

Treaty Shopping: una Visión desde la Óptica de los Derechos Humanos

Ronald Sánchez Rovalino ¹

abronaldsanchez@hotmail.com

<https://orcid.org/0009-0008-1599-3945>

Universidad Del Pacifico

Mercedes Angelica Ortega Pérez

abg@outlook.com

<https://orcid.org/0000-0003-3633-8575>

Universidad Del Pacifico

RESUMEN

La llegada de la globalización generó cambios en las economías mundiales, dando apertura al comercio mundial que trajo consigo enormes beneficios y desarrollo a los países, pero también creando diferentes problemas de imposición fiscal, muchos de estos, producidos por la deslocalización de la renta, falta de definición de la norma aplicable, de planificación fiscal agresiva, de doble imposición en transacciones internacionales, entre otras. Particularmente, el treaty shopping que es un método de elusión fiscal, una práctica abusiva que genera pérdidas a los distintos países impactando en sus economías y a los Derechos Humanos. Sin embargo, han surgido propuestas mundiales que han brindado ciertas soluciones y que han permitido adecuar las normas internas a fin de eliminar dichas prácticas abusivas. En Ecuador es evidente la proliferación de esta mala práctica empresarial, generando pérdidas a nivel estatal lo que repercute en la función social del Estado. El método utilizado dentro de la presente investigación es el cualitativo, por medio del análisis crítico documental, el diseño fue el bibliográfico de tipo documental con un nivel explicativo. Se concluye que este tipo de prácticas ilegales generan una vulneración sistemática de los derechos humanos y debe de ser discutido a nivel académico ya que son de vital importancia, analizando los beneficios de los CDI, pero también las consecuencias del uso del treaty shopping.

Palabras clave: convenio de doble imposición fiscal; fraude fiscal; treaty shopping; abuso de CDI; elusión fiscal.

¹ Autor principal

Correspondencia: abronaldsanchez@hotmail.com

Treaty Shopping: A View from The Point of View of The Human Rights

ABSTRACT

The arrival of globalization generated changes in the world economies, opening up to world trade that brought enormous benefits and development to the countries, but also creating different problems of taxation, many of these, produced by the relocation of income, lack of definition of the applicable standard, aggressive tax planning, double taxation in international transactions, among others. In particular, treaty shopping, which is a method of tax avoidance, an abusive practice that generates losses for different countries, impacting their economies and Human Rights. However, worldwide proposals have emerged that have provided certain solutions and that have made it possible to adapt internal regulations in order to eliminate such abusive practices. In Ecuador, the proliferation of this bad business practice is evident, generating losses at the state level, which affects the social function of the State. The method used in the present investigation is qualitative, through critical documentary analysis, the design was the bibliographic documentary type. It is concluded that this type of illegal practices generate a systematic violation of human rights and should be discussed at an academic level since they are of vital importance, analyzing the benefits of CDI, but also the consequences of the use of treaty shopping.

Keywords: *double taxation agreement; tax fraud; treaty shopping; CDI abuse; tax avoidance*

Artículo recibido 10 julio 2023

Aceptado para publicación: 10 agosto 2023

1. INTRODUCCIÓN

La llegada de la globalización generó cambios en las economías mundiales, dando apertura al comercio mundial que trajo consigo enormes beneficios y desarrollo a los países, pero también creando diferentes problemas de imposición fiscal, muchos de estos, producidos por la deslocalización de la renta, falta de definición de la norma aplicable, de planificación fiscal agresiva, de doble imposición en transacciones internacionales, entre otras.

De allí que surgiera la preocupación internacional por esta problemática, lo que ha conllevado al desarrollo de diversos mecanismos para enfrentar esta situación, uno de ellos ha sido la celebración y aplicación de convenios para evitar la doble imposición y el fraude fiscal (Espinoza y Hoyos, 2019). Sin embargo, las posiciones ante estos temas son muy heterogéneas, con múltiples respuestas para cada situación, motivado a la complejidad y versatilidad de las operaciones, lo que hace aún más difícil el poder interpretar y sancionar las figuras negociables empleadas y por ende mantener una postura homogénea.

La doble imposición fiscal, puede afectar significativamente a un Estado, conllevando a un descontento del contribuyente y propiciando el incremento del fraude y evasión fiscal. En tal sentido, pese a que mundialmente en las diferentes normativas se reconoce el derecho del contribuyente de hacer uso de todas las herramientas legales para minimizar sus cargas tributarias, también se estipula que este ejercicio no debe acarrear comportamientos ilícitos o abusivos del derecho.

El abordaje de la problemática del treaty shopping en relación con el ámbito jurídico, radica en destacar los aspectos más relevantes sobre las diferentes formas de fraude fiscal y el impacto generado en la economía de los países involucrados, esto a través de un análisis desde el estudio de la normativa y posiciones generadas por la comunidad internacional, así como también desde el plano dogmático a fin de evidenciar la problemática y generar espacios de propuestas normativas, buenas prácticas desde el punto de vista empresarial o desde el propio aparato estatal.

2. MARCO TEÓRICO

El proceso de globalización ha generado una integración mundial de las economías y negocios. Esta integración, ha traído algunos problemas en materia fiscal, dificultando que los países

impongan impuestos a las personas jurídicas con un modelo de negocio global, quienes, a través de diversas estrategias de explotación de activos intangibles, debilitan la base imponible y evitan la redistribución de la renta entre distintas jurisdicciones fiscales donde existe alguna empresa perteneciente al grupo. Por lo tanto, existe una diferencia entre dónde se generan los beneficios y dónde se recaudan los impuestos (Mendoza 2016).

En este contexto, los siguientes capítulos pretenden estudiar la problemática generada por la práctica del treaty shopping y las soluciones para evitar un fraude fiscal por parte de las empresas, partiendo de la fundamentación teórica de investigaciones previas realizadas por otros investigadores y especialistas en la materia, para posteriormente analizar la doble imposición fiscal internacional, el fraude fiscal, y el treaty shopping como mecanismo de elusión tributaria. Se puede afirmar que la problemática del Treaty Shopping y sus posibles soluciones, es un tema que en los últimos años ha generado interés en la comunidad científica, puesto que se han venido realizando diversos estudios desde distintos enfoques que permitan brindar aportes significativos sobre el tema.

