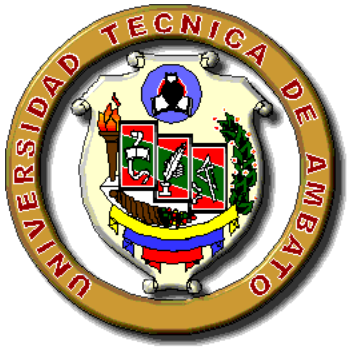


UNIVERSIDAD TÉCNICA DE AMBATO

FACULTAD DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA

CARRERA DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA

Proyecto de Investigación, previo a la obtención del Título de Licenciado en Contabilidad y Auditoría.

Tema:

“Los convenios de doble imposición como herramienta de evasión fiscal en Ecuador”

Autor: Sandoval Hernández, Edgar Joosephe

Tutor: Dr. Flores Brito, Santiago Xavier

Ambato - Ecuador

2024

APROBACIÓN DEL TUTOR

Yo, Dr. Santiago Xavier Flores Brito con cédula de ciudadanía No. 060289856-1, en mi calidad de Tutor del proyecto de investigación sobre el tema: **"LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN COMO HERRAMIENTA DE EVASIÓN FISCAL EN ECUADOR"**, desarrollado por Edgar Joosephe Sandoval Hernández, de la Carrera de Contabilidad y Auditoría, modalidad presencial, considero que dicho informe investigativo reúne los requisitos, tanto técnicos como científicos y corresponde a las normas establecidas en el Reglamento de Graduación de Pregrado, de la Universidad Técnica de Ambato y en el normativo para presentación de Trabajos de Graduación de la Facultad de Contabilidad y Auditoría.

Por lo tanto, autorizo la presentación del mismo ante el organismo pertinente, para que sea sometido a evaluación por los profesores calificadores designados por el H. Consejo Directivo de la Facultad.

Ambato, agosto 2024

TUTOR

.....

Dr. Santiago Xavier Flores Brito

C.C. 060289856-1

AUTORÍA DEL TRABAJO DE TITULACIÓN

Yo, Edgar Joosephe Sandoval Hernández con cédula de ciudadanía No.1725521858-8, tengo a bien indicar que los criterios emitidos en el proyecto de investigación, bajo el tema: **"LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN COMO HERRAMIENTA DE EVASIÓN FISCAL EN ECUADOR"**, así como también los contenidos presentados, ideas, análisis, síntesis de datos, conclusiones, son de exclusiva responsabilidad de mi persona, como autor de este proyecto de investigación.

Ambato, agosto 2024

AUTOR



.....

Edgar Joosephe Sandoval Hernández

C.C. 172552185-8

DERECHOS DE AUTOR

Autorizo a la Universidad Técnica de Ambato, para que haga de este proyecto de investigación, un documento disponible para su lectura, consulta y procesos de investigación.

Cedo los derechos en línea patrimoniales de mi proyecto de investigación, con fines de difusión pública; además apruebo la reproducción de este proyecto de investigación, dentro de las regulaciones de la Universidad, siempre y cuando esta reproducción no suponga una ganancia económica potencial; y se realice respetando mis derechos de autor.

Ambato, agosto 2024

AUTOR



.....

Edgar Joosephe Sandoval Hernández

C.C. 172552185-8

APROBACIÓN DEL TRIBUNAL DE GRADO

El Tribunal de Grado, aprueba el proyecto de investigación, sobre el tema: **"LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN COMO HERRAMIENTA DE EVASIÓN FISCAL EN ECUADOR"**, elaborado por Edgar Joosephe Sandoval Hernández, estudiante de la Carrera de Contabilidad y Auditoría, el mismo que guarda conformidad con las disposiciones reglamentarias emitidas por la Facultad de Contabilidad y Auditoría de la Universidad Técnica de Ambato.

Ambato, agosto 2024

Dra. Tatiana Valle Ph. D.
PRESIDENTE

Dr. Fabián Mera
MIEMBRO CALIFICADOR

Dr. Marcelo Mantilla
MIEMBRO CALIFICADOR

DEDICATORIA

A mis padres, por su apoyo incondicional y su constante aliento en cada paso de este camino. Gracias por enseñarme la importancia de la perseverancia y el esfuerzo.

A mis profesores y mentores, por su guía y sabiduría, que han sido fundamentales en mi formación académica y profesional.

A mis amigos y compañeros, por su compañía y sus palabras de ánimo durante los momentos difíciles. Juntos hemos compartido risas, desvelos y logros, haciendo de esta experiencia algo inolvidable.

AGRADECIMIENTO

A mis padres por su apoyo constante, sacrificio, paciencia y palabras de aliento que me han motivado a seguir adelante incluso en los momentos más difíciles. Este logro es tanto de ustedes como mío.

A la Universidad Técnica de Ambato, por darme la oportunidad de formarme académica y profesionalmente. Agradezco a todos los profesores que con su dedicación y esfuerzo han contribuido significativamente a mi crecimiento personal y educativo.

A mi tutor de tesis, Santiago Xavier Flores Brito, por su invaluable guía, paciencia y sabiduría a lo largo de este proceso. Su compromiso y asesoramiento han sido cruciales para la culminación exitosa de este trabajo.

ÍNDICE GENERAL DE CONTENIDOS

CONTENIDO **PÁGINA**

A. PÁGINAS PRELIMINARES

PORTADA i
APROBACIÓN DEL TUTOR ii
AUTORÍA DEL TRABAJO DE TITULACIÓN iii
DERECHOS DE AUTOR iv
APROBACIÓN DEL TRIBUNAL DE GRADO v
DEDICATORIA vi
AGRADECIMIENTO vii
ÍNDICE GENERAL DE CONTENIDOS viii
ÍNDICE DE TABLAS xi
ÍNDICE DE GRÁFICOS xii
RESUMEN EJECUTIVO xiii
ABSTRACT xiv

B. CONTENIDO

CAPÍTULO I 1
INTRODUCCIÓN 1
1.1 Descripción del problema 1
1.2 Justificación 3
1.2.1 Justificación teórica, metodológica y práctica 3
1.2.2 Formulación del problema de investigación 3
1.3 Objetivos 3
1.3.1 Objetivo general 3
1.3.2 Objetivos específicos 4
CAPÍTULO II 5
MARCO TEÓRICO 5
2.1 Revisión de literatura 5
2.1.1 Antecedentes investigativos 5
2.1.1.1 Los convenios de doble imposición y su efecto en la recaudación tributaria 5
2.1.1.2 La evasión fiscal y su impacto en la economía nacional ecuatoriana 6
2.1.1.3 Los convenios de doble imposición y su relación con la evasión y elusión fiscal 7

2.1.2 Fundamentos teóricos 8
2.1.2.1 Teoría de la competencia fiscal internacional 8
2.1.2.2 Tributación 8
2.1.2.3 Jurisdicción tributaria 9
2.1.2.4 Residencia fiscal 10
2.1.2.5 Doble imposición 11
2.1.2.6 Métodos para evitar la doble imposición 12
2.1.2.7 Efectos de la doble imposición 12
2.1.2.8 Convenios de doble imposición 13
2.1.2.9 Beneficios de los convenios de doble imposición 14
2.1.2.10 Evasión y elusión fiscal 15
2.1.2.11 Causas de la evasión fiscal 16
2.1.2.12 Consecuencias de la evasión fiscal 17
2.1.2.13 Medidas para prevenir la evasión fiscal 18
CAPÍTULO III 20
METODOLOGÍA 20
3.1. Recolección de la información 20
3.1.1. Población y muestra 20
3.1.1.1. Población 20
3.1.1.2 Muestra 20
3.1.2. Fuentes, técnicas e instrumentos de recolección de información 21
3.1.2.2. Técnicas e instrumentos de recolección de información 22
3.2. Tratamiento de la información 23
3.2.1 Procesamiento de la información y análisis estadístico 24
3.3 Operacionalización de las variables 25
CAPÍTULO IV 27
RESULTADOS 27
4.1 Resultados y discusión 27
4.2 Fundamentación de la pregunta de investigación 45
4.3 Limitaciones del estudio 46
CAPÍTULO V 47
CONCLUSIONES 47
5.1 Conclusiones 47
5.2 Futuras temáticas de investigación 48

C. MATERIAL DE REFERENCIA

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS 50

ÍNDICE DE TABLAS

CONTENIDO **PÁGINA**

Tabla No. 1 Diferencia entre residencia y domicilio fiscal 11

Tabla No. 2 Métodos para evitar la doble imposición..... 12

Tabla No. 3 Consecuencias de la evasión fiscal 17

Tabla No. 4 Países más influyentes con los que Ecuador mantiene convenios de doble imposición. 21

Tabla No. 5 Fuentes de investigación..... 21

Tabla No. 6 Convenio de doble imposición de Ecuador con demás países de la región..... 22

Tabla No. 7 Brechas tributarias más altas de los países de América Latina y el Caribe 22

Tabla No. 8 Mayores países inversionistas para Ecuador 23

Tabla No. 9 Recaudación tributaria por país en América Latina y el Caribe 23

Tabla No. 10 Operacionalización de la variable independiente 25

Tabla No. 11 Operacionalización de la variable dependiente 26

Tabla No. 12 Alcance de los convenios de doble imposición con los 10 socios comerciales más importantes de Ecuador. 28

Tabla No. 13 Países con más alto índice de brecha fiscal en la región 31

Tabla No. 14 Estimación de brecha tributaria en países de Latinoamérica y el Caribe según último reporte..... 35

Tabla No. 15 Desviación de la recaudación tributaria de IR en relación con la meta de recaudación..... 38

Tabla No. 16 Índices de recaudación tributaria como % del PIB en Latinoamérica y el Caribe según último reporte de la CEPAL (2022)..... 39

Tabla No. 17 Recaudación tributaria como porcentaje del PIB en los últimos 5 años en Ecuador..... 40

Tabla No.18 Disposiciones de los convenios de doble imposición..... 41

Tabla No. 19 Condiciones específicas que tienen los países con respecto a la residencia fiscal..... 43

Tabla No. 20 Sentencia referente a un caso con convenios de doble imposición 45

ÍNDICE DE GRÁFICOS

CONTENIDO **PÁGINA**

Gráfico No. 1 Principales beneficios de la tributación en el Estado 9
Gráfico No. 2 Consideraciones de la jurisdicción tributaria 10
Gráfico No. 3 Tipos de doble imposición 11
Gráfico No. 4 Efectos de la doble imposición 13
Gráfico No. 5 Tipos de convenios de doble imposición 14
Gráfico No. 6 Beneficios de la doble imposición 15
Gráfico No. 7 Diferencia entre evasión y elusión fiscal 16
Gráfico No. 8 Causas de la evasión fiscal 17
Gráfico No. 9 Medidas para prevenir la evasión fiscal 18
Gráfico No. 10 Alcance de los convenios de doble imposición 29
Gráfico No. 11 Inversión extranjera directa (IED) en Ecuador 33
Gráfico No. 12 Índices de recaudación tributaria en Ecuador de los últimos 5 años 36

UNIVERSIDAD TÉCNICA DE AMBATO
FACULTAD DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA
CARRERA DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA

TEMA: "LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN COMO HERRAMIENTA DE EVASIÓN FISCAL EN ECUADOR"

AUTOR: Edgar Joosephe Sandoval Hernández
TUTOR: Dr. Santiago Xavier Flores Brito
FECHA: Agosto 2024

RESUMEN EJECUTIVO

La presente investigación tuvo como objetivo analizar la incidencia de los convenios de doble imposición (CDI) como posibles herramientas de evasión fiscal, examinar su alcance y beneficios en Ecuador, comparar los niveles de brecha fiscal con otros países latinoamericanos y las cláusulas de los convenios de doble imposición como prevención de evasión fiscal. Para ello, la investigación abordó el problema de si los CDI se utilizan eficazmente para controlar la evasión fiscal en Ecuador o si, en cambio, pueden facilitarla. Utilizando una metodología mixta, cualitativa y cuantitativa, y un enfoque descriptivo, se observó que Ecuador es uno de los países con mayor número de CDI en América Latina y el Caribe, sin embargo, ocupa uno de los primeros puestos en niveles de brecha fiscal en la región, lo que es un indicio de evasión fiscal. Así también, la mayoría de la inversión extranjera directa proviene de países con los que Ecuador tiene CDI vigentes. Esto indica que los CDI son importantes para facilitar transacciones internacionales y promover la cooperación fiscal, pero deben ser negociados y administrados adecuadamente para maximizar beneficios y minimizar riesgos de evasión fiscal. Aunque los CDI atraen inversión extranjera, su proliferación excesiva puede generar complejidades y desafíos en la administración tributaria.

PALABRAS DESCRIPTORAS: CONVENIOS, DOBLE IMPOSICIÓN, EVASIÓN FISCAL, RECAUDACIÓN TRIBUTARIA, INVERSIÓN EXTRANJERA.

TECHNICAL UNIVERSITY OF AMBATO
FACULTY OF ACCOUNTING AND AUDITING
CAREER OF ACCOUNTING AND AUDITING

TOPIC: "DOUBLE TAXATION AGREEMENTS AS A TOOL OF TAX EVASION IN ECUADOR".

AUTHOR: Edgar Joosephe Sandoval Hernández
TUTOR: Dr. Santiago Xavier Flores Brito
DATE: August 2024

ABSTRACT

The objective of this research was to analyze the incidence of double taxation agreements (DTAs) as possible tools of tax evasion, examine their scope and benefits in Ecuador, compare the levels of tax gap with other Latin American countries and the clauses of the agreements. double taxation as prevention of tax evasion. To this end, the research addressed the problem of whether CDIs are used effectively to control tax evasion in Ecuador or if, on the other hand, they can facilitate it. Using a mixed, qualitative and quantitative methodology, and a descriptive approach, it was observed that Ecuador is one of the countries with the highest number of CDIs in Latin America and the Caribbean, however, it occupies one of the first positions in fiscal gap levels in the region, which is an indication of tax evasion. Likewise, the majority of foreign direct investment comes from countries with which Ecuador has current DTAs. This indicates that DTAs are important to facilitate international transactions and promote tax cooperation, but they must be negotiated and managed appropriately to maximize benefits and minimize risks of tax evasion. Although DTAs attract foreign investment, their excessive proliferation can generate complexities and challenges in tax administration.

KEYWORDS: AGREEMENTS, DOUBLE TAXATION, TAX EVASION, TAX COLLECTION, FOREIGN INVESTMENT.

