

Universidad Andina Simón Bolívar

Sede Ecuador

Área de Derecho

Maestría en Derecho

Mención en Planificación Tributaria y Fiscalidad Internacional

**Análisis de la eficiencia de la teoría de esencia sobre la forma como
mecanismo de control GAAR en la fiscalidad internacional en
Colombia, Ecuador y México**

Santiago Miguel Ruiz León

Tutor: César Eduardo Montaña Galarza

Quito, 2023



Cláusula de cesión de derecho de publicación

Yo, Santiago Miguel Ruiz León, autor del trabajo intitulado “Análisis de la eficiencia de la teoría de esencia sobre la forma como mecanismo de control GAAR en la fiscalidad internacional en Colombia, Ecuador y México”, mediante el presente documento dejo constancia de que la obra es de mi exclusiva autoría y producción, que la he elaborado para cumplir con uno de los requisitos previos para la obtención del título de Magíster en Derecho, Mención Planificación Tributaria y Fiscalidad Internacional en la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador.

1. Cedo a la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, los derechos exclusivos de reproducción, comunicación pública, distribución y divulgación, durante 36 meses a partir de mi graduación, pudiendo por lo tanto la Universidad, utilizar y usar esta obra por cualquier medio conocido o por conocer, siempre y cuando no se lo haga para obtener beneficio económico. Esta autorización incluye la reproducción total o parcial en los formatos virtual, electrónico, digital, óptico, como usos en red local y en internet.
2. Declaro que en caso de presentarse cualquier reclamación de parte de terceros respecto de los derechos de autor/a de la obra antes referida, yo asumiré toda responsabilidad frente a terceros y a la Universidad.
3. En esta fecha entrego a la Secretaría General, el ejemplar respectivo y sus anexos en formato impreso y digital o electrónico.

14 de febrero de 2023

Firma: _____

Resumen

El incremento de la actividad comercial que viene caracterizando la economía mundial en los últimos años hace que los Estados tengan retos cada vez mayores para garantizar la transparencia y la eficiencia en el intercambio comercial, y los efectos tributarios que dichas actividades producen. El Ecuador, al pertenecer a la Comunidad Andina, está sujeto a determinados parámetros de intercambio comercial respecto a la fiscalidad internacional, y en este sentido cobran importancia las reglas generales antiabuso (GAAR) y particularmente teorías como la de la Prevalencia de la Acción económica Sobre las formas, han permitido combatir la elusión y la evasión fiscal. Asimismo, países como México, con una larga tradición de intercambio comercial internacional, gozan de un gran desarrollo en este sentido. Es así como el objetivo general del presente estudio ha sido analizar y comparar la situación de las reglas generales antiabuso GAAR entre Ecuador, Colombia y México, a través de los métodos de investigación científica como el análisis de la normativa legal de cada país, con lo cual se pudo determinar las diferencias y semejanzas aplicables en cada una de sus legislaciones. Finalmente, se puede afirmar que las legislaciones de los países analizados contienen elementos fundamentados para la aplicación de la teoría de la esencia sobre la forma para la lucha efectiva y eficaz contra la elusión y la evasión fiscal.

Palabras clave: comercio internacional, derecho internacional tributario, precios de transferencia, ajustes de comparabilidad, partes relacionadas y derecho comparado.

Agradecimientos

Agradezco a Dios, mi familia, mi tutor, mis amigos y a todas las personas que me apoyaron con sus correcciones y recomendaciones para realizar este trabajo.

Tabla de contenidos

Introducción.....	11
Capítulo primero: Fiscalidad internacional en Colombia, Ecuador y México.....	13
1. Derecho Internacional tributario	13
2. El rol de los convenios internacionales en la fiscalidad internacional.....	16
3. Características de las legislaciones tributarias en el contexto de la fiscalidad internacional.....	21
3.1. Las partes relacionadas y los ajustes de comparabilidad en la legislación ecuatoriana	24
3.2. Las partes relacionadas o “sociedades vinculadas” en la legislación colombiana.....	26
3.3. Las partes relacionadas en la legislación mexicana	28
4. El comercio internacional del Ecuador con Colombia y México	31
4.1. El intercambio comercial con Colombia.....	31
4.2. El intercambio comercial con México	33
4.3. Consideraciones finales sobre la realidad de la fiscalidad internacional entre Colombia, Ecuador y México	35
Capítulo segundo: La teoría de la esencia sobre la forma como mecanismo de control de la fiscalidad internacional en Colombia, Ecuador y México	37
1. Necesaria referencia a la naturaleza de las GAAR	37
2. Naturaleza y alcance sobre la teoría de la esencia sobre la forma	41
3. Aspectos conceptuales y doctrinarios de la teoría de la esencia sobre la forma	43
4. Análisis normativo de la aplicación de la teoría de esencia sobre la forma en la legislación tributaria de Colombia, Ecuador y México.....	46
4.1. La teoría de sustancia sobre las formas en las normas de la legislación tributaria colombiana.....	46
4.2. La teoría de la sustancia sobre las formas en las normas de la legislación ecuatoriana	48
5. Precedentes jurisprudenciales en materia de normas GAAR en Colombia, Ecuador y México	52
5.1. Precedentes jurisprudenciales en Colombia.....	52

5.2. Precedentes jurisprudenciales en Ecuador	53
5.3. Precedentes jurisprudenciales en México	55
Conclusiones	57
Bibliografía	61

Introducción

El campo del comercio internacional en Latinoamérica se ha caracterizado por presentar importantes desafíos para los Estados con la manera de afrontar los problemas que generan el intercambio comercial y su afán económico de evadir sus obligaciones tributarias, lo cual ha sido el motivo principal para el desarrollo de este estudio.

La elusión y la evasión fiscal en el comercio internacional, al igual que en el campo de la tributación interna, también constituye un grave problema que genera grandes perjuicios a la economía en general y sobre todo a las arcas públicas de los Estados. En el caso de la fiscalidad internacional, resulta de particular importancia los mecanismos de control que eviten las distorsiones fiscales que pudieran surgir como consecuencia de la interpretación de los criterios normativos de cada país, y es aquí donde cobran relevancia las normas antiabusos GAAR.

La regla general antielusión GAAR (General Anti-avoidance Rule) como regla antiabuso, constituye un mecanismo que resulta de gran utilidad para evitar las distorsiones en materia fiscal, y en ese sentido cobra importancia la teoría de la prevalencia de la acción económica sobre las formas, es decir, considerar importante lo sustancial de la actividad económica antes de considerar cualquier otra variable como hecho generador de la acción tributaria.

En el caso del Ecuador y otros países de la Comunidad Andina se han adoptado algunos criterios derivados de los instrumentos internacionales que se han desarrollado al respecto, lo cual ha generado un tipo específico de aplicar los convenios y las normas antiabusos, pero existen ejemplos de países como México que han podido desarrollar estos mecanismos de manera eficiente y que ha servido de referencia para otras legislaciones en la región.

Es así como, en la presente investigación hacemos una aproximación documental a la teoría de la esencia sobre la forma desde el punto de vista práctico, como mecanismo de aplicación de las normas antiabusos GAAR, y su incidencia en la fiscalidad internacional. Para ello, examinamos su ejecución en Ecuador y Colombia como países que forman parte de la Comunidad Andina de Naciones y que deben cumplir con ciertos criterios derivados de los instrumentos internacionales que los rigen; y México como país latinoamericano fuera de la Comunidad Andina, pero que posee importantes relaciones

comerciales con grandes potencias mundiales, y la relevancia de los mecanismos que en materia de fiscalidad internacional han asumido.

La teoría de la esencia sobre las formas estudiada y su análisis en la presente investigación, proporcionará las premisas necesarias para determinar si dicha forma de interpretar y aplicar los mecanismos de control anti elusión son realmente efectivos para que tanto administraciones tributarias como el sector empresarial, mantengan una relación tributaria equilibrada y ajustada a derecho sin que se produzcan prejuicios económicos para ninguna de las partes.

Este estudio se desarrolla comenzando con un primer capítulo en el que se analizarán las características generales de la fiscalidad internacional en Colombia, Ecuador y México, su legislación materia de comercio internacional y la situación de su intercambio comercial mutuo.

En el capítulo segundo analizamos la teoría de la esencia sobre la forma como mecanismo de control en la fiscalidad internacional de Colombia, Ecuador y México para conocer su naturaleza, y sus características normativas en cuanto a su aplicación en la tributación internacional. De igual forma, algunos ejemplos jurisprudenciales que servirán de referencia para entender la aplicación normativa.

Se utiliza la investigación metodológica documental y la dogmática jurídica, servir de insumo académico para fortalecer el estudio de las instituciones de la fiscalidad internacional y específicamente la institución de los mecanismos de control GAAR como principal herramienta para los Estados en su lucha contra las distorsiones fiscales.

Por último, cerramos la tesis planteando seis conclusiones en donde se observaron las semejanzas y diferencias que se pudieron obtener del análisis de la aplicación de este mecanismo GAAR en los países examinados. Al respecto, se evidenció el esfuerzo que a nivel normativo han hecho las legislaciones de los países estudiados en combatir la elusión fiscal y en aplicar de forma efectiva la teoría de la esencia sobre las formas, proporcionando a las administraciones las herramientas necesarias para hacer valer los intereses del Estado.

Finalmente, la pregunta de la investigación sobre la comparación normativa en las legislaciones entre Colombia, Ecuador y México deja claro las diferencias en los criterios de aplicación de la teoría de la esencia sobre las formas, pero también las semejanzas que permiten a nivel conceptual, poner en práctica mecanismos por parte de las administraciones públicas para la lucha contra el fraude fiscal.

Capítulo primero

Fiscalidad internacional en Colombia, Ecuador y México

En el presente capítulo se desarrollan los principales aspectos relacionados con el derecho tributario internacional, sus características y el rol que juegan los convenios internacionales en la fiscalidad internacional en Colombia, Ecuador y México. Dichos aspectos son esenciales para entender el tema central de la presente investigación.

1. Derecho internacional tributario

El derecho internacional tributario surge de la necesidad de buscar sistemas y estructuras que permitan dar una respuesta eficaz frente a las relaciones económicas globalizadas de las que los Estados deben formar parte para poder integrar sus economías con el mercado mundial. En este sentido, se puede afirmar entonces que el derecho internacional tributario es aquella disciplina que compone al conjunto de normas de carácter normativo-jurídico que van a regular las formas en cómo se establecen las relaciones económicas y que tendrán algún componente internacional.¹

La necesidad de desarrollar normas de derecho tributario que traspasen los acuerdos internos de los Estados soberanos sobre la forma que adopten para administrar sus tributos, ha llevado a que se desarrollen de manera armónica, una serie de principios más o menos aceptados a nivel general sobre cuáles deberían ser las reglas de juego que deben cumplir los Estados y las administraciones tributarias para que se puedan preservar relaciones de derecho más o menos equilibradas.

El desarrollo del derecho internacional tributario ha basado su investigación en diseñar mecanismos para evitar por un lado que los Estados se vean perjudicados como consecuencia de la evasión o la elusión fiscal que se pueden presentar como consecuencia de los vacíos legales, la invención de incentivos fiscales en diferentes jurisdicciones que impulsa la emigración de ganancias, el encubrimiento de transacciones o las interpretaciones de la norma aplicables en un lugar u otro, y por otro lado que los factores económicos puedan sufrir doble imposición de su actividad comercial lo que generaría

¹ Javier Perez Arraiz, “Aspectos del derecho Internacional Tributario Internacional”, *Revista Praxis de la Justicia Fiscal y Administrativa*, 23 de marzo de 2021, párr. 14, http://cesmdfa.tfja.gob.mx/investigaciones/pdf/r26_trabajo-10.pdf.

injustos perjuicios económicos.² Al respecto Ester Borderas y Pere Moles explica que estas relaciones deben basarse en dos principios básicos: el principio personalista por el cual una persona debe tributar de acuerdo a su residencia, independientemente del lugar donde desarrolle sus actividades económicas y se genere dicha renta; y el principio de territorialidad o de fuente de la renta, mediante el cual, la persona debe tributar de acuerdo a las rentas generadas en determinado territorio, sea residente o no del mismo.³

La práctica y el derecho consuetudinario han demostrado que lo más efectivo es combinar ambos criterios ya que las realidades de cada país son diferentes, por tanto, de acuerdo a la legislación de cada país y los tratados y convenios internacionales que se hayan adoptado, determinado contribuyente tributará de acuerdo a un principio u otro.

Esta necesidad de estandarizar normas de derecho internacional que logren regular criterios justos de intercambio comercial y de aplicación de normas tributarias que no perjudiquen el interés general de los Estados ni el interés particular de los empresarios, dio forma a lo que se conoce como fiscalidad internacional. Eso supone el foco de su estudio en el diseño de convenios y tratados internacionales que los Estados deban asumir como el principal mecanismo para ejecutar el derecho internacional tributario y la fiscalidad internacional.

En tal sentido, la fiscalidad internacional gira en torno a los convenios y los tratados internacionales que se desarrollan con fines tributarios internacionales, integrándose al ordenamiento jurídico interno de cada Estado, por lo que pasa a formar parte del derecho público. Esta necesidad de creación de reglas en las que varios Estados puedan ponerse de acuerdo en su aplicación y necesidad, han forjado el carácter de la fiscalidad internacional y ha permitido que se hayan mantenido en el tiempo algunos de los criterios adoptados en dichos convenios.

Por otra parte, y tal como señala Enrique Señaris, la economía y su forma de intercambio ha sufrido más cambios en las últimas décadas, que los que se habían observado en el último siglo, lo que ha generado que las reglas para la adopción de algunos criterios relacionados a la fiscalidad internacional, debido en gran medida a las

² Juan Francisco Jaramillo S., “La residencia en el ámbito del derecho tributario internacional”, en *Estudios de Derecho Tributario Internacional, los Convenios de doble imposición* (Colombia: Legis Editores, 2006), 100.

³ Ester Borderas y Pere Moles, *Derecho tributario internacional*, vol. 1 (Barcelona: Editorial El Fisco), 17-42, https://www.ciat.org/Biblioteca/AreasTematicas/DerechoTributario/DTInternacional/2008_derecho_tributario_internacional_vol+1_borderas_moles.pdf.

facilidades que ha prestado la tecnología para transparentar muchos procesos que antes podían adolecer de cierta obscuridad debido a la complejidad de la materia.⁴

En virtud de lo anterior es importante diferenciar la Fiscalidad Internacional del Derecho Internacional tributario. Al respecto, señala Serrano que “el derecho internacional tributario o derecho fiscal internacional es la rama del Derecho tributario que tiene por objeto el análisis de las situaciones en las que puede resultar de aplicación el ordenamiento tributario de dos o más países [...]”,⁵ mientras que Ferrer define la fiscalidad internacional “como el conjunto de principios, normas y leyes relativas a los impuestos que regulan el funcionamiento de los diferentes sistemas fiscales en las relaciones económicas internacionales”.⁶

Para concluir el presente capítulo se puede afirmar que en el Ecuador la fiscalidad internacional se acoge al criterio de fuente mixta, en la que se considera la fuente nacional para gravar los tributos, pero también la de renta mundial. En ese sentido, el artículo 1 de la LORTI dispone que los ingresos de las personas naturales no residentes en el Ecuador, no se encuentran sujetos al pago del impuesto a la renta. Ahora bien, la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal incorpora elementos adicionales respecto a la temporalidad ampliando a 183 días el ejercicio fiscal, pero en un lapso de 12 meses consecutivos.

En virtud de lo anterior, los criterios para considerar a determinado contribuyente como residente en función al núcleo de sus actividades principales y económicas, se fundamenta en sus principales ingresos o cuando sus mayores activos se encuentren en Ecuador.

⁴ Enrique Señaris, “La evolución de dos conceptos básicos en la fiscalidad internacional: el establecimiento permanente y el beneficiario efectivo”, *CDD*, 25 de septiembre de 2019, párr. 4, <https://centrodesarrollodirectivo.es/la-evolucion-de-dos-conceptos-basicos-en-la-fiscalidad-internacional-el-establecimiento-permanente-y-el-beneficiario-efectivo/>.

⁵ Fernando Serrano, “Conceptos básicos de la fiscalidad internacional”, en *Tratado de Fiscalidad Internacional para Ecuador*, ed. Ius et Historiae ediciones (Quito: Universidad Andina Simón Bolívar, 2019), 55.

