasión fiscal. Michoacán, México: Revista Iberoamericana de Contaduría, Economía y Administración
- Quisiñigua, D (2015). Incidencia de la aplicación de los convenios de doble tributación en la recaudación de la administración tributaria ecuatoriana. Quito, Ecuador: Universidad Andina Simón Bolívar.
- Rivas, D (2013). La Elusión Tributaria: Entre La Legitimidad E Ilegitimidad Y Sus Consecuencias. Quito, Ecuador: Universidad Andina Simón Bolívar
- Romero, K. (2011). Ventajas de convenio de doble imposición tributaria en la contribución de desarrollo del país. Trujillo, Perú
- Ross, J (2012). Esquema sobre la potestad tributaria y la doble tributación internacional documento 581. Chile: Centro Interamericano de Estudios Tributarios
- Santiana, A (2013). Medidas tendientes a combatir la elusión y evasión fiscal del impuesto a la renta a las sociedades en el Ecuador. Quito, Ecuador: Universidad Andina Simón Bolívar.
- Servicio de Rentas Internas (2012). Los Convenios para Evitar la Doble Imposición. Recuperado el 29 de mayo del 2019 de: https://cef.sri.gob.ec/pluginfile.php/20139/mod_page/content/78/F1.2.pdf
- Soria, G (2014). "Derecho Tributario Internacional Y Sus Alternativas Para Eliminar O Evitar Parcialmente La Doble Imposición Fiscal". Guayaquil, Ecuador: Universidad de Guayaquil
- Troya, J (2008). Estudios de Derecho Internacional Tributario. Quito, Ecuador: Pudeleco.
- Ugalde, R (2007). Elusión, Planificación y Evasión tributaria. Santiago de Chile,

Chile: LexisNexis

Vallejo, J (2007). Fiscalidad. Quito, Ecuador: Revista Institucional del SRI

Villagómez, E (2014). Los Contratos Sinalagmáticos Simulados. Quito,
Ecuador: UNIVERSIDAD CENTRAL DEL ECUADOR

Volman, M (2005). Régimen tributario. Buenos Aires, Argentina: La Ley

Wilhelm, H (2001). El ahorro del impuesto, la elusión fiscal y la evasión.
Bogotá, Colombia: Temis

