

Medidas adoptadas por el Ecuador para contrarrestar la doble imposición internacional y la vulneración al Principio de Equidad y Neutralidad Fiscal

Marian Angélica Pulla Abad

Introducción

Desde hace varias décadas, como consecuencia de un proceso de integración mundial, se han forjado constantemente relaciones de carácter internacional. Además, debido a la gran oferta y demanda de bienes y servicios, el comercio se ha extendido fuera de los límites territoriales e, incluso, se han consolidado empresas de carácter transnacional. Si bien, esto es un escenario alentador para el crecimiento de los países, también ha requerido mucha atención de los especialistas en torno a la doble imposición internacional. Calderón Carrero (1996) define a este fenómeno de índole fiscal como aquel por el cual dos Estados, por su potestad tributaria, tienen el derecho a gravar dos veces el mismo impuesto que ha sido obtenido por un mismo contribuyente dentro de un mismo lapso de tiempo.

Históricamente, esta figura de la doble tributación se ha manifestado desde el Siglo V antes de Cristo en la reciente colonia de Leúcada Occidental, en la cual sus fundadores debían tributar tanto en su colonia de origen como en esta última. Sin embargo, esta figura comenzó a adquirir relevancia jurídica a partir de la Segunda Guerra Mundial, momento en que la vida económica de muchos países dependía de una internacionalización de recursos. Por esta razón, esta figura jurídica fue cobrando fuerza hasta el punto en que, incluso, las organizaciones internacionales intervinieron planteando soluciones prácticas para solventar este problema.

La doble imposición internacional se ha convertido en un tema que no ha podido ser ignorado por la doctrina ni tampoco por los legisladores. Esto se debe a que se la considera como un factor determinante en el crecimiento de la economía de gran parte de los Estados a nivel mundial. Las inversiones extranjeras relacionadas con este crecimiento han ventilado el este tema. Además, han puesto sobre la mesa la discusión sobre los derechos de los involucrados que también podrían verse menoscabados en este contexto. Es así que esta figura ha sido analizada y desarrollada desde la rama del Derecho Internacional Tributario. Sobre esto, Montaña Galarza (1999) señala que su estructura contempla un conjunto de normas jurídicas que buscan establecer pautas para constituir economías estables pero, principalmente, garantizar que las personas -tanto naturales como jurídicas- sean sujetos de una adecuada imposición que refleje su verdadera capacidad contributiva.

En un principio, la necesidad de esta figura fue solventada a través de medidas internas adoptadas por cada uno de los sistemas tributarios. Sin embargo, estas medidas fueron insuficientes a la hora de enfrentar los diversos supuestos de doble imposición internacional. Por lo mismo, se recurrió a mecanismos que incluyen herramientas bilaterales o multilaterales. Actualmente, se cuenta con una gran red de convenios que se han suscrito con el objetivo de evitar la doble imposición internacional.

El Ecuador, en su afán de corregir las afectaciones que este fenómeno puede significar, ha incorporado en su sistema fiscal medidas para combatirlo. Por un lado, ha incorporado en su legislación interna el método de exención integral. Este permite que los ingresos obtenidos y, efectivamente, pagados en el extranjero sean exonerados de impuestos. Por otro lado, tenemos más de una decena de convenios para evitar la doble imposición internacional. Estos convenios tienen como herramientas tanto la exención como la imputación, en sus diversas modalidades.

Si bien el Estado ha mostrado su compromiso con sus contribuyentes a través de estas medidas, no es menos cierto que -al incorporar dentro del régimen tributario ecuatoriano una gran gama de métodos para contrarrestar este fenómeno- el tratamiento fiscal hacia los sujetos pasivos del tributo variaría. La forma de operar de cada herramienta es diferente ya que para cada caso las tarifas y las cargas impositivas finales serán totalmente distintas. Esto, a más de propiciar el irrespeto por el principio de equidad horizontal, también repercutirá en el ámbito económico del país, ya que la atracción de capitales dependerá de los incentivos fiscales que los sujetos pasivos perciban.

Entonces, este estudio se pregunta: ¿De qué manera la aplicación de los métodos de exención y crédito tributario incorporados en las medidas unilaterales, bilaterales y multilaterales adoptados por el Ecuador para contrarrestar la doble imposición internacional afectan a los contribuyentes y vulneran principios tributarios como de equidad y neutralidad fiscal? El tema implica directamente el

respeto de ciertos derechos, lo cual contribuye al desarrollo económico del país. El abordaje de este tema tiene como objetivo general demostrar la existencia de un tratamiento diferenciado entre los contribuyentes ecuatorianos al aplicar los métodos de exención e imputación con sus variables. Esto deriva en la vulneración de principios como la equidad y la neutralidad fiscal. Se busca dar a conocer la necesidad de que se estandarice los métodos que se encuentran regulados actualmente en la legislación ecuatoriana. Finalmente, para una adecuada fundamentación del tema planteado se presentan casos prácticos que nos permiten dilucidar las interrogantes que se tienen en torno a la problemática de la doble imposición internacional.

I

El fenómeno de la doble imposición internacional

Para una adecuada comprensión del presente trabajo de investigación, es necesario recurrir primero al análisis del contenido del Derecho Internacional Tributario como tal, puesto que el surgimiento de esta rama del derecho, que es relativamente nueva, ha influido a gran escala en la estructura de un sinnúmero de sistemas tributarios a nivel mundial. Estos sistemas han tenido que ir adecuándose conforme avanza la realidad social.

El derecho tributario internacional y la doble imposición: breve referencia histórica y principios generales de este derecho

El derecho es una ciencia social que surgió a partir de la necesidad de regular las relaciones entre las personas para evitar conflictos que, en épocas anteriores, eran muy concurrentes. De esta manera, se garantizó el respeto a los derechos de todos los ciudadanos, lo cual la constituyó en una ciencia; pero debía ir adaptándose a la sociedad conforme esta iba evolucionando día a día.

Con el pasar de los años, hemos visto cómo gracias al avance de la tecnología, el comercio, las empresas, la comunicación, el transporte, entre otros, se han expandido fuera de los límites territoriales de los Estados. No existen barreras de ningún tipo. Todo esto se ha configurado gracias al gran fenómeno de la globalización, el cual -según autores como Baylis y Smith (2005)- no es una cuestión que surgió en un instante. Este cambio significó un gran proceso que va de la mano de la evolución del ámbito político y económico desde hace varios siglos atrás. En el siglo XX, como consecuencia de este nuevo panorama, se desarrollaron varias herramientas como la *World Wide Web* (www), que aportaron significativamente

en la consecución de este avance en las sociedades: “La globalización ha supuesto una verdadera revolución en los modelos económicos conocidos, ha trastocado los modelos tradicionales cambiando la naturaleza y fundamentos de éstos” (Ambite y López, 2014, p.28). Se deduce que –evidentemente– este cambio iba a generar modificaciones en las diversas legislaciones tributarias las cuales, necesariamente, se adaptarán a las circunstancias para poder implementar un sistema tributario que cumpla con todas las garantías constitucionales.

Es por esta razón que el respeto al principio de libre circulación se ha reforzado a niveles extraterritoriales. Gracias a esto, hoy en día, casi no existen barreras que impidan la posibilidad de expandir el comercio, la prestación de servicios, la comunicación, el transporte a cualquier parte del mundo. Incluso, el desplazamiento de personas a raíz de este fenómeno se ha intensificado. Todas estas cuestiones constituyen elementos importantes para el crecimiento económico de un Estado cualquiera. Además, permiten que se forjen relaciones internacionales alrededor del mundo, lo cual ha conllevado la constitución de una interdependencia económica entre Estados.

Con base en lo mencionado, se debe destacar que, en épocas pasadas, los países basaban sus economías en actividades que únicamente se podían desarrollar internamente. Es decir, antes existían “economías cerradas”; sin embargo, con la presencia del fenómeno de la globalización, muchas legislaciones encontraron problemas como, por ejemplo, la doble imposición internacional, evasión fiscal, entre otros. La doctrina ha puesto énfasis en lo que se conoce como la doble tributación porque ha ocasionado grandes inconvenientes durante los procesos de recaudación tributaria. Actualmente, su eliminación es un objetivo común de muchos países debido a que la mayor parte de los contribuyentes, hoy en día, obtienen sus ingresos de diversos países diferentes al de su residencia.

En teoría, en un primer momento, ambos Estados -tanto el de residencia del contribuyente como el de la fuente en donde se generó el ingreso- en virtud de su potestad tributaria tendrían el derecho de cobrar los valores generados. Esto, evidentemente, afectaría a la economía de los contribuyentes al tener que pagar dos veces por un mismo hecho imponible. Incluso, en muchos casos, se ha intensificado la evasión fiscal y la recaudación económica de un Estado.

A pesar de que la globalización ha traído consigo muchos beneficios tanto para el desarrollo de los Estados como para el de muchas personas, acarrea aspectos negativos que deben ser analizados por parte de cada Estado. Las economías se podrían ver alteradas y muchas veces, incluso, afectadas por las grandes pérdidas que se pueden llegar a verificar. En virtud de lo antes expuesto, el creciente intercambio de bienes, servicios y capitales a niveles internacionales ha trastocado la realidad de las sociedades y, consecuentemente, lo han hecho las legislaciones tributarias de cada país, las cuales buscan en todo momento garantizar el respeto de derechos, principios y garantías de un sinnúmero de ciudadanos.

Por lo mismo, se han desarrollado dentro de cada Estado una gran cantidad de normas que permiten realizar un adecuado control del ámbito tributario relativo a la economía interna. Por ejemplo, se han desarrollado normas que permiten mantener un equilibrio al momento de planificar el presupuesto estatal y, por otro lado, también existen regulaciones que buscan garantizar un tratamiento equitativo entre contribuyentes. La situación económica de cada contribuyente debe ser siempre analizada para efectos del cobro de impuestos, lo cual conlleva de manera indirecta, el beneficio general de la ciudadanía. Estas nuevas normas son las que aportan al desarrollo del derecho tributario internacional, el cual se encuentra íntimamente relacionado con el derecho tributario y, por ende, con sus principios.

Villegas (1984) define al derecho internacional tributario como:

Aquella rama del derecho tributario que tiene por objeto el estudio de las normas de carácter internacional que corresponde aplicar en los casos en que diversas soberanías entran en contacto, ya sea para evitar problemas de doble imposición, coordinar métodos que combatan la evasión y organizar, mediante la tributación, formas de cooperación entre los países (p.481).

Troya (1990), por otro lado, lo considera como aquella rama del derecho internacional público que se dedica a analizar todo tipo de regulación que pueda aportar a la resolución de problemas que se generan como consecuencia de la presencia y ejercicio de varias potestades tributarias a nivel internacional. Por último, si bien el principal problema observado por el Derecho Internacional Tributario es la doble imposición internacional, no ha sido el único tratado por la materia. Se han analizado también temas relacionados con la evasión fiscal internacional o la poca o nula cooperación por parte de los países para determinar la situación fiscal de un ciudadano frente a varios países.

Respecto a los principios que rigen al Derecho Internacional Tributario, es menester considerar que estos buscan orientarlo de tal manera que pueda llegar a cumplir su objetivo. Se puede verificar que tanto el principio de equidad (horizontal) como el de neutralidad fiscal están siendo vulnerados a la luz de las regulaciones tributarias ecuatorianas. Para fines prácticos que nos permitirán justificar el fin de este proyecto, se desarrollarán de manera concreta los dos principios antes mencionados. Sin embargo, se debe señalar que el Derecho Internacional Tributario tiene como base una amplia gama de principios que no los trataremos en este punto.

Bühler (1968) señala que el Derecho Internacional Tributario puede ser visto desde una perspectiva muy estricta. Es decir, se analizan únicamente las normas de carácter internacional que sirven para resolver conflictos. También, se la puede observar desde una perspectiva amplia que permite reconocer tanto las normas internacionales como nacionales que sirvan para enfrentar problemas

de carácter tributario que surjan fuera de las fronteras de un Estado. En virtud de lo señalado, este trabajo se decanta por la visión amplia de esta rama del Derecho, misma que se relaciona íntimamente con el Derecho Tributario. Por lo tanto, los principios que rigen esta última materia vendrían a ser de igual manera aplicables al ámbito internacional.

Con respecto al principio de equidad, el Código Tributario (2018) en su art. 5 menciona que el Régimen Tributario se rige por principios como el de legalidad, generalidad, igualdad, proporcionalidad e irretroactividad. Esto compagina con la Constitución de la República del Ecuador (2008), que en su artículo 300 reconoce como principios rectores del sistema tributario la generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria.

El principio de equidad es uno de los más analizados por parte de la doctrina y la ley al momento de plantearse reformas tributarias. Su objetivo principal es garantizar el desarrollo de un sistema impositivo justo tanto para los contribuyentes como para el Estado. Por esta razón, la Corte Constitucional (2021) lo ha considerado como el principio tributario por excelencia. La legitimación de su sistema, eventualmente, dependerá de que los ciudadanos verifiquen se generen cargas tributarias iguales para todos aquellos que se encuentren bajo una misma situación económica. Esto resulta de gran importancia, puesto que varios estudios sociales han evidenciado que, en gran parte, la evasión fiscal es impulsada por todos aquellos que consideran injustas las cargas fiscales que tienen que soportar.

Así, autores como Spicer y Becker (1980), al realizar sus investigaciones han concluido que la evasión fiscal se intensifica en el momento en el que el contribuyente considera que los valores que el Estado cobra son injustos. Esto podría deberse a dos causas: una insuficiente cantidad y calidad de gasto público o la existencia de un sistema tributario inequitativo. Sin embargo, independientemente de cuál sea la razón, lo cierto es que este tipo de conductas afectan de manera directa a la economía de un país.

La doctora Vázquez (2017) en su artículo "Percepción de la Equidad Tributaria" menciona que:

El principio de equidad consiste en que las personas con similar capacidad económica queden sujetas a similar carga tributaria, mientras que a las que demuestran una capacidad de pago diferente se les permite cargas tributarias diferenciadas, protegiendo así a las de menores ingresos (p.2).

Para reforzar el concepto de este principio que estamos desarrollando, la autora mencionada relaciona la equidad con la igualdad al señalar que es:

La igualdad que se tiene ante la ley tributaria por parte de los sujetos pasivos de un mismo tributo, es decir, se define como el hecho generador de dar un trato igual a los iguales y desigual a los desiguales, dicho esto en otras palabras, la equidad significa que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica (Vázquez, 2017, p.2).

En el marco de lo indicado Castañeda (2017) explica que una persona puede considerar que el régimen tributario bajo el cual se maneja no es justo por dos razones, principalmente porque: "...encuentra que la carga tributaria de otros ciudadanos con capacidad de pago equivalente no se calcula siguiendo los mismos criterios (inequidad horizontal)" (p.2); y porque "(q)uienes podrían aportar más en términos relativos no lo hacen..." (p.2). Estas razones se encuentran respaldadas por la realidad del día a día de las sociedades y se evidencian tratos tributarios inequitativos que, según los estudios, son sumamente comunes dentro de la región de Latinoamérica. En realidad, lo ideal sería que las instituciones sean justas. Esto, únicamente, sucederá al momento en que se eliminen las diferencias arbitrarias. Caso contrario, incluso, se podría llegar a consolidar la idea de que en el Estado no existe justicia en ningún ámbito.

Este trabajo de investigación se desarrollará con base en el concepto de equidad horizontal, principio que para Arrijoja (2014) se configura de la siguiente manera: "Tratando igual a los iguales y en forma desigual a los que no se encuentran en igualdad" (p.10). Esto garantiza que todos los contribuyentes con igual capacidad económica sean sujetos de tratamientos similares por parte de la ley. Es decir, las normas deben afectar de igual manera a todos aquellos que se encuentren en situaciones económicas análogas.

Stiglitz (1995) considera que este principio podría ser una herramienta muy útil para distinguir si los contribuyentes cuentan con distinta capacidad contributiva. Así se podría establecer diferentes categorías para el pago del tributo, dependiendo de la situación económica personal de cada uno. De hecho, la equidad en sí busca el bienestar de todos aquellos que se encuentren en situaciones más limitadas. De igual manera, vendría a otorgar mayor legitimidad a los sistemas tributarios y, como consecuencia, la redistribución del ingreso se vería modificada.

Así se puede llegar a concluir que la existencia de un tratamiento inequitativo por parte del Estado hacia sus contribuyentes -como por ejemplo, en el caso de que se apliquen diversos métodos para contrarrestar la doble imposición internacional- genera cargas tributarias diferentes para agentes que mantienen capacidades económicas similares. Las cargas tributarias dependerán del lugar de donde provinieron los ingresos y que, además de contribuir al debilitamiento

de la moral tributaria de los contribuyentes, también incentivan la práctica de la evasión fiscal. Esto, de igual manera, genera afectaciones económicas a un país debido a que los valores que deja de percibir son la fuente principal para que un Estado pueda cumplir con sus obligaciones.

El principio de neutralidad por otro lado, sin bien es cierto no se encuentra regulado dentro de la normativa ecuatoriana, es un principio consagrado dentro de la doctrina tributaria, y el cual es igual de importante que otros principios por lo que debe ser considerado tanto dentro de la normativa tributaria interna como en los convenios internacionales, puesto que este forma la base sobre la cual se debe configurar cualquier proceso de armonización normativa que recaiga sobre instituciones como los tributos. Así y en base a este principio como tal, las actividades económicas que realicen los contribuyentes no deben verse influenciadas por la presión fiscal.

Plazas (1998) considera que: “Un tributo es neutro cuando no tiene por objeto ejercer una presión sobre los contribuyentes para incitarlos a una acción o a una abstención cualquiera” (p.8). Rohatgi (2008) aclara el concepto de este principio al señalar que: “Idealmente, los sistemas tributarios deberían ser neutros en lo que se refiere a la decisión entre invertir en el país de origen o en el exterior [...] y entre la inversión por parte de los inversionistas nacionales o extranjeros...” (p.43). En virtud de lo señalado en líneas anteriores, se entiende que el principio de neutralidad busca cómo evitar que los contribuyentes se vean influenciados por parte de las regulaciones del sistema tributario al momento de decidir sobre sus actividades. Sin embargo, a pesar de que el ideal es construir sistemas tributarios totalmente neutros, este ideal es una utopía que en el día a día no se verifica puesto que, en realidad, lo que este principio busca es que exista una mínima intervención.

Plazas (1998) aclara que el principio de neutralidad busca precautelar tanto el principio de igualdad como el de moderación de los sistemas tributarios. La igualdad, para evitar que la inequidad desincentive determinadas actividades económicas. El principio de moderación, en cambio, porque mientras más alta sea la carga tributaria efectiva que debe soportar el contribuyente, más afectación puede llegar a verificar ciertas actividades tanto colectivas como individuales.

En el Ecuador, se vulnera este principio de neutralidad, por cuanto el método que señala la normativa interna, así como los diversos métodos que se fijan en los convenios para evitar la doble imposición internacional, genera un tratamiento diferenciado entre contribuyentes. Esta diferenciación se justifica con la existencia de ingresos provenientes de fuente extranjera. Como consecuencia, los contribuyentes decidirán desarrollar sus actividades económicas por razones impositivas y no por razones económicas.

Concepto de Doble Imposición Internacional

El fenómeno de la doble imposición internacional por su incidencia en la economía a nivel internacional -tanto para los Estados como para los contribuyentes- ha sido analizado por un sinnúmero de doctrinarios. Se la considera como aquella figura tributaria que implica el cobro a un mismo contribuyente de impuestos similares generados por una misma causa, pero en diferentes países (Borras 1974; Montaña Galarza, 1999). Esta figura tributaria se traduce en el hecho de que dos o más Estados, en virtud de su potestad tributaria, podrán exigir a una persona el pago de impuestos sustancialmente iguales por un mismo hecho generador.

Desde este punto de vista, se puede deducir que existen tres elementos principales para que se configure la doble imposición internacional: primero, deben existir dos Estados con potestad tributaria definida; segundo, una misma renta; y por último, un mismo contribuyente. En cambio, la doctrina señala que es necesario que se verifiquen cinco elementos como lo considera Herrán (2000): primero, dos impuestos de similar naturaleza; segundo, identidad de hechos generadores (se considera que debe existir un mismo hecho imponible del que se derive el gravamen); tercero, unidad temporal; cuarto, mismo sujeto pasivo; y quinto, coexistencia de potestades tributarias de dos o más administraciones (existirá doble imposición internacional cuando se verifique la concurrencia de dos o más soberanías fiscales). En vista de lo mencionado, concluimos que el fenómeno de la doble imposición internacional se configura como resultado de que un contribuyente perciba impuestos similares por un mismo hecho imponible, dentro de un mismo período de tiempo y en dos o más países.

Causas y consecuencias

Esta figura tributaria surge a partir de la superposición de jurisdicciones fiscales dentro del marco internacional. Es la "...la superposición en el espacio de dos ámbitos de imposición..." (Torres, 2011, p.126). Este problema, así planteado, se origina específicamente debido a los diversos criterios de sujeción o de vinculación que se adoptan en las legislaciones tributarias y, en virtud de los cuales, los Estados se atribuyen la potestad de someter a imposición a los contribuyentes. Sin embargo, también se considera que la doble imposición internacional se podría generar aún a pesar de que los Estados usen un mismo criterio de vinculación. Esto se debe a que muchas veces existen discrepancias al momento de interpretar ciertos términos tributarios. Por ejemplo, cada país puede tener una definición de residencia, domicilio o nacionalidad diferente a la de otros países.