2.1 La Doble Imposición Fiscal Internacional

El intercambio de bienes, servicios y capitales está sujeto a normativas tributarias específicas diseñadas para gravar los hechos imposables que se produzcan en este proceso, pero en la medida que estos se vuelven cada vez más internacionales, generan problemas basados en las localizaciones de renta fija. Es una realidad que constituye uno de los obstáculos que deben enfrentar la inversión y el comercio internacional (Sarduy y Rosado 2018). En este escenario surge la doble imposición tributaria, cuando “varios países soberanos ejercen su soberanía para someter a una misma persona a impuestos de naturaleza similar, por el mismo objeto impositivo” (Sánchez 2017, p.17).

Para la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) (2010), se define como el “resultado de la aplicación de impuestos similares, en dos (o más) Estados, a un mismo contribuyente respecto de la misma materia imponible y por el mismo período de tiempo” (p.7). Por su parte, Sarduy y Rosado (2018), consideran que es una situación en la cual los mismos

ingresos o la misma propiedad están sujetos al impuesto general por la misma razón, todo o parte de ese monto se grava en más de un país durante el mismo período impositivo.

En síntesis, la doble tributación es el resultado de la concurrencia de varias soberanías fiscales, en la que se produce la imposición de una obligación tributaria, sobre el mismo objeto impositivo y durante el mismo período fiscal, la cual se caracteriza por la concurrencia de varios elementos: se involucran dos o más países; un mismo objeto impositivo; un mismo período de tiempo; la percepción de impuestos; y la identidad de los sujetos gravados.

2.2 Causas y Efectos de la Doble Imposición Fiscal Internacional

Los impuestos se definen como la obligación pecuniaria por parte del contribuyente, a favor de la administración tributaria. Ahora bien, cuando estos impuestos son generados por contribuyentes que desarrollan actividades generadoras de renta en dos o más países, surgen situaciones problemáticas que puede conducir a una doble tributación. En este sentido, las causas de la doble imposición internacional tienen relación directa con la soberanía, es decir, nace ante la presencia de una superposición de jurisdicciones fiscales de dos o más Estados originada por la utilización de diferentes criterios de sujeción de tributos, o la configuración de manera distinta del mismo criterio (Sánchez 2017).

Otra de las causas es la utilización de mismos criterios de sujeción, que surge cuando los Estados utilizan los mismos estándares de conexión subjetiva, pero en muchos casos no le dan el mismo significado al concepto de domicilio, residencia o nacionalidad. Por ejemplo, si una persona reside en un país por un período de tiempo, este puede tratarlo como residente, mientras que el país en el que la persona es ciudadano lo considera residente porque nació allí. Ante esta situación, los dos países impondrán impuestos similares sobre los mismos ingresos que perciben las personas físicas, lo que provocará que las personas físicas paguen impuestos en su país de origen y en el país de trabajo (Torres 2011).

Con relación a los efectos, el resultado de la doble imposición es el aumento de la evasión fiscal a nivel internacional. Las empresas multinacionales y transnacionales se encuentran entre los mayores promotores de la provisión y promoción de tales métodos (Sánchez 2017). De allí que se considere una problemática que va más allá de simples cuestiones sobre técnica fiscal, para

vulnerar o afectar la justicia tributaria, e impactar gravemente en la economía de los países afectados.

Bajo este enfoque la doble tributación internacional puede considerarse injusta en la medida que genere obligaciones fiscales que vayan más allá de la capacidad contributiva, que provoque discriminación en el trato igualitario, dificultando la neutralidad de las fuentes de ingresos y entorpeciendo un modelo tributario justo. Por tanto, Se reconoce la necesidad de evitar la doble imposición internacional, ya que se ve como un obstáculo para el desarrollo de las relaciones económicas tanto en términos de intercambio como de movilización de factores interestatales (Ambite y López 2014).

Ahora bien, entre las consecuencias más destacadas de la doble tributación se encuentran:

- Fomenta la interrupción del desarrollo económico, especialmente la inversión extranjera, dónde el inversor tenga en cuenta el factor fiscal al invertir en un país en particular. De hecho, las regulaciones tributarias incorrectas pueden obstaculizar la inversión extranjera y facilitar la transferencia de capital que ya se haya invertido en el país. Otras fuentes de financiación son más competitivas (Torres 2011).
- Promueve un aumento de la evasión fiscal internacional, debido a que la presencia de una carga fiscal excesiva es fundamental, junto con varios aspectos del comercio internacional, la fórmula para la elusión fiscal aumenta (Torres 2011).
- Originar una deformación de la libre circulación de capital, trabajo y tecnología. Sería razonable decidir mudarse de un país con demasiada presión financiera para no poder pagar o no rentable a otro donde se utiliza de manera óptima (Sarduy y Rosado 2018).

La doble imposición produce malestar en los inversionistas y aleja la inversión, o peor aún, la evasión de sus obligaciones fiscales, que sin duda alguna, produce un mayor impacto en el sistema de recaudación de impuestos (Pedernera 2014).

En definitiva, las consecuencias de la doble imposición pueden ser perjudiciales para todos los países, pueden afectar tanto al país de origen del inversor como al país donde se lleva a cabo la inversión, generando en gran medida al freno de las inversiones, y fomentando el fraude y la

evasión fiscal. De esto se desprende la importancia de evitar las consecuencias de la doble imposición tributaria.

2.3 Los Convenios de doble imposición fiscal

La Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados (1980), en su parte I, artículo 2.a define los convenios como “acuerdo internacional celebrado por escrito entre Estados y regido por el derecho internacional, ya conste en un instrumento único o en dos o más instrumentos conexos y cualquiera que sea su denominación particular”, los cuales son vinculantes y de obligatorio cumplimiento para los Estados parte, quienes lo harán de buena fe (art.26).

Para Vega (2015), los convenios de doble imposición:

(...) no son más que convenios bilaterales o en ciertos casos, multilaterales, mediante los cuales se busca evitar que, en aplicación conjunta de la normatividad impositiva de cada uno de los países contratantes, se grave a una misma renta de una misma persona en dos o más jurisdicciones (Doble Imposición Jurídica) o se grave utilizando figuras distintas a una misma renta de dos o más personas en dos o más jurisdicciones (Doble Imposición Económica) (p.2).