⁶ Vicent Pedro Ferrer Grau y Rosa M^a García López, *Fiscalidad internacional* (Helba: Editorial fundación para la investigación Juan Manuel Flores Jimerno, 2012), 1-15, https://books.google.es/books?hl=es&lr=&id=TsWj3e_GYA4C&oi=fnd&pg=PA3&dq=fiscalidad+internacional+concepto&ots=Z71MThM-9L&sig=1CvUCN5PYPHFZqsfGdmVdrjEInY#v=onepage&q=fiscalidad%20internacional%20concepto&f=false.

2. El rol de los convenios internacionales en la fiscalidad internacional

Los convenios y tratados internacionales constituyen una fuente de derecho fundamental y de aplicación directa, no solo en materia de tributación y fiscalidad internacional, sino en casi todas las ramas del derecho, sobre todo en las ramas del derecho público. El tratado es una norma jurídica resultante de un acuerdo voluntario y debe entenderse aplicable a los ordenamientos jurídicos nacionales de los países signatarios del acuerdo. Esto tiene su razón de ser en la confianza que otorga el proceso de diseño y aprobación desde el punto de vista técnico, ya que se supone que ofrece mayores y mejores garantías de calidad que cualquier instrumento normativo interno.⁷

Los convenios internacionales para evitar la doble imposición giran en torno a la imposición sobre la renta por la tendencia simultánea pero opuesta de gravar la renta según su origen territorial o la nacionalidad de su titular. En la práctica, se adapta el derecho interno al derecho internacional para luego entregarle la función de aplicar el derecho internacional a disputas singulares.⁸

Como se comentó anteriormente, el convenio internacional es el elemento central de la fiscalidad internacional, y su estudio se ha centrado en estudiar básicamente las formas de evitar que se produzcan dobles imposiciones para los contribuyentes, de manera que sus actividades comerciales a nivel internacional puedan producirse de la forma más eficiente posible y que presente el mayor beneficio que los Estados puedan desarrollar. Dichos convenios tienen un objetivo principal, y varios accesorios, pero el objetivo principal es en términos sencillos, evitar que se produzcan distorsiones impositivas que eviten que los empresarios puedan desarrollar su actividad económica, lo que trae graves problemas para los Estados.

En palabras de Victor Uckmar, haciendo referencia a la Convención de las Naciones Unidas sobre los Contratos de Compraventa Internacional de Mercaderías (Viena, 1980),⁹ los tratados internacionales hoy en día tienen una importancia capital, ya que se han convertido en una fuente directa de derecho con un uso amplísimo que

⁷ César García Novoa, “Interpretación de los convenios de doble imposición internacional”, en *Estudios de Derecho Tributario Internacional, los Convenios de doble imposición* (Bogotá, CO: Legis Editores, 2006), 7.

⁸ Mauricio A. Plazas Vega, “Métodos para evitar la doble tributación internacional”, en *Estudios de Derecho Tributario Internacional, los Convenios de doble imposición* (Bogotá CO: Legis Editores, 2006), 416.

⁹ ONU, Comisión de las Naciones Unidas para el Derecho Mercantil Internacional, *Convención de las Naciones Unidas sobre los Contratos de Compraventa Internacional de Mercaderías*, 11 de abril de 1980.

encuentra un desarrollo exponencial en las últimas décadas, y que además es un mecanismo de consulta obligatoria en el diseño de la cooperación internacional de forma armonizada, por lo que tiene una doble función, la de servir de marco referencial para las legislaciones locales, y por otro lado de ser una fuente primaria de aplicación del derecho.¹⁰

La doble imposición en el contexto de la fiscalidad internacional es un fenómeno común y realmente es bastante fácil que ocurra, lo cual ha generado el interés por la doctrina de fortalecer los mecanismos para su implementación y aplicación. En ese sentido Villegas señala que “hay doble (o múltiple) imposición cuando el mismo destinatario legal tributario es gravado dos (o más) veces por el mismo hecho imponible, en el mismo período de tiempo y por parte de dos (o más) sujetos con poder tributario”.¹¹

Para el autor, el hecho de que se pueda producir la doble imposición debe contar con el mismo individuo o sujeto gravado, que se trate del mismo hecho imponible, y debe haber ocurrido en el mismo período fiscal.

En Latinoamérica la fiscalidad internacional y los modelos de tributación internacional han tenido un desarrollo más lento que en otras partes del mundo, por lo que la ocurrencia de aplicación de imposiciones dobles, han tenido una prevalencia significativa, por lo que se ha tenido la necesidad de los principales modelos de convenios, como lo son el de la Organizaciones de las Naciones Unidas y el de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE).

Cuando hablamos de convenios, es necesario hablar de modelos, ya que la doctrina ha asumido el concepto de modelo para referirse a los diversos modelos que se han desarrollado a lo largo de los más de cien años que tanto la comunidad internacional como los Estados han estado trabajando en los mecanismos para evitar la doble imposición.

El convenio de la OCDE como convenio multilateral fue innovador ya que logró que diversos países se comprometan a no gravar residentes de otros países si no ejerce una actividad de forma mínima. Este concepto que adoptó la OCDE permite que las empresas no sean sujetos de tributación sino tiene por ejemplo un establecimiento

¹⁰ Victor Uckmar, *Curso de Derecho Tributario Internacional*, t. 2 (Bogotá: Editorial Nomos, 2003).

¹¹ Juan de Dios Borja, “Los convenios para evitar la doble imposición y su aplicación en las empresas nacionales que prestan servicios de ingeniería en el Perú hasta el año 2010” (tesis de maestría, Universidad Nacional Mayor de San Marcos, Perú, 2012), 35, https://cybertesis.unmsm.edu.pe/bitstream/handle/20.500.12672/3437/Borjas_hj.pdf?sequence=1&isAllowed=y.

permanente y en la prestación de servicios personales existen reglas específicas. Los convenios derivados de la OCDE han significado un aporte importante para la fiscalidad internacional toda vez que sus artículos se encuentran comentados, lo que facilita la ilustración del sentido de sus normas, que, si bien sus disposiciones no tienen carácter vinculante, son de gran ayuda para considerar el contenido de los mismos.¹²

El modelo de la OCDE ha podido demostrar que su modelo tiene como fin principal, destrabar los mecanismos de tributación, de esta forma se incentivaría el intercambio comercial y se beneficiaría el Estado que recibe al conseguir mayor inversión extranjera.¹³

En el mismo sentido, las economías exportadoras han influido en el modelo OCDE, debido a que distinguen a la residencia como aquel elemento principal mediante el cual los Estados establecen su derecho de imposición a favor de la jurisdicción que grava la residencia frente a los que cuentan con un sistema territorial.¹⁴

En este contexto nacen también los convenios para la doble imposición CDI, como mecanismos con un enfoque local para evitar las trabas comerciales al comercio internacional es necesario proteger las inversiones de los riesgos a la doble tributación.

Es por esto que se han desarrollado los Convenios de Doble Imposición (CDI), los que funcionan como marco jurídico regulatorio para las inversiones extranjeras. La actividad económica internacional ha hecho evolucionar estos convenios como instrumentos básicos para el desarrollo de políticas estatales que permitan captar las inversiones extranjeras.

Los Convenios de Doble Imposición (CDI) tienen categoría de Tratados Internacionales, ya que se han creado con la finalidad de incrementar las relaciones económicas entre las naciones. Estos convenios para evitar la doble tributación son desarrollados por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), Organismo que contribuye al desarrollo de los instrumentos necesarios para garantizar la validez de las transacciones y minimizar la evasión fiscal.

Los convenios de doble tributación juegan un papel fundamental en el desarrollo de las actividades económicas internacionales al establecer las reglas de la forma más

¹² Juan Godoy Fajardo, *Estudios de derecho tributario internacional: los convenios de doble imposición* (Colombia: Legis, 2006), 21-8.

¹³ Ibid.

¹⁴ Juan Francisco Jaramillo S., “La residencia en el ámbito del derecho tributario internacional”, en *Estudios de Derecho Tributario Internacional, los Convenios de doble Imposición* (Bogotá CO: Legis Editores, 2006), 104.

clara y consensuadas posibles, evitando que se produzcan dobles o más imposiciones indebidas e injustificadas, al tiempo que se busca evitar la elusión y evasión tributaria, por lo que su desarrollo está diseñado para un doble propósito fundamental en el que se beneficia tanto el empresariado como los Estados.¹⁵

Se puede afirmar entonces que el rol principal de los convenios para evitar la doble tributación se puede evidenciar en la capacidad para promover y aumentar de forma acelerada la producción y el intercambio de bienes y servicios, lo cual incide directamente en la generación de empleos en el sector privado. El intercambio de bienes a través de los convenios ha hecho posible que las transferencias tecnológicas entre las administraciones tributarias pueda ser un hecho al verse obligadas a optimizar sus procesos, lo que ha afectado de manera positiva tanto la actividad administrativa de la propia entidad gubernamental, como la empresa.

La suscripción de un convenio es una clara señal que muestra un Estado sobre la intención de establecer relaciones claras y fiables, lo que provoca en el empresariado un efecto positivo sobre su inversión. Los convenios en este sentido proporcionan una sensación de seguridad jurídica al establecerse condiciones que deberán permanecer sin variaciones en un tiempo determinado, minimizando los riesgos de una inversión.

En términos generales son muchas las ventajas que presentan la celebración de los convenios para la armonización y fortalecimiento de la fiscalidad internacional, proporcionando principalmente seguridad para los inversionistas, seguridad jurídica y otorgando un mínimo de garantía sobre la recaudación tributaria por las actividades económicas internacionales a que tienen derecho los Estados.

Para Serrano existe en la práctica una afectación importante que tienen estos modelos desarrollados por organizaciones como la OCDE sobre los convenios que se han desarrollado y que se están desarrollando, lo cual ha permitido algunos desajustes que se habían presentado en toda la historia de la doble imposición.¹⁶

Señala el autor arriba citado que la necesidad aplicar este tipo de convenios datan de varias décadas atrás y desde su origen ha habido dificultades para conseguir los acuerdos que satisfagan las necesidades de todas partes. En un primer momento en el desarrollo histórico de los modelos de convenios, ya se había descartado la posibilidad de

¹⁵ Milca Orellana, Néstor Gutiérrez y Ena Feijó, “Los convenios de doble tributación en la recaudación de la administración tributaria”, *Revista Espacios*, n.º 38 (2019): 38, doi: <https://www.revistaespacios.com/a19v40n38/a19v40n38p10.pdf>.

¹⁶ Franciso Serrano, “Convenios para evitar la doble imposición internacional”, en *Tratado de Fiscalidad Internacional para Ecuador* (Quito: Universidad Andina Simón Bolívar, 2019), 331.

diseñar un instrumento multilateral que pudiera resolver el problema de la doble imposición, debido a las complejas realidades de cada país contratante, en los que iban a seguir surgiendo las mismas informidades que se habían presentado en la práctica, pero esta vez a niveles globales, por lo que la concepción de la bilateralidad en donde solo dos partes tengan que negociar unas condiciones que sean justas para ambas partes resultaba mucho más viables.

Para Pedrosa los convenios internacionales en la fiscalidad internacional son actualmente el instrumento principal en este contexto, ya que representan el mejor mecanismo para repartir las facultades en la aplicación de la renta entre los países que celebran contratos comerciales con efectos fiscales internacionales. Asimismo, constituye el medio por el cual se diseñan las cláusulas que condicionarán la relación en la operación que se establezca, y es que actualmente existen alrededor de 3000 convenios suscritos por diferentes países para eliminar la doble imposición, la elusión y la evasión fiscal.¹⁷

Uno de los papeles más importantes que juega el convenio, es el de servir como guía y referencia a la hora de establecer una relación, y al mismo tiempo se obtiene cierta armonización entre los modelos de convenios que desarrollan los gobiernos.

En el caso ecuatoriano, en los últimos años y debido a la falta de inversiones en materia comercial, la política pública relacionada a la fiscalidad internacional ha sido pobre y poco desarrollado. Desde el año 2008 con la entrada en vigencia de la Ley reformativa para la Equidad Tributaria del Ecuador hasta la fecha han sido pocos los Convenios Internacionales, en la materia, sobre todo los Convenios para Evitar la Doble Imposición (CDI) suscritos con otros países.¹⁸

La República del Ecuador ha suscrito convenios siguiendo las normativas de la OCDE. Entre los países con los que se han firmado estos acuerdos bilaterales está Bélgica, Brasil, Francia, La Comunidad Andina de Naciones, España, Chile, Suiza. El principal objetivo de estos convenios es incentivar la inversión extranjera para dinamizar la actividad productiva del país.

¹⁷ José Pedrosa, “El instrumento esencial en la fiscalidad internacional: Los convenios de doble imposición. Diferencias y semejanzas entre el modelo de convenio para eliminar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal de la OCDE, ONU y Comunidad Andina”, *Actualidad Jurídica Iberoamericana*, n.º 3, (2015): 701-716, doi: <https://roderic.uv.es/bitstream/handle/10550/47096/701-716.pdf?sequence=1&isAllowed=y>.

¹⁸ Romeo Carpio Rivera, “Las cláusulas antiabuso específicas y los convenios de doble imposición”, en *Tratado de Fiscalidad Internacional para Ecuador*, ed. Ius et Historiae ediciones (Quito: Universidad Andina Simón Bolívar, 2019), 535.

Sin perjuicio de lo anterior, ha habido algunas diferencias de criterios en cuanto a la calidad de su aplicabilidad, toda vez que, para algunos, la OCDE carece de la legitimidad necesaria que le permita adoptar criterios realmente equitativos y con un enfoque de justicia para todos. Esto se ha debido básicamente a la falta de representatividad que han tenido muchísimos países que siguen sus criterios, aunque no se han visto representados, así como también la influencia que tienen algunos países desarrollados para que sus economías se vean beneficiadas en perjuicio de otros.¹⁹

Hasta el año 2008 el Ecuador había suscrito doce CDI entre convenios generales y específicos, siendo con la República Argentina el primero en entrar en vigencia ratificado en el año 1983 y el último con el reino de Bélgica en el año 2005. Actualmente el Ecuador ha ampliado el espectro de sus relaciones comerciales y se encuentra discutiendo con varios países la suscripción de convenios bilaterales para evitar la doble imposición.

Asimismo, el Servicios de Rentas Internas ha mejorado sus unidades administrativas para la implementación de políticas públicas en la materia, elaborando un Modelo para Negociaciones de Convenios para Evitar la Doble Imposición. La entrada en vigencia de la Ley para la Equidad Tributaria marcó un antes y un después en el desarrollo de CDI en los que se pueden observar la inclusión de más cláusulas antiabuso.²⁰

A modo de conclusión, cabe mencionar que la búsqueda de un CDI es evitar una carga fiscal enorme, si bien es cierto la OCDE usa a la residencia como elemento determinante respecto de una jurisdicción ganadora y una perdedora, en el caso de existir una situación desfavorable al sujeto pasivo, la jurisdicción podrá reconocerlo como no residente obligado y se aplicara el derecho tributario local, esto ocurriría si el sujeto pasivo no llegara a mediar el convenio.²¹

3. Características de las legislaciones tributarias en el contexto de la fiscalidad internacional

En el contexto de la fiscalidad internacional se han tenido que desarrollar legislaciones acordes con la naturaleza de los tratados internacionales y los convenios que

¹⁹ Francisco Serrano, “Convenios para evitar la doble imposición internacional”, en *Tratado de Fiscalidad Internacional para Ecuador* (Quito: Universidad Andina Simón Bolívar, 2019), 55.

²⁰ *Ibid.*, 538.

²¹ Jaramillo S., “La residencia en el ámbito del derecho tributario internacional”, 104.

en el marco principalmente de los convenios para evitar la doble tributación han sido creados por las diferentes organizaciones internacionales, entre los que destaca los criterios de la OCDE. En tal sentido las legislaciones de cada país han tenido que conocer la naturaleza de diversas organizaciones internacionales para poder incorporar a la legislación interna sus criterios y poder establecer relaciones comerciales armónicas.

En la concepción moderna de la fiscalidad internacional existen dos elementos que son fundamentales para la implementación interna de cada Estado: los precios de transferencia y las partes relacionadas, lo cual hace referencia al valor que tendrán el conjunto de bienes y servicios que serán intercambiados en el marco del comercio internacional, y que necesariamente debe tener una regulación. Fijar precios de transferencia permite obtener mejores resultados para las empresas involucradas en el intercambio comercial, pero según algunos autores, también ha servido para eludir y/o evadir impuestos y disminuir la capacidad tributaria de los Estados.