En este contexto se puede comenzar analizando lo que se conoce como vínculos de atribución. Se clasifican en: personales y reales, también conocidos como

criterios económicos subjetivos y objetivos (Fonrouge, 1987). Se trata de aquellos criterios que permiten determinar una relación jurídica tributaria entre la persona, quien debe cumplir con sus obligaciones tributarias, y el Estado, que deberá garantizar que este cumplimiento se verifique. En torno a lo mencionado, la doctrina señala:

Debemos entender por criterios de vinculación tributaria a aquellos que determinan la relación jurídica entre un ente estatal soberano y un sujeto pasivo, lo cual da origen al nacimiento de un derecho de imposición; esto es, la relación jurídico-tributaria que nace entre quien detenta la potestad tributaria y el sujeto pasivo de dicha obligación (Quiñonez & De la Cruz, 2008, p.21).

En primer lugar, dentro del vínculo subjetivo encontramos al criterio de la renta mundial. Este criterio permite a un Estado gravar todas rentas generadas en cualquier otro país del mundo, siempre que estas sean recaudadas por personas que se encuentren domiciliadas, sean residentes o nacionales del Estado que busca someterlas a imposición. Así, cada país de acuerdo a sus intereses buscará recaudar todas las ganancias -tanto de fuente nacional como extranjera- obtenidas por sus ciudadanos residentes, nacionalizados o domiciliados dentro de su territorio. Independientemente del lugar o Estado de donde estos provengan.

En una gran cantidad de países, el criterio de residencia de manera general se lo determina con base en la permanencia del contribuyente por un determinado tiempo dentro de un Estado. Muchas veces, dependerá también del lugar en donde se encuentre el centro de sus actividades económicas. Así es en el caso del Ecuador en el que la Ley del Régimen Tributario Interno (2019) respecto a la residencia señala:

Residencia fiscal de personas naturales: serán considerados residentes fiscales del Ecuador, en referencia a un ejercicio fiscal, las personas naturales que se encuentren en alguna de las siguientes condiciones:

- a. Cuando su permanencia en el país, incluyendo ausencias esporádicas sea de ciento ochenta y tres días (183) calendario o más, consecutivos o no, en el mismo período fiscal.
- b. Cuando su permanencia en el país, incluyendo ausencias esporádicas, sea de ciento ochenta y tres (183) días calendario o más, consecutivos o no, en un lapso de doce meses dentro de dos períodos fiscales a menos que acredite su residencia fiscal para el período correspondiente en otro país o jurisdicción.
- c. El núcleo principal de sus actividades o interés económicos radique en Ecuador, de forma directa o indirecta

No haya permanecido en ningún otro país o jurisdicción más de ciento ochenta y tres (183) días calendario, consecutivos o no, en el ejercicio fiscal y sus vínculos familiares más estrechos lo mantenga en el Ecuador (p.4).

Art. 4.2.- Residencia fiscal de sociedades. - Una sociedad tiene residencia fiscal en Ecuador cuando ha sido constituida o creada en territorio ecuatoriano, de conformidad con la legislación nacional (p.5).

Respecto al criterio de nacionalidad, se debe mencionar que el contribuyente deberá tributar en el Estado que lo considera como nacional, ya sea por nacimiento o por naturalización. El artículo 6 de la Constitución de la República (2008) del Ecuador señala que la nacionalidad es un vínculo jurídico político y, por lo tanto, genera derechos y obligaciones. Una de esas obligaciones es que los sujetos pasivos paguen los tributos.

El domicilio, por otro lado, señala que todo sujeto pasivo deberá tributar en el lugar en donde se encuentre de manera permanente, estable y, por ende, en el lugar en donde desarrolle sus actividades económicas que permitan verificar un hecho generador. El Código Tributario (2018) establece en su artículo 59 lo siguiente:

Domicilio de las personas naturales. - Para todos los efectos tributarios, se tendrá como domicilio de las personas naturales, el lugar de su residencia habitual o donde ejerzan sus actividades económicas; aquel donde se encuentren sus bienes, o se produzca el hecho generador (p.17).

En lo que se refiere al domicilio de las personas jurídicas, el Art. 61 del mismo cuerpo normativo señala que para todos los efectos tributarios se considera como domicilio de las personas jurídicas: "1. El lugar señalado en el contrato social o en los respectivos estatutos; y/ 2. En defecto de lo anterior, el lugar en donde se ejerza cualquiera de sus actividades económicas o donde ocurriera el hecho generador..." (Código Tributario, 2018, p.17). Los vínculos objetivos o reales, en cambio, se centran como tales en el análisis de ciertas actividades económicas que permiten verificar un hecho imponible y que se desarrollan dentro de un territorio específico, sin importar la forma en la que el sujeto pasivo se relacione con un Estado.

Dentro de esta clasificación encontramos el criterio de la fuente productora o territorialidad como figura rectora que permite determinar la relación tributaria antes mencionada. Esta figura también es de carácter económico, puesto que se considera que el Estado en donde el contribuyente haya obtenido sus ingresos será el que tenga la potestad para gravar los mismos, independientemente del lugar de residencia, domicilio o nacionalidad del sujeto pasivo.

Cada Estado -dependiendo de su economía interna y de su realidad- adoptará el criterio que más le favorezca. De esta manera, se delimitará la obligación tributaria que se deberá cubrir y la administración que tendrá el derecho de someterla a imposición. De manera general, se considera que los países desarrollados muchas veces deciden incorporar dentro de sus legislaciones los tres primeros criterios antes mencionados. Es decir, estos le otorgan la potestad tributaria para someter a imposición a los países en donde el contribuyente resida, se encuentre domiciliado o sea considerado como ciudadano. Mientras que los países en desarrollo, mayoritariamente, se decantan por el criterio de la fuente.

En el caso ecuatoriano se maneja un doble criterio; es decir, se ha verificado la presencia de criterios subjetivos y objetivos, lo cual se contextualiza en el artículo 2 de la Ley del Régimen Tributario Interno (2019) que señala cuáles serán los impuestos comprendidos dentro de la renta, así tenemos los siguientes:

- a. Los ingresos de fuente ecuatoriana obtenidos a título gratuito u oneroso, bien sea que provengan del trabajo, del capital o de ambas fuentes, consistentes en dinero, especies o servicios; y
- b. Los ingresos obtenidos en el exterior por personas naturales domiciliadas en el país o por sociedades nacionales, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 98 de esta Ley (p.2).

En virtud de lo expuesto, se puede evidenciar claramente que el numeral uno sostiene un criterio de territorialidad; mientras que el numeral dos, un criterio personal por cuanto se considera el domicilio fiscal y la nacionalidad (renta mundial) del sujeto pasivo para efectos tributarios. Así, cada país soberano decide, de acuerdo a su conveniencia, el criterio que más se ajuste a su realidad. Es imposible fijar un criterio único de vinculación a ser aplicado por distintos países. Por esta razón, se ha enfatizado internacionalmente en la búsqueda de soluciones al problema de la doble imposición, para que la tributación como tal no se llegue a configurar como un elemento que afecte al intercambio internacional.

En virtud de lo señalado, Torres (2011) sintetiza las causas que originan la doble imposición internacional de la siguiente manera:

1.- Utilización de diferentes criterios de sujeción: Fundamentándose los Estados en la soberanía que les asiste, estos incorporan libremente el criterio de sujeción que servirá para determinar las rentas que serán sujetas a imposición dentro de su territorio. Es así que existirán criterios diferentes por parte de cada Estado. Por ejemplo, en el caso de que un Estado someta a imposición a la renta mundial (ingresos nacionales y extranjeros) de sus residentes y una parte de esos ingresos provengan de otro Estado que se maneje por un criterio de fuente, en este caso el contribuyente deberá cancelar tributos tanto en el país de residencia como en el país de donde obtuvo esos ingresos, generando así una doble imposición internacional. Owens (1980) considera que principalmente es por esta situación

mencionada en el párrafo anterior que aparece la figura de la doble imposición internacional, ya que cada uno de los criterios adoptados por los Estados se encuentran fundamentados en el principio de soberanía fiscal, principio que es básico para el Derecho Internacional Tributario.

2.- La utilización de mismos criterios de sujeción: En este caso puede suceder que dos Estados utilicen los mismos criterios de vinculación tributaria; sin embargo, el problema surge al momento de interpretar ciertos conceptos como el de residencia o domicilio que pueden ser definidos de manera diferente. A manera de ejemplo se puede señalar que un contribuyente puede ser considerado residente de los Estados Unidos por haber arrendado un departamento en California, el cual lo visita periódicamente. Sin embargo, puede ser que este mismo contribuyente sea considerado igualmente residente fiscal en España por haber permanecido un determinado tiempo dentro del país. Por lo mismo, una persona podrá ser considerada como residente fiscal en dos Estados como se verifica en el ejemplo y, por ende, tendría que cumplir con sus obligaciones tributarias en ambos países, configurándose así la doble imposición internacional.

En este contexto del análisis de las causas que dan origen a la doble imposición internacional, Torres (2011) señala como que si bien todo Estado, en consideración a los criterios personalistas que se adopten, tiene derecho de recaudar todas las rentas que sus contribuyentes hayan obtenido en otro país, en los últimos años, se ve una incongruencia: la mayoría de los sistemas fiscales se han estructurado con base a la adopción de criterio de residencia del sujeto pasivo, mientras que en otros han optado por la nacionalidad como su figura rectora. Todo esto debido al principio de dependencia social o destino de la renta.

Por otro lado, se debe considerar que todo Estado -por su soberanía- tiene la potestad de someter a imposición las rentas obtenidas dentro de su territorio sin importar si la persona que las obtuvo vive en el extranjero, lo cual se encuentra vinculado con el principio de dependencia económica del contribuyente o de la fuente de su riqueza.

La aplicación de estos principios como tal conllevan a la aparición de la doble imposición internacional, por cuanto los elementos de atribución utilizados por cada Estado para determinar la relación jurídica tributario no se basan en el principio de dependencia económica o social del sujeto pasivo, ya que cada Estado en base a nexos económicos, podrá aplicar sus impuestos tanto a quienes son sus residentes como a quienes no lo son.

Siguiendo a Campagnale, Catinot y Larrondo (2000) se puede concluir que la doble imposición se genera por la superposición de potestades tributarias de varios países como consecuencia de la adopción de vínculos tributarios diversos. Sin embargo, se ha constatado que este fenómeno se puede manifestar, aun cuando dos Estados usen criterios jurisdiccionales similares. Esto se debe a las definiciones diversas que se le puede otorgar a los términos. Este es el caso de la

concepción de residencia. En cualquiera de los dos escenarios, un mismo contribuyente se podría ver afectado, toda vez que tendría la obligación de tributar en más de un país por un mismo concepto.

La doble imposición internacional puede llegar a generar afecciones a los derechos individuales de los contribuyentes en materia tributaria. Esta figura tributaria ocasiona que una persona tenga que soportar una carga tributaria superior a la de otro sujeto pasivo con igual capacidad económica. Esto deriva en un tratamiento discriminatorio entre iguales, factor que le quita toda legitimidad a un régimen tributario justo ya que este idealmente debería estructurarse con base en el respeto de la capacidad contributiva de sus obligados. Este tratamiento discriminatorio, a su vez, trae consigo consecuencias de tipo económica porque afecta la libre circulación de capitales e, incluso, de personas. Esto limita el desarrollo del comercio internacional. Esta doble imposición internacional, de igual manera, favorece el fortalecimiento de la desigualdad.

Con estos antecedentes, Torres (2011) menciona que la doble imposición internacional puede producir los siguientes efectos: a. Carga fiscal excesiva e inequitativa para el sujeto pasivo; b. Freno al desarrollo económico y a las inversiones extranjeras, ocasionando una distorsión en la libre circulación de capitales, servicios y trabajo; c. Fortalecimiento de la evasión fiscal a nivel internacional.

Con todo lo mencionado, se puede evidenciar que la doble imposición internacional puede tener efectos negativos tanto para el Estado de residencia del sujeto pasivo de la obligación tributaria, así como para el Estado fuente de origen de la renta; e incluso, para el mismo contribuyente. Por razones obvias, esto limita el desarrollo del comercio internacional y fomenta prácticas contrarias a la moral tributaria. Este es el caso de la evasión fiscal e, incluso, el fraude. Por esta razón, la doctrina ha reconocido la necesidad de combatir el fenómeno de la doble tributación, principalmente, por dos razones: la primera es la necesidad de evitar que una persona se vea más gravada que otra; la segunda, la búsqueda de estímulo para la inversión y el comercio internacional (Sainz De Bujanda, 1993).

Clases de doble imposición internacional

Una vez que se ha identificado a este fenómeno como tal, es evidente que se podrá presentar dentro de cualquier jurisdicción tributaria, por lo cual ha sido cuidadosamente analizado a nivel doctrinario y gracias a estos estudios se han señalado ciertas características clásicas que nos permitirán identificar si nos encontramos frente a una doble imposición internacional, por lo que considero necesario analizar las diversas clases de doble tributación que existen.

Doble imposición interna: Calderón (1996) considera que esta noción surge a partir de que un mismo contribuyente es gravado reiteradamente por un mismo

objeto imponible, por impuestos similares que provengan de dos o más entes públicos que forman parte de un Estado en particular, dentro de un mismo período de tiempo. A pesar de que se presenten todos los elementos de la clásica doble imposición, esta clase no puede ser considerada en sentido estricto como tal, dentro de la llamada doble tributación internacional, ya que no se verifica una superposición de soberanías fiscales entre dos o más Estados. Esto sucede como consecuencia de una manifestación del poder tributario de cada Estado y que es, como tal, el origen mismo del fenómeno.

Así, mientras que la doble tributación interna -siguiendo a diversas opiniones doctrinarias- puede ocurrir ya sea como consecuencia de un sistema tributario mal estructurado o también por decisiones emitidas referentes a política fiscal tomadas dentro de un Estado, este problema puede ser eliminado atendiendo al principio de jerarquía normativa, en virtud del cual encontramos a la Constitución de la República del Ecuador como aquel cuerpo normativo que podrá determinar ciertos principios que permitan estructurar adecuadamente el sistema tributario del país y sus diversas figuras impositivas. En cambio, en el caso de la doble imposición internacional como tal no existe una regulación normativa que se pueda obligar a acatar a los diversos Estados y que limiten las diversas formas de manifestación de su poder soberano.

- a. Doble imposición económica internacional: la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE, 2010) define a esa clase de doble imposición: “Caso en que dos personas diferentes pueden ser gravadas por la misma renta o el mismo patrimonio” (p.318). Esta figura no es similar a la doble tributación como la mencionamos en términos anteriores, ya que solamente se requiere que se identifique tres elementos. Estos son: un mismo hecho imponible, impuestos similares y diferentes contribuyentes. Es decir, no es necesario que exista identidad subjetiva; más sí, identidad respecto al objeto imponible, impuesto y tiempo. Esta clase de doble imposición se presenta en caso de: doble gravamen sobre dividendos; y b. doble imposición intersocietaria (Montaño, 2006).
- b. La doble imposición económica nace de los ajustes fiscales en operaciones entre sociedades relacionadas. En cualquiera de los casos, la doble imposición económica, puede ser internacional cuando los contribuyentes son residentes de diferentes Estados sin alterar como tal esta figura. Vallejo y Gutiérrez (2003) consideran que la doble imposición de carácter económico, generalmente, se presenta en el caso de los dividendos. De esta manera, se configurará un gravamen simultáneo: por una parte, el soportado por la empresa como tal, ya que esta deberá pagar el impuesto a la renta correspondiente; y por otro, al accionista de la empresa, quien es beneficiario de los dividendos distribuidos por la compañía y quien, de igual manera, deberá tributar por este concepto.

Es por esta razón que los Estados han incorporado dentro de su normativa tributaria medidas tanto unilaterales como soluciones convencionales que permitan regular el manejo específico de los dividendos y evitar este problema. En el caso del Ecuador, el artículo 9 de la Ley del Régimen Tributario Interno (2019) ha incorporado ya una solución a esta cuestión al mencionar que, para fines de la determinación y liquidación del impuesto a la renta, están exonerados exclusivamente los dividendos y utilidades, calculados después del pago del impuesto a la renta, distribuidos por sociedades nacionales o extranjeras residentes en el Ecuador, a favor de otras sociedades nacionales o extranjeras, no domiciliadas en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición o de personas naturales no residentes en el Ecuador.

Esta exención no aplica si el beneficiario efectivo, en los términos definidos en el reglamento, es una persona natural residente en Ecuador. También estarán exentos de impuestos a la renta, los dividendos en acciones que se distribuyan a consecuencia de la aplicación de la reinversión de utilidades en los términos definidos en el artículo 37 de esta Ley y en la misma relación proporcional. Así, Pedernera (2014) concluye explicando que la doble imposición económica se utiliza para describir la situación que se produce cuando una misma transacción económica, un ingreso o un elemento patrimonial es gravado por dos o más Estados durante el mismo período pero en manos de diferentes perceptores. En la doble imposición económica internacional existe identidad de objeto imponible, tiempo y similitud de impuesto, pero no se presenta el requisito de identidad subjetiva propio de la doble imposición jurídica internacional.

- c. Doble Imposición jurídica, al igual que la de carácter económico, tiene sus propios caracteres que nos permiten identificarla, ya que –principalmente- se diferencia de esta última por el número de sujetos pasivos que intervienen en el cumplimiento de la obligación tributaria. El Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE (2010) la ha definido teniendo en cuenta los cinco elementos de la típica figura de la doble imposición: esta se verifica cuando dos o más Estados tienen el derecho de someter a imposición un mismo concepto de renta adquirido por un mismo contribuyente, dentro un mismo período impositivo y por impuestos idénticos o similares, lo cual –como hemos analizado- es consecuencia directa de la yuxtaposición de soberanías fiscales entre Estados.

Esta clase de imposición es considerada como doble imposición en sentido estricto, ya que con base en el concepto otorgado por el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, en su “Manual de Control del Planteamiento Tributario Internacional” (2007), la doble imposición jurídica es definida como: “... el resultado de la aplicación de impuestos similares, en dos o más Estados, a un mismo contribuyente respecto de la misma materia imponible y por el mismo período de tiempo...” (p.12).

De esta manera, el Modelo Convenio de la OCDE (2010) ha identificado tres supuestos en los que se puede presentar esta doble imposición de carácter jurídica: 1. Cuando los dos Estados contratantes gravan a una misma persona por su renta y patrimonio totales (sujeción fiscal integral concurrente); 2. Cuando una persona, residente de un Estado contratante (Estado de residencia), obtenga rentas o posea elementos del patrimonio en el otro Estado contratante (Estado de la fuente o Estado donde están situados un establecimiento permanente o una base fija) y los dos Estados gravan estas rentas o su patrimonio; y 3. Cuando los dos Estados contratantes gravan a una misma persona, no residente ni en uno ni en otro de los Estados contratantes, por las rentas provenientes o por el patrimonio que posea en un Estado contratante.

Resumiendo las posturas presentadas se puede definir a la doble imposición jurídica como aquella situación en la que un mismo contribuyente deberá pagar dos veces por un mismo concepto de renta en distintos países que ejercen su potestad tributaria. Así, una persona A que reside dentro de un Estado X pero trabaja en un Estado C deberá cumplir con sus obligaciones tributarias tanto en el Estado X, por ser residente del mismo, como en el Estado C, ya que en este se encuentra la fuente de los ingresos obtenidos por el sujeto pasivo.

Esta figura originada como consecuencia del conflicto entre potestades fiscales de los Estados según Guerrero (2007) no debe ser vista como una figura producto del abuso de la potestad tributaria de los Estados. Esto sucede porque cada país, por ser soberano e independiente, se encuentra legítimamente facultado para determinar las relaciones jurídicas tributarias de acuerdo a los vínculos de atribución que más beneficio le otorgue a sus intereses económicos. Como hemos señalado en líneas anteriores, varios Estados han tratado de incorporar soluciones para contrarrestar este fenómeno dentro de sus ordenamientos jurídicos, tanto a través de medidas unilaterales, modificando su ley interna- como a través de medidas de carácter bilateral -a través de la suscripción de convenios.

d. Doble imposición formal y material: estas clases de imposición son analizadas desde un punto de vista amplio. Calderón (1996) considera que la doble imposición material ocurre como consecuencia de una deficiencia del sistema tributario como tal, ya que -en virtud de esto- ciertas fuentes de producción son sometidas a gravamen de manera más fuerte que otras; mientras que la doble imposición formal ocurre cuando los legisladores de un Estado específico de manera consciente someten a una fuente de ingresos a diversos impuestos, afectando así a determinadas personas, generalmente, a aquellas cuya capacidad económica es menor que otras.

II

Medidas para contrarrestar la doble imposición internacional

En la presente sección se analiza tanto de las medidas unilaterales como las bilaterales o multilaterales que, generalmente, se emplean para contrarrestar la doble tributación. Así, se estudia los Convenios para Evitar la Doble Imposición Internacional (CDI). Se explica todos los aspectos que implica el Derecho de los Tratados que engloba la corriente que identifica el origen de los acuerdos internacionales. La finalidad es comprender la importancia que estos convenios han tenido desde sus inicios; tener claro sus características, la forma en la que se aplican y otros aspectos que ayudarán a explicar la finalidad de los CDI, los objetivos que estos persiguen y la forma en la que estos permiten que se mantenga una adecuada regulación fiscal internacional.

Se analiza también el contexto en el que surgen los Modelos Convenios de la OCDE, ONU y el de la Comunidad Andina de Naciones, y cómo se ha configurado la suscripción de los CDI, herramienta fundamental para todos aquellos que buscan adoptar medidas para contrarrestar la doble imposición. Por último, se identificarán los métodos específicos más utilizados por los Estados para atenuar los efectos negativos de este fenómeno internacional.