De acuerdo con sus particularidades contenidas en cada uno, se pueden clasificar en: convenios bilaterales, que son pactos entre dos naciones destinados a obtener mayores beneficios, ejemplo de ello son los convenios de la CAN, ONU y la OCDE; y los convenios multilaterales, son acuerdos cuyas negociaciones a menudo son complicadas porque más de dos países han firmado y cada país tiene diferentes intereses políticos, regionales y sectoriales. Algunas de las organizaciones multilaterales son la OEA y el BID (Gutierrez 2020). En materia tributaria, son más utilizados los acuerdos bilaterales, sin embargo, existen algunos multilaterales.

Ahora bien, los convenios de doble imposición son acuerdos solemnes entre signatarios soberanos, para distribuir la autoridad tributaria entre ellos, a fin de evitar que los residentes estén sujetos a la doble imposición sobre la existencia y el impacto de una amplia gama de actos legales que involucran a diversas autoridades (Carnero 2019). Entre los más reconocidos están el modelo de convenio de la ONU, el modelo de convenio OCDE, modelo de convenio de la CAN, entre otros.

Estos convenios, ni generan ni eliminan los impuestos contenidos en las disposiciones tributarias de los países que lo suscriben, sino que, por el contrario, confieren el poder de las partes involucradas en una situación particular. Por ejemplo, exenciones, deducciones fiscales, etc. Los tratados de doble imposición coexisten con la normativa tributaria nacional, que se aplican primero para determinar la fuente del impuesto a pagar para cada caso en específico. Posteriormente, y luego de confirmar la aplicación del reglamento interno, se aplican las cláusulas del convenio, siempre que su contenido cubra los hechos del caso suscitado y acordar si es posible el retiro o la modificación del tratado de acuerdo con el acuerdo entre las partes, pudiendo resignar o modificar alguna potestad tributaria (Gonzalez. 2019).

En definitiva, tanto en la normativa interna como mediante convenios, los distintos Estados, han procurado desarrollar mecanismos que eviten la doble tributación internacional, con el objetivo de garantizar la libertad de comercio, generar ingresos a cada país y evitar el fraude fiscal.

2.4 El Fraude Fiscal

El fraude fiscal es uno de los fenómenos más destructivos para toda la sociedad, es un factor nocivo que tiene un grave impacto en la economía, afectando la obligación del Estado de proveer a sus ciudadanos de bienes y servicios, y del correcto funcionamiento de la administración tributaria del país (Fernández 2016). Si bien el fraude fiscal es un hecho que se da en cualquier grupo social o económico, la realidad es que se da con mayor frecuencia en grandes empresas que por su poca transparencia o por la diversidad de sus actividades o ingresos, tienen más posibilidades de cometer dicho acto (Ikran. 2016).

Históricamente, la humanidad en busca de la protección de su peculio ha procurado armar estrategias diversas para defraudar a la administración tributaria, evitando la recaudación de sus impuestos (Martinez 2018), sin embargo, el concepto de fraude fiscal es relativamente nuevo, Fernández (2016), lo concibe como:

Toda vulneración de una norma tributaria que supone la existencia de una infracción administrativa y que supone una disminución de ingresos para la Hacienda Pública, en forma de evasión de impuestos o de cualquier otra irregularidad que tenga como consecuencia un beneficio ilícito o no declarado, con consecuencias fiscales (p.24).

2.4.1 La evasión y elusión fiscal

La elusión, se define como el mecanismo para evitar comportamientos que afecten a un determinado sistema tributario cuando es posible adoptar un sistema tributario diferente (OCHOA 2014). Para Rodríguez (2020), son acciones en materia económica, que por medio de métodos legales buscan minimizar o evitar la carga fiscal correspondiente. Estas se pueden realizar de dos formas: por medio de elusiones del pago, o por obtención indebida de devoluciones y/o disfrute improcedente de beneficios fiscales.

Por el contrario, la evasión fiscal se define como la “acción de eludir el pago de los tributos que fija la Ley” (Pina 2017, p.11). En este contexto, aun cuando se ejecute un hecho imponible, la realización o su verdadera dimensión económica queda oculta a la administración tributaria. Ello constituirá según su gravedad, un delito administrativo o un delito penal, generalmente denominado delito fiscal (Martinon 2012). Entonces, la evasión fiscal, es una figura jurídica que se encuentra tipificada en la norma como un delito o una infracción administrativa

Se hace preciso, en primera instancia, diferenciar a la elusión de la evasión, ya que la primera hace mención a la no validación del hecho causante y por tal motivo la carencia del gravamen, mientras que la segunda consiste en la validación de la ejecución del hecho causante de la obligación fiscal, como lo es el desistimiento del pago respectivo, así como demorar el tiempo hasta que es exigible nuevamente, a través de mecanismos ilícitos, que comúnmente alarguen el caso gravado. La evasión fiscal, basándose en las metodologías aplicadas al derecho tributario, es cualquier mecanismo para condonarse de las obligaciones tributarias (Ochoa 2014).

La elusión fiscal interna consiste en la acción de las personas (bien sea jurídica como personal) que contribuyen, para eludir la aplicabilidad de la norma fiscal, se genera como consecuencia de la ausencia de ejecución oportuna por parte de las instituciones fiscales competentes, para adecuar los sistemas fiscales, las estructuras, los reglamentos, entre otros a las seguidas actualizaciones, por los diversos mercados que intervienen en las relaciones comerciales que se desarrollan a nivel global. Al contrario, a esta, la elusión internacional los contribuyentes buscan evadir el mandato jurídico establecido, intentando de originar la aplicabilidad de la norma respectiva a otro ordenamiento jurídico, a través de la modificación de las circunstancias de hecho y de derecho,

que establecen el orden jurídico conveniente para regir un determinado hecho. La finalidad que se persigue con este cambio es conseguir ventajas fiscales impropias, considerando la verdadera naturaleza de esos negocios, las operaciones que en realidad efectúan o el carácter osado que tienen. En la elusión internacional lo que se asume es un mandato jurídico como un todo y no un ordenamiento en particular (Ochoa, 2014).

