

**UNIVERSIDAD ANDINA SIMÓN BOLÍVAR
SEDE ECUADOR**

ÁREA DE DERECHO

**MAESTRÍA INTERNACIONAL EN DERECHO
MENCIÓN EN DERECHO TRIBUTARIO**

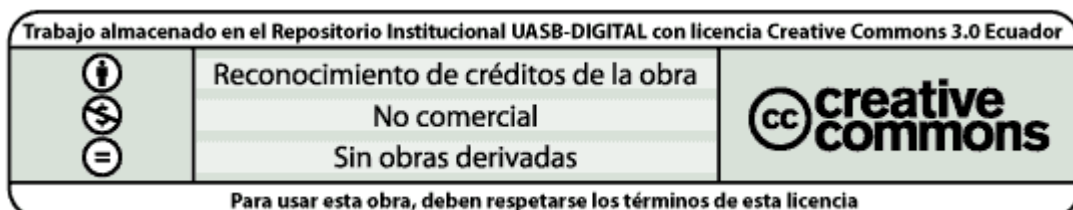
TEMA:

**“POTENCIALES AFECTACIONES POR LA APLICACIÓN DE LAS MEDIDAS ANTI-
PARAÍSO EN EL RÉGIMEN TRIBUTARIO ECUATORIANO A LOS DERECHOS
CONSTITUCIONALES DE LOS CONTRIBUYENTES”**

AUTORA

Ab. ESTHELA PAULINA SILVA BARRERA

2014



CLÁUSULA DE CESIÓN DE DERECHO DE PUBLICACIÓN DE TESIS

Yo, Esthela Paulina Silva Barrera, autora de la tesis intitulada “Potenciales afectaciones por la aplicación de las medidas anti-paraíso en el régimen tributario ecuatoriano a los derechos constitucionales de los contribuyentes”, mediante el presente documento dejo constancia 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 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 autora 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.

Fecha: 23 de Abril de 2014.

Firma:

**UNIVERSIDAD ANDINA SIMÓN BOLÍVAR
SEDE ECUADOR**

ÁREA DE DERECHO

**MAESTRÍA INTERNACIONAL EN DERECHO
MENCIÓN EN DERECHO TRIBUTARIO**

TEMA

**“POTENCIALES AFECTACIONES POR LA APLICACIÓN DE LAS MEDIDAS ANTI-
PARAÍSO EN EL RÉGIMEN TRIBUTARIO ECUATORIANO A LOS DERECHOS
CONSTITUCIONALES DE LOS CONTRIBUYENTES”**

AUTORA

Ab. ESTHELA PAULINA SILVA BARRERA

TUTOR

Dr. JOSÉ VICENTE TROYA JARAMILLO

QUITO

ABRIL, 2014

ABSTRACT

La presente investigación tiene entre uno de sus propósitos, extraer conceptos claros sobre paraísos fiscales y medidas anti-paraíso, a fin de facilitar su comprensión, y de los fenómenos y figuras jurídico-tributarias que surgen a su alrededor. Así mismo, se pretende establecer un análisis crítico sobre la situación de los derechos constitucionales de los contribuyentes del régimen tributario ecuatoriano, frente al establecimiento de las mencionadas medidas anti-paraíso. Su reciente inclusión en la legislación nacional tributaria atiende a razones de peso como las económicas, mercantiles y comerciales, que atañen el campo impositivo, en el orden nacional e internacional. Los nuevos procesos de globalización e internacionalización explicados en el primer capítulo de esta tesis, presentan las situaciones a las cuales se sujetan las diferentes relaciones económicas de los estados; además de entender, a lo largo del trabajo, el escenario que recrean estas relaciones, cuando intervienen territorios de diferentes características impositivas, como los paraísos fiscales, distintos de aquellas jurisdicciones concebidas comúnmente.

Sin duda, los paraísos fiscales han sido vistos desde una óptica negativa. El presente trabajo no pretende cambiar tal visión, pero si analiza las posibilidades de establecer condiciones equitativas para los sujetos pasivos de dichos territorios y el nuestro. Sus condiciones fiscales favorables, han animado a muchos contribuyentes a abusar de estos territorios, jurisdicciones que, lejos de pretender romper relaciones con el resto de Estados, se han visto en la necesidad de priorizar sus necesidades sociales, encontrando solución en la inversión extranjera, como sector potencial de sus economías. La opción que entregamos es, sin menoscabo de derecho alguno, regular la tributación de contribuyentes nacionales, de rentas obtenidas en paraísos fiscales, con la debida justificación de sus operaciones extranjeras, y su reconocimiento proporcional en pro del trato equitativo entre todos los miembros de nuestro Estado.

AGRADECIMIENTO

Mi más ferviente agradecimiento para la Universidad Andina Simón Bolívar, templo de estudios académicos y hogar de extraordinarias e imperecederas vivencias.

Al personal docente y administrativo del área de Derecho, que mediante su comprometida colaboración y asistencia, permitieron cumplir la presente meta.

A mis estimados compañeros de clase, que uno a uno conforman la gran familia que hoy poseo; logrando hacer no solo más llevadera ésta experiencia de vida, sino eternamente recordada. Para ellos, quienes se llevan gran parte de mi corazón.

Muy particularmente, al Dr. José Vicente Troya Jaramillo, tutor de esta investigación, así como también a la Dra. Eddy de la Guerra Z., docente de esta Institución, por su guía, consejos, y excelsa tutoría; de quienes pude recibir, además de enseñanzas académicas, verdadero ejemplo de integridad, rectitud, responsabilidad y confianza.

De modo especial, a mi madre Esthela Barrera Barreno, por su apoyo incondicional, su leal compañía, pero sobre todo su amor desmedido, quien se ha convertido en la razón de mi existencia y en el impulso de mis pasos; así mismo a mi padre William Silva Oñate, por ser mi aliento e inspiración como ejemplo de lucha, decisión, superación y, fe en el máximo dador de gracia en la tierra, *Dios*, para quien plasmo mi más profunda gratitud, por obrar la senda que camino.

La Autora.

DEDICATORIA

Por el verdadero ejemplo de trabajo, constancia y dedicación,
a mi padre William Raúl Silva Oñate, hombre enteramente entregado a su familia...

A mi madre e incondicional amiga, Esthela Barrera Barreno,
por los infinitos regocijos repartidos, los oportunos e invaluable consejos,
y el desprendido amor practicado...

A mis hermanas Tatiana y Celena,
por el solo hecho de existir y permitirme el placer de compartir en sus vidas mi dicha,
porque el amor y el cariño que nos une hoy, nos fortalezca en el mañana...

A mi amado sobrino Andresito,
para quien el corazón reboza cuando el solo sentido del oído alcanza su voz,
porque su vida inspiró la de nuestra familia.

TABLA DE CONTENIDOS

ABSTRACT	4
INTRODUCCIÓN	10
FISCALIDAD INTERNACIONAL	13
1.1. Actual situación económica internacional.....	14
1.1.1. Internacionalización de la economía.....	14
1.1.2. Globalización Económica.....	18
1.2. Principios del Derecho Internacional Público aplicado al ámbito de la Fiscalidad Internacional.....	21
1.2.1. Principios Generales.....	21
1.2.1.1. Principio de Soberanía.....	21
1.2.1.2. Principio Pacta Sunt Servanda.....	22
1.2.1.3. Principio Rebus Sic Standibus.....	23
1.2.1.4. Principio del Ius Cogens.....	24
1.2.1.5. Principio ex Concensu Vinculum.....	26
1.2.1.6. Principio del respeto a la independencia de los Estados.....	26
1.2.1.7. Principio prohibitivo del enriquecimiento sin causa.....	27
1.2.2. Principios Especiales o Criterios de Sujeción Fiscal.....	28
1.2.2.1. Principio Personalista.....	28
1.2.2.1.1. Criterio de la Nacionalidad.....	28
1.2.2.1.2. Criterio de Residencia.....	30
1.2.2.2. Principio de Territorialidad o de la Fuente.....	32
1.3. Establecimiento Permanente.....	34
1.3.1. Definición y Características.....	34
1.3.2. Tributación de no residentes.....	36
1.4. Paraísos Fiscales.....	38
1.4.1. Definición y características relevantes.....	38
1.4.2. Rasgos de identificación de Paraísos Fiscales.....	42

1.4.3. Mecanismos para evitar la doble tributación internacional y paraísos fiscales.	44
1.4.4.1 Método de Imputación.	44
1.4.4.2. Método de Exención.....	46
1.5. Medidas Anti-paraíso en el régimen tributario ecuatoriano.	48
1.5.1. Medidas relativas a la determinación de la base imponible.....	51
1.5.2. Medidas referentes a la doble imposición internacional.....	53
1.5.3. Deducción por reinversión de beneficios.....	54
1.5.4. Medidas de transparencia fiscal y obligación general de información.	55
DERECHOS CONSTITUCIONALES DE CONTRIBUYENTES	58
Y EL RÉGIMEN TRIBUTARIO DEL ECUADOR.....	58
2.1. Derecho Constitucional Tributario.	59
2.1.1. Principios constitucionales tributarios.	59
2.1.1.1. Definición y características.	59
2.1.1.2. Principios que por su importancia se encuentran en la Constitución del Ecuador y leyes tributarias.	60
2.1.2. Derechos constitucionales de los contribuyentes.....	66
2.1.2.1. Definición y generalidades.....	66
2.1.2.2. Principales derechos de los contribuyentes.....	70
2.1.2.3. Los derechos y garantías como límite al ejercicio del poder tributario.	75
ANÁLISIS DE POTENCIALES AFECTACIONES DE DERECHOS DE CONTRIBUYENTES EN EL RÉGIMEN TRIBUTARIO ECUATORIANO POR APLICACIÓN DE MEDIDAS ANTI-PARAÍSO.	80
3.1. Consideraciones de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) en el ámbito de los paraísos fiscales.	80
3.1.1. Criterio de la OCDE respecto de los paraísos fiscales.....	80
3.2. Consideraciones de la Cumbre del G-20 sobre paraísos fiscales.	84
3.3. Consideraciones del Grupo de Acción Financiera en contra del lavado de dinero (GAFI) respecto de paraísos fiscales.....	85
3.4. Principios de soberanía estatal y neutralidad fiscal de los estados para establecer su política fiscal.....	86

3.4.1. Principio soberano de política fiscal autónoma.	86
3.4.2. Principio de Neutralidad Fiscal.....	90
3.5. Situación jurídica del contribuyente frente a la aplicación de medidas anti-paraíso.....	93
3.5.1. Derechos de los contribuyentes y medidas anti-paraíso en el ámbito internacional.....	93
3.5.2. Los derechos de los contribuyentes y medidas anti-paraíso en la legislación tributaria ecuatoriana.	96
3.5.3. Reconocimiento de deducciones en el régimen tributario ecuatoriano por gastos generados en paraísos fiscales.	99
CONCLUSIONES	103
RECOMENDACIÓN.....	106
BIBLIOGRAFÍA GENERAL.....	107
ANEXOS.....	120
LISTADO DE PARAÍOS FISCALES SEGÚN LA ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y DESARROLLO ECONÓMICO (OCDE).....	120
RESOLUCIÓN SOBRE PARAÍOS FISCALES Y REGÍMENES PREFERENCIALES (SERVICIO DE RENTAS INTERNAS).....	121
REFORMA A LA RESOLUCIÓN SOBRE DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE (SERVICIO DE RENTAS INTERNAS).....	126

INTRODUCCIÓN

El presente trabajo nos permite responder a una serie de interrogantes suscitadas en torno al tema del establecimiento de las medidas anti-paraíso en el régimen tributario ecuatoriano, y en vista de que la causa de su emisión, es decir los paraísos fiscales, atienden a un nuevo orden internacional suscitados en medio de un expansivo proceso de globalización e internacionalización de la economía, tanto a nivel nacional como internacional, este trabajo se estructuró mediante el uso de métodos investigativos, como el dogmático, que aborda la doctrina base para consolidar un auto-criterio sobre el tema en cuestión; el exegético, siendo la ley su principal instrumento, considera su sentido basado en la semántica de las disposiciones normativas; y el sistemático, que analiza el grado de interpretación de dichas disposiciones que tipifican las medidas anti-paraíso, en relación con normas constitucionales que respaldan derechos de contribuyentes cuyas actividades, o parte de ellas, se desarrollan en paraísos fiscales.

El trabajo se esquematiza en tres capítulos que destacan varios componentes relacionados de manera directa, pero también incluye aspectos que se vinculan indirectamente por el extenso alcance de la fiscalidad internacional, no siendo por ello menos importantes, con el objeto de identificar el grado de afectación de derechos de contribuyentes que adoptaron la posibilidad de desarrollar actividades comerciales en sitios offshore, y la opción de contribuir con una posible respuesta.

El primero de ellos, la fiscalidad internacional permite englobar todos los posibles aspectos que guardan relación con el tema de las medidas anti-paraíso; iniciando por la actual situación económica internacional que incluye como ya se mencionó, a la internacionalización de la economía y globalización económica. A ello se suman los principios de derecho internacional público aplicados al ámbito de la fiscalidad internacional, dentro de los cuales se mencionan

principios generales como el Soberanía, Pacta Sunt Servanda, Rebus Sic Standibus, Ius Cogens, ex Consen Cuadvenit Vinculum, principio del respeto a la Independencia de los Estados, principio Prohibitivo del enriquecimiento sin causa; y aquellos a los que denominamos como especiales que hacen las veces de criterios de sujeción fiscal, entre los que encontramos el principio de territorialidad o fuente y el personalista, que abarca a la vez los criterios de nacionalidad y residencia, aplicados al ámbito del derecho tributario internacional.

El siguiente tema tratado es el establecimiento permanente, que incluye además de su definición y características, la situación en la cual tributan los no residentes, permitiéndonos establecer las diferentes situaciones de orden jurídico-impositivas en las cuales pueden verse inmersos. El análisis de los paraísos fiscales no puede faltar como un cuarto subtema que, describe su definición de difícil aserto y características más relevantes, además de los rasgos de identificación, y los detalles respecto de los contribuyentes de estas jurisdicciones. Así mismo se incluye el estudio de mecanismos para evitar la doble tributación internacional, entre los que se detallan métodos como el de imputación o crédito tributario, exención y deducción del impuesto pagado en el exterior, como una manera de mantener la armonía y orden fiscal de potestades tributarias de distintos países.

El último, pero no menos importante subtema del presente capítulo, desarrolla la definición de medidas anti-paraíso, además de identificarlas en el régimen tributario ecuatoriano, entre las cuales señalamos, medidas relativas a la determinación de la base imponible, las referentes a la doble imposición internacional, deducción por reinversión de beneficios, y las de transparencia fiscal internacional y obligación general de información.

El segundo capítulo, denominado derechos constitucionales de los contribuyentes y el régimen tributario del Ecuador, cuenta con dos subtemas de suma importancia, el derecho

constitucional tributario que incluye a los principios constitucionales tributarios, detallando su concepto y características, así como los principios que por su importancia se encuentran en la Constitución del Ecuador y leyes tributarias; y los derechos constitucionales de los contribuyentes, desarrollando su definición y generalidades; además de establecer la consideración de los principales derechos de los contribuyentes y, la relación de los derechos y garantías como límite al ejercicio del poder tributario. Este análisis versa sobre normativa tributaria de carácter nacional en cotejo con la Carta Constitucional, a fin de determinar las normas que reflejan el contenido de medidas anti-paraíso en legislación ecuatoriana, previstas en Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, y su implementación en la Ley Orgánica de Régimen Tributario ecuatoriano; pero sobre todo su incidencia en los derechos de los contribuyentes del Estado ecuatoriano.

Finalmente, el tercer capítulo llamado análisis de afectación de los derechos de los contribuyentes en el régimen tributario ecuatoriano por aplicación de medidas anti-paraíso, incluye las consideraciones de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) en el ámbito de los paraísos fiscales, así como también el de la Cumbre del G-20 sobre estos territorios y, del Grupo de Acción Financiera contra el Lavado de Activos (GAFI). A éstos apartados se añaden los principios de neutralidad fiscal y el principio soberano de autonomía fiscal, para establecer en último el desarrollo de la situación jurídica del contribuyente frente a la aplicación de medidas anti-paraíso en el ámbito internacional, y en la legislación tributaria ecuatoriana, destacando en este último acápite, el reconocimiento de deducciones en el régimen tributario ecuatoriano por gastos generados en paraísos fiscales, como probable proposición a ser considerada.

CAPÍTULO I

FISCALIDAD INTERNACIONAL

La presente temática sobre medidas anti-paraíso a desarrollarse, presenta un minucioso análisis entre dos marcadas posiciones, por una parte el imperio fiscal que ubica en el polo negativo a los conocidos territorios de preferencia impositiva; frente a otro, cuya posición es promovida por el sector de los particulares, quienes hacen uso de los mencionados territorios en razón de derechos constitucionales que los respaldan dentro del ámbito del régimen tributario ecuatoriano.

Estos aspectos se introducen dentro de los grandes y conocidos fenómenos internacionales, como la internacionalización y globalización económica, cuyo concienzudo análisis es de suma importancia; puesto que es a partir de ellos donde se configuran estas nuevas interrelaciones que sobrepasan fronteras delimitadas por un solo país.

El primer capítulo de este trabajo, desarrolla aspectos propios de la fiscalidad internacional, nos permite aterrizar a conceptos específicos que en el capítulo final serán considerados para comprender en su totalidad, su relación con los paraísos fiscales, ya que cada uno de los temas se conecta con el objeto de esta tesis.

1.1. Actual situación económica internacional.

1.1.1. Internacionalización de la economía.

La Internacionalización de la economía o también denominada economic internationalization, ha sido definida como un “(p)roceso consistente en la eliminación de las barreras al libre comercio, y en la expansión del comercio mundial, de forma que las empresas de un país extienden sus actividades a otros países, saliendo de su ámbito geográfico natural.”¹

Para Fernando Peña Álvarez, el fenómeno de la internacionalización de la economía, como él lo llama, constituye un “...corolario derivado de la necesidad de reducción de costes, que por un lado, trae su causa, en los extraordinarios avances tecnológicos conocidos y aplicados en el siglo XX, y por otro lado, viene impuesto por la necesidad de extender el consumo, que puede alcanzar costes importantes siempre que se amplíen los mercados, lo cual permite hacer realidad nuevas economías de escala.”² Sin duda, la internacionalización abre una puerta distinta de las tradicionales formas de ejecutar acuerdos comerciales, financieros, e incluso tecnológicos dentro del propio territorio, y que en la actualidad viene movido por una serie de aspectos que impulsan a los estados, no solo a extender su brazo ejecutor de la economía hacia otros más, como signo de ejercicio económico extraterritorial, sino que se permite recibir el arribo de dichos actos en su círculo territorial, estableciendo consigo una nueva ola de parámetros económicos, financieros, tecnológicos, e incluso jurídicos.

¹ “La Gran Enciclopedia de la Economía”, en <http://www.economia48.com/spa/d/internacionalización-economica/internacionalizacion-economica.htm> acceso: 29 de Julio 2013.

² Fernando Peña Álvarez, *La Fiscalidad Internacional desde la perspectiva de la teoría de la Hacienda Pública*, en *Manual de Fiscalidad Internacional*, Teodoro Cordón Ezquerro, dir., Madrid, Instituto de Estudios Fiscales/Ministerio de Hacienda, 2001, p. 23.

Su apertura e inclusión ha sido vista y adoptada paulatinamente desde diferentes ángulos, así en los países capitalistas de Latinoamérica, se concentró una gran corriente de libertad de mercado, en cuyo caso el propio mercado era el encargado de regular los fenómenos económicos que en él se producían. Allí, la economía se veía movida por una serie de factores internos como externos que coadyuvaron a su mayor desarrollo.

Para este sector de la economía, la internacionalización necesariamente involucró la decisión preliminar de extender sus productos por fuera de los límites de su país, es decir, hacia el extranjero, cuyo proceso atañe, en criterio de Gabriele Morello, cinco fases: "...exportación, alianzas estratégicas, sucursales, subsidiarias y empresas multinacionales."³

Sin embargo, de la apertura dada a esta operación de mercado, apareció aquella tendiente a un marcado intervencionismo estatal, en donde el Estado surgió, no solo como nuevo ente regulador de las relaciones económicas, sino que llegó a cumplir con la función total de interventor y supervisor de los movimientos de mercado. Sin embargo, las relaciones económicas internacionales no han podido ser dejadas de lado, ni antes mucho menos hoy, ya que como bien lo ha mencionado Joseph Stiglitz, "[...] un país que quiera desarrollarse no lo puede hacer a partir de una economía cerrada."⁴

Rodrigo de Rato y Figaredo, ex Vicepresidente Segundo y Ministro de Economía del gobierno de España, y Director General del Fondo Monetario Internacional se suma a este último criterio, cuando al exponer durante el tercer período de la Conferencia Ministerial de la Organización Mundial del Comercio y referirse a la organización mencionada manifestó, que los

³ Gabriele Morello, "El Proceso de Internacionalización, Economía y Desarrollo", Cuba, Editorial Universitaria, 2007, p. 179 (edición electrónica).

⁴ Mauricio Reina, "La Internacionalización de la Economía Colombiana: Comercio e Inversión", Corporación Andina de Fomento CAF, p. 13, en <http://www.caf.com/media/3784/ComercioExterior.pdf> acceso: 15 de Agosto de 2013.

aspectos relativos a la economía y su extensión por fuera de un solo Estado no es únicamente de él, lo cual lo expresó así: “La Organización Mundial del Comercio es la institución responsable de establecer reglas claras para el comercio internacional y su importancia aumenta en un momento como el actual en el que los procesos de internacionalización suponen que las cuestiones económicas no son nunca cuestiones aisladas para un país”⁵, lo que quiere decir, que no solo arribaría a mas estados sino que los empaparía de nuevas tendencias antes propias de cada uno de ellos, combinándolas entre sí.

Es necesario establecer diferencias existentes entre la analizada internacionalización y la globalización, ésta última que será estudiada con mayor profundidad en el siguiente punto, pero que aquello no resta la intención de clarificar su diferencia con el presente tema, por cuanto su importancia radica en las distintas posiciones que residen en unos y otros autores, de los cuales, algunos consideran que la internacionalización es simplemente un juego de palabras, en cuyo caso, no es más que aquel término de antaño usualmente manejado para referirse a la conjugación de actos comerciales, financieros, económicos, tecnológicos, jurídicos, entre otros más, y que actualmente es reemplazado por la denominada globalización.⁶

Mas aparece otra concepción de este tipo expresado en una enciclopedia, de la cual se desprende que la globalización “[s]urge como consecuencia de la internacionalización cada vez más acentuada de los procesos económicos, los conflictos sociales y los fenómenos político-

⁵ Rodrigo de Rato y Figaredo, “La OMC como institución básica para el Comercio Exterior”, conferencia presentada en el tercer período de sesiones de la OMC en Seattle, 30 de noviembre - 6 de diciembre de 1999, https://www.google.com.ec/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&cad=rja&ved=0CCoQFjAA&url=http%3A%2F%2Fwww.wto.org%2Fspanish%2Fthewto_s%2Fminist_s%2Fmin99_s%2Fspanish%2Fstate_s%2Fd5325s.doc&ei=XnMNUr7TCe2q4AP08YGwCw&usg=AFQjCNG9A2P4buWjhwIH2TdzL_X4DQVjnQ&bvm=bv.50768961,d.dmg acceso: 15 de agosto 2013.

⁶ Mercedes Morales Betancourt, “El Proceso de Globalización, coyuntura histórica inexorable”, Argentina, El Cid Editor, 2009, p. 6 (edición electrónica).

culturales.”⁷ Esta fundamentación nos lleva a pensar que entre la internacionalización y la globalización existe continuidad, pues se consideró a la internacionalización como el primero de los fenómenos económicos en conformarse, llegando a ocupar la globalización su lugar posteriormente en forma íntegra y cumpliendo en su totalidad el rol que en otrora fue dado a la internacionalización.

No así, en el texto titulado *Introducción al Comercio Exterior*, se hace una diferenciación práctica que describe estas dos situaciones un tanto controversiales, por la oscuridad en su naturaleza y desarrollo; estableciendo parámetros, no únicamente entre Internacionalización y Globalización, sino que con estos fenómenos se explica la mundialización, a la misma que define como “...un proceso histórico que nace desde que se manifiesta la interrelación de sujetos de un territorio a otro en el ámbito cultural, político, social, económico, comercial e incluso jurídico”⁸, y continúa que de ella “...destacan dos vertientes según la participación de los sujetos: cuando participan directamente los Estados a través de tratados se presume la existencia del concepto *internacionalización*; en el momento en que surge la participación de los sujetos denominados “empresas” con otros elementos como los servicios, por ejemplo, estaríamos en presencia de la *globalización*.”⁹

Es necesario establecer la situación vigente en la cual se encuentra inmerso Ecuador, vista desde esta última clasificación, y de la cual deriva su inclusión en procesos de internacionalización, a raíz de la firma de tratados internacionales; sin embargo, es de anotar que la existencia de un sistema marcado de un fuerte intervencionismo estatal sobre el

⁷ “Enciclopedia Encarta”, 1993-2002, citado por Martha Elena Pérez Gallego, *Internacionalización Financiera*, Argentina, El Cid Editor, 2009, p. 6 (edición electrónica).

⁸ “Introducción al Comercio Internacional”, p. 2, en <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/1/179/4.pdf> acceso: 15 de Agosto 2013.

⁹ “Introducción al Comercio Internacional”, p. 2.

funcionamiento del mercado, deja en muchos casos la puerta abierta al arbitrio gubernamental, impidiendo establecer la normal y legítima circulación de capitales; cuya situación resulta contrapuesta a los derechos de los particulares estipulados en la Constitución.

1.1.2. Globalización Económica.

La globalización, en términos generales, ha sido entendida como un “[c]oncepto que pretende describir la realidad inmediata como una sociedad planetaria, más allá de fronteras, barreras arancelarias, diferencias étnicas, credos religioso, ideologías políticas y condiciones socio-económicas o culturales...”¹⁰; cuyo campo de acción es ampliado hacia varios sectores de distinta índole, pero que a fin de cuentas termina radicándose en mayor porcentaje en el ámbito económico, por lo que se considera que ésta “...tiene tres campos en los que su influencia se acentúa notablemente: la economía, la política y la cultura; pero su ámbito más preciso en el mundo es la economía, puntualmente en los niveles comercial, financiero y organizativo.”¹¹

La globalización económica, en criterio del Fondo Monetario Internacional, constituye “la interdependencia creciente del conjunto de los países del mundo provocada por el aumento del volumen y la variedad de las transacciones trasfronterizas de bienes y servicios, así como de los flujos internacionales de capital, al tiempo que la difusión generalizada de tecnología.”¹² Esta definición nos permite concebir de forma aún más concreta, las nuevas relaciones comerciales estatales, las cuales al no poder actuar independientemente de otro estado, más bien se enmarcan

¹⁰ “Enciclopedia Encarta”, citado por Martha Elena Pérez Gallego, *Internacionalización Financiera*, p. 6.

¹¹ *Ibíd.*

¹² “La Globalización Económica”, en <http://laglobalizacioneconomica.blogspot.com/2006/03/globalizacin.html> acceso: 05 de Agosto 2013.

en una vía homogénea, sobre un prototipo ideal de común alcance e igualdad de condiciones para todos sus miembros.

Por lo tanto, “[l]a “globalización” económica es un proceso histórico, el resultado de la innovación humana y el progreso tecnológico[,] [s]e refiere a la creciente integración de las economías de todo el mundo, especialmente a través del comercio y los flujos financieros”¹³. La globalización además nos trae la idea de participación de mercados con omisión de barreras arancelarias, y con ellas la expansión de mayores oportunidades de ingresos, a través del crecimiento de mayor número de empresas al extranjero, y con ello, el desarrollo de la sana competencia. Claro que esta situación variaría conforme la aplicación de varios factores, entre los cuales se pueden mencionar el tipo y calidad del producto a expendirse, los medios de producción, el mercado al cual llega dicho producto, e incluso las políticas fiscales que regulan los anteriores aspectos, y de las cuales depende el manejo adecuado o no de la economía óptima o restringida desarrollada en cada país.

¿Pero hasta qué punto se considerarían positivos o negativos los efectos que surgieron a partir de su establecimiento? Sin duda, esta cuestión como muchas otras más, debe ser resuelta, considerando las posiciones de sus seguidores y adversarios, de los campos en los cuales actúa, y de las acertadas y desatinadas consecuencias que sucedieron su radicación. Para unos, la globalización no es más que un “...proceso de dominación y apropiación del mundo propio del sistema capitalista que se manifiesta en términos socio-culturales, político-militares y financiero-tecnológicos...”¹⁴; mientras que los fieles partidarios de la globalización niegan esta situación,

¹³ Karin Hiebaum, *Internacionalización mediante la globalización: el regionalismo y su apertura a la internacionalización*, Argentina, El Cid. Editor, 2009, p. 5 (edición electrónica).

¹⁴ Miguel Ángel Vite Pérez, “La globalización económica: Una nueva fase de la mercantilización de la vida social?”, en *Revista: Frontera Norte*, No. 23, vol. 12, México, enero-junio del 2000, en <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=13602306> acceso: 17 de Agosto de 2013.

argumentando que “...se trata de una ruptura histórica y de un nuevo paradigma tecnológico ante lo que no existen alternativas.”¹⁵

Muy a pesar de todo no podemos olvidar que la globalización, por muy buena o mala que sea, para unos u otros sectores, presenta características que son propias de ella, así encontramos que la producción conjuga una serie de actividades realizadas desde distintas partes del mundo; sus operaciones financieras son manejadas en todo el mundo, y su ejercicio es efectuado durante las veinte cuatro horas del día; así como el uso de las mercancías se movilizan por todos lugares del planeta.¹⁶

La globalización es un término cuya conceptualización es de difícil determinación, de ella podemos derivar una serie de opiniones, criterios y hasta posiciones que reflejan aspectos positivos y negativos de su consecuente desarrollo; sin embargo, lo ideal se asentaría en cultivar algunos propósitos que revistan el toque global en las relaciones comerciales de la sociedad, sin perjuicio de sus partes, de esta manera se buscaría específicamente, “... [un p]roceso de permanente expansión de la demanda, [e]n las empresas, las líneas de producción se organizan para hacer frente a una demanda de consumo generalizado y masivo, [g]eneralización de los sistemas de crédito, [u]n clima social de consenso y de ausencia de conflictos”¹⁷, como fines propios de la presente globalización que acuña nuestros días.

