

UNIVERSIDAD SAN FRANCISCO DE QUITO USFQ

Colegio de Jurisprudencia

**Régimen de compañía foránea controlada (CFC) en Ecuador y
efectos con los convenios de doble imposición (CDI)**

Juan José Bofill Altamirano

Jurisprudencia

Trabajo de fin de carrera presentado como requisito
para la obtención del título de Abogado

Quito, 04 de marzo de 202

© DERECHOS DE AUTOR

Por medio del presente documento certifico que he leído todas las Políticas y Manuales de la Universidad San Francisco de Quito USFQ, incluyendo la Política de Propiedad Intelectual USFQ, y estoy de acuerdo con su contenido, por lo que los derechos de propiedad intelectual del presente trabajo quedan sujetos a lo dispuesto en esas Políticas.

Asimismo, autorizo a la USFQ para que realice la digitalización y publicación de este trabajo en el repositorio virtual, de conformidad a lo dispuesto en la Ley Orgánica de Educación Superior del Ecuador.

Nombre del estudiante: Juan José Bofill Altamirano

Código del estudiante: 00214811

C.I.: 1750284489

Lugar y fecha: Quito, 04 de marzo de 2025

ACLARACIÓN PARA PUBLICACIÓN

Nota: El presente trabajo, en su totalidad o cualquiera de sus partes, no debe ser considerado como una publicación, incluso a pesar de estar disponible sin restricciones a través de un repositorio institucional. Esta declaración se alinea con las prácticas y recomendaciones presentadas por el Committee on Publication Ethics COPE descritas por Barbour et al. (2017) Discussion document on best practice for issues around theses publishing, disponible en <http://bit.ly/COPETheses>.

UNPUBLISHED DOCUMENT

Note: The following graduation project is available through Universidad San Francisco de Quito USFQ institutional repository. Nonetheless, this project – in whole or in part – should not be considered a publication. This statement follows the recommendations presented by the Committee on Publication Ethics COPE described by Barbour et al. (2017) Discussion document on best practice for issues around theses publishing available on <http://bit.ly/COPETheses>.

**RÉGIMEN DE COMPAÑÍA FORÁNEA CONTROLADA (CFC) EN
ECUADOR Y EFECTOS CON LOS CONVENIOS DE DOBLE
IMPOSICIÓN (CDI)¹
CONTROLLED FOREIGN COMPANY (CFC) REGIME IN ECUADOR
AND EFFECTS WITH DOUBLE TAXATION AGREEMENTS (DTA)**

Juan José Bofill Altamirano²
juanjosebofill@outlook.com

RESUMEN

Esta tesis analiza la incompatibilidad del régimen de compañías foráneas controladas (CFC) en Ecuador con los convenios para evitar la doble imposición (CDI) y la Constitución. Se argumenta que dicho régimen vulnera principios constitucionales como la progresividad, equidad tributaria y territorialidad, generando inseguridad jurídica y conflictos normativos que afectan tanto a los contribuyentes como al Estado. Se recomienda su eliminación o reforma para garantizar coherencia normativa y respeto a los compromisos internacionales asumidos por el país.

PALABRAS CLAVE

Compañía foránea controlada, convenios de doble imposición, jerarquía normativa.

ABSTRACT

This thesis analyzes the incompatibility of the controlled foreign companies (CFC) regime in Ecuador with the double taxation avoidance agreements (DTA) and the Constitution. It is argued that this regime violates constitutional principles such as progressivity, tax equity and territoriality, generating legal uncertainty and regulatory conflicts that affect both taxpayers and the State. Recommends its elimination or reform to ensure regulatory coherence and respect for the international commitments assumed by the country.

KEYWORDS

Controlled foreign companies, double taxation treaties, hierarchy of rules.

¹ Trabajo de titulación presentado como requisito para la obtención del título de abogado. Colegio de Jurisprudencia de la Universidad San Francisco de Quito. Dirigido por Alejandro Páez Vallejo.

² © DERECHOS DE AUTOR: Por medio del presente documento certifico que he leído la Política de Propiedad Intelectual de la Universidad San Francisco de Quito y estoy de acuerdo con su contenido, por lo que los derechos de propiedad intelectual del presente trabajo de investigación quedan sujetos a lo dispuesto en la Política. Asimismo, autorizo a la USFQ para que realice la digitalización y publicación de este trabajo de investigación en el repertorio virtual, de conformidad con lo dispuesto en el Art. 144 de la Ley Orgánica de Educación Superior.

SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN.– 2. MARCO TEÓRICO.– 3. ESTADO DEL ARTE.– 4. MARCO NORMATIVO.– 5. RÉGIMEN DE COMPAÑÍA FORÁNEA CONTROLADA (CFC) EN ECUADOR.– 5.1. DEFINICIÓN Y FUNDAMENTOS DE LAS NORMAS CFC.– 5.2. ALCANCE Y APLICACIÓN EN EL CONTEXTO ECUATORIANO.– 5.3. COMPARACIÓN CON REGULACIONES CFC EN OTROS PAÍSES.– 6. DERECHO TRIBUTARIO INTERNACIONAL Y COMPATIBILIDAD CON NORMAS CFC.– 6.1. PRINCIPIOS FUNDAMENTALES DEL DERECHO TRIBUTARIO INTERNACIONAL.– 6.2. COMPATIBILIDAD DE LAS NORMAS CFC CON LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS INTERNACIONALES.– 6.3 CFC COMO DERECHO CONSUETUDINARIO.– 7. INCONSTITUCIONALIDAD FORMAL DEL RÉGIMEN CFC EN ECUADOR POR VIOLACIÓN AL PRINCIPIO DE INICIATIVA LEGISLATIVA TRIBUTARIA.– 8. TRATADOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN Y SU INTERACCIÓN CON LAS NORMAS CFC.– 8.1. LA GLOBALIZACIÓN Y EL DESAFÍO DE LA DOBLE IMPOSICIÓN: SOBERANÍA FISCAL Y COOPERACIÓN INTERNACIONAL.– 8.2. POSIBLES CONFLICTOS ENTRE LAS NORMAS CFC Y LOS CDI.– 8.3. PRINCIPALES TRATADOS SUSCRITOS POR ECUADOR EN MATERIA DE DOBLE IMPOSICIÓN.– 9. ANÁLISIS COMPARADO DE LA DOCTRINA Y JURISPRUDENCIA SOBRE LAS CFC: PERSPECTIVAS Y FALLOS EN DIFERENTES JURISDICCIONES.– 10. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.

1. Introducción

El Régimen de Compañías Foráneas Controladas (CFC) en Ecuador, la cual se encuentra enmarcada en la Ley de Régimen Tributario Interno (LRTI), pretende gravar las rentas obtenidas por empresas que se establezcan en paraísos fiscales por parte de empresas controladas por residentes fiscales nacionales; no obstante, la aplicación del régimen CFC da lugar a conflictos normativos con los Convenios para Evitar la Doble Imposición (CDI); sin

embargo, el régimen CFC irrumpe también en varios principios constitucionales como la progresividad, la equidad tributaria o la territorialidad.

La cuestión que se analiza radica en que la aplicación del régimen CFC desconoce las normas establecidas en la Constitución de la República del Ecuador, en particular, aquella que dispone que los tratados internacionales tienen un rango superior al de la ley. Desde esta doble vertiente observamos cómo el régimen CFC presenta un escenario de inseguridad jurídica para los contribuyentes, así como el hecho de afectar indistintamente la coherencia del ordenamiento jurídico ecuatoriano y la correcta aplicación de los compromisos internacionales adquiridos mediante los CDI. Dado que el régimen CFC hace una distinción inadecuada entre estructuras empresariales legítimas, organismos comunitarios que efectivamente cumplen con la función económica que ostentan, y aquellas que son creadas únicamente bajo una intención de evasión o elusión fiscal, el régimen CFC tal y como está regulado en la actualidad.

Desde una perspectiva metodológica, esta investigación se basa en un enfoque cualitativo, exploratorio y descriptivo. Este método permite un análisis profundo del régimen CFC, considerando tanto sus fundamentos legales como su aplicación práctica en el Ecuador. Se recurrió a la revisión de fuentes primarias como la Constitución, la LRTI y los CDI, así como a jurisprudencia relevante a nivel nacional e internacional. Además, se realizó un análisis comparativo con regulaciones similares en otras jurisdicciones para identificar sus implicaciones y diferencias.

El trabajo se estructura en varios capítulos que incluyen un marco teórico sobre derecho tributario y normas CFC, un análisis normativo de la legislación ecuatoriana y los CDI, así como conclusiones y recomendaciones. Este estudio sostiene que el régimen CFC es incompatible con el ordenamiento constitucional ecuatoriano y los compromisos internacionales de Ecuador. Por tanto, su eliminación o modificación es esencial para garantizar coherencia normativa, seguridad jurídica y respeto a los principios fundamentales del sistema tributario

2. Marco teórico

La implementación del régimen CFC a nivel mundial ha generado un amplio debate con respecto a su posible incompatibilidad con los CDI. Este debate se enfoca en si las regulaciones CFC vulneran los principios definidos en los CDI, particularmente en lo

concerniente a la protección de los derechos de los contribuyentes y la prevención de la doble imposición. En este sentido, el propósito de este apartado es presentar la literatura pertinente, los conceptos fundamentales y las teorías que respaldan este estudio, ofreciendo un marco de referencia para examinar la conexión entre el régimen CFC y los CDI, así como sus implicaciones en el ámbito fiscal internacional.

Lamentablemente, en la actualidad, muchos países están modificando unilateralmente sus regímenes fiscales, ignorando progresivamente las normas comerciales y fiscales internacionales³, así como los CDI. En este escenario, resulta crucial que los encargados de las políticas fiscales entiendan la relación entre el derecho tributario y otras áreas del derecho internacional, con el objetivo de prevenir disputas y asegurar la uniformidad en la implementación de las regulaciones tributarias.