Debido a la globalización y como consecuencia del intercambio económico internacional, los Estados se han visto obligados a adoptar medidas para contrarrestar los efectos negativos que puede traer consigo la doble imposición internacional. Así cada país tiene a su disposición varias medidas que pueden ser aplicadas ya sea de manera unilateral, bilateral o multilateral. Es decir, a través de su legislación interna o mediante tratados internacionales. Estas medidas son, únicamente, una fuente para concretar la aplicación de los diferentes métodos reconocidos tanto a nivel internacional como doctrinario.

Díaz de Bernal (2002) considera que estas medidas determinan el tratamiento tributario que se le da a las rentas que pueden llegar a ser gravadas en más de un Estado. Estas medidas permiten que, únicamente, un Estado pueda someter a gravamen los ingresos de un contribuyente específico, provocando que los demás países que intervienen en determinada actividad económica solamente puedan gravar una parte de estos ingresos o, incluso, ninguna. Como consecuencia de la reducción de la carga tributaria, hay un gran incentivo fiscal que conlleva a un incremento de las inversiones extranjeras.

Fonrouge (1987), en contraposición a esta idea, considera que la única forma en la que se podría evitar la doble imposición es a través de la fijación de principios generales que se apliquen de manera uniforme a nivel internacional. Es decir, lo ideal sería la configuración de un sistema mundial que distribuya la potestad

tributaria de los Estados a casos específicos. Este planteamiento por parte del autor, vendría a ser una cuestión utópica. Lo único que se conseguiría sería el desarrollo de un sistema con normas generales que no se adaptarían a la realidad social, económica ni política de los Estados. Además, la materia tributaria implica que los países se niegan a renunciar a su potestad fiscal, ya que esta representa gran parte de su crecimiento económico.

Por tanto, se imposibilita el desarrollo de una ley internacional; a pesar de que se han plasmado varios medios a través de los cuales se podría llegar a atenuar o eliminar los efectos de la doble imposición internacional. Tenemos medidas de carácter unilateral, las cuales se incorporan dentro de la legislación interna de un país que actúa fundado en su autonomía y, por otro lado, tenemos a medidas bilaterales o multilaterales, mismas que se fundamentan en el principio de cooperación y reciprocidad entre varios países.

Medidas unilaterales

Estas medidas fueron las primeras en ser incorporadas por parte de países norteamericanos, por cuanto -en épocas pasadas- los inconvenientes que presentaba la doble imposición eran poco relevantes. A partir de la Segunda Guerra Mundial, la popularidad de estas herramientas fue decayendo pues hubo un incremento importante en el desarrollo de las transacciones internacionales. Por ende, el valor de los impuestos se disparó hacia cantidades exageradas, por lo que se reconoció la necesidad de implementar nuevos métodos que, verdaderamente, eliminen este fenómeno internacional. Así se dio paso a la consideración de los convenios para evitar la doble imposición internacional. Sin embargo, esto no quiere decir que se desconoció totalmente la importancia de estas medidas unilaterales. Estas se mantuvieron como un soporte para solventar ciertos inconvenientes técnicos que estos otros nuevos métodos no podían resolver.

Este mecanismo de solución se define como el conjunto de disposiciones de carácter tributario emanadas, de manera individual, por parte de un Estado específico que actúa fundado en su poder soberano. Son disposiciones que, evidentemente, se aplicarán a todo aquel que se encuentre sujeto a este poder tributario. Díaz de Bernal (2002) las considera normas que se integran dentro de un sistema normativo fiscal interno de un Estado con el objetivo de eliminar totalmente o atenuar la doble imposición internacional. Buhler (2012) manifiesta que:

Este tipo de medidas serán generalmente adoptadas por el Estado que está gravando en virtud del criterio de la residencia, aunque las pretensiones que puede realizar en este sentido, el Estado que grava según criterios de naturaleza real, puede conducir a idénticos resultados. Se plantea que las medidas unilaterales,

aunque no pueden radicalizar los problemas de doble imposición sí logran por lo menos disminuirlos y es necesario que los estados en su poder soberano establezcan este tipo de medidas (p.48).

Cabe mencionar que estas medidas, únicamente, son aplicables en caso de que dentro de un ordenamiento jurídico específico no existan convenios suscritos para resolver este problema. Esto se debe a que, en virtud de la aplicación del principio de jerarquía normativa, siempre prevalecerán los convenios firmados por sobre la normativa interna. En el caso ecuatoriano, se encuentran fundamentadas en el artículo 425 de la Constitución de la República del Ecuador (2008) que reconoce a los acuerdos internacionales como normas jerárquicamente superiores. Montaña (1999) considera que este es uno de los métodos más utilizados por los Estados, por cuanto se encuentran al alcance de los mismos y pueden ser fijados de manera autónoma y discrecional, ya que limita su propia potestad impositiva a ciertos casos.

A pesar de lo mencionado, Calderón (1996) considera que estas medidas, por un lado, son insuficientes; pero por otro lado, también son necesarias. Insuficientes, en un primer momento por los altos grados de discrecionalidad de los que goza un Estado para configurarlas; y por otro lado, porque se las considera deficientes y poco flexibles. Así, se establece una norma general que no responde a todos los casos que se pueden presentar dentro de la doble tributación que abarca un criterio de carácter internacional y, por lo mismo, perjudica al sujeto pasivo quien debe soportar las consecuencias de un sistema deficiente. Batiffol (1974), en torno a este tema, considera que -sin importar la forma en la que se estructure el régimen tributario interno- estos no tendrán la posibilidad de abarcar todos los supuestos del Derecho Positivo.

Por otro lado, estas medidas se consideran necesarias ya que en muchos casos los convenios internacionales suscritos tampoco abarcan todas las hipótesis que se puedan presentar dentro de este fenómeno. Además, por varias razones, existen situaciones en las que los convenios se anulan, suspenden e, incluso, se denuncian dejándolos sin efecto.

Medidas bilaterales o multilaterales

Como consecuencia de las importantes pérdidas relacionadas con la doble imposición internacional se provoca el estancamiento del desarrollo del comercio internacional. Muchos países han decidido inclinarse por la suscripción de tratados internacionales como una solución a este problema. Si bien los Estados pueden atenuar los efectos negativos de la doble imposición internacional de manera individual, la doctrina recomienda hacer uso de medidas de carácter convencional que genera más beneficios para quienes los suscriben.



En torno a este tema, Montañó (1999) considera que cuando se busca impulsar el desarrollo económico social, lo más conveniente es realizar negociaciones a través de tratados bilaterales. Estos establecen nuevas relaciones tributarias entre Estados cuyas realidades son diversas. Así, se puede llegar a desarrollar un extenso panorama normativo que se adapte a los intereses de cada país. En este contexto, los Estados -en virtud del principio de cooperación internacional- deciden suscribir tratados internacionales sobre materia tributaria, buscando solucionar el problema de la doble imposición internacional.

Buhler (2012) en relación a esta clase de medidas menciona que:

Estos métodos de evitar la doble imposición internacional son sin duda los que han tenido un desarrollo mayor y han logrado unos resultados más efectivos, desde que distintos estudios sobre la necesidad de que cada Estado disponga de una suficiente red de convenios, que además fueran redactadas según sus criterios homogéneos, constituyendo estos la vía más efectiva para evitar la doble tributación (p.35).

Antecedentes

Los primeros convenios que se desarrollaron con el objeto de buscar una solución al choque entre potestades tributarias datan de finales del siglo XIX. Sin embargo, muchos consideran que estos eran sumamente deficientes por cuanto, únicamente, trataban temas relacionados con la tributación de diplomáticos o trataban, vagamente, el principio de no discriminación, entre otros. En lo que respecta a este tema, varios autores señalan que el primer tratado internacional que se desarrolló con el objetivo de eliminar la doble tributación fue el convenio celebrado entre Austria-Hungría y Prusia en 1899. Sin embargo, este convenio fue considerado ineficiente, ya que distribuía la potestad tributaria entre Estados siguiendo un modelo que se utilizaba en épocas pasadas en países como Suiza y Alemania, sin tener en cuenta la realidad social e intereses económicos que verdaderamente se encontraban en juego.

En este contexto, un gran número de organizaciones internacionales han puesto énfasis en la necesidad de incorporar una extensa estructura de convenios internacionales elaborados con base en criterios similares. Estos convenios deberían combatir la doble tributación. Esta es la razón por la que esta herramienta se ha ido desarrollando implacablemente; e incluso, ha sido considerada como la más efectiva para sus efectos, pues se considera que las medidas unilaterales no abarcan todas las hipótesis que implica un problema de carácter internacional.

Así, la Sociedad de Naciones fue la primera organización que se dedicó al estudio del problema de la doble tributación. En 1920, se creó la Comisión Económica y

Financiera. En 1923, el Comité de los Cuatro economistas y el Comité de Expertos Fiscales. En 1925, se realizaron trabajos importantes sobre el tema, llegando a concluir que la mejor manera de combatir a la doble imposición era a través de la distribución de las potestades fiscales entre los países contratantes. Sin embargo, a pesar de estos avances, en realidad no se llegó a concretar como tal un acuerdo internacional en materia tributaria. Únicamente, la Sociedad de Naciones emitió tres modelos de convenios para contrarrestar la doble imposición en 1928; pero estos tampoco tuvieron éxito ya que se limitaron a analizar, únicamente, lo que se había señalado por parte del Comité Fiscal. Todo esto puso énfasis en el tema de la eliminación de la doble tributación. Tal fue su impacto que, incluso, ha llegado a ser el tema principal tratado por parte de organizaciones internacionales como la ONU, OCDE, Unión Europea, entre otras.

La importancia a nivel internacional que adquirió este tema hizo surgir los Convenios de Doble Imposición (CDI), los cuales buscan disminuir la carga tributaria que puede llegar a soportar un contribuyente al momento de efectuar inversiones extranjeras. Esto significa, a su vez, un beneficio económico para aquellos países que buscan atraer capital a sus territorios ya que, de manera general, los sujetos pasivos buscarán llevar a cabo sus actividades económicas dentro de países que mantengan una amplia red de convenios que permitan eliminar la doble imposición.

Estos convenios no buscan contravenir lo que se ha fijado dentro de la normativa interna de un Estado; más bien, buscan establecer condiciones que permitan tanto al Estado de residencia como al Estado de la fuente participar en la recaudación de impuestos. Por ejemplo, muchas veces dentro de los convenios se fija una tasa límite para que el Estado fuente pueda recaudar ciertas rentas que provengan de conceptos como los dividendos, otorgando, de igual manera, la posibilidad de que el Estado de residencia pueda gravar los mismos ingresos pero con base a un método que no interfiera con los pagos realizados en el otro Estado. Así, se mitigan los efectos de la doble imposición internacional:

Los convenios para evitar la doble imposición constituyen acuerdos bilaterales que se aplican con preferencia a las disposiciones de la legislación interna, modificando el régimen general de no residentes, bien determinando supuestos de no sujeción en virtud del reparto de soberanía tributaria entre los Estados firmantes o bien reduciendo los tipos impositivos aplicables para determinadas rentas (Herrán, 2000, p.23).

En virtud de lo mencionado, se puede deducir que lo que buscan principalmente los CDI es limitar la potestad tributaria de un Estado hacia un hecho imponible específico. Esto se puede hacer ya sea otorgando un derecho preferente de un Estado para gravar ciertas rentas por sobre otro Estado; o incluso, limitando totalmente la potestad de este último para someterlas a imposición. Herrán

(2000) considera que debido a que, muchas veces, las medidas unilaterales son insuficientes -pues no todos los Estados adoptan un mismo criterio de vinculación, lo que ocasiona un choque entre normas de varios ordenamientos jurídicos- se hace necesario que se determine sobre qué tipo de rentas o elemento patrimonial concreto podrá un Estado ejercer su potestad tributaria.

En este punto para conocer de forma concreta la forma en la que trabajan los Convenios de Doble Imposición Internacional es necesario realizar un análisis detallado de la categoría general a la que estos pertenecen que son los tratados internacionales, mismos que son de suma importancia para solventar problemas que surgen a nivel transnacional.

Tratados internacionales

Los tratados internacionales son considerados como la fuente primordial del derecho internacional. De estas normas, emanan elementos regulatorios que buscan resolver muchos de los problemas que se presentan transnacionalmente. Muchos doctrinarios consideran que los tratados internacionales son “la base de la diplomacia mundial” ya que, si bien es cierto, la globalización ha sido un factor que contribuye al crecimiento de muchos países, también ha hecho evidente las diferencias muy marcadas entre los Estados en ámbitos económicos, políticos, jurídicos, etc. Con estos acuerdos, se busca estructurar un régimen que permita a las sociedades convivir en un marco de armonía y paz a través de la regulación de las relaciones internacionales.

La vida de los tratados internacionales inicia con la intervención de varios territorios antiguos que se encontraban organizados políticamente y que consideraban necesario la regulación de las relaciones internacionales. Esta fue, a su vez, una base para destacar la importancia de la soberanía estatal. Los primeros indicios de la celebración de estos acuerdos los encontramos en imperios como el Persa o, incluso, el Romano, entre otros.

Entre los primeros tratados encontrados en la historia, están por ejemplo el celebrado en el año 2100 A.C. entre Lagash y Umma, Roma. Por otro lado, también se distinguen dos tipos de convenios: aquellos que permiten el mantenimiento de la paz dentro de su territorio con el Tratado de Ebro de 226 A.C.; y por otro lado, tenemos al Tratado de Dárdano que resolvía aspectos sobre el régimen militar de este imperio. Incluso, la iglesia católica tuvo protagonismo en la celebración de estos instrumentos al incorporar las llamadas cláusulas papeles que obligaban a las partes a cumplir con lo acordado. Este es el caso del Tratado de Alcázovas.

Con el pasar del tiempo y debido a la expansión de las relaciones internacionales se consideró que el siglo XX fue, realmente, el siglo de estos instrumentos por las siguientes razones:

1.- A partir de los tratados internacionales celebrados en aquella época, se permite la creación de nuevos sujetos de derecho internacional. Este es el caso de las organizaciones internacionales que, si bien fueron conceptualizadas ya en el siglo XIX como tales, en la época actual se estructuran, surgiendo así tanto la Liga de Naciones en 1919 y la Carta de San Francisco en 1945. Estos documentos fueron la base para la configuración de lo que se ha conocido como Sistema de Naciones Unidas. Este sistema se ha caracterizado por su estructura que se encuentra conformada por varios órganos, como por ejemplo, por la Corte Internacional de Justicia. O también, el Consejo de Seguridad de la Organización de las Naciones Unidas que tiene un papel importante dentro de una sociedad globalizada y que busca regulaciones que se adecuen a las diversas realidades de los Estados.

2.- Por otro lado, en esta misma época, se consolidó la creación de normas de carácter internacional que, evidentemente, se adaptan a la realidad social que se evidencia en la época. Además, se da a conocer la importancia y la necesidad de suscribir convenios multilaterales que benefician a varios Estados a la vez. Así por ejemplo, tenemos el Tratado que regula las relaciones diplomáticas y consulares entre otros.

3.- A finales del siglo XX, el comercio internacional también fue objeto de preocupación, ya que al ir expandiéndose también se fueron creando normas que permitieron la conformación de lineamientos para la regulación del comportamiento de los involucrados. Así por ejemplo, tenemos el Tratado de Marrakech, con el cual se creó la Organización Mundial del Comercio.

Es importante señalar, también, que durante este período, la Comisión de Derecho Internacional realizó un gran trabajo al elaborar tres convenciones internacionales, que hoy en día son utilizadas como base para la resolución de conflictos. Así, tenemos la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados que entró en vigencia el 27 de enero de 1980, la Convención de Viena sobre Sucesión de Estados en Materia de Tratados que entró en vigencia en 1996; y por último, la Convención de Viena sobre los Derechos de los Tratados Celebrados entre Estados y Organizaciones Internacionales.

Así se puede concluir que el siglo XX fue la época de auge de los convenios internacionales ya que, no solo permitió la creación de organismos internacionales, sino que estos fueron dotados de personalidad jurídica. Con ello, se les permitió ser parte de acuerdos celebrados entre Estados. Además, se cuentan con órganos independientes y propios que, hoy en día, son fundamentales en el manejo de las relaciones internacionales.

Definición

Si bien resulta un tanto complicado establecer una definición de tratado internacional que abarque todos sus elementos, se mencionará aquellas que tengan mayor relevancia en el ámbito internacional. La doctrina española define los tratados de la siguiente manera: “La manifestación concordante de voluntades, imputable a dos o más sujetos de Derecho Internacional, destinada a producir efectos jurídicos entre las partes, y regida por el ordenamiento jurídico internacional” (Gutiérrez, 1995, p.259). De esta definición se puede deducir cinco elementos necesarios para la configuración de estos instrumentos:

1.- Manifestación de voluntades: esta debe ser expresada de manera libre, aunque no es necesario que se concrete una manifestación simultánea de voluntades. Un tratado puede surgir a partir de una declaración unilateral de un país y, posteriormente, podrá ser aceptado por otro Estado.

2.- Celebración entre sujetos de Derecho Internacional: es necesario que participen del acuerdo dos o más partes, ya que las manifestaciones unilaterales únicamente generan obligaciones para quien las emitió, mientras no sea aceptada por la otra parte. Y segundo, hay que tener en cuenta que son sujetos de derecho internacional solamente los Estados y las organizaciones internacionales, ya que cuentan con personalidad jurídica internacional y, por lo mismo, solo estos podrán suscribir tales acuerdos.

3.- Producción de efectos legales: permite establecer el propósito de los tratados, los cuales generan obligaciones para todos los Estados miembros. A diferencia de otros actos que pueden celebrar los Estados, estos obligan a sus suscriptores. Lo que se busca con los tratados es regular alguna situación específica, para lo cual se puede crear disposiciones, modificar ciertas existentes o, incluso, eliminarlas.

4.- Regimiento del Derecho Internacional: existen varios acuerdos de índole comercial que celebran los Estados de acuerdo a su derecho interno; sin embargo, únicamente, los regulados por el Derecho Internacional son considerados como tratados en sentido estricto. De esta manera, se entiende que la doctrina ha llegado a definir los tratados como aquellos acuerdos celebrados entre Estados o, incluso, entre Estados y organizaciones internacionales. De manera más concreta, se trata de acuerdos de voluntades celebrados entre sujetos de derecho internacional que podría llegar a modificar la situación de derechos de todos aquellos que se encuentren sujetos a los mismos.

La Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados de 1969 (2005) -en su artículo 2 literal a- lo define como: “Un acuerdo internacional celebrado por escrito entre Estados y regido por el derecho internacional, ya conste en un instrumento único o en dos o más instrumentos conexos y cualquiera que sea su denominación particular” (p.2). Para Linares (1992) un tratado internacional es: “Un instrumento donde se consignan disposiciones libremente pactadas entre

dos o más sujetos de Derecho Internacional con el fin de crear, modificar o extinguir obligaciones y derechos” (p. 61).

Este último concepto ha sido criticado por gran parte de la doctrina, ya que se ha pensado que un requisito indispensable para celebrar un tratado internacional es que conste por escrito. Esto, por cuanto muchos consideran que los acuerdos verbales no tienen la misma fuerza para hacerse cumplir que los escritos. Sin embargo, en el caso internacional, los acuerdos verbales deben ser obligatoriamente cumplidos por las partes que lo suscribieron. Esto, en virtud del principio *Pacta Sunt Servanda* que se encuentra regulado en el artículo 26 de la Convención de Viena (2005) y, según el cual, todas las obligaciones adquiridas por los sujetos internacionales deben ser cumplidas de buena fe.

A pesar de lo manifestado, se considera que lo más adecuado es celebrarlos de manera escrita ya que esto permite probar la existencia del mismo, mientras que cuando se trata de convenios verbales todo se debe remitir a lo señalado por el derecho consuetudinario. En virtud de estas definiciones, se ha llegado a concretar que estos instrumentos surgen como consecuencia de la expansión de las relaciones internacionales que se han llegado a forjar con el paso del tiempo. Esto ha hecho que estos instrumentos sean considerados como la máxima fuente productora de normas que buscan resolver ciertos problemas que surgen por causa de la globalización.

Clasificación de los tratados internacionales

Los tratados internacionales pueden clasificarse de manera diferente dependiendo de la corriente doctrinaria que se analice. Sin embargo, Díez de Velasco (2005) considera que se puede fijar cuatro parámetros básicos de clasificación: 1.-Por el número de partes contratantes; 2.-Por su grado de apertura o participación; 3.-Por la materia objeto del tratado; 4.-Por la naturaleza de los sujetos que intervienen; 5.- Por su duración.

El número de partes contratantes alude a los sujetos de derecho internacional guiados por los tratados plurilaterales o multilaterales. Muchas veces, se señala un número determinado de Estados que podrán intervenir. El grado de apertura a la participación depende de los acuerdos abiertos, cerrados y semicerrados. El primero permite que cualquier sujeto internacional se una a la suscripción del convenio en todo momento. En cambio, serán cerrados cuando no se admita la posibilidad de participación más que de aquellos Estados que estructuraron el convenio inicialmente. Por último, serán semicerrados cuando se permite que solamente ciertos países puedan adherirse a un acuerdo, ya sea porque así se lo señaló dentro del documento o también porque muchas veces se solicita la participación de países específicos.

Por la materia objeto del tratado, se permite que sea larga la lista de los tipos de tratados internacionales que podemos encontrar. Existen aquellos elaborados para regular materia económica, política, social, tributaria, etc. Por ejemplo, muchas veces podemos encontrar tratados de carácter contractual que buscan regular la situación de un negocio jurídico en específico y que se haya creado conjuntamente con otros Estados. O también, podemos encontrar tratados normativos que buscan desarrollar disposiciones que permitan controlar las actuaciones de los Estados miembros. Así también, en materia fiscal existe una larga lista de convenios que se han suscrito. Por ejemplo, aquellos convenios que buscan eliminar la doble imposición internacional. O también, convenios que regulan específicamente ciertos elementos, como las rentas inmobiliarias, rentas de empresas, etc.