¹⁵ *Ibíd.*

¹⁶ “Dimensiones de la Globalización”, en http://recursostic.educacion.es/secundaria/edad/4esoetica/quincena9/quincena9_contenidos_3a.htm *acceso:* 16 de Agosto de 2013.

¹⁷ Rosilda del Carmen Hernández, “Internacionalización de la Economía”, en <http://rosildadelcarmenhernandez.blogspot.com/> *acceso:* 12 de septiembre de 2013.

1.2. Principios del Derecho Internacional Público aplicado al ámbito de la Fiscalidad Internacional.

Los principios del derecho internacional público aplicados a la fiscalidad internacional resultan de suma importancia a la hora de establecer el mejor criterio de sujeción impositiva; es decir, permite determinar la facultad del estado al que corresponde imponer la carga impositiva respecto de determinadas rentas generadas en uno u otro estado.

1.2.1. Principios Generales.

1.2.1.1. Principio de Soberanía.

Si partimos del supuesto de que la soberanía es la facultad que posee cada estado para ejercer su poder de imperio sobre su territorio, población y gobierno, afirmamos desde ya la prerrogativa de dichos estados para la toma de las decisiones sobre la administración de toda su estructura estatal.

Además se menciona que, “emparentado con la noción de soberanía, se ha dicho que el poder tributario o poder de imposición, es la facultad que tiene el Estado de establecer tributos, manifestación de su soberanía”,¹⁸ luego de lo cual define al poder tributario como “...la facultad reconocida a un ente público para establecer tributos.”¹⁹ Su definición vincula a la soberanía propiamente con la también llamada soberanía fiscal, que se ubica en la sola idea de la potestad

¹⁸ Instituto Colombiano de Derecho Tributario (ICDT), *Derecho Tributario*, 1998, pp. 227 y 228, citado por “La solidaridad de los socios en Empresas Comerciales colombianas para el pago de los impuestos administrados por la DIAN”, Yolanda Obando Montes, tesis de especialización, Universidad Libre de Colombia, Bogotá, 2010, p. 8, en <http://www.unilibre.edu.co/verbaiuris/images/stories/vol1/dcm1.pdf> acceso: 20 de noviembre 2013.

¹⁹ *Ibíd.*

estatal de actuar conforme sus propios lineamientos, que a primera vista asumiría su lado político, más esta peculiaridad estaría dada más a la potestad impositiva que al poder tributario, como la afirma Narciso Amoros, “utilizamos la expresión de poder y no la de potestad porque la primera parece más unida a la idea de soberanía, mejor dicho al concepto etimológico de soberanía como situación de preeminencia sobre todos, pues en el poder tributario aparece claramente esta concepción.”²⁰

1.2.1.2. Principio Pacta Sunt Servanda.

El principio *Pacta Sunt Servanda*, cuya traducción literal de este latinismo significa *lo pactado obliga*, es uno de los más conocidos del derecho internacional tributario, por lo que es catalogado como principio clásico de todo ramo del derecho; lo que no quiere decir, que su concepto no haya sufrido ciertos cambios que la modernidad y la época contemporánea implementaron en él, así tenemos que éste ha llegado a constituirse como “...la relación jurídica que permite a una persona, denominada acreedor, el exigir a otra, llamada deudor, para satisfacer un interés privado digno de protección, determinada prestación garantizada con todo el activo patrimonial del obligado en caso de incumplimiento”²¹. Tal definición, recopila una serie de elementos que destacan su metamorfosis a medida del avance del tiempo, como el cambio de la palabra vínculo por la de relación, la misma que viene aparejada de la obligación propiamente, en términos de reciprocidad. El segundo aspecto destaca la relevancia dada al aspecto patrimonial en lugar del personalista, en donde el acreedor busca el cumplimiento de una obligación pendiente; y

²⁰ Narciso Amoros, *Derecho Tributario*, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1963, p. 86.

²¹ María Isabel Garrido Gómez, “Lo que queda del principio clásico Pacta Sunt Servanda”, p. 4, en http://www.derechocambiosocial.com/revista025/pacta_sunt_servanda.pdf *acceso*: 19 de Agosto de 2013.

el tercero y último que refleja la índole jurídico-privada de la relación jurídica, en términos contractuales, claro está en pro del cumplimiento íntegro de la obligación impaga.

César Montaña, dice que “[e]ste principio significa que los tratados deben ser observados fielmente, que obligan a las partes y deben ser cumplidos por ellas de buena fe, entendiéndose por parte un Estado que ha consentido en obligarse por un tratado y con respecto al cual el tratado está en vigor.”²² Este principio se encuentra establecido en la Convención de Viena sobre el derecho de los tratados, y dice: “Todo tratado en vigor obliga a las partes y debe ser cumplido por ellas de buena fe”²³, siendo más bien una garantía del derecho internacional tributario, cuando existen de por medio tratados, pactos o convenios que materializan compromisos expuestos por Estados parte, o particulares inmersos en ellos. El compromiso viene a establecerse figurativamente como sinónimo de cumplimiento.

1.2.1.3. Principio Rebus Sic Standibus.

Este principio constituye una de las excepciones al principio antes descrito, *Pacta Sunt Servanda*; por lo que ha tomado varias designaciones como *imprevisión*, *riesgo imprevisible*, *presuposición*, *imposibilidad de la prestación*, *lesión sobreviviente*; y ha sido definido como “...aquella cláusula que se entiende implícita en los contratos para que en el supuesto de ocurrir un evento imprevisible, que afecte gravemente al deudor para cumplir con su obligación, le permita rescindir ese contrato.”²⁴

²² César Montaña Galarza, *Manual de Derecho Tributario Internacional*, Quito, Universidad Andina Simón Bolívar Sede. Ecuador/Corporación Editora Nacional, 2006, p. 34.

²³ Comisión de Derecho Internacional de las Naciones Unidas, *Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados de 1969*, Viena-Austria, U.N. Doc A/CONF.39/27 (1969) 1155 U.N.T.S. 331 entered into force January 27-1980, artículo 26.

²⁴ Arturo Alvarado Hernández, “Aplicación de la Cláusula Rebus Sic Standibus en el Derecho Positivo mexicano”, en *Revista de Derecho Privado*, N° 17, mayo-agosto de 1995, p. 168, en

Así mismo, el artículo 62 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados de 1969, establece sobre el cambio fundamental en las circunstancias, que vendría a ser el principio en mención:

1. Un cambio fundamental en las circunstancias ocurrido con respecto a las existentes en el momento de la celebración de un tratado y que no fue previsto por las partes no podrá alegarse como causa para dar por terminado el tratado o retirarse de él a menos que: a) La existencia de esas circunstancias constituyera una base esencial del consentimiento de las partes en obligarse por el tratado, y b) Ese cambio tenga por efecto modificar radicalmente el alcance de las obligaciones que todavía deban cumplirse en virtud del tratado...²⁵

Este inciso nos muestra claramente como la preminencia de las situaciones eventuales pueden ejecutarse siempre y cuando estén sujetas a ciertas condicionantes, que si bien si no es en todo los casos, y por ello es de carácter excepcional, tampoco el derecho internacional deja por fuera tales circunstancias que pueden ocurrir, y que es justamente lo que se encuentra regulado, previa adecuada justificación.

1.2.1.4. Principio del Ius Cogens.

El Ius Cogens implica el respeto a las normas generales de derecho internacional, cuya única modificación admitida en el ramo, está dada conforme la emisión de norma general posterior. Este principio indica que la norma fundamental de derecho internacional debe ser fielmente acatada, cuyo aserto se relaciona con lo expresado en la Convención de Viena, en la que se destaca que:

[e]s nulo todo tratado que, en el momento de su celebración esté en oposición con una norma imperativa de derecho internacional general. Para los efectos de la presente Convención, una norma imperativa de derecho internacional general es una norma aceptada y reconocida por la comunidad internacional de Estados en su conjunto como norma que no

<http://www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/revdpriv/cont/17/leg/leg11.pdf> acceso: 19 de Agosto 2013.

²⁵ Comisión de Derecho Internacional de las Naciones Unidas, *Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados de 1969*, artículo 62.

admite acuerdo en contrario y que sólo puede ser modificada por una norma ulterior de derecho internacional general que tenga el mismo carácter.²⁶

De esta disposición se desprenden, como bien lo mencionan Eber Betanzos, tres elementos que sustentan su análisis; ser una norma imperativa, es decir, que su objeto se dirija hacia a la adopción de cláusulas acogidas por los Estados-parte en el ámbito internacional, por cuanto es necesario que la normativa acatada no sea contraria al derecho general internacional, ni pretenda de modo alguno descartar o eliminar derechos propios de un Estado-parte, muy a pesar del acuerdo y suscripción mutua de un tratado que lo establezca; tener carácter de una norma de derecho internacional general, descartando de esta manera la aplicación volitiva de los estados, por lo que podría decirse que este principio se ubicaría en lado opuesto del principio de soberanía estatal; sin embargo, se argumenta en posición contrapuesta, que la independencia de los estados se verifica, a través del cumplimiento del derecho internacional, y una vez que lo hayamos aplicado, estaríamos asumiendo el rol soberano que compete a un país²⁷. Pero no hay que olvidar, como bien lo expone José Vicente Troya que “[l]as fuentes del Derecho Internacional Tributario [propriadamente] son las normas de legislación interna y los tratados internacionales del derecho internacional”²⁸, y no únicamente este último, ya que si hablamos de él estaríamos refiriéndonos a la vez al derecho interno a partir del cual surgen realmente la normativa internacional.

²⁶ *Ibíd.*, artículo 53.

²⁷ Eber Betanzos, “Ius Cogens”, en *Revista: Direito Humanidades/USCS*, N° 17, julio-diciembre de 2009, p. 113, en http://www.google.com.ec/url?sa=t&rct=j&q=principio%20del%20jus%20cogens%20definicion&source=web&cd=4&cad=rja&sqi=2&ved=0CEAQFjAD&url=http%3A%2F%2Fseer.uscs.edu.br%2Findex.php%2Frevista_direito%2Farticle%2Fdownload%2F887%2F739&ei=p8UTUvAtxJiIAuuSgIgK&usg=AFQjCNE6LY6jYQ9dRAS8OEShdiAj0cz_A&bvm=bv.50952593,d.cGE acceso: 20 de Agosto de 2013.

²⁸ José Vicente Troya Jaramillo, *Estudios de Derecho Internacional Tributario*, Quito, Pudeleco Editores, 2008, p. 33.

1.2.1.5. Principio ex Concensu Vinculum.

Este principio tiene que ver con el consenso de los Estados-parte que acuerdan un determinado tratado, el cual visibiliza la autodeterminación estatal, cuyo campo de independencia puede ser expandido hasta el límite de las normas generales expuestas y analizadas en el principio anterior, es decir, debe guardar relación con el *ius cogens*.

Su traducción literal quiere decir *sin consentimiento no hay obligación*, y de ella, resulta que "...es la base de la obligación jurídica no viciada (...) [surgiendo] de la estructura de la sociedad internacional, formada principalmente por estados diversos pero considerados jurídicamente iguales e independientes para tomar la decisión de negociar y suscribir un instrumento internacional."²⁹

Por lo expuesto se intuye que a raíz de este principio se concreta la aquiescencia de los Estados, en razón de sus intereses, de su voluntad, de su objetivo planteado para el cumplimiento de sus intereses, en pro de normas internacionales de carácter general, pero conscientemente pactadas, acatadas y cumplidas.

1.2.1.6. Principio del respeto a la independencia de los Estados.

La independencia de los Estados imbrica un vínculo muy resistente con el principio de la *soberanía estatal*, ya que prevé su nivel de determinación en razón de la autosuficiencia que posee un Estado para establecer los límites bajo los cuales ha de actuar, sin estimar la injerencia posesiva de otros estados, organismos, autoridades o particulares que pretenden adecuar las normas adoptadas en favor de sus únicos intereses personales, lejos de considerar el bienestar del colectivo de un país.

²⁹ Montaña Galarza, *Manual de Derecho Tributario Internacional*, p. 40.

Montaño Galarza considera que el respeto a la independencia de los estados “[i]mplica la ausencia de dependencia o de subordinación política, a la vez que la exclusividad de la competencia o el hecho de que en un territorio determinado solo ejerza una competencia estatal, se excluye cualquier otra autoridad que sea la suprema autoridad de otro Estado...”³⁰.

Este principio guarda íntima relación con el conocido principio de territorialidad, en cuanto éste último se expresa conceptualmente, “...desde el final del siglo XII hasta La Paz de Wetsfalia en el 1648, el paso del Estado de asociación de personas al Estado institucional de superficie que señala el inicio de la era moderna”³¹, y en cuyo caso se verificó la importancia del Estado como “...espacio independiente, señalando el alcance de la eficacia del ordenamiento estatal...”³². Prácticamente, se pone de relieve la independencia de los Estados en todos sus aspectos, pero sobre todo aquel que responde al establecimiento de normativa nacional.

1.2.1.7. Principio prohibitivo del enriquecimiento sin causa.

Este principio innegablemente se ve ceñido al correcto actuar de los sujetos de derecho, con pasos firmes sobre la normativa dictada en norma nacional e internacional, y que se sujeta a la vez a la adecuada contribución impositiva de los estados.

Definitivamente, este principio se vincula a la ejecución de actos adheridos a la ley, y muy a pesar de ser parte del ámbito del derecho internacional privado, ha tomado gran alcance en el derecho internacional en general, por cuanto ataca a situaciones alejadas del derecho, y de su deber ser.

³⁰ *Ibíd.*, p. 36.

³¹ Carlos M. López Espadafor, *Fiscalidad Internacional y Territorialidad del tributo*, Madrid, McGRAW-HILL/INTERAMERICANA DE ESPAÑA, S.A., 1995, p. 9.

³² *Ibíd.*

1.2.2. Principios Especiales o Criterios de Sujeción Fiscal.

1.2.2.1. Principio Personalista.

El principio personalista “...implica la tributación de toda la renta mundial de un residente (o nacional) de un país determinado con independencia de la localización de la fuente de la renta. Básicamente admite dos modalidades fundamentales como son la de la residencia y la de la nacionalidad.”³³ Su nombre está dado conforme el carácter subjetivo que éste denota, es decir, lo esencialmente destacado entre sus características imbuje el vínculo personal que opera en el contribuyente que actúa respecto de dos estados-parte, cuando dicho sujeto produce rentas en un país extranjero, y mantiene relación subjetiva con el país de residencia o del cual aún guarda vínculo personal.

1.2.2.1.1. Criterio de la Nacionalidad.

Para empezar el desarrollo de este principio es menester entender lo que quiere decir nacionalidad, de cuyo término se ha valido uno de los criterios de imposición fiscal, para ejercer facultades tributarias que sujetan la riqueza generada por los miembros denominados nacionales. En criterio de Rodrigo Patiño, los nacionales son “[p]ersonas originarios de un país”,³⁴ en cuyo sentido la palabra nacionalidad es entendida como la “[c]ualidad de nacional, como adscripción de

³³ Juan José Rubio Guerrero, *Los principios básicos de la Fiscalidad Internacional y la Doble Imposición Internacional en Manual de Fiscalidad Internacional*, Teodoro Cordón Ezquerro, Dir., Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2001, pp. 42 y 43.

³⁴ Rodrigo Patiño, Teodoro Pozo, *Léxico Jurídico Tributario*, Quito, Corporación Latinoamericana para el Desarrollo, s.f., p. 143.

la persona a una nación determinada.”³⁵ Para Gamas Torruco, la nacionalidad constituye “...una capacidad especial, que define derechos y obligaciones específicos para determinadas personas individuales o colectivas a quienes el orden considera integrantes permanentes del Estado y, por tanto, receptores de sus normas de convivencia.”³⁶ Este autor además de considerar el vínculo existente entre un determinado Estado y el individuo que es parte de él, pone de manifiesto los efectos que resultan de este vínculo, y que jurídicamente se plasman en derechos y obligaciones.

Ante lo expuesto, expresaremos una concepción más clara y completa de nacionalidad en razón del ámbito tributario, y es que ésta es conceptualizada como “el atributo jurídico que señala al individuo como miembro del pueblo constitutivo de un Estado. Es el vínculo legal que relaciona a un individuo con el Estado”³⁷; de igual forma, Bauza Calviño se suma a lo expuesto al mencionar que la nacionalidad es el lazo jurídico que une a los individuos con el Estado y que los hace sujetos del mismo”³⁸. La Constitución de nuestra República define la nacionalidad como “...el vínculo jurídico político de las personas con el Estado...”³⁹

Luego de tener claro el punto céntrico de la nacionalidad, es menester adentrarnos en ella, pero vista como principio de la fiscalidad internacional dentro de la cual hace fiel referencia a su nombre, ya que los estados que acatan este atributo como un elemento de sujeción fiscal, lo hacen justamente porque quienes generan riqueza, sus nacionales, se someten a la potestad impositiva de este sujeto activo llamado Estado, sea que dichas rentas se haya generado o no en su territorio

³⁵ Espasa Calpe, “Diccionario Jurídico Espasa Siglo XXI”, Juan Ignacio Alonso, Dir., Madrid, Espasa Calpe S.A., 2001, p. 65.

³⁶ José Gamas Torruco, *Derecho Constitucional Mexicano*, México, Porrúa Editorial, 2001, p. 229.

³⁷ Universidad Nacional Autónoma de México, “Diccionario Jurídico Mexicano”, Porrúa, UNAM, 1998, p. 2173.

³⁸ Olaguer C. Bauza Calviño, *La doble nacionalidad en la legislación mexicana*, México D.F., OGS Editores, 2002, p. 9.

³⁹ Ecuador, Asamblea Constituyente del Ecuador, Constitución de la República del Ecuador, en Registro Oficial No. 449, Alfaro-Montecristi, 20 de octubre, 2008, artículo 6, inciso 2.

de origen. Para Fernando Serrano Antón, con este principio, “... las leyes tributarias se aplicarían a todos los ciudadanos que ostentaran la nacionalidad de un determinado país, fuere cual fuere el lugar en que residieren y fuere cual fuere el lugar en que obtuvieren sus rentas.”⁴⁰ El mencionado principio, guarda vínculo únicamente personal con el país bajo el cual ha de sujetarse impositivamente, ya que no incluye ningún otro factor o elemento adicional que lo ate a su responsabilidad de tributar.

Así es como un Estado “...puede gravar hechos generadores ocurridos dentro de su territorio, aunque los titulares de los mismos, residan o se encuentren domiciliados en el extranjero...”⁴¹; es decir, que el Estado que atribuye a sus nacionales el vínculo personal de imposición, lo hace independientemente del lugar en el cual residan o del cual provengan, pudiendo ser considerablemente desmedida la carga impositiva impuesta en ciertos casos.

1.2.2.1.2. Criterio de Residencia.

La definición del criterio de residencia no ha sido muy preciso, pues comúnmente se la ha considerado igual a la figura jurídica del domicilio; así nuestro Código Tributario, al referirse al domicilio fiscal de las personas naturales en su artículo 59, lo establece como “...el lugar de residencia habitual o donde ejerzan sus actividades económicas; aquel donde se encuentran sus bienes, o se produzca el hecho generador”⁴²; mientras que para las personas jurídicas, es el “... 1. El lugar señalado en el contrato social o en los respectivos estatutos; y, 2. En defecto de lo

⁴⁰ Fernando Serrano Antón, dir., *Principios básicos de la Fiscalidad internacional y los convenios para evitar la doble imposición internacional. Historia, Tipos, Fines, Estructura y Aplicación*, 4ª ed., Madrid, Centro de Estudios Financieros, 2010, p. 261.

⁴¹ Troya Jaramillo, *Estudios de Derecho Internacional Tributario*, p. 30.

⁴² Ecuador, H. Congreso Nacional, *Código Orgánico Tributario*, en Registro Oficial, Suplemento No. 38, Quito, 14 de junio, 2005, artículo 59.

anterior, el lugar en donde se ejerza cualquiera de sus actividades económicas o donde ocurriera el hecho generador.”⁴³

Así mismo, en el Diccionario *Léxico Jurídico Tributario*, se establece entre algunas de sus definiciones, en términos generales, como domicilio a la “[r]esidencia acompañada, real o presuntivamente, del ánimo de permanecer en ella”⁴⁴; pero especifica además, como domicilio tributario a “...la residencia habitual del contribuyente, pero puede también serlo el lugar donde se produzca el hecho generador, sea por la actividad económica que efectúa o por la tenencia de bienes en el lugar”⁴⁵.

El principio de residencia, constituye uno de los principales criterios adoptados por los países que aplican el régimen impositivo, como su mismo nombre lo indica, sobre los residentes de su país, sean o no nacionales de éste. En su mayor parte, este criterio se lo atribuye a los países que aplican, como el caso de los Estados Unidos, al sistema de renta mundial en el campo fiscal, de lo cual surge una inquietud y es respecto de su real alcance a todas las rentas generadas dentro de los parámetros adoptados por su régimen, y es saber si realmente satisface el alto nivel de recaudación; a lo que Fernando Serrano Antón manifiesta que, “[e]l principio de residencia, aunque se basa en la capacidad global de pago, en ocasiones, no supone un aumento significativo de la recaudación”⁴⁶.

Otra definición de residencia es “...el lugar donde se está domiciliado, que a su vez es el domicilio fiscal”⁴⁷. Para efectos tributarios, la Organización para la Cooperación de Desarrollo

⁴³ *Ibíd.*, artículo 63.

⁴⁴ Rodrigo Patiño, Teodoro Pozo, *Léxico Jurídico Tributario*, p. 69.

⁴⁵ *Ibíd.*

⁴⁶ Serrano Antón, Dir., *Principios básicos de la Fiscalidad internacional...*, p. 263.

⁴⁷ Espasa Calpe, “Diccionario Jurídico Espasa Siglo XXI”, p. 878.

Económico OCDE, establece criterios a adoptarse, en el caso de existir una misma persona con la calidad de residente en dos estados contratantes, y que son:

... Dicha persona será considerada residente solamente del Estado donde tenga una vivienda permanente a su disposición; si tuviera una vivienda permanente a su disposición en ambos Estados, se considerará residente del Estado con el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas (centro de intereses vitales);

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

Si viviera habitualmente en ambos Estados, o no lo hiciera en ninguno de ellos, se considerará residente solamente del Estado del que sea nacional;

Si fuera nacional de ambos Estados, o no lo fuera de ninguno de ellos, las autoridades competentes de los Estados contratantes resolverán el caso de común acuerdo.⁴⁸

Esta modalidad permite determinar con mayor acierto el lugar donde ha de tributar la persona residente, cuyas rentas generadas sean o no en su país natal. La Ley de Régimen Tributario Interno del Ecuador, establece como domicilio o residencia habitual de personas naturales "...en el Ecuador cuando haya permanecido en el país por ciento ochenta y tres (183) días calendario o más, consecutivos o no, en el mismo ejercicio impositivo"⁴⁹. Cabe mencionar, que estas disposiciones nos llevan a la concreción de la figura del establecimiento permanente, haciéndose evidente la aplicación del principio de territorialidad propiamente, el cual lo estudiaremos a continuación, a diferencia del de residencia que, establece la imposición fiscal sobre rentas generadas tanto, en el interior como el exterior de los residentes de su país.

1.2.2.2. Principio de Territorialidad o de la Fuente.

⁴⁸ Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, *Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune. Version abrégée*, traducido y editado por la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos en el marco del convenio de colaboración con la OCDE, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2010, artículo 2.

⁴⁹ Ecuador, H. Congreso Nacional, *Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno*, en Registro Oficial, Suplemento No. 463, Quito, 17 de noviembre, 2004, artículo 7.

Este principio abarca el criterio de la fuente generadora de rentas, a fin de gravarlas, independientemente de los sujetos que lo generen, es decir, "...se basa en la sujeción a gravamen de los residentes y de los no residentes que obtienen rentas de fuentes localizadas en un país. Este criterio, por tanto, fundamenta el derecho de gravamen de un país en la localización de fuentes de renta dentro de un territorio nacional"⁵⁰, no así el principio personalista que vincula únicamente elementos socio-económicos entre los sujetos de la obligación tributaria y el Estado; por lo que podemos mencionar que el principio de la fuente, es aquella manifestación del vínculo real, es decir, "... las leyes tributarias solo se aplicarían a quienes residieran en territorio de un determinado país o tuvieran con el mismo alguna relación, o que es lo mismo, a quienes obtuvieran en él rentas, fueran titulares de determinados bienes situados en el mismo o tuvieran, en definitiva, relaciones económicas en el [señalado] territorio"⁵¹.

En inicio el principio de territorialidad en el ámbito fiscal buscó "... establecer la existencia de una vinculación del hecho imponible del impuesto con el territorio de un determinado estado"⁵², lo cual no quiere decir, que únicamente se busca delimitar el ámbito geográfico de las rentas sino que su cometido aterrice más allá de solo fronteras espaciales, permitiendo captar tributos que reflejen la real capacidad económica evidentemente objetiva de contribuyentes y con ella su deseo de prestación para con el Estado y el incremento de la producción de sus rentas.

Nuestra Ley de Régimen Tributario Interno, establece los ingresos considerados de fuente ecuatoriana, entre los cuales menciona los generados por ecuatorianos y extranjeros dentro y fuera del país, así lo corrobora el numeral décimo del artículo 8 al decir que será ingreso de

⁵⁰ Juan José Rubio Guerrero, *Los principios básicos de la Fiscalidad Internacional...*, p. 43.

⁵¹ *Ibíd.*, p. 43.

⁵² Claudio Saccheto, *La Territorialidad de la Imposición*, en *Impuestos sobre el Comercio Internacional*, Víctor Uckmar, Alejandro C. Altamirano y Heleno Taveira Torres, coord., Buenos Aires, Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, 1998, p. 45.

fuentes ecuatorianas, además de los antes estipulados, “[c]ualquier otro ingreso que perciban las sociedades y las personas naturales nacionales o extranjeras residentes en el Ecuador.”⁵³ Es necesario resaltar que, el sistema que conjuga con este principio, es el de *renta global*, el mismo que permite, en la generalidad de los casos, exoneraciones correspondientes por el monto tributado en un país foráneo, distinto del sistema de renta mundial, que como ya se indicó brevemente en líneas anteriores, es lo ejecuta Estados Unidos, moviéndose en la misma línea del principio de residencia, y por tanto, reconociendo el crédito tributario como método que permite imputar el proporcional tributado por rentas generadas en un país distinto, pero que al final de cuentas, termina incluyendo en el registro de tributos, aquellos asignados a todo tipo de actividad de sus residentes.

1.3. Establecimiento Permanente.

1.3.1. Definición y Características.

El establecimiento permanente constituye una figura jurídica que busca establecer acuerdos respecto del reparto de soberanía fiscal entre Estado-fuente y Estado-residencia, función reguladora que encarna el verdadero sentido de los convenios internacionales que lo incluyen entre sus cláusulas. El régimen tributario ecuatoriano describe el establecimiento permanente no sin antes destacar las rentas provenientes de fuente ecuatoriana⁵⁴, en cuyo caso hace alusión de una definición circunscrita de dicho establecimiento, ya que es menester mencionar en palabras

⁵³ H. Congreso Nacional, *Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno*, artículo 8, numeral 10.

⁵⁴ *Ibíd.*, artículo 8.

de Fernando Serrano Antón, no lograríamos la concreción de una definición absoluta ni definitiva, la misma que varía respecto de cada jurisdicción estatal⁵⁵.

La doctrina considera que para que exista establecimiento permanente debe existir un lugar de negocios, fijeza en dicho lugar y que a través del mismo se ejerzan actividades empresariales.⁵⁶ La primera expresión destaca un lugar de negocios, aún sin la presencia de un local o espacio físico; a éste se suma el segundo componente, que atribuye la fijeza del mismo en un determinado lugar, y el tercero y último elemento involucra el desarrollo de algún tipo de actividad de empresa, comercial, financiera, etc.

José Vicente Troya Jaramillo dice que se trata de “...un arbitrio del Derecho Internacional Tributario para solucionar las incompatibles posiciones de la fuente y del domicilio o residencia”⁵⁷. Por su parte, Ricardo Riveiro menciona que “cuando se precisa el concepto de establecimiento permanente se delimita la sujeción plena de una parte de la empresa que opera en un país diferente de aquel donde tiene la residencia, para aislarla de las actividades realizadas en el resto del mundo y determinar el beneficio que, a efectos fiscales, se debe imputar a esa parte de la sociedad.”⁵⁸

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) lo define como “el lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o una parte de su actividad, y comprende especialmente: las sedes de dirección; las sucursales; las oficinas; las fábricas; los

⁵⁵ “... ni en el derecho interno español ni en el MCOCDE se encuentra una verdadera definición de Establecimiento Permanente, sino una serie de situaciones y de aspectos parciales que intentan elaborar esa pretendida descripción”, véase en *Los aspectos fiscales internacionales de los establecimientos permanentes en Fiscalidad Internacional*, Fernando Serrano Antón, Dir., Madrid, CEF, 2001, 4ª ed., p. 183.

⁵⁶ Carlos García-Olías Jiménez, “El concepto tributario del Establecimiento Permanente Homenaje al profesor D. Juan Luis Iglesias Prada”, en *Revista de actualidad jurídica Uría Menéndez*, 2011, pp. 231 y 232.

⁵⁷ Troya Jaramillo, *Estudios de Derecho Internacional Tributario*, p. 85.

⁵⁸ Ricardo Enrique Riveiro, *Paraísos fiscales: aspectos tributarios y societarios*, Buenos Aires, Integra International, 2001, p. 69.

talleres; las minas; los pozos de petróleo o de gas; las canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales.”⁵⁹ Cabe recalcar respecto de una obra de construcción, instalación o montaje, su ejecución será considerada como establecimiento permanente si su duración excede de 12 meses. Tal definición nos acerca a la expresada por Emilio Albi Ibáñez y José Luis García Ariznavarreta⁶⁰, que la toman en forma similar.