Los precios de transferencia poseen alta relevancia dentro del estudio del derecho tributario, debido a su gran crecimiento en el mercado nacional e “internacional en los últimos años y debido a las nuevas regulaciones implementadas por los países y las sanciones severas que imponen cada uno de ellos por su [...] incumplimiento”, considerando que además constituyen “una herramienta de planeación tributaria que será de mucha utilidad en cuanto a la toma de decisiones oportunas”.²²

En este punto es importante hablar acerca de los factores de comparabilidad de los precios de transferencia, ya que analizan las características del bien o servicio objeto de las operaciones, las funciones ejercidas considerando los activos utilizados y riesgos asumidos en las operaciones, de cada una de las partes involucradas en la operación, los términos contractuales de las operaciones, las circunstancias económicas o de mercado en las que se llevan a cabo las operaciones y las estrategias de negocios; cada uno de estos aspectos debe analizarse tanto en la transacción entre vinculados como entre la transacción entre no vinculados.

Para la OCDE estandarizar la fijación de los precios de transferencia reviste una importancia particular ya que de esa forma se puede armonizar la forma de transmisión de bienes, incluso intangibles en donde el elemento de la relación societaria es imprescindible. En este sentido, las diferencias de precios de algún bien o servicio que

²² Diana Paola Morán Estrada, “Análisis de los métodos para la aplicación de precios de transferencia” (tesis de maestría, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, 2016), 3, <https://core.ac.uk/download/pdf/159774957.pdf>.

pudieran existir en los diferentes países y que tienen diferentes regímenes impositivos, se vería resultado a través de la adopción de estos criterios. Sin embargo, esta situación puede generar que los factores comerciales busquen los precios que permitan disminuir la carga tributaria al máximo y se produzcan operaciones con importante carga de elusión fiscal, lo cual es definitivamente muy perjudicial para las administraciones tributarias.

No obstante, es necesario en este punto aclarar que los Estados tienen la plena libertad de establecer dentro de sus legislaciones internas las disposiciones que consideren convenientes para efectos de garantizar sus intereses, siempre que no contravengan alguna disposición contenida en los instrumentos de carácter bilateral o multilateral sobre el cual pudiera estar sujeto determinado acuerdo comercial. En este sentido, Alberta Vega hace un importante análisis respecto a la capacidad de las organizaciones internacionales de dictar normas vinculantes para los Estados, en el que señala lo siguiente:

no es dar una respuesta general, ya que tal facultad dependerá de la regulación que haya establecido el tratado constitutivo de cada institución. Así pues, dicho tratado debería regular aspectos básicos como los tipos de instrumentos que la organización puede adoptar, su estatus legal y su procedimiento de aprobación.²³

En ese sentido, los Estados bien pueden asumir determinadas posiciones de determinada organización internacional, en lo que la doctrina ha llamado más que órdenes, recomendaciones internacionales, que para Alberta Vega son una especie de manifestación de deseo para que determinado Estado adopte un comportamiento específico sobre una situación concreta, pero teniendo efectos jurídicos de suma importancia para todas las partes. En tal sentido, la legislación interna pudiera desarrollar los preceptos sobre los cuales se puede esperar un comportamiento afín a la naturaleza de la relación jurídica fiscal internacional.

Las normativas de cada legislación poseen características diferentes que varían de acuerdo a los principios generales de sus legislaciones tributarias, por lo que a continuación se desarrollarán los principales aspectos relacionados a las partes relacionadas en Ecuador, Colombia y México.

De hecho, se puede asegurar, que con el buen uso de las políticas de precios de transferencia de las empresas multinacionales se logra disminuir la carga fiscal, por ende,

²³ Alberto Vega García, “El soft law en la fiscalidad internacional” (tesis doctoral, Universidad Pompeu Fabra, España, 2016), 42, <https://www.tdx.cat/bitstream/handle/10803/279394/talvg.pdf?sequence=1&isAllowed=y>.

el mismo se convierte en un sistema de planificación fiscal internacional de gran relevancia.²⁴

Finalmente, el derecho tributario se debe enfocar en los valores de transferencia establecidas para la modificación del gravamen de las rentas derivadas de las entidades asociadas, desde otra perspectiva, la vinculación entre entidades asociadas no tiene como único fin en la fiscalidad la utilización de los precios de transferencia.²⁵

3.1. Las partes relacionadas y los ajustes de comparabilidad en la legislación ecuatoriana

Las partes relacionadas están constituidas por aquellas personas que en calidad de contribuyentes participan en la dirección de una empresa. En la legislación ecuatoriana lo relativo a las partes relacionadas está contemplado en el artículo 4 de la Ley de Régimen Tributario Interno estableciendo lo siguiente:

Partes relacionadas.- Para efectos tributarios se considerarán partes relacionadas a las personas naturales o sociedades, domiciliadas o no en el Ecuador, en las que una de ellas participe directa o indirectamente en la dirección, administración, control o capital de la otra; o en las que un tercero, sea persona natural o sociedad domiciliada o no en el Ecuador, participe directa o indirectamente, en la dirección, administración, control o capital de éstas.²⁶

Por su parte, el Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, intentó ampliar el concepto establecido en la Ley en los siguientes términos:

Cuando una persona natural o sociedad, domiciliada o no en el Ecuador, realice el 50% o más de sus ventas o compras de bienes, servicios u otro tipo de operaciones, con una persona natural o sociedad, domiciliada o no en el país. Para la consideración de partes relacionadas bajo este numeral, la Administración Tributaria deberá notificar al sujeto pasivo, el cual, de ser el caso, podrá demostrar que no existe relacionamiento por dirección, administración, control o capital. Los contribuyentes que cumplan con los preceptos establecidos en esta norma estarán sujetos al régimen de precios de transferencia y deberán presentar los anexos, informes y demás documentación relativa a los precios de transferencia, en la forma establecida en este reglamento, sin necesidad de ser notificados por la Administración Tributaria. Para establecer partes relacionadas

²⁴ María Begoña Villaverde Gómez, “Empresas asociadas (Principio “at arm’s length y precios de transferencia)”, en *Estudios de Derecho Tributario Internacional, los Convenios de doble imposición* (Colombia: Legis Editores, 2006), 271.

²⁵ *Ibid.*, 271.

²⁶ Ecuador, *Ley de Régimen Tributario Interno*, Registro Oficial 242, 29 de diciembre de 2007, art. 4.

cuando las transacciones realizadas entre éstas, no se ajusten al principio de plena competencia la Administración aplicará los métodos descritos en este reglamento.²⁷

De acuerdo a la normativa ecuatoriana, los supuestos de hecho en los que pudiera incurrir un sujeto pasivo para considerarse parte relacionada son bastante amplio, ya que además de constituirse en personas naturales o jurídicas, y puedan o no tener su domicilio en el país, los criterios para su calificación son bastante flexibles. El elemento de la participación de una de las partes sobre el manejo de la otra se constituye como una de las características principales para su consideración.

Asimismo, la norma arriba parcialmente transcrita, incluye todo un conjunto de figuras jurídicas que pudieran no encuadrar dentro de la definición que proporciona la norma sobre lo que se considera parte relacionada, haciendo una extensa enumeración al respecto entre los que se encuentran todo tipo de formas de sociedades y personas naturales de acuerdo a los criterios y tipologías incluidos en la norma.

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) destaca que los ajustes de comparabilidad son de carácter excepcional, por lo que recomienda que, para aceptar los ajustes propuestos, se deba probar que efectivamente mejora la comparabilidad con su aplicación. Así mismo, resalta que el realizar numerosos ajustes puede indicar que las operaciones no son comparables o menos fiable sería la comparación.²⁸

En el Ecuador, la metodología para la determinación de los precios de transferencia es accesible al administrado mediante la absolución de consulta correspondiente de conformidad con el art. innumerado cuarto agregado por el art. 78 de la ley s/n del RO 242-3S, 29-XII-2007. La respuesta de dicha consulta es vinculante para la administración tributaria en el ejercicio fiscal en curso, el anterior y los tres siguientes. La ley no señala supuestos por los que dicha consulta pierda los efectos vinculantes, sin embargo, la autoridad tributaria ha completado este vacío normativo mediante la Resolución NAC-DGERCGC14-00001048 donde establece que la consulta perderá su efecto vinculante en el supuesto que hayan cambiado los hechos o circunstancias establecidos en los supuestos críticos.²⁹

²⁷ Ecuador, *Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno*, Registro Oficial 145 del 17 de diciembre de 2013, art. 4.

²⁸ La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), “Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias 2017 | READ online”, [oecd-ilibrary.org](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/directrices-de-la-ocde-aplicables-en-materia-de-precios-de-transferencia-a-empresas-multinacionales-y-administraciones-tributarias-2017_9788480083980-es), 184, accedido 15 de septiembre de 2021, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/directrices-de-la-ocde-aplicables-en-materia-de-precios-de-transferencia-a-empresas-multinacionales-y-administraciones-tributarias-2017_9788480083980-es.

²⁹ Ecuador SRI, Resolución n.º NAC-DGERCGC14-00001048, Registro Oficial 390, Suplemento,

Frente a esa realidad, las absoluciones emitidas con anterioridad al 11 de marzo de 2020 podrían perder los efectos vinculantes. Puesto que la metodología aplicada para establecer el análisis de precios de transferencia ha sufrido cambios en los hechos establecidos en los supuestos críticos.³⁰

En virtud de lo anterior, se puede afirmar que la principal característica de la norma que regula las parte relacionadas en el Ecuador, es la disposición expresa de cada una de las posibles formas societarias que pueden ser considerada como tal, dejando un espacio muy estrecho para la discrecionalidad administrativa, ya que si bien la norma pareciera otorgar cierto rango de flexibilización respecto a la calificación como parte relacionada a determinado contribuyente, no es menos cierto que de forma taxativa se estipulan todos y cada uno de los supuestos en los que se puede encontrar una sociedad o persona natural para subsumirse dentro de la categoría de parte relacionada.

Otro aspecto destacable de la norma ecuatoriana es que además de la definición de todos los supuestos en los que puede encontrarse determinado contribuyente para considerarse parte relacionada, deben concurrir toda una serie de circunstancias para que los mismos puedan ser considerados como tal.

3.2. Las partes relacionadas o “sociedades vinculadas” en la legislación colombiana

La legislación colombiana ha definido en la ley las partes relacionadas, en función a la naturaleza del vínculo de la operación, lo que pudiera generar un enfoque un poco diferente para efectos de su estudio. Por otra parte, la doctrina³¹ colombiana se apoya mucho en los criterios de la Comunidad Andina considerando que una definición completa debe asumir lo establecido en el artículo 7 de la Decisión 578 de la CAN.³² En tal sentido el artículo 263 Estatuto Tributario Nacional colombiano, define lo siguiente:

5 de diciembre del 2014, art. 10.

³⁰ Jairo A. Godoy G., “Parte III: Precios de Transferencia y el COVID19, Caso de Ecuador: su Normativa y Consideraciones para los Contribuyentes”, *Jairo A. Godoy G. Blog* (blog), 1 de octubre de 2020, <https://jairogodoyg.com/2020/10/01/parte-iii-precios-de-transferencia-y-el-covid19-caso-de-ecuador-su-normativa-y-consideraciones/>.

³¹ Juan David Barbosa, “El régimen de precios de transferencia en Colombia un análisis de su desarrollo, del principio de plena competencia y la vinculación económica”, *Universitas*, n.º11 (2006): 23-7, doi: <https://www.redalyc.org/pdf/825/82511102.pdf>.

³² La decisión 578 de la Comisión de la Comunidad Andina establece una definición bastante interesante en su artículo 7 sobre empresas relacionadas en los siguientes términos: Artículo 7.- Empresas Asociadas o Relacionadas 1. Cuando a) una empresa de un País Miembro participe directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa de otro País Miembro, o b) unas mismas personas

Para efectos de la aplicación del régimen de precios de transferencias se consideran vinculados económicos o partes relacionadas, los casos previstos en los artículos 260, 261, 263 y 264 del Código de Comercio; en el artículo 28 de la Ley 222 de 1995 y los que cumplan los supuestos contenidos en los artículos 450 y 452 del Estatuto Tributario.³³

Como se observa el referido artículo 263 lo que hace es, de una manera práctica, referir a todos los artículos de otras normas en donde se pueden conseguir definiciones de sujetos y actores económicos que pudieran hacer las veces de operadores económicos vinculados o partes relacionadas.

La metodología empleada por el Estatuto Tributario Nacional de Colombia respecto a las partes vinculadas para efectos de la aplicación de los precios de transferencia, tiene la ventaja de no dejar ningún factor económico que pueda ser potencialmente un contribuyente sujeto de aplicación de la norma, en los términos establecidos en los artículos 260, 261, 263 y 264 del Código de Comercio; en el artículo 28 de la Ley 222 de 1995 y los que cumplan los supuestos contenidos en los artículo 450 y 452 del Estatuto Tributario.

Las operaciones vinculadas en los términos previstos en los artículos arriba señalados, implicaría que la operación y las partes que intervienen, ambas o sólo una de ellas, deba ser beneficiaria de una posible manipulación de precios, y que de esta forma se reduzca la carga tributaria a la que normalmente se encontraría obligado.

Ahora bien, el Código de Comercio colombiano a partir del artículo 260 realiza una definición sobre la subordinación entre empresas y la relación que existe entre esta subordinación y la calificación de una sucursal o una agencia. Al respecto, el artículo 260

participen directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa de un País Miembro y de una empresa de otro País Miembro, y en uno y otro caso las dos empresas estén, en sus relaciones comerciales o financieras, unidas por condiciones aceptadas o impuestas que difieren de las que serían acordadas por empresas independientes, las rentas que habrían sido obtenidas por una de las empresas de no existir dichas condiciones, y que de hecho no se han realizado a causa de las mismas, podrán incluirse en la renta de esa empresa y sometidas en consecuencia a imposición. 2. Cuando un País Miembro incluya en la renta de una empresa de ese País, y someta, en consecuencia, a imposición, la renta sobre la cual la empresa del otro País Miembro ha sido sometida a imposición en ese otro País Miembro, y la renta así incluida es renta que habría sido realizada por la empresa del País Miembro mencionado en primer lugar si las condiciones convenidas entre las dos empresas hubieran sido las que se hubiesen convenido entre las empresas independientes, ese otro País practicará el ajuste correspondiente de la cuantía del impuesto que ha percibido sobre esa renta. Para determinar dicho ajuste se tendrán en cuenta las demás disposiciones de la presente Decisión y las autoridades competentes de los Países Miembros se consultarán en caso necesario, (2004).

³³ Colombia, *Estatuto Tributario Nacional Ley 1607*, Diario Oficial 48655, 26 de diciembre de 2012, art. 263.

señala que una empresa es subordinada o controlada cuando las decisiones que se tomen en relación con su administración, dependan de la voluntad de otra empresa o persona.

Asimismo, la misma norma y los subsiguientes artículos refieren a la denominación de matriz y empresa subsidiaria, por lo que, para efectos de entender a las partes relacionadas a la luz de las disposiciones contempladas en el Código de Comercio colombiano, se puede deducir que cualquier sociedad que se considere matriz, sucursal, agencia o empresa subsidiaria, entraría dentro de los supuestos de parte relacionada o sociedad vinculada como lo llama la legislación colombiana.

El Código de Comercio colombiano fue modificado a través de la Ley 222 de 1995 y su artículo 28 establece la figura de grupo empresarial en el que además del elemento de la subordinación natural que lo caracteriza, existe un propósito y direccionalidad común, por lo que dicha categoría empresarial también entraría dentro de la definición de parte relacionada.

Por otra parte, los artículos 450 y 452 señalan todas las operaciones en las que se puede producir la vinculación económica entre empresas con mención expresa a los casos detallados en la norma, así como aquellos casos en los que subsiste la vinculación económica, siendo estos casos, operaciones que también se configurarían como partes relacionadas.

En tal sentido se puede afirmar que la principal característica de la legislación colombiana radica en la dispersión de normas que remiten a supuestos de hecho contemplados en distintos cuerpos, lo que pudiera hacer que para efectos prácticos pueda ser más complicado, tanto la aplicación como la interpretación de las mismas tanto para autoridades administrativas como jurisdiccionales.³⁴

3.3. Las partes relacionadas en la legislación mexicana

México es un país con una amplia trayectoria comercial y constituye una de las potencias más grandes de Latinoamérica compartiendo una extensa frontera con los Estados Unidos de Norteamérica, lo que ha hecho que haya tenido que desarrollar modernas políticas públicas en materia de fiscalidad internacional. Esta situación ha hecho que México se destaque por encima de algunos de sus países vecinos, y sobre todo

³⁴ Ibid.

por sobre Centroamérica con quien también mantiene un importante intercambio comercial.