Por la naturaleza de los sujetos que intervienen encontramos tratados celebrados específicamente entre Estados, o entre Estados y organizaciones internacionales; o únicamente, entre organizaciones internacionales. Así también, por su duración se clasifican en determinados e indeterminados. Los determinados señalan un tiempo específico durante el cual tendrá vigencia aquel convenio y una vez vencido el mismo, este se extinguirá. Por otro lado, tenemos a aquellos de duración indeterminada, salvo que cualquiera de las partes lo denuncien.

Conforme a lo expuesto -y para adentrarnos en el análisis específico de los Convenios de Doble Imposición- es importante señalar que todas estas características identificadas son aplicables a la gran diversidad de tratados internacionales que encontramos. Dentro de estos, están los CDI que -como ya lo mencionamos anteriormente- han sido considerados como las medidas más efectivas para contrarrestar la doble tributación.

Convenios de doble imposición internacional

En materia fiscal, la fuente más importante para regular este tema son los tratados internacionales. Específicamente, los Convenios para Evitar la Doble Imposición Internacional se constituyen para regular el tratamiento que se les da a las rentas y al patrimonio de los contribuyentes. Incluso, algunos de estos convenios buscan evitar la evasión tributaria a través del intercambio de información entre Estados.

Este estudio apoya la doctrina que argumenta en que los CDI son acuerdos de voluntades celebrados entre dos o más países con el objeto de eliminar la doble tributación a través de la renuncia de parte de su soberanía tributaria. Esta concepción permite identificar cuál es la naturaleza jurídica de estos instrumentos, ya que se trata de acuerdos que -una vez que han pasado por un proceso de negociación y suscripción previa- llegan a formar parte del ordenamiento jurídico de los Estados contratantes.

En virtud de la clasificación presentada por Diez de Velasco (2005) en párrafos anteriores respecto a los tratados internacionales en general, se puede determinar qué elementos son aplicables a los CDI. De esta manera, en un primer momento y respecto al criterio sobre las partes que pueden celebrar un tratado, en el caso de los CDI, encontramos tanto a aquellos bilaterales y multilaterales. Ese es el caso del Convenio celebrado entre el Ecuador y Chile. De igual manera, encontramos la Decisión Nro. 578, Régimen para evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal en la Comunidad Andina.

Respecto a esta categoría, varios autores han considerado que en materia tributaria únicamente los tratados bilaterales son importantes. Así lo expresa Buhler (2012) cuando señala que este tipo de instrumentos han sido mayormente desarrollados por haber presentado gran eficiencia. Esta postura, evidentemente, deja de lado los convenios multilaterales que, en realidad, no han podido concretarse por varias razones que se expresarán a continuación.

En un inicio, la necesidad de elaboración de convenios de carácter multilateral fue ya manifestada en el 5to Congreso de Tokio de 1955 por parte de la Cámara Internacional de Comercio. Este organismo pidió que se analizara la posibilidad de elaboración de un instrumento que se pueda aplicar de manera uniforme en varios países. De igual forma, en 1962 se expresó en el Informe de Neumark. Sin embargo, el Comité Fiscal y Financiero en 1960 consideró que, únicamente, la OCDE era la entidad competente para analizar esta posibilidad debido a los profundos estudios que esta organización ya había realizado con anterioridad. Expresó que, si bien la elaboración de un convenio de carácter multilateral podría traer varios beneficios, su aplicación podría tornarse complicada por la dura realidad que se vivía en aquella época.

Sin embargo, no descartaron la posibilidad de que este tipo de instrumento se aplique entre países miembros quienes podrían hacer uso del modelo de convenio de 1977 que presentó la misma organización. Esto tampoco tuvo éxito por la dificultad que implicaba el armonizar las legislaciones fiscales de cada país. Por esta razón, pocos e insuficientes han sido los intentos en materializar esta idea. Como ejemplo, podemos mencionar el Convenio celebrado entre Austria, Hungría, Italia, Polonia, Yugoslavia y Rumanía que estuvo vigente en el año 1926 y fue suscrito únicamente por dos países.

Por todo lo mencionado, se considera que en nuestros días cabe más la aplicación de los convenios bilaterales antes que la de los multilaterales. Los convenios bilaterales celebrados entre Estados, generalmente, no presentan diferencias muy definidas ya que adoptan un modelo de convenio para poder elaborarlo. Así, contamos con modelos de convenios elaborados tanto por la OCDE como por la ONU.

Respecto al segundo segmento, en virtud del cual se clasifican los tratados según la posibilidad de participación, se puede deducir que si hablamos de CDI bilateral



nos encontramos frente a un acuerdo de carácter cerrado. Que dos Estados lo hayan suscrito impide la incorporación de un tercero. Mientras que, si se trata de multilaterales, podemos referirnos a aquellos de carácter semicerrado, ya que existe la posibilidad de que países que se encuentren dentro de una misma región puedan incorporarse a un acuerdo posteriormente.

En torno a la materia objeto del acuerdo, se puede deducir que los CDI son de carácter normativo ya que regulan diversos aspectos que permiten a los Estados evitar la doble tributación. Por último, se puede considerar que los CDI -de manera general- son de carácter indefinido. Es decir, durarán hasta que cualquiera de las partes lo denuncie. Esta última característica suele estar plasmada, específicamente, dentro de los convenios; y como ejemplo tenemos el artículo 30 del convenio celebrado entre Ecuador y España (1993) que señala lo siguiente:

El presente Convenio permanecerá en vigor en tanto no sea denunciado por un Estado Contratante. Cada Estado Contratante podrá denunciar el Convenio, por vía diplomática, con un preaviso mínimo de seis meses antes del fin de cada año natural, a partir del quinto año siguiente a aquel de su entrada en vigor (p.22).

Ventajas de los CDI

Como bien se ha mencionado en líneas anteriores, los CDI buscan principalmente determinar cuál de los Estados intervinientes en una actividad económica tendrá el derecho exclusivo de gravar las rentas procedentes de esta. O incluso, estos podrán fijar ciertos límites sobre aquella imposición para evitar así que un contribuyente tenga que pagar dos veces por un mismo concepto de renta. Así, la suscripción de CDI trae consigo ciertos beneficios que se pueden enmarcar desde una perspectiva jurídica, política y económica, teniendo así a los siguientes:

Desde una perspectiva jurídica, los CDI permiten fijar límites justos y equitativos a la soberanía fiscal de los Estados participantes. Así, se determina qué tipo de rentas podrá gravar cada uno. Esto conlleva a la generación de un sistema tributario estable y, a su vez, otorga seguridad jurídica a los inversores extranjeros, ya que estos instrumentos determinan de forma clara cuáles son los mecanismos que se utilizarán para eliminar la doble tributación. Así, un Estado atraerá capitales del exterior, que aportan a su economía.

Desde un punto de vista político, los convenios se suscriben bajo principios de reciprocidad y buena fe. Esto forja relaciones políticas que permiten que, a su vez, los Estados desarrollen acuerdos sobre varios temas de importancia social. Desde un punto de vista económico, en cambio, el crecimiento de niveles de inversión directa es evidente, toda vez que al contar con un régimen fiscal estable muchos países se vuelven atractivos para los inversionistas. Esto, consecuentemente,

permitirá el incremento de las actividades comerciales a través del intercambio de bienes y servicios, lo cual implica mayores oportunidades de empleo, entre otros.

Por último, pero no menos importante, es que los convenios -de manera general- cuentan con cláusulas que regulan el intercambio de información por parte de los países involucrados. Esto permite que los sistemas tributarios de cada país mantengan un control adecuado de las actividades económicas que se desarrollan y, de esta manera, eviten prácticas como la evasión y elusión fiscal (Maruenda, 2016).

Espontáneo (por iniciativa de un Estado que suministra la información sin demanda previa, al otro Estado), previa solicitud (por petición expresa de un Estado al otro Estado) o automático (en base a un acuerdo previo, para las informaciones y con el calendario que se pacten de antemano) (p.s.n).

Un ejemplo de esta cláusula lo encontramos en el artículo 27 del Convenio de Doble imposición celebrado entre la República del Ecuador conjuntamente con Italia (1990), en virtud del cual se señala lo siguiente:

Las autoridades competentes intercambiarán las informaciones necesarias para aplicar lo dispuesto en el presente Convenio, o en el Derecho Interno de los Estados Contratantes relativo a los impuestos comprendidos en el Convenio en la medida en que la imposición exigida por aquel no fuera contraria al Convenio (p.26).

De esta manera, los CDI permitirán la armonización entre las legislaciones tributarias de los Estados, construyendo un sistema equitativo que beneficie a ambas partes. Sin embargo, no se debe dejar de lado el hecho de que los Estados, al sacrificar su potestad tributaria, en ciertos casos, también generan pérdidas económicas. A pesar de esto, se debe enfatizar que este hecho no es del todo negativo, ya que estos convenios al promover oportunidades económicas atractivas para sus contribuyentes, consecuentemente, atraerán nuevos capitales que de alguna forma terminarán cubriendo las pérdidas iniciales.

Estructura de los CDI

Respecto a la estructura de los CDI, de manera general, estos toman como referente a los Convenios Modelos de la OCDE y de la ONU, puesto que se organizan de manera muy similar (Montaño 1999). Todos estos instrumentos están constituidos por las siguientes partes: ámbito de aplicación subjetivo, definiciones generales, métodos para evitar la doble imposición y disposiciones especiales. Estos elementos tienen como objetivo otorgar una solución a los problemas de índole tributaria que puedan presentarse entre los países contratantes.

Para esto, se debe determinar el ámbito de aplicación del mismo, identificando a las personas sujetas a estas disposiciones así como las rentas que serán reguladas. Entre estas, los rendimientos inmobiliarios, beneficios empresariales, beneficios derivados de navegación marítima, dividendos, intereses, entre otros. También, se deberá contar con conceptos claros sobre ciertos elementos que permitirán fijar la potestad tributaria. Por esto, se definen conceptos como ‘establecimiento permanente’ o lo que implica ser ‘residente’. Por otro lado, los CDI también desarrollan la forma en la cual se repartirán las potestades tributarias de acuerdo a los criterios ya fijados dentro del convenio.

Posteriormente, se deberá mencionar los mecanismos que se utilizarán para eliminar o atenuar la doble tributación. A continuación, dentro del apartado en el que constan “disposiciones especiales”, se desarrolla ciertos principios en los que se fundamentan estos convenios: la no discriminación, garantía de que los contribuyentes de un Estado reciban un tratamiento tributario idéntico y en mismas condiciones económicas a los propios del Estado contratante. Además, se fijarán las pautas de un procedimiento amistoso en virtud del cual se pretende resolver las controversias que puedan llegar a surgir entre los suscriptores del convenio sin que exista la necesidad de concurrir a ámbitos judiciales. Por último, se determinará el contenido del principio de intercambio de información entre las administraciones fiscales que permitirá tener un control de las actividades económicas desarrolladas dentro de cada Estado.

CDI celebrados por el Ecuador

Muchos países de América Latina han celebrado varios convenios para evitar la doble imposición internacional. Así tenemos a Argentina, Chile, Bolivia, Colombia, Ecuador, México, entre otros. Maldonado (2016) anota que: “Actualmente, hay alrededor de 223 Convenios para evitar la Doble Imposición (CDI), firmados y vigentes en la región. Asimismo, hay cerca de 39 CDI firmados que no han sido aprobados o aún no concluyen los procedimientos de aprobación” (p.7).

El primer convenio suscrito por el Ecuador en esta materia fue celebrado el 3 de mayo de 1981. Tuvo como parte contratante a la República Argentina y trataba la doble imposición respecto al transporte aéreo. Este convenio comenzó a regir en 1983. Hasta la actualidad, el país ha suscrito veintiún convenios para evitar la Doble Imposición Internacional, de los cuales veinte son de carácter bilateral y uno de tipo multilateral, suscrito entre los miembros de la Comunidad Andina de Naciones que en sí se desarrolló teniendo como base al Modelo Convenio de la ONU. Este convenio se acoge al criterio de la fuente y por el cual el contribuyente únicamente deberá tributar en el país en donde obtuvo sus ingresos sin importar otros elementos subjetivos. Estos números permiten evidenciar que el Ecuador se ha comprometido a buscar una solución a este problema. De acuerdo

a los estudios realizados por la CIAT, existen países como Guatemala, Honduras, Nicaragua y el Salvador que no han suscrito ningún acuerdo sobre esta materia. La tabla 1 contiene una síntesis de los convenios para evitar la doble imposición que se han celebrado entre Ecuador y otros países:

Tabla 1

Convenios para Evitar la Doble Imposición Suscritos por el Ecuador

País	Inicio de aplicabilidad
Alemania	1987
Argentina	1983
Belarús	2018
Bélgica	2005
Brasil	1989
Canadá	2002
Chile	2005
China	2015
Corea	2014
España	1994
Francia	1993
Italia	1991
Japón	2020
México	2002
Qatar	2019
Rumanía	1997
Rusia	2019
Singapur	2016
Suiza	2016
Uruguay	2013
Comunidad Andina	2005

Fuente: Servicio de Rentas Internas (2005)

Celebración de CDI

Respecto a la celebración de estos convenios, es necesario tener en cuenta que existen varias etapas previas que se deben cumplir. En un primer momento, los Estados que buscan forjar relaciones con otros países, con el objetivo de solventar algún problema en común, manifiestan su interés por asociarse entre ellos para enfrentar esa situación. De manera general, son los presidentes de los Estados quienes a través de sus delegados inician una etapa de negociación para acordar aspectos relevantes sobre el tema. Posteriormente, los representantes de los países se reunirán para analizar la normativa tributaria que rige dentro de sus territorios, con el objetivo de identificar los problemas que puedan suscitarse. Una vez identificados estos, los países determinan cuáles son las soluciones más adecuadas y cuáles vendrían a ser las obligaciones de cada Estado. Una vez cumplidas todas las etapas anteriores, se redacta el texto en los términos acordados por las partes para su adopción. Por último, se da paso a la autenticación del texto que no es más que el acto en virtud del cual los Estados contratantes dan fe de que el contenido del documento fue realmente lo que se negoció entre las partes, concluyendo con la firma de los presentes.

Verificadas todas estas etapas y para que entre en vigencia el tratado, es necesario que este sea ratificado por las partes. En el caso del Ecuador el artículo, 418 de la Constitución de la República señala que será el Presidente de la República podrá ratificarlos para su posterior canje o depósito, únicamente, diez días después de que haya informado a la Asamblea Nacional sobre el carácter y contenido del mismo.

Una vez ratificado el tratado, este entrará en vigencia; y como menciona el Manual CIAT de Control del Planteamiento Tributario Internacional (2007), estos instrumentos se constituirán en normas jerárquicamente superiores a las leyes internas de cada país. Esta cuestión se encuentra respaldada en el artículo 425 de la Constitución de la República del Ecuador.

Modelos convenios de doble imposición

Antecedentes históricos

Los Modelos Convenios desarrollados por la comunidad internacional fijan pautas que pueden seguir los Estados contratantes para suscribir, posteriormente, CDI bilaterales. Con esto, se facilita la negociación entre los mismos. Es importante mencionar que estos documentos no son vinculantes en sí, ya que únicamente sirven como guías para orientar a los países sobre la forma en la que sus futuros convenios pueden ser redactados. Estos últimos sí son vinculantes para las partes.

El desarrollo *per se* de los Modelos de Convenio se remonta al siglo XX. Muchos consideran que fue el convenio celebrado entre Reino Unido y Suiza en 1872 el primero en materia fiscal. Sin embargo, fue la Sociedad de Naciones la organización que, frente al problema de la Doble Tributación, decidió crear un Comité Financiero para que se encargue de elaborar un modelo convenio estándar. En 1925, este Comité -conjuntamente con el Comité Fiscal conformado por varios representantes de diversos Estados- concluyó en que la solución a este problema era, únicamente, la distribución equitativa del poder tributario para gravar ciertas rentas entre el Estado de residencia y el Estado de la fuente.

Así, se elaboraron varios borradores de modelos; pero, únicamente, se aprobaron el Modelo Convenio de México de 1946 y el Modelo de Convenio de Londres de 1946. Estos, si bien no fueron aplicados estrictamente, fueron los primeros en fijar las pautas que posteriormente serían desarrolladas en los siguientes modelos que han trascendido. Ejemplos de ello, son el Modelo de la OCDE y el de la ONU. Sin embargo, estos primeros documentos ponían en evidencia lo complicado que era para los Estados contratantes el tener que limitar su poder tributario para, de esta manera, poder solucionar los efectos negativos de la doble imposición internacional.

La elaboración de un modelo convenio multilateral no fue considerado como una opción por parte de la Sociedad de Naciones como parte de la solución para eliminar la doble tributación. Una solución bilateral para este problema de carácter internacional podría aportar de manera más efectiva a este tema, puesto que esta se adaptará de manera más fácil a las condiciones que rigen dentro de las administraciones tributarias de cada país. Por esta razón, la Sociedad de Naciones prefirió elaborar un modelo básico que sirva como pauta para los Estados. Así, los modelos convenios fueron un aporte de las organizaciones internacionales que buscaban elaborar una estructura con un contenido claro y efectivo, que permitiera hacer frente a los problemas de doble tributación y que sirviera de complemento a los convenios bilaterales.

Modelo OCDE

En 1958 la Organización Europea de Cooperación Económica ordenó que se desarrollara un primer borrador de CDI. Sin embargo, esta organización fue oficialmente sustituida por la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico OCDE; y fue esta quien elaboró el primer “Proyecto de Convenio para evitar la doble imposición internacional en materia del impuesto a la renta y patrimonio” en 1963. De manera general, este convenio, únicamente, buscaba solucionar el problema de la doble tributación beneficiando a los países desarrollados. El modelo se fundamentaba en el criterio de vinculación de la residencia, lo cual implicaba que los contribuyentes deberán tributar en su país de residencia por las rentas obtenidas en el extranjero. Esto significa un sacrificio tributario para el país generador de estas rentas.

Este proyecto fue aceptado a tal grado que, incluso, países que no pertenecían a esta organización decidieron acogerlo como una herramienta para que dirija las negociaciones internacionales de estos. Este proyecto sobresalió, primero, porque se elaboraron comentarios a cada uno de sus artículos, facilitando su aplicación e interpretación. Además, también se lo reconoció por su flexibilidad, ya que a la hora de eliminar la doble imposición, permite que los Estados -de acuerdo a sus intereses- escojan entre el método que les sea más conveniente, ya sea el de imputación o el de exención.

A pesar de todos estos avances este proyecto de modelo todavía no se encontraba estructurado de tal manera que pudiera adaptarse a la realidad económica que se vivía en el mundo ya que el proceso de globalización y los diversos fenómenos económicos fiscales que surgían y el crecimiento del comercio internacional en el tiempo contribuyeron a la modificación de este documento, por lo que fue sujeto a modificaciones dado lugar al nacimiento del Modelo Convenio de la OCDE en 1977, el cual se fue actualizando de manera constante desde 1992 únicamente en aspectos que requerían ser revisado por los cambios de contextualización mundial, sin tener que modificar el documento en su totalidad.

A partir de esto, el documento ha sido objeto de actualizaciones. Se han desarrollado las versiones siguientes: la de 1994, la de 1995 que únicamente modifica ciertos elementos relacionados con la cláusula de hermenéutica del CDI, la versión de 1997, la del 29 de abril de 2000 que se caracterizó por incorporar términos como “empresa” y “negocios” facilitando la aplicación de convenio. En esta última, además, se eliminó el artículo que regulaba el tema de las rentas provenientes de servicios personales independientes. En su lugar, se habla de aquellos ingresos obtenidos a título de beneficios empresariales. Como consecuencia de este cambio, se sustituyó los llamados “rendimientos de trabajo independiente” por las “rentas del trabajo”.

Hubo actualizaciones, también, en el año 2010 y 2014. Este último se constituyó como un modelo rector en cuanto al manejo de problemas relacionados con el avance de la tecnología. De manera concreta, desarrolló el comercio electrónico que tuvo su auge en esa época. Asimismo, consideró otros problemas de índole digital que se presentaban. La última modificación que encontramos fue la de 2017 que, únicamente, cambió ciertos elementos formales dentro de los comentarios que se hacían a cada uno de los articulados para facilitar su comprensión y aplicación.

Modelo ONU

Si bien el Modelo de la OCDE resultaba atractivo para los países exportadores de capital, los países en vías de desarrollo no lo veían como una herramienta que sirviera a sus intereses. Por esto, la ONU -a través del ECOSOC- decidió intervenir para buscar una solución a la doble tributación y otros problemas de índole

fiscal. Así pues, una vez que terminó la Segunda Guerra Mundial, las Naciones Unidas sustituyeron la Sociedad de Naciones, misma que buscaba realizar acciones tendientes a garantizar la paz a nivel mundial. Así, el 4 de agosto de 1963, mediante Resolución 1273, el ECOSOC decidió crear un Grupo de Expertos denominado en un principio Grupo de Expertos sobre Acuerdos Fiscales entre Estados Desarrollados y en Desarrollo. Sus integrantes eran expertos en temas fiscales designados por los gobiernos de los países participantes.