La Organización de Naciones Unidas (ONU), lo define como “...cualquier local fijo de negocios en el que se desarrolle, total o parcialmente, la actividad de la empresa”⁶¹, a él se sujetan “los centros administrativos; las sucursales; las oficinas; las fábricas; los talleres; y las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras u otros lugares de extracción de recursos naturales”⁶².

La Ley de Régimen Tributario Interno adherida al modelo de la OCDE considera “...como establecimiento permanente de una empresa extranjera todo lugar o centro fijo ubicado dentro del territorio nacional, en el que una sociedad extranjera efectúe todas sus actividades o parte de ellas”⁶³, y luego menciona que “[e]n el reglamento se determinarán los casos específicos incluidos o excluidos en la expresión establecimiento permanente.”⁶⁴

1.3.2. Tributación de no residentes.

⁵⁹ Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, *Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune. Version abrégée*, artículo 5.

⁶⁰ Emilio Albi Ibáñez y José Luis García Ariznavarreta, *Sistema Fiscal Español*, 11ª ed., Barcelona, Ariel, 1997, pp. 970 y 971.

⁶¹ Departamento de Asuntos Económicos y Sociales de la ONU, *Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo*, Nueva York, ONU, 2013, artículo 5.

⁶² *Ibíd.*

⁶³ Véase, H. Congreso Nacional, *Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno* artículo 8.

⁶⁴ *Ibíd.*

El establecimiento permanente constituye una figura indispensable en la determinación tributaria, por cuanto su configuración determina la tributación de no residentes conforme la legislación interna, pero con los mismos privilegios de los nacionales, del territorio base del desarrollo de rentas de fuente productora; contrario a lo que ocurriría si no lograría verificarse dicho establecimiento, pues esta figura impide la doble, múltiple o reiterada imposición internacional, a partir de la temporalidad como característica propia determinada a partir de normativa interna de cada Estado, y la cual opera únicamente en razón de renta y patrimonio; José Vicente Troya manifiesta que, “en los impuestos directos, el establecimiento permanente permite repartir la renta de las empresas multinacionales entre varios estados; en tanto que en el IVA, el instituto aparece como elemento constitutivo de la territorialidad de las prestaciones de servicios efectuadas por no residentes.”⁶⁵

El numeral 1 del artículo 7 trata sobre los establecimientos permanentes de empresas extranjeras⁶⁶; mientras que el segundo numeral del señalado artículo nos muestra los elementos que el reglamento no considera parte de la mencionada figura⁶⁷. Los aspectos expuestos en el seno de la norma reglamentaria como aquellos que identifican la existencia de un establecimiento permanente propiamente, guardan relación con los supuestos establecidos en forma general, que en criterio de César Montaña Galarza, establece como prototipos de corte global, a conformar establecimientos permanentes, la verificación de: “a) las sedes de dirección; b) las sucursales; c)

⁶⁵ Troya Jaramillo, *Estudios de Derecho Internacional Tributario*, pp. 91 y 92.

⁶⁶ Véase, Ecuador, Presidencia de la República, *Reglamento para la aplicación Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno*, en Registro Oficial, Suplemento No. 209, Quito, 08 de junio, 2010, artículo 7, numeral 1.

⁶⁷ *Ibíd.*

las oficinas; d) las fábricas; e) los talleres; f) las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales”⁶⁸.

Nuestra normativa incluye además de sus similares, bienes inmuebles, yacimientos minerales, canteras, bosques, factorías, obra material inmueble, construcción o montaje, almacenes de depósitos de mercaderías, la práctica de consultoría técnica, financiera, entre otras más.

Cabe mencionar que los contribuyentes de un estado contratante, que no han configurado aún establecimiento permanente en él, por cuanto no se cumple aún con la característica de temporalidad como antes se señaló, y cuyos casos ya se mencionaron en la definición de esta figura, como lo es de seis, doce o veinte y cuatro meses según el estado, y que se encuentren generando algún tipo de renta o posean algún bien en el mismo, se mantendrían en la calidad de contribuyentes, pero no con las mismas prerrogativas que las previstas para aquellos a quienes se verificó establecimiento permanente, por su estancia diferente a servicios ocasionales, que en normativa legal, dispone menor a seis meses, dato explicado con anterioridad.

1.4. Paraísos Fiscales.

1.4.1. Definición y características relevantes.

Los paraísos fiscales han sido concebidos en la mayoría de las ocasiones como territorios de evasión y elusión impositiva, existiendo también otras concepciones acerca de su funcionamiento en el ámbito comercial, especialmente en el marco de la subregión andina, pues

⁶⁸ César Montaña Galarza, “El deber de pagar tributos y los principios de legalidad y de reserva de ley en la Constitución del Ecuador de 2008”, en *Revista de Derecho: Foro*, N° 15, Quito, Universidad Andina Simón Bolívar/Corporación Editora, 2011, p. 24.

se menciona que “históricamente no se ha considerado el tema impositivo internacional como problema fundamental para atraer la inversión e incrementar el comercio mundial, pues los eventuales problemas suscitados se los combatía solo con medidas unilaterales”⁶⁹, que claro está, tales hechos se veían influenciados por el contexto histórico de la época, ya que el tema de la fiscalidad internacional se vio instaurado lentamente en la época contemporánea.

Por su parte, Milton Grundy asocia la ligera introducción de los paraísos fiscales, con la gran dificultad de precisar su concepto, ya que originalmente, éstos eran tomados como “isla paradisíaca o territorio privilegiado, [y describe su funcionamiento,] en donde la tributación era absolutamente nula, transformándose en territorios con leyes más rígidas y con la existencia de algunos controles, hace tan sólo unos años impensables.”⁷⁰ Lo que nos hace pensar que existen dos posiciones marcadas muy bien conocidas que acuden a su criterio particular, que se adhiere al carácter positivo o negativo de los mencionados territorios.

Se trata, por un lado, de su carácter negativo acogido por el fisco, ya que en muchas ocasiones han manifestado la posible configuración de casos de elusión o evasión fiscal que en la práctica, impiden el acrecimiento del erario nacional, y con él, el recorte del gasto público social, desfavoreciendo los principios de solidaridad y redistribución de la riqueza en favor de quienes menos poseen. Pero, por otro lado, se presenta el derecho de corte constitucional tributario, tales como el derecho al mercado, la propiedad privada o libre empresa que acentúan su inclinación sobre el principio de capacidad contributiva, y su descontento ante la satanización de los paraísos fiscales, pues la empresa privada o los particulares, buscan generar importantes ahorros a través de la deslocalización de actividades, principalmente capitales y servicios, buscando entre otras cosas ahorros fiscales; lo que es totalmente lícito, siempre y cuando no constituyan vías de

⁶⁹ Montañó Galarza, *Manual de Derecho Tributario Internacional...*, p. 281.

⁷⁰ Milton Grundy, *Off-shore business centres: a world survey*, Londres, 1997, p. 9.

elusión o fraude, sino más bien un proceso legítimo que aterriza en la disminución de costos a fin de ser más competitivo⁷¹. Estos argumentos se complementan con el comentario de Juan Hdez. Viguera, quien dice al respecto, “la expresión generalizada paraíso fiscal nosotros la aplicamos en sentido peyorativo pero hay quienes la utilizan en sentido positivo”⁷².

La definición de paraísos fiscales es muy controvertida, por cuanto se la estructura en base a la similitud de sus diversas características; y son justamente varios autores que consideran cada una de ellas en particular o en su conjunto, a fin de establecer su más acertada definición. Sin duda, su conceptualización parece bastante controversial, lo cual es corroborado por Tulio Rosembuj, quien manifiesta que este es “uno de aquellos conceptos de los que todos saben su significado, pero que ninguno atina a su definición”⁷³, siendo menester analizar los diferentes enfoques dados a estos territorios así como también a sus elementos. Así, Juan Hdez. Viguera, entre algunas de sus definiciones mencionadas distingue dos posiciones, y conceptualiza los mencionados paraísos, como privilegiados territorios de actividades fiscales; y otra en la cual curiosamente descubre su lado opuesto, tomando a los paraísos fiscales como una expresión libertaria de los mercados de capitales⁷⁴.

El Servicio de Rentas Internas del Ecuador hace mención de los paraísos fiscales, como una consecuencia de la internacionalización de las transferencias mercantiles, lo cual conlleva a la deslocalización de bases imponibles, por lo tanto, “...se produce cuando una determinada

⁷¹ Jorge Ayala, “Paraísos Fiscales: Satanización o Uso Prohibido desde la Academia”, Guayaquil, SPAE/SPOL, 2011, p. 4, en http://www.espae.espol.edu.ec/images/documentos/publicaciones/coffee_break/paraisos_fiscales.pdf. acceso: 21 de noviembre 2013.

⁷² Juan Hernández Viguera, *El Trasfondo de los Paraísos Fiscales*, España, Edit. Attac, 2006, p. 14.

⁷³ Tulio Rosembuj, *La Competencia fiscal lesiva*, 1999, p. 30, citado por Diego Salto Van Der Laat, “Los Paraísos Fiscales como escenario de Elusión Fiscal Internacional y las Medidas Anti-Paraíso en la Legislación Española”, en *Revista Crónica Tributaria*, N° 93, 2000, p. 7.

⁷⁴ Hernández Viguera, *El Trasfondo de los Paraísos Fiscales*, España, p. 18.

jurisdicción fiscal atrae para sí capitales como consecuencia de una baja o nula tributación en tales territorios o por políticas sumamente restrictivas de intercambio o acceso a la información, permitiendo que los negocios se beneficien directamente de estas circunstancias y busquen trasladar sus inversiones a países que manejen sistemas tributarios demasiado flexibles e incluso - y con mayor frecuencia- a los llamados paraísos fiscales.”⁷⁵

Estas apreciaciones denotan la versatilidad del concepto, pues dicha propiedad radica no en su naturaleza sino en los efectos que producen los mismos, al desprender una gama de consecuencias positivas y negativas; unas direccionadas al Estado que emana, a consecuencia de su aparición, regulaciones legales como las conocidas medidas anti-paraísos; o aquel Estado que pierde, en materia impositiva, la posibilidad de abarcar los tributos que se trasladan a otras jurisdicciones nacionales, aún luego de poseer la potestad de ejercer su soberanía fiscal. De igual manera, aparecen los efectos para con los contribuyentes que optan por el lugar que mejor consideran para el ejercicio de sus actividades comerciales, financieras, empresariales, etc., en razón de su derecho soberano de libertad que acuña entre otros, como ya se mencionó el de trabajo, mercado, competencia, asociación; pero que se ven limitados frente a las normas antes descritas; o consecuencias que suscitan en relación a los Estados que agrupan dos o más características de los paraísos, con el único fin de atraer inversión extranjera. Jorge Ayala, más concretamente, considera como paraísos fiscales, aquellos que se caracterizan por la ausencia o baja imposición, acompañada de un rígido sigilo bancario⁷⁶.

⁷⁵ Sandro Vallejo Aristizábal y Galo Maldonado López, Coord., “Convenios para evitar la Doble Imposición Internacional”, Quito, SRI, p. 46, en https://cef.sri.gob.ec/virtualcef/file.php/43/fiscalidadphp/f1_1/f1_1archivos/pdf/F1.2.pdf acceso: 20 de Abril de 2013.

⁷⁶ Jorge Ayala, “Paraísos Fiscales: Satanización o Uso Prohibido desde la Academia”, pp. 1 y 2.

Por su parte, Carlos López López, acude al parecido de sus rasgos sobresalientes, definiéndolos de forma más elaborada como “aquellas jurisdicciones, de carácter estatal o subestatal, con niveles de tributación bajos o inexistentes, en los que los operadores económicos gozan del anonimato que proporcionan el secreto bancario, mercantil y profesional, garantizados estos últimos por normas de rango legal o constitucional”.⁷⁷ En contraste, podría decirse que en base a su conmovido concepto, “la principal misión de estas demarcaciones es ofrecer una alternativa a contribuyentes que necesitan una alternativa a la fiscalidad confiscatoria”⁷⁸, entendida esta última frase como la imposición de tarifas desmedidas sobre las rentas generadas en un determinado Estado, y en donde los regímenes tributarios de los paraísos fiscales atienden estas necesidades.

1.4.2. Rasgos de identificación de Paraísos Fiscales.

Los rasgos comunes que permiten identificar a los paraísos fiscales muchas veces varían por las distintas apreciaciones de organismos, países o autoridades que los evalúan. Sin embargo, la mayoría han acordado en elementos que guardan relación entre sí, y que se han tornado comunes a la hora de identificar a los privilegiados territorios fiscales, como muchos los llaman. Entre ellos encontramos la existencia de un sistema fiscal heterogéneo, el cual tiende a establecer distintamente reglas impositivas dirigidas hacia dos grupos de contribuyentes situados en un mismo territorio, posiblemente con iguales hechos generadores, pero distinta situación jurídica, es decir, se pone de manifiesto el trato diferenciado entre nacionales y extranjeros.

⁷⁷ Carlos López López, “Estudio de Paraísos Fiscales Visión Fundamentada en la LIRPF y LIS”, Hacienda Pública Española A.D.E., 2008, p. 3, en <http://perezoso-co.com/resources/Estudio+Para%C3%ADsos+Fiscales.pdf> acceso: 12 de Noviembre de 2013.

⁷⁸ Diego Sánchez de la Cruz, “Dándole la vuelta a la tortilla: qué pueden hacer los paraísos fiscales ante la OCDE”, en <http://diegosanchezdelacruz.wordpress.com/2013/10/17/dandole-la-vuelta-a-la-tortilla-que-pueden-hacer-los-paraiss-fiscales-ante-la-ocde/> acceso: 23 de octubre de 2013.

Así mismo se evidencia la rigurosidad de mantener el secreto y la confidencialidad respecto de la titularidad y movimientos bancarios, las transacciones comerciales de todo tipo, la titularidad de las acciones de sociedades domiciliadas en el mismo, etc., amparadas todas ellas en el secreto bancario, comercial, administrativo y registral; lo cual conlleva a la ausencia de negociación de cualquier clase de convenio que incluya una cláusula que regule el intercambio de información entre uno y otro Estado, siendo este uno de los indicadores que refleja, frente a la comunidad internacional, la voluntad de estos países de configurarse como una zona de tributación privilegiada.

Finalmente, tenemos la ausencia de toda norma que limite o controle los movimientos de capitales que tienen su origen o destino en un paraíso fiscal.⁷⁹

Cabe anotar, que la libertad de movilidad de capitales, es un tema que no debe ser visto desde el lado negativo. Esta situación indiscutiblemente relaciona la tensión del sector particular, y de manera especial a la sociedad empresarial como agente económico mayoritario, es decir, la limitación de movilidad de capitales financieros, por cuanto “una economía está vinculada al resto del mundo a través de dos canales, el comercio de bienes y servicios, y los movimientos de dinero”⁸⁰, y su restricción degeneraría en afectación de derechos de libertad de corte constitucional, sobretodo el de empresa, y comercio, éste último referido en la Constitución del Ecuador como comercio justo, aún no clarificado en su contexto, pues se hace difícil la compilación de las variables que los valoren como tal. Así, la libre movilidad de capitales, en muchos casos es limitada por los mismos recursos legales de un país. En el presente análisis

⁷⁹ Luis Ordóñez Goncalvez, “Los Paraísos Fiscales”, en <http://www.xlugh.com/paraiso.php#PARAISOS%20FISCALES> acceso: 04 de septiembre de 2013.

⁸⁰ Javier García-Verdugo Sales, “La Globalización del Sistema Financiero Internacional”, p. 83, http://www.uned.es/curso-desarrollo-economico/articulos/tema5/tema05_01.pdf acceso: 05 de Febrero de 2013.

incursiona, cuando se establecen relaciones con paraísos fiscales, estableciéndose automáticamente *controles de capital*.

Limitar o desincentivar relaciones comerciales, y por ende financieras con otros territorios, es igual a limitar el movimiento de capitales en el ámbito del comercio internacional, pues “se dice que existe perfecta movilidad de capitales cuando los inversores, es decir, los que deciden el destino del capital financiero, pueden comprar y vender activos en cualquier país con rapidez, con reducidos costes de transacción y en cantidades ilimitadas”⁸¹; sin embargo, no podemos hablar de ningún país con total libertad de movilidad de capitales, sin trabas legales antes interpuestas.

1.4.3. Mecanismos para evitar la doble tributación internacional y paraísos fiscales.

Los mecanismos para evitar la doble tributación internacional son métodos alternativos, que permiten a un estado beneficiarse con su derecho a gravar en el campo impositivo, así como a los contribuyentes con el deber de tributar. Entre los principales métodos encontramos: imputación, exención, deducción, además de otros como el Tax Sparing y Marching Credit, que han sido vistos, antes que métodos como modalidades distorsivas en el campo fiscal, pero que muy en el fondo al igual que el resto guarda su razón de ser, como el caso de atracción de inversión extranjera, y de los cuales únicamente haremos mención nominal.

1.4.4.1 Método de Imputación.

⁸¹ García-Verdugo Sales, “La Globalización del Sistema Financiero Internacional”, p. 95.

El método de imputación o también denominado Crédito Tributario, o *Tax Crédit*, consiste en la resta que el país de domicilio ejecuta respecto del porcentaje que ha sido previamente contribuido al país de fuente por tributos que en éste último se generaron; ya que el país de domicilio aplica el sistema de renta global, y por lo tanto, merma de su imposición total lo ya pagado en el país foráneo.

José Vicente Jaramillo menciona sobre el tema que el presente método "...aplica el impuesto sobre la globalidad de ingresos, inclusive los producidos fuera de su territorio y descuenta de su impuesto, el satisfecho en el exterior.⁸² Así mismo se considera que "... el país *exportador* de la inversión concede al contribuyente un descuento equivalente a los impuestos que paguen en el exterior con motivo de realización de rentas fuera del país."⁸³ "A través de esta técnica de origen anglosajón, el sujeto activo que la establece somete a imposición al contribuyente por su renta (o patrimonio) mundial, pero permite que ésta deduzca de su cuota tributaria el impuesto foráneo análogo que ha sido exaccionado en el extranjero en relación con el mismo hecho imponible."⁸⁴

El modelo de la OCDE, admite este mecanismo, señalando además que para el efecto deberá tomarse en cuenta el importe realizado hacia el estado fuente, antes de las deducciones del impuesto a la renta o patrimonial, así lo prevé en su artículo 23B. El referido modelo da reglas claras para evitar la doble imposición, pero éstas van estrictamente dirigidas al país de residencia, de esta manera se aprecia que este estado considerará como gasto deducible el importe del impuesto otorgado en el otro estado contratante, a fin de desgravar lo ya contribuido por una

⁸² Troya Jaramillo, *Estudios de Derecho Internacional Tributario*, p. 56.

⁸³ Mauricio Plazas Vega, *Métodos para evitar la doble tributación internacional*, en *Estudios de Derecho Internacional Tributario. Los Convenios de Doble Imposición*, 1ª ed., Juan Pablo Godoy F., Dir., Bogotá, Legis Editores/ICDT, 2006, p. 423.

⁸⁴ José Manuel Calderón Carrero, *La Doble Imposición Internacional y los métodos para su eliminación*, en *Fiscalidad Internacional*, 4ª ed., Fernando Serrano Antón, dir., Madrid, CEF, 2001, p. 397.

determinada renta y contribuyente, por lo que cabe mencionar que este método está dirigido a la desgravación del impuesto.

Dentro de este método encontramos dos modalidades, la imputación íntegra e imputación ordinaria o también llamada limitada. El primero de ellos permite la deducción global o total de la contribución impositiva presentada en el país de residencia que se rige por el sistema de renta global, con relación al porcentaje de la cuota entregada en el país de fuente. Mientras tanto que, el segundo considera la deducción del impuesto a pagarse en el país de residencia o del cual el contribuyente es nacional, hasta el importe de la suma fiscal pagada en el exterior.

1.4.4.2. Método de Exención.

Es necesario acotar, que el método de imputación debe ser visto desde el sistema en su conjunto, y no únicamente verse ceñido a cláusulas previamente establecidas, sujetas a realidades posiblemente diferentes a las del país que la adoptó.⁸⁵ Esta apreciación se da por cuanto no resulta común que los países importadores de capital, lleguen a establecer normativa rigurosa dirigida a inversión extranjera, por el mismo hecho de que las economías son relativamente uniformes, y por el contrario abismalmente fluctuantes, lo cual deviene en legislación sujeta a consideraciones necesariamente de tipo económico, antes que jurídico propiamente. Se considera que este método es propio o más utilizado por los países importadores de capital.

Este método tiende a ejecutar lo que su mismo nombre indica, eximir del pago de tributos en el estado de la residencia a quienes obtengan rentas o posean algún tipo de patrimonio en el extranjero (país fuente). Esta modalidad se encuentra establecida en el modelo de la OCDE como

⁸⁵ Roberto Franzé, *El Régimen de Imputación de las Rentas de Sujetos Controlados No Residentes (Controlled Foreign Companies Legislation)*, en *Curso de Derecho Tributario Internacional*, tomo II, Víctor Uckmar, coord., Bogotá, Editorial Temis S.A., 2003, p. 207.

un método más para eliminar la doble imposición, o lo que también es llamado como la yuxtaposición.

Se considera que “... el país *exportador* de la inversión exime del impuesto sobre la renta al contribuyente en lo que atañe a los ingresos que perciba en el exterior, de manera tal que el país *receptor* es el titular del derecho a recaudar los impuestos correspondientes de acuerdo con su legislación interna.”⁸⁶ Así mismo se concibe que este método, sea “...utilizado por los países que propician el principio del domicilio o la residencia, no toma en cuenta las rentas producidas fuera del territorio del estado;”⁸⁷ así mismo se considera que éste “...consiste en que el Estado de residencia del contribuyente no someta a la imposición las rentas (patrimonio) de fuente extranjera que éste se abstenga o posea, pese a que éstas resultan sujetas a su impuesto, merced al establecimiento de una exención de las mismas del hecho imponible.”⁸⁸

Este método, al igual que el anterior, aplica conforme dos modalidades, como lo es la exención integral y exención con progresividad; siendo así como se considera a la exención integral como aquella en que “...el Estado de residencia del inversionista se abstiene de someter a imposición los réditos que el mismo obtenga en el exterior y de considerarlos para los fines de determinación del tramo de alícuotas progresivas de renta nacional (...); [mientras que e]l sistema de “exención con progresividad”, en cambio, si bien no grava las rentas de fuente extranjera sí las considera como parte de la base de referencia para establecer la alícuota progresiva aplicable a las rentas de fuente nacional”⁸⁹.

⁸⁶ Mauricio Plazas Vega, *Métodos para evitar la doble tributación internacional*, p. 421.

⁸⁷ Troya Jaramillo, *Estudios de Derecho Internacional Tributario*, p. 59.

⁸⁸ José Manuel Calderón Carrero, *La Doble Imposición Internacional...*, p. 364.

⁸⁹ Mauricio Plazas Vega, *Métodos para evitar la doble tributación internacional*, pp. 422 y 423.

1.5. Medidas Anti-paraíso en el régimen tributario ecuatoriano.

El análisis de los paraísos fiscales, indiscutiblemente conlleva a vincularnos hacia el estudio de las *medidas anti-paraíso*, que es nuestro objeto de estudio, las cuales constituyen manifestaciones jurídico-legales, que abarcan los términos bajo los cuales han de tratarse los aspectos tributarios que se producen en los territorios de preferencia fiscal.

Ricardo Enrique Riveiro, es uno de los pocos autores que luego de hacer una descripción del modelo societario español señala su carácter impositivo, indicando que son “conocidas genéricamente, como medidas de transparencia fiscal internacional, siendo su fin legalizar actividades comerciales generadas en territorio español, pero cuyos responsables son personas no residentes en el mismo.”⁹⁰ Además destaca ciertos detalles que hacen parte textual de las medidas en mención: *Eliminación de ciertos beneficios fiscales*, *Inaplicabilidad de la exención en relaciones matriz-filial*, o *Cumplimiento minucioso de obligaciones formales*, son rasgos esenciales que nos dotan de herramientas para identificar de mejor manera, la finalidad real que atañe el concepto de medidas anti-paraísos.⁹¹

Entre las mencionadas cláusulas, se introduce implícitamente, la valoración estatal sobre rentas, capital, acrecimiento patrimonial, entre otros; que se producen dentro de un territorio sin preferencia fiscal, pero cuyos responsables, como personas naturales o entidades legalmente constituidas, intentan trasladar la obligación tributaria hacia los llamados paraísos fiscales; de modo que, las normas nacionales anti-paraísos, acuden a tratados y convenios internacionales ratificados por el Estado interesado, a fin de preservar tributos generados por actividades desarrolladas por sus nacionales, pactos que reflejan las medidas anti-paraíso.

⁹⁰Riveiro, *Paraísos fiscales: aspectos tributarios y societarios*, pp. 236 y 237.

⁹¹ *Ibíd.*, pp. 237 y 238.

Cabe mencionar que la manifestación expresa de las medidas anti-paraíso, como ya se refirió, se vinculan con los tratados y convenios de doble imposición, los mismos que insertan cláusulas estratégicas entre Estados-parte. Claudino Pita, señala “el intercambio de información en los modelos de convenio para evitar la doble tributación internacional”, en el cual se amplía la finalidad de su inclusión, que en un inicio se da en favor del propio convenio en su conjunto, y a la vez, busca evitar la tantas veces enunciada evasión fiscal.⁹²

Las diferentes definiciones que tratan sobre los paraísos fiscales así como sobre las medidas anti-paraísos, nos muestran los signos latentes donde ha de identificarse una jurisdicción con tales características, las medidas anti-paraíso reconocidas como medidas preventivas, que evidentemente se convierten en una realidad que envuelve a un mundo globalizado y competitivo que no podemos pasar por alto, ya que involucra intereses particulares y públicos, en la mayoría de las veces contrapuestos entre sí, y cuya aspiración ideal debería concretar una alianza propicia entre los mismos.

En el Estado ecuatoriano las medidas anti-paraíso tomaron fuerza expresa a raíz de la publicación de la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria del Ecuador, luego de su publicación en el 2007, dirigida en este ámbito, a reformar la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno. No obstante, dichas leyes no han sido las únicas que han dispuesto la vigencia de las mencionadas medidas, sino que además su incidencia se ha visto plasmada en distintas normas de carácter reglamentario; siendo una de ellas, El Plan Nacional para el Buen Vivir Tomo II, que desagrega, los lineamientos económicos considerados indispensables en su concepto para el manejo de estos temas, y con ellos los tributarios.

⁹² Claudino Pita, *El Intercambio de Información*, Buenos Aires, Ábaco de Rodolfo Depalma, 2003, p. 1078.

Dicho Plan, recopila la intención real de las normas anti-paraíso expuestas en distintos textos legales y reglamentarios, que se sujeta a las disposiciones constitucionales de orden económico y tributario, y claro está a la nueva dinámica de la economía intervencionista y regulatoria. Así, por ejemplo, se dispone la transformación económica estructural, mediante regulaciones que minimicen “...el riesgo sistémico de la economía con las siguientes acciones, [como] tipificar el enriquecimiento no justificado como delito, *endurecer las restricciones para los agentes que realicen negocios con paraísos fiscales y jurisdicciones sigilosas*, y fortalecer la fiscalidad internacional a través de mecanismos de control de precios de transferencia”⁹³.

Esta medida expresa directamente su oposición a la existencia de relaciones comerciales con paraísos fiscales, y se reafirma en el literal c) del numeral 8.8 de esta resolución, cuando expresa la necesidad de “coordinar los esfuerzos institucionales para luchar contra los paraísos fiscales, los regímenes fiscales preferentes y las jurisdicciones sigilosas en la entrega de información, así como contra el lavado de activos”⁹⁴. Esta última parte, se establece como punto clave del establecimiento de las medidas anti-paraíso, ya que en su determinado momento el Estado ecuatoriano estuvo condicionado por el Grupo de Acción Financiera contra el Lavado de Activos, a ser ubicado en una “lista negra” de forma permanente, a menos de incorporar en su legislación interna cláusulas que impidan dicha actividad⁹⁵.

Pero, lejos de las disposiciones expresas que denotan limitaciones totales por el libre ejercicio de relaciones comerciales a nivel internacional, dicha disposición mira un poco más allá incluso de lo que el régimen tributario actual en su defensa reafirma sobre la eliminación de la

⁹³ Ecuador, *Plan Nacional para el Buen Vivir 2013 2017 Tomo II*, en *Registro Oficial, Suplemento No. 78*, Quito, 11 de Septiembre, 2013, numeral 8.5.1., ítem 5.

⁹⁴ *Plan Nacional para el Buen Vivir 2013 2017 Tomo II*, numeral 8.8, literal c).

⁹⁵ Véase, “GAFI sigue inconforme con mejoras de Ecuador”, Guayaquil, *El Universo*, 20 de febrero, 2012, <http://www.eluniverso.com/2012/02/21/1/1355/gafi-sigue-inconforme-mejoras-ecuador.html> acceso: 10 de febrero 2014.

evasión fiscal o la redistribución equitativa de la riqueza, y es lo que en su criterio se mantiene como el derecho del Estado de intervenir en las relaciones generadas por agentes económicos una vez calificadas de contrarias o ajenas al bienestar social; pues en la mayoría de los casos la concepción ideológica de un estado latinoamericano admite incluso riesgo respecto de la atracción de capitales frente a la pérdida de su soberanía fiscal. A esto, se suma el principio de solidaridad que se conecta a la capacidad contributiva de los contribuyentes. Sin embargo, no podemos desatender el principio de igualdad que habla de condiciones paritarias de todas las personas, y que en el presente caso, estaría recortando condiciones igualitarias de particulares que acceden a paraísos fiscales frente a aquellos que no lo hacen.