CAPÍTULO I

INTRODUCCIÓN

1.1 Descripción del problema

La recaudación tributaria ha estado fuertemente asociada a la generación de recursos por parte de la sociedad hacia el Estado, independientemente de la región o país en donde se la aplique, siendo base fundamental para el progreso económico y social (Vásquez, 2021). Esta recaudación tiene origen gracias a los impuestos que se generan por las actividades económicas que realizan los sujetos o entidades con residencia económica y/o fiscal en un determinado país (Rodríguez & Vargas, 2021). Del mismo modo, la residencia fiscal está ligada directamente a las leyes tributarias vigentes del Estado al que está asociado, cabe mencionar que cada Estado cuenta con una normativa distinta. Sin embargo, buscan cumplir con un objetivo en común, el cual es recaudar la mayor cantidad de recursos provenientes de actividades económicas por parte de los contribuyentes (Cabrera, 2022).

Es este sentido, el sujeto o contribuyente declara sus ingresos para generar impuestos donde este tenga una residencia fija, ya sea en uno o varios países (Monar et al., 2023). Así mismo, cuando se habla de tener una residencia en más de un país tiene un enfoque especial y se lo conoce como doble imposición tributaria. Para Salazar (2021) la doble imposición surge de negocios internacionales en donde su actividad económica está sujeta a dos o más jurisdicciones. En otras palabras, la persona sujeta a este régimen rinde cuentas a más de un Estado, por lo que en consecuencia de esto y con el paso de los años, se han implantado convenios mundiales multilaterales en donde se trata de evitar esta práctica, la cual no es considerada como beneficiosa para la persona o entidad sujeta a esta situación relacionada al pago de impuestos (Sarduy & Rosado, 2018).

Siendo más específico, en Latinoamérica gran parte de los países han suscrito acuerdos y tratados para evitar la doble imposición tributaria, entre estos sobresalen países como: Brasil, Argentina, Perú, Bolivia, Chile, Venezuela, México, Panamá y Ecuador, los cuales tratan de minimizar el doble pago de impuestos por parte de los contribuyentes sujetos a estas condiciones (Castellanos & Pérez, 2022). Estos acuerdos bilaterales o multilaterales que varios países mantienen, consisten en que la persona

pague sus obligaciones en una sola jurisdicción (Campos, 2022). Pese a esto, el contribuyente está sujeto a cumplir con leyes y normativas especificas dependiendo del acuerdo al que haya llegado el o los países que estén celebrando el convenio (Gonzáles, 2022).

La Comunidad Andina de Naciones (CAN) adoptó estos convenios y disposiciones en el año de 1971. Sin embargo, estos fueron actualizados en el año 2004, mismo que están vigentes hasta la actualidad (Vallejo & Maldonado, 2023). En concordancia con lo anterior, Latinoamérica, Centro América y el Caribe cuentan con alrededor de 150 convenios firmados, siendo América latina la región en donde todos los países sin excepción cuentan con al menos un convenio firmado y vigente, en donde Brasil es el país con más tratados de doble imposición. Por otro lado, el Caribe es la región con menos convenios firmados y más países sin convenios (Castellanos et al., 2021).

Por su parte, el Ecuador además de su Decisión 578 para evitar la doble imposición, también cuenta con convenios bilaterales de doble imposición con países como Alemania en el año de 1986, Bélgica en 2004, Brasil en 1988, Canadá en 2001, Chile en 2003, España en 1993, Francia en 1992, Italia en 1990, México en 2001, Rumania en 1995, Suiza en el 2000, Rusia en 2019, Qatar y Japón en 2020 y Emiratos Árabes Unidos en el año 2022 (Servicio de Rantas Internas, 2023). Finalmente cuenta con un convenio multilateral tendiente a evitar la doble imposición de regalías por Derechos de Autor vigente desde el año de 1994. Según Rolando et al. (2021) en su estudio menciona que, estos convenios suscritos son fundamentales para el sistema tributario y de recaudación, debido a que ayudan en gran medida a combatir problemáticas como la evasión y elusión fiscal que, en los últimos años ha ido tomando fuerza y no solo ha afectado a la recaudación fiscal sino también al desarrollo del país.

En la actualidad, los convenios de doble imposición sirven en gran parte para reducir la carga fiscal de un contribuyente, del modo que este solo tributa en una jurisdicción dependiendo el acuerdo al que hayan llegado los países participantes (Ríos, 2020). De este modo, se reduce la recaudación tributaria de uno de los dos países que intervienen en el tratado, por lo que, desde un punto de vista más interno, el Estado pierde recursos importantes de los contribuyentes sujetos a la jurisdicción concordada en los tratados que estén vigentes en su momento (Ricardo, 2023).

1.2 Justificación

1.2.1 Justificación teórica, metodológica y práctica

Los convenios de doble imposición puede ser utilizada como una estrategia para minimizar la carga fiscal del contribuyente, lo que en consecuencia resulta en menos ingresos fiscales recaudados por el Estado (Orellana et al., 2019). Conjuntamente, el sistema tributario ecuatoriano cuenta con varios vacíos fiscales que pueden ser aprovechados de mala manera por los contribuyentes (Campos, 2022). Por esto, es de suma relevancia indagar en las prácticas de evasión fiscal relacionadas con tratados internacionales, que representan una perdida significativa de ingresos para el Estado (Chisag, 2023). Según Patiño et al. (2019) en su artículo menciona que, los ingresos provenientes de los impuestos son esenciales para el financiamiento de varios sectores de interés como la educación, seguridad, infraestructura y salud, los cuales son pilar fundamental en la sociedad.

Para esta investigación se realizó una revisión de la literatura tanto de convenios de doble imposición como de evasión fiscal obteniendo información de artículos científicos, libros, bases de datos y páginas web oficiales de organizaciones, ministerios y entidades, por lo que todos los datos obtenidos son de fuentes verificas y confiables.

La presente investigación es un aporte esencial a la sociedad para comprender de manera más profunda como por medio de tratados internacionales de doble imposición vigentes en el Ecuador se llega a dar una evasión fiscal por parte de los contribuyentes sujetos a esta, y a su vez la información que se presentó ayude como base para futuras investigaciones relacionadas al tema.

1.2.2 Formulación del problema de investigación

¿Los convenios de doble imposición son utilizados como herramienta para evadir impuestos en Ecuador?

1.3 Objetivos

1.3.1 Objetivo general

Analizar la incidencia de los convenios de doble imposición en el control de evasión y elusión fiscal en Ecuador.

1.3.2 Objetivos específicos

- Examinar el alcance y los beneficios de los convenios de doble imposición en Ecuador.
- Identificar los índices de brecha y recaudación fiscal en Ecuador con relación a otros países latinoamericanos.
- Evaluar las cláusulas de los convenios de doble imposición como prevención de evasión fiscal en Ecuador.

CAPÍTULO II

MARCO TEÓRICO

2.1 Revisión de literatura

2.1.1 Antecedentes investigativos

2.1.1.1 Los convenios de doble imposición y su efecto en la recaudación tributaria

Los convenios de doble imposición surgen como una herramienta legal que busca aliviar la carga fiscal de los contribuyentes que tienen una residencia fiscal o económica en dos o más jurisdicciones, siendo un fenómeno que contempla muchos desafíos para el sistema tributario de los países que se encuentren interviniendo (Carmona, 2019). En este complejo escenario fiscal, es necesario entender la doble imposición, la cual ha estado presente durante años en varios países afectando de manera directa al contribuyente, siendo una barrera para las empresas, lo que causa discriminación tributaria por parte de otros países. De este modo, la doble imposición afecta la igualdad de rentas, la recaudación del Estado y principalmente al contribuyente de forma económica y jurídica, generando cargas fiscales adicionales, disputas jurídicas y menor inversión extranjera (Durán et al., 2022).

Este último, tiene gran impacto económico debido a que las empresas buscan la mayor comodidad tributaria y económica para poder invertir en un determinado sector, por ende, estas empresas evitan realizar actividades económicas en países donde la carga fiscal se duplica por falta de convenios internacionales. Desde este punto de vista, es fundamental contar con convenios multilaterales internacionales para promover el desarrollo económico por medio de inversión extranjera, lo que conjuntamente genera tributos que benefician directamente al Estado, lo que genera seguridad y a su vez estimula el comercio internacional y la atracción de capital extranjero dentro del país, contribuyendo el crecimiento socioeconómico y contribuyendo de manera positiva a la sociedad (Retamal, 2023).

Por otro lado, estos convenios internacionales no siempre benefician cien por ciento al Estado y al sistema de recaudación. En la actualidad, pese a la creciente adopción de tratados de doble imposición por parte de varios países en la región, surgen varios inconvenientes relacionados a estos tratados, los cuales no siempre cubren en totalidad

ciertos aspectos importantes, entre los cuales se resalta el poco control que se tiene frente al intercambio de información sobre evasión fiscal, lo que da paso a la propia evasión y por ende reduce los recursos del Estado (Raramírez, 2022).

2.1.1.2 La evasión fiscal y su impacto en la economía nacional ecuatoriana

La evasión fiscal ha estado presente desde hace décadas en los sistemas de recaudación tributaria de todo el mundo, siendo un fenómeno que afecta a la sociedad en general, puesto a que los tributos recaudados por el Estado son fundamentales para el crecimiento economía y desarrollo social de un país, siendo una de las principales fuentes de ingresos públicos (Moscoso & Bahamondes, 2019). En este sentido, las políticas y leyes tributarias juegan un papel fundamental, ya que en países poco desarrollados económica y tributariamente existen pequeños vacíos fiscales o leyes poco estructuradas dentro de su reglamentación. En consecuencia, los contribuyentes aprovechan de mala manera estas falencias y utilizan las mismas para evitar o reducir el pago de sus obligaciones (Ludeña et al., 2019).

Así mismo, estas falencias en las leyes relacionadas a la recaudación tributaria provocan que en algunos casos se logre reducir exponencialmente la generación de ingresos por impuestos, lo que provoca escasez de riqueza, falta de fondos públicos y mayor carga fiscal para los contribuyentes, lo que afecta directamente al Estado y a la población. Una de las principales causas de que los contribuyentes realicen estas acciones fraudulentas es la falta de cultura tributaria implantada por el mismo Estado, provocando diversas repercusiones que afectan de manera negativa a la economía, a la sociedad y al Estado, siendo un freno en el desarrollo económico y social del país (Villavicencio & Zambrano, 2023).

Del mismo modo, la evasión fiscal ha generado un fuerte impacto en la obra pública y prestación de servicios. Para entender esto, es necesario comprender que gran parte de los recursos recaudados por el sistema de recaudación tributaria son destinados a la misma ciudadanía por medio de infraestructura como escuelas, universidades, hospitales, carreteras y servicios afines como educación y salud, sin dejar atrás el pago de deudas del Estado hacia organizaciones internacionales o países que prestan ayuda económica para el desarrollo del país (Quispe et al., 2020). En la actualidad, pese a las reformas tributarias que buscan reducir la evasión fiscal, todavía existen varios

métodos y herramientas que utilizan los contribuyentes para reducir la carga fiscal afectando de forma directa al Estado y a la ciudadanía (Patiño Jacinto et al., 2019).

2.1.1.3 Los convenios de doble imposición y su relación con la evasión y elusión fiscal

Las relaciones internacionales entre países han sido base fundamental para el desarrollo económico y social en todas las regiones del mundo, generando cooperación en temas de interés mutuo y a su vez beneficiándose de las mismas. Así también, es importante destacar los convenios internacionales referentes al tema tributario, debido a que es un pilar fundamental para el correcto funcionamiento del Estado mediante los recursos recaudados gracias a las actividades económicas generadas por los contribuyentes (Vázquez et al., 2022).

Dentro de este ámbito, destacan los convenios de doble imposición, los cuales en gran parte ayudan a mitigar problemáticas relacionadas con el pago de impuestos, que en otras palabras quiere decir que el contribuyente paga sus impuestos en dos jurisdicciones al mismo tiempo, teniendo una doble carga fiscal (Lozano & Velasco, 2022). De esta manera, no siempre las leyes y normativas expuestas en dichos tratados están completamente estructuradas, por lo contrario, en algunos casos estas cuentan con falencias que dejan al descubierto vacíos fiscales que con la descoordinación de las autoridades y del sistema tributario se puede usar como una herramienta para evadir o eludir el pago de obligaciones o tributos (Merino et al., 2020).

En concordancia con lo anterior, así como los convenios internacionales traen consigo varios beneficios, también se puede aprovechar en parte para eludir ciertas obligaciones tributarias dependiendo los arreglos que hayan llegado los países que celebrar estos convenios (Viaña, 2023). Así también, el paso de los años ha repercutido en gran medida a estos acuerdos, tomando en cuenta que los mismos están presentes desde inicios de siglo, y pocas veces son reformados conjuntamente con la evolución del sistema tributario el cual se encuentra en constante cambio y actualización. Si bien, los convenios atraen la inversión extranjera gracias a una menor carga fiscal, a su vez reduce la recaudación tributaria del país receptor, limitando los recursos para el financiamiento público y desarrollo económico (Castellanos & Pérez, 2022).

2.1.2 Fundamentos teóricos

2.1.2.1 Teoría de la competencia fiscal internacional

Desde hace varias décadas ha estado presente en el mundo cierta competencia fiscal entre países, la cual ha tomado fuerza los últimos años debido a la globalización económica mundial. Esta competencia tiene origen mediante las transacciones de fondos, activos o ingresos en el extranjero por parte de empresas, así como de la reducción de impuestos y diferentes regulaciones impuestas por parte de los países. De este modo, la competencia fiscal internacional perjudica directamente a varias naciones reduciendo sus ingresos públicos y provocando una carga fiscal injusta, siendo combatida de cierta forma por convenios o tratados internacionales que tratan de evitar estas prácticas simultáneamente con la cooperación internacional. De modo similar, existen varios casos en los que de una forma u otra la evasión tributaria y la menor recaudación de impuestos está presente generando pérdidas económicas (Osorio & Martínez, 2021).

La teoría de la competencia fiscal internacional está fuertemente ligada a las relaciones económicas entre naciones, las cuales están consolidadas mediante convenios internacionales. De este modo, los convenios de doble imposición son uno de los más importantes al hablar de fiscalidad y economía internacional. Por un lado, estos convenios internacionales ayudan a atraer inversión extranjera, ya que es algo atractivo para las empresas poder tener actividad económica en un país donde no existe mucha carga fiscal. De tal forma, las empresas multinacionales pagan sus impuestos en una sola jurisdicción, haciendo que uno de los dos Estados no recaude lo suficiente por las actividades económicas realizadas, que en conjunto con lagunas fiscales en las leyes y propios paraísos fiscales se vulnera de forma directa la economía y el sistema de recaudación tributaria de los países.