Lo relativo a las partes relacionadas, se encuentra previsto a partir del Capítulo II de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, específicamente en el artículo 179, señalando lo siguiente:

Los contribuyentes del Título II de esta Ley, que celebren operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero están obligados, para efectos de esta Ley, a determinar sus ingresos acumulables y deducciones autorizadas, considerando para esas operaciones los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables [...].

Se considera que dos o más personas son partes relacionadas, cuando una participa de manera directa o indirecta en la administración, control o capital de la otra, o cuando una persona o grupo de personas participe directa o indirectamente en la administración, control o capital de dichas personas. Tratándose de asociaciones en participación, se consideran como partes relacionadas sus integrantes, así como las personas que conforme a este párrafo se consideren partes relacionadas de dicho integrante. Se consideran partes relacionadas de un establecimiento permanente, la casa matriz u otros establecimientos permanentes de la misma, así como las personas señaladas en el párrafo anterior y sus establecimientos permanentes. [...]

La norma mexicana relacionada con las partes relacionadas incorpora una cantidad de elementos que deben ser observados por la administración tributaria para efectos de poder determinar los supuestos de procedencia para encuadrar dentro de esta definición para los efectos de su ubicación como persona natural o jurídica de acuerdo con las Guías de Precios de Transferencia para las empresas multinacionales y las administraciones fiscales establecidas en el artículo 216 de la misma ley.

Para la determinación de ciertas responsabilidades es necesario establecerlos ingresos y deducciones de los contribuyentes lo cual es una potestad de la administración tributaria. Existe un conjunto de elementos relacionados con los precios y montos por los que se realizan las operaciones, y que forman parte de los criterios que utiliza la administración tributaria para establecer la naturaleza de la operación y así determinar si se está en presencia de una o varias partes relacionadas. Asimismo, las transacciones con características similares hechas por los contribuyentes ya sean que residan dentro de territorio mexicano o que residan en el extranjero, pueden ser tomadas como referencia para hacer las determinaciones correspondientes.

En las operaciones entre partes relacionadas de acuerdo a la normativa mexicana obligan a las autoridades a observar las formas de los contratos con la facultad de realizar los ajustes necesarios para que la operación se ajuste a los criterios de la norma.

Asimismo, es importante destacar las obligaciones que deben seguir los contribuyentes que sean consideradas partes relacionadas a los fines de que dicha operación pueda ser evaluada en función a sus características equiparables a partes que no mantuvieran relación.

La norma mexicana señala de manera expresa los supuestos de hecho que calificarán a determinado contribuyente como parte relacionada, lo que permite hacer una interpretación extensiva sobre todos los sujetos que pueden participar en una operación comercial con tales características y que puedan ser sujetos de aplicación de la norma.

Por otra parte, la misma norma remite a un conjunto de instrumentos que pueden servir de referencia para la interpretación de la ley como es el caso de las Guías sobre Precios de Transferencia para las Empresas Multinacionales y las Administraciones Fiscales y que son instrumentos normativos desarrollados por instancias ejecutivas para tales fines.

Como se observa de las tres legislaciones arriba señaladas las partes relacionadas pueden estar constituidas por una gama muy amplia de sociedades y personas naturales que tienen características especiales y que cuyas actividades estarían sujetas a determinados fines, para lo cual el legislador realiza una detallada caracterización.

Las normas mexicanas y ecuatorianas tienen en común que describen de manera detallada la naturaleza de las actividades a las que pudieran estar sujetas las partes relacionadas, por lo que el legislador en el diseño de la norma quiso precisar de forma expresa los escenarios en los que un determinado contribuyente pudiera encontrarse para saber si califica o no como parte relacionada. Esto podría ser una ventaja por una parte a los fines de la interpretación y aplicación de la norma ya que bastaría con que determinada actividad pueda subsumirse en algunos de los supuestos contemplados en la norma. Asimismo, para los contribuyentes podría ser más difícil eludir sus obligaciones tributarias como parte relacionada bajo la luz de una norma que de forma expresa señale de forma expresa los supuestos de hecho que los conforman.

Por otra parte, la norma colombiana al remitir a otros cuerpos normativos el examen de los supuestos de hecho con las partes relacionadas o las sociedades vinculadas como lo llama la ley, pudiera dificultar y entorpecer el ejercicio interpretativo que deben aplicar tanto administraciones tributarias como jueces, lo cual podría dar un margen de maniobra mayor a los contribuyentes que pretendan eludir sus obligaciones tributarias en este sentido.

4. El comercio internacional del Ecuador con Colombia y México

Las relaciones comerciales que ha sostenido el Ecuador con su vecino del norte tienen un componente histórico y cultural que tal vez no puede ser comparado con ningún otro país de Latinoamérica, salvo con el Perú con el que también comparte frontera. En tal sentido, las relaciones que ha sostenido el Ecuador con Colombia posee características diferentes a las establecidas con México. Por otra parte, el Ecuador ha procurado perfeccionar los mecanismos para establecer convenios y tratados de intercambio comercial con países en los que tradicionalmente no ha existido una participación comercial importante.

El intercambio comercial con Colombia ha tenido un gran desarrollo por varias décadas a través de distintos mecanismos, pero con México y Norteamérica en general no ha sido del mismo modo. En el caso mexicano existe un acuerdo bilateral denominado Acuerdo de Alcance Parcial (APP) de acuerdo a la Resolución 140 del Comité de Representantes para el período 1962/1980, que rige desde hace algunas décadas sin mayores cambios.³⁵

4.1. El intercambio comercial con Colombia

Como se mencionó anteriormente, las relaciones comerciales de Ecuador con Colombia tienen un componente histórico y cultural importante que se remonta hasta antes de que se convirtieran en repúblicas. Desde el nacimiento de las dos naciones las fronteras Tulcán-Ipiales ha sido una frontera viva y en el que se concentra gran parte de la actividad comercial de ambos países.

Los últimos cuarenta años han caracterizado el intercambio comercial entre ambas naciones, por las fluctuaciones económicas de los mercados internacionales, lo cual ha provocado que ambos países adopten medidas unilaterales que impactan en las relaciones bilaterales, así como las políticas desarrolladas por la Comunidad Andina de Naciones (CAN) y su proceso de integración. Además del comercio natural y de bienes que ha existido entre los dos países, se ha experimentado en las últimas décadas el turismo como actividad comercial de importancia entre los dos países, pasando por una aproximación

³⁵ Paula María Servín e Illa Violeta Cázares, “Impacto de salvaguardas en el comercio exterior: Caso de estudio México–Ecuador en una empresa de electrodomésticos”, *Revista CEA*, n.º 3 (2017): 41-57, doi: file:///C:/Users/User/Downloads/SSRN-id3519551.pdf.

de las personas y que el consumo y el intercambio comercial entre nacionales de ambos países aumente.³⁶

Otro factor importante en las relaciones comerciales entre Ecuador y Colombia ha sido el conflicto armado colombiano que ha frenado por décadas el desarrollo en materia de comercio internacional a ese país, lo cual no ha impedido que se hayan hecho importantes inversiones de empresarios colombianos del ramo de las flores en nuestro país, potenciado dicha actividad en Ecuador, y convirtiéndose en un factor de exportación que genera importantes ingresos fiscales.³⁷

El comercio bilateral de los últimos años ha visto un incremento de la diversificación de sus productos tradicionales, así como el incremento de productos manufactureros. En el año 2000 las exportaciones hacia Colombia registraron un total de 762 posiciones arancelarias, mientras que en el 2005 se registraron en 1071, mientras que, desde Colombia, para el año 2000 las posiciones arancelarias eran de 2248, y para el 2005 eran de 2857 posiciones.³⁸

El crecimiento del rubro manufacturero no ha impedido que también en las últimas décadas el Ecuador, por ejemplo para el año 2005, haya exportado hacia Colombia productos como el café y el frejol, pero también ha habido un incremento de la exportación de vehículos, calzado, llantas, cocinas entre otros productos industriales, esto, sin contar el llamado “comercio intrafirma” que se caracteriza por el intercambio bilateral sobre todo de vehículos que en este rubro en particular atiende a la instalaciones de empresas transnacionales y las estrategias que éstas han adoptado para el manejo de su intercambio comercial.³⁹

La pandemia de covid-19 vino a significar un quiebre en el comportamiento normal de las relaciones comerciales entre los dos países ya que con las restricciones generadas por el confinamiento social hubo una disminución significativa de la actividad general de la industria y el comercial en todos los rubros.

En el caso de los principales productos que exporta el Ecuador hacia Colombia, en términos generales, desde marzo del año 2020 se presentó una disminución del 15 %

³⁶ Marco Romero, “Relaciones del Ecuador con sus países vecinos”, *PLANEX 2020*, 2006 <https://biblio.flacsoandes.edu.ec/libros/digital/49364.pdf>.

³⁷ José Edison Caza y Cecilia del Carmen Yacelga, “Análisis de los efectos de la aplicación de las salvaguardias en las importaciones y exportaciones en el intercambio comercial por carretera Ecuador – Colombia”, *Sathiri*, n.º 11 (2016): 1-19, doi: <https://revistasdigitales.upec.edu.ec/index.php/sathiri/article/view/8/10>.

³⁸ *Ibid.*, 13.

³⁹ *Ibid.*, 15.

en las exportaciones de bienes y, asimismo, las importaciones se redujeron en un 20,8% en comparación con el 2019. Sin embargo, algunos productos como el banano, el café y el cacao presentaron un desempeño favorable de alrededor del 3,2 %.⁴⁰

Mención especial merece el sector camaronero y de la acuicultura que distinto al resto de los rubros de la economía, éste tuvo un comportamiento positivo en el año 2020 de alrededor del 10,4 % en comparación con el mismo período del año 2019, ocasionado por un aumento de la demanda.⁴¹

Uno de los problemas generados por la pandemia, fue la fluctuación de los mercados y la variación de la oferta y demanda en algunos rubros, en los que si bien, algunos productos registraron un aumento en su exportación, no se pudieron compensar las cuantiosas pérdidas que se registraron en sectores como el cultivo de flores o la ganadería que registraron datos negativos récords no presentados desde el año 2000.

Como se observa, el intercambio comercial entre Ecuador y Colombia, se ha caracterizado por la riqueza y la amplitud de su relación y salvo por la coyuntura de la pandemia, ha mantenido una balanza comercial relativamente equilibrada y estable gracias a las legislaciones internas de cada país y sus convenios bilaterales.

4.2. El intercambio comercial con México

México es una de las economías más grandes de Latinoamérica y en ese sentido ha desarrollado una gran variedad de acuerdos comerciales con grandes potencias del mundo caracterizados por los acuerdos de libre comercio. En el caso de la relación con Ecuador la relación comercial es diferente a la colombiana, debido a que las importaciones que Ecuador realiza desde México superan en gran medida a las exportaciones que hace el Ecuador hacia ese país, por lo que se han desarrollado iniciativas como la Oficina Comercial del Ecuador en México Pro Ecuador para fomentar un intercambio comercial sólido que reduzca esas diferencias.⁴²

En términos generales, la balanza comercial entre México y Ecuador ha sido favorable para México, ya que para el 2010 presentaba un superávit a favor del país

⁴⁰ Ecuador Banco Central del Ecuador, “La economía ecuatoriana decreció 12,4 en el segundo trimestre de 2020”, *Banco Central del Ecuador*, accedido el 4 de agosto de 2021, párr. 8, https://www.bce.fin.ec/index.php/boletines-de-prensa-archivo/item/1383-la-economia-ecuatoriana-decrecio-12-4-en-el-segundo-trimestre-de-2020#_ftnref1.

⁴¹ Ibid.

⁴² Danilo Flores, “Relaciones comerciales entre México y Ecuador”, *Revista empresarial ICE-FEE-U-CSG*, n.º33 (2015): 1-15, doi: https://editorial.ucsg.edu.ec/article/download_

norteamericano de más de 594 mdd, representando un aumento desde el 2000 de un 1281%.⁴³ Esta relación se ha establecido en el marco de una serie de acuerdos internacionales como el Acuerdo de Alcance Parcial (AAP N° 29) que rige desde hace algunas décadas y no tiene fecha de caducidad, y el Acuerdo sobre la Preferencia Arancelaria Regional (PAR) en donde se consiguió una importante reducción porcentual sobre los aranceles a favor de Ecuador para las importaciones.⁴⁴

Después de la pandemia del covid-19 los principales rubros que se han exportado a México están constituidos por el cacao que constituye el 43 % de las exportaciones y el pescado enlatado con un 18 %, así como productos manufacturados de metal con un 6%. A pesar de la caída de la producción ocasionada por la pandemia, tanto los enlatados de pescado como los derivados del metal aumentaron en un 50 % las exportaciones hacia México respecto al 2019. El cacao ecuatoriano que fue tradicionalmente el principal producto de exportación presentó una reducción del -34 % en el año 2020, sin embargo, la industria de las partes de maquinaria, aumentó un 67 % en comparación con el año anterior.⁴⁵

Respecto a las importaciones, los medicamentos, los automóviles y los electrodomésticos se encuentran entre las principales compras que le hace el Ecuador a México, y durante el 2019 registraron una caída de -26 %, esto provocado a la reducción de la producción petrolera y la disminución en la demanda global.

En la actualidad se está discutiendo un nuevo acuerdo comercial con México que permita equilibrar la balanza comercial entre los dos países, y que incluye un mejor acceso para Ecuador en temas de inversiones, servicios y propiedad industrial e intelectual. Una de las principales razones por la que se ha retrasado la firma de acuerdos comerciales, no sólo con México, sino con muchos otros países, está provocada por la salida de Ecuador del Centro Internacional de Arreglo de Diferencias Relativas a Inversiones (CIADI) producida en el año 2009, en el que se abandonó el criterio mediante el cual Ecuador pueda ceder jurisdicción hacia instancias internacionales de resolución de conflictos, lo que en el caso mexicano es incompatible con sus condiciones de negociación.

⁴³ Secretaría de Economía de los Estados Unidos Mexicanos, Unidad de coordinación de Negociaciones internacionales “Reporte de la relación Comercial y de Inversiones entre México y Ecuador”, 2012, http://www.20062012.economia.gob.mx/files/comunidad_negocios/tlcs/tlcs_americalatina/Reporte_relacion_comercial_inversion_Mexico-Ecuador.pdf.

⁴⁴ Ibid., 2.

⁴⁵ Revista Gestión Digital, “Acuerdo con México, el paso final para llegar a la Alianza del Pacífico”, *Revista Gestión Digital*, 1 de julio de 2021, párr. 5, <https://www.revistagestion.ec/economia-y-finanzas-analisis/el-acuerdo-con-mexico-el-paso-final-para-llegar-la-alianza-del>

El intercambio comercial entre México y Ecuador se caracteriza por el intercambio de materia prima principalmente por parte Ecuador, y productos manufacturados por parte de México, en el que México exporta productos como televisores, medicamentos, teléfonos celulares entre otros, y Ecuador envía a México fundamentalmente productos derivados del mar, así como cacao en grano, aceite de palma, madera entre otros. Esta disparidad en la balanza comercial de la relación se ve aún más reflejada si se considera que entre el 2000 y el 2010 las exportaciones mexicanas tuvieron un aumento del 492% mientras que las importaciones fueron de tan sólo un 40%, no obstante, hay que considerar el tamaño de la economía de cada uno de los países, sin embargo, se siguen haciendo esfuerzo para que la relación comercial entre ambos países sea más equilibrada.

4.3. Consideraciones finales sobre la realidad de la fiscalidad internacional entre Colombia, Ecuador y México

Como se ha analizado en el presente capítulo la legislación relacionada a la fiscalidad internacional y la importancia de las partes relacionadas como forma de establecer las operaciones comerciales a nivel internacional obliga a las administraciones tributarias de cada país a observar los criterios de adopción de políticas fiscales inspiradas en los convenios bilaterales y multilaterales que se han desarrollado en la materia.

Ha sido una práctica común, recurrente y reiterada por parte de las empresas multilaterales el uso de prácticas contables que busquen la disminución de su carga tributaria debida y legalmente establecida, por lo que los diferentes mecanismos que existan para mitigar estas prácticas deben ser diseñadas considerando el interés de los factores económicos, y el interés del Estado, por lo que debe generarse un entorno armónico en el que confluya el interés colectivo con el crecimiento y el desarrollo económico.