1.5.1. Medidas relativas a la determinación de la base imponible.

La Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno (LORTI), incluye entre sus normas aquellas disposiciones restrictivas que no incluyen gastos deducibles para operaciones realizadas directa o indirectamente con personas residentes en paraísos fiscales. Su incorporación busca impedir la resta de renta producida efectivamente en paraísos fiscales, para el cálculo de su base imponible, que a la larga representa mayor porcentaje que el reflejado numéricamente por dichos países. En el Ecuador, se especifica tal caso, así por ejemplo se expresa que “ tampoco serán deducibles los intereses de los créditos provenientes de instituciones financieras domiciliadas en paraísos fiscales o en jurisdicciones de menor imposición”⁹⁶, además de aquellas rentas que no se encuentren registradas conforme las disposiciones emitidas por el Directorio del Banco Central del Ecuador. A este mismo artículo se suma el literal c) del inciso décimo, la negativa de

⁹⁶ H. Congreso Nacional, *Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno*, artículo 13, numeral 3.

deducción respecto de los cánones y cuotas de los contratos de arrendamiento mercantil internacional o leasing cuando éstas “...se hace a personas naturales o sociedades, residentes en paraísos fiscales”⁹⁷.

El numeral 2.4 de la segunda disposición reformativa del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones (COPCI), establece las reformas a la LORTI, expresa que no serán deducibles los intereses de créditos provenientes de instituciones financieras domiciliadas en paraísos fiscales o en jurisdicciones de menor imposición. Además, el circular emitido por el Director General del Servicio de Rentas Internas fortalece el enunciado legal mencionado, en cuya parte pertinente dispone “[p]ara efectos de la liquidación del Impuesto a la Renta, no serán deducibles los intereses de los créditos provenientes de instituciones financieras domiciliadas en paraísos fiscales o en jurisdicciones de menor imposición. Esta resolución especifica los intereses provenientes de instituciones financieras generados en el extranjero”⁹⁸.

Cuando se habla de exenciones, como elemento dirigido a determinar y liquidar el impuesto a la renta, el Art. 9 de la LORTI manifiesta que serán exonerados los dividendos y utilidades distribuidos por sociedades nacionales o extranjeras residentes en el Ecuador a favor de otras, *no domiciliadas en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición* o personas naturales no residentes en el Ecuador⁹⁹.

El artículo innumerado quinto después del artículo 15 de la LORTI, exonera del régimen de precios de transferencia a todos aquellos sectores de contribuyentes que no realicen operaciones con residentes en paraísos fiscales o regímenes fiscales preferentes, entre otros dos criterios más.

⁹⁷ *Ibíd.*, artículo 13, inciso 10, literal 2.

⁹⁸ Ecuador. Director General del Servicio de Rentas Internas, *Interés pagado a Paraísos Fiscales no deducibles*, en *Registro Oficial No. 515*, Quito, 18 de agosto 2011.

⁹⁹ H. Congreso Nacional, *Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno*, artículo 9, numeral 1.

En cuanto a la Ley de Minería, la séptima disposición expresa que: “no se reconocerá derechos mineros a personas naturales, o jurídicas, nacionales o extranjeras, que tengan como socios, accionistas o partícipes directa o indirectamente a empresas domiciliadas, constituidas o ubicadas en un paraíso fiscal”.¹⁰⁰

1.5.2. Medidas referentes a la doble imposición internacional.

La doble imposición internacional ha llevado a muchos países a la toma de decisiones tendientes a corregirla, y es allí justamente junto a las cuales se incluye normativa anti-paraíso. El Ecuador ha sumado entre las mencionadas el grupo de las exenciones respecto de la determinación y liquidación del impuesto a la renta, como ya se explicó anteriormente, pero que cabe en importancia mencionar dentro de este tipo de medidas, en cuyo caso se exoneran “...[l]os dividendos y utilidades, calculados después del pago del impuesto a la renta, distribuidos por sociedades nacionales o extranjeras residentes en el Ecuador, a favor de otras sociedades nacionales o extranjeras, no domiciliadas en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición o de personas naturales no residentes en el Ecuador...”¹⁰¹

Es vital menester considerar el artículo 49 de la LORTI, ya que este habla del tratamiento de rentas del extranjero, y la aplicación del criterio de exención sobre las mismas generadas por residentes de nuestro país, pero del cual se excluyen las producidas en paraísos fiscales, cuando expresa que, “[t]oda persona natural o sociedad residente en el Ecuador que obtenga rentas en el exterior, que han sido sometidas a imposición en otro Estado, se excluirán de la base imponible

¹⁰⁰ Ecuador, Asamblea Nacional, *Ley Minería*, Quito, en *Registro Oficial, Suplemento No. 517*, 29 Enero, 2009, artículo Séptima Disposición General.

¹⁰¹ H. Congreso Nacional, *Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno*, artículo 9, numeral 1.

en Ecuador y en consecuencia no estarán sometidas a imposición. En el caso de rentas provenientes de paraísos fiscales no se aplicará la exención y las rentas formarán parte de la renta global del contribuyente.”

1.5.3. Deducción por reinversión de beneficios.

Esta norma tiende a especificar de mejor manera la prevista en la primera parte del análisis de estas medidas, ya que exclusivamente se refiere a la negativa de acceder a las sociedades al beneficio de la exención de 10 puntos porcentuales, cuando lo destinado a reinversión provenga de empresas residentes en paraísos fiscales o jurisdicciones de menos imposición, por lo que se ha considerado que tales territorios deben gravar con el 22%, aun si su objeto es gravar en activos productivos.¹⁰²

Su fin tiende a desechar mediante mandato legal toda posibilidad de extender beneficios del tipo que sea hacia los territorios de preferencia fiscal. El ya mencionado caso de las instituciones financieras se especificó mucho más en la *Ley Orgánica de Redistribución de los Ingresos para el Gasto Social*, en cuyo contenido se dispuso reformas a la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria en el Ecuador, como la sustitución del artículo 187 respecto de la tarifa del impuesto recaído sobre los fondos disponibles en entidades extranjeras y de inversiones emitidas por emisores domiciliados fuera del territorio nacional. En tal caso, se establece que la tarifa de este impuesto es del 0.25% mensual sobre la base imponible aplicable para dichos fondos, pero surge la excepción:

Cuando la captación de fondos o las inversiones que se mantengan o realicen a través de subsidiarias ubicadas en paraísos fiscales o regímenes fiscales preferentes o a través de

¹⁰² *Ibíd.*, artículos 9 y 37.

afiliadas u oficinas en el exterior del sujeto pasivo, la tarifa aplicable será del 0.35% mensual sobre la base imponible; esta tarifa, podrá ser reducida en casos debidamente justificados por razones de índole económica o social, mediante Decreto Ejecutivo, hasta el 0,1%, en forma general o por segmentos, previo informes del Ministerio encargado de la política económica, y del Servicio de Rentas Internas.¹⁰³

Así mismo el inciso cuarto del artículo 7 de la Ley de Abono Tributario no es aplicable para jurisdicciones de preferencia fiscal ni paraísos fiscales, es decir:

Los abonos tributarios no se concederán cuando las exportaciones que se realicen tengan como destino final territorios considerados por el SRI como Paraísos Fiscales o Regímenes Fiscales Preferentes o hayan contado con la intermediación de agentes comerciales, terceras empresas o interpuestas personas domiciliadas en territorios considerados por el SRI como Paraísos Fiscales o Regímenes Fiscales Preferentes.

1.5.4. Medidas de transparencia fiscal y obligación general de información.

Esta medida hace alusión, como su propio nombre lo indica, al principio de transparencia que alude el conocimiento de los actos comerciales, productivos, bancarios y en sí económicos desarrollados por sus nacionales.

El inciso séptimo del innumerado seguido del artículo cuarto de la LORTI que hace mención de las partes relacionadas y sus características establece que, “serán jurisdicciones de menor imposición y paraísos fiscales, aquellos que señale el Servicio de Rentas Internas”, el mismo que mediante Resolución del Servicio de Rentas Internas ‘titulada Paraísos y Regímenes Fiscales Preferentes, menciona que “...se considerarán paraísos fiscales, incluidos, en su caso, dominios, jurisdicciones, territorios, Estados asociados o regímenes fiscales preferenciales, aquellos donde la tasa del Impuesto sobre la Renta o impuestos de naturaleza idéntica o análoga, sea inferior a un sesenta por ciento (60%) a la que corresponda en el Ecuador sobre las rentas de

¹⁰³ Ecuador, Asamblea Nacional, *Ley Orgánica de Redistribución de los Ingresos para el Gasto Social*, en *Registro Oficial, Suplemento No. 847*, Quito, 10 de Diciembre, 2012, artículo 2.

la misma naturaleza de conformidad con la Ley de Régimen Tributario Interno”¹⁰⁴. La Ley Reformativa para la Equidad Tributaria del Ecuador, señala que a más de los criterios de la Administración Tributaria del Ecuador, se considerará la información vertida por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, OCDE, y el Grupo de Acción Financiera Internacional-GAFI¹⁰⁵.

La disposición enunciada detalla mediante normativa interna, el criterio que la Administración Tributaria ecuatoriana ha adoptado para considerar el sector de los paraísos fiscales, y en la misma norma determina la medida de transparencia fiscal, y que es justamente el que dichos territorios “...suscriban y pongan en vigencia un convenio para evitar la doble tributación internacional que contenga cláusula de intercambio de información, o un convenio específico de intercambio de información entre Administraciones Tributarias y además, que por aplicación de sus normas internas no pueda alegarse secreto bancario, bursátil o de otro tipo ante el pedido de información del Servicio de Rentas Internas o, en su caso, que establezcan en su legislación interna modificaciones en el Impuesto a la Renta a fin de adecuarlo a los parámetros internacionales en esa materia, que le hagan perder la característica de paraísos fiscales o de regímenes fiscales preferenciales.”¹⁰⁶

Otra medida que se suma a este grupo anti-paraíso, consta en el Decreto Ejecutivo 1793 de fecha 20 de junio del 2009, en el cual luego de disponer la *identificación plena* de las personas que deseen contratar con el Estado, esto es tanto proveedores como oferentes parte de una persona jurídica, expone que:

¹⁰⁴ Ecuador, Servicio de Rentas Internas, *Paraísos y Regímenes Fiscales Preferentes Resolución No. 182*, en *Registro Oficial, Suplemento No. 285*, Quito, 29 de febrero, 2008, artículo 3.

¹⁰⁵ Véase, Asamblea Constituyente, *Ley Reformativa para la Equidad Tributaria del Ecuador*, artículo innumerado después del artículo 56, numeral 9, inciso cuarto.

¹⁰⁶ Servicio de Rentas Internas, *Paraísos y Regímenes Fiscales Preferentes Resolución No. 182*.

Si en la determinación de los accionistas, partícipes o asociados o cualquier forma de participación se llegare a determinar que tienen la calidad de personas jurídicas con domicilio en los denominados “paraísos fiscales” determinados por el Servicio de Rentas Internas de la República del Ecuador; esta situación será causa de descalificación inmediata.¹⁰⁷

Esta calificación se efectuará por el Instituto Nacional de Contratación Pública; que impide directamente relación contractual con sociedades offshore. El inconveniente surge de la presente disposición y los derechos de libertad de asociación de los que son sujetos las personas del Estado ecuatoriano.

Cierro este capítulo señalando que las distintas medidas tomadas frente al ejercicio de actividades generadas en paraísos fiscales o con personas o sociedades ubicadas en los mismos, son resueltas y dictadas mediante mandatos legales y actos resolutivos. La regulación estatal no es del todo mala, el problema está en el tipo de regulaciones que afectan a derechos de rango constitucional.

Las distintas medidas enunciadas en el presente capítulo, deja entrever las potenciales afectaciones de derechos de los contribuyentes de nuestro Estado, que deben ser manejadas con pinzas dentro del gran campo de la fiscalidad internacional, pues se compromete no únicamente el patrimonio de particulares, sino el de todo un país; y los derechos de libertad de asociación, trabajo, empresa, no pueden tambalear ante los ojos de la práctica de negociaciones internacionales. Es preciso considerar que el establecimiento del secreto bancario, financiero, bursátil, deforma enormemente la figura de seguridad jurídica nacional; y la falta de incentivos impositivos impiden el normal desarrollo de las actividades comerciales a escala internacional. Estos últimos puntos serán desarrollados más de cerca en el siguiente capítulo que ahonda sobre los derechos de los contribuyentes frente a las limitaciones legales impuestas a paraísos fiscales.

¹⁰⁷ Ecuador, Presidencia de la República, *Calificación como Proveedor y Cesión de Acciones*, en *Registro Oficial, Suplemento No. 621*, Quito, 20 de junio 2009, artículo 1.

CAPÍTULO II
DERECHOS CONSTITUCIONALES DE CONTRIBUYENTES
Y EL RÉGIMEN TRIBUTARIO DEL ECUADOR

Actualmente, en el régimen tributario ecuatoriano, los derechos y principios constitucionales son considerados de igual jerarquía, así lo manifiesta nuestra Constitución en su artículo 11, numeral seis¹⁰⁸. Sin embargo, surge la interrogante ante tal disposición cuando de su aplicación en una determinada materia se trata, o cuando su ejecución difiere en un caso concreto. La materia tributaria, posee principios propios que le otorgan autonomía científica, pero existen a la vez derechos y principios que deben ser atendidos conforme la importancia que merecen en el texto constitucional y cuya aplicación es el campo tributario, pudiendo resultar en posible confrontación y consecuencias desfavorables para los sujetos pasivos.

Este segundo capítulo muestra la situación general del contribuyente, luego de establecer consideraciones sobre el real alcance de la materialización de las normas constitucionales en el campo tributario. Su análisis nos permitirá establecer en el tercer capítulo, las actuales condiciones de los contribuyentes del régimen tributario ecuatoriano relacionados con paraísos fiscales dentro del marco constitucional.

¹⁰⁸ Véase, Asamblea Constituyente del Ecuador, *Constitución de la República del Ecuador*, artículo 11, numeral 6.

2.1. Derecho Constitucional Tributario.

2.1.1. Principios constitucionales tributarios.

2.1.1.1. Definición y características.

Los principios, al ser considerados como mandatos de optimización, por cuanto prescriben parámetros generales que encarnan situaciones fácticas y jurídicas¹⁰⁹, establecen pautas iniciales inamovibles de aplicación, que si bien no se detalla su reglamentación, no dejan de ser óptimos en cuanto a su ejercicio.

Se ha llegado a sostener que los principios son “...pautas a las cuales se atribuye un contenido intrínsec[o] y manifiestamente justo”¹¹⁰. Pero al ser los principios un mundo jurídico difícil de explicar en una sola frase, se hace necesario establecer una aproximada definición mediante características que los perfilen como tales, entre las cuales mencionaremos que los principios vienen siempre sujetos a una obligación de hacer o no algo; además de considerar su sola prescripción sin reglamentación alguna, de donde parte su carácter abstracto y la necesidad de que éstos operen junto a las reglas, a fin de configurar su real alcance de ejecución, pues son de carácter general.

Todo principio, fuere cual fuere la rama a la cual pertenezca, implica siempre la garantía de un derecho, por complicado que resulte; es decir, “...los principios constitucionales tienen un valor no sólo programático, sino también preceptivo, en orden a garantizar la producción

¹⁰⁹ Robert Alexy, *Tres escritos sobre los derechos fundamentales y la teoría de los principios*, trad. en verso castellano por Carlos Bernal Pulido, Bogotá, Universidad Externado de Colombia, 2003, p. 95.

¹¹⁰ José Osvaldo Casás, *Principios Jurídicos de la Tributación*, en *Tratado de Tributación*, tomo I, Horacio García Belsunce, dir., Buenos Aires, ASTREA, 2003, p. 222.

normativa de conformidad con determinados criterios y valores acogidos en el sistema jurídico por su carácter fundamental.”¹¹¹

Estos preceptos aterrizados al marco tributario regula fuertemente la debida aplicación de la materia, ya que “...los principios tributarios tienen que ver en definitiva con la preservación de la libertad; de modo que son conformadores de derechos de los contribuyentes frente al Estado y su Administración...”¹¹². Mauricio Plazas Vega, también trata al respecto y expone que en razón de los principios “...deben evitarse los excesos en la incidencia efectiva del sistema y coordinarse de tal manera que el contribuyente no quede sometido a círculos de poder impredecibles que afecten sus decisiones de consumo o inversión de manera contraria a los intereses de la colectividad.”¹¹³

2.1.1.2. Principios que por su importancia se encuentran en la Constitución del Ecuador y leyes tributarias.

El artículo 300 de la Constitución del Ecuador expresa los principios del régimen tributario ecuatoriano, el cual enuncia a la “generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria”.¹¹⁴

El *principio de generalidad*, previsto en el artículo 6 de nuestra Constitución, manifiesta que “[to]das las ecuatorianas y los ecuatorianos son ciudadanos y gozarán de los derechos

¹¹¹ “Principios del Derecho Tributario”, en <http://jfpont.files.wordpress.com/2009/09/principios-del-derecho-tributario.pdf> acceso: 26 de septiembre 2013.

¹¹² Roberto Mario Mordegliá, *Principios Tributarios y Garantías de los Contribuyentes: La experiencia argentina*, en *Protección Constitucional de los Contribuyentes*, Rubén O. Asorey, dir., Madrid, MARCIAL PONS/EDUCA, 2000, p. 167.

¹¹³ Mauricio Plazas Vega, *Los Principios Constitucionales del Sistema Tributario*, en *Teoría Constitucional*, Cristina Pardo Schlesinger y Carlos Parra Dussán, edit., Bogotá, Universidad del Rosario, 2006, p. 113.

¹¹⁴ Asamblea Constituyente del Ecuador, *Constitución de la República del Ecuador*, Art. 300.

establecidos en la [misma]...”¹¹⁵, así como el Código Orgánico Tributario (COT) lo incluye entre los demás principios tributarios¹¹⁶. Su esencia implica que todos, sin identificación de persona en particular, sean tratados de la misma forma; lo cual conlleva al trato genérico para todos los sujetos pasivos de un determinado lugar.

El *principio de legalidad*, referido exclusivamente al campo tributario, se encuentra establecido en el artículo 5 del COT; mientras la Constitución, en su artículo 301 menciona la facultad de la Asamblea Nacional de establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos, la misma que destaca además que, por acto normativo de órgano competente se aplicará igual tratamiento para tasas y contribuciones especiales, siempre y cuando actúen conforme a la ley. Generalmente se ha visto identificado por el aforismo latino *nullum tributum sine lege*, no hay tributo sin ley, y definida como “...la sumisión y respeto a la Ley o la actuación dentro de la esfera establecida por el legislador”¹¹⁷, es decir, que todas las actuaciones de la administración tributaria deben ir conforme a la ley material que la define, y sus actos normativos no pueden contrariar dichos mandatos legales. Delimitado al campo tributario, como *principio de reserva de ley*, representa “...la regulación expresa de los elementos constitutivos esenciales de cada tributo...por vía reglamentaria”¹¹⁸, o “...mediante ley formal”¹¹⁹. El artículo 120, numeral 7 de la Constitución denota su presencia, cuando trata sobre la atribución específica de la Asamblea Nacional para sancionar aspectos referidos a los tributos mediante ley, sin menoscabo de las

¹¹⁵ *Ibíd.*, artículo 6.

¹¹⁶ Véase, H. Congreso Nacional, *Código Orgánico Tributario*, artículo 5.

¹¹⁷ Narciso Amoros, *Derecho Tributario*, p. 120.

¹¹⁸ Vladimir Rodrigo Salazar González, *Jurisprudencia Constitucional Tributaria en el Ecuador*, tesis de maestría, Universidad Andina Simón Bolívar, Quito, 2008, p. 28, en <http://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/463/1/T619-MDE-Salazar-Jurisprudencia%20constitucional%20tributaria%20en%20el%20Ecuador.pdf> acceso: 24 de Octubre del 2013.

¹¹⁹ Narciso Amoros, *Derecho Tributario*, p. 124.

otorgadas a los gobiernos autónomos descentralizados. Esta norma es reafirmada por el artículo 132, numeral 3 del mismo texto.

El *principio de igualdad* posee rango constitucional, pero su establecimiento se dio mucho antes que la misma Constitución¹²⁰. La Corte Nacional argentina, en uno de sus fallos resolvió acertadamente “que la igualdad no es un concepto preciso, absoluto, o matemático que conduzca al igualitarismo sino, más bien, una noción relativa, por lo cual los tratamientos legislativos deben ser iguales en igualdad de condiciones, y desiguales ante circunstancias desiguales.”¹²¹ En Ecuador, la Constitución, no lo incluye dentro de los principios tributarios propiamente, más lo hace de forma general y de fácil aplicación a todo el ordenamiento normativo.

Otros autores han tratado este principio a través de la llamada *justicia distributiva*, cuyo propósito se dice es “...restaurar la igualdad entre los hombres o cuando menos atemperar las desigualdades más patentes”¹²². Además, se suma la capacidad contributiva como principio implícito del régimen tributario, pues se afirma que “la verdadera igualdad tributaria tiene que ver con la capacidad contributiva”.¹²³

Circunscritamente, la igualdad en el ámbito tributario opera a través del *principio de equidad*, entendida desde dos enfoques, equidad vertical o *principio de progresividad* y equidad horizontal o *principio de proporcionalidad*. Del primero de ellos se dice que actúa “...cuando los contribuyentes en desigualdad de circunstancias son tratados en forma desigual para efectos de la

¹²⁰ Víctor Uckmar, *Principios Comunes del Derecho Constitucional Tributario*, Bogotá, Temis, 2002, p. 157.

¹²¹ Uckmar, *Ibíd.*, p. 163.

¹²² Miguel Valdés Villarreal, *La justicia de la Contribuciones*, en *Principios Tributarios Constitucionales*, México D.F., Tribunal Fiscal de la Federación, 1989, p. 31.

¹²³ José Vicente Troya Jaramillo, *Derecho Constitucional Tributario en Manual de Derecho Tributario*, Quito, Corporación de Estudios y Publicaciones, 2014, p. 130.

carga tributaria”¹²⁴; de tal modo que se considera progresivo a un tributo “...que (...) consiga mayores recaudos de quienes más tienen, con una carga fiscal total más que proporcional [y diferentes tarifas] sobre el crecimiento de sus rentas o riquezas.”¹²⁵

De la *proporcionalidad* se ha establecido que “los contribuyentes que se encuentran dentro de una misma situación económica deben contribuir en forma razonablemente igual a las cargas de la comunidad”¹²⁶. Margáin Manautou señala que un tributo denota proporcionalidad cuando “comprende por igual de la misma manera a todos aquellos individuos que se encuentran en la misma situación o circunstancia”¹²⁷, y anota además que “la equidad exige que se respete el principio de igualdad”¹²⁸, que sería a “Iguales capacidades contributivas, en las mismas condiciones, deben estar sometidas a iguales obligaciones impositivas.”¹²⁹

La *capacidad contributiva* “...en forma expresa o implícita, ha sido recogida generalmente por las constituciones, estableciendo algunas que todos los ciudadanos tienen la obligación de contribuir a los gastos públicos de acuerdo con sus facultades, y otras como la nuestra, que todos los individuos son iguales ante la ley, concepto que involucra la igualdad ante las cargas fiscales.”¹³⁰ Por lo que diremos que la verdadera igualdad, como objetivo de un estado, corresponde a la identificación exacta de la capacidad contributiva de los sujetos pasivos. “La noción de la capacidad contributiva contiene un elemento *objetivo*, cantidad de riqueza, y otro

¹²⁴ Sergio Gálvez, *Reflexiones acerca del Crédito por Impuesto a la Renta anonado en el Exterior y el Principio de Equidad en la legislación peruana*, en *Derecho Tributario*, Daniel Yacolca Estares y Jorge Bravo Cuccí, edit., GRIJLEY, 2011, p. 517.

¹²⁵ Lucy Cruz de Quiñones, “Marco Constitucional del Derecho Tributario”, en Mauricio Plazas Vega, comp., *Derecho Tributario*, Bogotá, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 1999, p. 285.

¹²⁶ Juan Rafael Bravo Arteaga, *Nociones Fundamentales de Derecho Tributario*, 2ª ed., Bogotá, Ediciones Rosaristas, 1997, p. 110.

¹²⁷ Margain Manautou Emilio, *La Constitución y algunos conceptos de Derechos Tributarios mexicano*, S.L.P., 1967, p. 109.

¹²⁸ *Ibíd.*

¹²⁹ Horacio A. García Belsunce, *Estudios Financieros*, Buenos Aires, El gráfico, 1966, p. 177.

¹³⁰ Ramón Valdés Costa, *Curso de Derecho Tributario*, Montevideo, Uruguayo Colombino, 1970, p. 131.

objetivo, la relación de esa riqueza con la persona del contribuyente (...) [y se la define como] “la medida en que los ciudadanos pueden soportar la carga tributaria teniendo en cuenta las respectivas situaciones personales”.¹³¹

El primer elemento se refiere a la capacidad de pago de un tributo, mientras el segundo va más allá de la simple manifestación de riqueza, e ingresa a la auténtica capacidad del contribuyente, en razón de su renta global, por lo que esta definición se adentra a la real capacidad económica de las personas que tributan, es decir, la contribución computada, luego de satisfacer adecuadamente necesidades personales y familiares de los sujetos pasivos, o *mínimo vital*.

La *no confiscatoriedad*, es otro principio de carácter implícito que denota el límite de la administración respecto de su poder de imposición. Se considera que se lo contrariaría “...cuando los tributos absorben una renta sustancial de las rentas reales o potenciales de un capital o actividad racionalmente explotados.”¹³² Nuestra Carta Constitucional reconoce enfáticamente el derecho a la propiedad privada en su artículo 66, numeral 26, al expresar “el derecho a la propiedad en todas sus formas...”¹³³; mientras el artículo 323 prohíbe toda forma de confiscación y con ella, el posible arbitrio de la administración. No así la Constitución española, detalla de forma expresa que “todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”.¹³⁴ El COT por su parte, toma

¹³¹ Ramón Valdés Costa, *Curso de Derecho Tributario*, p. 133.

¹³² Rodolfo R. Spisso, *Derecho Constitucional Tributario*, Buenos Aires, Depalma, 1991, p. 241.

¹³³ Asamblea Constituyente del Ecuador, *Constitución de la República del Ecuador*, artículo 66, numeral 6.

¹³⁴ España, Cortes Generales en sesiones plenarias del Congreso de los Diputados y del Senado Español, *Constitución Española*, en *Boletín Oficial del Estado No. 311*, 29 de diciembre, 1978, artículo 31, numeral 1.

a los tributos como política económica general, como incentivo a la inversión, reinversión, ahorro, y su destino para fines productivos y desarrollo nacional, atención y estabilidad de progreso social y mejor distribución de la renta nacional¹³⁵, por lo que podemos acotar que la no confiscatoriedad garantizar la propiedad privada en toda su expresión.

La *irretroactividad*, comprende todo el ordenamiento tributario, y consiste en que todas las leyes tributarias sustantivas como adjetivas, regirán "...desde el día siguiente al de su publicación en el Registro Oficial, salvo que establezcan fechas especiales de vigencia posteriores a esa publicación."¹³⁶ El campo penal tributario posee una excepción a esta regla, y es que cuando se trata de delitos tributarios, se aplicarán las medidas más benignas al infractor.

La *eficiencia*, otro principio explicitado en la Constitución, atiende la recaudación de recursos suficientes para cubrir las necesidades del Estado, además de actuar como política fiscal, cuyos resultados son generalmente calificados conforme se cumplan o no con los objetivos planteados¹³⁷. Este principio guarda relación con el de *simplicidad administrativa*, el mismo que rige para la Administración Tributaria, como ente responsable de brindar al contribuyente, todas las facilidades necesarias para el pago de sus obligaciones; y junto al principio de *transparencia*, la administración asume la obligación de dar a conocer su actuación, dando cumplimiento al deber constitucional de todos los ecuatorianos de "...11. Asumir las funciones públicas como un servicio la colectividad y rendir cuentas a la sociedad y a la autoridad, de acuerdo con la ley..."¹³⁸; el mismo que concuerda con el artículo 100 de dicho cuerpo normativo, cuando expresa que en todos los niveles de gobierno, se regirán por los llamados principios

¹³⁵ Véase, H. Congreso Nacional, *Código Orgánico Tributario*, artículo 6.

¹³⁶ Véase, *Ibíd*, artículo Art. 11.

¹³⁷ Bravo Arteaga, *Nociones Fundamentales de Derecho Tributario*, pp. 114-116.

¹³⁸ Asamblea Constituyente del Ecuador, *Constitución de la República del Ecuador*, artículo 83, numeral 11.

democráticos, como el “...4. Fortalecer la democracia con mecanismos permanentes de transparencia, rendición de cuentas y control social....”¹³⁹.

Se podría decir, que la suficiencia recaudatoria también se suma a este último grupo mencionado, a pesar de que es la primera vez que se lo enuncia en nuestra Carta constitucional. Su objeto trata que el Estado siempre cuente con recaudación de tributos suficiente para el financiamiento adecuado de los mismos, es decir para la adecuada distribución del gasto público. Finalmente, hay que destacar que, la Corte Nacional de Justicia del Ecuador resolvió que, los principios rectores del sistema tributario y de los tributos en particular, [son] el de legalidad, mejor dicho de reserva de ley por el cual los elementos principales, gravitantes y definidores de los tributos, han de obrar de ley, principio que atañe a la forma y que es la base de la seguridad jurídica; y el de capacidad contributiva, por el cual se ha de gravar indicios de capacidad contributiva, principio que es de carácter material y que conduce a que se haga prevalecer la sustancia sobre la forma¹⁴⁰, independientemente del resto de principios que juegan un papel preponderante en la ejecución del régimen tributario ecuatoriano. Sin embargo, no podemos desatender los distintos hechos que pueden surgir, y ante lo cual el derecho debe estar atento.

2.1.2. Derechos constitucionales de los contribuyentes.

2.1.2.1. Definición y generalidades.

Los derechos constitucionales de los contribuyentes no se encuentran de forma expresa en el régimen tributario ecuatoriano, por lo que haremos referencia a los derechos y garantías de

¹³⁹ *Ibíd.*, artículo 100, numeral 4.

¹⁴⁰ Ecuador, Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, *Jurisprudencia No. 226-2009*, en *Registro Oficial No. 368*, Quito, 27 de julio, 2009.

forma general que detalla la Constitución aplicables al campo administrativo en su conjunto, y dentro de este al impositivo. Un caso de singular importancia es el español, que regla en favor del particular mediante la *Ley de los Derechos y Garantías de los Contribuyentes*¹⁴¹ específicamente, y la *Ley General Tributaria de España*¹⁴², además de incluir el rol del defensor de este sector, a diferencia del Estado ecuatoriano que no ha tenido la misma atención.