Una de las razones primordiales de la evasión fiscal es la falta de una verdadera conciencia tributaria personal y colectiva, motivada por la imagen que la sociedad tiene del Estado y la percepción ante la imparcialidad en sus costos e inversiones, al no tener entendimiento de los programas de régimen y las políticas de redistribución del ingreso; también son particularmente económicas, debido a aquella en la que se estima el peso de la carga fiscal con interacción a las maneras contributivas reales de los sujetos impositivos.

2.4.2 Tipos de evasión fiscal

Los tipos de evasión fiscal son las diversas modalidades por medio de cual el contribuyente aspira no abonar impuestos o costear menos de los que le corresponden. La vivencia demostró que resultan muy distintas las maneras de evasión fiscal. Sea como sea, cada una de ellas posee un factor común, y es que, pretenden ocultar bienes e ingresos al erario; los principales tipos de evasión tributaria son los siguientes:

- Subdeclaración de impuestos.
- Paraísos fiscales.
- Designación de testaferros.
- Fideicomiso o trust.
- Lagunas en la legislación.
- **Subdeclaración de impuestos**

Está claro que la proporción de impuestos a abonar es dependiente de los ingresos conseguidos. Por consiguiente, para costear menos impuestos, habrá quienes declaren a Hacienda unas ganancias inferiores a las que realmente permanecen obteniendo. Para eso, habrá que ocultar la diferencia por la porción no declarada, de tal forma que el erario no descubra la integridad de los ingresos. Ahora bien, para hacer ocultar correctamente las porciones no declaradas es necesaria

la ayuda de una composición bastante compleja a grado universal. Más que nada, si hablamos de altas cantidades.

- **Paraísos fiscales**

La evolución histórica de los paraísos fiscales tiene sus inicios en la segunda mitad del siglo XX, su progreso está dado al desarrollo industrial y económico de los años de la posguerra, así como al proceso de descolonización de varias potencias europeas. Así, motivados por distintas situaciones, ciertos países crearon sistemas fiscales capaces de atraer el capital extranjero, usando para eso las más variadas construcciones jurídico-fiscales. Las causas y motivaciones de este proceso resultan muy variadas. ciertos países fundamentaron sus sistemas tributarios basados en el inicio de territorialidad, como Costa Rica, Hong Kong o Panamá. Otros países, como la Isla de Man, Holanda, Luxemburgo o Suiza no tuvieron más grandes causas que la competencia fiscal. Inclusive en ciertos pequeños Estados, entre los que resaltan algunas viejas colonias de potencias internacionales, estas prácticas fiscales se constituyeron, a partir de su inicio, en "una actividad más" mediante la cual obtener recursos (OCHOA 2014).

De esta forma, varias empresas establecen su domicilio en un paraíso fiscal a pesar de no vivir ahí. Debido a la opacidad de dichos estados, es complicado conocer las identidades de quienes esconden su patrimonio en paraísos fiscales. Generalmente, los paraísos fiscales son territorios de limitada expansión geográfica, como pasa en la situación de las Islas Caimán, Mónaco, las Bahamas o San Marino. Llama la atención la situación de las Islas Caimán, el gran ejemplo de paraíso fiscal, donde hay más comunidades que pobladores.

- **Designar un testaferro.**

Quien quiera eludir impuestos puede ocultarse tras la figura del testaferro. Para eso, el testaferro, culminará por aceptar el control de la organización, proporcionando su identidad y cuentas bancarias, encubriendo al evasor fiscal. Esto implicará que el testaferro sea el que garantice concretar los negocios.

La figura del testaferro es legal constantemente y una vez que se ponga en entendimiento de las autoridades. Ahora bien, estaremos frente a un caso de evasión fiscal una vez que no se informe

sobre quién es el testaferro. Se debe recalcar que para disponer de un testaferro no va a ser primordial operar en un paraíso fiscal.

- **Fideicomiso o trust**

Podría considerarse como una alteración del testaferro. Se basa en que el dueño ceda un bien o una sociedad para que alguien lo gestione en favor de terceras personas. El problema es que, por medio de esta herramienta, tienen la posibilidad de surgir muchedumbre de beneficiarios y existente la probabilidad de mandar dinero fuera del territorio independiente de tributos. Por esto, por medio de una complicada maraña de fideicomisos se puede realizar la evasión fiscal. Muchos movimientos, testaferros y beneficiarios harán que el dinero sea bastante difícil de continuar.

- **Lagunas en la legislación**

En la actualidad hay auténticos grupos de asesores en temas de impuestos que saben cómo y dónde hallar los vacíos en la legislación para costear menos impuestos. En ciertas situaciones, inclusive se llega a operar al borde de la legalidad. Estaríamos frente a un caso de elusión tributaria, pues se busca abonar menos impuestos, sin embargo, procurando de estar en la ley. Si por otro lado se actúa fuera de la ley, entonces sí que se intentaría una situación de evasión fiscal. Es necesario mencionar que la evasión tiene consecuencias bastante dañinas para la economía, debido a que influye en forma directa en la recaudación, perjudicando de esta modalidad las ganancias del estado, logrando llevar este caso a una necesidad de financiamiento extra para cubrir la reducción de ingresos. A raíz de esta necesidad de financiamiento, las autoridades principalmente desarrollan un grupo de medidas, generalmente equivocadas, como son el incremento de los tributos vigentes o la construcción de nuevos tributos, un más grande adeudo público, o incrementar la proporción de dinero circulante por medio de la emisión monetaria; una de las consecuencias de este hecho es que elimina la posibilidad económica de los recursos que se requieren para su regular de manera normal la actividad del Estado, considerándose además que esta pérdida de ingresos produce trasposos de recursos hacia la actividad privada lo cual tiene un impacto multiplicador muchísimo más bajo que el que podría crear la asignación de recursos propia del Estado, lo que se traduce en una menor eficiencia por parte del sector público.