En Ecuador, Colombia y México, se ha experimentado un tímido esfuerzo por mejorar los mecanismos para evitar la evasión y la elusión fiscal que ha sido una política empresarial en Latinoamérica y que ha generado grandes perjuicios a las arcas fiscales públicas.⁴⁶ En este sentido es fundamental el estudio de los diversos planteamientos que

⁴⁶ María Alexandra Chávez Pullas y Migue Herrera Estrella, “Los impuestos diferidos en Ecuador para la reducción de la elusión fiscal”, *Vincula tégica, EFAN*, (2019): 192-201, doi: http://www.web.facpya.uanl.mx/Vinculategica/vinculategica_5/17%20CHAVEZ_HERRERA.pdf.

proporciona el derecho comparado y las diferentes corrientes doctrinales que analizan la naturaleza de los diversos mecanismos de control, por lo que en el siguiente capítulo se desarrollara lo relativo a la teoría de la esencia sobre las formas en la fiscalidad internacional aplicada en los países objeto de estudio de la presente investigación.

Capítulo segundo

La teoría de la esencia sobre la forma como mecanismo de control de la fiscalidad internacional en Colombia, Ecuador y México

La necesidad de considerar lo que materialmente se encuentra sucediendo en los hechos y actos jurídicos como mecanismo de interpretación normativa, ha sido una necesidad del derecho moderno, y es justamente este ejercicio de revisión de la Ley lo que plantea la teoría de la esencia sobre las formas, se trata pues de prestar atención a lo material por sobre lo formal. En los últimos años, la complejidad de las legislaciones ha hecho que las instituciones del Estado adopten esta posición para poder determinar los efectos jurídicos sobre determinada acción, y a su vez, tal postura también se constituye en una garantía de protección de derechos a los contribuyentes, ya que minimiza la discrecionalidad que caracteriza la interpretación puramente formal de la norma.

1. Necesaria referencia a la naturaleza de las GAAR

Las GAAR (*General Anti-avoidance Rule*) por sus siglas en inglés, se pueden definir como un conjunto de reglas que nacen como mecanismos para establecer de forma práctica, métodos y supuestos de hecho para evitar que los diferentes abusos que suelen ocurrir en el desarrollo de las operaciones comerciales en donde debe aplicarse fiscalidad internacional, puedan perjudicar de forma grave no solo las arcas fiscales de los estados, sino también la legalidad de los intercambios comerciales. Estos mecanismos se encuentran normalmente previstos en la legislación interna de cada país a través de un conjunto de normas que están diseñadas para que todo el sistema tributario como sistema, quede lo más protegido posible de las distorsiones en el uso de instrumentos propios de la elusión fiscal.⁴⁷

La razón de ser de las GAAR es términos generales, la elusión fiscal, entendida ésta como la limitación a que nazca determinada obligación tributaria o que se produzca un artificio -normalmente legal- que evite o minimice la misma y que normalmente se

⁴⁷ María Cruz Barriero, “La cláusula general antiabuso en España, ¿Es necesaria una transposición expresada de la GAAR establecida en la ATAD al ordenamiento tributario español?”, *Studi tributari Europei*, n.º 9 (2020): 15-36, doi: <https://ste.unibo.it/article/view/10831/11217>.

traducen en reducción en el pago de impuestos con el sólo objeto de tener un beneficio fiscal, mas no comercial.

Las cláusulas generales anti abusos han tenido un auge de desarrollo más visible en las legislaciones de Estados Unidos y la Unión Europea, y el caso español ha sido especialmente relevante, ya que ha sido España la que por razones derivadas a la integración de la comunidad europea ha establecido con mayor especificidad la aplicación de las GAAR. Andrea López García explica que las GAAR tiene una naturaleza general respecto a lo que pretende evitar, y en ese sentido la misma está destinada a contrarrestar “todo tipo de transacciones de evitación fiscal” por lo que, en un sistema fiscal, el español para nuestro ejemplo, las GAAR deberían ser la excepción para la resolución de un problema determinado, y no la regla en una auditoría fiscal, ya que se debe primar sobre la aplicación de los mecanismos ordinarios.⁴⁸

España tiene prevista cláusulas antiabusos desde mediados del siglo pasado, y es que la Ley General tributaria de 1963 ya incluía una cláusula general en los siguientes términos:

Artículo 24. 1.No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito de hecho imponible o el de las exenciones o bonificaciones. 2. Para evitar el fraude de Ley se entenderá, a los efectos del número anterior, que no existe extensión del hecho imposible cuando se graven hechos realizados con el propósito probado de eludir el impuesto, siempre que produzcan un resultado equivalente al derivado del hecho imponible. Para declarar que existe fraude de Ley será necesario un expediente especial en el que se aporte por la Administración la prueba correspondiente y se de **aduencia** al interesado.⁴⁹

Según la doctrina española la cláusula anteriormente transcrita adolece de varios elementos que en nuestros días tendrían que estar previstas y que impedían su aplicación práctica ya que por ejemplo no ofrecía una diferenciación práctica entre el fraude a la ley, la simulación y la facultad de calificación.⁵⁰

En el año 2003 se rediseña la cláusula general antiabuso en la Ley 58/2003, en lo que fue conocido como cláusula de conflicto en la aplicación de la norma y consagra lo siguiente:

⁴⁸ Andrea López García, “El impacto potencial de BEPS en los sistemas fiscales: ‘Cláusula general antiabuso tributaria’” (tesis de pregrado, Universitat de Barcelona, 2018), 27, http://diposit.ub.edu/dspace/bitstream/2445/108500/1/TFG-ADE-LopezAndrea_2017.pdf.

⁴⁹ España, *Ley 230/1963, de 28 de diciembre de 1963*, BOE, n.º 313, 28 de diciembre de 1963, art. 24.

⁵⁰ *Ibíd.*, 14.

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 concurran 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 hubieren 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 realice 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, sin que proceda la imposición de sanciones.⁵¹

Esta norma destaca la necesidad de evitar los actos simulados de forma notoria, convirtiéndola en una cláusula típica GAAR. Este tipo de mecanismos normativos tienen por naturaleza atacar los casos en los que se puedan presentar negociaciones cuyas características contengan elementos ambiguos u oscuros para su operación, y en el que se presuma que dichas características tengan como fin la elusión fiscal.

En los casos descritos como operaciones comerciales en los que se puedan observar elementos de oscuridad o ambigüedad en los términos de las negociaciones para efectos de la tributación correspondiente, la administración tributaria pudiera considerar es este hecho como un fraude a la ley o abuso del derecho, lo que la Dra. María Cruz Barbeiro explica señalando:

las características anómalas, con rodeos o artificios que permiten concluir que dichos negocios han sido realizados con finalidad elusiva, es decir, con la intención de propiciar su encaje en el presupuesto de hecho de una norma más favorable que la que correspondería al negocio usual [...] que en el ámbito tributario significa la consecución de un resultado económico por medios jurídicos distintos a los normales [...].⁵²

En este contexto este tipo de cláusulas están diseñadas para que constituyan una verdadera cláusula general antiabuso, para encuadrar en lo que sería una GAAR como elemento conceptual normativo dentro de la legislación tributaria. Vemos entonces que los mecanismos GAAR expresados a través de este tipo de cláusulas deben contemplar

⁵¹ España, *Ley 58/2003, de 17 de diciembre de 2017*, BOE, n.º 302, 17 de diciembre de 2017, art. 15.

⁵² *Ibid.*, 19.

los elementos que permitan a la administración tributaria, tomar las medidas necesarias para evitar que se causen perjuicios fiscales, sin que se tenga que llegar a la acción punitiva del Estado, ya que como se comentó anteriormente, normalmente las cláusulas antielusión estudiarán una situación aparentemente lícita.

Es por ello que se emplean en su redacción palabras como “artificio” en el que la forma de la operación comercial adquiere prevalencia sobre el fondo, o “impropio” para referirse a una manera inadecuada, inusual y que resalta y llama la atención, por lo que al tratarse de una forma diferente de accionar pudiera estar dirigida a causar confusión en la autoridad administrativa tributaria, por lo que en este sentido las cláusulas que contienen mecanismos GAAR deben tener un diseño suficientemente claro para su viabilidad práctica.

Ahora bien, el Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT) ha reconocido en diversas resoluciones que, frente al fenómeno de la elusión, los diversos países han aplicado diferentes criterios en los que se utilizan cláusulas generales y especiales. Los convenios de doble imposición han incorporado cláusulas específicas que en muchos casos contradicen normas internas antiabuso de la legislación local y que en algunos casos tienen efectos sancionatorios.

La necesidad de adoptar criterios relacionados a una fiscalidad que promueva las normas anti elusión ha hecho que se adopte la llamada planificación agresiva por parte de algunas administraciones tributarias, lo que ha ocasionado inconvenientes conceptuales a la hora de su interpretación y aplicación. En ese sentido, el ILADT ha recomendado lo siguiente:

En el caso de que un CDI asuma el objetivo de evitar la doble imposición, se recomienda: a) Reconducirlo en el marco de un principio general utilizando normas antiabuso sólo en el caso de que la doble imposición sea resultado de estrategias de planificación fiscal agresiva; y, b) Precisar su alcance en relación con la doble imposición jurídica y económica.⁵³

Respecto a la calificación de uso indebido de los CDI el ILADT ha recomendado que se adopte una cláusula general que atienda al principio de buena fe, así como también una cláusula antiabuso que limite los beneficios sobre los distintos supuestos de uso indebido de las condiciones con respectivas condiciones.

⁵³ Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, *Los retos de la fiscalidad internacional en Latinoamérica: ¿Convivencia de un tratado Multilateral contra los convenios bilaterales para evitar la doble imposición?*, 8 al 13 de noviembre de 2015, Resoluciones, 2015, <https://iladt.org/resoluciones/>.

Ahora bien, persiste el problema de la tipificación de normas antiabuso derivadas de la legislación local, la contenida en los convenios y las eventuales diferencias en cuanto a su interpretación y aplicación, sigue siendo un reto para las administraciones locales en cuanto a su aplicación, por lo que en ese sentido, se recomienda introducir en la redacción de los CID cláusulas que contemplen la compatibilidad de las normas internas y las externas que permitan aplicar los CDI sin que se incurra en discriminación de normas. De igual forma la posibilidad de doble imposición económica es una distorsión normativa que debe ser corregida debido a que se debe primordialmente por el sistema legal y los distintos métodos de nexo o vínculo que emplean los Estados para sujetar a tributar a los sujetos pasivos.⁵⁴

Uno de los aspectos que resalta el ILADT sobre las normas antiabusos en el contexto de la fiscalidad internacional es la observancia de los diferentes principios que ha adoptado el derecho tributario, como la capacidad económica, la igualdad, legalidad, proporcionalidad, entre otros.⁵⁵

2. Naturaleza y alcance sobre la teoría de la esencia sobre la forma

En el derecho occidental común se ha entendido la importancia que tiene la adopción de un criterio que tome como referencia lo sustancial de los procesos, sean estos económicos, comerciales o de cualquier naturaleza, por sobre las consideraciones de tipo formales, por lo que la apariencia que puedan tener, en nuestro caso, los modelos de negocios y su incidencia en la tributación internacional, no debe ser el hecho que sirva de criterio para establecer la consecuencia jurídica que se trate, sino más bien, lo que en sustancial y materialmente se esté llevando a cabo.

El asumir como necesario asumir lo sustancial de los hechos jurídicos por sobre las formas, es un principio legal y constitucional consagrado en el ordenamiento jurídico positivo, y tiene su razón de ser, por una parte en la necesidad de que las formas no obstaculicen el carácter material de las situaciones jurídicas, y por otra parte que el órgano ejecutivo no se vea burlado en su análisis sobre determinada situación por las

⁵⁴ Jesús Sol Gil, “Alcance general, impuestos cubiertos y definiciones en los convenios de doble imposición”, en *Estudios de Derecho Tributario Internacional, los Convenios de doble imposición* (Colombia: Legis Editores, 2006), 67.

⁵⁵ *Ibid.*

innumerables formas que pueden adquirir los hechos jurídicos y que en materia de fiscalidad internacional ha tenido una importante evolución.⁵⁶

El derecho constitucional y específicamente el derecho civil han sido los pilares de desarrollo de la necesidad de observar lo material por sobre lo formal. Respecto a los criterios asumidos en materia fiscal en Latinoamérica, se ha adoptado el criterio previsto en el artículo 8 del Modelo de Código Tributario para América Latina, que establece la necesidad de observar la esencia del hecho económico como principio generador de obligación tributaria. En este sentido, hechos sustanciales, como, por ejemplo, las transacciones contables y otros instrumentos de determinación de una respectiva obligación, forman parte de las herramientas útiles para la administración tributaria en la aplicación de una determinada norma GAAR.

Esta regla aplicada como forma de mecanismo GAAR permite observar las operaciones tal cual como se presentan y cómo efectivamente son realizadas, lo que permite a la administración tributaria intervenir en aquellas operaciones que, aunque parezcan que tienen un determinado efecto jurídico, siendo que tales efectos pudieran ser gravosos a la administración tributaria y pudieran no corresponderse con la realidad económica de los hechos generadores de obligaciones impositivas.

Para Ramírez, la forma y el fondo deberían formar un sólo cuerpo armonioso que permita a la administración tributaria poder aplicar las normas de forma acertada, pero surgen dificultades “cuando la vestidura legal de la operación no se corresponde con la relación económica subyacente, o no corresponde a la manera natural y común en que se obtiene el mismo resultado” y explica que “en estos casos, el juzgador tiene el reto de determinar cuál era la verdadera finalidad de la operación, y cuál era el ropaje jurídico más adecuado, para que, de esa forma, se determinen los efectos fiscales generados por la operación sustancial”.⁵⁷

Como consecuencia de haberse adoptado este principio en el Modelo de Código Tributario para América Latina de muchos de los criterios asumidos en este instrumento, en gran parte de la legislación de la región se comparte el principio de la esencia sobre las formas en todas y cada una de las instancias de aplicación de normas tributaria incluidas las cláusulas antiabusos GAAR.

⁵⁶ Héctor Gustavo Ramírez Pardo, *Cláusula general antiabuso: del análisis teórico a la aplicación práctica* (Bogotá: Editorial Universidad del Rosario, 2016), 10-36, <https://books.google.es/books?hl=es&lr=&id=P10yDwAAQBAJ&oi=fnd&pg=PT2&dq=esencia+sobre+las+formas+GAAR&ots=8knI5BqUPS&sig=sCyhjB9vjtOBmifS7kTRzdX7EVY#v=onepage&q&f=false>.

⁵⁷ *Ibid.*, 21.

Para María Silva Vidal, el principio de primacía de sustancia sobre la forma, se puede observar más fácilmente en la forma cómo las obligaciones tributarias que se encuentran previstas en las leyes de los países de Latinoamérica en los que se establece que los hechos imposibles nacerán de acuerdo a la naturaleza jurídica de los hechos y los actos de los negocios realizados sin importar la forma o nombre que los contribuyentes les asignen a las operaciones. Este principio otorga tanto a la administración como a los tribunales de la república la potestad de no limitar su análisis a la forma que pueda ser presentada por los contribuyentes, sino que puedan hacer una revisión más profunda de las actividades empresariales que realicen los mismos.⁵⁸

En ese mismo sentido, Yáñez, citado por la misma autora, manifiesta que, sobre este principio, queda claro el espíritu del legislador ya que se introduce una forma de interpretación en la que la autonomía de la voluntad del particular no es preponderante, sino que la naturaleza de la actividad que se está llevando a cabo por el particular es lo fundamental.⁵⁹ Al respecto, la norma que contiene este principio busca que no exista ningún rasgo de duda sobre la necesidad de que los supuestos facticos que sirvan para cualquier tipo de análisis deben pasar la observancia de la realidad económica.

La teoría de la esencia sobre lo forma que se pudo observar, tiene un origen eminentemente civilista en las que la norma tributaria lleva a una consecuencia jurídica concreta y tiene las interpretaciones propias de la tributación. Como toda teoría se trata de hacer una interpretación teleológica de la norma para llegar a las consideraciones que tienen que ver con la situación comercial y económica de las empresas.

3. Aspectos conceptuales y doctrinarios de la teoría de la esencia sobre la forma

La esencia sobre las formas aplicado a los actos tributarios y específicamente a las normas antielusión GAAR ha tenido su mayor desarrollo en la doctrina tributaria de los Estados Unidos de Norteamérica y en algunas legislaciones de Europa inspiradas en el derecho anglosajón. En ese país consideran que la doctrina de la sustancia -o esencia- sobre las formas se fundamenta en los criterios jurisprudenciales que han tratado las

⁵⁸ María Silva Vidal, “La elusión en la reforma tributaria Parte I” (tesis de maestría, Universidad de Chile, Chile, 2016), 45-47, <https://repositorio.uchile.cl/bitstream/handle/2250/142771/Silva%20Vidal%20Maria.pdf?sequence=1&isAllowed=y>.