Históricamente, encontramos como precursor de este sector “...al tributarista francés Luis Trotabas, quien en la década de 1960-1970 lanzó la idea sobre el particular, a partir de lo cual ha ido ganando adeptos hasta lograr que desde los años finales del siglo XX y en lo que va del siglo XXI, varios países del mundo (...) [han] expedido Estatutos del Contribuyente, con esa denominación o con otra equivalente”.¹⁴³ Más, datan acontecimientos y actos de gran importancia que destacan cronológicamente la relevancia que tales derechos dieron al sector de los particulares, como el 30 de julio de 1996 que se dictó la primera *Declaración de los Derechos del Contribuyente II* (Taxpayer Bill of Rights II) en Estados Unidos, con el fin de enmendar el International Revenue Code emitido en 1986, y cuyo propósito fue establecer un mecanismo de defensa mediante la presencia de un abogado exclusivo del contribuyente (Taxpayer Advocate). España también continuó con esta medida, y el 26 de febrero de 1998, expidió la *Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente*, a fin de regular sus derechos y garantías básicas. Sin embargo, para entonces, en 1985, Canadá ya contaba con la *Carta de los Derechos de los Contribuyentes*; y Gran Bretaña en 1986 también poseía la denominada *Carta del Contribuyente*,

¹⁴¹ España, Jefatura del Estado, *Ley de los Derechos y Garantías de los Contribuyentes de España*, en *Boletín Oficial del Estado No. 50*, 26 de febrero, 1998, artículo 3.

¹⁴² España, Jefatura del Estado, *Ley General Tributaria de España*, en *Boletín oficial del Estado No. 302*, 18 de diciembre, 2003, artículo 34.

¹⁴³ Rodrigo Garcés Moreano, *Los Derechos del Contribuyente*, en “Jornadas por los 50 años del Sistema Especializado de Justicia Tributaria en el Ecuador”, José Vicente Troya Jaramillo, comp., Quito, Ministerio De Justicia, Derechos Humanos y Cultos, 2010, P. 141.

al igual que Nueva Zelanda, y Francia que un año después, es decir, en 1987, también compartía la misma normativa. No hay que desentender que “[el] estatuto del contribuyente constituye el límite, [pero] no siempre respetado, al ejercicio de las potestades tributarias de los Estados, en sus diferentes niveles de gobierno: nacional, provincial y municipal.”¹⁴⁴

Los derechos del contribuyente es una figura que viene de la mano con la labor que ejecuta el Defensor del Contribuyente, el cual se instaura como ente unipersonal de defensa jurídica al contribuyente, es decir, “...que no están pensados directamente ni para andar fastidiando a la [Administración] [n]i tampoco están para una defensa a ultranza frente a la administración partiendo de que el ciudadano siempre tiene la razón.”¹⁴⁵ Su posición y actuación es mucho más objetivo e imparcial, con seria representatividad legal de los contribuyentes que se creyeren afectados, a fin de constituirse en un elemento de suma importancia en el ejercicio mismo de los procedimientos tributarios.

Es menester precisar que detrás del concepto de derechos constitucionales propiamente se hila un sinnúmero de teorías e historia que hace difícil la precisión de su concepto. Pablo Pérez Tremps, considera que “en la actualidad, la referencia a conceptos como Derechos Fundamentales, Derechos Humanos, Derechos y libertades, Derechos Constitucionales, es una constante tanto en el mundo jurídico, como en la vida política y social”¹⁴⁶; y con esta apreciación explica como los derechos fundamentales son los derechos humanos constitucionalizados; y éstos últimos, la expresión jurídica del elemento ético exteriorizado por la colectividad; además de que

¹⁴⁴ Martín Guillermo Ávalos, “El Estatuto del Contribuyente consolidado en la Jurisprudencia de la CSJN”, en *Revista de Derecho Público*, Buenos Aires, Rubinzal-Culzoni, 2008, p. 21.

¹⁴⁵ Héctor Casado López, *El defensor del Contribuyente en la Comunidad de Madrid*, en *La Justicia Tributaria y el Defensor del Contribuyente en España*, 1ª ed., Fernando Serrano Antón, dir., Madrid, Aranzadi, 2007, p. 78.

¹⁴⁶ Pablo Pérez Tremps, *Los Derechos Fundamentales Teoría General*, Quito, Corporación Editora Nacional, 2004, p. 9.

su referencia amplía mucho más el campo de acción que los derechos fundamentales, pues éstos se dirigen a particulares derechos expuestos en una carta constitucional; además de ser sinónimos de los referidos derechos constitucionales¹⁴⁷.

Podría decirse que los derechos constitucionales son la medida dentro de la cual ha de ejercerse la Constitución que los contiene, "...y se gozan conforme a las leyes que reglamentan su ejercicio"¹⁴⁸. Específicamente, el campo tributario hila su pertinencia con los sujetos pasivos que respalda; siendo así como se establece el derecho constitucional tributario, como una nueva rama que coadyuva el ejercicio de deberes, derechos y garantías propias de la materia.

Los derechos constitucionales tributarios tiene como fin el precautelar el ejercicio de los contribuyentes que los poseen, y frenar el exceso de potestad calificadora que se atribuye el fisco, además de establecer normas que propugnen el combate de elusión, evasión y fraude fiscal; es decir, en palabras de Tarsitano, "[s]e trata, en definitiva, de conciliar la corrección de comportamientos desviados sin caer en la sanción de la economía de opción o de ahorro fiscal..."¹⁴⁹. Pero entre economía de opción y evasión fiscal se encuentra una gran grieta que los diferencia, y la cual precisa su estricta diferenciación, pues la primera busca únicamente ahorro fiscal de forma legítima, sin violar en modo alguno la normativa impositiva que la rige; mientras que la evasión per se, viola el ordenamiento normativo, tendiente a ocultar la obligación tributaria generada de forma dolosa.¹⁵⁰ Las regulaciones legales coherentes con legislación vigente debe

¹⁴⁷ Pérez Trempe, *Los Derechos Fundamentales Teoría General*, pp. 9-11.

¹⁴⁸ Arístides Horacio M. Corti, *Los Principios Constitucionales y el Sistema Fiscal argentino*, en *Principios Constitucionales Tributarios*, Eusebio González García, comp., Culiacán-Sinaloa, Universidad Autónoma de Sinaloa, 1993.

¹⁴⁹ Alberto Tarsitano, *El principio de la Realidad Económica y el exceso de la potestad calificadora del fisco*, en *Protección constitucional de los Contribuyentes*, Rubén O. Asorey, dir., Madrid, EDUCA/Marcial Pons, 2000, p. 273.

¹⁵⁰ Tarsitano, *El principio de la Realidad Económica...*, p. 273.

cumplir el rol principal para reglar posibles casos que tiendan a afectar el ejercicio de los derechos constitucionales tributarios.

2.1.2.2. Principales derechos de los contribuyentes.

La administración tributaria del Ecuador, establece ciertos derechos del contribuyente que no alcanzan la importancia que deberían tener dentro del contexto normativo, pues son establecidos mediante resolución del Servicio de Rentas Internas (SRI), órgano administrativo del gobierno central, que mediante la naciente Unidad de Promoción y Protección de los Derechos del Contribuyente¹⁵¹, hoy Departamento de los Derechos del Contribuyente¹⁵², que ha pretendido establecer un lugar de defensa para los sujetos pasivos, del cual se establece como objetivo, “...el promover, difundir y salvaguardar los derechos y garantías de [los mismos] (...) [respecto de] temas relacionados con las actuaciones de la institución [y] la adopción de mecanismos que permitan corregir deficiencias detectadas en los procesos.”¹⁵³ Son 15 derechos que se expresan en el documento titulado *Catálogo del Contribuyente*, respaldado por la resolución que dio su origen, y demás reformas expedidas mediante actos normativos del órgano mencionado:

1. Derecho a ser tratado con el debido respeto, consideración y cortesía, por el personal de la Administración Tributaria.
2. Derecho a ser informado y asistido por la Administración Tributaria sobre el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.
3. Derecho a que la actuación de la Administración Tributaria sea ágil, transparente, participativa, orientada a la calidad y mayor simplicidad posible, eficiente, y en la forma que les resulte menos onerosa a los obligados tributarios.

¹⁵¹ Véase, Ecuador, Director General del Servicio de Rentas Internas, *Derechos Tributarios de los Contribuyentes Resolución No. 304*, en *Registro Oficial No.89*, 22 de mayo, 2007.

¹⁵² Véase, Ecuador, Director General del Servicio de Rentas Internas, *Reformas a la Resolución No. NACDGER2007-1065 sobre recepción y gestión de denuncias de carácter tributario*, en *Registro Oficial No. 489*, 16 de diciembre, 2008.

¹⁵³ Servicio de Rentas Internas del Ecuador, “Derechos y Garantías de los Contribuyentes”, Quito, SRI, en <http://www.sri.gob.ec/web/guest/derechos-del-contribuyente> acceso: 01 de octubre 2013.

4. Derecho a conocer la identidad de los funcionarios encargados de la atención al público.
5. Derecho a presentar peticiones, solicitudes y reclamos ante la Administración Tributaria de conformidad con la ley.
6. Derecho a recibir una respuesta, pronunciamiento o resolución de la Administración Tributaria, dentro de los plazos establecidos previamente en las leyes tributarias, según el procedimiento administrativo que se trate.
7. Derecho a que sus peticiones y reclamos sean resueltos motivadamente en los términos previstos por la ley.
8. Derechos a obtener certificación y copia de las declaraciones por él presentadas, así como derecho a obtener certificación de los documentos presentados ante la Administración Tributaria y de las actuaciones administrativas en las cuales sea parte.
9. Derecho a que la información personal que proporcione a la Administración Tributaria sea utilizada por esta únicamente para fines tributarios y que la misma no sea cedida a terceros sin el conocimiento y autorización del contribuyente, a menos que se trate de una disposición judicial o autoridad competente.
10. Derecho a acceder a los registros y documentos que formen parte de un expediente y que se mantengan en los archivos administrativos. Estos únicamente podrán ser solicitados por el obligado tributario que haya sido parte en el procedimiento tributario, de conformidad con la ley.
11. Derecho al debido proceso en sus relaciones con la Administración Tributaria.
12. Derecho a no aportar los documentos que ya se encuentran en poder de la Administración Tributaria, siempre que el sujeto pasivo indique la fecha y procedimiento en el que los presentó y los mismos se encuentren vigentes.
13. Derecho a conocer el estado de tramitación de los procedimientos en los que sea parte.
14. Derecho a interponer los medios de defensa previstos en la normativa contra cualquier acto administrativo.
15. Derecho al reconocimiento de los beneficios o regímenes fiscales de conformidad con la ley.
16. Derecho a participar gratuitamente en cursos de capacitación tributaria, organizados por la institución y dirigidos a la ciudadanía.
17. Derecho a formular quejas, sugerencias y felicitaciones en relación con el funcionamiento de la Administración Tributaria.
18. Derecho a denunciar malos tratos, extorsiones o cualquier otra actuación indebida de algún funcionario o empleado de la Administración.¹⁵⁴

Lo peculiar de este departamento creado para la defensa de los sujetos pasivos de obligaciones tributarias es el carácter dependiente que mantiene con la administración pública tributaria. Cabe decir, que tales derechos se identifican mucho más con los principios que deben ser respetados y ejercitados por la administración pública general, “eficacia, eficiencia, calidad,

¹⁵⁴ Director General del Servicio de Rentas Internas, *Derechos Tributarios de los Contribuyentes Resolución No. 304.*

jerarquía, desconcentración, descentralización, coordinación, participación, planificación, transparencia y evaluación”¹⁵⁵. Su vínculo se perfecciona de mejor manera en el campo del derecho público, y no específicamente en el área del derecho constitucional tributario. El derecho al debido proceso se ve plasmado en la resolución antes analizada y guarda estrecha relación con el artículo 76 de nuestra Constitución, estableciendo derechos y obligaciones de *cualquier orden*, lo que nos lleva a pensar que dicha normativa ampara no únicamente el campo judicial sino que se extiende al administrativo, y con él al tributario.

Entre sus numerales se destaca el primero y más importante de los derechos de los contribuyentes, que “[c]orresponde a toda autoridad administrativa o judicial, garantizar el cumplimiento de las normas y los derechos de las partes”¹⁵⁶. Es decir, que todo contribuyente queda amparado por el respeto de la administración tributaria, aplicándose debidamente las tarifas adecuadas que correspondan según el cálculo que merece la contribución equitativa de los tributos de una persona. El numeral 3, por su parte menciona que “[n]adie podrá ser juzgado ni sancionado por un acto u omisión que, al momento de cometerse, no esté tipificado en la ley como infracción penal, administrativa o de otra naturaleza...”; norma que trae a colación la aplicación de sanción respectiva en el caso del ilícito tributario, cuando de por medio existiere alguna infracción tributaria cometido por algún contribuyente, y que además guarda relación con el numeral anterior, es decir, el cumplimiento de respeto a disposiciones normativas, por lo que “no se aplicará una sanción no prevista por la Constitución o la ley”.

El numeral 7 incluye el derecho a la defensa, detallando además las garantías que esta regla delimita, entre las cuales expresan “[n]adie podrá ser privado del derecho a la defensa en ninguna etapa o grado del procedimiento, [c]ontar con el tiempo y con los medios adecuados para la

¹⁵⁵ Véase, Asamblea Constituyente del Ecuador, *Constitución de la República del Ecuador*, artículo 227.

¹⁵⁶ *Ibíd.*, artículo 76, numeral 1.

preparación de su defensa, [s]er escuchado en el momento oportuno y en igualdad de condiciones (...) [s]er juzgado por una jueza o juez independiente, imparcial y competente... Los actos administrativos, resoluciones o fallos que no se encuentren debidamente motivados se consideraran nulos (...), [r]ecurrir el fallo o resolución en todos los procedimientos en los que se decida sobre sus derechos.”¹⁵⁷ Su contenido como el de los otros derechos y garantías se extiende al campo del área tributaria.

Adicionalmente, encontramos el derecho a la seguridad jurídica.¹⁵⁸ Este derecho mantiene el respeto a la Constitución y demás “...normas jurídicas previas, claras, públicas y aplicadas por autoridades competentes”¹⁵⁹, y que como en la mayoría de los casos antes expuestos abarca lo tributario, pues no podría hablarse de seguridad jurídica si se llegare a atentar contra algún otro derecho de la Constitución, como el irrespeto a la potestad impositiva de un determinado régimen impositivo, una vez que este ha sido previamente establecido, pues limita además las posibles arbitrariedades que podría llegar a suscitarse por parte de las administraciones públicas. Un derecho que resalta en la antes referida Reforma a la resolución Derechos de los Contribuyentes, es el constante en el artículo 1, numeral 15, cuando establece el “...reconocimiento de los beneficios [a] regímenes fiscales aplicables de conformidad con la ley”¹⁶⁰, propio del contribuyente que vincula esta norma con el principio de seguridad jurídica, cuando se mantiene estabilidad en la debida aplicación de tributos emanados de normativa legal con carácter continuo, entendiendo a “la seguridad jurídica en materia tributaria... [como] la idea de

¹⁵⁷ *Ibíd.*, artículo 76, numeral 7, literales a), b), c), k), l), m).

¹⁵⁸ *Ibíd.*, artículo 82.

¹⁵⁹ *Ibíd.*

¹⁶⁰ Ecuador, Director General del Servicio de Rentas Internas, *Resolución No. 273 Reforma al artículo 1 de Resolución No 304*, en *Registro Oficial No. 224*, Quito, 29 de junio, 2010, artículo 1, numeral 15.

previsibilidad”¹⁶¹. De forma general haremos alusión al artículo 11, numerales 3, 4, 5, 6, 7 y 9 de la Constitución que reconocen el respeto pleno del ejercicio de los derechos y garantías de orden constitucional ecuatoriano y que en ningún caso deben quedar al margen de lo tributario.

Es indispensable señalar el numeral 9 del artículo 1 del denominado *Catálogo del Contribuyente*. Esta alusión por cuanto en dicho artículo se destaca que información personal de contribuyentes puede ser proporcionada a la administración tributaria con fines impositivos únicamente; y no puede ser extendida a terceros sin previo conocimiento ni autorización del particular de quien se maneja la información.

Esta disposición se estableció como un derecho propiamente del contribuyente; no obstante, cabe resaltar la posible contradicción que surge de la disposición resolutive enunciada ante la firma de un convenio internacional con otro Estado contratante para evitar la doble imposición internacional, con cláusulas expresas de intercambio de información para con este Estado. La solución está dada mediante la jerarquía constitucional de las normas que ubica al convenio internacional por sobre actos administrativos; pero la insistencia sobre el manejo de información o el solo hecho de la entrega de información particular de los sujetos pasivos de nuestro régimen tributario, aturde ante la solapada existencia de derechos del contribuyente.

Todos y cada uno de los derechos mencionados y expuestos en la Constitución, permiten el normal desarrollo de las relaciones económicas, comerciales, mercantiles y más que conllevan a establecer formas jurídicas tributarias, conforme su pertinente estado, siempre y cuando no se lo haya afectado de modo alguno. El fiel cumplimiento de estos y todos los derechos permite el normal cauce del derecho, por lo que no se debe faltar a alguno, en cuyo caso dudaríamos del ejercicio pleno del respeto por ellos; además faltaríamos al derecho de libertad propiamente, pues

¹⁶¹ César García Novoa, “Aplicación de los Tributos y Seguridad Jurídica”, p. 3, en http://www.gnestudiotributario.es/docs/50_SEMANA.pdf *acceso*: 09 de octubre 2013.

“[l]a libertad es la facultad de practicar los derechos, esto es, la posibilidad de elegir, de establecer los objetivos, de delinear un proyecto de vida, o comercial inclusive[;] (...) [o]bviamente el ejercicio de la libertad no es incondicionado, sino que está sometido a una serie de limitaciones.”¹⁶² “El derecho a la libertad incluye el principio de seguridad jurídica.”¹⁶³

2.1.2.3. Los derechos y garantías como límite al ejercicio del poder tributario.

Las garantías al ser mecanismo de defensa son aplicables a todos los campos del derecho, y entre ellos se incluye el impositivo. Tales figuras son invocadas como “...protección del contribuyente ante la arbitrariedad legislativa y administrativa”.¹⁶⁴ “Las garantías (...) vienen a constituir los medios jurídicos que se instituyen para hacer ciertos y efectivos los principios constitucionales de la igualdad y la proporcionalidad, sin los cuales el derecho de propiedad quedaría desprovisto de las efectivas garantías que tales principios aseguren.”¹⁶⁵

El fin de las garantías es el total respaldo al derecho para su fiel cumplimiento, el mismo que cubre tanto al fisco como al sector particular, por lo que su relación debe estar dada en condiciones de igualdad, es decir, concretar por una parte, el cumplimiento comprometido y constante de los contribuyentes por obligaciones tributarias, así como el respeto del marco normativo por parte de las diferentes administraciones tributarias, pues el accionar de estas se ve limitado por los principios, derechos y garantías constitucionales aplicadas en la materia

¹⁶² Osvaldo H. Soler, *Derechos y Defensa del Contribuyente frente al Fisco*, Buenos Aires, La Ley, 2001, p. 12.

¹⁶³ Troya Jaramillo, *Estudios de Derecho Internacional Tributario*, pp. 246 y 247.

¹⁶⁴ Juan Carlos Luqui, “Garantías constitucionales en materia impositiva”, en Marcelo R. Lascano, dir., *Impuestos Doctrinas Fundamentales 1942 – 2002*, Buenos Aires, 2002, p. 36.

¹⁶⁵ Luqui, *Ibíd.*

impositiva. En concreto, los derechos y las garantías de los contribuyentes, se enfocan directamente a evitar:

los súperpoderes con los que cuenta la administración fiscal en materia de verificación y fiscalización, los constantes e interminables requerimientos a los que están sometidos los contribuyentes, las resoluciones arbitrarias que, en muchos casos, sólo son recurribles con efecto devolutivo, (...) la exorbitancia de los intereses exigidos, las sanciones que se aplican de forma automática sin hacer una valoración mínima de las circunstancias y la doble o múltiple imposición interna son solo algunos de los abusos a los que cotidianamente se ven sometidos los contribuyentes, y que hacen dudar de la efectividad de la estructura de límites, tal como se encuentra organizada en la actualidad.¹⁶⁶

En su Manual para las Administraciones Tributarias, el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), señala que: “Para encontrar el balance adecuado entre la soberanía tributaria del estado y el respeto por los derechos de los individuos, es importante que la Administración Tributaria funcione de modo transparente, respaldando y respetando plenamente los derechos de los contribuyentes. La Administración Tributaria deberá apoyar el derecho de los contribuyentes a las acciones de objeción y apelación.”¹⁶⁷ Todo esto surge en un determinado momento, porque “la potestad tributaria [de un estado] tiene, entre otros, límites políticos que parten de la constatación de que el efectivo ejercicio de la potestad tributaria de un país puede chocar con la del otro, produciéndose inter partes una limitación o condicionamiento”.¹⁶⁸

Es preciso señalar que si bien, el área tributaria considera el interés general por sobre el particular, no por ello han de justificarse abusos que transgredan el conjunto de derechos propios de los particulares, muy a pesar de que sus actos se revistan de la presunción de legitimidad y ejecutoriedad, no significa que en la totalidad de los casos, éstos han de acercarse íntegramente a

¹⁶⁶ Vanesa Alanis Piazza, “Tributación y Derechos Humanos: Los Derechos Humanos en la relación Estado-Contribuyentes”, en *Revista de Derecho Público: Derecho Tributario I*, s.l., 2008, p. 41.

¹⁶⁷ Matthijs Alink y Victor van Kommer, *Manual de Administraciones Tributarias*, Amsterdam, CIAT / IBFD, 2011, p. 158.

¹⁶⁸ Troya Jaramillo, *Estudios de Derecho Internacional Tributario*, p. 14.

la veracidad de los hechos. Razón por la cual, cuando un determinado acto sea considerado ilegítimo, el Código Tributario prevé la impugnación como medio de defensa de la aplicación inadecuada del derecho. Puede ser el caso, que se considere impugnar actos normativos que atenten contra derechos subjetivos¹⁶⁹ o concretos de los contribuyentes o sus interesados, o a su vez se pretenda modificar total o parcialmente el acto impugnado, entre otras más, para lo cual el órgano competente ha de ser el tribunal distrital de lo fiscal.

Cabe mencionar brevemente que las acciones de inconstitucionalidad están prestas para que todo ciudadano las pueda interponer ante la Corte Constitucional¹⁷⁰, como máximo organismo de control, interpretación y administración judicial en materia constitucional. En lo que al campo tributario respecta, los numerales 2 y 4 del artículo 436 de la carta constitucional tratan al respecto, cuando atribuyen a toda persona “[c]onocer y resolver las acciones públicas de inconstitucionalidad, por el fondo o por la forma, contra actos normativos de carácter general emitidos por órganos autoridades del Estado...”¹⁷¹, y “[c]onocer y resolver, a petición de parte, la inconstitucionalidad contra los actos administrativos con efectos generales emitidos por toda autoridad pública.”¹⁷² Luego de lo cual, la declaratoria de inconstitucionalidad en ambos casos conllevan a la invalidez de dichos actos.

Si bien, el poder tributario es la “...facultad soberana del Estado de imponer a los particulares la obligación de contribuir a los gastos públicos[,] se encuentra sujeta a límites, cuyo fin principal es que las contribuciones impuestas a los particulares por el Estado en ejercicio del

¹⁶⁹ Véase, H. Congreso Nacional, *Código Orgánico Tributario*, artículo 220.

¹⁷⁰ Véase, Asamblea Constituyente del Ecuador, Constitución de la República del Ecuador, artículo 439.

¹⁷¹ *Ibíd.*, artículo 436, numeral 2.

¹⁷² *Ibíd.*, artículo 436, numeral 4.

poder tributario sean justas”¹⁷³; no obstante, tal apreciación se hace difícilmente pensable por su por su carácter subjetivo, más no podemos considerarlo irrealizable. Y es que justamente, los mecanismos legales de protección de los derechos de los contribuyentes, permiten equilibrar esta gama de facultades de las que la Administración Tributaria está dotada. Por lo tanto, el poder tributario conlleva implícito, no únicamente la responsabilidad y el deber de receptor recursos extendidos por el sector de los particulares, sino que también implica el desarrollo de todas sus facultades con fiel apego a la ley, entre las cuales, encontramos, el determinar, recaudar, reglamentar y sancionar.

Cabe mencionar, que el precedente capítulo lo concluyo, reflexionando sobre la falta de carácter legal de los derechos de los contribuyentes en el régimen tributario ecuatoriano. Los derechos de estos particulares, se encuentran únicamente dispuestos mediante acto normativo de la administración tributaria; lo que impide su pleno desarrollo. Se entiende que lo expresado en una resolución, es con el fin de aclarar el camino adecuado que debe tomarse para ejecutar una norma legal que ha sido objeto de varias interpretaciones, y cuya literalidad no ha sido apreciada en una sola línea. Pero al no constar los derechos de los contribuyentes materializados en ley, difícilmente podrían ser invocados, mucho menos ejercidos. No así, podemos negar el ropaje constitucional del que goza este sector, en vista del amplio catálogo de derechos que hacen de nuestra Constitución un compilado normativo garantista en toda su expresión, no es menos cierto que la falta de ley expresa, desatiende a los contribuyentes de nuestro Estado.

Estas situaciones analizadas nos permitirán establecer en el siguiente capítulo, la posibilidad de que los derechos de los contribuyentes que acceden a paraísos fiscales o mantienen

¹⁷³ Jorge Antonio Jiménez C., “Límites del Poder Tributario del Estado”, Academia de Estudios Fiscales de la Contaduría Pública A.C., s.l., Septiembre 2002, en http://www.aef.org.mx/index.php?option=com_content&view=article&id=121:publicaciones-colecciones-12&catid=39:lcestdfiscales&Itemid=151 acceso: 14 de octubre 2013.

algún tipo de relación comercial con ellos, se desarrollen o ejerciten en las mismas circunstancias que merece el trato equitativo de todos los contribuyentes del régimen tributario ecuatoriano.

CAPÍTULO III

**ANÁLISIS DE POTENCIALES AFECTACIONES DE DERECHOS DE
CONTRIBUYENTES EN EL RÉGIMEN TRIBUTARIO ECUATORIANO POR
APLICACIÓN DE MEDIDAS ANTI-PARAÍSO.**

El presente capítulo permitirá establecer la relación de todos los temas mencionados en los párrafos anteriores. Se evidenciará la relación existente de los apartados que componen la fiscalidad internacional, los derechos y garantías de los contribuyentes y las medidas anti-paraíso existentes en el régimen tributario ecuatoriano y el enfoque internacional visto desde los mayores exponentes de los sitios offshore; además de considerar la importancia de su enunciación en el presente trabajo, por cuanto la amplitud de cada uno de ellos comporta su necesidad de detallarlos en forma íntegra, a fin de permitir una visión más clara de las medidas anti-paraíso y sus implicaciones en la legislación impositiva ecuatoriana respecto de los derechos de los contribuyentes.

3.1. Consideraciones de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) en el ámbito de los paraísos fiscales.

3.1.1. Criterio de la OCDE respecto de los paraísos fiscales.

La Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) fue establecida en 1961 y se encuentra constituida por 34 países miembros. A ella pertenece el Foro de Administraciones Tributarias (FAT) creado en el año 2002 por el Comité de Asuntos Fiscales. Su postura se ha radicalizado en contrarrestar los llamados paraísos fiscales, y justamente en su octava reunión realizada en Moscú, resolvió combatir el fraude y la evasión fiscal, y con ello los paraísos fiscales y falta de información de transferencias financieras y bancarias.

En 1987, la OCDE consideraba a un país o territorio como paraíso fiscal:

...cuando el mismo ofrecía prácticas fiscales perjudiciales por la competencia que suponen para los otros sistemas fiscales estatales. En 1998, la OCDE especifica los criterios que deben reunir un país o territorio, para que sea calificado como paraíso fiscal, (...) ausencia de impuestos o impuestos meramente nominales para las rentas generadas por las actividades económicas, carencia de intercambio efectivo de información, falta de transparencia en la aplicación de las normas administrativas o legislativas, la no exigencia de actividad real a particulares o a empresas domiciliadas en esa jurisdicción fiscal.¹⁷⁴

En el año 2001, se estableció como característica relevante de un paraíso fiscal, la falta de cooperación en el intercambio de información y la falta de transparencia que se brinde de ella, realizada entre las administraciones de un país a otro. Actualmente, la OCDE destaca cuatro criterios que permiten identificar con mayor claridad a un paraíso fiscal, pero manteniendo su primigenia opinión sobre intercambio y transparencia de información; a lo cual se suma la existencia de una jurisdicción fiscal libre de impuestos, aunque también reconoce la libre determinación de los estados para imponer o dejar de imponer impuestos sobre las rentas

¹⁷⁴ Organization for Economic Cooperation and Development, *Harmful Tax Competition, an emerging Global Issue*, box I, 1998, p. 23, en “*Los Últimos avances en materia de transparencia e intercambio de información tributaria*, Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), s.l., CIAT, 2013, p. 10, en [81](https://www.google.com.ec/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=2&cad=rja&ved=0CC8QFjAB&url=http%3A%2F%2Fwebdms.ciat.org%2Faction.php%3Fkt_path_info%3Dktcore.actions.document.vi ew%26fDocumentId%3D8771&ei=WoaRUsSNK-TjsASJyYDQBw&usg=AFQjCNFrrlz4tgRhTUcNaNoaOB13HF38Cg&bvm=bv.56988011,d.cWc acceso: 29 de noviembre 2013.</p></div><div data-bbox=)

generadas, pero mucho más estricta en cuanto a ausencia de impuestos indirectos, y la existencia de grandes beneficios impositivos para efectos fiscales para los no residentes de un territorio. El intercambio de información ha llegado a constituirse como un criterio relevante de la OCDE, que ha avanzado en el desarrollo de estándares exclusivos para intercambio de información. Tales estándares fueron básicamente, la “[e]xistencia de procedimientos para el intercambio de información para la aplicación de leyes tributarias (...), inexistencia de restricciones al intercambio de información (...), respeto a las salvaguardas y limitaciones, normas de estricta confidencialidad para la información intercambiada, disponibilidad de información confiable, reciprocidad legal y material.”¹⁷⁵

Las medidas anti-paraísos se constituyen en una forma de limitar el acceso a los refugios fiscales o jurisdicciones de menor imposición, pero no los elimina directamente, pues solo busca limitar su utilización, y de esta manera contribuir a la concreción de sus tan anhelados objetivos; ya que: “...ante la existencia de determinadas jurisdicciones en las que se favorece la evasión fiscal, los Estados reaccionan a todos los niveles, bien sea exigiendo la celebración de Convenios de intercambio de información, o bien mediante la regulación específica, en las respectivas legislaciones domésticas, de normas anti-paraísos.”¹⁷⁶

Así las medidas anti-paraísos fueron construyéndose conforme se evidenciaba la preponderancia de inversión extranjera en los mencionados paraísos fiscales. Ante tal proceso intervino el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, el cual se encargó de elaborar un informe

¹⁷⁵ Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, “Los Últimos Avances en Materia de Transparencia”, p. 11.