Los países miembros de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) vienen reconociendo desde hace mucho tiempo la conveniencia de aclarar, normalizar y garantizar la situación fiscal de los contribuyentes que efectúen operaciones comerciales, industriales o financieras en otros países⁴ a través del uso de soluciones compartidas en situaciones de doble imposición, como lo es el Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio⁵.

Asimismo, las reformas tributarias implementadas por varios Estados están produciendo conflictos entre los CDI y los principios tributarios internacionales, a causa de la falta de coordinación y al enfoque unilateral de muchas de estas decisiones⁶. Estas tensiones han hecho que los Estados alcancen la indispensable necesidad de promover la colaboración administrativa en el ámbito tributario. Estos procedimientos son esenciales para reducir las

³ Antonio Lopo Martínez, “Reformas Fiscales Anti-BEPS y la OMC: Para abordar los desafíos tributarios mundiales”, *Revista de Administración Tributaria CIAT/AEAT/IEF*, n.º51 (2024): 161.

⁴ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio: Versión Abreviada 2017* (Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2017), 13-14.

⁵ *Ver*, Es un marco internacional de referencia empleado para negociar acuerdos bilaterales que impidan la doble imposición y prevengan la evasión y elusión de impuestos. Define normas para establecer qué Estado tiene el derecho de gravar determinados ingresos y activos, fomentando la seguridad legal y la colaboración entre jurisdicciones. Además, incluye leyes que promueven el intercambio de información y la solución de disputas, favoreciendo la armonización de políticas tributarias y disminuyendo obstáculos fiscales para el comercio y la inversión a nivel global.

⁶ OCDE, *Modelo de Convenio Tributario*, 19.

dificultades originadas por la evasión y elusión fiscal, así como de asegurar que las políticas tributarias no debiliten los principios y derechos contenidos en los CDI.

Varios Estados⁷ consideran que las normas CFC constituyen violaciones a la red de tratados existentes basados en el Modelo de Convenio Tributario de la OCDE. Países con regímenes fiscales preferenciales, como Luxemburgo, Bélgica, Suiza y Holanda, han manifestado su preocupación por la incompatibilidad de estas normas con sus tratados tributarios. De hecho, Luxemburgo y Suiza se abstuvieron de aprobar las recomendaciones del informe *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue* de 1998, al mostrar su desacuerdo con la clasificación de ciertas prácticas fiscales como dañinas y con la presión ejercida para modificar sus regímenes fiscales en un sentido que consideran unilateral y contrario a los principios de cooperación internacional establecidos en los CDI⁸.

3. Estado del Arte

Este estado del arte analiza los avances doctrinales en la regulación de las CFC y su compatibilidad con los convenios para evitar la doble imposición, fundamento de la presente investigación. El régimen de las CFC genera un amplio debate en el ámbito jurídico y tributario, especialmente en cuanto a su posible vulneración de los convenios de doble imposición y su compatibilidad con los principios fundamentales del derecho tributario y constitucional. Esta sección recoge la literatura existente sobre su concepto, las principales objeciones a su implementación y su concordancia con los principios tributarios de la Constitución de la República del Ecuador (CRE) y los tratados internacionales suscritos por el país.

Según Matías Pascuali (2016), en términos comparativos, en las legislaciones que poseen normas CFC, el objetivo de dichas normas es gravar los ingresos pasivos generados por entidades controladas en el extranjero, especialmente cuando se encuentran domiciliadas en jurisdicciones de baja o nula imposición⁹. A nivel internacional, el régimen CFC se aplica tanto a personas naturales como jurídicas, como una medida para combatir la elusión fiscal a través de estructuras *offshore*.

⁷Ver, Bélgica, Suiza, Luxemburgo y Holanda.

⁸ OECD, *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue* (Paris: OECD Publishing, 1998): 93-107, <https://doi.org/10.1787/9789264162945-en>

⁹ Matías Pascuali Tello, “Corporaciones Extranjeras Controladas”, *Derecho Público Iberoamericano*, n.º6 (2015): 223.

En el caso ecuatoriano, sin embargo, este régimen está dirigido exclusivamente a personas naturales que tengan participación en compañías foráneas controladas. Su implementación responde a la necesidad de enfrentar los desafíos que plantea la globalización y las estrategias de planificación fiscal agresiva utilizadas por contribuyentes con capacidad de operar transnacionalmente que intentaban reorientar sus beneficios hacia paraísos fiscales¹⁰. Sin embargo, la eficacia de este régimen ha sido cuestionada debido a desafíos en su aplicación y a la diversidad de enfoques adoptados por cada país.

Estudios como el de Sara Andersson (2006), señalan que los CDI se han convertido en una parte cada vez más importante de la legislación fiscal internacional en la última parte del siglo XX¹¹. El objetivo principal de los CDI es evitar la doble imposición internacional. Sin embargo, en los últimos años, los convenios fiscales también han cobrado importancia como instrumento para combatir la evasión fiscal internacional y, como consecuencia, para lograr normas más uniformes en materia de fiscalidad internacional, diferentes organizaciones han adoptado medidas para facilitar la cooperación internacional.

Según Jiménez, Calderón y González (2024), para facilitar y fomentar las transacciones económicas internacionales, las cuales podrían verse obstaculizadas por las diferencias en las legislaciones fiscales, muchos Estados han establecido convenios bilaterales de doble imposición. El principal objetivo de estos convenios es eliminar la doble imposición internacional, garantizando así un marco jurídico más claro y predecible para los contribuyentes y las empresas que operan en múltiples jurisdicciones. La doble imposición internacional se produce cuando la misma renta se grava en manos del mismo contribuyente en más de un Estado durante el mismo período de tiempo¹².

¹⁰ Doris Mendoza López, “La lucha del derecho internacional tributario contra la planeación fiscal agresiva”, *Anuario Mexicano del Derecho Internacional*, XVI (2016), 1-22.

¹¹ Sara Andersson, «CFC rules and double tax treaties: The OECD and UN model tax conventions» (tesis doctoral, Universidad Jönköping International Business School, 2021), 5-8, <chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglefindmkaj/https://hj.diva-portal.org/smash/get/diva2:4297/FULLTEXT01.pdf>

¹² Martín Jiménez, José Manuel Calderón Carrero, y Ubaldo González. *Manual de negociación, interpretación y aplicación de convenios para la eliminación de la doble imposición en materia de imposición sobre la renta y el capital* (Washington D.C., Biblioteca Felipe Herrera del Banco Interamericano de Desarrollo, 2024), <https://doi.org/10.18235/0013352>.

Andersson señala que la OCDE ha abordado en sus comentarios al Modelo de Convenio Tributario que las normas CFC no son contrarias a los tratados fiscales, siempre que se respeten las obligaciones derivadas de estos (2006). Sin embargo, países como Bélgica y Luxemburgo han expresado reservas sobre su compatibilidad con los convenios de doble imposición, argumentando que pueden violar los principios de los tratados, especialmente cuando se aplican a empresas activas sin fines evasivos.

Por su parte, Jiménez, Calderón y González (2024) destacan que estos convenios no solo buscan eliminar la doble imposición internacional, sino también prevenir la discriminación fiscal y fomentar el intercambio de información. En este sentido, las normas CFC pueden ser útiles para combatir la evasión, pero su aplicación debe evaluarse cuidadosamente para evitar conflictos con los tratados.

Las normas CFC son una herramienta efectiva contra la evasión fiscal, sin embargo, su implementación debe estar en armonía con los convenios de doble imposición y los principios constitucionales. En Ecuador, resulta esencial balancear la protección de la base impositiva y asegurar el principio de generalidad con el respeto a los derechos de los contribuyentes y las convenciones internacionales (Miguel Saltos, 2017)¹³. Su aplicación demanda transparencia, sistemas de acuerdo recíproco y un enfoque claro que impida la doble imposición y asegure la equidad. Un sistema CFC adecuadamente estructurado debe derivarse de un estudio exhaustivo que valore tanto los intereses tributarios del Estado como la observancia de los compromisos internacionales.

4. Marco normativo

Este marco normativo comprende las disposiciones legales y convenios internacionales vinculados al sistema de las CFC en Ecuador, con el objetivo de evaluar su alineación con los CDI. Este estudio incluye la legislación actual del país, los compromisos internacionales que Ecuador ha asumido en el ámbito fiscal y los fallos jurisprudenciales pertinentes a escala nacional y mundial en torno a las CFC.

En su artículo 300¹⁴, la Constitución de la República del Ecuador establece que el sistema fiscal debe estar basado en una serie de principios fundamentales. Entre las

¹³ Miguel Saltos Orrala, “Los principios generales del derecho tributario según la Constitución del Ecuador”, *Revista Empresarial, ICE-FEE, UCSG* 11, n°42 (2017) 62-63.

¹⁴ Constitución de la República del Ecuador, Registro Oficial Suplemento 449, 20 de octubre de 2008.

principales características para el estudio de las normas CFC se encuentran los principios de progresividad y de equidad. La progresividad asegura que la carga fiscal se reparta de forma equitativa según la capacidad financiera del contribuyente, mientras que la equidad intenta prevenir tratos discriminatorios entre individuos en circunstancias parecidas. En este contexto, la implementación de las regulaciones CFC debe estar en consonancia con estos principios, evitando crear una presión fiscal excesiva o perjudicar la seguridad legal de los contribuyentes.

El artículo 135 del mismo cuerpo normativo establece que la iniciativa legislativa en materia tributaria corresponde de manera exclusiva al Presidente de la República. Esta disposición configura una reserva normativa que limita la capacidad del Legislativo para introducir, modificar o suprimir tributos, garantizando que cualquier reforma tributaria provenga directamente del Ejecutivo y no de la Asamblea Nacional¹⁵.