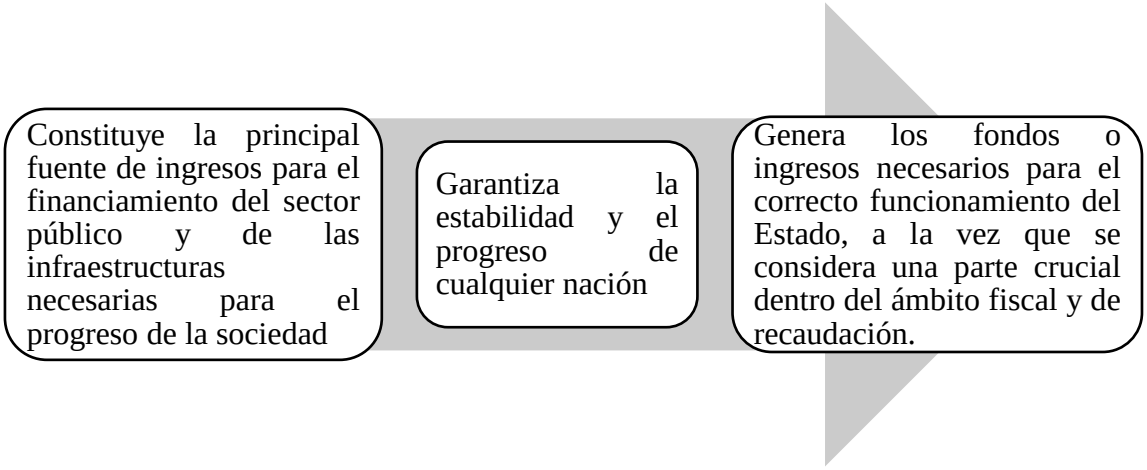
2.1.2.2 Tributación

Según Ludeña et al. (2019) la tributación se refiere al mecanismo mediante el cual el Estado, a través de sus órganos de gobierno, obtiene recursos financieros de los contribuyentes para aportar a las obligaciones públicas. De esta manera, el sistema se rige por una política fiscal específica que determina la estructura de los gravámenes sobre ingresos, bienes, propiedades, patrimonio o servicios, así como las actividades económicas correspondientes para su recaudación tributaria.

Asimismo, se menciona que, la tributación desempeña un papel fundamental en el desarrollo económico de un país de las siguientes formas:

Gráfico 1

Principales beneficios de la tributación en el Estado



Nota. Gráfica de los beneficios de la recaudación tributaria. Fuente: Elaboración propia en base a la información obtenida de Peralta (2015).

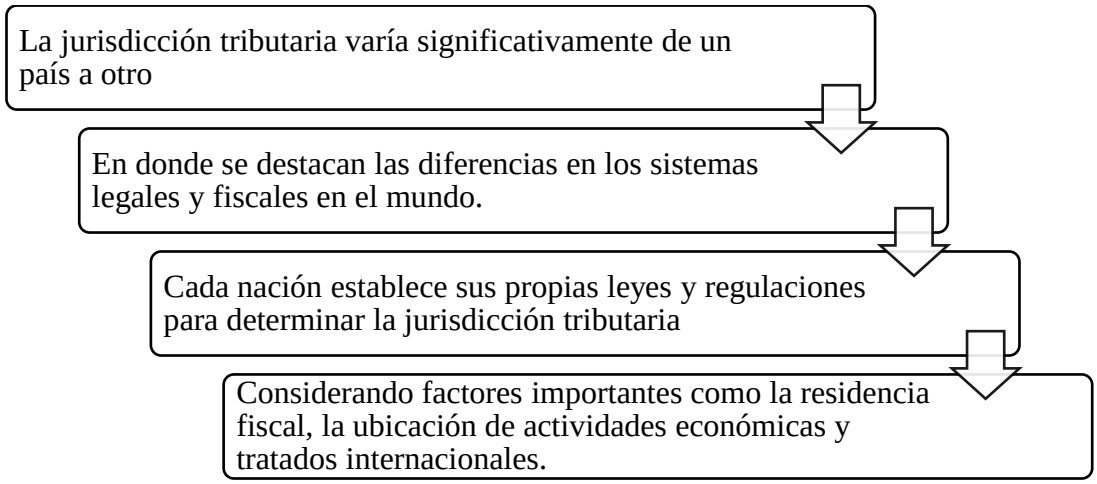
2.1.2.3 Jurisdicción tributaria

La jurisdicción tributaria constituye el marco legal que define los límites geográficos y territoriales dentro de los cuales una autoridad fiscal tiene la facultad de imponer y recaudar impuestos. Se puede decir que este concepto es de suma importancia para evitar conflictos o disputas y determinar la autoridad competente en la imposición fiscal. De esta forma la delimitación de la jurisdicción tributaria es vital para garantizar la eficiencia y eficacia en la administración y recaudación de los impuestos o tributos generados por un contribuyente (Carmona, 2022).

Según López el al. (2020) en su libro titulado “Fundamentos Básicos de la Fiscalidad Tributaria” menciona lo siguiente:

Gráfico 2

Consideraciones de la jurisdicción tributaria



Nota. Gráfico de las principales características de la jurisdicción en tributación. Fuente: Elaboración propia en base a la información obtenida de López el al. (2020).

2.1.2.4 Residencia fiscal

La residencia fiscal es un aspecto crucial en la determinación y evaluación de las obligaciones tributarias de un individuo o entidad. Comúnmente cuando se habla de residencia fiscal se refiere al lugar donde un sujeto tiene vínculos o lazos sustanciales y establece su domicilio permanente o principal centro de intereses financieros. Este criterio difiere dependiendo el países en el que se encuentre, y algunos utilizan indicadores específicas como la duración de la estadía, la posesión de propiedades o la ubicación de sus actividades económicas para establecer la residencia fiscal (Carrasco, 2018).

La residencia y el domicilio fiscales son conceptos relacionados pero distintos en el ámbito tributario:

Tabla 1

Diferencia entre residencia y domicilio fiscal

Residencia Fiscal	Domicilio Fiscal
Se centra en los vínculos económicos y personales con un lugar específico.	Se refiere al lugar que una persona o entidad elige su dirección legal para efectos fiscales.

Nota. Tabla explicativa de residencia y domicilio fiscal. Fuente: Elaboración propia en base a la información obtenida del Servicio de Rentas Internas (2023).

2.1.2.5 Doble imposición

La doble imposición es un fenómeno tributario que se presenta cuando una misma entidad o individuo está sujeto a la carga de impuestos sobre la misma base imponible o el mismo ingreso en más de un país. Esta compleja situación puede surgir debido a la diversidad de sistemas fiscales internacionales y los diferentes criterios utilizados para determinar la jurisdicción fiscal lo que provoca dificultades tanto a los contribuyentes como a los países que intervienen (Carmona, 2019).

La doble imposición puede manifestarse de dos maneras distintas:

Gráfico 3

Tipos de doble imposición

Doble Imposición Jurídica:

La doble imposición jurídica se presenta cuando dos o más autoridades fiscales reclaman el derecho de gravar la misma fuente de ingresos de un contribuyente. Puede deberse a la falta de coordinación entre los sistemas fiscales de diferentes países y a la diferencias en las leyes que determinan la residencia fiscal.

Doble Imposición Económica:

La doble imposición económica se produce cuando un mismo ingreso está sujeto a impuestos en dos jurisdicciones distintas, incluso si cada una grava aspectos diferentes del ingreso.. Por ejemplo, un país puede gravar los ingresos generados por una empresa, mientras que otro país puede gravar los dividendos distribuidos por esa misma empresa..

Nota. Gráfico de la DI jurídica y económica. Fuente: Elaboración propia en base a la información obtenida del Ministerio de Hacienda y Función Pública (2023).

2.1.2.6 Métodos para evitar la doble imposición

Para evitar la doble imposición, los países suelen establecer acuerdos y mecanismos para aliviar este problema a través de los siguientes métodos:

Tabla 2

Métodos para evitar la doble imposición

Método	Concepto
Acuerdos para Evitar la Doble Imposición (CDI)	Numerosos países suscriben tratados bilaterales o multilaterales con el propósito de prevenir la doble imposición. Estos convenios establecen normativas sobre cómo se deben gravar los ingresos con el fin de evitar la duplicación de impuestos.
Créditos Fiscales	En ciertos países, se autoriza a los contribuyentes a compensar los impuestos pagados en el extranjero contra sus obligaciones fiscales nacionales.
Exclusión de Ingresos Extranjeros	Algunos países excluyen determinados ingresos extranjeros del cálculo de impuestos locales del contribuyente.
Método de Exención	En vez de excluir los ingresos extranjeros, algunos países posibilitan a los contribuyentes incorporar dichos ingresos en su declaración de impuestos, aplicando una exención total o parcial a esos ingresos.
Planificación Fiscal Internacional	Las entidades o contribuyentes pueden utilizar estrategias de planificación fiscal internacional para estructurar sus actividades económicas de manera que minimicen la carga de la doble imposición.

Nota. Tabla de las técnicas utilizadas para evitar la DI. Fuente: Elaboración propia en base a la información obtenida de Fernández (2019).

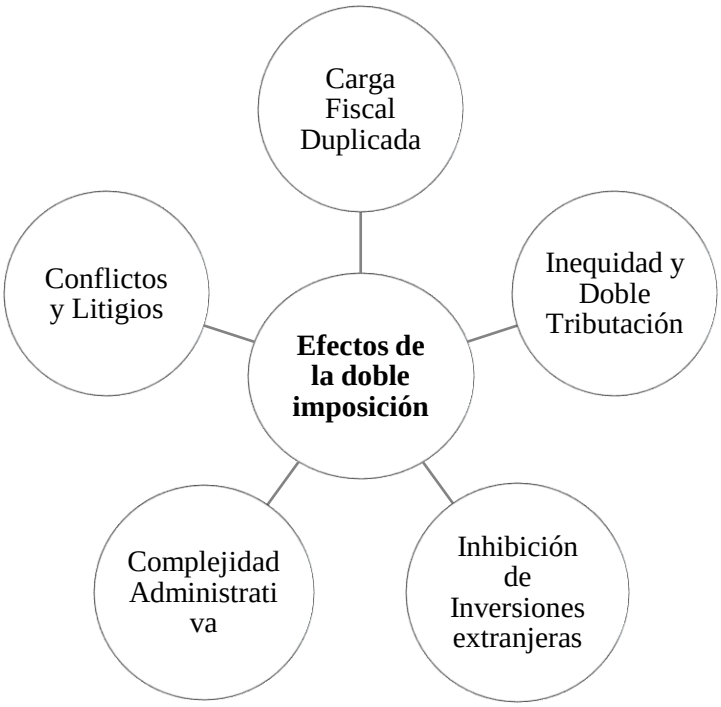
2.1.2.7 Efectos de la doble imposición

Los efectos de la doble imposición traen como consecuencia varias limitaciones u problemas relacionados a la recaudación tributaria, relaciones internacionales y conflictos económicos, dando un golpe negativo a la eficiencia económica y a la cooperación internacional (Sarduy & Rosado, 2019).

Entre los efectos causador por la doble imposición más conocidos se encuentran:

Gráfico 4

Efectos de la doble imposición



Nota. Gráfico de las consecuencias de la DI. Fuente: Elaboración propia en base a la información obtenida de López (2020).

La doble imposición puede tener un impacto en la economía, como la carga fiscal duplicada y la inequidad y doble tributación. Los contribuyentes pueden pagar impuestos sobre los mismos ingresos o activos en más de una jurisdicción, reduciendo el ingreso disponible y desincentivar la inversión y la actividad económica extranjera. Así también, puede resultar en una situación inequitativa, ya que los contribuyentes pueden enfrentar una carga fiscal total superior a la que enfrentarían en un sistema tributario único. Por el mismo lado, se puede obstaculizar la inversión extranjera y la expansión de las empresas a nivel internacional, reduciendo el flujo de capital entre países (López, 2020).

2.1.2.8 Convenios de doble imposición

Los convenios de doble imposición, también llamados tratados para evitar la doble imposición o acuerdos fiscales bilaterales y multilaterales son acuerdos establecidos entre dos o más países con el propósito de evitar que un contribuyente sea gravado por

el mismo ingreso en distintas jurisdicciones. Del mismo modo, estos acuerdos son instrumentos legales internacionales que buscan coordinar las leyes fiscales de dos jurisdicciones con el fin de prevenir la duplicación del pago de impuestos de los mismos activos, ingresos o transacciones (Ricardo, 2023).

Gráfico 5

Tipos de convenios de doble imposición

Bilateral	-Dos países participantes
Multilateral	-Mas de dos países participantes Organizaciones o Regiones

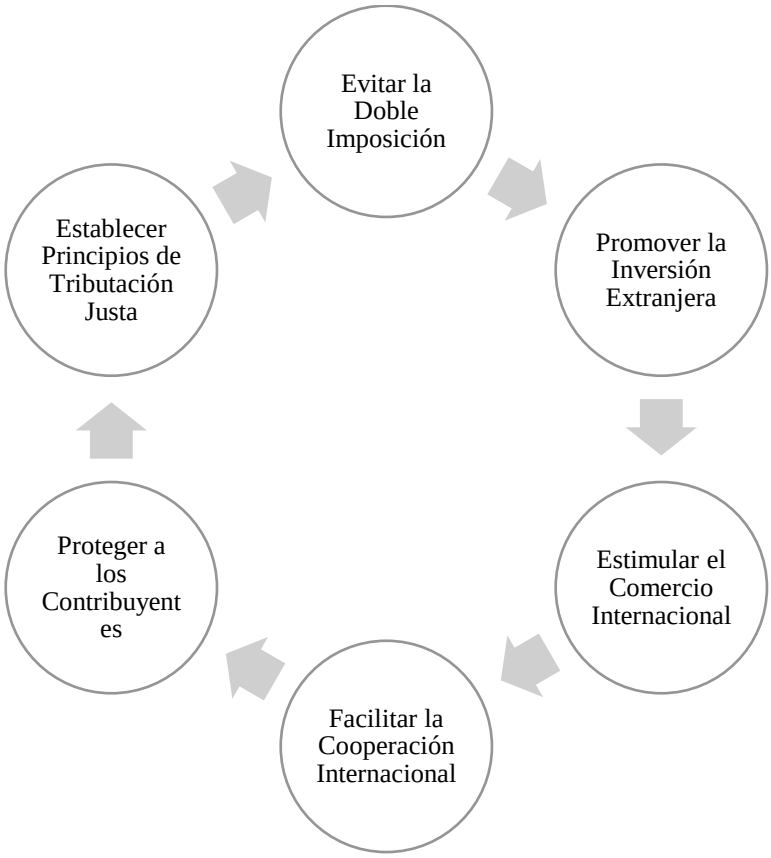
*Nota***.** Gráfico de los diferentes tipos de CDIs existentes. Fuente: Elaboración propia en base a la información obtenida del Ministerio de Hacienda y Función Pública (2023).