2.5 El treaty shopping como mecanismo de elusión fiscal

Desde hace mucho tiempo, los países a nivel mundial como forma de atractivo económico han utilizado la carga fiscal como herramienta para atraer inversión extranjera, respaldando o no a sectores específicos de la economía, reduciendo la tasa de algunos impuestos, creando de esta forma alguna ventaja competitiva sobre otros. Como se evidencia, estos regímenes fiscales se vuelven más claros con el advenimiento de los CDI, en los que en sí mismo proporciona ciertos beneficios. En otras palabras, protege a los inversores potenciales de determinadas pérdidas en función de su procedencia (Vega 2015). Ante esta situación, las grandes corporaciones se aprovechan de forma legal o no de las tasas diferenciadas en los distintos países y sus beneficios. En este contexto, nace el treaty shopping como forma de abuso de los CDI, es simplemente la creación de una entidad legal ficticia con fines no estándar para beneficiarse del convenio. En otras palabras, es el uso del convenio por parte de personas que no les corresponde recibir sus beneficios (Lamarre 2014). **Se puede clasificar básicamente dos modelos característicos de Treaty Shopping:**

- La compañía conductiva directa (Direct Conduit Companies): Los contribuyentes utilizan un portal sencillo para beneficiarse de la TDT. Si el país A trata con el país B y hace negocios con el país C, pero el país A no hace negocios con el país C, el contribuyente del país A crea una parte relacionada en el país B y se beneficia del tratado entre B y C, para así evitar una mayor carga fiscal sobre las ganancias derivadas de un tratado entre A y B (Morales 2016).
- La compañía trampolín (Stepping Stones): es aquella donde se utilizan los paraísos fiscales como intermediarios de operaciones fiscales más beneficiosas. Las empresas interesadas establecen una junta directiva o una subsidiaria en uno de estos países solo con el propósito de realizar negocios con otros países. Las filiales en países sujetos a impuestos son solo el punto de partida de la actividad del grupo. En cualquier caso, el funcionamiento de esta empresa, establecida en un paraíso fiscal, podrá hacer uso del modelo de compañía conductiva directa (DUTRA 2016).

Este fenómeno del Treaty Shopping como mecanismo para evadir los impuestos debe ser combatido por medio del derecho, ya que esta manera de evadir tiene vicios del consentimiento,

trae consigo el propósito oculto para causar daño en este caso al Estado y a la sociedad en general (Dutra, 2016).

2.5.1 Características del Treaty Shopping

Para que se configure una práctica considerada como treaty shopping por parte de una persona según Pérez (2016) y Vega (2015), se deben considerar ciertos elementos que la caracterizan:

- Abuso del CDI: se presenta cuando una persona hace uso de las cláusulas y beneficios de un convenio que no lo correspondería obtener directamente.
- Inserción de pasos intermediarios sin ningún propósito comercial.
- Intervención de sujeto no beneficiario del CDI: se da cuando un residente de un tercer Estado que no forma parte de los que firmaron el convenio, hace uso de los beneficios del mismo.
- Transacciones diversas pre-orientadas y complejas.
- Constitución de sociedades: surge por medio del establecimiento de una sociedad en uno de los Estados parte del convenio con el objetivo de obtener una ventaja que no se puede aprovechar de otra manera.
- Manipular aritméticamente diferencias sin impacto financiero real.
- Transacciones entre afiliados del grupo económico pueden interpretarse únicamente por motivos de beneficios fiscales.

En síntesis, se puede afirmar que el mecanismo del treaty shopping se caracteriza por la inexistencia de utilidades reales en el país en el que está constituida la persona jurídica, la empresa interviniente tiene una actividad económica mínima en la jurisdicción en la que reside, y el impuesto también es mínimo o nulo (Pérez 2016).

2.5.2 Estrategias del treaty shopping

A nivel mundial, las compañías multinacionales utilizan diversas prácticas o estrategias, valiéndose de los diferentes instrumentos internacionales en materia fiscal, manipulando los convenios sobre doble imposición, aprovechándose de las lagunas del sistema legal; cambiándose a países con sistemas impositivos más bajos, realizando explotación de híbridos, todo ello con el objetivo de reducir su carga fiscal y aumentar sus ganancias, con esto se evidencia que las

estructuras en las que trabaja el treaty shopping son muy comunes, por lo que sus estrategias al trabajar al límite de la norma, se hace difícil de detectar, de allí que se hable de un método de elusión fiscal o de abuso de los instrumentos jurídicos internacionales.

En efecto, la mayoría de las leyes comerciales y fiscales permite la conformación de empresas bajo las leyes de un país en particular, siendo esto suficiente para convertirse en residente fiscal, lo que facilita su calificación para el aprovechamiento del convenio de doble imposición (Sarduy y Rosado 2018).

Asimismo, los mecanismos del treaty shopping son perjudiciales para el país de origen, de hecho, los países de origen han encontrado que la aplicación del CDI reduce o elimina la tributación de ciertos flujos de ingresos de sus territorios, causando daños económicos a los mismos. Ante este escenario, es muy probable que cualquiera de los países espere renegociar un acuerdo para cambiar las exenciones establecidas en el convenio, ya que el mayor costo de la tributación supera las expectativas nacionales. Por lo que es necesario determinar, la legalidad de la estrategia de treaty shopping, y si estas son perjudiciales para el país de residencia de un CDI en particular (Gómez y Morán 2020).

2.5.3 Medidas para evitar la práctica del treaty shopping propuestas por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos OCDE

A raíz de la problemática generada por el treaty shopping, ha surgido una preocupación mundial para establecer medidas que limite o restrinja esta práctica abusiva. De allí que, el Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos OCDE (2010), establezca en su artículo 1 en concatenación con el artículo 4, que el convenio se aplicará a las personas residentes de uno o ambos de los Estados contratantes, entendiendo al residente como toda persona que, en virtud de la legislación de ese Estado, esté sujeta a imposición en el mismo en razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga, incluyendo también a ese Estado y a sus subdivisiones políticas o entidades locales. En este sentido, la OCDE en los comentarios al artículo 1 del Modelo de Convenio, sugiere la aplicación de tres enfoques como medida anti treaty

shopping. Estas son: el levantamiento del velo; la sujeción al impuesto; y la vía más utilizada, de tránsito o contra la erosión de la base imponible.

A este respecto, el enfoque del look through approach o levantamiento del velo (párr. 14 modelo OCDE), sugiere a los países incluir una cláusula en sus convenios de doble imposición, que disponga que sus beneficios “no se aplicarán a personas o compañías que sean controlados, directa o indirectamente, por sujetos que no sean residentes de ninguno de los Estados contratantes” (PACHÓN 2011, p.111). Por su parte, el enfoque de la sujeción al impuesto o subject to tax approach (párr. 15 modelo OCDE), expresa que las empresas residentes en el país fuente, tendrán la posibilidad de acogerse a los beneficios de un convenio tributario únicamente cuando la renta en cuestión esté sujeta a impuesto en el país de residencia. Este principio coincide en lo fundamental con el objetivo de los convenios tributarios, que no es otro que evitar la doble imposición (Organización para la cooperación y el desarrollo económico OCDE 2010).