La Ley de Régimen Tributario Interno (LRTI) establece las disposiciones normativas para la determinación y aplicación de tributos en Ecuador. En particular, los artículos 51.1 al 51.7¹⁶ regulan el tratamiento de las CFC, incorporando criterios específicos para su identificación y tributación en el país.

El juicio de impugnación No. 17510-2020-0000917 de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia y sentencia No. 15-21-CN/2118 de la Corte Constitucional de Ecuador, que abordan el conflicto normativo entre el Convenio para Evitar la Doble Imposición con España, la Ley de Régimen Tributario Interno y la Resolución del SRI, clarificando el alcance de la consulta de constitucionalidad en este contexto.

El Dictamen No. 1-23-OP/23¹⁹ y la Sentencia No. 2-24-SIN-CC²⁰ de la Corte Constitucional del Ecuador refuerzan la obligación de respetar los procedimientos constitucionales en materia tributaria. En ambas decisiones, el Tribunal determinó que la iniciativa legislativa en asuntos tributarios corresponde de forma exclusiva al Presidente de

¹⁵ Constitución de la República del Ecuador, artículo 135.

¹⁶ Ley de Régimen Tributario Interno [LRTI], Registro Oficial Suplemento 463, 17 de noviembre de 2004.

¹⁷ Sentencia No. 17510-2020-00009, Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, 25 de febrero de 2021.

¹⁸ Sentencia No. 15-21-CN/21, Corte Constitucional del Ecuador, 07 de julio de 2021.

¹⁹ Dictamen No. 1-23-OP/23, Corte Constitucional del Ecuador, 18 de julio de 2023.

²⁰ Sentencia No. 2-24-SIN-CC, Corte Constitucional del Ecuador, 13 de marzo de 2024.

la República, conforme al artículo 135 de la Constitución. La Corte sostuvo que la introducción de normas tributarias por parte de la Asamblea Nacional, sin que provengan del Ejecutivo, constituye un vicio insubsanable que afecta la validez de la norma desde su origen.

La Sentencia No. C-116/16²¹ del Tribunal de Apelación de la Región Este de Dinamarca, en el cual se aborda la compatibilidad de las leyes nacionales con los CDI, destacando que los regímenes CFC no deben vulnerar los principios de no discriminación ni de doble imposición establecidos en los tratados internacionales²².

La Sentencia No. C-196/04 del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Gran Sala) de 12 de septiembre de 2006, que examina si el régimen fiscal que concede a las empresas a instalarse en otros países miembros con la única finalidad de obtener beneficios de un sistema fiscal más favorables, y si este comportamiento representa un abuso de la libertad de establecimiento en el marco de las regulaciones fiscales de la UE. Este caso tiene conexión con el grupo Cadbury Schweppes y su estructura tributaria en Irlanda para beneficiarse de las ventajas fiscales del sistema del Centro Internacional de Servicios Financieros (IFSC)²³.

El convenio entre la República del Ecuador y el Reino de España para Evitar la Doble Imposición (CDI Ecuador-España). Este convenio es relevante porque España tiene un régimen fiscal bastante complejo y específico en cuanto a las CFC, lo que podría generar interesantes comparaciones con el régimen tributario ecuatoriano.

Convenio entre la República del Ecuador y la Confederación Suiza para Evitar la Doble Imposición (CDI Ecuador-Suiza). Este convenio es relevante ya que Suiza es reconocida por su sistema tributario favorable para las empresas internacionales y por su manejo de los ingresos de las compañías foráneas.

5. El régimen de las Compañías Foráneas Controladas (CFC)

5.1. Alcance y aplicación en el contexto ecuatoriano

Las más recientes reformas tributarias en Ecuador han incorporado normas que buscan reducir las diferencias jurídicas generadas en las legislaciones que gravan las rentas de los contribuyentes que se encuentran en distintas jurisdicciones. Algunos Estados aplican impuestos según el lugar donde se genera la renta, mientras que otros gravan a sus

²¹ Sentencia No. C-116/16, Tribunal de Apelación de la Región Este de Dinamarca, 26 de febrero de 2019.

²³ La Sentencia No. C-196/04 del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) de 12 de septiembre de 2006.

contribuyentes por la totalidad de sus ingresos, independientemente de su origen, lo que se conoce como principio de renta global.

Ecuador, no ha permanecido al margen de la globalización económica ni de las transformaciones que conlleva. Como respuesta, su ley ha intentado adoptar las prácticas tributarias más efectivas y tomar nota de la experiencia de otras jurisdicciones²⁴. Además de incluir las sugerencias de la OCDE mediante el plan de Erosión de la Base y Traslado de Beneficios (BEPS)²⁵. Como resultado, la reforma tributaria del 20 de diciembre de 2023²⁶ incorporó la reglamentación del régimen de la Compañía Foránea Controlada.

Es importante destacar que, en el contexto ecuatoriano, las reglas del régimen CFC solo son aplicables a personas naturales que tengan la condición de residentes fiscales en el país. Esto implica que las sociedades domiciliadas en Ecuador no están sujetas a estas disposiciones, lo cual diferencia a la normativa ecuatoriana de la adoptada en otras jurisdicciones donde este régimen también se aplica a personas jurídicas. El objetivo de esta limitación es evitar que personas naturales evadan su carga tributaria trasladando ingresos pasivos a entidades controladas en el extranjero, especialmente aquellas constituidas en paraísos fiscales o jurisdicciones de baja imposición.

5.2. Definición y fundamentos de las normas CFC

Estas normas buscan evitar el diferimiento y la elusión²⁷ de impuestos, así como frenar las planificaciones tributarias agresivas mediante estructuras *offshore*. A nivel internacional, el propósito del régimen de CFC es gravar a la entidad controlante sea una persona natural o jurídica por las rentas pasivas generadas por una subsidiaria domiciliada, en un paraíso fiscal, incluso si dichas rentas no han sido repatriadas²⁸. En el caso ecuatoriano, sin embargo, las reglas CFC solo son aplicables a personas naturales residentes fiscales en el país, que posean participación significativa en una entidad extranjera. De esta manera, se

²⁴ Julieta Ospina García, “Del régimen de entidades controladas del exterior, características e implicaciones de su incorporación en el régimen tributario colombiano”, *Revista de Derecho Fiscal*, n. 13 (2018): 130.

²⁵ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), (2019), *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio: Versión Abreviada 2017* (París: Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2019). <https://doi.org/10.1787/765324dd-es>.

²⁶ Asamblea Nacional del Ecuador, Ley Orgánica de Eficiencia Económica y Generación de Empleo, Registro Oficial Suplemento No. 461 (20 de diciembre de 2023).

²⁷ Ver, La elusión de Estado consiste en el establecimiento de regímenes preferentes, especiales o excepcionales de baja o nula tributación por parte de un determinado país con el fin de desplazar las inversiones hacia su territorio, perjudicando los intereses fiscales de otros países.

²⁸ Pascuali, *Corporaciones Extranjeras Controladas*, 223.

busca incluir en la base imponible del contribuyente ecuatoriano las rentas generadas en el exterior, evitando su diferimiento indefinido.

De manera más precisa, las empresas multinacionales suelen operar en diversos países y están sometidas a varias jurisdicciones fiscales. Para evitar que estas compañías minimicen su responsabilidad tributaria aprovechando las diferencias fiscales entre países, se han implementado reglas contra la evasión fiscal conocidas como reglas CFC²⁹. Estas regulaciones están orientadas a compañías nacionales que establecen filiales en zonas de impuestos bajos para eludir responsabilidades fiscales.

Las reglas de las CFC requieren que los beneficios imponibles de una compañía foránea controlada se graven en el estado de la compañía matriz. Sin embargo, existe la posibilidad de que estas reglas se apliquen de manera discriminatoria con respecto a ciertas condiciones lo que puede resultar en una posición tributaria indirectamente desfavorable para la compañía extranjera en comparación con una nacional³⁰, aun operando en condiciones similares. Bajo estas reglas, algunos países pueden ser tratados de manera menos favorable desde una perspectiva fiscal³¹. Otro de los elementos distintivos es que en la gran mayoría de países aplican este régimen a las rentas pasivas, estas rentas son aquellas que no proceden de una operación o industria activa, y son típicamente las rentas provenientes de los intereses, dividendos o royalties.

5.3. Comparación con regulaciones CFC en otros países

El primer país en regular las compañías foráneas controladas y establecer la tributación de rentas pasivas de subsidiarias en el extranjero, fue Estados Unidos en el año 1967, mediante la implementación de la *Subpart F* en las secciones 951-965 de la Ley Tributaria del *US Internal Revenue Code*³². Este modelo sirvió como referencia para otras

²⁹ Antonio Lopo Martínez, “Reformas Fiscales Anti-BEPS y la OMC”, 156.

³⁰ *Ibid.*, 157.

³¹ *Ver*, Y con base en la cláusula de la Nación Más Favorecida (NMF), las partes que se consideren perjudicadas no podrán exigir un trato más favorable que el que ya se les ha otorgado. Es decir, los otros países signatarios del mismo acuerdo no pueden reclamar que están siendo tratados de manera injusta o desventajosa, ya que la cláusula de NMF les asegura que recibirán el mismo trato favorable.

³² Pascuali, *Corporaciones Extranjeras Controladas*, 223.

legislaciones, y para 2015, la mayoría de las grandes economías globales ya habían implementado normas CFC, con un total de 33 países³³ aplicándolas.

En el contexto regional, Argentina adoptó normas CFC en 1999, pero su efectividad ha sido cuestionada. Los contribuyentes se dividen en tres grupos: quienes evadían impuestos antes de su implementación, las grandes corporaciones y personas de altos patrimonios que evitan la norma mediante planificación fiscal, y un grupo residual que sí cumple con la regulación. La falta de sanciones criminales ha contribuido a su ineficacia. Además, el uso del *treaty shopping* y jurisdicciones no consideradas paraísos fiscales han dificultado su aplicación efectiva³⁴.