¹⁷⁶ María Isabel Vaquer Suñer, “Medidas Anti-paraíso: Presunción de residencia y efectos de su aplicación sobre los impuestos indirectos”, vol. 10, Madrid, Cuaderno de Formación/Agencia Estatal de Administración Tributaria del Gobierno de España, 2010, en http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/cuadernos_formacion/10_2010/24.pdf acceso: 29 de octubre 2013.

en abril de 1998, cuyo contenido señaló la caracterización de estas particulares jurisdicciones fiscales; y en junio del año 2000 se elabora un nuevo informe en el que se precisa los 35 países considerados como paraísos fiscales, y a otros 45 como regímenes preferenciales. Así mismo, se establecieron las medidas anti-paraíso, resultando contradictorio que en este informe, luego de haberse considerado a paraísos fiscales como territorios no deseados, se termine también reconociendo la soberanía fiscal de los mismos al destacar que, “...por respeto a la soberanía tributaria de los paraísos fiscales, el Informe de junio de 2000 no exige el abandono de los incentivos fiscales aplicables en (...) [dichos territorios], dado que la aplicación de las medidas defensivas coordinadas no tienen por objeto principal la modificación de los regímenes jurídico-tributarios de los paraísos fiscales sino, exclusivamente, la adopción por parte de los mismos de políticas de transparencia e intercambio de información que permitan a los Estados miembros de la OCDE extraer las consecuencias tributarias en cada Estado miembro derivadas de las estructuras fiscales basadas en la utilización de paraísos fiscales”¹⁷⁷, con cuya acotación se está ratificando el carácter soberano del cual gozan todos los estados, sin distinción de gestión tributaria alguna.

Actualmente, el Foro de Administraciones Tributarias mencionado, mocionó un nuevo modelo automático de información, a fin de contrarrestar los paraísos fiscales y el fraude fiscal que en su criterio, consideran se está dando.

Con respecto al listado de los paraísos fiscales, no podría decirse que a nivel internacional se cuenta con una lista homogénea o unificada, ya que existen estados que mantienen su propia lista considerada desde su perspectiva interna, resultando que en muchos países adopten criterios distintos para categorizar a un paraíso fiscal; incluso se ha argumentado que, “[e]s muy complejo

¹⁷⁷ Carlos Palao Taboada, *La Subcapitalización*, en *Fiscalidad Internacional*, Fernando Serrano Antón, edit., Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2001, p. 844.

realizar un listado de cuáles son exactamente los paraísos fiscales (...) desde los distintos organismos se van creando sus propios mapas de paraísos fiscales.”¹⁷⁸ Mas, la OCDE posee su propia *lista gris* en la que incluye a los denominados paraísos fiscales según su criterio, y que ha sido adoptada por la mayoría de los Estados dentro de su legislación interna o como referencia para la administración tributaria de distintos países¹⁷⁹.

3.2. Consideraciones de la Cumbre del G-20 sobre paraísos fiscales.

El G-20 o Grupo de los 20 es un foro constituido por 19 países y la Unión Europea considerados como la fusión de países industrializados y emergentes. Sus reuniones son conformadas por los jefes de Estado de los estados parte, gobernadores de bancos centrales y ministros de finanzas. El G-20 busca principalmente regular acontecimientos financieros de sus economías, dentro de los cuales además, se prevén aspectos fiscales que inciden en las mismas. Este grupo se conformó en 1999, y entre sus principales objetivos consta la fuerte lucha en contra de los paraísos fiscales.

La Cumbre celebrada el 2 de abril del 2009 en Londres, estableció una serie de disposiciones referentes al desarrollo económico de sus integrantes, en base a la cooperación otorgada a países con dificultades económicas. Esta reunión también permitió determinar el listado de los llamados *países no cooperantes*, por cuanto no se regían a las medidas fiscales establecidas por el grupo, y entre las cuales predominan, como el caso de la OCDE, la

¹⁷⁸ Universidad de Valladolid, “Paraísos fiscales: La UE, el G-8 y el G-20 tienen como prioridad su erradicación”, Buenos Aires, Uva, s.f., en <http://www.eii.uva.es/mitos/mitos/M11.pdf> acceso: 28 de octubre 2013.

¹⁷⁹ Ver anexo I.

transparencia fiscal como aspecto determinante para considerar o no a un territorio como paraíso fiscal.

El 5 y 6 de septiembre del año 2013 se celebró otra de las cumbres del G-20 en San Petersburgo, en donde el tema de los paraísos fiscales fue considerado nuevamente como uno de los puntos más atendidos para el debate, ya que el fondo del debate describió la misma propuesta realizada en la Cumbre del 2009, consistente en erradicar el fraude y la evasión fiscal.

3.3. Consideraciones del Grupo de Acción Financiera en contra del lavado de dinero (GAFI) respecto de paraísos fiscales.

El Grupo de Acción Financiera en contra del Lavado de Dinero (GAFI) o Financial Action Task Force on Money Laundering (FATF), es un organismo creado en 1989 por el G-7 y conformado por 36 países, que busca establecer políticas y medidas correctivas al lavado de dinero, y actuar en contra del terrorismo; las cuales han influido a la vez, en la elaboración de listas de paraísos fiscales, conforme el criterio de erradicar el lavado de activo, terrorismo y corrupción.

Entre sus recomendaciones relacionadas directamente con el ámbito fiscal encontramos, la transparencia fiscal, medidas preventivas respecto de la transparencia del secreto bancario en el sector financiero, así como la competencia de autoridades y más medidas institucionales tendientes al control y regulación de instituciones financieras e incluso otras actividades no

financieras; y aquellas vinculadas con cooperación internacional en varias formas¹⁸⁰. Es decir, que prepondera el criterio de cooperación e información de administraciones de distintos países.

3.4. Principios de soberanía estatal y neutralidad fiscal de los estados para establecer su política fiscal.

3.4.1. Principio soberano de política fiscal autónoma.

Este principio guarda mucha relación con el derecho de autodeterminación estatal y el criterio de independencia, en el cual, se establece la total potestad del Estado para ejecutar sus atribuciones dentro del marco de su consideración volitiva. Para Ottmar Buhler la soberanía es “...la facultad total y exclusiva de un Estado de mandar a través de la propia voluntad manifestada frente a los demás Estados en la competencia única que le asiste para realizar actos legislativos, ejecutivos y judiciales dentro de su ámbito de poder territorial.”¹⁸¹ Julio César Trujillo al definir la soberanía, trae inmersa en ella los elementos que la conforman de forma indispensable, así considera que con la soberanía el “...Estado no está sujeto a ninguna autoridad superior, lo que equivale a independencia; significando además que es el máximo poder dentro de su territorio, que se impone a todos los grupos y personas, que pueden emplear la coacción sobre quienes están sometidos a su poder, en ese sentido es sinónimo de supremacía; y, en tercer lugar,

¹⁸⁰ Francia, Grupo de Acción Financiera contra el Lavado de Dinero, *Normas Internacionales de Lucha contra el Lavado de Dinero y el Financiamiento del Terrorismo y la Proliferación - las Recomendaciones del GAFI*, París, 16 de febrero, 2012, en <http://www.fatf-gafi.org/topics/fatfrecommendations/documents/internationalstandardsoncombatingmoneylaunderingandthefinancingofterrorismproliferation-thefatfrecommendations.html> acceso: 01 de noviembre 2013.

¹⁸¹ Ottmar Buhler, *Principios de Derecho Internacional Tributario*, trad. en verso castellano por Fernando Cervera Torrejón, Madrid, Derecho Financiero, 1968, p. 173.

que puede decidir, por sí solo, la forma de su propia organización, el régimen de su gobierno y el sistema económico que a bien tenga, eso es su autodeterminación”.¹⁸²

En tal sentido, la soberanía no se desarrolla únicamente en un área determinada del derecho, pues su objeto va dirigido para todos los campos que la integran; sin mengua ni arbitrio alguno de sus atribuciones, así pues la soberanía estatal, se cuida no únicamente de no perder parte de ésta, en razón de los demás estados sino también de todo ente de derecho que pretenda mermarla, pues “la soberanía supone que el Estado ejercita su actividad en las relaciones internacionales por su propio poder y no por el de otro sujeto de Derecho internacional, y por esto puede actuar directa e inmediatamente sobre todos los elementos que forman el Estado”¹⁸³.

El principio de soberanía, si bien otorga a sus autores, la facultad de desarrollar actos que en su criterio consideren el más adecuado, lo cual viene a configurarse como una prerrogativa propia del ente gubernamental; a la vez, llega a ser una limitante de sus actuaciones frente a la soberanía existente de otros estados más, que guardan sus mismas potestades soberanas. A esto se añade, lo expuesto por Díez de Velasco, quien considera que las atribuciones del Estado, son de corte territorial, “... que hacen referencia a las competencias que se encuentran dentro de su territorio y a los hechos que en éste acaezcan, y competencias de carácter personal, que se refieran a las personas que habitan en territorio estatal, sean nacionales o extranjeros, o a personas determinadas, con independencia del hecho de que se encuentre o no en el territorio del Estado”¹⁸⁴. De lo que podemos deducir que, el Estado tiene la posibilidad de establecer un orden homogéneo para todos aquellos sujetos que se encuentran dentro de él, sean o no nacionales,

¹⁸² Julio César Trujillo, *Teoría del Estado en el Ecuador: Estudio de Derecho Constitucional*, Quito, Corporación Editorial Nacional / UASB, 1994, p. 63.

¹⁸³ Manuel Díez de Velasco Vallejo, *Instituciones de Derechos Internacional Público*, tomo I, 8ª ed., Tecnos, Madrid, 1988, pp. 1194-1195, citado por Carlos M. López Espadafor, “Fiscalidad Internacional y Territorialidad del tributo”, Madrid, McGRAW-HILL/INTERAMERICANA DE ESPAÑA, 1995, p. 6.

¹⁸⁴ *Ibíd.*

residentes o no residentes; o a su vez aplicar pautas heterogéneas conforme el interés que el Estado persiga.

En el ámbito fiscal, la soberanía es vista desde la figura del poder tributario, ya que éste puede configurarse solo a partir de un sujeto con derechos legítimamente reconocidos, y que en el caso del ente estatal, bien puede ejercerlo. El poder tributario ha sido analizado profundamente, y ha sido definido por algunos autores a fin de especificar su diferencia con la potestad impositiva y su más acertado vínculo o similitud con la soberanía propiamente dicha, que a pesar de que su terminología y materia no son similares, pues poseen una diferencia muy marcada; y es justamente que, el primero constituye “...el poder de crear normas tributarias”¹⁸⁵; mientras que la potestad tributaria o impositiva, es aquella destinada a “...la aplicación de tributos ya existentes”.¹⁸⁶ Rodríguez Bereijo se suma a esta definición cuando expresa que “se debe distinguir claramente entre poder normativo tributario, como potestad de crear o establecer tributos, y potestad administrativa de imposición, como potestad de aplicar en concreto la norma que crea el tributo.”¹⁸⁷

Eddy de la Guerra, en su obra, *El régimen tributario interno* con la cual aterriza a la realidad del régimen tributario ecuatoriano, explica que “[e]l poder tributario no está dado en la medida en el que cobra tributos, sino en la potestad de crearlos, modificarlos y extinguirlos; para recaudarlos, las diversas administraciones o segmentos del *régimen tributario ecuatoriano* tiene a

¹⁸⁵ Augusto Fantozzi, *Diritto Tributario*, UTET, Turín, 1991, p. 209, citado por Carlos M. López Espadafor, “Fiscalidad Internacional y Territorialidad del Tributo”, Madrid, McGraw-Hill/Interamericana de España, 1995, p. 12.

¹⁸⁶ Augusto Fantozzi, *Diritto Tributario*, p.13.

¹⁸⁷ Álvaro Rodríguez Bereijo citado por Carlos M. López Espadafor, “Fiscalidad Internacional y Territorialidad del tributo”, Madrid, McGraw-Hill/Interamericana De España, 1995, p. 13.

su cargo el *poder o potestad impositiva*, que consiste en la facultad de aplicar tributos, en otras palabras determinar, recaudar y administrar.”¹⁸⁸

Sin embargo de lo expuesto, el poder tributario, al ser el eje facultativo del Estado, llega a establecerse a la vez como el punto céntrico en cuanto a soberanía se refiere, así como también de su propia funcionalidad, pues el factor financiero, y el tributario inmerso en él, es uno de los pilares fundamentales de la estabilidad estatal, por no decir el primero, con lo cual permite perpetuar la tradicional concepción de que el poder tributario es una clara manifestación de soberanía.

Al hablar de soberanía estatal y su conexión con el poder tributario, es adecuado añadir el análisis de su régimen respecto de la interacción existente en esta materia entre dos estados o más, en cuyo caso tomaría parte la soberanía fiscal, como ha sido llamada por José Vicente Troya Jaramillo para identificar la potestad tributaria¹⁸⁹; pero previo a ella, miraremos la definición de soberanía considerada específicamente en el ámbito del derecho internacional, a la cual hace referencia Antonio Remiro Brotons, “la soberanía es el conjunto de competencias atribuidas al Estado por el DI (Derecho Internacional), ejercitables en un plano de independencia e igualdad respecto de los otros estados.”¹⁹⁰

La soberanía fiscal propiamente dicha, es definida como “...un producto de la manifestación de la soberanía (...) se manifiesta en el poder que ostenta un Estado para dictar un sistema de impuestos, ya sea por la vía legislativa o reglamentaria, poseyendo en todo caso una autonomía técnica en relación con los sistemas susceptibles de entrar en concurrencia con él,

¹⁸⁸ Eddy María de la Guerra Zúñiga, *Régimen Tributario Interno*, Quito, Corporación de Estudios y Publicaciones, 2012, p. 40.

¹⁸⁹ Véase, Troya Jaramillo, *Estudios de Derecho Internacional Tributario*, p. 30.

¹⁹⁰ Antonio Remiro Brotons, *Derecho Internacional*, Madrid, McGraw-Hill, 1997, p. 75.

ejerciendo tal soberanía dentro de su ámbito de competencia territorial.”¹⁹¹ Precisamente habla de la prerrogativa que posee un determinado Estado, para decidir el establecimiento o no de un régimen impositivo con cargas fiscales de menor porcentaje que otros estados; asumiendo con ello que dicho Estado asume el ejercicio pleno de su soberanía fiscal, impidiendo que las facultades de otros estados sobrepasen los límites territoriales de su ordenamiento impositivo.

Los paraísos fiscales son territorios con igual autonomía fiscal. Dichas jurisdicciones bien pueden ejercer esta prerrogativa, con el derecho soberano que los ampara, pues no hay duda que su mayor intención se orienta a la búsqueda de inversión extranjera que les permita captar fondos destinados al financiamiento de sus países, y no del ejercicio intencional de evasión o fraude fiscal. Desde luego esta práctica, como hemos visto a lo largo del presente análisis es satanizada y resaltada en la palestra negativa de la fiscalidad internacional. El inconveniente surge, cuando el mismo derecho soberano es otorgado a otro Estado que no encasilla en los llamados paraísos fiscales, estableciendo reglas tan rígidas en su ordenamiento fiscal interno que, impiden el normal desarrollo de las relaciones comerciales entre distintos estados, de forma más precisa con paraísos fiscales. Pero, indudablemente, los paraísos fiscales poseen el mismo derecho que el resto de países, de acoger o no medidas preferenciales entre sus sistemas o regímenes fiscales nacionales.

3.4.2. Principio de Neutralidad Fiscal.

Otro principio que debe ser debidamente atendido, es el de neutralidad fiscal que hace honor a su propio nombre, pues proclama la imparcialidad del sistema o régimen tributario en el

¹⁹¹ Alegría Borrás, citado por Carlos M. López Espadafor, *Fiscalidad Internacional y Territorialidad del tributo*, Madrid, McGraw-Hill/Interamericana De España, 1995, pp. 22 y 23.

mercado en el cual rige. Por esta razón, se considera que la fiscalidad no debe interferir en la libre producción ni en la fijación de precios de los productos, puesto que no puede admitirse una interferencia con efectos distorsionantes en la economía por un intervencionismo estatal arbitrario. Y de ahí justamente la posibilidad de que el sector privado establezca la mejor manera de efectivizar su producción en el mercado que considere adecuado; es por ello que se mantiene que la neutralidad impositiva surge cuando “...la acción de los distintos gravámenes que (...) componen [el sistema o régimen fiscal] no afecte a las decisiones relativas a la producción y al consumo privado...”¹⁹². Así mismo Mauricio Plazas Vega, luego de parafrasear a Duverger, explica que un impuesto es considerado neutro, cuando éste “no tiene por objeto ejercer una presión sobre los contribuyentes para incitarlos a una acción o a una abstención cualquiera”¹⁹³.

El fin de este principio se concentra en no turbar la estructura del régimen fiscal, así como tampoco “...altera[r] el comportamiento de los agentes económicos.”¹⁹⁴, Estos últimos tienen el derecho de ejercer libremente el campo económico, y desarrollar en él las actividades que consideren oportunas, claro está bajo el estricto apego a la ley, y el acceso a los paraísos fiscales no debe ser la excepción en su totalidad, pues podría considerarse la posibilidad de admitir formas de aplacar una doble imposición internacional, mediante la aceptación de deducción tributaria, en el caso de que las rentas generadas en dicha jurisdicción se justifique debidamente el país de residencia. El desarrollo de actividades en los también conocidos territorios offshore ha

¹⁹² “Diccionario de Economía”, en <http://www.economia48.com/spa/d/neutralidad-impositiva/neutralidad-impositiva.htm> acceso: 05 de noviembre 2013.

¹⁹³ Mauricio Plazas Vega, *El Impuesto al Valor Agregado-IVA*, Bogotá, Editorial Temis, 1998, p. 17.

¹⁹⁴ Raquel Paredes Gómez, “Neutralidad fiscal en la elección de la forma jurídica y el tamaño de la empresa: Aproximación empírica y propuestas de reforma de la imposición empresarial en España”, s.l., Dpto. de Hacienda Pública y Sistema Fiscal/ Facultad de CC. Económicas y Empresariales (U.C.M.), 2005, p. 3, en <http://www.ual.es/congresos/econogres/docs/Fiscalidad/fiscalidad%201/R.%20Paredes.pdf> acceso: 25 de noviembre, 2013.

llevado a muchas personas a pensar que se trata de actividades que se contraponen en todo sentido a mandatos legales que regulan el área impositiva.

La idea de exportar bienes de capital de un país a otro considerado como paraíso fiscal, no debe agravar la situación del contribuyente residente de un determinado país, pues se pretende que "...las inversiones de un residente de un determinado país no se vean afectadas por razones fiscales al elegir realizarlas en su propio país o en algún país extranjero, y, por tanto, que los impuestos no interfieran en la elección entre inversión interior y exterior, o en la distribución de la inversión exterior entre diversos países."¹⁹⁵

La neutralidad fiscal busca que la producción de un país se genere de modo normal, sin ningún tipo de injerencia impositiva, que desaliente el tipo de transacción comercial generada. La neutralidad se vería cristalizada cuando en una jurisdicción, el sujeto económico que desee acceder a otra distinta con tarifas impositivas menores a las de su país de residencia, no sufriera alteración alguna en la imposición de sus rentas nacionales. "La neutralidad tributaria hace referencia a la relación entre los impuestos y el objetivo de la eficiencia económica. La idea es que los impuestos no afecten, o lo hagan en el menor grado posible, la eficiencia de la economía, permitiendo que los recursos sean asignados a sus usos más productivos, de modo que tal asignación sea la respuesta a diferencias reales en los costes y tasas de rendimiento, más que respuesta a diferencia en los impuestos."¹⁹⁶

Es preciso señalar que el caso ecuatoriano, revela un ordenamiento normativo y sistema económico que desentona con el principio de neutralidad, por cuanto la Constitución ecuatoriana, al propugnar una economía social y solidaria, destaca como componente preponderante la

¹⁹⁵ Raquel Paredes Gómez, "Neutralidad fiscal en la elección de la forma jurídica y el tamaño de la empresa...", p. 3.

¹⁹⁶ Juan José Rubio Guerrero, *Los principios básicos de la Fiscalidad Internacional...*, p. 58.

planificación, dejando al mercado como elemento complementario de la economía¹⁹⁷; situación que no sucede con un sistema económico propiamente capitalista, en el cual sobresale el mercado como principal modelo de asignación económica¹⁹⁸; pero, tampoco se trata de dejar el desarrollo pleno de fallos del mercado, sino una prudente intervención estatal, en tanto ésta tampoco distorsione las relaciones naturales de mercado. Nuestra actual Constitución difiere de un sistema liberal, en cuyo lugar “...concibe una fuerte presencia estatal para corregir los desequilibrios producidos en el mercado y lograr metas sociales [...]...[estableciendo y garantizando] las reglas orientadoras del sistema económico, y [el Estado actúa] como un agente más...¹⁹⁹”; todo esto a partir del establecimiento de un nuevo ordenamiento constitucional en nuestro país. Más cabría afirmar, que el modelo económico se halla atado indiscutiblemente al modelo constitucional que rige el Estado ecuatoriano, que a través del campo impositivo, atenúa el derecho de los particulares de acceder a situaciones beneficiosas en el mercado, como mayor inversión extranjera, competencia impositiva, seguridad jurídica en el campo empresarial.

3.5. Situación jurídica del contribuyente frente a la aplicación de medidas anti-paraíso.

3.5.1. Derechos de los contribuyentes y medidas anti-paraíso en el ámbito internacional.

Las medidas anti-paraíso resultan adecuadas en concepto de los organismos que buscan erradicar los paraísos fiscales, por cuanto las rentas provenientes de inversión extranjera en

¹⁹⁷ Agustín Grijalva, *La Constitución Económica del Ecuador*, en *Estado, Derecho y Economía*, Agustín Grijalva, María Elena Jara y Dunia Núñez, edit., Quito, Corporación Editora Nacional, 2013, p. 86.

¹⁹⁸ Alejandro Sarzosa, *Entorno Económico: Dirigiendo empresas en la Economía Global*, Quito, 07 de octubre, 2013, apuntes de clase.

¹⁹⁹ María Elena Jara, *Constitución Económica ecuatoriana y Desarrollo*, en *Estudios en honor a Julio César Trujillo*, Ramiro Ávila Santamaría, Comp., Quito, UASB/Corporación Editora Nacional, 2013, p. 27.

dichos lugares limita la ávida recaudación de otros gobiernos. Si bien es cierto, las medidas anti-paraíso corrigen ciertas distorsiones que se generan en el mercado, no es menos cierto que su excesiva preminencia e incluso su inadecuada aplicación podría mermar derechos de los contribuyentes. Sin embargo, no podemos desconocer el claro beneficio que trae consigo para los llamados paraísos fiscales, el abrir las puertas a la inversión extranjera, y desarrollar la competencia fiscal a nivel internacional; mas su conformación ha traído serias especulaciones negativas sobre estas jurisdicciones.²⁰⁰ Estos últimos aspectos, como la inversión extranjera y la competencia fiscal, no pueden ser pasados por alto, ante los representativos ingresos generados por los no residentes de un Estado.

La llamada competencia fiscal ha sido poco profundizada, y es que justamente son la OCDE y la UE, quienes conciben este criterio como *competencia fiscal perjudicial*; “[e]ste concepto no está exento de críticas; [pues] se basa en el supuesto de que toda competencia fiscal que resulte perjudicial para los Estados es igualmente perjudicial para los ciudadanos de los mismos.²⁰¹” Resultaría una falta a los derechos de los contribuyentes, el que se elimine la competencia fiscal a nivel internacional, pues se descartaría su posibilidad de mantener a salvo de la posible confiscatoriedad, patrimonio, inversiones pero sobre todo ahorro, sin descartar la eficiencia que no puede faltar en las relaciones de mercado.

La mayoría de organismos internacionales dedicados a seguir su expansión y ejecución, han establecido medidas que buscan erradicar completamente su propagación. La OCDE, el GAFI, el G-20 e incluso la UE atacan directamente a los mencionados territorios. Pero existen sectores que

²⁰⁰ Diego Sánchez de la Cruz, “Dándole la vuelta a la tortilla: qué pueden hacer los paraísos fiscales ante la OCDE”.

²⁰¹ Thierry Afschrift, “En defensa de los Paraísos Fiscales”, en *Revista española y americana: La Ilustración Liberal*, N° 36, en <http://www.ilustracionliberal.com/36/en-defensa-de-los-paraisos-fiscales-thierry-afschrift.html> acceso: 10 de noviembre 2013.

pueden obtener beneficios fiscales sin caer en evasión, y que se encuentran en distintos escenarios como el caso del estado en el que predomina el criterio de la fuente, cuyas rentas de carácter extraterritorial de sus contribuyentes quedan por fuera del alcance de la mano estatal de su país de origen; o el caso de residentes de países sin normativa anti-paraíso o poco desarrollada, por lo que sus residentes pueden hacer uso más continuo de territorios distintos al suyo. Así mismo encontramos un territorio caracterizado porque sus personas naturales trasladan su residencia a un territorio con mayores beneficios fiscales, o a su vez, residen temporalmente en un lugar y ejercen sus actividades económicas en otros.

Las posibilidades de extender o desarrollar sus actividades en territorios con un panorama mucho más exclusivo en el campo fiscal surge en muchos de los casos de la exorbitante carga fiscal impuesta en otros estados a los contribuyentes, por lo que, “[q]uien decide abandonar su país por motivos fiscales no está haciendo otra cosa que, sin salirse de la legalidad, mostrar su desacuerdo con su Gobierno y otorgar su confianza a otro sistema. Lo mismo cabe decir de los inversores y los ahorradores.²⁰²” Y ya que uno de los principales argumentos que contrarían a los territorios fiscales son éstos que conforman centros de lavado de dinero ilegal y actividades terroristas, se confronta tal aseveración mediante “...un estudio de la Universidad de Basilea²⁰³ sobre crimen, terrorismo y lavado de dinero, que demuestra que solamente hay un “paraíso fiscal” (Antigua y Barbuda) entre los 30 territorios investigados por estas cuestiones.²⁰⁴”

²⁰² *Ibíd.*

²⁰³ Véase, “Money Laundering and Terrorist Financing: High Risk Jurisdiction”, en <http://danieljmitchell.files.wordpress.com/2010/02/money-laundering-jurisdictions.jpg> acceso: 16 de noviembre 2013.

²⁰⁴ Antonio Salazar, “Paraísos Fiscales”, *ABC Periódico español*, 01 de mayo, 2012, en <http://www.abc.es/20120501/local-canarias/abci-salazar010512-201205011347.html> acceso: 30 de octubre 2013.

3.5.2. Los derechos de los contribuyentes y medidas anti-paraíso en la legislación tributaria ecuatoriana.

Los contribuyentes son personas que aportan pecuniariamente al Estado al cual se encuentran vinculados por el desarrollo de alguna actividad económica o vínculo de nacionalidad como ya se explicó anteriormente. En el caso ecuatoriano predomina el criterio de la fuente o captación de recursos tributarios por generación de rentas de toda índole en el territorio nacional como mecanismo de sujeción fiscal. La Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno redacta este enunciado, cuando pone de manifiesto a todos los actos susceptibles de ser considerados dentro del índice de ingresos de fuente ecuatoriana como objetos de determinación tributaria²⁰⁵.

La legislación jurídico-tributaria del Ecuador ha acoplado recientemente de forma taxativa las medidas anti-paraíso como una manera de combatir, desde la concepción estatal, la posible evasión fiscal. Su integración se da a partir del 2008, junto con la publicación y vigencia de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador que recoge ideas del sistema actual, y se ven plasmadas a través de la ejecución de resoluciones de la administración central antes mencionada. Además, se suman doctrinarios que dejan ver su inclinación en favor de tales medidas, las mismas que según lo expuesto por Carlos Palao en su obra coordinada por Fernando Serrano Antón, *Fiscalidad Internacional*, se las denominó *medidas defensivas coordinadas* contra los paraísos fiscales; de conformidad con el objetivo de los “Estados miembros de la OCDE”,²⁰⁶ a los cuales hace referencia, y cuya meta principal constituye, según Palalo, “...el desarrollo de medidas tendentes a combatir las distorsiones económicas derivadas de la

²⁰⁵ H. Congreso Nacional, *Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno*, artículo 8.

²⁰⁶ Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, *Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune. Version abrégée*.

competencia fiscal desleal, así como la erosión de las bases imponibles de los países miembros”.²⁰⁷

La Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno no admite la deducción ni exoneración de rentas ni intereses generados en paraísos fiscales. Además, se incluye en el régimen de precios de transferencia y partes relacionadas, cuando se verifica que tales operaciones se realizaron en paraísos fiscales. Otro añadido es la determinación de todas las rentas generadas tanto en el país como fuera de él, en cuyo caso las rentas provenientes de sitios offshore, son calculados en su totalidad, considerando el sistema de renta global como sistema de determinación de obligaciones tributarias.

Como se ha tratado durante el desarrollo del presente documento, nuestra legislación ecuatoriana no contiene normas que dispongan propiamente de derechos de los contribuyentes. Los únicos enunciados que compilan derechos del sector de los sujetos pasivos, son de orden reglamentario más no legal, si atendemos la naturaleza de las normas que los disponen, pero que sin duda sí guardan relación con disposiciones constitucionales. El acto normativo de que trata es una Resolución emitida por el Servicio de Rentas Internas y sus reformas, entidad administrativa tributaria dependiente del gobierno central.