Sin embargo, en general, estos expertos tomaban las decisiones con base en sus intereses personales y no como representantes de una nación. Con estos antecedentes, en 1980, este grupo se amplió y pasó a denominarse Grupo *Ad Hoc* de Expertos sobre Cooperación Internacional en Materia Tributaria. En 2004, llegó a denominarse Comité de Expertos Sobre Cooperación Internacional en Materia Tributaria. Este comité se encontraba conformado por 10 personas, quienes representaban a países desarrollados, y 15 personas más, quienes acudían en nombre de los países en vías de desarrollo. Así se pudo verificar la pluralidad que caracteriza a este modelo.

Estos representantes, no solamente buscaron la forma más adecuada para facilitar la celebración de tratados fiscales entre países cuyas economías eran contrapuestas, sino que también llegaron a buscar los mecanismos más efectivos que permitiesen la cooperación entre Estados en materia tributaria a través del desarrollo de un Modelo Convenio que se ajustara a las necesidades de los Estados contratantes. Este proceso tuvo como resultado la Convención Modelo de las Naciones Unidas publicada en 1980 y que tuvo como objetivo principal el facilitar la negociación y suscripción de convenios para eliminar la doble imposición internacional entre países desarrollados y en desarrollo. Esto sucedió en medio de un gran escepticismo ante estas medidas, por cuanto las consideraban perjudiciales para su economía.

Este modelo se elaboró teniendo como base el Modelo de la OCDE, por lo que su estructura es casi similar a la de ella; pero con unas pequeñas variaciones que permiten a los Estados importadores de capital obtener ciertos beneficios a partir de las negociaciones internacionales (Maldonado, 2016). Una de las diferencias que encontramos es que este Modelo no habla sobre la “extensión territorial” a la que hace mención el artículo 29 del Modelo de la OCDE.

Este Modelo Convenio también ha sido sujeto de modificaciones con el paso del tiempo. Así encontramos una versión en 1999. Otra -y la más importante- es la de 2011, en la que se amplió el contenido de varios artículos. Por ejemplo, el Art. 13 habla sobre las ganancias de capital. Incluso, se incorporó al arbitraje como una herramienta obligatoria y vinculante cuando las controversias no pudieran arreglarse mediante un acuerdo entre las partes. La última modificación que se ha verificado la encontramos en el año 2016. En ella se puede identificar los comentarios desarrollados más profundamente.

En torno a lo mencionado, es importante recalcar que tanto el MC de la OCDE como el de la ONU se encuentran desarrollados en virtud de ciertos comentarios realizados para facilitar la aplicación de sus artículos. Ambos modelos son constantemente analizados por parte de sus Comités de Expertos respectivos y buscan ir acomodándose, constantemente, a las realidades económicas que se vayan presentando con el tiempo.

Modelo de la Comunidad Andina de Naciones

Si bien los Modelos Convenio de la OCDE y la ONU en mayor medida son considerados por los Estados como referentes para la suscripción de convenios bilaterales, también existen países que han elaborado sus propios modelos. Este es el caso de los Estados Unidos. En la misma línea, encontramos el convenio celebrado entre los países miembros de la Comunidad Andina de Naciones.

El 26 de mayo de 1960, los representantes de Bolivia, Colombia, Chile, Ecuador y Perú se reunieron en Quito y firmaron el Acuerdo de Cartagena en virtud del cual se consagró la formación de la Comunidad Andina. Con ella, se buscaba fomentar las relaciones económicas y sociales fundadas en el respeto de principios de solidaridad, igualdad, democracia entre los países miembros. Su objetivo era garantizar un nivel de vida adecuado para sus ciudadanos. En 1973 Venezuela decidió suscribir el Acuerdo de Cartagena; sin embargo, en 2006 se separó de este ya que discrepaba en torno a los acuerdos de libre comercio que celebraron varios países miembros con los Estados Unidos. Igualmente, Chile dejó de pertenecer a esta comunidad en 1976.

En este contexto, la búsqueda de una solución regional para enfrentar la doble imposición internacional se vio reflejada en 1972 cuando los países miembros de la CAN acordaron la expedición de la Decisión 40 del Acuerdo de Cartagena denominada "Aprobación del convenio para evitar la doble tributación entre los Países Miembros y el Convenio Tipo para la celebración de acuerdos sobre doble tributación entre los Países Miembros y otros Estados ajenos a la Subregión". Este convenio se estructuraba en dos anexos: uno aplicable para los países miembros; y otro aplicable entre los mismos y otros Estados que se encuentren fuera de la región. Este modelo utiliza como vínculo tributario el criterio de la fuente de obtención de los ingresos.

La aplicación de este modelo por parte de países latinoamericanos ha sido muy escasa. Esto es así, al punto de que, únicamente, podemos mencionar como referente el convenio celebrado entre Argentina y Bolivia. Principalmente, esto se debe a que muchos consideran que este modelo no fue sometido a constantes análisis ni actualizaciones, lo cual lo convirtió en un modelo poco flexible ya que no se lo había adaptado a la realidad económica, social y comercial que enfrentaban los países miembros y que variaba conforme avanzaba el tiempo. Incluso, por esta razón, muchos países prefirieron aplicar otros Modelos Convenios que sí se ajustaran a sus necesidades.

Todas estas críticas conllevaron a que, en 2004, los miembros de la CAN adoptarán la Decisión 578 denominada “Régimen para evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal”. Este régimen dejaba sin efecto a la Decisión 40 y se encuentra vigente desde 2005 hasta la fecha. Como se ha manifestado, es evidente que los Modelos Convenios son diversos; sin embargo, los objetivos que persiguen y sus bases son exactamente iguales: todos buscan evitar la doble tributación. La ven como un aspecto que no permite que se desarrolle el comercio fuera de los límites territoriales. Sin embargo, estos pueden estructurarse de manera diferente.

Métodos para la eliminación de la Doble Imposición Internacional

En este apartado, como primer punto, se desarrollará doctrinariamente el concepto general de lo se conoce como métodos para eliminar la doble tributación. Posteriormente, y para lograr una mayor comprensión de los mismos, se plantearán casos prácticos que nos permitan ilustrar la forma en la que estos operan para que en el siguiente capítulo podamos verificar qué métodos han sido incorporados dentro de la legislación interna y convencional del Ecuador.

Concepto General

Para comenzar a analizar los diversos métodos que han incorporado las legislaciones tributarias con el fin de eliminar los efectos de la doble imposición, es importante recalcar que estos no buscan evitar que se origine una superposición de soberanías fiscales. En realidad, tienen como objetivo más bien atenuar sus efectos. Al respecto, la doctrina señala que tanto el método de exención como el de imputación, que han sido los más difundidos, no evitan que se presente una yuxtaposición de soberanías fiscales. En principio, como ya mencionamos, esto solamente se lograría a través de un consenso mundial que permita repartir la potestad tributaria entre varios Estados para que estos mantengan derecho a gravar determinadas rentas. Este objetivo viene siendo un ideal, ya que ningún Estado permitirá que su soberanía fiscal sea sacrificada. Más bien, estas medidas se aplican una vez que este fenómeno ha tenido lugar, con el objetivo de reparar los efectos perjudiciales que tendrán que soportar los contribuyentes expuestos a este fenómeno. Al respecto, Calderón (2010) menciona que:

En el estado actual de las cosas lo más coherente y practicable viene dado por la introducción con carácter general de mecanismos de corrección de los efectos de este fenómeno, en tanto las técnicas que podrían idearse para suprimir la doble imposición en origen distan mucho de resultar factibles a nivel mundial debido a la falta de consenso en esta materia. Únicamente podría articularse esta alternativa a través de convenios internacionales entre dos o más Estados (p.363).

En virtud de la autonomía que rige la identidad de los Estados, por un lado, estos pueden incorporar el método que más se adecue a su realidad dentro de su legislación interna; y por otro lado, también los convenios o tratados internacionales -ya sean bilaterales o multilaterales- incorporarán dentro de su contenido una cláusula en la cual se defina el método a ser utilizado por los Estados suscriptores del mismo. En ambos casos, estas regulaciones tendrán el mismo efecto. En esta misma línea, y a pesar de que los Estados tienen la libertad de seleccionar el método que más crean conveniente, la gran mayoría se inclina por el uso de los métodos señalados en el Modelo Convenio de la OCDE el cual limita el número de métodos utilizables basados en cada principio directivo. Estos métodos son los que han sido los más difundidos a nivel mundial. Son los siguientes: método de exención o reparto, método de crédito fiscal o imputación, cada uno con su clasificación respectiva, y el método de deducción.

La doctrina internacional considera que los métodos son la verdadera solución a este problema que busca ser combatido por un sinnúmero de Estados; pues, sus efectos negativos condicionan el crecimiento económico de los mismos. Corona (2002) define estos métodos como: “Técnicas o mecanismos de orden tributario que se aplican para evitar el problema de la doble imposición” (p.239). Estas técnicas buscan que determinadas rentas sean gravadas por un solo Estado, el cual generalmente es de la fuente. Con esto se trata de limitar al Estado de residencia el cual deberá renunciar -de manera total o parcial- a someter a imputación a las mismas; y por lo mismo, deberá ser quien fije el método a usarse.

El Modelo Convenio de la OCDE, como ya lo mencionamos, por un lado, hace énfasis en la aplicación del método de exención; y por el otro, en el método de crédito tributario. Sin embargo, al ser este únicamente un referente para la celebración de tratados internacionales, los Estados podrán decidir hacer uso de otros mecanismos que solventen de mejor manera sus necesidades. Al respecto, el Modelo Convenio de la ONU (2011) en su artículo 23 señala que “El método usado por un país para impedir la doble tributación depende primordialmente de su política fiscal general y de la estructura de su régimen tributario”. Con todo lo mencionado, se pasará a realizar una explicación conceptual de cada uno de los métodos más utilizados mundialmente. Posteriormente, se los desarrollará de manera práctica.

Método de exención

También conocido como “método de reparto”, según Vallejo y Gutiérrez (2003) “...implica una distribución del gravamen entre el Estado de la residencia y el Estado de la fuente, al limitar el primero a través de la exención, de su soberanía tributaria” (p.29). Borderas y Moles (2008), en su obra *Derecho Tributario Internacional*, con base en este mecanismo mencionan que: “...se grava exclusivamente en uno de los países, quedando exenta en los restantes” (p.53). Es decir, el Estado

de residencia excluye de su base imponible todas las rentas de fuente extranjera evitando así un choque entre jurisdicciones fiscales. Por medio de este método, el Estado en el que reside un contribuyente específico renunciará a su derecho a someter a imposición de todas las rentas que este haya obtenido en otro país, ya que se suponen gravadas por este último. Es decir, solo este último podrá ejercer su poder impositivo.

En virtud de lo mencionado, el Estado de residencia deberá limitar su soberanía tributaria con independencia de que el derecho a gravar sea o no ejercido de hecho por el otro Estado. Es decir, deberá renunciar a su derecho a recaudar ciertos impuestos cuando estos sean obtenidos por sujetos pasivos que hayan desarrollado actividades económicas en el extranjero. Este elemento se fundamenta en el principio de reciprocidad ya que, si un Estado declara exentas ciertas rentas a favor de otro país, espera que estos en un futuro actúen en beneficio de los primeros.

En concordancia con los autores citados en el párrafo anterior, Montaña (1999) observa que esto:

Tiene que ver con el perdón que otorga el país exportador de la inversión, del impuesto a la renta al contribuyente respecto de los ingresos percibidos en el exterior. Es así que se faculta al país receptor de la inversión para que sea el titular del derecho a cobrar los impuestos que correspondan de conformidad a su legislación nacional. Los países gravan las rentas obtenidas en su territorio y perdonan en forma total o parcial las que se obtengan en el extranjero. Si ocurre una exención total, el mecanismo traduce la aplicación del principio de la fuente (p.87).

Sobre la adopción de este método como una medida para combatir la doble imposición muchos autores consideran que este favorece, en gran medida, a aquellos países en vías de desarrollo, que siempre han buscado diversos mecanismos para atraer inversiones hacia sus territorios. Mientras que aquellos países exportadores de capital ven, muchas veces, en este un perjuicio porque genera pérdidas millonarias en su recaudación tributaria.

Método de exención integral

El método de exención se manifiesta a través de dos formas de aplicación. Al respecto, Carrasco (2009), en su artículo “Doble imposición y métodos para su eliminación”, menciona las variantes de este método. Por un lado, encontramos a la exención integral o simple; y por otro lado, tenemos a la exención con progresividad. Sobre la primera modalidad, los autores Borderas y Moles (2008) observan que se “dejan exentas las rentas de fuente extranjera sin integrarlas en la base imponible del contribuyente en el país de residencia” (p.55). Conforme lo mencionado, se puede deducir que -en virtud de este mecanismo- el contribuyente

no tendrá que tributar en su país de residencia por la totalidad de las rentas obtenidas en otro Estado.

Por otro lado, el Estado de residencia -a más de no gravar esos ingresos- tampoco los tomará en cuenta para determinar el tipo de impuesto aplicable a las rentas nacionales del mismo contribuyente. Es decir, únicamente el Estado fuente podrá gravar las rentas obtenidas en su territorio. De manera más ejemplificativa, los comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE (2010) explican este método de la siguiente manera:

La renta imponible en el Estado E o F no la toma en cuenta de ninguna forma el Estado R a efectos impositivos; el Estado R no está legitimado para computar la renta así exenta cuando determina el impuesto a percibir sobre el resto de la renta; este método se denomina integral (p.321).

Este método se encuentra desarrollado en el artículo 23 A1 del Modelo de Convenio de la OCDE (2010) y señala lo siguiente:

Cuando un residente de un Estado contratante obtenga rentas o posea elementos patrimoniales que, de acuerdo con lo dispuesto en el presente convenio, pueden someterse a imposición en el otro Estado contratante, el primer Estado dejará exentas estas rentas o patrimonio, sin perjuicio de lo dispuesto en los párrafos 2 y 3 (p.34).

Así, el Estado de residencia excluye totalmente de su base imponible los ingresos obtenidos por su contribuyente en el extranjero. En este contexto, la forma en la que opera este método será explicado a través del siguiente ejemplo numérico (tabla 2): un contribuyente residente en Chile cuya tasa impositiva es del 40% obtiene 12.000 dólares en ingresos, de los cuales 3.000 provinieron de sus servicios profesionales prestados en México quien mantiene una tasa impositiva del 20%. En torno a ese caso, se puede deducir el siguiente resultado:

Tabla 2

Método de Exención Integral

Impuesto Chile	Impuesto México
Renta Gravada: 9.000	Renta Exenta: 3.000
Tasa impositiva: 40%	Tasa impositiva: 20%
Impuesto a pagar: $9.000 \times 0.4\% = 3.600$	Impuesto a pagar: $3.000 \times 0.2 = 600$
Total carga impositiva: $3.600 + 600 = 4.200$	

Así, el método de exención integral hace referencia a que Chile -para efectos tributarios- únicamente tomará en cuenta los ingresos obtenidos dentro de su territorio. Es decir, \$ 9.000 a los cuales se les aplicará la tasa impositiva que rige dentro de su ordenamiento jurídico que es del 40%. De esta forma, el contribuyente tiene que pagar en su Estado de residencia un impuesto de \$3.600. Mientras que el sujeto pasivo deberá pagar en México por los \$3.000 que obtuvo en el país un total de \$600 mediante la aplicación de la tasa impositiva que rige dentro del mismo que es del 20%.

Método de exención con progresividad

El método de exención con progresividad es la segunda variante de este mecanismo y, según Montaña (1999), consiste en que:

El Estado de residencia podrá tomar en cuenta las rentas o el patrimonio exento a efecto de determinar los tipos de gravamen a aplicar a las rentas al patrimonio no exento. Este método para evitar la doble imposición se denomina de exención con aplicación de la progresividad del impuesto (p.131).

Es decir, el Estado de residencia renuncia totalmente a gravar las rentas sometidas a imposición en otro Estado, pero sí las considera como parte de la base imponible del sujeto pasivo, únicamente, para determinar el tipo de gravamen que serán aplicados a las rentas nacionales. En la misma línea, Vallejo y Gutiérrez (2003) mencionan que este consiste en que:

El estado de la residencia renuncia al gravamen de las rentas originadas en el extranjero excluyéndose de la base del impuesto, pero tiene en cuenta su importe a fin de determinar el tipo progresivo que corresponde aplicar a las restantes rentas, interiores o exteriores no excluidas (p.29).

Traduciendo lo citado de manera textual, se puede deducir que los ingresos percibidos en el extranjero quedan exentos en el Estado de residencia; aunque sí son considerados, exclusivamente, como parte de la base imponible para poder identificar el gravamen que se aplicará a los ingresos de fuente nacional. De manera más clara, el Modelo Convenio de la OCDE (2010) señala que: “La renta imponible en el Estado E o F no la grava el Estado R, pero este conserva el derecho a tomar en cuenta esta renta cuando fije el impuesto a percibir sobre el resto de la renta” (p.321).

El artículo 23 A 3 del mismo Modelo regula este método señalando que:

Cuando de conformidad con cualquier disposición del convenio, las rentas obtenidas por un residente de un Estado contratante o el patrimonio que posea estén exentos de impuesto en este Estado este puede, sin embargo, tener en

cuenta las rentas o el patrimonio exentos a efectos de calcular el importe del impuesto sobre el resto de las rentas o patrimonio de dicho residente (p.34).

A partir de lo mencionado, es importante recalcar que para aplicar este método es necesario conocer el tipo medio de gravamen del total de las rentas (incluyendo las de fuente extranjera) y, posteriormente, aplicarlas a aquellas de fuente nacional. Entendiendo esto, se plantea el siguiente ejemplo para comprender de manera más adecuada cómo actúa este mecanismo: Supongamos que una sociedad residente en Perú obtiene un total de ingresos de \$12.000, de los cuales \$4.000 provienen de sus actividades económicas desarrolladas en Argentina y cuyo tipo impositivo es del 20%. En Perú, se gravan las rentas de hasta \$6.000 a una tarifa del 25%; y el exceso, a una tarifa del 45%.

Tabla 3

Método de exención con progresividad

Rentas obtenidas en Argentina	4.000
Tipo de gravámen en Argentina 20%	$4.000 \times 0.2 = 800$
Rentas obtenidas en Perú	8.000
Rentas a efectos del cálculo del tipo de gravamen (Rentas en Perú + Rentas en Argentina)	$4.000 + 8.000 = 12.000$
Cuota a efectos de tipo de gravamen	$6.000 \times 25\% + 6.000 \times 45\% = 420000$
Tipo medio de gravamen aplicable	$420000 / 12000 = 35\%$
Base imponible (sin considerar rentas en Argentina)	8.000
Tarifa aplicable	35%
Impuesto a pagar en Perú	$8.000 \times 0.35 = 2.800$

En virtud de lo expuesto, en la tabla 3 vemos, en un primer momento, que el contribuyente en Argentina debió pagar una tarifa del 20% por los 4.000 dólares que obtuvo en ese país, dando como resultado un impuesto total de 800 dólares. Mientras que Perú, al ser el país de residencia y en aplicación del método de exención con progresividad, realiza la siguiente operación para calcular el impuesto a pagar en ese país. Así tenemos que, en un primer momento, se suman los ingresos obtenidos en Chile y en Argentina, dando como resultado un total de 12.000 dólares.

Segundo, para el cálculo del tipo de gravamen aplicable a las rentas no exentas (nacionales) se debe sumar el resultado que se obtenga del porcentaje del monto base. En este caso, 25% de 6.000 más el resultado del porcentaje aplicado al restante. Es decir, 45% de los otros 6.000 dólares. El resultado de esta operación da un total de 420.000, valor que se deberá dividir para el total de los ingresos obtenidos por la sociedad; es decir, 420.000/12.000, dando como resultado una tarifa del 35%. Por último, esta tarifa del 35% es la que efectivamente deberá ser aplicada, únicamente, a los ingresos obtenidos dentro de Perú. Así, tenemos que $8.000 \times 0.35 = 2.800$ dólares, que es el monto que la sociedad deberá cancelar en su país de residencia.

Para muchos autores, esta última modalidad es más efectiva que la exención integral que, según estos autores, atenta contra la justicia tributaria de los países porque no actúa sobre la verdadera capacidad contributiva de los sujetos pasivos. El cálculo de la base imponible en el Estado de residencia se hace sin tener en cuenta las rentas extranjeras. Esto implica, a su vez, la aplicación de un gravamen muy inferior que no refleja la verdadera situación económica de los mismos. Así, surge un tratamiento diferenciado hacia aquellos contribuyentes que obtienen sus ingresos dentro de su país de residencia. Por esta razón, Checa (1987) observa sobre el método de exención integral: "...no solo implica la no tributación en el país de residencia de unas determinadas rentas, sino también el gravamen de las restantes a un tipo medio inferior al que hubiese correspondido de no existir dicha exención..." (p.161). Por lo que se considera que el método de exención con progresividad ofrece un tratamiento más equitativo entre contribuyentes.

Método de Crédito Tributario o Imputación

Este método también denominado *tax credit* fue desarrollado por la corriente anglosajona y según la doctrina internacional es uno de los más utilizados en la práctica tanto por las legislaciones internas de cada país como en los convenios para eliminar la doble imposición y por lo mismo difundidos por la comunidad internacional. Este mecanismo lo encontramos plasmado tanto en el Modelo Convenio de la OCDE y el de la ONU. Borderas y Moles (2008) lo define como: "Aquel en virtud del cual el Estado de residencia grava las rentas obtenidas en el exterior por el sujeto pasivo permitiendo la deducción o compensación total o parcial de los impuestos pagados en el extranjero en la cuota íntegra" (p.56). Con base en esta definición se puede concluir que este método parte de que el Estado de residencia gravará la renta mundial del sujeto pasivo; es decir, a todas aquellas rentas obtenidas en el país de residencia como aquellas obtenidas en el extranjero; sin embargo, el contribuyente está facultado para descontar todos aquellos ingresos sometidos a imposición en el Estado generador de la renta.