⁵⁹ Ibid., 46.

normas antifraude en los que se han estudiado diversas formas en que se presentan las operaciones comerciales hacia el ámbito tributario.

Las doctrinas antielusión sustentadas en la sustancia económica, aunque tienen su origen en el amplio principio del derecho común de forma versus sustancia, es considerado por algunos autores que deben ser tomados en cuenta conjuntamente con otros elementos que tienen finalidad comercial, mas no fiscal, para que su entendimiento pueda ser realmente aplicado al ámbito fiscal, y es lo que la norma estadounidense adoptó para la redacción de sus normas antielusión en la legislación. De esta forma se consagra a nivel normativo el superar los antiguos criterios conocidos como *business purpose test* en los que se hacía una interpretación simplista de los actos comerciales, para dar lugar una operación interpretativa más completa.⁶⁰

Uno de los aspectos más importantes que ha contribuido a la admisión de la teoría de la sustancia económica ha sido, como se comentó anteriormente, el unificar los criterios jurisprudenciales que se han ido desarrollando en diferentes contextos tributarios de varios países sobre todo en el derecho anglosajón. Lo que en inglés se ha conocido como el *economic substance* se ha conceptualizado como los criterios que consideran que en dicha sustancia económica ocurren en una sola operación comercial diferentes aspectos que pueden incidir en el nacimiento de una obligación tributaria que pueden imponerse de diferentes formas, por lo que, determinar la naturaleza económica única e inequívoca de dicha operación resulta fundamental y determinante para efectos tributarios.⁶¹

Otro elemento importante en la adopción de la doctrina de la sustancia económica en muchos de los GAAR que se encuentran vigentes en muchas legislaciones, es que más allá de organizar los criterios jurisprudenciales dispersos en los casos de normas antielusión, otorga el rango normativo necesario aplicando esos criterios que ya los jueces venían ejecutando, y que facilitan a la administración tributaria la tarea de examinar las operaciones comerciales que dan nacimiento a la obligación tributaria.

Las cláusulas antielusión que contienen como fundamento de su interpretación la doctrina de la sustancia económica, no buscan interferir con los criterios de los jueces o los órganos administrativos tributarios y la aplicación del análisis doctrinal que deben

⁶⁰ Abelardo Delgado Pacheco, "Las normas antielusión en la jurisprudencia española" (Pamplona: Thomson, 2004).

⁶¹ Ibid.

realizar, sino más bien servir de insumo teleológico para la resolución de los conflictos interpretativos que puedan presentarse.

Los autores José Calderón y Violeta Ruiz, analizando la doctrina jurisprudencial de los tribunales fiscales de los Estados Unidos, explican que las codificaciones de normas sustentadas en dichas teorías, recogen un enfoque de análisis cumulativo en el que debe existir un análisis de los “efectos objetivos” de la operación comercial que se trate efectuada por el contribuyente, así como también los “motivos subjetivos” que impulsan al contribuyente a realizar dichas operaciones comerciales. En tal sentido, explican los mismos autores que un análisis adecuado con fundamento en dicha teoría debe pasar por analizar la posición económica del contribuyente y las características de su finalidad comercial y económica, al margen de las implicaciones fiscales, por lo que la sustancia económica será lo preponderante para el análisis.⁶²

Ahora bien, así como se ha establecido que existen unas ventajas claras de asumir los criterios de la sustancia económica, la sola prescripción normativa reflejada a través de determinada cláusula GAAR, no es suficiente para su aplicabilidad práctica. Al respecto los autores arriba mencionados señalan que:

Se trata de determinar cuál deba ser el ámbito y alcance de la transacción a la que se pretende aplicar la norma anti-abuso, es decir, cuál ha de ser el perímetro de transacciones -pues normalmente habrá más de una, incluso muchas- al que es aplicable la norma. Esta cuestión es central [...] pues de cómo se resuelva dependerá como se aplique la doctrina y por ende su éxito o fracaso.⁶³

En virtud de lo anterior, la teoría de la sustancia económica posee la cualidad como elemento de las normas antiabuso, aplicar una suerte de test de correspondencia en el sentido de corresponder, entre lo que se está presentando desde el punto de vista formal y el fin económico que resultaría de llevarse a cabo la operación comercial y su propósito, ya que la artificiosidad con la que se presentan muchas de estas operaciones comerciales normalmente llevan consigo un elemento de intensión abusiva y fraude a la ley a través de la elusión en sus motivos. Una de las normas antiabusos referenciales como la establecida en la legislación canadiense inserta el elemento de la razonabilidad de la operación respecto a la forma que tiene, y catalogándolos como aquellos cuyo único fin

⁶² José Calderón Carrero y Violeta Ruiz Almendral, “La codificación de la “doctrina de la sustancia económica en EE.UU. como nuevo modelo de norma general anti-abuso” la tendencia hacia el sustancialismo”, septiembre de 2010, https://e-archivo.uc3m.es/bitstream/handle/10016/10882/codificacion_QF_2010.pdf?sequence=2&isAllowed=y.

⁶³ Ibid., 57.

es obtener un beneficio fiscal, sin cuyo fin dicha operación no se hubiera llevado a cabo, a menos que razonablemente dicha forma adquirida para la operación haya sido absolutamente necesario, lo cual en la práctica resulta realmente inusual.⁶⁴

4. Análisis normativo de la aplicación de la teoría de esencia sobre la forma en la legislación tributaria de Colombia, Ecuador y México

Como se ha observado, la teoría de la esencia sobre la forma es la que ha predominado en el criterio de los legisladores latinoamericanos para el diseño de las normas antiabusos GAAR. En tal sentido, los países cuyas normas antiabusos son objeto de este análisis tienen disposiciones expresas al respecto.

4.1. La teoría de sustancia sobre las formas en las normas de la legislación tributaria colombiana

En la legislación colombiana, recientemente se han adoptado cláusulas antiabuso siguiendo la concepción doctrinaria y la tendencia mundial al respecto. En este sentido también la doctrina colombiana ha querido aportar elementos que permitan entender el sentido y la finalidad de esta normativa. Para Gustavo Ramírez, la prevalencia de la teoría de la sustancia sobre las formas exige que en materia tributaria las normas contenidas en la legislación tributaria no deban interpretarse literalmente, sino que, por el contrario, los hechos que puedan resultar fiscalmente relevante para la administración tributaria deben observarse de acuerdo a su sustancia económica.⁶⁵ Así, en casos de que determinada operación resulte en actos conexos, los resultados de dichos actos se deben examinar de acuerdo a las circunstancias y presupuestos legales con el fin último de evitar la evasión o la elusión tributaria.

La aplicación de la teoría de sustancia sobre las formas no puede escapar a la legislación tributaria, más aún cuando su fundamento constitucional tiene como principio la eficiencia de los procedimientos.

⁶⁴ Ibid.

⁶⁵ Héctor Gustavo Ramírez, “La aplicabilidad de la cláusula general antiabuso en materia tributaria” (tesis de maestría, Universidad Colegio Mayor de Nuestra Señora del Rosario, Colombia, 2014), 10-111, <https://repository.urosario.edu.co/bitstream/handle/10336/10113/RamirezPardo-Hector-2014.pdf?sequence=1&isAllowed=y>.

Las normas antiabuso en la legislación colombiana está contenida en dos cuerpos normativos que integran dichas normas. En ese sentido el artículo 122 de la Ley 1607 del 2012, hace referencia al artículo 869 del estatuto tributario la cual define la conducta abusiva en materia tributaria en los siguientes términos:

Artículo 869. Abuso en materia tributaria. Constituye abuso o conducta en materia tributaria, el uso o la implementación, a través de una operación o serie de operaciones, de cualquier tipo de entidad, acto jurídico o procedimiento, tendiente a alterar, desfigurar o modificar artificialmente los efectos tributarios que de otra manera se generarían en cabeza de uno o más contribuyentes [...] con el objeto de obtener provecho tributario, consistente entre otros, en la eliminación, reducción o diferimiento del tributo, el incremento del saldo a favor o pérdidas fiscales y la extensión de beneficios o exenciones tributarias, sin que tales efectos sean el resultado de un propósito comercial o de negocios legítimo y razonable que fuera la causa principal para el uso o implementación de la respectiva entidad, acto jurídico o procedimiento.

Como se observa de la norma arriba transcrita, el legislador colombiano quiso en primer lugar definir de la forma más completa posible lo que para efectos legales se debe entender como abuso en materia tributaria, con todos los elementos que puede contener el hecho o acto abusivo.

Asimismo, establece la misma norma que en aquellos casos en los se presume la existencia de una operación elusiva o fraudulenta, el contribuyente podrá aportar el estudio correspondiente a los precios de transferencias como prueba a su favor, para lo cual la Administración Tributaria deberá el procedimiento administrativo correspondiente para el examen de dicho estudio.

Por su parte, el artículo 123 de la misma Ley en referencia al artículo 869-1 del Estatuto Tributario, señala los supuestos para presumir el abuso en materia tributaria en los siguientes términos:

Los siguientes son los supuestos a los que se refiere el artículo 869 del Estatuto Tributario:

- 1- La respectiva operación o serie de operaciones se realizó entre vinculados económicos.
- 2- La respectiva operación o serie de operaciones involucra el uso de paraísos fiscales.
- 3- La respectiva operación o serie de operaciones involucra una entidad del régimen tributario esencial, una entidad no sujeta, una entidad exenta, o una entidad sometida a un régimen tarifario en materia del impuesto sobre la renta y complementarios distintos al ordinario.
- 4- El precio o remuneración pactado difiere en más de un 25% del precio o remuneración para operaciones similares en condiciones de mercado.
- 5- Las condiciones del negocio u operación omiten una persona, acto jurídico, documento o cláusula material, que no se hubiere omitido en condiciones similares razonables comercialmente si la operación o serie de operaciones no se hubieran

planeado o ejecutado con el objeto de obtener de manera abusiva para el contribuyente o sus vinculados el beneficio tributario de que trata el presente artículo.

Lo arriba señalado constituyen los supuestos taxativos que señala la norma para la procedencia en la presunción del abuso por parte de los contribuyentes, lo cual faculta a la administración tributaria de desconocer la operación realizada por el contribuyente y reconfigurar tal conducta, así como las respectivas sanciones que establece la norma, de conformidad con lo establecido en el artículo 124 de la misma Ley.

En el caso de operaciones económicas entre vinculados económicos el supuesto se sustenta en la posibilidad que existe en la facilidad de que se pudieran aplicar artilugios comerciales para eludir obligaciones, que en su caso pudieran beneficiar al grupo empresarial y causar un mayor perjuicio a la administración tributaria. Asimismo, ocurre en los casos de paraísos fiscales en los que por su naturaleza se puede presumir que se tiene la intención de incurrir en abusos tributarios.

A modo de conclusión de este capítulo, se puede afirmar que existen operaciones comerciales que las empresas pretenden adecuar en instituciones establecidas en la ley contentivas de beneficios que no les son naturalmente aplicable, por lo que en tales casos el legislador también ha estimado que tales operaciones pudieran considerarse que tienen como fin abusar de las instituciones que el derecho tributario ha creado para aquellos casos en los que si se contemplan beneficios fiscales.

En virtud de lo anterior, elementos como las variaciones en los precios (25%) diferentes a los del mercado, así como operaciones que carecen de información o tienen algún tipo de ocultamiento de la misma, que en comparación con operaciones de la misma índole no se hubiese ocultado, también se constituye un elemento presuntivo de abuso de la norma.

4.2. La teoría de la sustancia sobre las formas en las normas de la legislación ecuatoriana

Si bien de acuerdo a la definición de norma GAAR en sentido estricto no hay una norma GAAR taxativa dentro de la legislación tributaria ecuatoriana, si existe un conjunto de normas que se han desarrollado como un sistema antielusión inspirados en las normas GAAR y con énfasis en la teoría de la esencia o sustancia económica sobre las formas.

Para la autoridad tributaria nacional en Ecuador, las normas antielusión fundamentadas en la sustancia económica por sobre las formas, surgen por la necesidad de combatir empresas fantasmas en los que se observen esquemas que refleje costos no acordes con operaciones comerciales análogas o compras irregulares y demás prácticas oscuras que tengan un objeto claro de reducir el pago de los tributos correspondientes.

En Ecuador se ha observado un auge en el desarrollo de normas específicas a través de actos administrativos normativos aplicados a diversas situaciones y diversos tipos de contribuyentes, sobre todo a contribuyentes de grupos económicos especiales. Dichas resoluciones están inspiradas en las normas de interpretación general contenidas en el Código Orgánico Tributario, en los que claramente sí se desarrollan de manera expresa un conjunto de criterios inspirados en la aplicación de la teoría de sustancia económica sobre las formas.

En este sentido, el referido Código Orgánico Tributario establece en los artículos 13, 14 y 17 lo siguiente:

Artículo 13. Interpretación de la Ley. Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a los métodos admitidos en Derecho, teniendo en cuenta los fines de las mismas y su significación económica.

Las palabras empleadas en la ley tributaria se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda, a menos que se las haya definido expresamente. Cuando una misma ley tributaria contenga disposiciones contradictorias, primará la que más se conforme con los principios básicos de la tributación.

La interpretación de la ley tiene un principio general derivado del derecho civil, y que es aplicado en casi todos los casos de forma uniforme. El sentido propio de las palabras y su significado, considerando el contexto es el fundamento de la interpretación normativa, y que de acuerdo a la norma transcrita es aplicable también a las normas tributarias. Ahora bien, existen casos en los que la propia ley contiene un apartado de definiciones que deben ser aplicables para los efectos de la interpretación de dicha ley.

Asimismo, otro principio de interpretación en la legislación tributaria, tiene que ver con las contradicciones normativas, en donde cuando sobre un mismo hecho existan normas que chocan entre sí se aplicará la que atienda a los principios propios del derecho tributario. Por otra parte, el artículo 14 señala:

Artículo 14. Normas supletorias. Las disposiciones, principios y figuras de las demás ramas del Derecho, se aplicarán únicamente como normas supletorias y siempre que no contraríen los principios básicos de la tributación.

La analogía es procedimiento admisible para colmar los vacíos de la ley, pero en virtud de ella no pueden crearse tributos, exenciones ni las demás materias jurídicas reservadas a la ley.

Lo contemplado en el artículo 14 es una ratificación de la prevalencia de los principios específicos del derecho tributario, en donde siempre tendrán prioridad en cuanto a su interpretación y aplicación respecto a las disposiciones del derecho común, aún y cuando se quieran utilizar las mismas para suplir las normas específicas. Esto permite al intérprete mantener una uniformidad de criterios para el tratamiento de los diversos casos que se puedan presentar en los que exista diferentes posibilidades interpretativas. Asimismo, en los casos de lagunas legales, la analogía se contempla como un medio de interpretación, con las excepciones contempladas en la misma norma. El artículo 17 por su parte señala lo siguiente:

Artículo 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.

El artículo 17 establece con claridad la naturaleza en cuanto a la calificación del hecho generador de obligaciones, en donde debe prevalece la teoría de la esencia sobre la forma, considerando la dimensión económica de la operación de que se trate y los elementos que la componen sin importar las formas que adquieran. De este modo, el intérprete puede tener certeza de los hechos generadores en función a los hechos derivados de él, minimizando así la posibilidad de que se eludan obligaciones.

De las normas arriba transcritas se puede concluir con claridad el mandato del legislador de considerar lo que se llama la “significación económica” en la interpretación de la ley y su consecuente aplicación de acuerdo a los principios del Código Tributario. Asimismo, expresamente el artículo 17 señala que la calificación del hecho imponible se realizará de acuerdo a su “verdadera esencia y naturaleza jurídica, cualquiera sea su forma [...]”, así como las situaciones o relaciones económicas que existen en la situación establecida por la operación comercial.

4.3. La teoría de sustancia sobre las formas en las normas de la legislación tributaria mexicana

De acuerdo con lo considerado por la doctrina especializada, en México tampoco habría una cláusula general antielusión *stricto sensu* sino que tal como en Ecuador, existe una disposición general en el Código Fiscal que sigue el lineamiento de la sustancia sobre las formas establecido en el artículo 5 en los siguientes términos:

Artículo 5. Las disposiciones fiscales que establezcan cargas particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.

Las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica. A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal.