2.1.2.9 Beneficios de los convenios de doble imposición

los convenios de doble imposición desempeñan un papel crucial en el ámbito internacional y son instrumentos de gran importancia en el contexto fiscal. A continuación, se destacan algunas de las razones clave que resaltan su relevancia:

Gráfico 6

Beneficios de los Convenios de doble imposición



*Nota***.** Gráfico de los beneficios más importantes de los CDIs. Fuente: Elaboración propia en base a la información obtenida de (Rumín, 2017).

En resumen, los tratados de doble imposición desempeñan un rol fundamental en la facilitación de las transacciones económicas internacionales al proporcionar un marco claro y equitativo para la tributación en entornos transfronterizos, lo que beneficia tanto a los contribuyentes como a los países involucrados, Así también, pueden fomentar la inversión extranjera, lo que proporciona más seguridad y previsibilidad en términos fiscales, lo que ayuda a los inversores a ser más cómodos. De esta manera se incentiva el comercio internacional, lo que reduce las barreras fiscales y a su vez facilita la circulación de bienes y servicios entre los países, lo que es beneficioso para las actividades comerciales transfronterizas (Rumín, 2017).

2.1.2.10 Evasión y elusión fiscal

La evasión fiscal se refiere a la práctica o acto ilícito de no pagar las obligaciones que corresponden de acuerdo con las leyes fiscales de un país, siendo un comportamiento

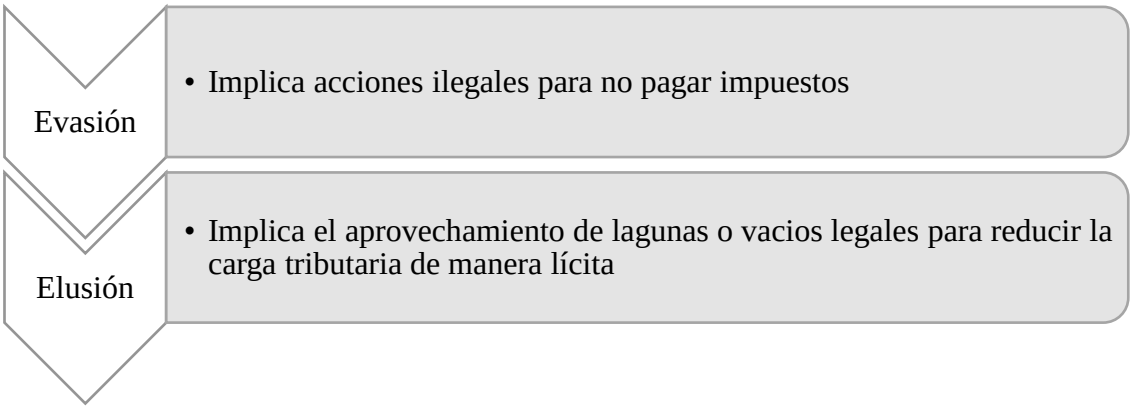
fraudulento en el cual los contribuyentes intentan evitar o reducir su carga fiscal de manera indebida, ya sea ocultando ingresos, inflando deducciones, creando estructuras empresariales ficticias o empresas fantasma a través paraísos fiscales u otras tácticas fraudulentas (Carrasco, 2018).

La evasión fiscal es ilegal y está sujeta a sanciones, que pueden incluir multas significativas, penas de cárcel y otras consecuencias legales. Así también, las autoridades fiscales de cada país tienen la responsabilidad de garantizar el cumplimiento de las leyes tributarias y de perseguir a aquellos que intentan evadir sus obligaciones fiscales (Juez Martel, 2021).

También, es importante diferenciar la evasión fiscal de la elusión fiscal:

Gráfico 7

Diferencia entre evasión y elusión fiscal



Nota. Gráfico de las principales características de la evasión y elusión. Fuente: Elaboración propia en base a la información obtenida del Servicio de Rentas Internas (2023).

2.1.2.11 Causas de la evasión fiscal

Las causas de la evasión fiscal incluyen las altas tasas impositivas, la percepción de injusticia o regresividad en el sistema tributario, la corrupción en las instituciones encargadas de recaudar impuestos, la complejidad del sistema fiscal, la falta de recursos y controles efectivos por parte de las autoridades tributarias, la falta de conciencia y educación sobre la importancia de las obligaciones fiscales, la facilidad de movimiento del dinero a través de las fronteras y la presencia de paraísos fiscales. Además, tanto individuos como empresas pueden ser motivados por el deseo de

maximizar ganancias y minimizar costos, lo que puede conducir a la evasión fiscal. (Fortea et al., 2020).

Gráfico 8

Causas de la evasión fiscal



Nota. Gráfico de las características que provocan evasión fiscal. Fuente: Elaboración propia en base a la información obtenida Fortea et al. (2020).

2.1.2.12 Consecuencias de la evasión fiscal

La evasión fiscal tiene varias consecuencias negativas, que afectan tanto a nivel individual como a la sociedad en su conjunto. Entre las principales consecuencias de la evasión fiscal se puede mencionar:

Tabla 3

Consecuencias de la evasión fiscal

Aumento de la carga fiscal para otros contribuyentes	Cuando ciertos individuos evaden impuestos, otros contribuyentes pueden enfrentar una carga fiscal aumentada para compensar la pérdida de ingresos del gobierno, lo que puede conducir a un sistema fiscal menos equitativo.
Pérdida de ingresos para el gobierno	Reducción directa de los ingresos del gobierno, lo que puede afectar su capacidad para financiar programas y servicios esenciales como educación, salud, infraestructura y seguridad pública.
	Cuando los evasores fiscales son descubiertos, pueden enfrentar sanciones

Sanciones legales y reputacionales	legales significativas, que incluyen multas y penas de cárcel. Además, tanto las empresas como las personas pueden sufrir un daño considerable en su reputación.

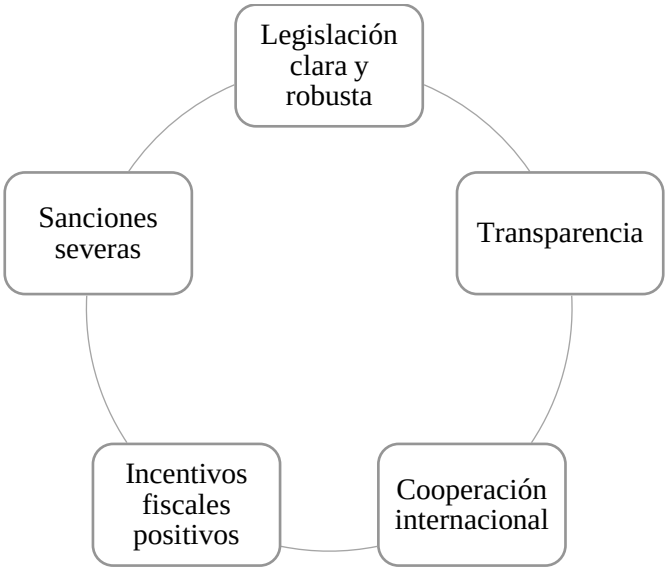
Nota. Tabla de las principales consecuencias de la evasión fiscal. Fuente: Elaboración propia en base a la información obtenida del Servicio de Rentas Internas (2023).

2.1.2.13 Medidas para prevenir la evasión fiscal

La prevención de la evasión fiscal implica la implementación de medidas efectivas que desincentiven y dificulten las prácticas de elusión de impuestos. Algunas medidas comunes que los gobiernos suelen adoptar para prevenir la evasión fiscal son:

Gráfico 9

Medidas para prevenir la evasión fiscal



Nota. Gráfico de las medidas de prevención frente a la evasión. Fuente: Elaboración propia en base a la información obtenida del Servicio de Rentas Internas (2023).

Las leyes fiscales claras y detalladas proporcionan una base sólida para la implementación de medidas preventivas y sanciones. Además, la transparencia en la información financiera y las transacciones comerciales, junto con la cooperación internacional y la participación en iniciativas de intercambio automático de información, son cruciales para detectar prácticas tributarias ilegales a nivel mundial. De la misma forma, los incentivos fiscales positivos alineados con los objetivos

económicos y sociales y la transparencia también pueden reducir los intentos de evasión fiscal. Por último, las sanciones severas pueden actuar como un elemento disuasivo efectivo, con consecuencias jurídicas lo suficientemente graves como para desalentar el intento de los contribuyentes para evadir impuestos (Merino, Litago & Agudo, 2020).

CAPÍTULO III

METODOLOGÍA

3.1. Recolección de la información

3.1.1. Población y muestra

3.1.1.1. Población

Según Arias et al. (2016) la población de estudio es un conjunto o grupo de personas, objetos, empresas, animales, entre otros, que cuentan con características y criterios similares, que formara el referente o base para la elección de la muestra de investigación, lo que hace que el estudio sea mucho más eficiente y efectivo al momento de recoger información.

Para este estudio, se tiene en cuenta como población los 22 diferentes países con tratados o convenios de doble imposición vigentes con Ecuador. Debido a esto, se puede decir que la investigación tiene una población finita. Para López & Fachelli (2015) una población se considera finita cuando está formada por menos de 100.000 unidades.

3.1.1.2 Muestra

Para Sampieri et al. (2017) la muestra es una parte representativa de una población antes determinada, se puede decir también, que es un subconjunto el cual sirve para analizar de forma más específica un fenómeno o individuo, por lo cual la investigación se vuelve más practica y eficiente, asegurando la fiabilidad y valides del análisis y resultados obtenidos.

Para la presente investigación, se tomó como muestra los países más importantes para Ecuador y para la región de América latina y el Caribe, tanto en relaciones comerciales, inversión extrajera y acuerdos de doble imposición vigentes, por lo que el estudio se centra específicamente es los siguientes países.

Tabla 4

Países con CDIs vigentes con Ecuador

Convenios de doble imposición			
1. Argentina	5. China	9. México	12.Unión
2. Brasil	6. Corea	10. Perú	Europea
3. Colombia	7. España	11. Uruguay	
4. Chile	8. Japón		

Nota. Tabla de los países más influyentes con los que Ecuador mantiene convenios de doble imposición. Fuente: Elaboración propia.

3.1.2. Fuentes, técnicas e instrumentos de recolección de información

3.1.2.1. Fuentes de información secundaria

Las fuentes de información secundarias son aquellas que muestran información específica sobre el tema que se va a tratar, misma información que es resultado de investigaciones previamente realizadas. En otras palabras, no son la fuente original de la información, sino más bien referencian los resultados o hechos obtenidos, lo que permite contextualizar e interpretar los datos de mejor manera (Bernal, 2010).

Para esta investigación se obtuvo información de:

Tabla 5

Fuentes de investigación

Fuentes	Información
Servicio de Rentas Internas SRI	Datos sobre recaudación tributaria de distintos años.
Comunidad Andina de Naciones CAN	Relaciones comerciales con los países pertenecientes a la organización.
Comisión Económica para América Latina y el Caribe	Datos de evasión fiscal e inversión extranjera.
Banco Central del Ecuador	Producto Interno Bruto, Recaudaciones.

Nota. Tabla de las diferentes fuentes donde se obtuvo información. Fuente: Elaboración propia.

3.1.2.2. Técnicas e instrumentos de recolección de información

Para esta investigación se utilizó el análisis documental como técnica de recolección de información. Para Hernández et al. (2014) se basa en la revisión y evaluación sistemática de documentos ya existentes. Estos documentos pueden incluir textos escritos, registros, informes, bases de datos, fotografías, videos, y otros tipos de materiales que contienen información relevante para el objeto de estudio. Asimismo, se utilizaron matrices de registro para datos secundarios, misma que es un instrumento por el cual se anota de forma sistemática los datos recopilados durante el análisis de documentos, facilitando la interpretación de los mismos.

Tabla 6

Convenio de doble imposición de Ecuador con demás países de la región

Convenios de doble imposición	
País	**Número de convenios**

Tabla 7

Brechas tributarias más altas de los países de América Latina y el Caribe

Porcentaje de Brecha tributaria por país		
N°	**País**	**Brecha tributaria**

Tabla 8

Mayores países inversionistas para Ecuador

INVERSIÓN EXTRANJERA	
País	**Inversión en $**

Tabla 9

Recaudación tributaria por país en América Latina y el Caribe

INVERSIÓN EXTRANJERA	
País	**Recaudación tributaria en $**

3.2. Tratamiento de la información

La investigación fue realizada mediante un método de estudio descriptivo, el cual se basa en obtener las características más relevantes e importantes del tema en cuestión, con el fin de recoger y examinar la información de manera independiente, siempre y cuando no se busque establecer relaciones entre las variables. Asimismo, nos permite

obtener datos e información específica y detallada, lo que proporciona una base sólida de conocimientos referentes a los temas tratados (Hernández,2014).

De este modo, el proyecto de investigación se centra en identificar los datos más relevantes del fenómeno investigado, buscando no solo documentar información, sino también interpretar los propios datos e información y contribuir al conocimiento existente en el área de estudio, lo que brinda un fundamento firme y sólido para futuras investigaciones relacionadas.

3.2.1 Procesamiento de la información y análisis estadístico

Para cumplir con el primer objetivo de examinar el alcance y los beneficios de los convenios de doble imposición en Ecuador, se recopilo información documental y estadística tanto de los socios comerciales e inversores extranjeros más importantes para el Ecuador con el fin de observar el alcance y aplicación de los convenios, así como los beneficios de tener en vigencia este tratado. Toda esta investigación y desarrollo se realizó por medio de un estudio descriptivo para tener una mejor comprensión de los datos obtenidos.