De manera similar, Brasil implementó las normas CFC en 1995, las anuló y posteriormente las reincorporó en 2001, enfrentándose a críticas constitucionales. Se cuestiona que la normativa solo toma en cuenta ingresos, no pérdidas de las CFC, lo que impacta en la base impositiva. Esto ha provocado la evasión a través de estructuras avanzadas respaldadas por acuerdos internacionales. La legislación continúa en proceso de reestructuración, persiguiendo una mayor eficiencia en su implementación y concordancia con los principios constitucionales de imposición fiscal³⁵.

Venezuela implementó normas CFC en 1999 dentro de su Ley de Impuesto sobre la Renta, enfocándose en rentas pasivas obtenidas en jurisdicciones de baja o nula tributación. Su regulación buscaba evitar la erosión de la base imponible, pero enfrenta problemas de cumplimiento y fiscalización. La crisis económica ha limitado su aplicación efectiva, con una alta informalidad y restricciones cambiarias que afectan la movilidad del capital. Esto ha generado incentivos para la elusión y dificultado su implementación práctica³⁶.

Por el contrario, en Reino Unido las normas CFC se incorporaron en el año 1984. Sin embargo, recientemente dicha normativa ha sido objeto de cambios significativos³⁷. En el

³³ Ver, Alemania, Argentina, Australia, Brasil, Canadá, China, Corea del Sur, Dinamarca, Egipto, España, Estonia, Finlandia, Francia, Grecia, Hungría, Indonesia, Italia, Islandia, Israel, Japón, Lituania, México, Nueva Zelanda, Noruega, Perú, Portugal, Reino Unido, Sudáfrica, Suecia, Turquía, Uruguay y Venezuela.

³⁴ Paula Abugattas Nazal, “Análisis crítico a las nuevas normas CFC introducidas en la ley 20.780”, *Anuario de Derecho Tributario*, n. 6 (2014): 55, chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/https://derecho.udp.cl/wp-content/uploads/2016/08/analisis_critico-1.pdf.

³⁵ Paula Abugattas, Análisis crítico a las nuevas normas CFC, 56.

³⁶ *Ibid.*, 57.

³⁷ La normativa CFC del Reino Unido se encuentra en la Parte 9A de la *Taxation (International and Other Provisions) Act 2021 (TIOPA)*.

Reino Unido, las rentas pasivas provenientes de una empresa controlada por contribuyentes en el extranjero no deben declararse si se demuestra que estas son parte de los ingresos de una operación comercial real. Esto significa que si las rentas, aunque clasificadas inicialmente como pasivas, forman parte de una actividad comercial activa y genuina, no están sujetas a la tributación bajo las normas CFC³⁸.

Además, se excluyen las rentas de la empresa controlada si se acredita que, a pesar del control desde el Reino Unido, los administradores de la compañía en el extranjero actúan de manera completamente independiente en la gestión de la empresa. Este enfoque permite una mayor flexibilidad para los contribuyentes, ya que permite que ciertas estructuras corporativas o actividades comerciales fuera del Reino Unido no sean gravadas por el régimen CFC, siempre que puedan probarse ciertas condiciones de independencia o comercialidad. Sin embargo, si las autoridades fiscales determinan que hay intención de diferir o eludir impuestos, pueden impugnar estas excepciones³⁹.

6. Derecho tributario internacional y compatibilidad con normas CFC

6.1. Principios fundamentales del derecho tributario internacional y su interacción con las normas CFC

En el ámbito del derecho tributario, principios fundamentales como la autonomía de la voluntad, la territorialidad, la progresividad, la equidad y la no discriminación juegan un papel central en la construcción de normas que regulan la imposición fiscal entre los distintos Estados. Tradicionalmente, el derecho internacional tributario se ha edificado sobre los elementos fundamentales del derecho internacional público y del derecho comparado⁴⁰. Mientas que, en el desarrollo posterior y en la actualidad, el tratamiento de la fiscalidad internacional se orienta cada vez más hacia la integración de los materiales, principios y fundamentos del derecho tributario, con un enfoque particular en el derecho tributario constitucional⁴¹.

³⁸ Pascuali, *Corporaciones Extranjeras Controladas*, 226.

³⁹ *Ibid.*, 227.

⁴⁰ Eugenio Grageda Núñez, “La Interpretación de los Tratados para Evitar la Doble Tributación, el Modelo de la OCDE y sus Comentarios”, *Revista de Derecho Económico Internacional* 1, no. 1 (2010), 51-60.

Antonio Lopo Martínez, “Reformas Fiscales Anti-BEPS y la OMC: Para abordar los desafíos tributarios mundiales”, *Revista de Administración Tributaria CIAT / AEAT / IEF*, n.º 51 (2024): 161.

⁴¹ Luis Sánchez Serrano, “Tratado de derecho financiero y tributario constitucional” (Madrid: *Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales*, 1997), n.p.

Como resultado, la aplicación de las normas de CFC plantean desafíos con respecto a estos principios, especialmente al de territorialidad⁴² y la no discriminación. Las normas CFC pueden vulnerar el principio de no discriminación al tratar de manera diferente y al atribuir a personas naturales residentes fiscales en Ecuador los ingresos pasivos generados por compañías foráneas, generando una discriminación fiscal indirecta al imponer cargas tributarias adicionales. Además, estas normas pueden generar un tratamiento desigual entre contribuyentes que obtienen rentas locales y aquellos que participan en entidades extranjeras, lo que podría traducirse en una carga tributaria más gravosa para estos últimos y, por tanto, afectar la equidad del sistema tributario.

Por otro lado, el principio de territorialidad establece que un Estado debe gravar solo los ingresos generados dentro de su jurisdicción, pero las normas CFC extienden la potestad tributaria más allá de las fronteras, gravando ingresos obtenidos en el extranjero por empresas controladas por residentes. La jurisprudencia destaca que cualquier diferenciación en el trato tributario debe estar justificada por criterios objetivos, algo que las normas CFC no cumplen al gravar los ingresos sin considerar la naturaleza real de la actividad económica de la empresa extranjeras.

Con relación al principio de la autonomía de la voluntad, es ajustado a derecho que las personas puedan organizar sus negocios de acuerdo con la forma más eficiente, a través de las alternativas legales ofrecidas tanto por los sistemas tributarios nacionales como internacionales⁴³. No obstante, esta elección libre de los contribuyentes, manifestada por los principios de economía de opción y planificación fiscal, no debe implicar un abuso de los procedimientos legales, ni tampoco la declaración de negocios falsos o simulados, por lo que los sistemas fiscales deben implementar las acciones necesarias para prevenir estos eventos.

En el contexto de los principios generales del derecho internacional, Ecuador enfrenta desafíos significativos en materia de doble imposición internacional. A pesar de los esfuerzos por armonizar las normativas fiscales a nivel global, aún no existe un principio de derecho internacional general que prohíba expresamente la doble imposición como una práctica lesiva. Esto deja a los Estados en la necesidad de recurrir a tratados bilaterales para evitar la

⁴² Ester Borderas y Pere Moles, *Derecho Tributario Internacional* (Barcelona: Editorial El Fisco, 2008), 27.

⁴³ Christian Anguita Oyarzún, *Los retos en la aplicación de las cláusulas antiabuso por las administraciones tributarias latinoamericanas y las lecciones de la experiencia española y europea* (Panamá: Inter-American Center of Tax Administrations, 2017), 34-35.

imposición múltiple sobre un mismo ingreso, lo que puede generar conflictos entre las normas internas y los compromisos internacionales en materia tributaria⁴⁴.

6.2. ¿CFC como derecho consuetudinario?

Algunos autores consideran que las normas CFC se han convertido en parte del derecho tributario internacional, evolucionando hasta convertirse en un elemento del derecho internacional consuetudinario⁴⁵. Su diversificación en diversos ordenamientos jurídicos ha generado una práctica similar respaldada por un sentido de obligación jurídica (*opinio juris*)⁴⁶, esto ha modificado el consenso sobre la imposición de los ingresos pasivos producidos en el extranjero. Por el contrario, otros afirman que esta fuente normativa no es aplicable en el campo del derecho tributario, debido al principio de legalidad tributaria, es decir, los tributos deben regularse exclusiva y únicamente por ley⁴⁷.

En un principio, la tributación sobre entidades extranjeras era restringida, ya que el principio de imposición prevalecía en la jurisdicción de residencia⁴⁸. Un antecedente relevante en esta evolución es el régimen de *Foreign Personal Holding Corporations* (FPHC) adoptado en EE. UU. en 1937. Como en ese entonces se consideraba que gravar directamente a una sociedad extranjera violaba el derecho internacional, EE. UU. aplicó el mecanismo del "dividendo presunto", imputando a los accionistas residentes los ingresos pasivos acumulados de la FPHC sin necesidad de una distribución real ya que se consideraba que los ingresos pasivos eran más fáciles de trasladar que los ingresos activos⁴⁹.

No obstante, con la implementación a gran escala de regulaciones CFC en diversas jurisdicciones, este procedimiento fue sustituido por un sistema de imposición más directa sobre los ingresos pasivos de entidades controladas en el extranjero. En este sentido, el derecho internacional consuetudinario se configura a partir de la práctica reiterada y uniforme de los Estados, consolidando las normas CFC como un estándar internacionalmente aceptado

⁴⁴ César Montaña Galarza, *El Ecuador y los problemas de la doble imposición internacional* (Quito: Corporación Editora Nacional, 1999), 51-52.

⁴⁵ Avi-Yonah, Reuven S., "International Tax as International Law: An Analysis of the International Tax Regime" (Cambridge: Cambridge University Press, 2007), <https://doi.org/10.1017/CBO9780511511318>.

⁴⁶ Ver, Elemento espiritual o subjetivo de la costumbre que expresa la convicción de la obligatoriedad jurídica de una determinada práctica seguida por los sujetos del ordenamiento.