Los derechos de libertad detallan el de propiedad y trabajo, además de incluir una serie de derechos de corte constitucional. Sin duda, estos derechos se vinculan indiscutiblemente al principio de neutralidad fiscal antes analizado, principio que no podría ser ejecutado en el actual sistema, por cuanto el régimen económico nacional vigente se sustenta en una economía social y solidaria que refuta la libre determinación del mercado, y refuerza la tesis de una fuerte intervención estatal. Al establecerse como objetivos del mercado, la prelación de producción

²⁰⁷ Palao Taboada, *La Subcapitalización*, p. 843.

nacional ante la minuciosa selección de inversión extranjera, se impide un término igualitario en este sector²⁰⁸. Esto evidencia la gran injerencia que sufren en la actualidad las operaciones del mercado, y las fuertes medidas que se implementan continuamente, y que muchas veces rozan los derechos propios de los particulares, impidiendo el normal desarrollo de las fuerzas del mercado, ya que las condiciones impositivas influyen en gran medida en su manejo, al punto de ubicarse como países importadores o exportadores de capital a nivel mundial.

Pero, más allá de eso, es difícil la situación de algunos particulares que, ven limitado su poder de decisión por extender operaciones comerciales, mercantiles, y transacciones hacia países, que en su criterio le brindan mayores incentivos fiscales, y mejores oportunidades de ahorro impositivo. Es menester rescatar su libre decisión de elegir el territorio que mejor le permita acrecentar las rentas del trabajo generado, claro está, dentro de la normativa permitida, es decir, dentro de las alternativas fiscales a las que un contribuyente puede exceder sin caer en la figura de evasión ni mucho menos fraude fiscal, cuando en su criterio considere encontrarse en un país que posea altas tarifas impositivas, respecto de otros que le brinden la oportunidad de potenciar su economía y crecer en mejores circunstancias que las previstas.

Pero el derecho de libertad no solo se otorga al sector de los contribuyentes, sino que se extiende a la facultad de los estados como entes dotados de capacidad soberana de administrar sus propias tarifas. De esta manera, los estados catalogados de paraísos fiscales, cuentan con la potestad legítima de acogerse a tarifas que evidencien la realidad en la que se encuentran, y que en muchas ocasiones materializan políticas fiscales atrayentes de inversión extranjera, pues representan el mayor sustento económico generado en dicho sector. Diferente es que, ciertos particulares abusen de las ventajas presentadas en dichos territorios.

²⁰⁸ Jara, *Constitución Económica ecuatoriana y Desarrollo*, pp. 34-37.

La eficiencia del mercado constituye otro factor de suma importancia que no puede ser omitido, sin él los agentes de mercado descartarían la posibilidad de mejorar, innovar, e incluso crear bienes y servicios. En el actual modelo constitucional, se prevé el fortalecimiento de la producción nacional²⁰⁹ ante lo que María Elena Jara llama “selectividad en la admisión de inversión extranjera”²¹⁰. Nadie niega que la preferencia de producción nacional sea un aliciente que le permita generar mayor rentabilidad al sector local, el inconveniente surge en cuanto la mencionada rentabilidad disminuya junto con la reducción de calidad en los bienes y servicios nacionales que no encuentren mayor oferta que la de su mercancía en el mercado, esto precisamente, por la inadmisión de inversión extranjera, presentada en bienes y servicios que impulsen y exijan el desarrollo de la industria local.

“Muchos de los “paraísos fiscales” tienen un nivel de vida y un grado de desarrollo humano idéntico o superior al de los países de la OCDE. Hablamos de sociedades desarrolladas y prósperas que nada tienen que envidiar a las grandes potencias de occidente. Este grado de desarrollo se debe principalmente a una política económica de corte liberal, basada en pilares como el respeto a la propiedad privada, el gobierno reducido, la Justicia eficaz o la facilidad para emprender.”²¹¹

3.5.3. Reconocimiento de deducciones en el régimen tributario ecuatoriano por gastos generados en paraísos fiscales.

²⁰⁹ Véase, Asamblea Constituyente del Ecuador, Constitución de la República del Ecuador, artículo 304, numeral 3.

²¹⁰ Jara, *Constitución Económica ecuatoriana y Desarrollo*, p. 35.

²¹¹ Diego Sánchez de la Cruz, “Dándole la vuelta a la tortilla: qué pueden hacer los paraísos fiscales ante la OCDE”.

Luego del análisis realizado, y en base a todos los aspectos detenidamente revisados sobre los paraísos fiscales y las medidas anti-paraíso, y su incidencia en los contribuyentes que tributan en dichos territorios como también en el ecuatoriano, he llegado a la conclusión de que el derecho de los particulares de ejercer libremente su actividad empresarial, incluye a la vez, el respeto que debe ejercerse por el esfuerzo que dicha actividad lleva implícito; y una manera de hacerlo sería establecer mecanismos legales que incluyan deducciones de rentas²¹² permitidas en el caso de rentas generadas en las jurisdicciones offshore, imputando en el país de residencia el porcentaje tributado en las jurisdicciones de preferencias fiscales por gastos considerados ciertos.

Giusseppe Marino señala con respecto a Francia el establecimiento de un sistema impositivo más flexible con relación a los paraísos fiscales:

En materia de deducción de intereses, *royalties* y pagos por servicios prestados por sociedades residentes en paraísos fiscales, el derecho tributario francés prevé que tales rubros no son deducibles a menos que la sociedad residente en Francia esté en condiciones de demostrar que los gastos corresponden a operaciones efectivas y que las mismas no son de importe anormal o exagerado. Aun cuando el contribuyente no pueda aportar esta prueba, la no deducibilidad se refiere solamente a la parte de los pagos considerados anormal o excesiva²¹³.

De igual manera, la legislación impositiva italiana aplica una situación similar, así encontramos que las deducciones son aplicables:

...cuando las empresas residentes en Italia aportan la prueba de que las sociedades extranjeras desarrollan, preponderantemente, una actividad industrial o comercial efectiva en el mercado del país en donde tiene su sede. La Administración antes de proceder a la emisión del aviso de determinación del impuesto o de una diferencia mayor del impuesto, debe notificar al interesado un aviso específico con el cual se le concede la posibilidad de aportar la prueba referida en el término de noventa días.²¹⁴

Entre las características de los paraísos fiscales, está la ausencia de convenios para evitar la doble imposición internacional, en el cual se incluyen además cláusulas de intercambio de

²¹² H. Congreso Nacional, *Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno*, artículos 10, 11, 12, 13 y 14.

²¹³ Giuseppe Marino, *La consideración de los Paraísos Fiscales y su Evolución*, en *Curso de Derecho Tributario Internacional*, Víctor Uckmar, coord., Colombia, Temis, 2003, pp. 187 y 188.

²¹⁴ Giuseppe Marino, *La consideración de los Paraísos Fiscales y su Evolución*, pp. 188 y 189.

información; pero al no existir un convenio con tal características, el Estado podría ejercer su facultad soberana de forma integral, que es justamente reconocida a lo largo del presente trabajo, y que consiste, en que el Estado de residencia podría emplear las deducciones como mecanismos unilaterales en favor de los contribuyentes, y aplicar con ellas la determinación de las obligaciones generadas y tributadas en los paraísos fiscales, a fin de considerar válida dicha figura mediante el reconocimiento de gastos válidos, y establecer de esta manera el trato igualitario de todos sus contribuyentes; tal cual como establece la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, cuando enuncia que “en cualquier caso la administración tributaria deberá respetar los principios tributarios de igualdad y generalidad”²¹⁵, en cuanto a determinación por parte de la administración se refiere.

Cabe acotar, que si el contribuyente otorga la información necesaria para justificar gastos realizados en paraísos fiscales por actividades efectivas y reales, bien podría acceder a las deducciones del régimen tributario ecuatoriano, obteniendo además la posibilidad de acceder a una prórroga, a fin de que se complete la información necesaria para el acceso de los mencionados beneficios impositivos.

En el supuesto de no contar a tiempo con dicha información, ya que el principal problema jurídico que denotarían los paraísos fiscales, antes que el mismo porcentaje de baja tarifa impositiva, correspondería a la omisión de información de las rentas obtenidas en dichos territorios, y la falta de justificación de gastos realizados. El caso español también admite esta posibilidad. La Ley del Impuesto sobre Sociedades de España, establece que:

Los gastos de servicios correspondientes a operaciones realizadas, directa o indirectamente, con personas o entidades residentes en países o territorios calificados reglamentariamente por su carácter de paraísos fiscales, o que se paguen a través de personas o entidades residentes en

²¹⁵ H. Congreso Nacional, *Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno*, artículo 24.

éstos, excepto que el sujeto pasivo pruebe que el gasto devengado responde a una operación o transacción efectivamente realizada.²¹⁶

Después de todo, la idea de considerar el trato igualitario de los contribuyentes, atienden a normas que trascienden mucho más allá que el factor económico, se trata más bien de forjar igualdad. Tanto en Francia, Italia e incluida España, se establece la admisión de deducibilidad de gastos originados en paraísos fiscales, siempre y cuando éstos resulten ciertos, por el ejercicio de actividades *efectivas*. Tulio Rosembuj, señala que “[l]a indeducibilidd del gasto de servicios admite prueba en contrario, si se refiere a operaciones efectivamente realizadas.”²¹⁷ Esta manera de incluir las rentas generadas y declaradas en paraísos fiscales, no solo permitiría satisfacer la posición del contribuyente, sino que podría cumplir con una doble función en favor del Estado, permitiéndole llevar un registro mucho más minucioso y estricto de todos sus sujetos pasivos, alentándolos a declarar; y materializando el trato equitativo e igualitario, conforme la Constitución de la República del Ecuador dispone.

²¹⁶ España, *Real Decreto Legislativo No. 4 - Ley del Impuesto sobre sobre Sociedades de España*, en *Boletín Oficial del Estado*, 11 de Marzo de 2004.

²¹⁷ Tulio Rosembuj, *Fiscalidad Internacional*, Madrid, Instituto de Fiscalidad Internacional/Marcial Pons, 1998, p. 54.

CONCLUSIONES

1. Al ser la definición de los paraísos fiscales de difícil determinación, se los ha considerado de acuerdo a sus características más relevantes. El precedente análisis, nos permitió llegar a los elementos que, en razón de los más comunes criterios de organismos internacionales sobre materia tributaria establecieron una definición como común denominador acogida por la mayoría de administraciones tributarias nacionales. En este contexto, cuando hablamos de paraísos fiscales estamos refiriéndonos a jurisdicciones tributarias con baja o nula imposición, y que en el régimen tributario ecuatoriano, la administración pública especializada, mediante resolución calificó con dicha calidad a los regímenes tributarios con imposición fiscal menor al 60% de la establecida en el Ecuador.

La falta de acceso a información financiera de sus contribuyentes, que comprende sigilo bancario, societario y financiero propiamente, es la otra característica que determina si un territorio es o no *tax haven*. Esta última característica ha estado frecuentemente dada mediante cláusula expresa en contratos destinados a evitar la doble imposición internacional entre Estados-parte, por lo que la no firma de un convenio de este tipo, podría en muchos de los casos llegar a considerar como paraísos fiscales a los países que no se someten a dicho acuerdo. No obstante, la unilateralidad de normativa interna ha emitido en los últimos años normas de carácter reglamentario que revelan la información de particulares para fines impositivos.

2. Las medidas anti-paraíso constituyen normas jurídico-tributarias establecidas a nivel local e internacional, destinadas a implantar mecanismos impositivos que limitan y desincentivan la realización de actividades realizadas en paraísos fiscales.

El régimen tributario ecuatoriano ha adoptado algunas de estas medidas mediante mandato legal y actos normativos; las mismas que, en el presente trabajo fueron clasificadas en cuatro grupos para su mayor comprensión. Así, se fijaron medidas relativas a la determinación de la base imponible, con el principal objetivo de captar todos los ingresos provenientes de territorios *off shore* sin posibilidad de deducción de gasto alguno mucho menos aplicación de algún tipo de exención. Las referentes a la doble imposición internacional, reafirma el caso anterior explicado, sobre todo respecto de rentas provenientes del exterior. La deducción por reinversión de beneficios, estipulada mediante una serie de reformas legales, acentuó su decisión mucho mas en el ejercicio económico de entidades financieras, claro está con el agravante de encontrarse situadas en paraísos fiscales. Finalmente, las de transparencia fiscal y obligación general de información, que como se explicó en el primer numeral, se encuentra establecido en mayor medida por convenios de doble imposición internacional. Así mismo, la administración tributaria no ha olvidado este punto, en donde mediante resolución, solicita la información plena de los miembros de una sociedad cuando se trate de la firma de un contrato con el Estado; explicitando que se considerará nulo todo acto contractual realizado con sociedades situadas en paraísos fiscales.

3. Los derechos constitucionales de los contribuyentes del régimen tributario ecuatoriano no se encuentran estatuidos ni materializados en ley. Su mejor amparo jurídico radica en una resolución emitida por la administración tributaria central, que se vincula en mayor medida con rasgos similares al contenido del debido proceso establecido en la Constitución, que además se complementa con el procedimiento de trámites de quejas o denuncias de carácter administrativo al que pueden acceder los contribuyentes, pero que

no contribuye directamente con la real intención del respeto por sus derechos que rebasan el derecho al debido proceso. No por ello, se habla de desamparo constitucional de los contribuyentes, pues el carácter garantista de la Constitución no lo permite. Más, la omisión expresa de mandatos legales que refuercen los derechos de los contribuyentes, es indiscutible; y la expedición de reglamentos o resoluciones al respecto, debe estar dada en función de una ley. Situación que no sucede en nuestro régimen normativo tributario.

4. A nivel internacional, el establecimiento de medidas anti-paraíso, limita la expansión de inversión extranjera hacia un territorio determinado, impidiendo además que se produzca competencia fiscal entre estados. El ahorro impositivo de contribuyentes no residentes de una jurisdicción, es otra consecuencia que pueden suceder, sin contar el derecho de libertad de empresa al cual todos tenemos acceso, y con el derecho de movilizar libremente los capitales generados como particular.

La eficiencia en la producción de bienes y servicios nacionales de un país puede verse seriamente afectada, pues el desproporcionado nivel de exportaciones frente a un limitante porcentaje de importaciones, puede beneficiar en inicio la economía local, no por ello podemos desentender a la competencia y la posible inflación interna que este fenómeno puede producir. Estas situaciones, constituyen las potenciales afectaciones que acarrearán la total limitación del acceso a paraísos fiscales.

5. La legislación tributaria ecuatoriana no prevé el reconocimiento de deducciones ni exenciones de gastos originados en paraísos fiscales. El régimen aplicado en nuestro país es el de renta global, lo que se traduce en el establecimiento de medidas anti-paraíso y la total oposición de exenciones destinadas a ingresos de personas naturales o jurídicas que se vinculen con los llamados territorios *off shore*.

El mayor inconveniente de estas regulaciones, no es el que se pretenda evitar la evasión o fraude fiscal por parte del Fisco, sino que su establecimiento potencialmente puede afectar derechos constitucionales de libertad de empresa, mercado, trabajo, propiedad e incluso asociación. Pues al no encontrarse en condiciones legales igualitarias, difícilmente puede ejecutarse el derecho de los contribuyentes en su integridad.

RECOMENDACIÓN

1. Se recomienda considerar la posibilidad de incluir una reforma a la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, y demás actos normativos pertinentes a la materia, que establezca deducciones proporcionales de contribuyentes residentes dentro del país, sobre los gastos de actividades verificadas como ciertas y efectivas ejercidas en los paraísos fiscales, a fin de establecer, no únicamente el trato equitativo e igualitario de todos los sujetos pasivos, sino también coadyuvar al crecimiento del sector de los contribuyentes a través del conocimiento de información de dichas actividades por parte de la administración tributaria.

BIBLIOGRAFÍA GENERAL.

Albi Ibáñez, Emilio, José Luis García Ariznavarreta, *Sistema Fiscal Español*, 11ª ed., Barcelona, Ariel, 1997.

Alexy, Robert, *Tres escritos sobre los derechos fundamentales y la teoría de los principios*, trad. en verso castellano por Carlos Bernal Pulido, Bogotá, Universidad Externado de Colombia, 2003.

Amoros, Narciso, *Derecho Tributario*, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1963.

Bauza Calviño, Olaguer C., *La doble nacionalidad en la legislación mexicana*, México D.F., OGS Editores, 2002.

Bhuler, Ottmar, *Principios de Derecho Internacional Tributario*, trad. en verso castellano por Fernando Cervera Torrejón, Madrid, Derecho Financiero, 1968.

Borrás, Alegría, citado por Carlos M. López Espadafor, *Fiscalidad Internacional y Territorialidad del tributo*, Madrid, McGraw-Hill/Interamericana De España, 1995.

Bravo Arteaga, Juan Rafael, *Nociones Fundamentales de Derecho Tributario*, 2ª ed., Bogotá, Ediciones Rosaristas, 1997.

Calderón Carrero, José Manuel, *La Doble Imposición Internacional y los métodos para su eliminación*, en *Fiscalidad Internacional*, 4ª ed., Fernando Serrano Antón, dir., Madrid, CEF, 2001.

Casado López, Héctor, *El defensor del Contribuyente en la Comunidad de Madrid*, en *La Justicia Tributaria y el Defensor del Contribuyente en España*, 1ª ed., Fernando Serrano Antón, dir., Madrid, Aranzadi, 2007.

Casás, José Osvaldo, *Principios Jurídicos de la Tributación*, en *Tratado de Tributación*, tomo I, Horacio García Belsunce, dir., Buenos Aires, ASTREA, 2003.

- Corti, Arístides Horacio M., *Los Principios Constitucionales y el Sistema Fiscal argentino*, en *Principios Constitucionales Tributarios*, Eusebio González García, comp., Culiacán-Sinaloa, Universidad Autónoma de Sinaloa, 1993.
- Cruz de Quiñones, Lucy, “Marco Constitucional del Derecho Tributario”, en Mauricio Plazas Vega, comp., *Derecho Tributario*, Bogotá, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 1999, p. 285.
- De la Guerra Zúñiga, Eddy María, *Régimen Tributario Interno*, Quito, Corporación de Estudios y Publicaciones, 2012.
- Díez de Velasco Vallejo, Manuel, *Instituciones de Derechos Internacional Público*, tomo I, 8ª ed., Tecnos, Madrid, 1988, pp. 1194-1195, citado por Carlos M. López Espadafor, “Fiscalidad Internacional y Territorialidad del tributo”, Madrid, McGRAW-HILL/INTERAMERICANA DE ESPAÑA, 1995.
- Fantozzi, Augusto, *Diritto Tributario*, UTET, Turín, 1991, p. 209, citado por Carlos M. López Espadafor, “Fiscalidad Internacional y Territorialidad del Tributo”, Madrid, McGraw-Hill/Interamericana de España, 1995.
- Franzé, Roberto, *El Régimen de Imputación de las Rentas de Sujetos Controlados No Residentes (Controlled Foreign Companies Legislation)*, en *Curso de Derecho Tributario Internacional*, tomo II, Víctor Uckmar, coord., Bogotá, Editorial Temis S.A., 2003.
- Gálvez, Sergio, *Reflexiones acerca del Crédito por Impuesto a la Renta anonado en el Exterior y el Principio de Equidad en la legislación peruana*, en *Derecho Tributario*, Daniel Yacolca Estares y Jorge Bravo Cuccí, edit., GRILEY, 2011.
- Gamas Torruco, José, *Derecho Constitucional Mexicano*, México, Porrúas Editorial, 2001.
- Garcés Moreano, Rodrigo, *Los Derechos del Contribuyente*, en “Jornadas por los 50 años del Sistema Especializado de Justicia Tributaria en el Ecuador”, José Vicente Troya Jaramillo, comp., Quito, Ministerio De Justicia, Derechos Humanos y Cultos, 2010.

- García Belsunce, Horacio A., *Estudios Financieros*, Buenos Aires, El gráfico, 1966.
- Giusseppe, Marino, *La consideración de los Paraísos Fiscales y su Evolución*, en *Curso de Derecho Tributario Internacional*, Víctor Uckmar, coord., Colombia, Temis, 2003.
- Grijalva, Agustín, *La Constitución Económica del Ecuador*, en *Estado, Derecho y Economía*, Agustín Grijalva, María Elena Jara y Dunia Núñez, edit., Quito, Corporación Editora Nacional, 2013.
- Grundy, Milton, *Off-shore business centres: a world survey*, Londres, 1997.
- Hernández Viguera, Juan, *El Trasfondo de los Paraísos Fiscales*, España, Edit. Attac, 2006.
- Hiebaum, Karin, *Internacionalización mediante la globalización: el regionalismo y su apertura a la internacionalización*, Argentina, El Cid. Editor, 2009.
- Jara, María Elena, *Constitución Económica ecuatoriana y Desarrollo*, en *Estudios en honor a Julio César Trujillo*, Ramiro Ávila Santamaría, Comp., Quito, UASB/Corporación Editora Nacional, 2013.
- López Espadafor, Carlos M., *Fiscalidad Internacional y Territorialidad del tributo*, Madrid, McGRAW-HILL/INTERAMERICANA DE ESPAÑA, S.A., 1995.
- Luqui, Juan Carlos, *Garantías constitucionales en materia impositiva*, en *Impuestos Doctrinas Fundamentales 1942 – 2002*, Marcelo R. Lascano, dir., Buenos Aires, 2002.
- Manautou Emilio, Margain, *La Constitución y algunos conceptos de Derechos Tributarios mexicano*, S.L.P., 1967.
- Montaño Galarza, César, *Manual de Derecho Tributario Internacional*, Quito, Universidad Andina Simón Bolívar Sede. Ecuador/Corporación Editora Nacional, 2006.
- Morales Betancourt, Mercedes, *El Proceso de Globalización, coyuntura histórica inexorable*, Argentina, El Cid Editor, 2009.

- Mordeglia, Roberto Mario, *Principios Tributarios y Garantías de los Contribuyentes: La experiencia argentina*, en *Protección Constitucional de los Contribuyentes*, Rubén O. Asorey, dir., Madrid, MARCIAL PONS/EDUCA, 2000.
- Morello, Gabriele, “*El Proceso de Internacionalización, Economía y Desarrollo*”, Cuba, Editorial Universitaria, 2007.
- Palao Taboada, Carlos, *La Subcapitalización*, en *Fiscalidad Internacional*, Fernando Serrano Antón, edit., Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2001.
- Peña Álvarez, Fernando, *La Fiscalidad Internacional desde la perspectiva de la teoría de la Hacienda Pública*, en *Manual de Fiscalidad Internacional*, Teodoro Cordón Ezquerro, dir., Madrid, Instituto de Estudios Fiscales/Ministerio de Hacienda, 2001.
- Pérez Tremps, Pablo, *Los Derechos Fundamentales Teoría General*, Quito, Corporación Editora Nacional, 2004.
- Pita, Claudino, *El Intercambio de Información*, Buenos Aires, Ábaco de Rodolfo Depalma, 2003.
- Plazas Vega, Mauricio, *El Impuesto al Valor Agregado-IVA*, Bogotá, Editorial Temis, 1998.
- _____, *Métodos para evitar la doble tributación internacional*, en *Estudios de Derecho Internacional Tributario. Los Convenios de Doble Imposición*, 1ª ed., Juan Pablo Godoy F., dir., Bogotá, Legis Editores/ICDT, 2006.
- _____, *Los Principios Constitucionales del Sistema Tributario*, en *Teoría Constitucional*, Cristina Pardo Schlesinger y Carlos Parra Dussán, edit., Bogotá, Universidad del Rosario, 2006.
- Remiro Brotons, Antonio, *Derecho Internacional*, Madrid, McGraw-Hill, 1997.
- Riveiro, Ricardo Enrique, *Paraísos fiscales: aspectos tributarios y societarios*, Buenos Aires, Integra International, 2001.

Rodríguez Bereijo, Álvaro, citado por Carlos M. López Espadafor, “Fiscalidad Internacional y Territorialidad del tributo”, Madrid, McGraw-Hill/Interamericana De España, 1995.

Rosembuj, Tulio, *Fiscalidad Internacional*, Madrid, Instituto de Fiscalidad Internacional/Marcial Pons, 1998.

Rubio Guerrero, Juan José, *Los principios básicos de la Fiscalidad Internacional y la Doble Imposición Internacional en Manual de Fiscalidad Internacional*, Teodoro Cordón Ezquerro, dir., Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2001.

Sacchetto, Claudio, *La Territorialidad de la Imposición*, en *Impuestos sobre el Comercio Internacional*, Víctor Uckmar, Alejandro C. Altamirano y Heleno Taveira Torres, coord., Buenos Aires, Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, 1998.

Sarzosa, Alejandro, *Entorno Económico: Dirigiendo empresas en la Economía Global*, Quito, 07 de octubre, 2013.

Serrano Antón, Fernando, dir., *Principios básicos de la Fiscalidad internacional y los convenios para evitar la doble imposición internacional. Historia, Tipos, Fines, Estructura y Aplicación*, 4ª ed., Madrid, Centro de Estudios Financieros, 2010.

Soler, Osvaldo H., *Derechos y Defensa del Contribuyente frente al Fisco*, Buenos Aires, La Ley, 2001.

Spisso, Rodolfo R., *Derecho Constitucional Tributario*, Buenos Aires, Depalma, 1991.

Tarsitano, Alberto *El principio de la Realidad Económica y el exceso de la potestad calificadora del fisco*, en *Protección constitucional de los Contribuyentes*, Rubén O. Asorey, dir., Madrid, EDUCA/Marcial Pons, 2000.

Troya Jaramillo, José Vicente, *Estudios de Derecho Internacional Tributario*, Quito, Pudeleco Editores, 2008.

_____, *Derecho Constitucional Tributario en Manual de Derecho Tributario*, Quito, Corporación de Estudios y Publicaciones, 2014.

Trujillo, Julio César, *Teoría del Estado en el Ecuador: Estudio de Derecho Constitucional*, Quito, Corporación Editorial Nacional / UASB, 1994.

Uckmar, Víctor, *Principios Comunes del Derecho Constitucional Tributario*, Bogotá, Temis, 2002.

Valdés Costa, Ramón, *Curso de Derecho Tributario*, Montevideo, Uruguay Colombino, 1970.

Valdés Villarreal, Miguel, *La justicia de la Contribuciones*, en *Principios Tributarios Constitucionales*, México D.F., Tribunal Fiscal de la Federación, 1989.

FUENTES DE CONSULTA NORMATIVA

Comisión de Derecho Internacional de las Naciones Unidas, *Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados de 1969*, Viena-Austria, U.N. Doc A/CONF.39/27 (1969) 1155 U.N.T.S. 331 entered into force January 27-1980.

Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, *Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune. Version abrégée*, traducido y editado por la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos en el marco del convenio de colaboración con la OCDE, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2010.

Departamento de Asuntos Económicos y Sociales de la ONU, *Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo*, Nueva York, ONU, 2013.

España, Cortes Generales en sesiones plenarias del Congreso de los Diputados y del Senado Español, *Constitución Española*, en *Boletín Oficial del Estado No. 311*, 29 de diciembre, 1978, artículo.

España, Jefatura del Estado, *Ley de los Derechos y Garantías de los Contribuyentes de España*, en *Boletín Oficial del Estado No. 50*, 26 de febrero, 1998.

España, Jefatura del Estado, *Ley General Tributaria de España*, en *Boletín oficial del Estado No. 302*, 18 de diciembre, 2003.

España, Real Decreto Legislativo No. 4 - Ley del Impuesto sobre Sociedades de España, en *Boletín Oficial del Estado*, 11 de Marzo de 2004.

Francia, Grupo de Acción Financiera contra el Lavado de Dinero, *Normas Internacionales de Lucha contra el Lavado de Dinero y el Financiamiento del Terrorismo y la Proliferación - las Recomendaciones del GAFI*, París, 16 de febrero, 2012, en <http://www.fatf-gafi.org/topics/fatfrecommendations/documents/internationalstandardscombatingmoneylaunderingandthefinancingofterrorismproliferation-thefatfrecommendations.html>

Ecuador, Asamblea Constituyente del Ecuador, Constitución de la República del Ecuador, en *Registro Oficial No. 449*, Alfaro-Montecristi, 20 de octubre, 2008.

Ecuador, H. Congreso Nacional, *Código Orgánico Tributario*, en *Registro Oficial*, Suplemento No. 38, Quito, 14 de junio, 2005.

Ecuador, H. Congreso Nacional, *Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno*, en *Registro Oficial*, Suplemento No. 463, Quito, 17 de noviembre, 2004.

Ecuador, Asamblea Nacional, *Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones*, en *Registro Oficial*, Suplemento No. 351, Quito, 29 de diciembre, 2010.

Ecuador, Asamblea Nacional, *Ley Orgánica de Redistribución de los Ingresos para el Gasto Social*, en *Registro Oficial*, Suplemento No. 847, Quito, 10 de Diciembre, 2012.

Ecuador, Asamblea Constituyente, *Ley Reformativa para la Equidad Tributaria del Ecuador*, en *Registro Oficial*, Suplemento No.242, Quito, 29 de diciembre, 2007.

Ecuador, Asamblea Nacional, *Ley Minería*, Quito, en *Registro Oficial*, Suplemento No. 517, 29 Enero, 2009.

Ecuador, Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, *Jurisprudencia No. 226-2009*, en *Registro Oficial No. 368*, Quito, 27 de julio, 2009.

Ecuador, Presidencia de la República, *Reglamento para la aplicación Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno*, en Registro Oficial, Suplemento No. 209, Quito, 08 de junio, 2010.

Ecuador, Director General del Servicio de Rentas Internas, *Derechos Tributarios de los Contribuyentes Resolución No. 304*, en Registro Oficial No.89, 22 de mayo, 2007.

Ecuador, Servicio de Rentas Internas, *Paraísos y Regímenes Fiscales Preferentes Resolución No. 182*, en Registro Oficial, Suplemento No. 285, Quito, 29 de febrero, 2008.

Ecuador, Director General del Servicio de Rentas Internas, *Reformas a la Resolución No. NACDGER2007-1065 sobre recepción y gestión de denuncias de carácter tributario*, en Registro Oficial No. 489, 16 de diciembre, 2008.