El Código Fiscal mexicano en su artículo 5 ordena la aplicación estricta de la ley cuando éstas se refieran a cargas particulares o excepciones, es decir que su interpretación debe ser aplicada, en principio, únicamente de lo que se deduzca de la redacción de la norma, lo que implicaría que no debería existir una forma de interpretación de acuerdo a otras fuentes de interpretación como la analogía o la costumbre. No obstante, también establece la norma, la posibilidad de emplear otros métodos de interpretaciones para otras situaciones fiscales distintas a las señaladas, así como también la disposición expresa de que se puedan aplicar supletoriamente otras normas del derecho común, lo que definitivamente abre la puerta de aplicación para normas que contengan en su naturaleza la teoría de la sustancia económica sobre las formas.

Para concluir se puede afirmar que la norma contenida en el artículo 5 del código Fiscal mexicano podría contener algunos elementos interesantes de análisis, ya que su ambigüedad pudiera interpretarse como una herramienta a favor de la administración y los jueces al momento de aplicación de los postulados del derecho tributario y del derecho común, ya que pudiera abrirse un amplio campo de interpretación de acuerdo a determinada situación.

5. Precedentes jurisprudenciales en materia de normas GAAR en Colombia, Ecuador y México

La teoría de la sustancia sobre las formas en las normas antielusión ha gozado de un gran respaldo jurisprudencial en términos generales, y en Latinoamérica ha constituido un gran soporte jurídico para las distintas administraciones tributarias.

5.1. Precedentes jurisprudenciales en Colombia

En la jurisprudencia colombiana existen muchos precedentes sobre la prevalencia en la interpretación colombiana sobre la teoría de la sustancia económica sobre las formas, sin embargo, uno de los casos más interesantes es el relativo a la sentencia de la sala de contencioso administrativo, del Consejo de Estado de Colombia de fecha 3 de julio de 2003, exp. 11650. En el presente caso, una compañía petrolera transnacional presentó su declaración de impuesto a la renta correspondiente al período fiscal del año 1994, liquidando un saldo a su favor de más de dos mil millones de dólares.

Ahora bien, por denuncias realizadas por particulares se determinó que el contribuyente omitió una operación que posteriormente declaró, lo que hacía que dicha declaración resultara obscura. A tales efectos la administración tributaria realizó la declaración correspondiente, lo que ocasionó que el contribuyente solicitara la nulidad de los actos emitidos por la administración tributaria ante los órganos jurisdiccionales.

Al respecto, la Sala del contencioso administrativo, señaló lo siguiente: Adicionalmente encuentra la sala pertinente al caso, el criterio reiterado en la sentencia de febrero 4 del 2000 expediente 9742, donde se dijo: En relación con un tema que ha sido materia de reiterada afirmación jurisprudencial, la Sala tiene establecido que el desconocimiento, por la Administración Tributaria del efecto fiscal que generen determinados negocios jurídicos celebrados por particulares, no niega la validez de estos, sino que la reafirma como que sirve de prueba del presunto acto evasivo fiscal, ni (La Administración) usurpa atribuciones de competencia de otros órganos o funcionarios, *siendo facultad propia de los funcionarios impositivos la de velar porque no se infrinja la obligación tributaria sustancial, directamente o a través de operaciones que, aunque aparentemente legales, tengan por objeto menguar los intereses del fisco, entendiéndose, además, que la interpretación de la ley tributaria no puede atenerse simplemente a la verdad formal, sino que debe perseguir siempre la verdad real*, para que no resulte ineficaz la acción fiscalizadora, no se deroguen, por convenio de las partes, las prescripciones de la ley en contravía del artículo 16 del Código Civil.⁶⁶

⁶⁶ Colombia, Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, exp. 11650, 3 de julio de 2003.

Dicho pronunciamiento confirma el criterio sostenido por la jurisprudencia colombiana en la que se reconoce la necesidad de observar las operaciones sustanciales respecto, en este caso, a los gastos deducibles e inversiones amortizables, desconociendo las operaciones artificiales presentadas por el contribuyente a través a la venta de activos.

5.2. Precedentes jurisprudenciales en Ecuador

Como se comentó anteriormente, la normativa ecuatoriana en materia tributaria respecto a la teoría de la sustancia sobre a forma se encuentra contemplada como una norma general en las disposiciones generales del título correspondiente a las obligaciones tributarias del Código Tributario.

En tal sentido, esta teoría puede aplicarse a cualquier hecho imponible tal y como se estableció en sentencia N° 47-15-IN/21 de fecha 21 de marzo de 2021, en el que se demandó la inconstitucionalidad del artículo 17 del Código Tributario.

En el presente caso, la compañía Juan Eljuri Cía, Ltda, presenta una acción de inconstitucionalidad en la que se pretende impugnar el artículo 17 del Código Tributario, alegando que dicha norma contraviene los derechos a la propiedad, a la seguridad jurídica, y a desarrollar actividades económicas y a la libre contratación, así como a los principios de reserva de ley tributaria y de iniciativa normativa con carácter privativo en materia tributaria.

Sostiene la accionante que la redacción de la norma impugnada comporta, a su criterio, ausencia de formalidades, lo que, según el accionante, deviene de una conducta arbitraria por parte de la administración tributaria, por lo que considera que no es correcto pensar en el derecho tributario sólo importa el contenido económico de los negocios jurídicos, ya que el fundamento para determinar el pago de los tributos es la norma fiscal.

Por otra parte, el mismo accionante afirma en sus alegatos que el desarrollo de actividades económicas implica manejar sus recursos de la forma más eficiente posible, y que debe existir libertad para adoptar el diseño de una estructura comercial determinada orientada a maximizar la eficiencia en el manejo de sus recursos.

Ahora bien, como se observa existe un argumento central referido por la accionante respecto a la forma que adopta para realizar sus negocios jurídicos, lo cual implicara necesariamente en determinado cálculo para el pago de impuesto, y que, de acuerdo con ese argumento, la sustancia económica de dicho negocio jurídico tendría

igual importancia que la forma, y en tal sentido se tiene que observar la forma que adopte el contribuyente para realizar las respectivas obligaciones impositivas. Al respecto, la sala señaló lo siguiente

[...]

(i) Supremacía de la sustancia jurídica sobre la forma jurídica

38. La idea de darle supremacía a la sustancia jurídica sobre la forma jurídica no es exclusiva del derecho tributario, y más bien constituye una norma transversal que comparten varias ramas del Derecho, así, en el derecho civil a esta norma se la denomina *principio papiniano*, y establece que “[c] conocida claramente la intención de los contratantes, debe estarse a ella más que a lo literal de las palabras

39. En lo principal, esta norma persigue que los actos jurídicos se interpreten de conformidad con la real voluntad o intención de sus artífices, sin limitarse a atender las formalidades que los revisten; y en correspondencia con los efectos jurídicos que ciertamente se producen, haciendo prevalecer el contenido del acto jurídico sobre su continente.

40. Lo dicho deja en evidencia que la norma de la supremacía de la sustancia jurídica sobre la forma jurídica -en adelante “principio de realidad jurídica”- opera a través de una dimensión subjetiva, que se enfoca en la real intención de las partes, y de una dimensión objetiva, que hace énfasis en los efectos ciertos que produce el acto jurídico.

41. Con esto se percata la idea de que en los actos jurídicos conviven un aspecto sustancial o esencial y otro formal o accidental. Con esto, en el aspecto esencial estará el contenido prestacional del acto jurídico, así como aquellas cosas sin las cuales, o no surte efecto alguno o degenera en otro diferente; mientras que en aspecto accidental estarán aquellos elementos que no le pertenecen al acto jurídico en su esencia o sustancia, y que por tanto no lo afectarán o modificarán, sea que se le quiten o se le agreguen.

42. Así las cosas, se advierte que el principio de realidad jurídica garantiza que los elementos esenciales del acto jurídico no sean desconocidos en pro de los accidentales, y para esto hace un énfasis jurídico en la intención de las partes en los efectos reales provocados por el acto jurídico.

[...] ⁶⁷.

Como se puede observar la sala constitucional realiza una muy completa explicación de la necesidad e importancia de observar la sustancia económica, que no sólo encuentra su utilidad en materia tributaria, sino en otras ramas del derecho, pero que en materia tributaria puede incidir directamente en la recaudación de los tributos que necesita el Estado para satisfacer las necesidades colectivas.

Para la Corte, la consagración de que el legislador haya previsto una norma expresa en materia tributaria que haga referencia directa a la prevalencia de la sustancia económica sobre las formas, resulta en un ejercicio de razonamiento lógico, puesto que es una obligación del Estado garantizar el interés superior de la nación, por encima de los intereses particulares.

⁶⁷ Ecuador, Corte Constitucional, “Sentencia” en *Juicio n.º 47-15-IN/21*, 21 de marzo de 2021.

5.3. Precedentes jurisprudenciales en México

En el contexto de la legislación mexicana y algunas prácticas realizadas por los contribuyentes, el Tribunal Federal de Justicia Fiscal Administrativa ha sostenido el criterio de prevalencia de la sustancia económica sobre las formas. En el juicio 30376/07-17-06-9 de fecha 2009, respecto la nulidad de una disposición administrativa mediante el cual a la administración tributaria realizó un recalcule para pago de impuesto, el tribunal manifestó lo siguiente:

[...] la interpretación de las normas fiscales no puede ser tal que conduzca a un fraude a la ley o a un abuso del derecho.

[...]

La interpretación de normas tributarias debe atenderse incluso a la naturaleza económica de los fenómenos contemplados por aquellas, más allá de expresiones literales o enunciados formales, no sólo al establecer cuáles son los supuestos gravados, sino también al fijar límites excepcionales al hecho imponible.

Tal y como ha sido la tradición en la tributación latinoamericana, México también sigue el criterio jurisprudencial imperante de dar prioridad a la sustancia sobre las formas en la interpretación y aplicación de las normas tributarias. Para el tribunal fiscal, es la naturaleza económica de los fenómenos que se encuentran en la norma lo que debe prevalecer, ms que la literalidad de las expresiones que se puedan deducir de la norma.

En tal sentido y de acuerdo a la teoría de prevalencia de la sustancia sobre las formas, los tribunales no están obligados a seguir la forma jurídica que presente el contribuyente en sus actos, y en consecuencia tampoco se encontrarían obligados a respetar los beneficios fiscales que se hayan podido producir de acuerdo a tales ficciones diseñadas normalmente para concretar la elusión fiscal.

A modo de conclusión, se puede afirmar que, si bien es cierto que las empresas poseen una serie de derechos en el desarrollo de sus actividades económicas, no es menos cierto que el Estado de derecho impone el deber de garantizar que los sujetos activos en actividades económicas, cumplan con sus obligaciones tributarias que son de vital importancia para la satisfacción de necesidades colectivas. Este deber implica adoptar todos los mecanismos que considere conveniente dentro del marco constitucional para garantizar sus objetivos fiscales.

La jurisprudencia colombiana ha señalado que el criterio de sostener la necesidad de la sustancia sobre la forma es un criterio reiterado en la jurisprudencia y que constituye

una facultad propia y natural de la administración tributaria de cada Estado el velar por el que no se burlen las normas fiscales y se puede disminuir la obligación tributaria sustancial a través de formas que aparenten determinada actividad que no se encuentre ajustada a la realidad, por lo que se debe buscar lo que la jurisprudencia colombiana llama la “verdad real” y de esta forma no se produzcan actos elusivos.

Por su parte, en Ecuador se ha señalado que la teoría de sustancia sobre las formas no es un herramienta nueva ni exclusiva al ámbito tributario, sino que por el contrario las normas antielusión tomaron del derecho común la importancia de sobreponer lo sustancial y material en las actividades económicas por sobre la forma, lo que la jurisprudencia llama “la interpretación de la real voluntad o intención de las partes involucradas” en este caso, la intención del contribuyente, y que de acuerdo al ejercicio de interpretación, se surtirán determinados efectos jurídicos.

Conclusiones

En la lucha contra la elusión fiscal, las administraciones tributarias han hecho un gran esfuerzo en aplicar los mecanismos GAAR como una forma de resolver los conflictos que suelen presentarse en el ejercicio de la fiscalidad internacional. En las operaciones comerciales internacionales se corre el riesgo de que los contribuyentes presenten declaraciones que no se corresponden con los hechos económicos que se ejecutan por lo que la aplicabilidad de la teoría de la esencia sobre las formas, en este sentido adquiere una importancia fundamental.

Si bien la administración tributaria debe incorporar los mecanismos de derecho que tenga a su alcance para garantizar los recursos públicos derivados de la recaudación tributaria, también es cierto que la misma debe sujetar su actuación a los extremos legales previstos en el ordenamiento jurídico positivo, por lo cual es necesaria una regulación normativa para la aplicación del principio de la esencia sobre la forma que no deje lugar a dudas sobre la legalidad de las administraciones tributarias al ajustar su actuación a este principio.

La norma colombiana plantea la posibilidad de que el contribuyente pueda defender su posición respecto a sus negocios jurídicos a través de los precios de transferencias, por lo cual la administración deberá realizar el correspondiente estudio. En esta norma se refiere a la “significación económica” como el elemento principal para la interpretación de los procedimientos para el cálculo tributario, dejando claro la prevalencia de la sustancia económica sobre las formas en su norma antiabuso.

La legislación ecuatoriana contiene lo relacionado a la norma antiabuso con énfasis en la esencia sobre las formas en los artículos 13, 14 y 17 del Código Orgánico Tributario, en donde se puede observar que existen principios de interpretación general relacionados con la significación económica. El artículo 13 señala que la ley se interpretará de acuerdo a los fines de la misma, siendo que, en materia tributaria, el elemento sustancial económico debe ser el factor que determinará su real interpretación e intención.

Al respecto se puede observar como el artículo 17 de la norma tributaria ecuatoriana señala expresamente que la calificación del hecho imponible se tendrá que realizarse de acuerdo a su verdadera esencia y naturaleza jurídica, cualquiera sea su forma

y las situaciones económicas que se establezcan en la relación comercial. La norma ecuatoriana pareciera ser mucho más explícita respecto a la necesidad de interpretación de las normas conforme a la esencia y la naturaleza jurídica sin importar su forma, lo cual en este caso no deja lugar a dudas para la administración tributaria sobre el ejercicio interpretativo que debe ejecutar.

La normativa mexicana al igual que en la ecuatoriana, se puede observar cómo el legislador intentó establecer una disposición general en el Código Fiscal mexicano, pero esta vez no parece muy clara respecto a la prevalencia de la sustancia sobre las formas en la interpretación de la norma tributaria. La redacción del artículo 5 del Código Fiscal impone la aplicación estricta de la ley, lo que implicaría que no pudiera aplicarse cualquier otro medio de interpretación como la analogía y los otros medios de interpretación. Por otro lado, existe la posibilidad de aplicar otros medios de interpretación en aquellos casos que no se refieran a cargas particulares o fiscales, por lo que se pudieran aplicar otros medios de interpretación en todos aquellos casos que no prohíba la ley.

La norma mexicana pareciera ser la que más elementos de ambigüedad posee, situación está que ser considerado como una ventaja para la administración tributaria al momento de interpretar y aplicar la norma en los casos concretos, y por otra parte pudiera ser considerada como una norma que irrumpe con el principio de legalidad y tipicidad, sobre todo considerando que el fin último de los procedimientos en los que se aplique esta norma tendría como fin limitar o restringir los beneficios económicos de los contribuyentes, lo que necesariamente abre la puerta para que la jurisprudencia tenga que llenar los vacíos y controversias que puedan surgir como consecuencia de la aplicación de dicha norma.

La necesidad de normar casos que no puedan ser particularmente regulados mediante normas especiales antielusión es la razón de ser de las normas GAAR. La diversidad de situaciones que no puedan ser identificables por los supuestos de las normas especiales, pueden resultar muy diversas y es que el avance tecnológico hace que las operaciones comerciales sean cada vez más complejas y diversificadas haciendo difícil el control de las administraciones tributarias.

La norma general antiabuso que se encuentra prevista en las diversas legislaciones que hemos analizados, tiene como fundamento la prevalencia de la sustancia económica sobre las formalidades, lo que implica que, en una operación comercial determinada, para efectos tributarios se dejaría de lado cualquier forma que pretenda presentar el

contribuyente y que presumiblemente busque una ventaja fiscal indebida. Este mecanismo permite suplir aquellos escenarios en donde no exista una previsión específica de la cual la administración tributaria pueda fundamentar su decisión para una eventual imposición de obligaciones.