⁴⁷ Ester Borderas y Pere Moles, *Derecho Tributario Internacional*, 33.

⁴⁸ Mónica Siota Álvarez, "La Residencia Fiscal en el Impuesto Sobre Sociedades", *Crónica Tributaria*, no. 149, (2013): 221.

⁴⁹ Avi-Yonah, *International Tax as International Law*, 6.

en materia fiscal. Si bien algunos países pueden cuestionar su implementación en determinados contextos, la tendencia global refleja su incorporación al derecho tributario internacional⁵⁰.

7. Inconstitucionalidad formal del régimen CFC en Ecuador por violación al principio de iniciativa legislativa tributaria

Además de los cuestionamientos sustantivos sobre las CFC en Ecuador, resulta importante explorar su validez desde el punto de vista formal. Este capítulo analiza un aspecto muchas veces olvidado: el procedimiento legislativo seguido para su incorporación al ordenamiento jurídico nacional. Específicamente, se reconoce un vicio de inconstitucionalidad derivado de la violación del principio de iniciativa legislativa exclusiva del Presidente de la República en materia tributaria, consagrado en el artículo 135 de la Constitución Política del Ecuador⁵¹. Esto permite reforzar la tesis de que el régimen CFC no solo vulnera principios sustantivos del derecho tributario y los convenios internacionales, sino que también sufre de un defecto estructural desde su origen.

Así pues, la Corte Constitucional de forma categórica sostiene que, este principio no admite excepciones implícitas. En el Dictamen No. 1-23-OP/23⁵², el máximo órgano de control constitucional señaló que la iniciativa legislativa privativa del Presidente de la República constituye uno de los requisitos previstos constitucionalmente para el trámite ordinario de aprobación de cualquier proyecto de ley que pretenda crear, modificar o suprimir impuestos. En el caso concreto del régimen CFC, las disposiciones que lo regulan fueron introducidas durante el segundo debate legislativo de la reforma tributaria de diciembre de 2023 por un legislador, sin que formaran parte del texto original enviado por el Ejecutivo. Esta actuación, según la Corte, configura un vicio insubsanable de inconstitucionalidad en el procedimiento de formación de la ley, pues vulnera directamente la reserva de iniciativa presidencial en materia tributaria.

De igual forma, la Corte Constitucional del Ecuador recientemente resolvió el Caso No. 20-24-IN, en el que se discutió la constitucionalidad formal de la Ley Orgánica para Enfrentar el Conflicto Armado Interno, la Crisis Social y Económica. El argumento principal

⁵⁰ Avi-Yonah, *International Tax as International Law*, 7.

⁵¹ Constitución de la República del Ecuador, artículo 135.

⁵² Dictamen No. 1-23-OP/23, párr. 53.

de la demanda fue que algunas disposiciones tributarias fueron introducidas por la Asamblea Nacional sin respetar la iniciativa legislativa exclusiva del Presidente de la República, prevista en el artículo 135 de la Constitución.

Por lo que en la Sentencia No. 2-24-SIN-CC⁵³, la Corte declaró la inconstitucionalidad por la forma de dichas disposiciones, al identificar un vicio insubsanable en el procedimiento de formación de la ley. Aunque el caso trata sobre una normativa distinta al régimen CFC, este precedente resulta relevante para efectos de esta tesis, ya que confirma que las normas tributarias que no respetan la iniciativa exclusiva del Ejecutivo son contrarias a la Constitución y, por tanto, generan nulidad. La situación se parece a la aprobación del régimen CFC, cuyas disposiciones también se incorporaron durante el segundo debate por propuesta de un legislador, sin incluirse en el proyecto inicial enviado por el Presidente, lo que debería⁵⁴ poner en riesgo su validez formal.

La Corte Constitucional ha sido enfática al señalar que este tipo de vicios formales no pueden ser corregidos posteriormente ni convalidados por la simple aprobación legislativa o publicación en el Registro Oficial. Asimismo, se afirma que la iniciativa tributaria no admite excepciones implícitas y que este vicio formal genera la nulidad de pleno derecho de las disposiciones adoptadas sin competencia. Aplicado al caso del régimen CFC, este criterio implica que su aprobación, al haber violado las reglas del proceso legislativo, compromete su validez jurídica desde el origen. De presentarse una acción de inconstitucionalidad por la forma, la Corte podría ordenar su expulsión del ordenamiento jurídico sin necesidad de analizar su contenido sustantivo.

La iniciativa legislativa exclusiva del Presidente de la República en materia tributaria y presupuestaria encuentra su fundamento no solo en el diseño constitucional, sino también en razones de carácter técnico, económico e institucional⁵⁴. Como afirmaba el expresidente Eduardo Frei Montalva⁵⁵:

⁵³ Sentencia No. 2-24-SIN-CC, 49.

⁵⁴ María del Pilar Vásquez, “La separación de poderes y la gestión fiscal en América Latina”, *Revista Iberoamericana de Derecho Constitucional*, n. 42, (2019): 87.

⁵⁵ Ver, Fue Presidente de la República de Chile entre 1964 y 1970, y es reconocido por impulsar reformas estructurales en el país. Su visión técnica del rol del Ejecutivo influyó en debates constitucionales sobre la iniciativa legislativa exclusiva en materia económica.

[...] la autoridad del Ejecutivo debe ser reafirmada en lo que concierne a la planificación del desarrollo y control del proceso económico, por su estructura y la asistencia técnica de que dispone, está en situación de actuar con la coherencia y continuidad que el Congreso Nacional no puede dar. Esta capacidad técnica y visión de conjunto se contrasta con los incentivos que suelen tener los parlamentarios, ya que los incentivos que tienen los parlamentarios para hacer concesiones y entregar beneficios a los electores, así como las presiones a las que se ven sometidos para favorecer a determinados grupos de interés, son evidentes. Por ello, a diferencia de los parlamentarios que se enfocan más bien en sus distritos, el Presidente de la República tiene una mirada general que involucra a todo el país⁵⁶.

La implementación del régimen CFC en Ecuador no cumplió con los requisitos formales estipulados en la Constitución, particularmente en relación con la propuesta legislativa en materia fiscal. La jurisprudencia constitucional ha demostrado con firmeza que la Asamblea no puede establecer los tributos y sus regímenes sin la intervención del Ejecutivo. En este escenario, el sistema CFC no solo genera interrogantes acerca de su alineación con principios sustantivos, sino también acerca de su validez desde una perspectiva formal. Esta dimensión resulta clave para una evaluación integral de la norma y de su permanencia en el sistema tributario ecuatoriano.

8. Tratados para evitar la doble imposición y su interacción con las normas CFC

8.1. La Globalización y el desafío de la doble imposición: soberanía fiscal y cooperación internacional

Como mencioné anteriormente, el proceso de globalización implica una creciente interdependencia económica entre todos los países, provocado por el aumento del flujo de bienes, servicios y capitales, así como por la rápida difusión de la tecnología y la información⁵⁷. En este contexto, se configura un nuevo escenario caracterizado por la coexistencia de dos realidades: por un lado la generalización de las inversiones y empresas

⁵⁶ Expresidente Frei Montalva, citado en *¿Por qué es importante la iniciativa exclusiva del Presidente de la República?*, Temas Públicos N.º 1435, Libertad y Desarrollo, 24 de enero de 2020, 2.

⁵⁷ José María Vallejo Chamorro, Manuel Gutiérrez Lousa, “Los convenios para evitar la doble imposición: análisis de sus ventajas e inconvenientes”, *Instituto de Estudios Fiscales*, no. 6/02, (2003), 5-6, <https://hdl.handle.net/11362/34944>

transnacionales como actores claves en las relaciones económicas, y por otro, el mantenimiento de las soberanías fiscales nacionales⁵⁸.

Esta dinámica genera un desafío significativo en materia fiscal. El rasgo principal de esta circunstancia es la posibilidad de que los contribuyentes puedan "orientar" o desviar las bases imponibles de una jurisdicción a otra, aprovechando la libertad de movimiento de capitales, bienes y personas⁵⁹. Este fenómeno, potenciado por la competencia fiscal entre Estados, puede erosionar la base tributaria de ciertos países y generar desigualdades en la recaudación, lo que pone a prueba la eficacia de los sistemas fiscales nacionales y la cooperación internacional en materia tributaria⁶⁰.

Pero dado que la tributación es el único medio práctico para recaudar ingresos y financiar el gasto público en bienes y servicios que demanda la mayoría de las personas, el diseño de un sistema tributario justo y eficiente representa un desafío complejo⁶¹. La dificultad radica en encontrar un equilibrio entre la soberanía fiscal de cada país y la creciente interdependencia económica global. En este contexto, se han cometido errores que han provocado circunstancias de doble imposición, en las que un mismo ingreso o ganancia es tributado en más de una entidad, perjudicando la equidad y la competitividad de los contribuyentes a nivel global.

En esta situación, la doble imposición se presenta cuando dos o más países consideran que les pertenece el derecho de gravar una determinada renta⁶². Esta definición posibilita distinguir un primer contexto en donde dos o más países, respecto a un hecho o supuesto específico (ingresos, bienes) y atribuibles a un mismo sujeto en un período similar, aplican un gravamen sobre el mismo de conformidad con su legislación interna, conociéndose esto como doble imposición jurídica o internacional⁶³.

⁵⁸ José María Vallejo, Los convenios para evitar la doble imposición 17.

⁵⁹ *Ibid.*, 20-23.

⁶⁰ Fondo Monetario Internacional (FMI), *Corporate Taxation in the Global Economy* (Washington, DC: FMI, 2019), 23, <https://www.imf.org/en/Publications/Policy-Papers/Issues/2019/03/08/Corporate-Taxation-in-the-Global-Economy-46650>

⁶¹ Vito Tanzi y Howell Zee, *La política tributaria en los países en desarrollo* (Washington, DC: Fondo Monetario Internacional, 2001), 1-5.