Finalmente, el enfoque de la vía más utilizada, de tránsito o contra la erosión de la base imponible o channel approach (párr. 17 modelo OCDE), supone que en los casos que los ingresos de una empresa en un Estado Contratante han sido recibidos por una empresa ubicada en otro Estado Contratante y una o más personas no ubicadas en ese Estado, las cláusulas del CDI que supongan una exención o reducción de impuestos no serán aplicables a la empresa ubicada en el país fuente, cuando más del 50% de dicha renta se utilice para satisfacer pagos por concepto de intereses, regalías, publicidad, costes iniciales y dietas, entre otros, a estas personas no ubicadas en ese país (Organización para la cooperación y el desarrollo económico OCDE 2010).

Aunado a lo anterior, el Modelo de Convenio OCDE comenzó a tomar nuevas formas de limitar el abuso de los tratados, estableciendo una serie de exigencias que deben cumplir las personas para beneficiarse de los convenios de doble imposición. Ya no basta con ser residente, se deben cumplir ciertas condiciones para beneficiarse de las ventajas del CDI, que les permita disfrutar de la reducción de la tasa de interés del convenio. Los Comentarios de los distintos modelos permitieron elaborar un importante catálogo de normas de prevención de abusos en temas subjetivos para brindar la posibilidad de que el país pueda aplicar las normativas que considere oportunas. (Magendzo 2018).

2.5.4 Marco normativo para evitar las prácticas del treaty shopping

Tanto España como Ecuador, han suscrito diversos convenios de doble imposición fiscal, diseñados de acuerdo con los lineamientos del Modelo de la OCDE, y la integración del proyecto BEPS en sus respectivas legislaciones con el fin de mantener el libre comercio, garantizar el ingreso fiscal en el país y evitar los fraudes tributarios. Particularmente en Ecuador, además del modelo de la OCDE, se ha suscrito al de la CAN, y también tiene convenios bilaterales con España. En su normativa interna, expone algunas obligaciones tributarias para impedir la doble tributación y evitar las prácticas abusivas. Ecuador tiene en vigencia 18 CDI bilaterales, en América Latina es uno de los países que tiene un mayor número de convenios firmados, por lo que existe un marco normativo que es muy compatible con estos Convenios.

En este sentido, el Código Orgánico Tributario (2005), en el artículo 17 en relación al hecho generador, expresa que cuando el hecho generador consista en un acto jurídico, se calificará conforme a su verdadera esencia y naturaleza jurídica, cualquiera que sea la forma elegida o la denominación utilizada por los interesados; y que cuando el hecho generador se delimite atendiendo a conceptos económicos, el criterio para calificarlos tendrá en cuenta las situaciones o relaciones económicas que efectivamente existan o se establezcan por los interesados, con independencia de las formas jurídicas que se utilicen.

Asimismo, en la Ley de Régimen Tributario Interno (2004), en su artículo 2 establece que gravan impuesto sobre la renta, las personas naturales o jurídicas que no son residentes en el país, pero cuyas fuentes de ingreso se generan en Ecuador; y para las personas naturales y jurídicas domiciliadas en el país, por los ingresos obtenidos dentro del territorio o en el exterior. Además, como medida para evitar el treaty shopping el artículo 48 expresa que:

Quienes realicen pagos o créditos en cuenta al exterior, que constituyan rentas gravadas por esta Ley, directamente, mediante compensaciones o con la mediación de entidades financieras u otros intermediarios, actuarán como agentes de retención en la fuente del impuesto establecido en esta Ley.

Si el pago o crédito en cuenta realizado no constituye un ingreso gravado en el Ecuador, el gasto deberá encontrarse certificado por informes expedidos por

auditores independientes que tengan sucursales, filiales o representación en el país.

La certificación se referirá a la pertinencia del gasto para el desarrollo de la respectiva actividad y a su cuantía y adicionalmente deberá explicarse claramente por que el pago no constituirá un ingreso gravado en el Ecuador.

Esta certificación también será exigida a las compañías auditoras, a efectos de que justifiquen los gastos realizados por las mismas en el exterior. Estas certificaciones se legalizarán ante el cónsul ecuatoriano más cercano al lugar de su emisión.

Los reembolsos de honorarios, comisiones y regalías serán objeto de retención en la fuente de impuesto sobre la renta.

Cuando el beneficiario efectivo sea residente fiscal en el Ecuador; y la sociedad que distribuye los dividendos o utilidades incumplan el deber de informar sobre su composición societaria prevista en el reglamento se procederá a la retención del impuesto a la renta sobre dichos dividendos y utilidades conforme a las disposiciones de esta Ley, sin perjuicio de las sanciones correspondientes (Ecuador. Asamblea Nacional 2004).

Por su parte, en España la Ley 58/2003 o Ley General Tributaria (2003), en su artículo 11 señala que los tributos se aplicarán conforme a los criterios de residencia o territorialidad que establezca la ley en cada caso. En su defecto, los tributos de carácter personal se exigirán conforme al criterio de residencia y los demás tributos conforme al criterio de territorialidad que resulte más adecuado a la naturaleza del objeto gravado. En concatenación con el artículo 13, sobre la calificación menciona que las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez. En este sentido, la administración fiscal española, calificará los hechos, actos o negocios realizados por los contribuyentes independientemente de la calificación previa que éste hubiera dado.

2.5.5 La evasión desde el enfoque de los Derechos Humanos

Es necesario mencionar que las empresas repercuten de manera directa en los Derechos Humanos, por lo que como consecuencia de esta evasión y elusión de impuestos ocasiona una evidente

conculcación de los Derechos Humanos en el Ecuador, en donde las empresas se han beneficiado de agujeros negros fiscales. Los ingresos por tributos en el mundo son importantes porque ayudan a sufragar los gastos estatales, son parte fundamental para el desarrollo de políticas públicas por lo que el contribuir se encuentra dentro de las normas constitucionales de los Estados, (Revilla, 2021, Mejía et al, 2019).