La posibilidad que tiene la administración de recalificar y reexaminar determinado negocio jurídico es una de las facultades principales de este tipo mecanismo, ya que la Ley otorga un mandato de desconocimiento legítimo que puede ser discrecionalmente aplicado sin que esto comporte una vulneración de los derechos de los contribuyentes.

Vemos entonces que las GAAR tienen una naturaleza determinada que difiere en su utilidad a otro tipo de normas como las cláusulas especiales, que tienen un carácter más preventivo ya que tipifican de manera explícita los actos y negocios sujetos a una obligación tributaria y que tienen un fin elusivo.

En las cláusulas especiales antiabuso, el legislador busca generar una ficción en la que determinado contribuyente sea capaz de incurrir y que presentan una estructura normativa cuyo presupuesto de hecho es una situación taxativa y detallada descrita por la norma, es en esta estructura normativa donde radica la principal diferencia con las normas GAAR.

Para García, citado por Anguita (2008) las cláusulas especiales, a diferencia de las generales al estar diseñadas para aplicarse directamente sobre la situación que prevé, “no suelen incluirse en normas codificadoras sino en las leyes específicas de regulación de los distintos tributos, pues la aplicación de una cláusula general supone el recurso a una potestad genérica en manos de la Administración [...]”,⁶⁸ no así con las cláusulas especiales, en donde se aplica directamente la ley en función del supuesto de hecho acaecido.

En tal sentido, las normas específicas tendrían que contemplar todas las situaciones en la que pudieran incurrir los contribuyentes y que pueda ser considerada como una conducta abusiva o elusiva, sin embargo, el legislador al prevenir esta situación, ha diseñado un mecanismo legal que logra controlar las situaciones en las que no exista una previsión taxativa, lo que permite a la administración hacer un control posterior de las actuaciones que realizan los contribuyentes.

⁶⁸ Christian Anguita Oyarzún, “Los retos en la aplicación de las cláusulas antiabuso por las administraciones tributarias latinoamericanas y las lecciones de la experiencia española y europea”, Agencia Estatal de Administraciones Tributarias (AEAT), 2017.

Bibliografía

- Barbosa, Juan David. “El régimen de precios de transferencia en Colombia un análisis de su desarrollo, del principio de plena competencia y la vinculación económica”. *Universitas*, n.º 111 (2006): 22-63. doi: <https://www.redalyc.org/pdf/825/82511102.pdf>.
- Barreiro, María Cruz. “La cláusula general antiabuso en España. ¿Es necesaria una transposición expresada de la GAAR establecida en la ATAD al ordenamiento tributario español?”. *Studi Tributari Europei*, n.º. 9 (2020): 15-36, doi: <https://ste.unibo.it/article/view/10831/11217>.
- Borderas, Ester. *Derecho tributario Internacional*, vol. 1. Barcelona: El Fisco, 2008. https://www.ciat.org/Biblioteca/AreasTematicas/DerechoTributario/DTIInternacional/2008_derecho_tributario_internacional_vol+1_borderas_moles.pdf.
- Borjas, Juan de Dios. “Los convenios para evitar la doble imposición y su aplicación en las empresas nacionales que prestan servicios de ingeniería en el Perú hasta el año 2010”. Tesis de maestría, Universidad Nacional Mayor San Marcos, Perú, 2012. https://cybertesis.unmsm.edu.pe/bitstream/handle/20.500.12672/3437/Borjas_hj.pdf?sequence=1&isAllowed=y.
- Calderón Carrero, José, y Violeta Ruiz Almendral. “La codificación de la “doctrina de la sustancia económica” en EE. UU. como nuevo modelo de norma general anti-abuso: la tendencia hacia el “sustancialismo”. *Quince fiscal* (2010): 37-75. https://e-archivo.uc3m.es/bitstream/handle/10016/10882/codificacion_QF_2010.pdf?sequence=2&isAllowed=y.
- CAN. Comisión de la Comunidad Andina. 2004. *Régimen para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal*. Decisión 578. <http://www.sice.oas.org/trade/junac/decisiones/dec578s.asp>.
- Carpio Rivera, Romeo. “Las cláusulas antiabuso específicas y los convenios de doble imposición”. En *Tratado de fiscalidad internacional para el Ecuador*, editado por Ius et Historiae ediciones, 535-6. Quito: Universidad Andina Simón Bolívar / 2019.
- Caza, José Edison, y Cecilia Yacelga Rosero. “Análisis de los efectos de la aplicación de las salvaguardias en las importaciones y exportaciones en el intercambio

- comercial por carretera Ecuador-Colombia”. *Sathiri*, n.º 11 (2016): 1-19. doi: <https://revistasdigitales.upec.edu.ec/index.php/sathiri/article/view/8/10>.
- Chávez Pullas, María Alexandra, y Miguel Herrera Estrella. “Los impuestos diferidos en Ecuador para la reducción de la elusión fiscal”. *Vincula Tégica, EFAN*, (2019):1-10. doi: http://www.web.facpya.uanl.mx/Vinculategica/vinculategica_5/17%20CHAVEZ_HERRERA.pdf.
- Colombia. *Estatuto Tributario Nacional Ley 1607*. Diario Oficial 48655, 26 de diciembre de 2012.
- Delgado Pacheco, Abelardo. *Las normas antielusión en la jurisprudencia tributaria española*. Pamplona: Thomson, 2004.
- Ecuador SRI. *Resolución n.º NAC-DGERCGC14-00001048*. Registro Oficial 390, 5 de diciembre del 2014.
- Ecuador. Banco Central del Ecuador. “La economía ecuatoriana decreció 12,4 en el segundo trimestre de 2020”. *Banco Central del Ecuador*. Accedido 4 de agosto de 2021, https://www.bce.fin.ec/index.php/boletines-de-prensa-archivo/item/1383-la-economia-ecuatoriana-decrecio-12-4-en-el-segundo-trimestre-de-2020#_ftnref1.
- Ecuador. *Código Civil*. Registro Oficial 433, 24 de junio de 2005, 8.ª ed., Codificación N° 2005-010.
- Ecuador. Corte Constitucional. “Sentencia”. En *Juicio n.º 47-15-IN/21*, 21 de marzo de 2021.
- Ecuador. *Ley de Régimen Tributario Interno*. Registro Oficial 242, 29 de diciembre de 2007.
- Ecuador. *Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno*. Registro Oficial 145, 17 de diciembre de 2013.
- España. *Ley 230/1963*. BOE 313, 28 de diciembre de 1963.
- España. *Ley 58/2003*. BOE, n.º 302, 17 de diciembre de 2017.
- Ferrer, Vicente, y Rosa Mª García López. *Fiscalidad Internacional*. 9. Helba: Editorial fundación para la investigación Juan Manuel Flores Jimerno, 2012. https://books.google.es/books?hl=es&lr=&id=TsWj3e_GYA4C&oi=fnd&pg=PA3&dq=fiscalidad+internacional+concepto&ots=Z71MThM-9L&sig=1CvUCN5PYPHFZqsfGdmVdrjEInY#v=onepage&q=fiscalidad%20internacional%20concepto&f=false.

- Flores, Danilo. “Relaciones comerciales entre México y Ecuador”. *Revista empresarial ICE-FEE-U-CSG*, n.º 33 (2015): 1-15. doi : <https://editorial.ucsg.edu.ec/article/download>.
- García López, Andrea. “El impacto potencial de BEPS en los sistemas discales, Cláusula general antiabuso tributaria”. Universitat de Barcelona, 2018. Tesis de pregrado, Universitat de Barcelona, 2018. http://diposit.ub.edu/dspace/bitstream/2445/108500/1/TFG-ADE-LopezAndrea_2017.pdf.
- García Novoa, Cesar. “Interpretación de los convenios de doble imposición internacional”. En *Estudios de Derecho Tributario Internacional, los Convenios de doble imposición*, editado por Legis editores. Bogotá: Legis Editores, 2006.
- Gil, Jesús Sol. “Alcance general, impuestos cubiertos y definiciones en los convenios de doble imposición”. En *Estudios de Derecho Tributario Internacional, los Convenios de doble imposición*, editado por Legis Editores. Bogotá: Legis Editores, 2006.
- Godoy G., Jairo A. “Parte III: Precios de Transferencia y el COVID 19, caso Ecuador su normativa y consideraciones para los contribuyentes”. *Jairo A. Godoy Blog. (blog)*, 1 de octubre de 2020. <https://jairogodoyg.com/2020/10/01/parte-iii-precios-de-transferencia-y-el-covid19-caso-de-ecuador-su-normativa-y-consideraciones/>.
- Godoy, Jorge. *Estudios de derecho tributario internacional: los convenios de doble imposición*. Bogotá: Legis / Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2006.
- Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario. *Los retos de la fiscalidad internacional en Latinoamérica: ¿Convivencia de un tratado Multilateral contra los convenios bilaterales para evitar la doble imposición?*, 8 al 13 de noviembre de 2015 Resoluciones, 2015, <https://iladt.org/resoluciones/>.
- Jaramillo S., Juan Francisco. “La residencia en el ámbito del derecho tributario internacional”. En *Estudios de Derecho Tributario Internacional, los Convenios de doble imposición*, editado por Legis Editores. Bogotá: Legis Editores.
- López García, Andrea. “El impacto potencial de BEPS en los sistemas fiscales. Cláusula general antiabuso tributaria”. Universitat de Barcelona, 2018.
- México. *Ley de Impuesto sobre la Renta*, DOF, 12 de noviembre de 2013.

- Morán Estrada, Diana Paola. “Análisis de los métodos para la aplicación de precios de transferencia”. Tesis de maestría, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, 2016. <https://core.ac.uk/download/pdf/159774957.pdf>.
- OCDE. *Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias 2017 | READ online*, oecd-ilibrary.org, 184. Accedido 15 de septiembre de 2021. https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/directrices-de-la-ocde-aplicables-en-materia-de-precios-de-transferencia-a-empresas-multinacionales-y-administraciones-tributarias-2017_9788480083980-es.
- ONU. Comisión de las Naciones Unidas para el Derecho Mercantil Internacional. 1980. *Convención de las Naciones Unidas sobre los Contratos de Compraventa Internacional de Mercaderías*.
- Orellana, Milca, Néstor Gutiérrez, y Ena Feijó. “Los convenios de doble tributación en la recaudación de la administración tributaria”. *Revista Espacios*, n.º. 38 (2019): 38. Doi: <https://www.revistaespacios.com/a19v40n38/a19v40n38p10.pdf>.
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). “Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias 2017 | READ online”. *OECD*. Accedido 15 de septiembre de 2021, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/directrices-de-la-ocde-aplicables-en-materia-de-precios-de-transferencia-a-empresas-multinacionales-y-administraciones-tributarias-2017_9788480083980-es.
- Oyarzún, Christian Anguita. “Los retos en la aplicación de las cláusulas antiabuso por las administraciones tributarias latinoamericanas y las lecciones de la experiencia española y europea”. Agencia Estatal de Administraciones Tributarias (AEAT), 2017.
- Pedrosa, José. “El instrumento esencial en la fiscalidad internacional: Los convenios de doble imposición. Diferencias y semejanzas entre el modelo de convenio para eliminar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal de la OCDE, ONU y Comunidad Andina”, *Actualidad Jurídica Iberoamericana*, n.º 3 (2015): 701-16. doi:<https://roderic.uv.es/bitstream/handle/10550/47096/701-716.pdf?sequence=1&isAllowed=y>.

- Pérez Arraiz, Javier. “Aspectos del Derecho Tributario Internacional”. *Revista Praxis de la Justicia Fiscal y Administrativa*, 23 de marzo de 2002. http://cesmdfa.tfja.gob.mx/investigaciones/pdf/r26_trabajo-10.pdf.
- Plazas Vega, Mauricio. “Métodos para evitar la doble tributación internacional”. En *Estudios de Derecho Tributario Internacional, los Convenios de doble imposición*, editado por Legis editores. Bogotá: Legis Editores, 2006.
- Ramírez Pardo, Héctor. *Cláusula general antiabuso: del análisis teórico a la aplicación práctica*. Bogotá: Editorial Universidad del Rosario, 2016. <https://books.google.es/books?hl=es&lr=&id=Pl0yDwAAQBAJ&oi=fnd&pg=PT2&dq=esencia+sobre+las+formas+GAAR&ots=8knI5BqUPS&sig=sCyhjB9vjtOBmifS7kTRzdX7EVY#v=onepage&q&f=false>.
- Ramírez, Héctor Gustavo. “La aplicabilidad de la cláusula general antiabuso en materia tributaria”. Tesis de maestría, Universidad Colegio Mayor de Nuestra Señora del Rosario, 2014. <https://repository.urosario.edu.co/bitstream/handle/10336/10113/RamirezPardo-Hector-2014.pdf?sequence=1&isAllowed=y>.
- Revista empresarial ICE-FEE-U-CSG. “Relaciones comerciales entre México y Ecuador: Entrevista a Danilo Flores Msg.”. *Revista empresarial ICE-FEE-U-CSG* 9, n.º 33 (2015). <file:///C:/Users/HP%20laptop/Downloads/17-30-1-SM.pdf>.
- Revista Gestión Digital. “Acuerdo con México, el paso final para llegar a la Alianza del Pacífico”. *Revista Gestión Digital*, 1 de julio de 2021. <https://www.revistagestion.ec/economia-y-finanzas-analisis/el-acuerdo-con-mexico-el-paso-final-para-llegar-la-alianza-del>.
- Romero, Marco. “Relaciones del Ecuador con sus países vecinos”. *PLANEX 2020*. <https://biblio.flacsoandes.edu.ec/libros/digital/49364.pdf>.
- Secretaría de Economía de los Estados Unidos Mexicanos, Unidad de Coordinación de Negociaciones internacionales. “Reporte de la relación Comercial y de Inversiones entre México y Ecuador”. 2012. http://www.2006-2012.economia.gob.mx/files/comunidad_negocios/tlcs/tlcs_americalatina/Reporte_relacion_comercial_inversion_Mexico-Ecuador.pdf.
- Señaris, Enrique. “La evolución de dos conceptos básicos en la fiscalidad internacional: el establecimiento permanente y el beneficiario efectivo”. *CDD*, 25 de septiembre de 2019. <https://centrodesarrollodirectivo.es/la-evolucion-de-dos-conceptos->

basicos-en-la-fiscalidad-internacional-el-establecimiento-permanente-y-el-beneficiario-efectivo/.

- Serrano, Fernando. “Conceptos básicos de la fiscalidad internacional”. En *Tratado de fiscalidad internacional para el Ecuador*, editado por Ius et Historiae ediciones, 55-75. Quito: Universidad Andina Simón Bolívar, 2019.
- Serrano, Fernando. “Convenios para evitar la doble imposición internacional”. En *Tratado de fiscalidad internacional para el Ecuador*, editado por Ius et Historiae ediciones, 331-61. Quito: Universidad Andina Simón Bolívar, 2019.
- Servín, Paula María, e Ilia Violeta Cázares. “Impacto de salvaguardas en el comercio exterior: Caso de estudio México-Ecuador en una empresa de electrodomésticos”. *Revista CEA*, n.º 3 (2017): 41-57. doi: file:///C:/Users/User/Downloads/SSRN-id3519551.pdf.
- Silva Vidal, María. “La elusión en la reforma tributaria Parte 1”. Tesis de maestría, Universidad de Chile. Chile, 2016. <https://repositorio.uchile.cl/bitstream/handle/2250/142771/Silva%20Vidal%20M%20aria.pdf?sequence=1&isAllowed=y>.
- Suarez Jaramillo, Juan Francisco. “La residencia en el ámbito del derecho tributario internacional”. En *Estudios de Derecho Tributario Internacional, los Convenios de doble imposición*. Bogotá: Legis Editores, 2006.
- Uckmar, Víctor. “Curso de Derecho Tributario Internacional”, t. 2. Bogotá: Editorial Nomos, 2003.
- Vega García, Alberto. “El soft law en la fiscalidad internacional”. Tesis doctoral, Universitat Pompeu Fabra, Barcelona, 2014. <https://www.tdx.cat/bitstream/handle/10803/279394/talvg.pdf?sequence=1&isAllowed=y><https://repository.urosario.edu.co/bitstream/handle/10336/10113/RamirezPardo-Hector-2014.pdf?sequence=1&isAllowed=y>.
- Villaverde Gómez, María Begoña. “Empresas asociadas (Principio “at arm’s length y precios de transferencia)”. En *Estudios de Derecho Tributario Internacional, los Convenios de doble imposición*, editado por Legis editores. Bogotá: Legis Editores, 2006.