⁶² Daniel Echaiz Moreno, "Los Convenios para Evitar la Doble Tributación", *En Derecho y Sociedad* 33, (2009) 137-138, <https://hdl.handle.net/20.500.14005/2742>

⁶³ Daniel Salazar Urbina, "Los Convenios para evitar la Doble Imposición y su régimen constitucional de perfeccionamiento interno: ¿Una reforma esencial ante el Bicentenario de la República?", *Revista de Derecho Forseti*, no. 14 (2021): 133-134.

Desde la perspectiva de los poderes públicos, la doble imposición surge de la concurrencia de varias soberanías fiscales, lo cual es una consecuencia natural de la existencia de múltiples jurisdicciones tributarias independientes. No existe una norma de derecho internacional, respaldada por una jurisdicción supranacional, que limite el ejercicio de estas soberanías o defina con precisión sus respectivos ámbitos de aplicación. Al contrario, desde la perspectiva del contribuyente, la doble imposición se traduce en la obligación de pagar impuestos a dos o más Estados por un mismo hecho imponible, lo que puede generar una carga fiscal excesiva y afectar la equidad del sistema tributario⁶⁴.

Según observamos, en años recientes, las corrientes comerciales han provocado que los Estados inicien procedimientos de desgravación de aranceles o que los disminuyan a los niveles más bajos, es decir, se ha comenzado un proceso de desmantelamiento de las barreras al comercio internacional. Los Estados nacionales se han visto forzados a establecer regulaciones que permitan y aseguren el ingreso de mercancías sin mayores limitaciones. Con un panorama así, surge la necesidad de los extranjeros capitalistas, y de las empresas en especial, de ampliar su accionar por medio de la movilidad de sus capitales, instalando para ello subsidiarias, agencias, establecimientos permanentes, etc., fuera de los límites de los países en donde se han constituido legalmente⁶⁵.

Como respuesta a esta problemática, el derecho tributario internacional incorporó medidas para evitar la doble imposición que se recogen en las respectivas legislaciones o en los denominados convenios para evitar la doble imposición, a través de diversos modelos aprobados por los organismos internacionales y que son usados como guía por los mismos⁶⁶. Los convenios para evitar la doble imposición son instrumentos internacionales en los que los Estados signatarios renuncian a su jurisdicción fiscal sobre ciertos beneficios, ganancias o patrimonios y se comprometen que solo uno de estos Estados reciba el impuesto o, en cualquier caso, se efectúe una imposición conjunta, en la que se establece el procedimiento para prevenir la doble imposición⁶⁷.

8.2. Posibles conflictos entre las normas CFC y los CDI

⁶⁴ Juan José Pedernera, *Análisis de la doble tributación internacional: aspectos relevantes* (Mendoza: Universidad Nacional de Cuyo – Facultad de Ciencias Económicas, 2014), 18-19.

⁶⁵ César Montaña, *El Ecuador y los problemas de la doble imposición internacional*, 72

⁶⁶ Sandro Vallejo Aristizábal y Galo Maldonado López, *Los convenios para evitar la doble imposición* (Quito: Servicio de Rentas Internas, 2007), 47.

⁶⁷ Daniel Echaiz, “Los Convenios para Evitar la Doble Tributación”, 138.

Todo CDI cuenta con una doble naturaleza jurídica: por un lado, son auténticos convenios internacionales mediante los cuales los Estados restringen el uso de su soberanía fiscal con el objetivo de prevenir o disminuir la doble imposición de sus residentes; y por otro lado, también son una norma integrada al sistema jurídico interno de cada uno de los países contratantes⁶⁸. La interrelación entre las normas del CDI y las normas fiscales internas de un Estado, puede desencadenar una serie de conflictos en cuanto a los criterios a ser adoptados al momento de interpretar y aplicar las disposiciones de un CDI⁶⁹.

Un error común al interpretar los convenios para evitar la doble imposición o las normas comunitarias, como la Decisión 578 de la Comunidad Andina⁷⁰, es asumir que si una renta no fue gravada por el país que tiene la potestad para hacerlo, entonces otro Estado puede intervenir y ejercer esa tributación. Sin embargo, la jurisprudencia comunitaria ha sido clara en señalar que no existe evasión fiscal cuando un país con competencia tributaria legítima opta por no gravar una determinada renta o, habiéndola gravado, no la exige ni la cobra efectivamente. Esta situación no transfiere la potestad tributaria a otro Estado miembro. Incluso cuando no se haya pagado impuesto alguno, la aplicación de un convenio o una norma comunitaria sigue rigiéndose por los principios de reparto de potestad y no por la existencia o no de recaudación efectiva.

Igualmente, estos conflictos también pueden provocar dificultades debido a la posición de los CDI como tratados internacionales dentro de la jerarquía normativa de un Estado. Esto puede impactar en su vínculo con las regulaciones internas y, consecuentemente, provocar una responsabilidad internacional del Estado si no se respetan las estipulaciones dentro de esta. Muchas veces se ignora el hecho que su interpretación y aplicación debe realizarse de conformidad con las normas⁷¹ que el derecho internacional público ha desarrollado sobre la materia⁷².

⁶⁸ Cecilia Delgado Ratto, “Reflexiones Generales en Torno al Problema de la Interpretación de los Convenios para Evitar la Doble Imposición Internacional”, *Revista Derecho & Sociedad: Asociación Civil* 24, (2005): 48.

⁶⁹ Joaquín Arespacochaga, *Planificación Fiscal Internacional* (Madrid: Editorial Marcial Pons, 1998), 114-115.

⁷⁰ Comunidad Andina. (2004). *Decisión 578: Régimen para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal entre los Países Miembros de la Comunidad Andina*. Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena N.º 1223, Lima, 4 de mayo de 2004.

⁷¹ Artículos 31, 32 y 33 de la Convención de Viena de 23 de mayo de 1969 sobre el Derecho de los Tratados.

⁷² Cecilia Delgado, “Reflexiones Generales”, 49.

En este contexto, los conflictos entre los tratados internacionales y las leyes internas pueden representar retos considerables para los Estados, en particular cuando no se define de manera precisa la prevalencia de uno sobre el otro. En Ecuador, la Constitución de 2008 establece que, en situaciones de conflicto, los acuerdos y tratados internacionales ratificados por el Estado poseen un estatus superior al de las leyes ordinarias e incluso las leyes orgánicas, tal como lo indica el artículo 425⁷³. De igual forma, las Constitución Política de Ecuador del año 1998 en su artículo 163 establecía que, las normas contenidas en los tratados y convenios internacionales formarán parte del ordenamiento jurídico de la República y prevalecerán sobre leyes y otras normas de menor jerarquía⁷⁴.

En el juicio de impugnación No. 17510-2020-00009, la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia de Ecuador elevó a consulta a la Corte Constitucional un conflicto normativo entre el Convenio para Evitar la Doble Imposición suscrito entre la República del Ecuador y el Reino de España⁷⁵, la Ley de Régimen Tributario Interno y la Resolución del SRI impugnada en la demanda. En su sentencia No. 15-21-CN/21⁷⁶, la Corte Constitucional estableció que corresponde al tribunal consultante resolver directamente las antinomias dentro del proceso judicial, y que las cuestiones de legalidad deben resolverse en el fuero ordinario. Señaló que no corresponde utilizar la consulta de constitucionalidad para resolver dudas sobre la aplicación de normas, ya que ello distorsionaría el propósito del control concreto de constitucionalidad. Como consecuencia, la Sala de lo Contencioso Tributario fundamentó lo siguiente:

Determina la importancia de los convenios internacionales, para lo cual se refiere al art. 425 de la Constitución, que señala el orden jerárquico de la aplicación de normas en el Ecuador, y concluye que tratados y convenios internacionales se encuentran inmediatamente debajo de la Constitución, y son jerárquicamente superiores al resto de normas internas, por lo que prevalecen sobre las disposiciones del Código Tributario, de la Ley de Régimen Tributario Interno y por supuesto, sobre la normativa emitida por el Servicio de Rentas Internas [...] ⁷⁷.

⁷³ Constitución de la República del Ecuador, artículo 425.

⁷⁴ Constitución de la República del Ecuador, Registro Oficial Suplemento 1, 11 de agosto de 1998, art. 163.

⁷⁵ Registro Oficial No. 822, 28 de noviembre de 1991.

⁷⁶ Corte Constitucional del Ecuador: Sentencia No. 15-21-CN/21.

⁷⁷ Corte Nacional de Justicia del Ecuador, Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en el Distrito Metropolitano de Quito, Juicio de Impugnación No. 17510-2020-00009, 2020, 9-10.

En la región, la jurisprudencia tiende a preferir la norma interna sobre la norma internacional, muchas veces sin justificación alguna. Esto ha generado una serie de arbitrariedades, tanto del poder legislativo como del ejecutivo, que pretenden desconocer las obligaciones internacionales voluntariamente adquiridas mediante la promulgación de nuevas normas que supuestamente las desconocerían⁷⁸. Así pues, el derecho internacional de los tratados, si bien exige fidelidad en su cumplimiento y desdeña o rechaza cualquier alegato de derecho interno, también está pendiente de éste: primero al exigirle congruencia con sus obligaciones internacionales, y después a respetar las normas fundamentales de su derecho interno⁷⁹.

El derecho internacional se rige por dos principios fundamentales: su jerarquía, al ser superior a la Constitución de cualquier país miembro, y su inviolabilidad, que impide utilizar normas internas, incluso la carta magna, como justificación para su incumplimiento⁸⁰. En este sentido, los tratados internacionales constituyen una reserva de competencia abierta e implícita, lo que implica que derogan cualquier norma interna anterior que les sea contraria, ya que absorben la materia sobre la que se proyectan. Así, mientras un convenio internacional no sea modificado o denunciado conforme a los procedimientos establecidos, las leyes nacionales no pueden regular la misma materia de manera contradictoria⁸¹.