Tanto la Comunidad Andina de Naciones como la Unión Europea, tienen como objetivo promover el desarrollo económico de los pueblos, así también los países miembros de estos tratados que pertenecen además a la Declaración Universal de los Derechos Humanos, de la Convención Americana sobre Derechos Humanos (Pacto de San José) y de su Protocolo los Derechos Económicos, Sociales y Culturales, el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, y de la Declaración Americana de Derechos y Deberes del Hombre, ya que pagar impuesto es parte de un derecho y un deber enfocado en la comunidad y los ciudadanos para contribuir en el sostenimiento del Estado la inversión, los gastos públicos y además tiene un lugar importante dentro de la política pública (Troya, 2004).

Se debe recordar que entre los derechos humanos se encuentra el llevar una vida digna, que es función del Estado cumplir con este precepto y esto se logra principalmente a la recaudación fiscal, el impacto que causa este tipo de corrupción en los Estados es alto y preocupante, ya que lesiona los principios de igualdad de oportunidades para los ciudadanos y del interés público, debilitando además la institucionalidad desapareciendo la garantía de los derechos (Tablante C, y Morales, 2018); el impacto de la elusión como de la evasión en los derechos humanos se refleja desde el enfoque de los tributos y el comercio exterior.

La evasión de los impuestos es un hecho considerado obscuro y controvertido en los Estados, el mismo que tiene consecuencias a nivel jurídico disminuyendo el ingreso fiscal (Sánchez et al, 2020); esta evasión de impuestos es el principal problema con el que se enfrentan las naciones de América Latina por lo que no se puede lograr un orden democrático y equitativo (Naciones Unidas, 2016); por lo que es necesario que se realicen un conjunto de estrategias enfocadas a enfrentar el tema de la evasión fiscal (Gómez y Morán 2020).

En este escenario, a través de diferentes organismos internacionales como la ONU, la CAN y la OCDE, se han desarrollado propuestas para solucionar la problemática, limitando cada vez más el abuso de los CDI, que ante toda realidad se constituyen en un verdadero fraude fiscal que vulneran los derechos humanos.

3.- METODOLOGIA

El método utilizado dentro de la presente investigación es el cualitativo, ya que comprende los fenómenos y los explora, utilizando la recolección de datos sin medición numérica (Hernández et al, 2010). Es descriptiva con un diseño documental, ya que se han considerado diversos artículos científicos, normativa y doctrina acerca del tema seleccionado, se ha realizado como técnica un análisis profundo de la doctrina y de los derechos humanos. Fue además explicativo ya que se ha realizado una explicación de la influencia de la evasión de impuestos sobre los Derechos Humanos.

4.- CONCLUSIONES

- Como conclusión se establece que, en la actualidad, con la globalización, los negocios internacionales se incrementaron, ampliando el libre comercio internacional. Ante esta situación, surgió la preocupación por brindar mecanismos que armonizaran amistosamente esta problemática, de allí que se desarrollaran diversos tratados o convenios multilaterales y bilaterales en materia tributaria, como forma para evitar la doble imposición fiscal internacional y garantizar el libre comercio mundial.
- Los treaty shopping, tienen como propósito lógico evitar o eliminar la doble imposición internacional, Ecuador tiene firmado 18 CDI, con los cuales se han realizado diversas reformas tributarias, sin embargo, el SRI, debe de tener una mayor participación dentro de la ejecución de estos convenios.
- El treaty shopping, es conocido como un método abusivo de convenio, basado en formas de elusión fiscal, que ha impactado seriamente las economías estatales, por lo que la generalización de estrategias treaty shopping conlleva a la eliminación por completo de los impuestos sobre los ingresos transfronterizos, generando graves repercusiones en la economía

tanto del país de origen de la empresa como para el país de residencia. Por lo que, al hacer uso de este método, los ingresos transferidos por este tipo de estructura no se gravan en ningún Estado, lo que resulta en una evidente evasión fiscal, y por ende un fraude tributario. Por todas las razones anteriores, se justifica la aplicación de medidas que busquen evitar la aplicación de las estrategias de treaty shopping en los convenios de imposición tributaria.

- El impacto en el desarrollo de los ciudadanos es grave ya que el evitar los impuestos , repercute en la gestión de los recursos públicos y por lo tanto en la capacidad que tienen los gobiernos de ejecutar las políticas públicas sociales por lo tanto impacta gravemente en el ejercicio de los Derechos Humanos en especial en los grupos vulnerables y también hacia los históricamente discriminados.
- Existe una utilización arbitraria de los Convenios CDI, en donde el Estado pierde grandes ingresos tributarios, por lo que existe la necesidad de que la academia profundice en estos temas que son de vital importancia, con un análisis de los beneficios de los CDI, pero también de las consecuencias del uso del treaty shopping.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Ambite A. y Carlos López (2014) "Doble imposición internacional en una economía globalizada.Problemática en la empresa española." *Cuadernos de Formación. Colaboración 1/14 17* (2014): 5-27.

Asamblea General de Naciones Unidas. «Convención de Viena sobre el derecho de los tratados.» *U.N. Doc A/CONF.39/27 (1969), 1155 U.N.T.S. 331, entered into force January 27, 1980*. Nueva York: Organización de las Naciones Unidas ONU, 27 de Enero de 1980.

Asamblea Nacional (2005) «Código Tributario.» *Codificación no. 9. Registro Oficial Suplemento 38. Ultima modificación: 21-ago.-2018*. Quito.

Asamblea Nacional (2004) «Ley del Régimen Tributario Interno.» *Codificación 26. Registro Oficial Suplemento 463*. Quito: Ecuador.