Por otra parte, identificar los índices de brecha y recaudación fiscal en Ecuador con relación a otros países latinoamericanos, por lo que se estimó la brecha de recaudación fiscal en Ecuador y de países cercanos en el ámbito económico y regional para enfocarse en un área en específico, teniendo en cuenta la brecha tributaria estimada de las sociedades y de personas naturales, que en cierta forma, este índice indica de forma parcial la evasión tributaria en un país, tomando en cuenta otros aspectos.

Para medir dicha brecha se utilizó la formula general utilizada por la CEPAL:

BT= IFP - IFR

BT= Brecha Tributaria

IFP: Ingresos Fiscales Potenciales

IFR: Ingresos Fiscales Reales

Por último, para evaluar las cláusulas de los convenios de doble imposición como prevención de evasión fiscal en Ecuador se tomó en cuenta varios aspectos dentro de los mismos convenios, centrándose en clausulas sobre la residencia fiscal, intercambio de información, disposiciones antiabuso y asistencia mutua, así como la cobertura y

tipos de impuestos e ingresos y se analizó una sentencia referente a los CDIs en Ecuador.

3.3 Operacionalización de las variables

Tabla 10

Operacionalización de la variable independiente

Variables	Definición	Dimensiones	Indicadores	Ítems	Técnicas e Instrumentos
Convenios de doble imposición	Los convenios de doble imposición son acuerdos internacionales establecidos entre dos países para evitar la doble tributación sobre el mismo ingreso o patrimonio de una persona o entidad. Esto sucede cuando un individuo o empresa tiene actividades económicas en ambos países y se enfrenta al riesgo de ser gravado por los dos Estados por los mismos ingresos (Barros, 2018).	Alcance geográfico	Grado de aplicación	¿Cuál es el grado de aplicación y alcance geográfico de los convenios de doble imposición?	Ficha de Observación
		Impacto Económico	Recursos generados	¿Cuál es el Impacto de la aplicación de los convenios de doble imposición en el ámbito económico?	
		Objetivos y beneficios	Recursos generados	¿Cuáles son los principales objetivos de la aplicación de los CDI?	

Nota. Tabla de la operacionalización de la variable de los CDIs. Fuente: Elaboración propia.

Tabla 11

Operacionalización de la variable dependiente

Variables	Definición	Dimensiones	Indicadores	Ítems	Técnicas e Instrumentos
Evasión Fiscal	La evasión fiscal se refiere a la práctica de evitar el pago de impuestos de manera ilegal o fraudulenta. Esto puede incluir la omisión de ingresos, la manipulación de registros contables o el uso de paraísos fiscales para ocultar activos. La evasión fiscal es ilegal y puede tener graves consecuencias legales (Servicio de Rentas Internas, 2023).	Recaudación tributaria	Impuestos en dólares	¿Cuánto recauda el Ecuador por concepto de Impuestos a la Renta al año?	Ficha de Observación
		Brecha tributaria	Porcentajes	¿Cuál es la brecha tributaria de Ecuador con referencia a Latinoamérica y el Caribe?	
		Impuesto a la renta y el PIB	Impuesto a la Renta como porcentaje del PIB	¿Cuál es el índice del impuesto a la renta como porcentaje del PIB en Ecuador?	

Nota. Tabla de la operacionalización de la variable de la evasión fiscal. Fuente: Elaboración propia.

CAPÍTULO IV

RESULTADOS

A continuación, se muestra una serie de datos que fueron utilizados como base para analizar el control que tienen los convenios de doble imposición en relación con la evasión fiscal, recaudación tributaria e inversión extranjera y si a su vez estos son utilizados como una herramienta de evasión y elusión tributaria entre Ecuador y demás países que celebren este tratado con el mismo, específicamente con países de la región latinoamericana, así como de los principales socios comerciales e inversionistas del Ecuador. De tal forma, se crearon y desarrollaron gráficos, tablas e indicadores referentes a la aplicabilidad de los CDI, recaudación tributaria, brechas fiscales, y demás datos que ayudaron a cumplir con los objetivos propuestos, donde se obtuvieron los siguientes resultados, interpretaciones y discusiones.

4.1 Resultados y discusión

- **Alcance geográfico de los convenios de doble imposición con los socios comerciales más importantes de Ecuador**

Los convenios de doble imposición (CDI) son instrumentos cruciales para el fomento de las relaciones comerciales y económicas entre países, y Ecuador no es la excepción. Estos acuerdos tienen como objetivo evitar la doble tributación de ingresos generados en operaciones transnacionales, proporcionando un marco legal que otorga seguridad y previsibilidad a los inversores extranjeros. Entre las ventajas de poseer estos convenios se destacan la reducción de la carga fiscal, la promoción de inversiones extranjeras directas y el fortalecimiento de las relaciones comerciales bilaterales.

Sin embargo, la ausencia de CDI con algunos socios comerciales importantes puede resultar en una carga fiscal duplicada, desincentivando así la inversión y el comercio. Por otro lado, las desventajas de los CDI incluyen la posible erosión de la base tributaria del país y la complejidad en la administración tributaria debido a las diferencias en las legislaciones fiscales nacionales.

El Ecuador coopera con 24 países refiriéndose a los convenios de doble imposición, de los cuales nueve países son pertenecientes a América, nueve países a Europa, cinco países a Asia y uno a Oriente medio.

Tabla 12

Alcance de los convenios de doble imposición

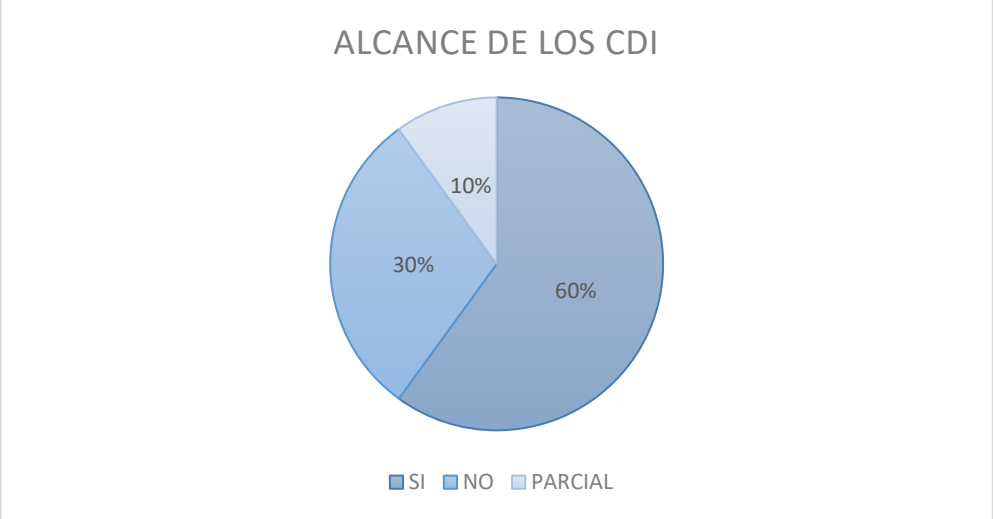
PAISES	CONVENIO VIGENTE
1. Estados Unidos	NO
2. China	SI
3. Unión Europea	PARCIAL
4. Perú	SI
5. Colombia	SI
6. Chile	SI
7. Panamá	NO
8. Japón	SI
9. Corea del Sur	SI
10. Vietnam	NO

Nota. Tabla del alcance de los CDIs con los socios comerciales más importantes de Ecuador. Fuente: Elaboración propia en base a la información obtenida del Servicio de Rentas Internas (2024).

Dentro de los 10 socios comerciales más relevantes del país, el 60% de ellos tienen un CDI activo. Entre estos se encuentra China, clasificado como el segundo socio comercial más importante a nivel mundial para Ecuador, seguido de la Unión Europea (10%), que cuenta parcialmente con 9 de los 27 convenios disponibles. En el ámbito latinoamericano, Perú, Colombia y Chile son los principales socios regionales, destacando que los dos primeros forman parte de la Comunidad Andina (CAN), junto con Ecuador y Bolivia. Sin embargo, el 30% de los socios comerciales de Ecuador no tienen un CDI vigente, siendo Estados Unidos el más destacado, al ser el principal socio comercial del país. De esta forma, la ausencia de un convenio de doble imposición (CDI) entre Ecuador y Estados Unidos tiene varias implicaciones significativas en el ámbito tributario para Ecuador. En primer lugar, sin un CDI en vigor, los contribuyentes ecuatorianos que realizan actividades comerciales o inversiones en Estados Unidos pueden estar sujetos a la tributación tanto en Ecuador como en Estados Unidos sobre los mismos ingresos. Esto puede resultar en una carga tributaria significativamente más alta para los contribuyentes, lo que reduce su rentabilidad y desincentiva la inversión extranjera en el país.

Gráfico 10

Alcance de los convenios de doble imposición



Nota. Gráfico del porcentaje de alcance de los CDIs de Ecuador. Fuente: Elaboración propia**.**

- **Países latinoamericanos y del Caribe con más convenios de doble imposición en la región**

Los Convenios para Evitar la Doble Imposición (CDI) desempeñan un papel crucial en el ámbito internacional al abordar diversas dimensiones clave de la tributación transfronteriza. Primordialmente, estos acuerdos buscan garantizar la equidad al eliminar la posibilidad de que los contribuyentes sean gravados dos veces por el mismo ingreso, lo que promueve un entorno fiscal más justo y transparente. Además, los CDI fomentan la inversión extranjera al proporcionar seguridad y estabilidad tributaria, lo que contribuye al crecimiento económico y al desarrollo sostenible. Asimismo, estos convenios son herramientas efectivas en la lucha contra la evasión fiscal, al incluir disposiciones de intercambio de información que fortalecen la cooperación internacional y previenen la elusión fiscal.

Además, es importante mencionar que, al facilitar la tributación de las transacciones transfronterizas, los CDI promueven el comercio internacional al reducir la carga administrativa y los costos asociados. Por último, la negociación y celebración de CDI pueden fortalecer las relaciones bilaterales entre países al fomentar la cooperación en asuntos fiscales y promover la estabilidad económica a nivel internacional.

Como se puede observar en la tabla 13, México lidera la lista con 60 CDI, lo que demuestra una estrategia proactiva para mitigar la doble imposición y fomentar la inversión extranjera, posiblemente potenciada por su ubicación geográfico y su prominente rol como uno de los principales destinos de inversión en América Latina. Chile y Brasil comparten el segundo lugar con 30 CDI cada uno, lo que sugiere un compromiso similar en la promoción de la inversión extranjera y la reducción de la doble tributación, aunque la dimensión económica y la escala de cada país pueden influir en la interpretación de esta cifra. Ecuador, Uruguay y Panamá exhiben cifras considerables de CDI, con 24, 22 y 21 respectivamente, reflejando un esfuerzo notable por establecer acuerdos fiscales que beneficien tanto a inversores extranjeros como a sus economías internas.

Del mismo modo, Argentina y Colombia muestran un nivel moderado de compromiso con 20 y 16 CDI respectivamente, lo que, aunque significativo, sugiere una menor intensidad en comparación con los líderes de la región. Por último, Perú, Costa Rica, República Dominicana, El Salvador y Guatemala presentan un menor número de CDI, lo que podría indicar una prioridad reducida o limitada capacidad para establecer tales acuerdos, lo que podría impactar su atractivo como destinos de inversión extranjera.

En general, el número de CDI de un país puede reflejar su compromiso con la promoción de la inversión extranjera y la reducción de la doble imposición. Los países con más acuerdos pueden ser percibidos como más atractivos para los inversores extranjeros debido a la mayor claridad y seguridad en materia fiscal. Por otro lado, aquellos con menos acuerdos pueden enfrentar desafíos adicionales para atraer inversiones extranjeras debido a la posible ambigüedad fiscal.

Tabla 13

Países con más alto índice de brecha fiscal en la región

N°	PAISES	N. DE CONVENIOS
1	México	60
2	Chile	30
3	Brasil	30
4	Ecuador	24
5	Uruguay	22
6	Panamá	21
7	Argentina	20
8	Colombia	16
9	Perú	8
10	Costa Rica	4
11	República Dominicana	2
12	El Salvador	1
13	Guatemala	0

Nota. Tabla del número de convenios de los países con altos índices de brecha fiscal. Fuente: Elaboración propia en base a la información obtenida de la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (2024).

- **Cumplimiento de los principales objetivos de los convenios de doble imposición de Ecuador**

Es bien sabido que los convenios de doble imposición tienen varias ventajas para los países que adoptan estos mismos, uno de los más importantes que se mencionan, es la atracción de inversión extranjera al país, debido a que se reduce la carga fiscal de los inversores. Ah menudo los inversionistas extranjeros pueden estar preocupados por la posibilidad de ser gravados dos veces: una vez en su país de origen y otra vez en el país donde realizan la inversión. Esto puede hacer que la inversión en el extranjero sea menos atractiva debido al aumento de los costos y la incertidumbre fiscal. Sin embargo, un CDI garantiza que los inversores no serán gravados dos veces por los mismos ingresos, lo que reduce su carga fiscal y aumenta la rentabilidad de sus inversiones en Ecuador.