Por lo tanto, las normas CFC, al encontrarse reguladas en la Ley de Régimen Tributario Interno, se ubican dentro de la categoría de legislación ordinaria. Esta estructura jerárquica evidencia que cualquier disposición contenida en la normativa interna que limite o restrinja el alcance de los CDI ratificados por el Ecuador deben ser analizados a la luz de la supremacía de los tratados internacionales. De lo contrario, se estarían vulnerando

⁷⁸ Análisis Jurisprudencial: Conflicto De Normas De Derecho Internacional Y De Derecho Interno. *THEMIS Revista De Derecho*, n. 42 (2001), 371-374.

⁷⁹ Manuela Becerra Ramirez, *La jerarquía de los tratados en el orden jurídico interno. Una visión desde la perspectiva del derecho internacional* (México: Universidad Nacional Autónoma de México, 2009), 294.

⁸⁰ Marco Monroy Cabra, "El Derecho Internacional como fuente del Derecho Constitucional", *ACDI Anuario Colombiano de Derecho Internacional*, n. 1 (2008): 109-115, <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=4941857>

⁸¹ Alicia Villaseca Ballescá, "La compleja relación entre la ley nacional y el tratado internacional", *Revista de Derecho, Empresa y Sociedad*, n. 15 (2019): 280-285, <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=7468244>

principios constitucionales como el de jerarquía normativa y seguridad jurídica, además de contravenir las obligaciones internacionales asumidas por Ecuador.

8.3. Principales convenios suscritos por Ecuador en materia de doble imposición

Ecuador ha suscrito varios convenios de doble imposición con diferentes naciones, con la finalidad de promover las relaciones comerciales e inversiones. Estos convenios se fundamentan en el esquema de la OCDE o en el esquema de las Naciones Unidas (ONU), ajustándolas a nuestras exigencias y circunstancias particulares. Con estos convenios, Ecuador busca equilibrar la tributación entre los países y fomentar la inversión foránea, lo que a su vez impulsa el desarrollo económico del país.

Un índice de la modernidad de una buena administración fiscal es el número de convenios internacionales estipulados en esta materia⁸². Sin embargo, Ecuador aún está avanzando en esta compleja materia, por lo que no podemos sostener que en nuestro país tenemos una correcta y efectiva administración tributaria. A pesar de ello, por sobradas razones de justicia, política económica y política fiscal, los Estados se ven abocados a la suscripción de convenios internacionales, que generalmente no se concluyen como multilaterales, sino bilaterales de menor alcance y en nuestro caso no muy recurridos⁸³.

Esto conlleva a la necesaria elaboración, estudio y suscripción de convenios entre los Estados interesados, a fin de obviar este tipo de escollos en la materia impositiva⁸⁴. Dicho esto, el convenio con el Reino de España es uno de los más relevantes y antiguos de Ecuador respecto a la doble imposición, que establece la tributación sobre los ingresos derivados de actividades comerciales, dividendos, intereses y regalías, entre otros. Este convenio se ha desarrollado conforme al modelo de la OCDE y define el principio de residencia, lo que significa que el país de residencia del contribuyente tiene el derecho primordial de gravar sus ingresos a escala global, aunque con una reducción o exención de impuestos sobre los ingresos obtenidos en el país de origen. El convenio también establece métodos para resolver disputas, como la posibilidad de comenzar un proceso de resolución de disputas entre las autoridades fiscales de ambos países.

⁸² José Luis de Juan Peñalosa, “Cuestiones de fiscalidad internacional en España”, *Crónica Tributaria*, n. 46 (1983): 108.

⁸³ César Montaña, *El Ecuador y los problemas de la doble imposición internacional*, 50.

⁸⁴ *Ibid.*, 52.

El convenio entre Ecuador y Suiza en vigor desde 1996, tiene como objetivo principal evitar que las personas y empresas residentes en ambos países sean gravadas doblemente por los mismos ingresos o patrimonio. Este acuerdo regula los impuestos sobre la renta y el patrimonio. En 2017, se firmó un protocolo modificadorio⁸⁵ para actualizar el convenio y adaptarlo a las nuevas realidades fiscales, fortaleciendo las medidas contra la evasión y elusión fiscal. El convenio establece mecanismos para determinar la residencia fiscal y asignar derechos de imposición sobre diversos tipos de ingresos, como dividendos, intereses y ganancias de capital, e incluye disposiciones para la resolución de conflictos y la cooperación entre las autoridades fiscales de ambos países.

Otro convenio relevante es el suscrito con Estados Unidos, el cual regula los aspectos fiscales de la imposición de ingresos obtenidos en el país norteamericano por los residentes fiscales ecuatorianos, así como la imposición de ingresos obtenidos en Ecuador por los residentes fiscales de Estados Unidos. Este convenio también está regido por el sistema de la OCDE y establece que el país de residencia tiene el derecho primordial de gravar los ingresos a escala global, aunque proporciona exenciones y préstamos tributarios para evitar la doble imposición.

9. Análisis comparado de la doctrina y jurisprudencia sobre las CFC: perspectivas y fallos en diferentes jurisdicciones

En el ámbito del derecho internacional, los conflictos entre naciones o entidades de diferentes jurisdicciones son comunes, y resolverlos eficazmente requiere una comprensión profunda de los sistemas legales de cada parte involucrada⁸⁶. El derecho comparado en conflictos transfronterizos presenta ventajas y desafíos relevantes, entre las ventajas, permite comprender las diferencias y similitudes legales entre sistemas, facilitando la resolución de disputas al identificar normas comunes o soluciones compatibles en distintos países. Sin embargo, enfrenta desafíos, como la dificultad de abarcar diferencias culturales y jurídicas profundamente arraigadas, que pueden obstaculizar una interpretación uniforme o la

⁸⁵ Decreto Ejecutivo No. 461. Registro Oficial Suplemento 306, 16 de agosto de 2018.

⁸⁶ Astrith Iliana Cuenca Gonzaga, et al., “El derecho comparado como método para la resolución de controversias internacionales”, *Ciencia Latina Revista Multidisciplinar*, n. 8(6) (México: Ciencia Latina Educación, 2024): 3407, https://doi.org/10.37811/cl_rcm.v8i6.15099

aceptación de un fallo internacional, esta variabilidad exige una interpretación flexible y adaptable para aplicar eficazmente el derecho comparado⁸⁷.

Con base en lo mencionado, la sentencia No. C-116/16⁸⁸ del Tribunal de Apelación de la Región Este de Dinamarca, es un claro ejemplo de cómo el derecho comparado se aplica en conflictos transfronterizos, especialmente en materia fiscal. La sentencia presentada el 01 de marzo de 2018 entre de T Danmark en contra de *Skatteministeriet* (Ministerio de Hacienda danés) relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros de la Unión Europea diferentes. La sentencia explica que se pretende efectuar un pago de dividendos a una sociedad luxemburguesa (residente en Luxemburgo) y sus acciones pertenecen a varias sociedades de inversión, aunque no consta donde residen estas. El Ministerio de Hacienda danés se niega a reconocer la exención de la retención en la fuente mientras no se aclare el destino último de los dividendos.

La demandante en el litigio es T Danmark, una sociedad danesa participada en más del 50 % por N Luxemburgo 2 que presta servicios en Dinamarca e integrada a su vez en el Grupo T-Danmark, el resto de capital de T Danmark está integrada en manos de miles de accionistas. T Danmark deseaba que se le informara mediante una consulta vinculante si los dividendos que debía satisfacer a N Luxemburgo 2 están exentos del impuesto sobre sociedades y, por lo tanto, exentos de la retención en la fuente danesa.

Del análisis jurisprudencial se derivan los siguientes puntos de interés para esta tesis. Los Estados miembros no pueden instaurar unilateralmente medidas restrictivas y supeditar el derecho a acogerse a la exención de retención de origen que se establece. Son precisamente los grandes conglomerados empresariales transnacionales los que, de no existir la exención, sufrirían una multiplicación del efecto cascada, si cada reparto de dividendos estuviera sometido a la retención en la fuente, parece evidente que tal resultado obraría en perjuicio del mercado interior. Por consiguiente, la directiva matriz-filial⁸⁹ es aplicable a todos los pagos de dividendos efectuados por una sociedad filial a su sociedad matriz residente en otro Estado miembro, siempre que se cumplan los requisitos.

⁸⁷ Roberts, A., Stephan, P., Hugues, P., & Versteeg, M., “El caso del Derecho Internacional Comparado”, *Revista Facultad de Jurisprudencia*, n. 2(9) (2021): 1-5. <https://doi.org/10.26807/rfj.v2i9.439>

⁸⁸ Sentencia No. C-116/16, 2019.

⁸⁹ *Ver*, Es una Directiva de la UE diseñada para facilitar el buen funcionamiento de la tributación de los grupos de empresas en toda la UE y, a su vez, establecida para eliminar la doble imposición fiscal dentro de la UE en las relaciones entre empresas matrices y sus filiales ubicadas en distintos Estados miembros.

El hecho de que la actividad de la sociedad consista únicamente en la administración de activos y de que sus ingresos provengan exclusivamente de esa actividad, incluso si se trata de ingresos pasivos, no puede, por sí solo, implicar la existencia de un montaje puramente artificial, carente de toda realidad económica. En efecto, si una sociedad legalmente constituida se encuentra localizable en su domicilio y cuenta, en el lugar de su establecimiento, con los recursos materiales y humanos necesarios para alcanzar sus fines por sí misma, no puede considerarse como una entidad ficticia o sin sustancia económica.