En este mismo contexto, Checa (1987) menciona que este mecanismo consiste en que "El Estado de residencia calcula el impuesto tomando como base el importe

de todas las rentas del contribuyente, incluidas las obtenidas en el extranjero, pero imputa o deduce los impuestos pagados en el extranjero de las cuotas del impuesto” (p.162). De esta manera, ambos autores concuerdan en que, de manera general, este método permite que todos los ingresos de un contribuyente sean incorporados para el cálculo de la base imponible en el país en el que reside para que, posteriormente, aquellas sujetas a imposición en el Estado fuente sean deducidas o compensadas. Es de vital importancia tener en cuenta que, para que este método sea aplicado de manera efectiva, es necesario que exista identidad respecto a la naturaleza de los impuestos de ambos Estados y, además, que el contribuyente debe haber pagados previamente los valores que se pretenden sean compensados.

Este método, al igual que el anterior, se desarrolla a través de dos modalidades diferentes. El primero se denomina crédito tributario absoluto o método de imputación integral; y el segundo, crédito tributario limitado o método de imputación ordinaria. El artículo 23 B del Modelo Convenio de la OCDE (2010) regula a estas dos modalidades de la siguiente manera:

1. Cuando un residente de un Estado contratante obtenga rentas o posea elementos patrimoniales que, de acuerdo con las disposiciones del presente Convenio, pueden someterse a imposición en el otro Estado contratante, el Estado mencionado en primer lugar admitirá:
 - a) la deducción en el impuesto sobre las rentas de ese residente de un importe igual al impuesto sobre la renta pagado en ese otro Estado;
 - b) la deducción en el impuesto sobre el patrimonio de ese residente de un importe igual al impuesto sobre el patrimonio pagado en ese otro Estado (p.34).

En uno y otro caso, dicha deducción no podrá, sin embargo, exceder de la parte del impuesto sobre la renta o sobre el patrimonio, calculado antes de la deducción, correspondiente, según el caso, a las rentas o el patrimonio que pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

De igual manera, el artículo 23 B del Modelo Convenio de la ONU (2011) señala lo siguiente:

Quando un residente de un Estado contratante obtenga rentas o posea capitales, que, de conformidad con las disposiciones de la presente Convención, puedan gravarse en el otro Estado contratante, el primer Estado permitirá deducir del impuesto sobre la renta de ese residente una cantidad igual al impuesto sobre la renta pagado en ese otro Estado; y deducir del impuesto sobre el capital de ese residente una cantidad igual al impuesto sobre el capital pagado en ese otro Estado. Sin embargo, en cualquiera de los dos casos, esa deducción no excederá de la parte del impuesto sobre la renta o del impuesto sobre el capital calculado

antes de hacer la deducción, que sea atribuible, según corresponda, a las rentas o al capital que puedan gravarse en ese otro Estado (p.34).

Método de Crédito Tributario Absoluto

El método de crédito tributario absoluto o imputación íntegra permite que el Estado de residencia del sujeto pasivo deduzca la totalidad de los impuestos pagados en el país generador de la renta. Calderón (2010) explica que: “Esta modalidad del método se clasifica como absoluto o íntegro, ya que el Estado de residencia reconoce al contribuyente la deducción total del impuesto pagado en el Estado productor del ingreso” (p.10). Sin embargo, en el caso de que el valor pagado por concepto de impuestos exceda al valor a pagar en su país de residencia, este último tendrá la obligación de devolver el excedente al sujeto pasivo a través de un crédito fiscal. De ahí, su denominación.

Se presenta el siguiente caso para la total comprensión de este método: una persona residente en Colombia obtiene un total de ingresos de 4.000 dólares, de los cuales 1.000 fueron obtenidos en Chile por concepto de prestación de servicios. En Colombia la tasa impositiva es del 30%, mientras que en Chile es del 20%.

Tabla 4

Crédito Tributario Absoluto

Rentas obtenidas en Colombia	3.000
Rentas obtenidas en Chile	1.000
Rentas que incluyen la base imponible	4.000
Tipo de gravamen aplicable	30%
Cuota tributaria	$(4.000 \times 0.3) = 1.200$
Deducción del impuesto satisfecho en Chile	$(1.000 \times 0.2) = 200$
Total de impuesto pagado	$1.200 - 200 = 1000$

En este caso, el sujeto pasivo -para el cálculo de la base imponible en su país de residencia- tendrá en cuenta tanto las rentas obtenidas tanto en Colombia como en Chile. En este caso, 4.000 dólares mismos al que se los aplicará la tarifa vigente en Colombia que es del 30%, obteniendo como resultado un impuesto total de 1.200 dólares. En aplicación del método de exención íntegra, el sujeto

pasivo tiene derecho a hacer uso como crédito tributario del total de los impuestos pagados en Chile. Estos le serán deducidos, por lo que se restará del total 1.200 los 200 dólares que se pagaron por concepto de impuesto en Chile, dando como resultado un impuesto a la renta en Colombia de 1.000.

Método de Crédito Tributario Limitado

La imputación limitada permite que el contribuyente deduzca los impuestos pagados en el Estado de la fuente, pero teniendo como límite la tasa del mismo impuesto en el Estado de residencia. Así, el Estado de residencia permite deducir al contribuyente una cantidad limitada; es decir, en palabras de Borderas y Moles (2008): “El Estado de residencia permite la deducción de los impuestos pagados en el Estado de la fuente con el límite de los impuestos a pagar en dicho Estado” (p.57). De este modo, el contribuyente podrá deducir el menor de los siguientes valores: primero, el impuesto, efectivamente, cancelado en el extranjero; y en segundo lugar, el valor que resulte de haber aplicado el tipo medio efectivo de gravamen del país de residencia a la parte de la base imponible gravada en el país generador de la renta.

De esta manera, se podrá hacer uso como crédito tributario, únicamente, la tasa impositiva máxima del Estado de residencia. Este mecanismo, podrá ser aplicado de manera adecuada por el país de residencia, solamente, si su tasa impositiva es mayor a la del Estado fuente. En caso contrario, no se eliminaría la doble imposición. Para una correcta comprensión de la forma en la que opera esta modalidad se presenta el siguiente caso: una persona residente en Ecuador obtiene un total de ingresos de 2.500 dólares, de los cuales 1.000 fueron obtenidos en Bolivia. Ecuador mantiene una tasa impositiva del 30%, mientras que en Bolivia existe una tasa única del 20% (Tabla 5).

Tabla 5

Crédito Tributario Limitado

Ingresos obtenidos en Bolivia	1.000
Ingresos obtenidos en Ecuador	1.500
Base imponible	$(1.000 + 1500) = 2500$
Tasa impositiva	30%
Impuesto causado	$2.500 \times 0,3 = 750$

Deducción del menor de los siguientes valores:	En este caso se aplicará
Impuesto cancelado en Bolivia: $1.000 \times 20\% = 200$	la menor de las
Resultado de aplicar el tipo medio efectivo de gravamen del Ecuador a la parte de la base imponible gravada en Bolivia: $1.000 \times 30\% = 300$.	cantidades que resulta ser 200
Total impuesto a pagar	$750 - 200 = 550$

Como podemos observar, en este caso, se usó como crédito tributario la menor de las cantidades resultantes. Esta fue de 200, los cuales fueron deducidos dando como resultado un total de 550. Ahora, supongamos que Bolivia maneja una tasa impositiva del 35% en lugar de 20%; así tendríamos los siguientes valores (tabla 6):

Tabla 6

Crédito Tributario Limitado

Ingresos obtenidos en Bolivia	1.000
Ingresos obtenidos en Ecuador	1.500
Base imponible	$(1.000+1500) = 2.500$
Tasa impositiva	30%
Impuesto causado	$2.500 \times 30\% = 750$
Deducción del menor de los siguientes valores:	En este caso se aplicará la
Impuesto cancelado en Bolivia: $1.000 \times 35\% = 350$	menor de las cantidades
Resultado de aplicar el tipo medio efectivo de gravamen del Ecuador a la parte de la base imponible gravada en Bolivia : $1.000 \times 30\% = 300$	que resulta ser 300
Total impuesto a pagar	$750 - 300 = 450$

En este caso, si bien en Bolivia se pagó un total de 350 dólares por concepto de impuestos, en Ecuador únicamente se pudo hacer uso como crédito fiscal de 300. Así, quedó un exceso de \$50 pagados por el contribuyente en Bolivia. Este mecanismo, principalmente, es defendido por países desarrollados ya que éste, independientemente, de la fuente de la que provengan los ingresos de sus contribuyentes, otorgan a los mismos un tratamiento fiscal igualitario. Sin embargo, este método ha sido muy criticado por los países importadores de capital (en

vías de desarrollo), ya que los incentivos fiscales que estos otorgan para atraer inversión, pierden totalmente su fuerza. Con este método, lo que se busca es que el impuesto total a pagar sea igual o menor al que se pagaría si, únicamente, se tratarán de rentas de origen interno. Entonces, al no existir una diferencia en el trato de rentas nacionales o extranjeras, es evidente que el contribuyente ante esto preferirá desarrollar sus actividades económicas dentro de su propio país.

Método de deducción

Este método no es muy utilizado por parte de las diversas legislaciones tributarias ya, que se considera que este no elimina totalmente los efectos de la doble imposición internacional; sin embargo, es importante hacer mención de él.

Borderas y Moles sostienen (2008) que:

Según este sistema el impuesto pagado en el extranjero tiene la consideración de gasto deducible de la renta gravada en el país de residencia. El impuesto pagado en la fuente se deducirá de la base imponible en el país de residencia (p.60).

Es decir, para calcular la base imponible, el país de residencia tomará en consideración los ingresos obtenidos en el extranjero. Sin embargo, el impuesto pagado en el país de la fuente será considerado como un gasto deducible para efectos del cálculo de la base imponible. Esto lo diferencia del método de imputación, ya que en este último el impuesto pagado en el extranjero se lo deduce de la cuota tributaria calculado en el país de residencia.

Para comprender de manera más clara este método se presenta el siguiente caso: una sociedad residente en Colombia obtiene un total de ingresos de 3.000 dólares, de los cuales 1.000 fueron obtenidos en Argentina, país que maneja una tasa impositiva del 25%, mientras que Colombia mantiene una tarifa del 30%. Bajo esta modalidad, se obtiene el resultado que se registra en la tabla 7.

Tabla 7

Método de Deducción

Total de ingresos obtenidos en Argentina	1.000
Total de ingresos obtenidos en Colombia	2.000
Base imponible	$2.000 + 1.000 = 3.000$
Impuesto pagado en Argentina (deducible)	$1.000 \times 25\% = 250$
Base imponible final	$3.000 - 250 = 2.750$

Tipo de gravamen aplicable	30%
Impuesto total	$2.750 \times 30\% = 825$

En este caso, como vemos, para calcular la base imponible final, el total del impuesto de 250 pagado en Argentina fue deducido de la misma. Sin embargo, se debe señalar que, únicamente, se compensan $250 \times 30\% = 75$ dólares, generando una doble imposición por un total de: $250 - 75 = 175$ dólares, razón por la cual muchos no consideran a este método como eficiente.

Para concluir esta sección, cabe mencionar que existe una gran variedad de métodos específicos para eliminar o atenuar los efectos negativos de la doble imposición; sin embargo, no son tan aplicados. Montaña (1999) identifica como parte de estos métodos que no son aplicados los siguientes: el descuento por inversiones en el exterior, el crédito por impuesto subyacente, sistema de aplazamiento, etc. En el presente trabajo de investigación, por otro lado, se considera importante únicamente identificar los métodos más aplicados a la realidad internacional y, por lo mismo, al Ecuador.

III

Un análisis de las medidas adoptadas por el Ecuador

Una vez analizados detalladamente los conceptos básicos de las medidas para contrarrestar la doble imposición internacional y explicada, claramente, la forma en la que se aplican los diversos métodos prescritos en las mismas, se pasará a identificar cuáles de estos métodos han sido incorporados dentro de la legislación tributaria ecuatoriana. Es decir, se revisará tanto dentro de su ley interna (Ley de Régimen Tributario Interno) como dentro de los Convenios para Evitar la Doble Imposición suscritos por el Ecuador. Posteriormente, se demostrará que esta gran gama de herramientas impiden que se respeten el principio de equidad desde una perspectiva horizontal y el principio de neutralidad.

Para un adecuado desarrollo de este apartado, es importante comenzar haciendo referencia a que la legislación ecuatoriana. Específicamente, a la Ley del Régimen Tributario Interno (2019) que contempla en su Art. 1 el criterio de sujeción que utiliza el Ecuador para efectos fiscales: "Art. - 1 Objeto del impuesto. - Establécese el impuesto a la renta global que obtengan las personas naturales, las sucesiones indivisas y las sociedades nacionales o extranjeras, de acuerdo con las disposiciones de la presente Ley" (p.1).

Con lo manifestado, y según lo ya explicado en el capítulo anterior, se evidencia que el Ecuador contempla un criterio de renta mundial al momento de identificar

el valor del gravamen que deben soportar sus contribuyentes. Esto quiere decir que los ecuatorianos deberán tributar por sus ingresos obtenidos dentro del Ecuador y por aquellos obtenidos en el extranjero. Tomando en consideración este punto, es evidente que, bajo la aplicación de este criterio de renta mundial, es relativamente fácil que se produzcan supuestos de doble imposición internacional, ya que los ingresos obtenidos en el exterior de igual forma podrán estar sometidos a imposición dentro de nuestro país.

Por esta razón, el Ecuador -al igual que muchos otros países alrededor del mundo- ha incorporado dentro de su legislación mecanismos para contrarrestar este fenómeno de índole fiscal. El Estado se ha esforzado por introducir una herramienta interna que, de alguna manera, se adecua a la realidad económica y social del país y que permite actuar frente a esta figura. Además, hemos evidenciado el arduo trabajo que ha realizado el gobierno para suscribir convenios que sirvan de base para erradicar este problema. La doctrina señala que, según las estadísticas presentadas en lo que respecta a la suscripción de Convenios de Doble Imposición, han sido los países desarrollados quienes llevan la delantera en este tema, ya que los países latinoamericanos solamente han celebrado un 8% del total de estos instrumentos.

Sin embargo, el Ecuador al contar actualmente con 21 tratados se encuentra dentro de los países con mayor cantidad de convenios suscritos dentro de la región después de países como México, Brasil y Chile. Por esto, se puede deducir que el Estado se ha esforzado en buscar soluciones que le permitan mitigar los efectos negativos que trae consigo la doble tributación. De lo contrario, esta terminará afectando a los contribuyentes ecuatorianos y a la economía, en general, del país: las inversiones extranjeras se verán muy limitadas. Además, un adecuado control de la doble tributación previene que se concreten prácticas como la evasión y elusión fiscal que es otra de las consecuencias que acarrea la doble imposición.

Haciendo una comparación con el resto de los países miembros de la Comunidad Andina de Naciones, se ha podido verificar que el Ecuador se ha mantenido constantemente activo en lo que respecta a la suscripción de estos instrumentos internacionales que otorgan beneficios de índole fiscal. De acuerdo a datos proporcionados por el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (2019), hasta el año 2019, Perú, Colombia y Bolivia únicamente habían suscrito 8, 10 y 7 CDI respectivamente. Estas cantidades son sumamente bajas con respecto a los convenios celebrados por nuestro país.

Así, se puede señalar que el Ecuador -a más de su respectiva medida unilateral incorporada dentro de su legislación interna- también ha suscrito, hasta la actualidad, un total de 19 Convenios para Evitar la Doble Imposición en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio y ha firmado uno con la República de Argentina respecto al Transporte Aéreo. Todos estos convenios han sido

estructurados teniendo como referente al Modelo de la OCDE. Además, ha suscrito otro instrumento más de tipo multilateral firmado conjuntamente, con los países miembros de la CAN que, por otro lado, se estructura con base en el Modelo de la ONU.

Es importante mencionar que, en miras de buscar incrementar la importación de capitales, el Ecuador ha suscrito convenios con una gran cantidad de países que forman parte de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico. Entre estos están: Alemania, Bélgica, Canadá, Chile, Corea del Sur, España, Francia, Italia, Japón, México y Suiza. En el siguiente apartado, procederemos a analizar más detalladamente cada uno de los convenios suscritos por el Ecuador y la medida unilateral que ha incorporado dentro de su régimen tributario interno.

Método de Crédito Tributario Incorporado en los CDI Suscritos por el Ecuador

Convenio suscrito entre la República del Ecuador y la República de Chile

El Convenio para evitar la doble tributación e impedir la evasión fiscal en relación a los impuestos a la renta y al patrimonio suscrito entre la República del Ecuador y la República de Chile fue suscrito el 26 de agosto de 1999 y publicado el 14 de octubre de 2003 en el Registro Oficial No. 293. Entró en vigencia en 2005. Este convenio señala que: "...gravan la totalidad de la renta o del patrimonio o cualquier parte de los mismos, incluidos los impuestos sobre las ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles o inmuebles, así como los impuestos sobre las plusvalías" (p.1). De esta forma, los impuestos comprendidos son: en Chile, Impuesto establecidos en la "Ley sobre Impuesto a la Renta"; en Ecuador, Impuesto a la renta de las personas naturales, Impuesto sobre la renta de las sociedades y cualquier otra entidad similar.

Este convenio se encuentra estructurado en torno al criterio de vinculación de la residencia. Por ello, dentro del instrumento, se le ha otorgado una definición específica al concepto de "residente": será aquella persona que, en virtud de la legislación de cualquiera de los dos Estados, pueda tributar en ese país ya sea porque esa legislación se encuentre relacionada con el mismo en virtud de su domicilio, o porque sea residente del mismo, o en el caso de las personas jurídicas, que por su sede de dirección, se haya constituido en su residencia, o por otros criterios similares.

En el Art. 24 del cuerpo normativo se puede identificar, claramente, el método de crédito absoluto como aquel que servirá para combatir a la doble imposición al mencionar que cuando un residente ecuatoriano se enfrente a un supuesto de doble imposición, el Ecuador podrá deducir un valor equivalente al impuesto a la renta o al patrimonio que haya pagado en Chile.

Sin embargo, al ser la residencia el criterio determinante, el convenio se ha planteado el escenario en que tanto una persona natural o jurídica puedan ser consideradas como residentes de ambos Estados. Para eso, el mismo documento ha desarrollado varias soluciones. En el caso de personas naturales, se podrá resolver teniendo en cuenta el lugar en donde esta tenga una vivienda permanente, donde viva habitualmente, donde sea considerada como nacional o se podrá resolver mediante un acuerdo de voluntades entre las autoridades de los Estados. En el caso de personas jurídicas, se resolverá teniendo en cuenta el lugar en donde este sea considerado como nacional, o a falta de este criterio, de igual manera se podrá resolver a través de un acuerdo mutuo.

Convenio suscrito entre la República del Ecuador y la República Italiana

El convenio suscrito entre Ecuador e Italia, que tuvo como objetivo evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio y prevenir la evasión fiscal, fue suscrito el 23 de mayo de 1984 y publicado el 30 de marzo de 1990 en el Registro Oficial No. 407. Entró en vigencia en 1991.

En este caso, se consideran los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, a más de todos aquellos que gravan la totalidad o una parte de estas: primero, todos los impuestos generados por las ganancias obtenidas como consecuencia de la venta de bienes muebles e inmuebles; segundo, lo correspondiente por concepto de sueldos pagados por empresas; y tercero, los impuestos generados por concepto de plusvalías. Los impuestos que comprende este documento son: en Italia, Impuesto sobre la renta de personas físicas, Impuestos sobre las rentas de personas jurídicas, Impuesto local sobre las rentas, aún si esos impuestos son percibidos en forma de retención en la fuente. En Ecuador, Impuesto sobre la renta, Impuestos adicionales sobre la renta, Impuestos a los capitales de giro. Además de estos impuestos, se incluyen todos aquellos que puedan surgir, siempre que sean de una naturaleza similar y que se incorporen a los ya existentes o se desarrollen de manera posterior a la firma del instrumento.

Respecto al método utilizado para eliminar la doble imposición, el Art. 24 menciona:

La República del Ecuador deducirá del impuesto sobre la renta que haya de percibirse sobre rentas procedentes de Italia de acuerdo con las leyes ecuatorianas, el impuesto percibido por el fisco italiano conforme a las leyes italianas, pero el monto de dicha deducción no podrá exceder la parte del impuesto ecuatoriano imputable a dichas rentas en la proporción en que las mismas participen en la formación del rédito total (p.23).

Con este artículo, queda claro que el mecanismo a utilizarse en el caso de residentes ecuatorianos cuyos ingresos pudieran ser sometidos a imposición en ambos Estados, serán los métodos de imputación ordinaria o crédito tributario

limitado, por cuanto se señala un monto límite hasta el cual se podrá establecer una deducción.

Convenio suscrito entre la República del Ecuador y Francia

El Gobierno de la República del Ecuador, conjuntamente, con el Gobierno de la República de Francia celebró en Quito el 16 de marzo de 1989 el Convenio para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos a la renta. Este convenio fue ratificado mediante Decreto Ejecutivo Nro. 3006 y publicado el 25 de septiembre de 1992 en el Registro Oficial Nro. 34 y entró en vigencia en 1993.