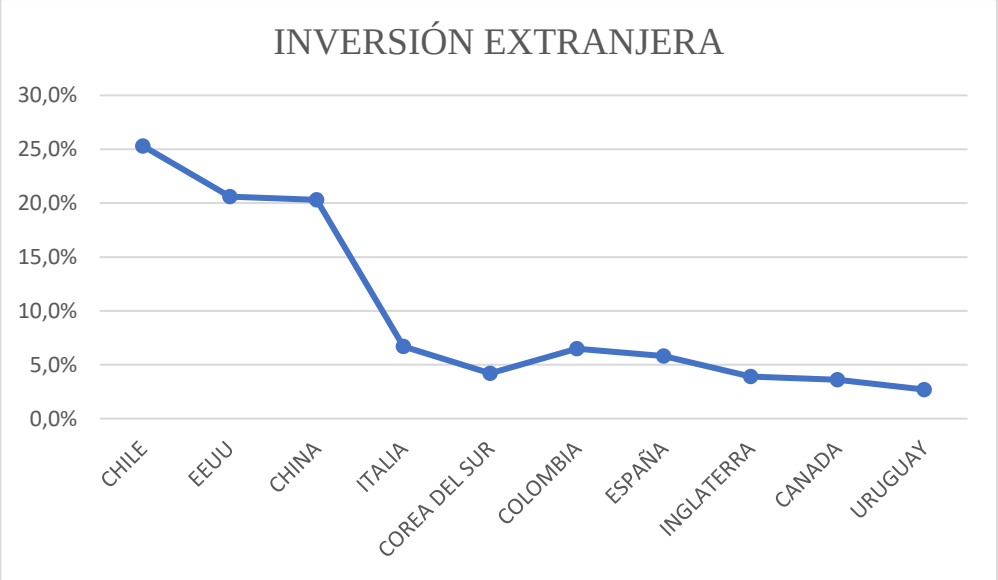
Tomando en cuenta la información antes analizada sobre los países con convenios de doble imposición se puede observar que ocho de los diez países inversores tomados en cuenta en el estudio mantienen convenios de doble imposición con Ecuador, lo que representa el 75.5%. Por otra parte, solo Estados Unidos e Inglaterra no cuentan con un CDI vigente con Ecuador, pese a esto EE. UU es el segundo inversor más significativo con un 20.6% de la IED total e Inglaterra un 3.9%, dando un total de 24.5%. La alta proporción de IED proveniente de países con CDI (75.5%) sugiere una correlación positiva entre la existencia de CDI y el volumen de inversión. No obstante, la inversión considerable de Estados Unidos, sin un CDI, indica que otros factores además de los CDI influyen en la atracción de inversión extranjera, como el tamaño del mercado y las oportunidades comerciales.

Al igual que el estudio realizado por Castellanos et al. (2021) sobre la inversión extranjera en Colombia, donde menciona que los convenios de doble imposición son una medida eficaz para generar confianza y atraer inversión extranjera directa al país por sus múltiples beneficios, en Ecuador sucede algo muy similar. Como muestran los resultados, la mayoría de los países que invierten en Ecuador son los mismos quienes tiene convenios de doble imposición vigentes.

A continuación, se muestra un gráfico donde se muestran los 10 principales países con más índice de inversión extranjera en Ecuador en los últimos años.

Gráfico 11

Inversión extranjera directa (IED) en Ecuador



Nota. Gráfico del índice de IED en Ecuador Fuente: Elaboración propia en base a la información obtenida de la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (2024).

- **Brecha tributaria estimada (BTE) de países latinoamericanos y el Caribe**

La brecha fiscal representa la diferencia entre los ingresos fiscales que un gobierno espera recibir y los que realmente recibe. Este cálculo es esencial para evaluar la eficacia de la política fiscal y la capacidad del gobierno para financiar sus actividades, como la prestación de servicios públicos, infraestructura, salud y educación. En América Latina, donde los desafíos económicos y sociales son significativos, comprender y reducir la brecha fiscal es crucial para promover el desarrollo sostenible y la estabilidad económica. La evasión fiscal es una de las principales causas de la brecha fiscal en muchos países. Cuando los contribuyentes eluden o evaden el pago de impuestos mediante prácticas ilegales, como la sub-declaración de ingresos o la omisión de ciertas transacciones, los ingresos fiscales del gobierno se ven afectados negativamente. En América Latina, la evasión fiscal es un problema importante debido a la informalidad laboral, la corrupción, la complejidad del sistema tributario y falta de controles tanto nacionales como internacionales.

Los países con los que Ecuador mantiene CDIs como lo son Chile, Uruguay y Colombia, muestran una brecha tributaria estimada (BTE) total del Impuesto a la Renta más baja, siendo 2.40%, 2.30% y 2.00% respectivamente en comparación con demás países sin CDI. Esto sugiere que los CDIs podrían estar ayudando en parte a reducir la brecha tributaria y la evasión fiscal, al menos en el caso de estos países ya que tienen un número considerable de convenios con demás países. Por otra parte, Perú presenta una BTE total considerablemente alta de 5.40%, esto tomando en cuenta que tiene relativamente pocos convenios a comparación de demás socios de la región. Este puede ser un indicio de que la falta de CDIs puedan en parte dar estos resultados, sin dejar de laso otros factores que pueden estar influyendo en la brecha tributaria.

Varios países sin CDIs con Ecuador, como Panamá (6.10%) y Argentina (5.60%), tienen una BTE total del Impuesto a la Renta más alta. Esto pese a que cuentan con un número considerable de CDIs vigentes, los cuales se encuentran casi a la altura de República Dominicana (5.90%) que cuenta con solo 2 CDIs, esto puede indicar que la falta de controles y demás factores contribuye a una mayor brecha tributaria en el caso de estos dos países.

Centrándose en Ecuador, siendo uno de los países con mayor número de CDIs (24 y uno que incluye a 3 países más), se encuentra en los puestos más altos en la región por Brecha fiscal, esto refiriendo exclusivamente al impuesto a la renta de sociedades, lo que se puede interpretar en cierta manera que los CDIs en Ecuador no cubren de forma total, pese a esto también se debe tomar en cuenta demás factores asociados a la recaudación tributaria dentro de las empresas.

A continuación, se muestra una tabla donde se enmarca la brecha tributaria estimada del impuesto a la renta tanto en sociedades como en personas en diferentes países de la región:

Tabla 14

Estimación de brecha tributaria en países de Latinoamérica y el Caribe

N°	País	BTE Impuesto a la Renta de sociedades	BTE del Impuesto a la Renta de personas	BTE total del Impuesto a la Renta
1	Panamá	5,30%	0,80%	6,10%
2	República Dominicana	4,20%	1,70%	5,90%
3	Argentina	4,00%	1,60%	5,60%
4	**Ecuador**	**4,40%**	**1,10%**	**5,50%**
5	Perú	4,80%	0,60%	5,40%
6	Guatemala	4,50%	0,80%	5,30%
7	Costa Rica	2,70%	1,60%	4,30%
8	El Salvador	2,20%	1,00%	3,20%
9	Chile	1,90%	0,50%	2,40%
10	Uruguay	2,30%	0,00%	2,30%
11	Colombia	2,00%	0,00%	2,00%
12	México	0,70%	0,80%	1,50%

Nota. Tabla de países con mayor brecha tributaria en la región. Fuente: Elaboración propia en base a la información obtenida de la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (2022).

- **Recaudación tributaria en los últimos 5 años en Ecuador**

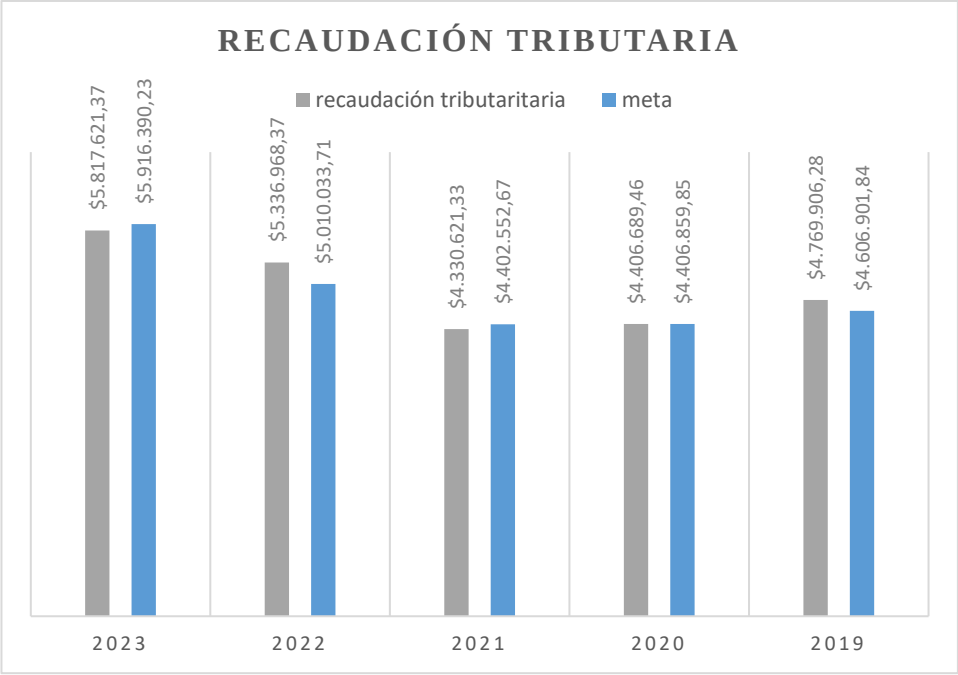
Analizar la recaudación tributaria del impuesto a la renta es crucial para evaluar el desempeño fiscal de un país, ya que proporciona una visión clara de cómo se está gestionando este impuesto en comparación con las metas establecidas. Si la recaudación no alcanza las metas, esto podría indicar deficiencias en la administración tributaria o en la política fiscal, lo que requiere una evaluación y posiblemente ajustes para mejorar la eficiencia y la efectividad. Además, este análisis permite identificar tendencias a lo largo del tiempo en la recaudación del impuesto, lo que proporciona información valiosa sobre la salud económica del país y la efectividad de las políticas fiscales implementadas.

Además, la comparación entre la meta y la recaudación real puede revelar posibles casos de evasión fiscal, lo que permite tomar medidas para abordar este problema y garantizar una tributación justa y equitativa. En última instancia, el análisis de la recaudación tributaria del impuesto a la renta ayuda a informar la formulación de políticas fiscales más efectivas, ya que proporciona información sobre áreas de mejora, como la administración tributaria, la aplicación de la ley fiscal y las tasas impositivas.

A continuación, se muestra un gráfico donde se refleja la recaudación tributaria del impuesto a la renta con su respectiva menta durante los últimos 5 años:

Gráfico 12

Índices de recaudación tributaria en Ecuador de los últimos 5 años



Nota. Gráfico de los índices de recaudación de IR en Ecuador. Fuente: Elaboración propia en base a la información obtenida del Servicio de Rentas internas (2023).

Durante los últimos cinco años, la recaudación tributaria ha mostrado un desempeño variado en relación con las metas establecidas. En 2019, la recaudación alcanzó los $4.769.906,28, superando la meta de $4.606.901,84 en $163.004,44, lo que representa un 3,54% por encima de la meta. Este resultado positivo indica un buen desempeño fiscal para ese año. Para el año 2020, la recaudación fue prácticamente idéntica a la meta establecida, con una recaudación de $4.406.689,46 frente a una meta de $4.406.859,85. La desviación mínima de -$170,39, equivalente a -0,004%, refleja una

notable precisión en la estimación de la meta, lo que demuestra estabilidad en la planificación fiscal a pesar de los desafíos económicos globales presentados por la pandemia de COVID-19 que afecto fuertemente no solo a la economía ecuatoriana sino de forma global.

El año 2021 presentó una ligera desviación negativa, con una recaudación de $4.330.621,33, que fue $71.931,34 por debajo de la meta de $4.402.552,67. Esta desviación, equivalente a un -1,63%, sugiere que, aunque la recaudación no alcanzó la meta, la diferencia fue relativamente pequeña. Del En 2022, la recaudación tributaria mostró un desempeño notablemente positivo, alcanzando los $5.336.968,37 y superando la meta de $5.010.033,71 en $326.934,66, lo que representa un 6,52% por encima de la meta. Este resultado puede estar asociado con políticas y reformas fiscales efectivas o un crecimiento económico significativo que ayudó a superar las expectativas planificadas.

Finalmente, en 2023, la recaudación fue de $5.817.621,37, quedando $98.768,86 por debajo de la meta de $5.916.390,23. Esta desviación del -1,67%, aunque negativa, sigue siendo relativamente pequeña, lo que indica que las metas son realistas y que la recaudación estuvo cercana a los objetivos establecidos en dicho periodo. En el estudio realizado por Orellana et al. (2019) con relación a los convenios de doble tributación y la recaudación tributaria menciona que aunque varios autores consideran que los convenios de doble imposición aumentan la inversión extranjera y por ende la recaudación tributaria, estos en su totalidad no generan dicho aumento, sino depende parcialmente en otros factores. Si bien existe incidencia de los CDI en el aumento de la recaudación, no es una cifra que se pueda considerar importante.

Tabla 15

Desviación de la recaudación tributaria de IR en relación con la meta de recaudación

DESVIACIÓN $		DESVIACIÓN %
-$	98.768,87	-1,67%
$	326.934,66	6,53%
-$	71.931,34	-1,63%
-$	170,39	-0,004%
$	163.004,44	3,54%

Nota. Tabla de desviación de recaudación de IR**.** Fuente: Elaboración propia en base a la información obtenida del Servicio de Rentas internas (2023).

- **Índices de recaudación tributaria como porcentaje del PIB en Latinoamérica y el Caribe**

La evasión fiscal puede afectar el PIB de varias maneras, una forma directa es a través de la sub-declaración de ingresos por parte de individuos y empresas, lo que resulta en una subestimación de la producción económica real. Esto puede distorsionar las estadísticas del PIB al no reflejar con precisión la actividad económica total. Además, la evasión fiscal reduce los ingresos fiscales disponibles para el gobierno, lo que limita su capacidad para financiar programas y proyectos públicos que pueden contribuir al crecimiento económico, como infraestructura, educación y salud. La falta de recursos fiscales también puede llevar a aumentos en la deuda pública o recortes en el gasto público, lo que podría afectar negativamente la actividad económica y el bienestar general.

Los datos de la tabla 16. presentan la recaudación tributaria como porcentaje del PIB en países de América Latina. Por un lado, Brasil lidera la lista con un 33.30%, seguido por Argentina con un 29.30%. de esta forma, estos porcentajes sugieren una fuerte dependencia del gobierno en los ingresos fiscales para financiar sus operaciones y programas, así como una estructura tributaria sólida y un cumplimiento tributario riguroso. Uruguay, en tercer lugar, con un 26.60%, muestra una administración fiscal sólida, al igual que Costa Rica con un 25.50%. Chile, aunque ligeramente más bajo con un 23.90%, refleja un sistema tributario eficiente. El Salvador y Ecuador se ubican

en torno al 20%, lo que indica una carga fiscal moderada ya sea por la falta de cumplimiento tributario y sus políticas fiscales y prioridades gubernamentales. Así también, Colombia y Perú muestran porcentajes similares, alrededor del 19%, evidenciando esfuerzos por mejorar la administración fiscal.

Finamente, México cierra la lista con un 16.90%, lo que muestra que tiene desafíos en la recaudación tributaria y la necesidad de reformas para aumentar los ingresos fiscales. De esta forma, estos datos resaltan la diversidad de enfoques en la política fiscal en la región, destacando la importancia de la eficiencia y equidad en la administración tributaria para el desarrollo económico y social.