Ecuador, Presidencia de la República, *Calificación como Proveedor y Cesión de Acciones*, en Registro Oficial, Suplemento No. 621, Quito, 20 de junio 2009.

Ecuador, Director General del Servicio de Rentas Internas, *Resolución No. 273 Reforma al artículo 1 de Resolución No 304*, en Registro Oficial No. 224, Quito, 29 de junio, 2010.

Ecuador. Director General del Servicio de Rentas Internas, *Interés pagado a Paraísos Fiscales no deducibles*, en Registro Oficial No. 515, Quito, 18 de agosto 2011.

Ecuador, *Plan Nacional para el Buen Vivir 2013 2017 Tomo II*, en Registro Oficial, Suplemento No. 78, Quito, 11 de Septiembre, 2013.

RECURSOS WEB

Alink, Matthijs, Victor van Kommer, *Manual de Administraciones Tributarias*, Amsterdam, CIAT / IBFD, 2011.

Ayala, Jorge, “Paraísos Fiscales: Satanización o Uso Prohibido desde la Academia”, Guayaquil, SPAE/SPOL, 2011, en http://www.espae.espol.edu.ec/images/documentos/publicaciones/coffee_break/paraisos_fiscales.pdf

De Rato y Figaredo, Rodrigo, “La OMC como institución básica para el Comercio Exterior”, conferencia presentada en el tercer período de sesiones de la OMC en Seattle, 30 de noviembre - 6 de diciembre de 1999, en https://www.google.com.ec/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&cad=rja&ved=0CCoQFjAA&url=http%3A%2F%2Fwww.wto.org%2Fspanish%2Fthewto_s%2Fminist_s%2Fmin99_s%2Fspanish%2Fstate_s%2Fd5325s.doc&ei=XnMNUr7TCe2q4AP08YGwCw&usg=AFQjCNG9A2P4buWjhw1H2TdzL_X4DQVjnQ&bvm=bv.50768961,d.dmg

“Dimensiones de la Globalización”, en http://recursostic.educacion.es/secundaria/edad/4esoetica/quincena9/quincena9_contenidos_3a.htm

García Novoa, César, “Aplicación de los Tributos y Seguridad Jurídica”, en http://www.gnestudiotributario.es/docs/50_SEMANA.pdf

García-Verdugo Sales, Javier, “La Globalización del Sistema Financiero Internacional”, en http://www.uned.es/curso-desarrollo-economico/articulos/tema5/tema05_01.pdf

Garrido Gómez, María Isabel, “Lo que queda del principio clásico Pacta Sunt Servanda”, en http://www.derechocambiosocial.com/revista025/pacta_sunt_servanda.pdf

Hernández, Rosilda del Carmen, “Internacionalización de la Economía”, en <http://rosildadelcarmenhernandez.blogspot.com/>

Instituto Colombiano de Derecho Tributario (ICDT), *Derecho Tributario*, 1998, citado por “La solidaridad de los socios en Empresas Comerciales colombianas para el pago de los impuestos administrados por la DIAN”, Yolanda Obando Montes, tesis de especialización, Universidad Libre de Colombia, Bogotá, 2010, en <http://www.unilibre.edu.co/verbaiuris/images/stories/vol1/dcm1.pdf>

“Introducción al Comercio Internacional”, en <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/1/179/4.pdf>

Jiménez C., Jorge Antonio, “Límites del Poder Tributario del Estado”, Academia de Estudios Fiscales de la Contaduría Pública A.C., s.l., Septiembre 2002, en

http://www.aef.org.mx/index.php?option=com_content&view=article&id=121:publicaciones-colecciones-12&catid=39:lcestfiscales&Itemid=151

“La Globalización Económica”, en <http://laglobalizacioneconomica.blogspot.com/2006/03/globalizacin.html>

López López, Carlos, “Estudio de Paraísos Fiscales Visión Fundamentada en la LIRPF y LIS”, Hacienda Pública Española A.D.E., 2008, en [http://perezoso-co.com/resources/Estudio+Para%3\\$ADsos+Fiscales.pdf](http://perezoso-co.com/resources/Estudio+Para%3$ADsos+Fiscales.pdf)

Ordóñez Goncalvez, Luis, “Los Paraísos Fiscales”, en <http://www.xlugh.com/paraiso.php#PARAISOS%20FISCALES>

Organization for Economic Cooperation and Development, *Harmful Tax Competition, an emerging Global Issue*, box I, 1998, p. 23, en “*Los Últimos avances en materia de transparencia e intercambio de información tributaria*, Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), s.l., CIAT, 2013, en https://www.google.com.ec/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=2&cad=rja&ved=0CC8QFjAB&url=http%3A%2F%2Fwebdms.ciat.org%2Faction.php%3Fkt_path_info%3Dktcore.actions.document.view%26fDocumentId%3D8771&ei=WoaRUsSNK-TjsASJyYDQBw&usg=AFQjCNFrrlz4tgRhTUcNaNoaOBI3HF38Cg&bvm=bv.56988011,d.cWc

Paredes Gómez, Raquel, “Neutralidad fiscal en la elección de la forma jurídica y el tamaño de la empresa: Aproximación empírica y propuestas de reforma de la imposición empresarial en España”, s.l., Dpto. de Hacienda Pública y Sistema Fiscal/ Facultad de CC. Económicas y Empresariales (U.C.M.), 2005, en <http://www.ual.es/congresos/econogres/docs/Fiscalidad/fiscalidad%201/R.%20Paredes.pdf>

“Principios del Derecho Tributario”, en <http://jfpont.files.wordpress.com/2009/09/principios-del-derecho-tributario.pdf>

Reina, Mauricio, “La Internacionalización de la Economía Colombiana: Comercio e Inversión”, Corporación Andina de Fomento CAF, en <http://www.caf.com/media/3784/ComercioExterior.pdf>

Salazar, Antonio, “Paraísos Fiscales”, *ABC Periódico español*, 01 de mayo, 2012, en <http://www.abc.es/20120501/local-canarias/abci-salazar010512-201205011347.html>

Salazar González, Vladimir Rodrigo, *Jurisprudencia Constitucional Tributaria en el Ecuador*, tesis de maestría, Universidad Andina Simón Bolívar, Quito, 2008, en <http://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/463/1/T619-MDE-Salazar-Jurisprudencia%20constitucional%20tributaria%20en%20el%20Ecuador.pdf>

Sánchez de la Cruz, Diego, “Dándole la vuelta a la tortilla: qué pueden hacer los paraísos fiscales ante la OCDE”, en <http://diegosanchezdelacruz.wordpress.com/2013/10/17/dandole-la-vuelta-a-la-tortilla-que-pueden-hacer-los-paraisos-fiscales-ante-la-ocde/>

Servicio de Rentas Internas del Ecuador, “Derechos y Garantías de los Contribuyentes”, Quito, SRI, en <http://www.sri.gob.ec/web/guest/derechos-del-contribuyente>

Universidad de Valladolid, “Paraísos fiscales: La UE, el G-8 y el G-20 tienen como prioridad su erradicación”, Buenos Aires, Uva, s.f., en <http://www.eii.uva.es/mitos/mitos/M11.pdf>

Vallejo Aristizábal, Sandro, Galo Maldonado López, coord., “Convenios para evitar la Doble Imposición Internacional”, Quito, SRI, en https://cef.sri.gob.ec/virtualcef/file.php/43/fiscalidadphp/f1_1/f1_1archivos/pdf/F1.2.pdf

Vaquer Suñer, María Isabel, “Medidas Anti-paraíso: Presunción de residencia y efectos de su aplicación sobre los impuestos indirectos”, vol. 10, Madrid, Cuaderno de Formación/Agencia Estatal de Administración Tributaria del Gobierno de España, 2010, en http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/cuadernos_formacion/10_2010/24.pdf

DICCIONARIOS, REVISTAS Y PUBLICACIONES

Afschrift, Thierry, “En defensa de los Paraísos Fiscales”, en *Revista española y americana: La Ilustración Liberal*, N° 36, en <http://www.ilustracionliberal.com/36/en-defensa-de-los-paraisos-fiscales-thierry-afschrift.html>

Alanis Piazza, Vanesa, “Tributación y Derechos Humanos: Los Derechos Humanos en la relación Estado-Contribuyentes”, en *Revista de Derecho Público: Derecho Tributario I*, s.l., 2008.

Alvarado Hernández, Arturo, “Aplicación de la Cláusula Rebus Sic Standibus en el Derecho Positivo mexicano”, en *Revista de Derecho Privado*, N° 17, p. 168, mayo-agosto de 1995, en <http://www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/revdpriv/cont/17/leg/leg11.pdf>

Ávalos, Martín Guillermo, “El Estatuto del Contribuyente consolidado en la Jurisprudencia de la CSJN”, en *Revista de Derecho Público*, Buenos Aires, Rubinzal-Culzoni, p. 21, 2008.

Betanzos, Eber, “Ius Cogens”, en *Revista: Direito Humanidades/USCS*, N° 17, p. 113, julio-diciembre de 2009, en http://www.google.com.ec/url?sa=t&rct=j&q=principio%20del%20jus%20cogens%20definicion&source=web&cd=4&cad=rja&sqi=2&ved=0CEAQFjAD&url=http%3A%2F%2Fseer.uscs.edu.br%2Findex.php%2Frevista_direito%2Farticle%2Fdownload%2F887%2F739&ei=p8UTUvAtxJiIAuuSgIgK&usg=AFQjCNE6LY6ijYQ9dRAS8OEShdiAj0cz_A&bvm=bv.50952593,d.cGE

“Diccionario de Economía”, en <http://www.economia48.com/spa/d/neutralidad-impositiva/neutralidad-impositiva.htm>

“Enciclopedia Encarta”, 1993-2002, citado por Martha Elena Pérez Gallego, *Internacionalización Financiera*, Argentina, El Cid Editor, 2009.

Espasa Calpe, “Diccionario Jurídico Espasa Siglo XXI”, Juan Ignacio Alonso, dir., Madrid, Espasa Calpe S.A., 2001.

“GAFI sigue inconforme con mejoras de Ecuador”, Guayaquil, *El Universo*, 20 de febrero, 2012, en <http://www.eluniverso.com/2012/02/21/1/1355/gafi-sigue-inconforme-mejoras-ecuador.html>

García-Olías Jiménez, Carlos, “El concepto tributario del Establecimiento Permanente Homenaje al profesor D. Juan Luis Iglesias Prada”, en *Revista de actualidad jurídica Uría Menéndez*, pp. 231 y 232, 2011.

“La Gran Enciclopedia de la Economía”, en <http://www.economia48.com/spa/d/internacionalización-economica/internacionalizacion-economica.htm>

Montaño Galarza César, “El deber de pagar tributos y los principios de legalidad y de reserva de ley en la Constitución del Ecuador de 2008”, en *Revista de Derecho: Foro*, N° 15, Quito, Universidad Andina Simón Bolívar/Corporación Editora, 2011.

Patiño, Rodrigo, Teodoro Pozo, *Léxico Jurídico Tributario*, Quito, Corporación Latinoamericana para el Desarrollo, s.f.

Rosembuj, Tulio, *La Competencia fiscal lesiva*, 1999, p. 30, citado por Diego Salto Van Der Laet, “Los Paraísos Fiscales como escenario de Elusión Fiscal Internacional y las Medidas Anti-Paraíso en la Legislación Española”, en *Revista Crónica Tributaria*, N° 93, 2000.

Universidad Nacional Autónoma de México, “Diccionario Jurídico Mexicano”, Porrúa, UNAM, 1998.

Vite Pérez, Miguel Ángel, “La globalización económica: Una nueva fase de la mercantilización de la vida social?”, en *Revista: Frontera Norte*, No. 23, vol. 12, México, enero-junio del 2000, en <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=13602306>

ANEXOS

LISTADO DE PARAÍOS FISCALES SEGÚN LA ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y DESARROLLO ECONÓMICO (OCDE).

Andorra	Anguila	Antigua y Barbuda
Antillas Holandesas	Aruba	Bahamas
Baréin	Belice	Bermudas
Curasao	Chipre	Dominica
Gibraltar	Granada	Guernsey
Islas Cook	Isla de Man	Islas Caimán
Islas Marshall	Islas Turcas y Caicos	Islas Vírgenes Británicas
Islas Vírgenes de los Estados Unidos	Jersey	Liberia
Liechtenstein	Maldivas	Malta
Mauricio	Mónaco	Montserrat
Nauru	Niue	Panamá
Samoa	San Cristóbal y Nieves	San Marino
San Vicente y las Granadinas	Santa Lucía	Seychelles
Vanuatu		

FUENTE: Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico, *Listado de Paraísos Fiscales según la OCDE*, en <http://www.oecd.org/general/searchresults/?q=tax%20haven%20list%202013> acceso: 19 de febrero, 2014.

RESOLUCIÓN SOBRE PARAÍDOS FISCALES Y REGÍMENES PREFERENCIALES (SERVICIO DE RENTAS INTERNAS)

PARAÍDOS Y REGÍMENES FISCALES PREFERENTES

Resolución del SRI 182.

Registro Oficial Suplemento No. 285.

Fecha: 29 de febrero del 2008.

Última modificación: 07 de agosto del 2013.

EL DIRECTOR GENERAL DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS

Considerando:

Que, el Servicio de Rentas Internas, con el fin de precautelar y defender sus intereses fiscales, considera imprescindible establecer normas y regulaciones que limiten las prácticas de elusión y evasión tributaria internacional, las cuales se ven acentuadas mediante la utilización de países cuyos sistemas tributarios ofrecen beneficios fiscales para atraer rentas de no residentes;

Que, el artículo innumerado posterior al Art. 4 de la Ley de Régimen Tributario Interno, incluido por el

Art. 56 de La Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria señala que "se considerarán partes relacionadas a sujetos pasivos que realicen transacciones con sociedades domiciliadas, constituidas o ubicadas en una jurisdicción fiscal de menor imposición o en Paraísos Fiscales";

Que, en el mismo artículo se establece que "serán jurisdicciones de menor imposición y paraísos fiscales, aquellos que señale el Servicio de Rentas Internas, pudiendo basarse para ello en la información de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos OCDE y el Grupo de Acción Financiera Internacional GAFI";

Que, de manera particular, la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria contiene algunas disposiciones normativas que hacen referencia al tratamiento de transacciones realizadas en paraísos fiscales, con la finalidad de combatir las prácticas nocivas de elusión y evasión tributaria internacional, eliminando escudos fiscales;

Que, la Administración Tributaria ha aplicado criterios técnicos y objetivos para señalar como "paraíso fiscal" o jurisdicción de "menor imposición" a los dominios, jurisdicciones, territorios, Estados asociados o regímenes fiscales preferenciales que se detallan en esta resolución, criterios que se encuentran sustentados en la experiencia legislativa comparada y en la práctica doctrinaria a nivel mundial;

Que, de conformidad con el Art. 8 de la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas, el Director General tiene la facultad de expedir mediante resoluciones, disposiciones de carácter general y obligatorio, necesarias para la aplicación de normas generales y reglamentarias y para la armonía y eficiencia de su administración; y,

En uso de sus facultades legales.

Resuelve:

Art. 1.- Las disposiciones de la presente resolución se aplican a paraísos fiscales y regímenes fiscales preferentes.

Art. 2.- Para todos los efectos previstos en la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria del Ecuador, se consideran como paraísos fiscales y como regímenes fiscales preferentes, incluidos, en su caso, dominios, jurisdicciones, territorios o Estados asociados, aquellos que se detallan a continuación:

ANGUILA (Territorio no autónomo del Reino Unido)
ANTIGUA Y BARBUDA (Estado independiente)
ANTILLAS HOLANDESAS (Territorio de Países Bajos)
ARCHIPIELAGO DE SVALBARD
ARUBA (Territorio de Países Bajos)
ISLA DE ASCENSION
BARBADOS (Estado independiente)
BELICE (Estado independiente)
BERMUDAS (Territorio no autónomo del Reino Unido)
BRUNEI DARUSSALAM (Estado independiente)
CAMPIONE DITALIA (Comune di Campione d'Italia)
COLONIA DE GIBRALTAR
COMUNIDAD DE LAS BAHAMAS (Estado independiente)
EL COMMONWEALTH DE DOMINICA (Estado asociado)
EMIRATOS ARABES UNIDOS (Estado independiente)
ESTADO ASOCIADO DE GRANADA (Estado independiente)
ESTADO DE BAHREIN (Estado independiente)
ESTADO DE KUWAIT (Estado independiente)
ESTADO DE QATAR (Estado independiente)
ESTADO LIBRE ASOCIADO DE PUERTO RICO (Estado asociado a los EEUU)
FEDERACION DE SAN CRISTOBAL (Islas Saint Kitts and Nevis: independientes)
GRAN DUCADO DE LUXEMBURGO
GROENLANDIA
GUAM (Territorio no autónomo de los EEUU)
HONG KONG (Territorio de China)
ISLA DE COCOS O KEELING
ISLA DE COOK (Territorio autónomo asociado a Nueva Zelanda)
ISLA DE MAN (Territorio del Reino Unido)
ISLA DE NORFOLK

ISLA DE SAN PEDRO Y MIGUELON
ISLA QESHM
ISLAS AZORES
ISLAS CAIMAN (Territorio no autónomo del Reino Unido)
ISLAS CHRISTMAS
ISLAS DEL CANAL (Guernesey, Jersey, Alderney, Isla de Great Stark, Herm, Little Sark, Brechou, Jethou Lihou)
ISLAS DEL PACIFICO
ISLAS SALOMON
ISLAS TURKAS E ISLAS CAICOS (Territorio no autónomo del Reino Unido)
ISLAS VIRGENES BRITANICAS (Territorio no autónomo del Reino Unido)
ISLAS VIRGENES DE ESTADOS UNIDOS DE AMERICA
KIRIBATI
LABUAN
MACAO
MADEIRA (Territorio de Portugal)
MONTserrat (Territorio no autónomo del Reino Unido)
MYAMAR (ex Birmania)
NIGERIA
NIUE
PALAU
PITCAIRN
POLINESIA FRANCESA (Territorio de Ultramar de Francia)
PRINCIPADO DE LIECHTENSTEIN (Estado independiente)
PRINCIPADO DE MONACO
PRINCIPADO DEL VALLE DE ANDORRA
REINO DE SWAZILANDIA (Estado independiente)
REINO DE TONGA (Estado independiente)
REINO HACHEMITA DE JORDANIA
REPUBLICA COOPERATIVA DE GUYANA (Estado independiente)
REPUBLICA DE ALBANIA
REPUBLICA DE ANGOLA
REPUBLICA DE CABO VERDE (Estado independiente)
REPUBLICA DE CHIPRE
REPUBLICA DE DJIBOUTI (Estado independiente)
REPUBLICA DE LAS ISLAS MARSHALL (Estado independiente)
REPUBLICA DE LIBERIA (Estado independiente)
REPUBLICA DE MALDIVAS (Estado independiente)
REPUBLICA DE MALTA (Estado independiente)
REPUBLICA DE MAURICIO
REPUBLICA DE NAURU (Estado independiente)
REPUBLICA DE PANAMA (Estado independiente)
REPUBLICA DE SEYCHELLES (Estado independiente)
REPUBLICA DE TRINIDAD Y TOBAGO
REPUBLICA DE TUNEZ
REPUBLICA DE VANUATU

REPUBLICA DEL YEMEN
REPUBLICA DEMOCRATICA SOCIALISTA DE SRI LANKA
SAMOA AMERICANA (Territorio no autónomo de los EEUU)
SAMOA OCCIDENTAL
SAN VICENTE Y LAS GRANADINAS (Estado independiente)
SANTA ELENA
SANTA LUCIA
SERENISIMA REPUBLICA DE SAN MARINO (Estado independiente)
SULTANADO DE OMAN
TOKELAU
TRIESTE (Italia)
TRISTAN DA CUNHA (SH Saint Helena)
TUVALU
ZONA LIBRE DE OSTRAVA.

Nota: REPUBLICA ORIENTAL DE URUGUAY excluida del listado, por Resolución del SRI No. 704, publicada en Registro Oficial 58 de 30 de Octubre del 2009.

Nota: ZONA ESPECIAL CANARIA excluida del listado, por Resolución del SRI No. 222, publicada en Registro Oficial 471 de 16 de Junio del 2011.

Art. 2-A.- No obstante lo señalado en el artículo anterior, la no calificación de un país, dominio, jurisdicción, territorio o estados asociado como paraíso fiscal o régimen fiscal preferente dependerá, en todo momento, del cumplimiento de las circunstancias señaladas en el Art. 4 de la Resolución No. NAC-DGER2008-0182.

Nota: Artículo dado por Resolución del SRI No. 704, publicada en Registro Oficial 58 de 30 de Octubre del 2009.

Art. 2-B.- No obstante lo señalado en el artículo anterior, la no calificación de un país, dominio, jurisdicción, territorio o estados asociados como paraíso fiscal o régimen fiscal preferente dependerá, en todo momento, del cumplimiento de las circunstancias señaladas en el artículo 4 de la Resolución No. NAC-DGER2008-0182.

Nota: Artículo dado por Resolución del SRI No. 222, publicada en Registro Oficial 471 de 16 de Junio del 2011.

Art. 3.- Sin perjuicio de lo señalado en los artículos 2 y 4 de esta Resolución, se considerarán paraísos fiscales, incluidos, en su caso, dominios, jurisdicciones, territorios, Estados asociados o regímenes fiscales preferenciales, aquellos donde la tasa del Impuesto sobre la Renta o impuestos de naturaleza idéntica o análoga, sea inferior a un sesenta por ciento (60%) a la que corresponda en el Ecuador sobre las rentas de la misma naturaleza de conformidad con la Ley de Régimen Tributario Interno.

Nota: Artículo reformado por Resolución del SRI No. 360, publicada en Registro Oficial 53 de 7 de Agosto del 2013.

Art. 4.- Podrán ser excluidos, de la categoría de paraísos fiscales y regímenes fiscales preferenciales aquellos países, dominios, jurisdicciones, territorios o Estados asociados que suscriban y pongan en vigencia un convenio para evitar la doble tributación internacional que contenga cláusula de intercambio de información, o un convenio específico de intercambio de información entre Administraciones Tributarias y además, que por aplicación de sus normas internas no pueda alegarse secreto bancario, bursátil o de otro tipo ante el pedido de información del Servicio de Rentas Internas o, en su caso, que establezcan en su legislación interna modificaciones en el Impuesto a la Renta a fin de adecuarlo a los parámetros internacionales en esa materia, que le hagan perder la característica de paraísos fiscales o de regímenes fiscales preferenciales.

Nota: Artículo reformado por Resolución del SRI No. 1343, publicada en Registro Oficial 472 de 21 de Noviembre del 2008.

Art. 5.- No obstante a lo indicado en el artículo anterior, aquellos países, dominios, jurisdicciones, territorios o estados asociados que no proporcionen información que le sea solicitada con referencia a la cláusula de intercambio de información del respectivo convenio para evitar la doble imposición internacional o a un convenio específico de intercambio de información entre Administraciones Tributarias, serán considerados paraísos fiscales para los fines de la aplicación de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador y demás normativa tributaria vigente.

Nota: Artículo reformado por Resolución del SRI No. 360, publicada en Registro Oficial 53 de 7 de Agosto del 2013.

DISPOSICION GENERAL UNICA.- Para efectos de lo señalado en el artículo 4 de este acto normativo, la Administración Tributaria emitirá los respectivos actos normativos, en los que se establezcan los países, dominios, jurisdicciones, territorios o Estados asociados que se encuentren excluidos del listado mencionado en el artículo 2 de esta Resolución.

Nota: Disposición agregada por Resolución del SRI No. 360, publicada en Registro Oficial 53 de 7 de Agosto del 2013.

Disposición Final Única.- La presente resolución entrará en vigencia a partir de su publicación en el Registro Oficial.

Comuníquese y publíquese.

Previó y firmó la resolución que antecede el economista Carlos Marx Carrasco Vicuña, Director General del Servicio de Rentas Internas, en Quito, D. M., a 21 de febrero del 2008.

REFORMA A LA RESOLUCIÓN SOBRE DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE (SERVICIO DE RENTAS INTERNAS).

REFORMA DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE

No. NAC-DGERCGC10-00273

R.O. 224 de martes 29 de junio de 2010.

EL DIRECTOR GENERAL DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS

Considerando:

Que el primer inciso del artículo 10 de la Constitución de la República señala que las personas, comunidades, pueblos, nacionalidades y colectivos son titulares y gozarán de los derechos garantizados en la Constitución y en los instrumentos internacionales;

Que conforme lo establece la Constitución, las instituciones del Estado, sus organismos, dependencias, las servidoras o servidores públicos y las personas que actúen en virtud de una potestad estatal ejercerán solamente las competencias y facultades que les sean atribuidas en la Constitución y la ley. Tendrán el deber de coordinar acciones para el cumplimiento de sus fines y hacer efectivo el goce y ejercicio de los derechos; Que, la Administración Pública constituye un servicio a la colectividad que se rige por los principios de eficacia, eficiencia, calidad, jerarquía, desconcentración, descentralización, coordinación, participación, planificación, transparencia y evaluación;

Que el artículo 67 del Código Tributario señala que la Administración Tributaria implica el ejercicio de las facultades de aplicación de la ley; determinación de la obligación tributaria; resolución de los reclamos y recursos de los sujetos pasivos; la potestad sancionadora por infracciones de la Ley Tributaria o sus reglamentos y la de recaudación de los tributos;

Que con el fin de promover, difundir y salvaguardar los derechos y garantías de los contribuyentes en los procedimientos que aplica la Administración Tributaria, con miras a aumentar su celeridad y eficacia, se creó dentro del Servicio de Rentas Internas la Unidad de Promoción y Protección de los Derechos del Contribuyente;

Que en el Registro Oficial No. 89 del 22 de mayo del 2007, se publicó la Resolución No. NAC-DGER2007-0304, la misma que establece los derechos de los sujetos pasivos de las obligaciones tributarias, administradas por el Servicio de Rentas Internas;

Que mediante Resolución No. NAC-DGER2008-1413, publicada en el Registro Oficial 481 del 4 de diciembre del 2008, se reforma a la Resolución No. NAC-DGER2007-0304, incorporando temas importantes en lo que a la validez y aplicación de los derechos del contribuyente se refiere;

Que el Servicio de Rentas Internas, consciente de la relevancia de los derechos de los sujetos pasivos de la obligación tributaria, considera pertinente informar y actualizar periódicamente, mediante resolución de carácter general, el catálogo de derechos del contribuyente; y,

En ejercicio de la facultad establecida en el artículo 8 de la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas,

Resuelve:

Art. 1.- Sustitúyase el artículo 1 de la Resolución No. NAC-DGER2007-0304, publicada en el Registro Oficial No. 89 del 22 de mayo del 2007, por el siguiente artículo:

“Art. 1.- A más de los derechos y garantías establecidos en la Constitución y leyes de la República, el Servicio de Rentas Internas, reconoce como derechos de los contribuyentes, entre otros los siguientes:

- 1. Derecho a ser tratado con el debido respeto, consideración y cortesía, por el personal de la Administración Tributaria.*
- 2. Derecho a ser informado y asistido por la Administración Tributaria sobre el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.*
- 3. Derecho a que la actuación de la Administración Tributaria sea ágil, transparente, participativa, orientada a la calidad y mayor simplicidad posible, eficiente, y en la forma que les resulte menos onerosa a los obligados tributarios.*
- 4. Derecho a conocer el nombre de los funcionarios encargados de la atención al público.*
- 5. Derecho a presentar peticiones, solicitudes y reclamos ante la Administración Tributaria de conformidad con la ley.*
- 6. Derecho a recibir una respuesta, pronunciamiento o resolución de la Administración Tributaria, dentro de los plazos establecidos previamente en las leyes tributarias, según el procedimiento administrativo de que se trate.*
- 7. Derecho a que sus peticiones y reclamos sean resueltos motivadamente en los términos previstos por la ley.*
- 8. Derecho a obtener certificación y copia de las declaraciones por él presentadas, así como derecho a obtener certificación de los documentos presentados ante la Administración Tributaria y de las actuaciones administrativas en las cuales sea parte.*
- 9. Derecho a que la información personal que proporcione a la Administración Tributaria sea utilizada por esta únicamente para fines tributarios y que la misma no sea cedida a terceros sin el conocimiento y autorización del contribuyente, a menos de que se trate de una disposición judicial o de autoridad competente.*
- 10. Derecho a acceder a los registros y documentos que formen parte de un expediente y que se mantengan en los archivos administrativos. Estos únicamente podrán ser solicitados por el obligado tributario que haya sido parte en el procedimiento tributario, de conformidad con la ley.*
- 11. Derecho al debido proceso en sus relaciones con la Administración Tributaria.*
- 12. Derecho a no aportar los documentos que ya se encuentran en poder de la Administración Tributaria, siempre que el sujeto pasivo indique la fecha y procedimiento en el que los presentó y que los mismos se encuentren vigentes.*
- 13. Derecho a conocer el estado de tramitación de los procedimientos en los que sea parte.*
- 14. Derecho a interponer los medios de defensa previstos en la normativa contra cualquier acto administrativo.*
- 15. Derecho al reconocimiento de los beneficios o regímenes fiscales aplicables de conformidad con la ley.*

16. Derecho a participar gratuitamente en cursos de capacitación tributaria, organizados por la institución y dirigidos a la ciudadanía.

17. Derecho a formular quejas, sugerencias y felicitaciones en relación con el funcionamiento de la Administración Tributaria.

18. Derecho a denunciar malos tratos, extorsiones o cualquier otra actuación indebida de algún funcionario o empleado de la Administración Tributaria.”.

Art. 2.- Esta resolución entrará en vigencia a partir del día siguiente a la fecha de su publicación en el Registro Oficial.

Dada en la ciudad de San Francisco de Quito, Distrito Metropolitano, a 15 de junio del 2010.

Comuníquese y publíquese.- Proveyó y firmó la resolución que antecede, Carlos Marx Carrasco V., Director General del Servicio de Rentas Internas, en la ciudad de San Francisco de Quito,

D. M., a 15 de junio del 2010.

Lo certifico.

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