Los impuestos que comprende este cuerpo normativo son: en Francia, Impuesto a la renta de personas naturales y jurídicas, Impuesto a las sociedades, todas las retenciones en la fuente, todas las deducciones y anticipos descontados sobre los impuestos a la renta. En Ecuador, Impuesto sobre la renta, impuestos adicionales establecidos en la Ley de Régimen Tributario Interno. El método que se utilizará para eliminar la doble imposición internacional cuando se trate de una persona residente en el Ecuador se lo define en el Art. 23 que señala:

Quando una persona domiciliada en el Ecuador percibiera rentas que conforme a las disposiciones de este convenio pueda ser gravada en ambos estados contratantes. Ecuador concederá como deducción del impuesto a la renta de dicha persona una cantidad equivalente al impuesto pagado en Francia. Sin embargo, esta deducción no excederá de la parte del impuesto ecuatoriano sobre la renta y sus adicionales, calculados antes de hacer la deducción que sea atribuible según corresponda a la renta que es gravada en Francia (p.23).

Conforme a lo manifestado, en un primer momento, una persona será considerada como domiciliada dentro del Ecuador cuando de acuerdo con la normativa ecuatoriana deba tributar en el país por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección u otro criterio similar. Y serán, solamente, a estas personas quienes cumplan con este requisito a quienes se les aplique el método de imputación ordinaria cuando se produzcan supuestos de doble imposición.

Convenio celebrado entre la República del Ecuador y Rumania

El Convenio para evitar la doble tributación con respecto a los impuestos sobre la renta y el capital y para la prevención de la evasión fiscal celebrado entre el Gobierno de la República del Ecuador y el Gobierno de la República de Rumania se suscribió el 24 de abril de 1992 en la ciudad de Quito y fue publicado el 20 de septiembre de 1995, en el Registro Oficial No. 785. Entró en vigencia en 1997.

Los impuestos comprendidos en este instrumento internacional son los siguientes: En Rumania, Impuesto a la renta de personas físicas, Impuesto a la renta

de personas jurídicas, Impuestos sobre el salario y otras remuneraciones similares, Impuestos sobre la renta realizada en actividades agrícolas. En Ecuador, Impuesto sobre la renta de personas naturales y sociedades.

Este convenio determina la necesidad de que la finalizar cada año y con el objetivo de garantizar una adecuada aplicación del mismo, las autoridades competentes de los Estados deberán dar a conocer todas las modificaciones que se hayan efectuado en sus leyes tributarias, con lo cual evidenciamos el compromiso de los Estados para con sus contribuyentes y la estabilidad económica de los países.

Conforme el Art. 25 del mencionado documento de 1995, en el caso de que un contribuyente ecuatoriano adquiera rentas o posea bienes de capital que pudieran ser gravados por el sistema tributario de cualquiera de los dos Estados, el Ecuador podrá deducir -del total del impuesto a la renta o sobre el capital que perciba- un valor equivalente al impuesto efectivamente cancelado en Rumania. Sin embargo, en cualquiera de los dos casos, esta deducción tendrá como límite el impuesto sobre la renta o el capital que puedan ser gravados en Rumania calculados antes de realizar esta deducción. Con lo referido, está claro que el método único que se utilizará para evitar la doble tributación será el del método de crédito tributario limitado.

Convenio suscrito entre la República del Ecuador y Canadá

El convenio para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuesto a la renta suscrito entre Ecuador y Canadá el 28 de junio de 2001, fue publicado en el Registro Oficial No. 439 el 24 de octubre de 2001 y entró en vigencia en 2002. Los valores que serán considerados como parte del impuesto a la renta, en este caso, son limitados. Esto se debe a que, solamente, engloba a todos aquellos que gravan renta en su totalidad o en una de sus partes y todos los impuestos sobre ganancias que se hayan obtenido por la venta de bienes muebles e inmuebles.

Los impuestos que se incluyen en este documento son: En Canadá, Impuesto a la renta incluida en la Ley de Impuesto sobre la Renta. En Ecuador, Impuesto a la renta incluidos en la Ley de Régimen Tributario Interno. Este convenio se caracteriza porque entabla una diferencia entre el supuesto de que una compañía o una persona diferente a una natural sean considerados como residentes de ambos Estados. El procedimiento para resolver este tema variará, ya que al tratarse de compañías el asunto se solventará teniendo en cuenta la nacionalidad de la misma. Es decir, que se haya constituido de conformidad con lo establecido en la ley y que se encuentre vigente en el Estado respectivo. En ausencia de este criterio, se aplicará el proceso determinado para el caso de personas no naturales, mismo que implica la intervención de las autoridades representantes de ambos países, quienes deberán llegar a un acuerdo. A falta de este, ninguna de las dos tendrá derecho a exigir la aplicación de los beneficios contenidos en el tratado.

El método a utilizarse, conforme lo determinado en el Art. 23 del cuerpo normativo (2001), será el del crédito tributario limitado, ya que en el caso de los residentes ecuatorianos se podrá descontar del impuesto a la renta que deberán pagar. El valor pagado en Canadá, tiene como límite el impuesto que se hubiera pagado por los mismos ingresos en Ecuador. Mientras que, al tratarse de compañías residentes en nuestro país, del impuesto a la renta que estas hayan generado por concepto de utilidades, se podrá deducir el impuesto cancelado en el otro Estado por los beneficios con cargo a los cuales se pagaron los dividendos.

Convenio suscrito entre la República del Ecuador y México

El convenio entre la República del Ecuador y los Estados Unidos Mexicanos para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta fue suscrito el 30 de julio de 1992 y publicado el 9 de marzo de 2001 en el Registro Oficial No. 28. Sin embargo, entró en vigencia en 2002. Este convenio, a diferencia de los anteriores mencionados, no incluye la posibilidad de que un mismo contribuyente -ya sea persona natural o jurídica- pueda ser considerado como residente de ambos Estados. Por tanto, si tal fuera el caso, no se podría aplicar las disposiciones del presente documento. Además, no incluye de manera específica los ingresos que serán considerados como parte del impuesto a la renta. Sin embargo, se mencionan de manera general los impuestos que serán comprendidos dentro de este documento: en México, Impuesto a la renta; en Ecuador, Impuesto a la renta de personas naturales y sociedades.

En lo que se refiere al mecanismo para eliminar la doble imposición, el Art. 22 del convenio prevé dos posibilidades:

1. Los domiciliados en Ecuador podrán acreditar el impuesto sobre la renta mexicano hasta por un monto que no exceda del impuesto ecuatoriano por el mismo ingreso.
2. Las sociedades domiciliadas en el Ecuador podrán acreditar contra el impuesto ecuatoriano derivado de la obtención de dividendos, el impuesto sobre la renta mexicano por los beneficios con cargo a los cuales la sociedad domiciliada en México pagó por los dividendos (p.19).

Una interpretación del mencionado artículo nos lleva a considerar al método de imputación ordinaria o crédito tributario limitado como aquel rector para contrarrestar este fenómeno de índole fiscal porque, tal y como lo menciona Sanmartín Jaramillo (2001):

El Estado de residencia grava las rentas extranjeras; es decir, las incluye para el cálculo de la base imponible, sin embargo, se concederá un crédito fiscal que, (...) se limita a la parte de cuota devengada en el primer estado que corresponde a las rentas de origen extranjero (p.19).

Método de Exención Incorporado en los CDI Suscritos por el Ecuador

Convenio suscrito entre la República del Ecuador y Países miembros de la CAN

La Decisión 578 denominada: “Régimen para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal” fue suscrito el 4 de mayo de 2004 y se lo publicó en la gaceta oficial del acuerdo de Cartagena No. 1063 el 5 de mayo de 2004. Posteriormente, el 9 de noviembre de 2004, fue publicado en el Registro Oficial Suplemento No.457. Sin embargo, este comenzó a regir, únicamente, a partir de enero de 2005. Este instrumento fue suscrito por los países miembros de la Comunidad Andina de Naciones (Perú, Colombia, Bolivia, Ecuador y Venezuela). Su objetivo principal fue atenuar los efectos negativos de la doble imposición que se puedan producir a partir de las actividades económicas que desarrollen las personas naturales o jurídicas que se encuentren domiciliadas en cualquiera de los países suscriptores del tratado. Con esto, buscaba atraer capitales extranjeros y, a su vez, prevenir la práctica de la evasión fiscal entre los miembros de esta organización internacional.

Los impuestos que se consideran dentro de este convenio de acuerdo a su Art. 1 son los siguientes: en Bolivia, Impuesto a la renta; en Colombia, Impuesto a la renta; en Perú, Impuesto a la renta; y en Ecuador, Impuesto a la renta. Además, se aplica a los impuestos de naturaleza idéntica o análoga que se añadan a los ya existentes o que los sustituyan.

A través de este instrumento, los países suscriptores decidieron adoptar el criterio de la fuente como mecanismo de vinculación. Esto se manifestó en el Art. 3 del documento (2004) que señala lo siguiente: “Independientemente de la nacionalidad o domicilio de las personas, las rentas de cualquier naturaleza que éstas obtuvieren, sólo serán gravables en el País Miembro en el que tales rentas tengan su fuente productora” (p.3). De esta manera, primero se debe señalar que los ingresos -tanto de personas naturales como jurídicas- solamente podrán ser gravados en el país en donde estos se generaron, salvo ciertos casos. Por ejemplo, una excepción es el de las ganancias por enajenación de bienes inmuebles, ya que estas serán gravadas en el país en donde se encuentren ubicados dichos bienes.

Este artículo señala también que el resto de países miembros deberán considerar a estas rentas, ya sometidas a imposición, como exoneradas al momento de calcular el valor que, por concepto de impuesto a la renta, se debe cancelar. De esto se desprende el método a utilizarse para la eliminación de la doble imposición internacional, el cual evidentemente es el de exención integral. Los ingresos acumulados, al ser sujetos a imposición en el país de donde estos se generaron, no serán considerados como parte de la base imponible para el cálculo del impuesto a la renta del resto de países.

Este convenio, de igual manera, contempla varios beneficios para todos los suscriptores del mismo. Algunos de ellos son los siguientes:

1. Los beneficios de empresas de transporte aéreo, terrestre, marítimo, lacustre y fluvial solo deberán tributar en el país en donde esta tenga su domicilio.
2. Las regalías sobre bienes intangibles serán gravadas en el país que tenga derecho a usar el bien.
3. Los intereses, en general, deberán ser tributados en el país en el que sean imputados y en el que se haya registrado su pago.
4. Los dividendos y participaciones serán sujetos a imposición en el territorio del país miembro en el que se encuentre domiciliada la empresa que los distribuye.
5. Las ganancias de capital serán gravadas por el país en donde se haya ubicado el bien al momento de ser enajenado.

Convenio suscrito entre la República del Ecuador y Argentina

Este convenio celebrado entre el Gobierno de la República del Ecuador y el Gobierno de la República Argentina para “Evitar la doble imposición en relación con el transporte aéreo” fue suscrito el 3 de marzo de 1981 y publicado en el Registro Oficial No. 235 el 4 de mayo de 1982. Sin embargo, entró en vigencia en 1983.

De acuerdo a su Art. 1 los impuestos que comprende este convenio son los siguientes: en Argentina, Impuesto a las ganancias, Impuesto a los beneficios de carácter eventual, Impuesto al capital de las empresas, Impuesto al patrimonio neto de las personas físicas. En Ecuador, Impuestos sobre la renta, Impuestos adicionales a la renta, Impuesto al capital de giro.

Este tratado, al igual que todos los otros, señala una gran gama de definiciones que nos permiten identificar su objetivo. Sin embargo, se puede considerar que el concepto que se le ha otorgado a lo que se entiende por empresa tiene mayor relevancia para la correcta aplicación de las disposiciones contenidas en el documento. Este concepto define a la empresa como aquella capacidad “explotada por una persona natural o jurídica domiciliada en uno de los Estados Contratantes”. Esta definición permitirá comprender el contenido del Art. 3, que señala lo siguiente:

1. Las rentas provenientes del ejercicio del transporte internacional obtenidas por empresas de transporte aéreo, solo podrán someterse a imposición en el Estado Contratante en el que estén domiciliadas las mismas.



2. La misma regla se aplicará a los beneficios procedentes de las participaciones que en actividades conjuntas o “pools” de cualquier clase, para el transporte aéreo, tenga una empresa de un Estado Contratante.
3. Las rentas originadas por la venta de bienes inmuebles e inmuebles pertenecientes a empresa de transporte internacional que se encuentren afectados directamente al giro específico de dicha actividad, solo podrán someterse a imposición en el Estado Contratante en el cual se encuentren domiciliadas las mismas.
4. Las rentas originadas por la venta de aeronaves afectadas al transporte internacional, solo podrán someterse a imposición en el Estado Contratante en que esté domiciliada la empresa titular de los mismos.
5. Las remuneraciones obtenidas en razón de un empleo ejercido a bordo de una aeronave, opera en el transporte internacional, solo podrán someterse a imposición en el Estado Contratante en que esté domiciliado el empleador.
6. El patrimonio perteneciente a empresas de transporte internacional que se encuentre afectado directamente al giro específico de dicha actividad, solo podrá someterse a imposición en el Estado Contratante en el que esté domiciliada la empresa titular del mismo (p. s.n.).

Como podemos evidenciar de acuerdo al citado Art. 3, primero, el domicilio es un factor determinante para poder identificar qué país tendrá el derecho a someter a imposición los ingresos obtenidos; y segundo, se puede deducir del artículo que el método a aplicar, de igual manera, es el de exención integral. Solo se podrá tributar en el país en donde se encuentre domiciliada la empresa prestadora de este servicio. Por último, se debe tener en cuenta que -al ser este un instrumento que únicamente regula las actividades relacionadas con el transporte aéreo- no ha tenido gran relevancia dentro del crecimiento económico del Ecuador.

En este punto, se debe mencionar que solamente la Decisión 578 y el convenio celebrado entre el Ecuador y Argentina contemplan la exención como único método para contrarrestar la doble imposición. En tanto, el resto de los convenios -como veremos en los siguientes apartados- contemplan un sistema que combina dos mecanismos. Así tenemos a los siguientes:

Convenio suscrito entre la República del Ecuador y la República Federal Alemana

El convenio para evitar la doble tributación, suscrito entre la República del Ecuador y la República Federal Alemana, fue aprobado a través del Protocolo del Convenio para Evitar la Doble Imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio. Este fue suscrito en Quito el 7 de diciembre de 1982 y ratificado, mediante acuerdo ministerial No. 242 publicado el 5 de agosto de 1986, en el Registro Oficial No. 493. Solamente, entró en vigencia un año después,

constituyéndose el primer convenio en materia de fiscalidad internacional suscrito por el Ecuador.

Los impuestos comprendidos dentro de este documento son: Impuesto sobre la renta, Impuesto sobre sociedades, Impuesto sobre el patrimonio, Impuestos sobre las explotaciones industriales y comerciales en Alemania. Para Ecuador, Impuesto a la renta inclusive los adicionales establecidos en la Ley de Régimen Tributario Interno, Impuestos a los capitales de giro.

En este caso, al existir la posibilidad de que tanto una persona natural como una jurídica puedan ser consideradas como residentes en ambos Estados, el problema de la doble imposición se resuelve para las personas naturales de manera muy similar a lo que prescriben los anteriores convenios antes citados. Sin embargo, si se trata de personas jurídicas, lo único que se menciona es que esta será considerada como domiciliada en el Estado en el que este mantenga su sede de dirección o administración efectiva, pero no contempla el supuesto en el que esta entidad no cuente con ninguno de los dos.

El Art. 23 numeral 2, respecto a los métodos para evitar la doble imposición internacional aplicable en el caso de los ingresos obtenidos por un residente ecuatoriano, detalla qué supuestos se aplicará según el método de imputación y exención. Así, se aplicará el método de exención con progresividad para:

- Todas aquellas rentas provenientes de bienes inmuebles conforme lo señalan el artículo 6 a más de todos los beneficios que provengan de la venta de los mismos.
- Los beneficios de empresas según lo regulado en el Art. 7 y las ganancias referidas en el Art. 2
- Los dividendos que hayan sido pagados por una sociedad cuyo domicilio se encuentre en Alemania a una sociedad ecuatoriana y que la primera sea titular de por lo menos un 25% del capital de la sociedad ecuatoriana
- Remuneraciones conforme lo regulado en el Art. 15 y 18
- Rentas de bienes ubicados en Alemania que deban ser exceptuadas (1986).

Todos estos ingresos exentos, sin embargo, podrán ser considerados a la hora de calcular la tarifa aplicable a las rentas nacionales.

Para el resto de casos no contemplados en las líneas precedentes, se aplicará en cambio el método de crédito tributario limitado. Es decir, el derecho a gravar estas rentas se divide entre ambos Estados, a través de la fijación de una tarifa límite.



Convenio suscrito entre la República del Ecuador y Brasil

El Convenio para evitar la doble imposición y prevenir la evasión tributaria con respecto a los impuestos sobre la renta fue suscrito el 26 de mayo de 1983 y publicado el 2 de febrero de 1988, en el Registro Oficial No. 865. Entró en vigencia a partir de 1989. Este convenio será aplicado a los siguientes impuestos a la renta que puedan ser sujetos a imposición por cualquiera de los dos Estados: en Brasil, Impuesto federal sobre la renta, con exclusión de las incidencias sobre remesas excedentes y sobre actividades menos importantes. En Ecuador, Impuesto a la renta inclusive los adicionales establecidos en la Ley de Régimen Tributario Interno.

De acuerdo al Art. 4 de este instrumento (1988), el criterio de vinculación rector será el de residencia, ya que se menciona que un contribuyente residente -ya sea de Ecuador o Brasil- tendrá la obligación de tributar en su país como consecuencia de su domicilio, residencia, sede de dirección, etc. Al igual que el convenio con Chile, este documento establece la posibilidad de que un mismo sujeto pasivo pueda ser considerado como residente de ambos Estados, para lo cual se resolverá en términos muy similares al convenio antes mencionado.

Con respecto al método utilizado para evitar la doble tributación, el Art. 23 numeral 1 señala que cuando un contribuyente obtenga rentas que puedan ser sometidas a imposición en ambos Estados, se podrá hacer uso del método de crédito tributario en su modalidad limitada. Esto, salvo que se trate de una sociedad residente en un Estado contratante que haya pagado dividendos a otra sociedad residente del otro Estado y de la cual sea titular de más del 10% del capital de la sociedad pagadora. En ese caso, se hará uso del método de exención integral. Al ser Brasil considerado como una de los países económicamente más grandes dentro de América Latina, la suscripción de convenios de tipo comercial y fiscal con este país podría significar una gran oportunidad de crecimiento económico para el Ecuador.

Convenio suscrito entre la República del Ecuador y la República Oriental de Uruguay

El convenio celebrado entre la República del Ecuador y la República Oriental de Uruguay para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, y prevenir la evasión fiscal fue suscrito el 26 de mayo de 2011 y fue publicado el 16 de enero de 2012 en el Registro Oficial No. 619. Sin embargo, entró en vigencia en 2013.

De conformidad con el Art. 2 numeral 3 de texto (2012), los impuestos regulados dentro de este documento son: para Uruguay, Impuesto a la renta de actividades económicas, Impuesto a la renta de personas físicas, Impuesto a la renta de los no residentes, Impuesto de asistencia a la seguridad social, Impuesto al patrimonio. Para Ecuador, Impuesto a la renta de personas naturales, Impuesto a la renta de sociedades y cualquier otra entidad similar.

De igual manera, este artículo detalla cuáles serán los impuestos que serán considerados como parte del impuesto a la renta o al patrimonio. Estos son: Impuestos que graven la totalidad de las rentas o del patrimonio o cualquier parte de los mismos, aquellos que provengan de la venta de bienes muebles e inmuebles, aquellos generados sobre el total de los ingresos obtenidos por concepto de sueldos o salarios pagados por empresas.

De acuerdo al Art. 4, el criterio de vinculación que se manejará en los casos previstos anteriormente será el de residencia. Por eso, los métodos a aplicarse para eliminar la doble imposición se han adaptado a dicho criterio. Así, conforme al Art. 23 literal 1, el Estado de residencia del contribuyente aplicará una deducción equivalente al total del impuesto a la renta o al patrimonio que haya sido, efectivamente, pagado en el Estado de la fuente. Sin embargo, esta deducción no debe exceder a la parte del impuesto que pueda ser tributado en el Estado de la fuente. Con esto, queda justificada la aplicación del método de imputación ordinario. Sin embargo, el literal dos del mismo artículo abre la posibilidad de que también se pueda aplicar el método de exención con progresividad. Con esto, se estaría otorgando exclusivamente la potestad tributaria para gravar las rentas obtenidas a un solo Estado.

Convenio suscrito entre la República del Ecuador y España

El tratado suscrito el 20 de mayo de 1991 y publicado el 13 de agosto de 1993 en el Registro Oficial No. 253, se encuentra vigente desde 1994. En este documento se encuentran comprendidos los siguientes tributos: en España, Impuesto a la renta de personas físicas, Impuesto sobre sociedades, Impuesto sobre el patrimonio. En Ecuador, Impuesto sobre la renta de las personas naturales, Impuesto sobre la renta de sociedades.

El convenio para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio suscrito conjuntamente con España, en su Art. 24 (1993), especifica cuál es el método a usarse para eliminar esta figura fiscal. Se señala que, cuando el residente del Ecuador obtenga rentas o posea elementos patrimoniales que de acuerdo con las disposiciones del presente convenio puedan someterse a imposición en España, el Ecuador deducirá:

- a) Del impuesto que perciba sobre las rentas de este residente, un importe igual al impuesto sobre la renta pagado en España.
- b) Del impuesto que perciba sobre el patrimonio de este residente, un importe igual al impuesto sobre el patrimonio pagado en España (p.18).