Tabla 16

Índices de recaudación tributaria como % del PIB en Latinoamérica y el Caribe según último reporte de la CEPAL.

N °	PAIS	RT cómo % del PIB
1	Brasil	33,30%
2	Argentina	29,30%
3	Uruguay	26,60%
4	Costa Rica	25,50%
5	Chile	23,90%
6	El Salvador	22,90%
7	Ecuador	20,90%
8	Colombia	19,70%
9	Perú	19,20%
10	México	16,90%
11	Guatemala	14,40%
12	República Dominicana	13,90%
13	Panamá	13,10%

Nota. Tabla de índices de recaudación como % del PIB en la región. Fuente: Elaboración propia en base a la información obtenida del Comisión Económica para América Latina y el Caribe (2022).

- **Recaudación tributaria como porcentaje del PIB en Ecuador**

El análisis de tendencias económicas derivado de la tabla 17, revela una trayectoria marcada por la pandemia de COVID-19 y los esfuerzos de recuperación posteriores. De tal manera, durante el período de 2019 a 2020, el PIB experimentó una disminución notable, descendiendo de $107,562 millones a $98,995 millones, lo que evidencia un impacto negativo de la crisis sanitaria en la actividad económica y el consumo. Sin

embargo, la recaudación tributaria como porcentaje del PIB mostró un ligero aumento, alcanzando un 19.0%, posiblemente como resultado de medidas fiscales de emergencia en dichos años como la prórroga de plazos de pago, programas de facilidades de pago, suspensión temporal de retenciones tributarias, reducciones en aranceles aduaneros para importaciones médicas y la aplicación de incentivos fiscales específicos para sectores afectados como el turismo y la hotelería, con el fin de aliviar la carga financiera de los contribuyentes, promover la liquidez empresarial y estimular la actividad económica durante la crisis.

La recuperación se vislumbró en los años siguientes, con un incremento progresivo del PIB hasta llegar a $120,884 millones en 2022-2023, lo que indica una recuperación económica sostenida. Este crecimiento se vio acompañado por un aumento en la recaudación tributaria, que alcanzó su punto máximo en 2021-2022 con un 20.9%, reflejando posiblemente una mayor eficiencia en la recaudación o reformas fiscales. Sin embargo, en 2022-2023, la recaudación tributaria descendió a 19.7%, sugiriendo posibles desafíos en la eficiencia de la recaudación, cambios en la política fiscal o un aumento en la evasión tributaria.

Tabla 17

Recaudación tributaria como porcentaje del PIB en los últimos 5 años en Ecuador

AÑOS	PIB Nominal		RT COMO % PIB
2019	$	107.562,00	18,70%
2020	$	98.995,00	19,00%
2021	$	106.018,00	19,40%
2022	$	113.171,00	20,90%
2023	$	120.884,00	19,70%

Nota. Tabla de recaudación tributaria como porcentaje del PIB**.** Fuente: Elaboración propia.

- **Disposiciones generales de los Convenios de doble imposición con Ecuador**

Estos convenios, en general tienen como objetivo principal evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal entre los países miembros. Además, estos acuerdos regulan la tributación sobre la renta y el patrimonio, garantizando que estos solo sean gravables

en el país donde se generan o se encuentran. Asimismo, el convenio abarca diversas categorías de ingresos expuestos en la tabla 18, donde se especifica que la tributación se realizará en el país de origen de los ingresos. Adicionalmente, establece condiciones específicas para determinar la residencia fiscal de personas y empresas, basándose en la residencia habitual para personas físicas y en el lugar de constitución o administración efectiva para empresas. Del mismo modo, estos acuerdos también promueven la cooperación entre las autoridades fiscales de los países miembros, lo que facilita el intercambio de información para prevenir la evasión fiscal y garantizar un tratamiento equitativo, y a su vez fomenta un entorno fiscal más justo y eficiente. Pese a que todos los CDIs cuentan con las mismas disposiciones, cada uno presenta pequeñas condiciones dependiendo el acuerdo al que hayan llegado los Estados contratantes.

Tabla 18

Disposiciones de los convenios de doble imposición

DISPOSICIONES GENERALES DENTRO DE LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN	• Bienes inmuebles • Beneficios empresariales • Derechos de explotación de recursos naturales • Beneficios empresariales • Transporte • Regalías • Intereses • Dividendos • Ganancias de capital • Remuneraciones personales • Pensiones y Anualidades • Entretenimiento Público

Nota. Tabla de disposiciones generales de los CDI. Fuente: Elaboración propia en base a la información obtenida del Servicio de Rentas Internas (2023).

- **Métodos de evasión fiscal por medio de convenios de doble imposición**

Cada país tiene criterios específicos para determinar la residencia fiscal de personas naturales y jurídicas. De este modo, mientras que en algunos países puede ser suficiente tener una sede administrativa o centro de intereses económicos, en otros se requiere la residencia habitual o un número mínimo de días físicos en el país. Así también, la residencia fiscal determina la base imponible y la obligación de declarar impuestos sobre los ingresos globales o los ingresos generados en el país. De esta forma, si una empresa tiene operaciones en varios países, las diferencias en los criterios de residencia pueden llevar a situaciones donde una empresa sea considerada residente fiscal en un país, pero no en otro, afectando la determinación de dónde se deben pagar los impuestos sobre las ganancias.

En síntesis, estos acuerdos establecen condiciones de residencia fiscal según la actividad o situación por la que el contribuyente este realizando. Sin embargo, los propios CDIs menciona que, si a pesar de las normas impuestas no es posible determinar el domicilio o residencia fiscal, las autoridades competentes de los países miembros interesados resolverán sus discrepancias con acuerdos. De esta forma, las discrepancias en la residencia fiscal pueden complicar la aplicación efectiva de estos tratados, especialmente si las interpretaciones de la residencia difieren entre países. En el estudio realizado por Lozano et al. (2022) menciona que las diferencias en las definiciones de residencia pueden aumentar la complejidad del cumplimiento tributario para empresas multinacionales, que deben asegurarse de cumplir con las obligaciones fiscales adecuadas en cada país donde operan, considerando las normativas locales en el caso de no llegar a un acuerdo dentro del convenio suscrito.

Del mismo modo, las jerarquías de leyes y las discrepancias son un problema dentro de los propios tratados y las leyes nacionales relacionadas. La evasión de impuestos mediante la jerarquía de leyes implica aprovechar la relación y la prioridad entre diferentes niveles de normas fiscales para reducir la carga tributaria. En primer lugar, los tratados internacionales, como los Convenios de Doble Imposición (CDIs), tienen prioridad sobre la legislación nacional en muchos sistemas jurídicos. En segundo lugar, las discrepancias normativas entre las leyes fiscales de diferentes países pueden ser explotadas para minimizar la carga fiscal. Las asimetrías híbridas son un caso común, donde un instrumento financiero o una entidad es tratado de manera diferente en dos jurisdicciones. Por ejemplo, un instrumento puede ser considerado deuda en un país,

permitiendo la deducción de intereses, mientras que es tratado como capital en otro país, donde los ingresos derivados no están sujetos a impuestos. Estas diferencias permiten a las empresas estructurar sus operaciones para maximizar las deducciones y minimizar los ingresos gravados.

Finalmente, otro de los principales métodos para evadir impuestos es la creación de entidades en jurisdicciones con CDIs favorables. Las entidades interpuestas son compañías o estructuras jurídicas creadas en países con regímenes fiscales favorables, con el propósito de aprovechar los beneficios de los CDIs y reducir la carga fiscal global. De tal forma, estas entidades suelen tener una presencia legal en el país de residencia, pero pueden tener una actividad económica mínima o nula, utilizándose principalmente para fines fiscales. En consecuencia, una empresa multinacional puede establecer una subsidiaria o una entidad en un país con un CDI que ofrece ventajas fiscales significativas, como tasas reducidas de retención en dividendos, intereses o regalías. Luego, la empresa reestructura sus operaciones para realizar transacciones financieras a través de esta entidad interpuesta. Un ejemplo es cuando una empresa con sede en un país con alta carga impositiva puede crear una subsidiaria en un país con un CDI que ofrece una tasa impositiva baja sobre dividendos. La empresa matriz paga dividendos a esta subsidiaria en lugar de a los accionistas directos, beneficiándose de una tasa de retención más baja sobre los dividendos.

Tabla 19

Métodos de evasión fiscal referentes a los convenios de doble imposición

MÉTODOS	CARACTERÍSTICAS
RESIDENCIA FISCAL	• Domicilio • Administración Efectiva • Centro de interés
DISCREPANCIAS Y JERARQUIA DE LEYES	• Leyes nacionales e internacionales • Prioridad entre diferentes niveles • Legislación nacional y convenios internacionales
ENTIDADES INTERPUESTAS	• Regímenes fiscales favorables

	• Carga fiscal • Presencia legal

Nota.: Principales métodos de evasión fiscal en relación con los convenios de doble imposición. Elaboración propia en base a la información obtenida de la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (2023).

- **Análisis de sentencia de jueces sobre convenios de doble imposición en Ecuador**

El caso analizado involucra a la empresa Visa Internacional Servicios de Pago España S.L. (VISPE) y al Servicio de Rentas Internas (SRI) de Ecuador. La disputa gira en torno a la devolución de impuestos retenidos en Ecuador sobre pagos que VISPE recibió por servicios prestados y licencias otorgadas. De esta forma, VISPE solicitó al SRI la devolución de estas retenciones basándose en el Convenio para Evitar la Doble Imposición entre Ecuador y España. Pese a esto, el SRI negó la solicitud, argumentando que las retenciones se realizaron correctamente según las normativas ecuatorianas.

Posteriormente, la Empresa VISPE presentó una reclamación administrativa y después una demanda judicial argumentando que el SRI no estaba aplicando correctamente el Convenio para Evitar la Doble Imposición. El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario pidió a la Corte Constitucional que revisara si ciertas disposiciones de la Ley del Régimen Tributario Interno (LRTI) y resoluciones del SRI eran constitucionales, ya que estas limitan los beneficios del convenio.

La Corte Constitucional analizó las normas y resoluciones en cuestión, determinando que las normas del SRI limitan indebidamente los beneficios del convenio internacional, lo que es contrario a los principios de supremacía constitucional, jerarquía normativa y seguridad jurídica. Asimismo, concluyó que las normas y resoluciones del SRI no transgreden la Constitución, argumentando que la resolución de posibles conflictos entre normas de distinta jerarquía es responsabilidad del tribunal consultante y no de la Corte Constitucional. También señaló que las normas en cuestión no violan los principios de jerarquía normativa, supremacía constitucional o seguridad jurídica, sino que representan un asunto de legalidad que debe ser resuelto por el tribunal consultante.

Tabla 20

Sentencia referente a un caso con convenios de doble imposición

CONVENIO	LEYES INTERVINIENTES	RESOLUCIÓN
Convenio para evitar la doble imposición con España (1994).	*Artículo 48 inciso cuarto de la LRTI:* Permite al SRI establecer montos máximos y requisitos formales para la aplicación automática de los beneficios de los convenios internacionales. *Artículo 2 de la Resolución del SRI:* Establece un monto máximo para la aplicación automática de estos beneficios y cómo proceder si se excede este monto.	La Corte Constitucional determinó que el SRI tiene el derecho de establecer límites y requisitos para la aplicación de beneficios fiscales según los convenios internacionales, y que cualquier conflicto entre estas normas y los convenios debe ser resuelto por el tribunal correspondiente, no por la Corte Constitucional.

Nota. Tabla de análisis sobre la sentencia del caso No. 15-21CN referentes al CDI con España. Fuente: Elaboración propia en base a la información obtenida de la Corte Constitucional del Ecuador (2021).

4.2 Fundamentación de la pregunta de investigación

Para fundamentar la pregunta de investigación previamente planteada ¿Los convenios de doble imposición son utilizados como herramienta para evadir impuestos en Ecuador?, se realizó un análisis de las variables a nivel regional (América Latina y el Caribe) de los últimos años y se determinó el control que tienen los convenios de doble imposición frente a la evasión fiscal y si estos pueden estar dando paso a la misma.

A pesar de que Ecuador es uno de los países con más convenios de doble imposición, diseñados principalmente para evitar la evasión tributaria, este tiene la tercera brecha fiscal más alta de la región, siendo la brecha fiscal un indicador parcial de la evasión tributaria. Cabe destacar que todos los países de la región con los que Ecuador mantiene relaciones comerciales tienen convenios de doble imposición vigentes, lo que, en teoría mientras más convenios de doble imposición y mayor alcance geográfico de estos, menor debería ser el índice de evasión fiscal en un país.

Sin embargo, Ecuador presenta uno de los índices más altos de brecha tributaria y por ende de evasión fiscal en el sector de sociedades y empresas, esto tomando en cuenta que un gran porcentaje de estas mantienen actividades comerciales y de inversión con países del extranjero, por lo que obligatoriamente hacen uso de los convenios de doble imposición. De esta forma, los resultados reflejan que si bien es cierto, los convenios de doble imposición atraen inversión extranjera y hacen un país más llamativo para invertir por la baja carga fiscal y seguridad jurídica, así también, hacen a un país parcialmente más propenso a la evasión fiscal, debido al sinnúmeros de leyes y políticas relacionadas a transacciones internacionales que no cuentan con los suficientes controles, así como la propia antigüedad de los convenios y cambios u reformas tributarias.

De este modo, se puede decir que el problema está relacionado a las leyes tributarias enfocadas al pago del Impuesto a la Renta dentro del país, así también por la complejidad en el ámbito de residencia fiscal, y a su vez falencias del propio sistema de recaudación nacional.

4.3 Limitaciones del estudio

Una de las principales limitaciones fue no contar con datos oficiales de brecha tributaria de algunos países pertenecientes a la región de estudio, ya que algunos de estos no publican sus cifras oficiales, de tal modo que se obtuvieron estimaciones u aproximaciones en estudios realizados por organizaciones como la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL) o la Comunidad Andina de Naciones (CAN) para poder concluir con la investigación, tomando en cuenta que dichas organizaciones son fuentes verídicas de información ya que son organizaciones internacionales que manejan datos tanto económicos como estadísticos de los países analizados.

CAPÍTULO V

CONCLUSIONES

5.1 Conclusiones

Los datos revisados confirman que contar con convenios de doble imposición es importante para facilitar las transacciones internacionales y promover la cooperación fiscal entre países, así como el intercambio de información, pero es fundamental que estos acuerdos se negocien y administren de manera adecuada para maximizar sus beneficios y minimizar sus riesgos.