La denegación de la exención de la retención en la fuente se apoyaría a este respecto en la presunción general de que va a incurrirse en alguna forma de evasión fiscal. Pero tal presunción es inadmisibles. Siempre es necesario un análisis de las circunstancias objetivas y verificables del caso concreto. No constituye un abuso el hecho de establecer el domicilio estatutario o real de una sociedad de conformidad con la legislación de un Estado miembro con el fin de disfrutar de una legislación más ventajosa.

Además, cuando un sujeto pasivo puede elegir entre dos estructuras posibles, no está obligado a optar por la que maximice el pago de impuestos, sino que, por el contrario, tiene derecho a organizar su actividad de un modo que limite su deuda fiscal. Por lo tanto, los sujetos pasivos tienen la libertad para elegir estructuras organizativas y los modos de realizar las operaciones que estimen más apropiados por sus actividades económicas y para limitar sus cargas fiscales, no puede, por lo tanto, ser calificado de abuso.

De igual forma, la sentencia No. C-196/04⁹⁰ del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Gran Sala) de 12 de septiembre de 2006 entre Cadbury Schweppes plc y Cadbury Schweppes Overseas Ltd (CSO) contra *Commissioners Inland Revenue* (Comisionados de la Hacienda Interior). La sociedad CS (Cadbury Schweppes) es la empresa matriz del grupo Cadbury Schweppes, el cual está compuesto por varias sociedades ubicadas en el Reino Unido, otros países de la UE y fuera de ella. Dentro de este grupo, destacan dos filiales situadas en Irlanda: Cadbury Schweppes Treasury Services (CSTS) y CSTI, el objeto social de CSTS y de CSTI es captar financiación y ponerla a disposición de las filiales del grupo Cadbury Schweppes. Estas filiales son propiedad de CS, pero no de manera directa, sino a través de una cadena de empresas subsidiarias, siendo CSO la sociedad que encabeza esta estructura.

⁹⁰ Sentencia No. C-196/04, 2006.

CSTS y CSTI se establecieron en Dublín para beneficiarse del régimen fiscal del IFSC⁹¹, lo que permitió una tributación más baja según la legislación sobre las CFC. En 1996, las autoridades fiscales del Reino Unido consideraron que no se cumplían los requisitos para excluir la tributación, y reclamaron a CSO el pago de 8.638.633,54 GBP (aproximadamente 10,7 millones de USD) sobre los beneficios de CSTI, ya que CSTS tuvo pérdidas. El 21 de agosto de 2000, CS y CSO interpusieron un recurso ante los *Special Commissioners of Income Tax*, en Londres.

Dicho Órgano Jurisdiccional se planteó la siguiente pregunta, ¿Pretende dilucidarse si el hecho de que una sociedad establecida en un Estado miembro constituya y capitalice sociedades en otro Estado miembro con el único objetivo de acogerse al régimen fiscal más favorable vigente en este último Estado constituye un uso abusivo de la libertad de establecimiento? A partir de esa pregunta, el Tribunal fundamentó su decisión de la siguiente manera.

El Tribunal de Justicia ha establecido que la simple creación de una sociedad en otro Estado miembro con el fin de beneficiarse de una legislación fiscal más favorable no constituye, por sí sola, un uso abusivo de la libertad de establecimiento. Sin embargo, si una sociedad establece una filial en otro Estado miembro solo para aprovechar una tributación más baja, puede obstaculizar la libertad de establecimiento y desincentivar la creación de filiales en ciertos Estados miembros. Por otro lado, el Reino Unido defiende que la legislación sobre las CFC busca combatir la evasión fiscal mediante la creación de filiales en países con baja tributación, lo que resulta en una transferencia artificial de beneficios.

La jurisprudencia establece que no se puede presumir fraude fiscal simplemente porque una sociedad establezca una filial en otro Estado miembro. No obstante, se puede justificar una restricción a la libertad de establecimiento si el objetivo es evitar montajes artificiales destinados a eludir la legislación fiscal. Para que el régimen de las CFC sea conforme con el Derecho comunitario, se debe excluir su aplicación si la creación de una filial tiene una base económica real y no es solo un montaje artificial con fines fiscales. La sociedad residente debe demostrar que la reducción de impuestos no fue el objetivo principal

⁹¹ Ver, *Irish Financial Services Centre*: Este régimen ofrecía ventajas fiscales significativas, como una tasa impositiva más baja sobre los beneficios generados por las actividades financieras y de inversión realizadas dentro del IFSC, con el fin de incentivar la localización de empresas multinacionales en Irlanda.

de la operación, y que la filial realiza actividades económicas efectivas en el Estado miembro de acogida.

El Tribunal también subraya que la existencia de una Compañía Foránea Controlada (CFC) debe comprobarse mediante elementos objetivos y verificables, como la presencia física, el personal y los recursos materiales en el Estado miembro de acogida. Sin embargo, cuando las rentas generadas por la CFC son exclusivamente pasivas —como intereses, dividendos o regalías—, la simple existencia de infraestructura puede no ser suficiente para descartar la existencia de un montaje artificial. En estos casos, debe evaluarse si la entidad desarrolla una actividad económica real o si su única finalidad es el diferimiento fiscal. Las autoridades nacionales están facultadas para verificar la situación mediante el intercambio de información, mientras que corresponde a la sociedad residente demostrar la sustancia económica efectiva de la CFC y la legitimidad de su estructura.

10. Conclusiones y recomendaciones

El régimen de las CFC en Ecuador ha generado un debate importante en el ámbito del derecho tributario internacional y nacional, debido a su manifiesta incompatibilidad con los convenios para evitar la doble imposición. Esta tesis ha demostrado, por un lado, cómo la plena aplicación del régimen CFC, si no es delimitado adecuadamente, genera conflictos normativos que afectan la seguridad jurídica del contribuyente y la certeza jurídica que deberían proporcionar los CDI, a partir del hecho de que se demuestra, por otro lado, que la aplicación del régimen CFC afecta ampliamente derechos fundamentales garantizados constitucionalmente, y compromete las obligaciones internacionales asumidos por Ecuador.

Asimismo, desde una perspectiva constitucional, se detalla cómo el régimen CFC también vulnera principios generales de derecho como la equidad tributaria, la igualdad tributaria, y la territorialidad. En particular se observa cómo impone cargas desmesuradas sobre rentas generadas en el extranjero y cómo esto afecta la supremacía constitucional dando lugar a una contradicción con el principio de jerarquía. La normativa ecuatoriana, en efecto, reconoce que los tratados internacionales tienen un rango superior respecto de las leyes ordinarias: por lo tanto, cualquier cláusula que contraríe lo pactado o el sentido de los CDI ratificados por el país debería ser revisada o eliminada. Ciertamente, la coexistencia del régimen CFC con los CDI consolida todavía más la incertidumbre jurídica del contribuyente

y del sujeto pasivo: conviven y se enfrentan entre sí un régimen tributario contradictorio, sin la certeza de cuál sea la forma de tratamiento de los ingresos obtenidos en el extranjero.

Al mismo tiempo, debe destacarse el principio reconocido en diversas jurisdicciones según el cual el contribuyente puede organizar su actividad de modo que minimice su carga tributaria dentro del marco legal. Este principio, que empieza a reconocerse como fundamental en el contexto del régimen CFC en Ecuador, refuerza la importancia de que dicho régimen no penalice severamente a estructuras que, si bien buscan una optimización fiscal, cumplen con requisitos de sustancia y desempeñan una función económica real. Por ello, un enfoque adecuado del régimen CFC debería fundamentarse en criterios sustantivos de carácter económico, como la existencia de infraestructura, personal, y funciones estratégicas en el extranjero, asegurando que únicamente se sancionen estructuras artificiosas y carentes de propósito económico genuino.

Adicionalmente, esta investigación ha evidenciado que la inconstitucionalidad del régimen CFC no se limita únicamente a su contenido material. Su forma de incorporación al ordenamiento jurídico también implica una violación directa del artículo 135 de la Constitución, dado que fue introducido mediante una propuesta legislativa de un asambleísta durante el segundo debate, y no por iniciativa del Presidente de la República, como exige la normativa constitucional vigente en materia tributaria. Este vicio formal ha sido calificado por la Corte Constitucional como un defecto insubsanable, lo cual refuerza con mayor contundencia la invalidez del régimen desde su origen.

En consecuencia, la inconstitucionalidad en cuanto a la forma subraya la necesidad urgente de revisar y, de ser el caso, eliminar—la figura del régimen CFC del sistema tributario ecuatoriano. En todo caso, resultaría preferible prescindir de un régimen que contraviene principios constitucionales, compromisos internacionales y normas de jerarquía superior, o, en su defecto, integrarlo bajo parámetros que garanticen su conformidad con la jerarquía normativa establecida por la Constitución y los tratados internacionales ratificados por Ecuador, en especial los convenios para evitar la doble imposición.

Esta reforma debe incluir parámetros claros que distingan adecuadamente entre las estructuras empresariales legítimas con sustancia económica real y aquellas estructuras creadas exclusivamente para eludir la legislación tributaria o, lo que es lo mismo, estructuras de elusión o evasión fiscal. Igualmente, cualquier reforma debe garantizar que las decisiones

tributarias se alineen con las decisiones internacionales asumidas por el país y además se doten de la certeza jurídica necesaria para fomentar la inversión extranjera, y no conlleven conflictos jurídicos innecesarios.

En definitiva, el régimen CFC tal como se encuentra, funciona de forma antagónica a los principios básicos del derecho tributario constitucional y de la jerarquía normativa efectuada por la Constitución. La permanencia del régimen CFC dentro del sistema jurídico ecuatoriano únicamente contribuirá a generar mayor incertidumbre y conflictos jurídicos, los cuales afectarán tanto a contribuyentes como a la Administración tributaria en su conjunto. Por ello, resulta urgente revisar o eliminar este régimen para garantizar la coherencia normativa, la seguridad jurídica y el respeto de los compromisos internacionales asumidos por el país.