- Carnero, G. (2019). "Análisis de la doble imposición tributaria y su efecto en el crecimiento del comercio internacional." Tesis de maestría, Universidad Nacional de Piura, Piura, 2019.
- Dutra F. (2016). "TREATY SHOPPING: el abuso de la forma y del derecho a la luz de los tratados que evitan la doble tributación". *Revista UNIFESO – Humanas e Sociais Teresópolis* 2, Nº 3 2016: 102-122.
- Espinoza D. y Hoyos K. "Desafíos fiscales originados por la globalización de la economía y los esquemas de planificación fiscal agresiva: ¿ha podido Ecuador afrontarlos?". *USFQ Law Review, Volumen VI • septiembre 2019*
- Fernández, J. (2016). "Derecho Tributario y defraudación fiscal: un análisis psicosocial de la conducta de tributación.»"Tesis doctoral, Universidad de Valencia, Valencia, 2016.
- Gómez J. , y Morán D. (2020) . "Estrategias para abordar la evasión tributaria en América Latina y el Caribe.". *CEPAL - Serie Macroeconomía del Desarrollo*, nº 125 (2020): 1-86.
- Gonzalez, M. (2019) "Convenios de doble imposición. Argentina y su incursión en el modelo OCDE." Tesis de especialización, Universidad Nacional de Córdoba, Córdoba, 2019.
- Gutierrez, A. (2020). "Mecanismos para evitar la doble tributación internacional en Colombia." Tesis de especialización, Universidad de Antioquia, Medellín, 2020.
- Hernández R. Fernández C., Baptista P. "Metodología de la Investigación" 6ta Edición..
Obtenido de :
<https://academia.utp.edu.co/grupobasicoclinicayaplicadas/files/2013/06/Metodolog%C3%ADa-de-la-Investigaci%C3%B3n.pdf>
- Ikram A. (2016) "¿Qué sabemos del Fraude Fiscal?" Tesis de pregrado, Universidad Miguel Hernández, 2016.
- Jefatura del Estado. (2003.) «Ley Genral Tributaria 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.» No. 302. *BOE-A-2003-23186*. Madrid: Boletín Oficial del Estado, 18 de diciembre de 2003.

- Lamarre F. (2014). " Delimitación de la trascendencia penal del concepto de elusión en el marco de un caso de Treaty Shopping o abuso de Convenio para Evitar la Doble Imposición Internacional Tesis de maestría, Universidad Torcuato Di Tella, Buenos Aires.
- Magendzo Y. (2018), "Normas antiabuso en los convenios de doble tributación chilenos en base al modelo convenio de la OCDE y ONU." Tesis de pregrado, Universidad de Chile, Santiago, 2018.
- Martinon R. (2012) "Fraude fiscal.". *Eunomía. Revista en Cultura de la Legalidad*, nº 2 (2012): 170-175.
- Mejía F., Pino r., y Parrales C. (2019). "Políticas tributarias y la evasión fiscal en la República del Ecuador. Aproximación a un modelo teórico.". *Revista Venezolana de Gerencia*, 24(88), 1147-1165.
- Mendoza D. (2016). "La lucha del derecho internacional tributario contra la planeación fiscal agresiva" *Anuario Mexicano de Derecho Internacional* 16 (2016): 525-548.
- Morales L. (2016). "El treaty shopping y las cláusulas antiabuso.". *Revista 62. Instituto Colombiano de Derecho Tributario*, 2016: 117-149.
- Naciones Unidas (2016). "Evasión de Impuestos, Evasión de impuestos, Fraude Fiscal y Desplazamiento de informe" . Recuperado de <https://www.ohchr.org/es/special-procedures/ie-international-order/tax-avoidance-tax-evasion-tax-fraud-and-profit-shifting-report>
- Ochoa M. (2014). "Elusión o evasión fiscal. *Revista Iberoamericana de Contaduría, Economía y Administración*". *RICEA*, 3(5), 18-46.
- ORELLANA, Milca, Néstor GUTIÉRREZ, y Ena FEIJOO. "Los convenios de doble tributación en la recaudación de la administración tributaria del Ecuador.". *Revista ESPACIOS* 40, nº 38 (2019).
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico OCDE (2010) . "Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio." <https://www.gloabal.co/wp-content/uploads/2018/04/Modelo-de-CDI-OCDE-versi%C3%B3n-abreviada.pdf> (accessed junio 20, 2021).

- PACHÓN, Andrés. "El Treaty Shopping como fenómeno de elusión fiscal internacional en los convenios de doble imposición suscritos por Colombia." *Revista UEXTRENADO*, 2011: 101-130.
- Pedernera, J. (2014). "Análisis de la doble tributación internacional: Aspectos relevantes". Tesis de maestría, Universidad Nacional de Cuyo, Mendoza.
- Pérez M. (2016) "Paraísos Fiscales." Tesis de pregrado, Universidad Miguel Hernández, Alicante.
- Pina, M. (2017). "Fraude Fiscal". Tesis de grado, Universidad Miguel Hernández.
- Revilla E. (2021). "La elusión fiscal por conflictos normativos en México".
- Rodríguez, M. (2020) . "Análisis del fraude fiscal en España: causas, consecuencias, y percepción de la población". Tesis de pregrado, Universidad de la Laguna, 2020.
- Sánchez A. (2017) "Convenios para evitar la doble tributación en Ecuador, ventajas y limitaciones de su aplicación. Caso Continental Tire Andina S.A. Período 2015." Tesis de maestría, Universidad de Cuenca, Cuenca.
- Sánchez R., Jiménez N., Urgiles (2017) B., "Evasión Tributaria: Un Análisis Crítico de la Normativa Legal en las Pequeñas y Medianas Empresas" . *Revidsat Universidad, Ciencia y Tecnología* v 24 No.107, diciembre.
- Sánchez R., Jiménez N., Urgiles B., (2020), "Evasión Tributaria: Un Análisis Crítico de la Normativa Legal en las pequeñas y Medianas Empresas". *Universidad Ciencia y tecnología*, 2020, vol. 24, no 107, p. 4-11.
- Sarduy, M, y Rosado A. (2018). "La doble tributación internacional: características y consecuencias". *Revista Cofín Habana*, nº 2 295-305 - 2018
- Troya, J. 2004, "Tributación y Derechos Humanos". *Foro Revista de Derecho - Quito*
Recuperado de: <https://revistas.uasb.edu.ec/index.php/foro/article/download/280/279>
- Tablante C., Morales M. (2018). "Impacto de la Corrupción en los Derechos Humanos". Instituto de Estudios Constitucionales del Estado de Querétano - Mexico 2018. isbn: 978-607-7822-43-1

Torres Y. (2011) "Retos y perspectivas jurídicas para eliminar la doble." trabajo de Diploma,
Universidad de Huguín, Huguín.

VEGA, A. (2015). "Los CDI y su abuso: un acercamiento al tema".
https://www.teleley.pe/legacy/articulos/art_cdi_vega.pdf