Si bien los convenios de doble imposición son beneficiosos, la proliferación excesiva de estos acuerdos puede generar complejidad y desafíos en la administración tributaria, especialmente para los países en desarrollo. Además, los convenios de doble imposición deben estar diseñados de manera equitativa y transparente para garantizar que no se utilicen para fines de elusión fiscal o erosión de la base imponible.

los convenios de doble imposición (CDIs) tienen un impacto positivo en la atracción de inversión extranjera hacia Ecuador. La mayoría de la inversión extranjera directa proviene de países con CDIs vigentes con Ecuador, lo que sugiere que estos acuerdos pueden fomentar la inversión al proporcionar beneficios fiscales y mayor seguridad jurídica. Sin embargo, la inversión significativa de Estados Unidos, un país sin CDI con Ecuador resalta que los CDIs son solo uno de los factores que influyen en las decisiones de inversión como el tamaño de la economía del país inversor, la estabilidad política y económica de Ecuador, y demás oportunidades específicas del mercado.

A pesar de que Ecuador es uno de los países con más convenios de doble imposición en la región, se encuentra entre los primeros puestos en tener una brecha tributaria considerablemente alta en el sector empresarial y societario, misma que representa en parte el nivel de evasión fiscal que se puede estar dando, esto tomando en cuenta que existen otros factores, por lo que se podría decir que existen deficiencias o lagunas fiscales entre los convenios de doble imposición así como leyes en la Ley de Régimen Tributario Interno que estén dando paso a que Ecuador se encuentre en esta situación.

Reducir la brecha fiscal en América Latina y especialmente para Ecuador es fundamental para fortalecer las finanzas públicas, mejorar la equidad y promover el

desarrollo económico. Esto requiere medidas efectivas para combatir la evasión fiscal no solo implementando Convenios de Doble Imposición sino también mejorar la administración tributaria, promover la formalización de la economía y fortalecer las instituciones gubernamentales.

La posición de Ecuador como el séptimo país entre trece en índices de recaudación tributaria como porcentaje del PIB en Latinoamérica y el Caribe refleja un desempeño fiscal intermedio que tiene importantes implicaciones para su capacidad de financiamiento público y estabilidad económica, sugiriendo que Ecuador dispone de un margen razonable de ingresos fiscales para financiar servicios esenciales, aunque también indica un espacio considerable para mejoras en la eficiencia y efectividad del sistema tributario. Del mismo modo, compararse con países de mayor recaudación puede ofrecer ejemplos de prácticas exitosas que podrían ser adoptadas para incrementar los ingresos fiscales.

La evasión fiscal puede distorsionar las mediciones del Producto Interno Bruto (PIB) al subestimar la actividad económica real. Esto sucede porque las transacciones y actividades económicas que se ocultan al fisco no se registran en las estadísticas oficiales, lo que crea una discrepancia entre la economía real y la reportada. Esta subestimación puede llevar a políticas económicas mal informadas, ya que los gobiernos y organismos internacionales dependen de datos precisos para diseñar y aplicar políticas económicas eficaces.

Las discrepancias en las condiciones de residencia fiscal entre Bolivia, Colombia, Perú y Ecuador, países miembros de la Comunidad Andina (CAN), pueden generar complicaciones significativas para empresas que operan en múltiples jurisdicciones. Cada país define la residencia fiscal de manera distinta, desde criterios basados en la permanencia física hasta la administración efectiva o centro de intereses económicos. Estas diferencias pueden impactar la determinación de la obligación tributaria sobre ingresos globales o locales pese a que los convenios traten de especificar las mismas.

5.2 Futuras temáticas de investigación

El presente proyecto de investigación abordó temas tributarios y económicos tanto a nivel del Ecuador como de la Región, en donde se centró en la recaudación tributaria, brechas fiscales, alcance de los convenios de doble imposición, los beneficios de los

mismos, los niveles de inversión extranjera, recaudación tributaria en porcentajes del PIB, índices de evasión fiscal y residencia fiscal, faltando por analizar de manera profunda la Ley de régimen tributario interno y convenios de doble imposición para encontrar posibles lagunas fiscales que estén siendo aprovechadas por los contribuyentes para evadir o elidir sus obligaciones tributarias.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Arias-Gómez, J., Villasís-Keever, M. Á., & Miranda-Novales, M. G. (2016). The research protocol III. Study population. *Revista Alergia Mexico*, *63*(2), 201–206. https://doi.org/10.29262/ram.v63i2.181

Bernal, C. (2010). *Metodología de la investigación* (Pearson (ed.)).

Cabrera, O. (2022). *La residencia fiscal de las entidades jurídicas en el sistema tributario colombiano*. *54*(3), 857–867.

Campos, R. (2022). Cláusula de limitación de beneficios y régimen de compañías holding colombianas a la luz del instrumento multilateral y el Convenio de Doble Imposición entre Colombia y Japón. *Blockchain y Cultura Tributaria En Colombia*, *20*, 57–71.

Carmona Fernández, N. (2019). *Convenios de doble imposición: el impacto BEPS, análisis y evolución de la red española de tratados fiscales* (W. K. España (ed.)). https://elibro.net/es/lc/uta/titulos/111633

Carmona Fernández, N. (2022). *Fiscalidad de no residentes y convenios sobre doble imposición* (W. K. España (ed.)). https://elibro.net/es/lc/uta/titulos/219408

Carrasco Iriate, H. (2018). *Derecho fiscal II (7a. ed.)* (I. Editores (ed.)). https://elibro.net/es/lc/uta/titulos/40249

Castellanos, O., Velasquez, J., & Arboleda, G. (2021). La Doble Tributación Internacional Sobre La Inversión Directa Extranjera En América Latina Y El Caribe. *Administración & Desarrollo, 51(1)*, *51*, 165–183. https://doi.org/10.22431/25005227.vol51n1.8

Castellanos Polo, O. C., & Pérez Barrios, E. E. (2022). Los tratados de doble imposición tributaria y su efecto en la inversión extranjera directa en Colombia. *Revista Enfoques*, *6*(21), 50–62. https://doi.org/10.33996/revistaenfoques.v6i21.125

Chisag-cocha, M. P. (2023). *Conciencia tributaria y evasión fiscal microempresarial*. *8*(10), 970–981. https://doi.org/10.23857/pc.v8i10.6171

Durán Fiallos, P. I., Gaibor González, I. D., Trujillo Merino, J. L., & López Arroba, A. V. (2022). Analysis of taxation by dividens and double taxation in the income tax of Ecuador. *Revista de Investigación Enlace Universitario*, *21*(2), 23–35. https://enlace.ueb.edu.ec/index.php/enlaceuniversitario/article/view/308

Fortea Pérez, José Ignacio - Galán Sánchez, Ángel - Gelabert, J. E. (2020). *Siete siglos de fraude fiscal en Europa*. https://elibro.net/es/lc/uta/titulos/171583

Gonzáles, M. (2022). *La doble imposición Nacional, Mecanismos incompletos de minoración*. 1–8.

Hernández, R., Fernández, C., & Baptista, M. (2014). *Metodología de la Investigación* (S. A. D. C. V. McGRAW-HILL (ed.)).

Juez Martel, P. (2021). *Contabilidad práctica para el abogado: análisis de cuentas, funcionamiento y tributación básica* (W. K. España (ed.)). https://elibro.net/es/lc/uta/titulos/196416

López-Roldán, P., & Fachelli, S. (2015). Metodología De La Investigación Social Cuantitativa. *Metodología De La Investigación Social Cuantitativa*, 4–41. http://ddd.uab.cat/record/129382

López Espadafor, Carlos María - Carrión Morillo, David - Muñiz Pérez, J. C. (2020). *Bases de la fiscalidad internacional y de la Unión Europea*. https://elibro.net/es/lc/uta/titulos/172025

Lozano Rodríguez, Eleonora - Velasco Kerguelen, J. D. (2022). *Tributación de las transacciones internacionales*. https://elibro.net/es/lc/uta/titulos/229413

Mercedes Monar, Rafael Sánchez, Marcelo Rojas, Á. F. (2023). *El principio de residencia y fuente como origen de la doble imposición*. *8*(3). https://doi.org/10.23857/pc.v8i3

Merino Jara, Isaac - Litago Lledó, Rosa - Casas Agudo, D. (2020a). *Derechos fundamentales y tributación* (Dykinson (ed.)). https://elibro.net/es/lc/uta/titulos/160005%0A

Merino Jara, Isaac - Litago Lledó, Rosa - Casas Agudo, D. (2020b). *Derechos Fundamentales y Tributación*. https://elibro.net/es/lc/uta/titulos/160005

Merino Jara, Isaac - Vázquez del Rey Villanueva, Antonio - Durán, M. L. (2022). *Cuestiones actuales y conflictivas de la fiscalidad internacional* (W. K. España (ed.)). https://elibro.net/es/lc/uta/titulos/228029

Moscoso, W., & Bahamondes, M. (2019). La Evasión Fiscal y la Recaudación en las Empresas Comerciales de la Región Tacna Tax Evasion and Collection in Commercial Companies of the Tacna Region. *Neumann Business Review*, *5*, 2412–3730. http://dx.doi.org/10.22451/3006.nbr2019.vol5.2.10040

Orellana, M. N., Gutiérrez, N. D., & Feijoo, E. M. (2019). Los convenios de doble

tributación en la recaudación de la administración tributaria del Ecuador. *Revista ESPACIOS*, *40*(38), 1–13. http://ww.revistaespacios.com/a19v40n38/a19v40n38p10.pdf

Osorio, M., & Martínez, E. (2021). *La competencia fiscal internacional: Una práctica perjudicial para España y para el mundo*.

Patiño Jacinto, R. A., Mendoza Gómez, S. T., Quintanilla Ortiz, D. A., & Díaz Montenegro, J. (2019). Evasión tributaria, una revisión. *Revista Activos*, *17*(1), 167–194. https://doi.org/10.15332/25005278.5399

Peralta, C. E. (2015). Tributación Y Derechos Fundamentales Los Principios Constitucionales Como Límite Al Poder Tributario. Reflexiones a Partir De Los Ordenamientos Jurídicos De Brasil Y Costa Rica. *Revista de Ciencias Jurídicas*, *138*(134), 89–134.

Quispe, G., Arellano, O., Negrete, O., & Vélez, K. (2020). Tax culture and its effect on tax evasion in Ecuador. *Revistas Espacios*, *41*(29), 2020. https://www.revistaespacios.com

Raramírez, A. (2022). Revisión de las condiciones establecidas para la deducción de pagos al exterior bajo las cláusulas de no discriminación contenidas en los convenios para evitar la doble imposición (CDI) suscritos por Colombia. *Blockchain y Cultura Tributaria En Colombia*, *20*, 57–71.

Retamal, S. W. (2023). *Introducción a la cláusula de limitación de beneficios en los convenios para evitar la doble imposición suscritos por chile*. *14*, 41–62.

Ricardo, D. (2023). *Principios de economía política y tributación* (FCE - Fondo de Cultura Económica (ed.)). https://elibro.net/es/lc/uta/titulos/247398

Ríos Granados, G. (2020). Manual de derecho fiscal. *Unam, Iij*, 1–239. https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/13/6278/11a.pdf

Rodríguez, E., & Vargas, W. (2021). Estrategias de control fiscal para la recaudación tributaria de un órgano municipal. *Negotium*, *11*(31), 3–23. http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=78241171002

Rolando, M., Collachagua, N., & Vallejo, U. C. (2021). La evasión fiscal como producto de una política tributaria anacrónica. *Ciencia Latina Revista Científica Multidisciplinar*, *5*(6), 13553–13566. https://doi.org/10.37811/cl_rcm.v5i6.1342

Rumín, J. (2017). *Fiscalidad y Tributación* (S. L. (Interconsulting B. S. L. . ICB (ed.)).

Salazar, D. (2021). Los convenios para evitar la doble imposición y su régimen constitucional de perfeccionamiento interno: ¿Una reforma esencial ante el Bicentenario de la República? *Forseti: Revista de Derecho*, *10*(14), 131–156. https://doi.org/10.21678/forseti.v10i14.1636

Sampieri, R., Fernández, C., & Baptista, P. (2017). Metodología de la investigación. In *Entretextos* (Vol. 9, Issue 25). https://doi.org/10.59057/iberoleon.20075316.201725338

Sarduy;, M., & Rosado, A. (2018). La doble tributación internacional: características y consecuencias. *Cofin Habana*, *12*, 295–305.

Sarduy, M., & Rosado, S. (2019). *La doble tributación internacional en el impuesto a la renta: el caso de las empresas ecuatorianas*. *3*(2), 44–53. https://www.mfp.gob.cu/revista/index.php/RCFP/article/view/06_V3N22019_MSGyASRH/06_V3N22019_MSGyASRH

Servicio de Rentas Internas. (2023). Guia para contribuyentes. *Información Sobre Impuestos*, 362–375. https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/13/6278/11a.pdf

Vallejo Aristizabal., S., & Maldonado López., G. (2023). Los convenios para evitar la doble imposición. *Fiscalidad*, *I*, 39–59. https://cef.sri.gob.ec/pluginfile.php/20139/mod_page/content/78/F1.2.pdf

Vásquez, O. (2021). La cultura de recaudación tributaria y el desarrollo de la zona de Surquillo, Lima. *Tableros de Impacto de Los Datos de Coronavirus Covid-19 En América Latina y El Mundo Utilizando Power BI Como Herramienta de Visualización*, *9*(18). https://orcid.org/0000-0001-5448-5785

Viaña Espinoza, G. E. (2023). Contenido no develado del modelo de la OCDE para evitar la doble imposición internacional. *Ciencia Latina Revista Científica Multidisciplinar*, *7*(3), 1185–1201. https://doi.org/10.37811/cl_rcm.v7i3.6265

Villavicencio, A., & Zambrano, A. (2023). *Evasión fiscal y recaudación tributaria Tax evasion and tax collection Evasão fiscal e arrecadação de impostos*. *8*(9), 760–776. https://doi.org/10.23857/pc.v8i9.6049

Yelena Ludeña, Rita Martínez, & Mercy Feijoo. (2019). Tributación y su integración disciplinaria. *Universidad Y Sociedad*, *11*(2), 286–298. https://orcid.org/-0000-0002-0232-0433