Estas deducciones, en ningún caso, podrán superar la parte del impuesto a la renta o patrimonio que podría ser sujeto a imposición en España. Con ello, nos encontramos frente a un supuesto en el que se aplicará el método de crédito en su modalidad limitada. Sin embargo, el siguiente apartado señala que las rentas

que puedan ser consideradas como exentas podrán ser tomadas como parte de la base imponible solamente para efectos de calcular el importe del impuesto que será aplicado a las otras rentas que el Estado gravará, con lo cual se determina, en este caso, la aplicación de método de exención en su modalidad integral.

Convenio suscrito entre la República del Ecuador y la República de Belarús

El Convenio para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal con respecto a los impuestos sobre la renta y la propiedad, celebrado entre el Gobierno de la República del Ecuador y el Gobierno de la República de Belarús, es relativamente nuevo. Fue publicado en el Registro Oficial No. 117 el 10 de noviembre de 2017 y se encuentra vigente desde el año 2018. Este documento (2017) comprende los siguientes impuestos: en Belarús, Impuestos sobre la renta, Impuesto sobre las utilidades, Impuesto sobre la renta de personas naturales, Impuesto sobre los predios inmobiliarios. En Ecuador, Impuesto sobre la renta e Impuesto sobre los predios inmobiliarios.

El método a utilizarse para eliminar la doble imposición internacional en lo que respecta a los casos previstos para los dividendos, intereses y regalías será el del crédito tributario limitado o imputación ordinaria. Para el resto de casos, siempre que así lo disponga el convenio, se aplicará el método de exención con progresividad.

Convenio celebrado entre la República del Ecuador y Suiza

El convenio suscrito entre Ecuador y Suiza para evitar la doble imposición en materia de impuesto sobre la renta y sobre el patrimonio fue suscrito el 28 de noviembre de 1994 y publicado en el Registro Oficial No. 788 el 25 de septiembre de 1995. Sin embargo, su aplicación inició a partir de 1996 y su vigencia sigue hasta la actualidad. Este convenio, al igual que los demás, podrá ser aplicado para todo aquel contribuyente que mantenga una calidad de residente, ya sea en Ecuador o en Suiza.

En lo que respecta a los impuestos comprendidos, este documento incorpora para el caso ecuatoriano -de manera general- el impuesto sobre las rentas. Por otro lado, al tratarse de los impuestos suizos, se contemplan tanto federales como cantonales e, incluso, comunales. Incluyen: los impuestos a la renta total, los rendimientos del trabajo, rendimientos del patrimonio, beneficios industriales y comerciales, ganancias de capital, entre otros. Y en lo que se refiere al impuesto sobre el patrimonio, detalla: propiedad total, bienes muebles e inmuebles, activos comerciales, capital pagado y reservas, entre otros. Se recalca, de manera simultánea, que estas disposiciones no se aplicarán en el caso del impuesto federal anticipado que se haya retenido por los premios otorgados a ganadores de la lotería.

El Art. 23 del convenio (1995), en lo que respecta al mecanismo a utilizarse para eliminar los supuestos de doble imposición que puedan presentarse con respecto a los ingresos obtenidos por personas naturales o jurídicas residentes en el Ecuador, señala en su primer punto que podrá aplicarse el método de exención con progresividad cuando estos hayan obtenido rentas o patrimonio que puedan ser gravadas en Suiza. En este caso, si bien estos conceptos serán exonerados del impuesto a la renta el Ecuador, se reconoce la posibilidad de que estos ingresos exentos sean considerados a la hora de identificar la tarifa que se aplicará para un caso concreto.

Como segundo punto, se señala que los dividendos, intereses o cánones adquiridos por residentes ecuatorianos, y de conformidad con lo regulado en el convenio, pueden ser sujetos a imposición también en Suiza. El Ecuador podrá acordar ya sea:

1. Una deducción del impuesto a la renta de dicho residente por un monto igual al impuesto cobrado en Suiza de conformidad con lo dispuesto en los Artículos 10, 11 y 12; sin embargo, dicha deducción no podrá exceder aquella porción del impuesto ecuatoriano sobre la renta, calculado antes de conceder la deducción, que sea apropiado para la renta que puede someterse a imposición en Suiza.
2. Una reducción global del impuesto ecuatoriano.
3. Una exoneración parcial del impuesto ecuatoriano sobre elementos, consistente en cualquier caso en por lo menos la deducción del impuesto cobrado en Suiza al importe bruto de dividendos, intereses o cánones (p.18).

La interpretación literal del numeral 1, nos permite identificar el método de imputación ordinaria a aplicarse en el caso de los supuestos antes mencionados.

De igual manera, si se tratara de sociedades residentes en Ecuador y que hayan obtenido dividendos de otra empresa residente de Suiza, para efectos del pago del impuesto a la renta ecuatoriano, se podrá otorgar una desgravación similar a la que se tendría derecho si la empresa que los pagó fuera ecuatoriana.

Convenio suscrito entre la República del Ecuador y Bélgica

El Convenio para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio suscrito entre el Ecuador y Bélgica fue celebrado el 18 de diciembre de 1996 en la ciudad de Quito. Su protocolo fue ratificado mediante Decreto Ejecutivo No. 1297, publicado en el Registro Oficial No. 286 el 16 de marzo del 2001 y cuya vigencia apenas comenzó a regir a partir del 1 de enero de 2005.

El documento se aplicará a los impuestos sobre la renta y a patrimonios que sean exigibles, en general, en todo el territorio ecuatoriano y suizo. Los impuestos que comprende este documento son los siguientes: en Bélgica, Impuestos a las

personas físicas, Impuesto a las sociedades, Impuesto a las personas jurídicas, Impuesto a los no residentes, Cotización especial asimilada al impuesto a las personas físicas, Contribución complementaria de crisis. En Ecuador, Impuesto sobre la renta de personas físicas y sociedades, Impuesto sobre los activos de las empresas.

El Art. 23 (2001), que se refiere al método para eliminar la doble imposición, reconoce la aplicación de dos métodos. Por un lado, tenemos al método de exención con progresividad que permite tener en cuenta los impuestos pagados en Bélgica para calcular la tasa que será aplicable a las rentas nacionales. Por otro lado, cuando se tratan de dividendos pagados por una sociedad suiza a una ecuatoriana, los intereses o cánones, se aplicará el método de imputación ordinaria, ya que se concede un crédito igual al total del impuesto pagado en Bélgica, pero esta deducción será limitada.

Convenio suscrito entre la República del Ecuador y Qatar

El acuerdo entre el Gobierno de la República del Ecuador y el Gobierno del Estado de Qatar para evitar la doble tributación y para prevención de la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta fue publicado en el Registro Oficial No. 628 de 16 de noviembre de 2015; y entró en vigencia en 2019. El impuesto regulado por este documento es, de manera general para ambos Estados, el impuesto a la renta. No se especifica nada más al respecto. Por otro lado, la autoridad competente para resolver temas de fiscalidad internacional, en el caso de Qatar, será el Ministro de Economía y Finanzas y, en Ecuador, contaremos con el Director General del Servicio de Rentas Internas, cada quien con sus respectivos representantes.

En este caso, si bien el convenio se fundamenta en el criterio de vinculación de residencia -es decir, solamente, el país de origen del contribuyente tendrá derecho a gravar las rentas obtenidas por el mismo- existen ciertas excepciones, como en el caso de los beneficios empresariales. Su potestad tributaria para gravar impuestos por parte de cualquiera de los Estados dependerá de la existencia de un establecimiento permanente. De manera prioritaria, el derecho a someter a imposición estos rubros será para el Estado de residencia de la empresa que los obtuvo, salvo que esta mantenga un establecimiento permanente en el otro Estado, en cuyo caso será este último quien se reserve ese derecho.

Es importante señalar que, en este último caso, se realizará un reparto total de los beneficios obtenidos entre los diversos establecimientos existentes. Lo mismo sucede en el caso del Art. 10 del mismo cuerpo normativo (2015), que trata de los dividendos que hayan sido efectivamente pagados por una empresa residente de un Estado a otro Estado. En este caso, pueden presentarse dos supuestos: el primero que permite, en principio, al Estado de residencia de la sociedad gravar las rentas obtenidas y el segundo que le da la posibilidad, al Estado de la

Fuente, de someter a imposición dichos ingresos pero limitándose a un 5% y 10% en determinadas situaciones. Similar cuestión sucede en el caso de las regalías, regulado en el Art. 12 del mismo documento.

Sobre la forma de evitar la doble imposición el Art.23, de igual manera se menciona en su literal b que se aplicará el método de imputación ordinaria para el caso en que: “Un residente de Ecuador obtenga rentas que de acuerdo con las disposiciones de los artículos 10, 11 y 12 puedan someterse a imposición en Qatar”. Es decir, para los casos de los dividendos, regalías e intereses. Mientras que las demás rentas serán tratadas conforme el método de exención con progresividad, ya que los ingresos extranjeros serán considerados como parte de la base imponible para efectos de determinar la tarifa progresiva que se aplicará a las rentas no exoneradas.

Convenio suscrito entre la República del Ecuador y Rusia

El convenio para evitar la doble tributación y para prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta, celebrado entre Ecuador y Rusia, también es uno de los más recientes suscritos por nuestro país. Fue publicado en el Registro Oficial Suplemento No.159 el 12 de enero de 2018 y entró en vigencia en 2019. Los impuestos comprendidos son los siguientes: en Rusia, Impuesto sobre las ganancias de organizaciones, Impuestos sobre renta de personas naturales; en Ecuador, Impuesto a la renta de personas naturales, sociedades y entidades similares.

De manera muy resumida, los artículos contemplados dentro de este cuerpo normativo estarán dirigidos a regular todo lo relativo a los ingresos percibidos por la venta de bienes inmuebles, los beneficios empresariales, la explotación de buques o aeronaves en el ámbito internacional. Además, regulará la situación en el caso de ingresos de socios de ambos Estados, al igual que lo relativo a los dividendos, regalías, ganancias de capital, funciones públicas, entre otras. De igual forma, dentro de su estructura, se contempla la imposibilidad de que los beneficios de índole fiscal otorgados a los funcionarios diplomáticos sean alterados.

En lo referente al Art. 22 (2018), en su literal a, trata sobre el mecanismo para eliminar la doble imposición. Se debe mencionar que, si bien se trata el método de exención, no se especifica la modalidad en virtud de la cual este será aplicado. Por esto, lo que una interpretación literal podría considerarlo en su integral, mientras que tratándose de dividendos, intereses y regalías el método de imputación ordinaria será el rector.

Convenio suscrito entre la República del Ecuador y la República de Corea del Sur, China, Singapur y Japón

Estos últimos convenios los he agrupado porque, si bien se pueden encontrar diferencias puntuales con respecto a los impuestos que serán regulados en cada

convenio, estos hacen uso de los mismos mecanismos para la eliminación de doble imposición internacional. Así, por un lado, tenemos el acuerdo entre el Gobierno de la República del Ecuador y el Gobierno de la República Popular China para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal con respecto a los impuestos sobre la renta que fue suscrito el 21 de enero de 2013 y publicado en el Registro Oficial Suplemento No. 85 de 20 de septiembre de 2013. Sin embargo, este únicamente comenzó a regir a partir del año 2015. Por otro lado, dentro de la misma línea temporal, tenemos el convenio celebrado conjuntamente con Corea del Sur, mismo que fue suscrito el 8 de octubre de 2012, publicado en el Registro Oficial No. 124 de 15 de noviembre de 2013 y el cual se encuentra vigente desde 2014.

En este contexto, también encontramos el Convenio para evitar la doble tributación y para la prevención de la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta suscrito con Singapur el 27 de junio de 2013 y publicado en el Registro Oficial No. 307 el 8 de agosto de 2014, mismo que rige a partir de 2016. Tres años después, nos encontramos con la celebración de un tratado con Japón que, a más de eliminar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal, también busca combatir el problema de la elusión. Este documento fue suscrito en Quito el 15 de enero de 2019, publicado en el Registro Oficial Nro. 132 el 30 de enero de 2020 y está vigente desde entonces.

En lo que se refiere a los impuestos comprendidos dentro de los respectivos documentos tenemos los siguientes: en Corea (2013), Impuestos a la renta, Impuesto de sociedades, Impuesto especial para el desarrollo rural, Impuesto sobre las rentas locales. En China (2013), Impuestos a la renta de personas naturales y sociedades. En Singapur (2014), Impuesto a la renta. En Japón (2020), Impuestos a la renta, Impuesto sobre sociedades, Impuesto especial a la renta por reconstrucción, Impuesto de sociedades locales, Impuesto local sobre habitantes. En Ecuador, Impuesto a la Renta.

En lo que respecta al convenio celebrado, conjuntamente, con Japón -a diferencia de los demás- se debe mencionar que este es mucho más específico al referirse a las rentas que serán consideradas para efectos del pago de impuesto a la renta de los residentes. Así el Art. 1 numeral 2 menciona que:

Las rentas derivadas de o a través de una entidad o acuerdo que sea tratado total o parcialmente como fiscalmente transparente según la legislación fiscal de cualquiera de los Estados Contratantes, se considerarán rentas de un residente de un estado contratante, pero solo en la medida en que esos ingresos se consideren para los fines tributarios del Estado contratante como ingresos de un residente de ese estado contratante. (p. s.n).

A pesar de sus diferencias, estos cuatro últimos convenios -al igual que los demás- mantendrán un sistema mixto para el tratamiento de la doble imposición, ya que tanto sus artículos 23 y 22 de sus respectivos cuerpos normativos determinan el

método de exención como aquel que regirá de manera general para ciertas rentas que podrán ser consideradas como parte de la base imponible para determinar la tasa a aplicarse. En cambio, de acuerdo a los casos de los artículos 10, 11 y 12, tanto los dividendos, intereses como las regalías se someterán al método de crédito tributario en su modalidad limitada.

Método incorporado por el Sistema Tributario Ecuatoriano en el artículo 49 de la Ley de Régimen Tributario Interno

La legislación tributaria del Ecuador ha venido actualizándose constantemente desde épocas pasadas con el objetivo de ir adaptándose, poco a poco, a la realidad social y económica del país. Así, este cuerpo normativo se ha ido perfeccionando con respecto a los pagos realizados en el exterior en donde, además, se ha incluido el tratamiento que se le deberá otorgar a las rentas obtenidas en el extranjero. Estas serán tomadas en consideración en virtud de varios métodos identificados dentro de la normativa y que, como tales, buscan disminuir el gravamen que deberán soportar los contribuyentes e incentivar así también las inversiones extranjeras.

Como parte de los antecedentes de la actual Ley de Régimen Tributario Interno debemos hacer referencia a aquella que fue publicada en el Registro Oficial Nro. 341 el 22 de diciembre de 1989. Esta ley en su Art. 48 regulaba todo lo referente a los impuestos que eran, efectivamente, pagados en el extranjero. Este artículo señalaba lo siguiente:

Crédito Tributario por Impuestos Pagados en el Extranjero. - Sin perjuicio de lo establecido en convenios internacionales, las personas naturales residentes en el país y la sociedades nacionales que perciban ingresos en el exterior sujetos al impuesto a la renta en el país de origen, tienen derecho a descontar del impuesto a la renta causado en el Ecuador, el impuesto pagado en el extranjero sobre esos mismos ingresos, siempre que el crédito no exceda del valor del impuesto atribuible a dichos ingresos en el Ecuador (Plenario de las Comisiones Legislativas, 1989, p. s.n).

Una interpretación literal del mencionado artículo nos lleva, fácilmente, a identificar el método de crédito tributario limitado o imputación ordinaria como aquel rector para el tratamiento de las rentas antes mencionadas. Esto, porque para otorgar el crédito correspondiente se fijaba como límite la tasa vigente en aquella época en el Ecuador. A pesar de lo mencionado, este mecanismo únicamente estuvo vigente hasta el año 2007 ya que, consecuentemente, se promulgó la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria (2007). Esta ley fue publicada en el Registro Oficial Suplemento Nro. 242. En su Art. 102, cambiaba el método a utilizarse en el caso de las rentas obtenidas en el extranjero por parte de personas naturales o jurídicas residentes en el Ecuador. De esta manera, el artículo determina lo siguiente:



Tratamiento sobre rentas del extranjero. - Toda persona natural o sociedad residente en el Ecuador que obtenga rentas en el exterior, que hayan sido sometidas a imposición en otro Estado, se excluirá de la base imponible en Ecuador y, en consecuencia, no estarán sometidas a imposición. En el caso de rentas provenientes de paraísos fiscales, no se aplicará la exención y las rentas formarán parte de la renta global del contribuyente. En el reglamento se establecerán las normas para la aplicación de las disposiciones de este artículo (p. s.n).

El método de exención integral es, claramente, visible en las líneas anteriores y se encuentra, actualmente, vigente dentro de nuestro sistema tributario. Tal es así, que la Ley de Régimen Tributario Interno en su Art. 49 lo determina en las mismas palabras. Esta medida, de igual forma y para una mejor aplicación, se encuentra regulada en los artículos 10 y 136 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno (2015). Su texto señala lo siguiente:

Otros ingresos gravados. - Toda persona natural o sociedad residente en el Ecuador que obtenga rentas en el exterior, que han sido sometidas a imposición en otro Estado, deberá registrar estos ingresos exentos en su declaración de Impuesto a la Renta. En uso de su facultad determinadora la Administración Tributaria podrá requerir la documentación que soporte el pago del impuesto en el exterior, de conformidad con la legislación vigente.

Toda persona natural o sociedad residente en el Ecuador que obtenga rentas en el exterior, que han sido sometidas a imposición en otro Estado, deberá registrar estos ingresos exentos en su declaración de Impuesto a la Renta. En uso de su facultad determinadora, la Administración Tributaria podrá requerir la documentación que soporte el pago del impuesto en el exterior, de conformidad con la legislación vigente.

En el caso de rentas provenientes de paraísos fiscales, no se aplicará la exención y las rentas formarán parte de la renta global del contribuyente. Para el efecto, se deberá considerar el listado de paraísos fiscales emitido por la Administración Tributaria (p. s.n.). De la misma manera, el Art. 136 establece lo siguiente:

Impuestos pagados en el exterior. -Sin perjuicio de lo establecido en convenios internacionales, las personas naturales residentes en el país y las sociedades nacionales que perciban ingresos en el exterior sujetos a Impuesto a la Renta en el Ecuador, que hubiesen sido sometidos a imposición en otro Estado, se excluirán de la base imponible en el Ecuador, y se tratarán como rentas exentas.

Para el efecto se tendrá en cuenta lo siguiente:

- a) Lo dispuesto anteriormente aplicará también en el caso de dividendos distribuidos por sociedades extranjeras sobre utilidades obtenidas en el exterior, a sociedades o personas naturales residentes en el Ecuador, siempre que la

sociedad extranjera haya tributado en el exterior por las rentas que generaron dichos dividendos.

- b) Salvo los casos determinados en este artículo, en el caso de rentas provenientes de paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición, o de países donde dichas rentas no hayan sido sometidas a gravamen, éstas formarán parte de la renta global para el cálculo del impuesto, constituyéndose el impuesto pagado, de haberlo, en crédito tributario.
- c) El impuesto a la renta causado por las sociedades se entenderá atribuible a sus accionistas, socios o partícipes cuando éstos sean sociedades domiciliadas en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición, pero deberá realizarse la retención en la fuente adicional sobre el dividendo distribuido, conforme a la ley y el porcentaje establecido por el Servicio de Rentas Internas dentro del límite legal.

No obstante, dicha retención adicional también será considerada como crédito tributario por parte de las personas naturales residentes en el Ecuador, quienes perciban dividendos que provengan íntegramente de dividendos distribuidos por sociedades nacionales a sociedades domiciliadas en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición.

Lo establecido en el inciso primero no aplicará a los dividendos o utilidades distribuidos a favor de personas naturales residentes en el Ecuador por sociedades extranjeras, no domiciliadas en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición, originados o provenientes a su vez de dividendos sobre utilidades de sociedades nacionales o extranjeras residentes en el Ecuador. Lo definido en este artículo aplicará para el caso de beneficios entregados por fideicomisos que provengan de dividendos percibidos, en lo que sea pertinente (p. s.n.).

Una vez identificados todos los artículos que regulan los métodos a aplicarse en el caso de ingresos extranjeros, podemos determinar que conforme lo regulado en el artículo 49 de la Ley de Régimen Tributario Interno, el Artículo 10 y 136 inciso primero de su respectivo reglamento, el mecanismo que se maneja dentro del territorio ecuatoriano es el de la exención en su modalidad integral. Se señala que para el cálculo del impuesto a la renta a pagar dentro del país no se tomarán en cuenta los ingresos que hayan sido obtenidos y, efectivamente, tributados en el extranjero, puesto que estos serán considerados como exentos y, por ende, no estarán sujetos a imposición.

Por otro lado, en los artículos mencionados se señala, claramente, que para el caso de ingresos obtenidos en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición, el tratamiento fiscal será diferente y, en este caso, se hará uso del método de crédito tributario absoluto o imputación integral. Esto se debe a que todos esos ingresos servirán para calcular la base imponible respectiva y, en caso de que haya existido retención alguna, estos valores serán tomados como crédito



tributario. Con todo lo expuesto, nos queda claro el mecanismo que utiliza la legislación tributaria interna del Ecuador para contrarrestar la doble imposición internacional.

Análisis del tratamiento diferenciado entre contribuyentes ecuatorianos al someterse a los distintos métodos reconocidos por Ecuador

Para concluir con el desarrollo de este capítulo, haremos un análisis detallado de cómo la aplicación de los diversos métodos contemplados por la normativa interna e internacional tributaria ecuatoriana devienen en un tratamiento diferenciado entre los contribuyentes ecuatorianos. Haciendo una recapitulación de los mecanismos incorporados por el sistema normativo ecuatoriano en materia de fiscalización internacional para eliminar o atenuar la doble imposición, debemos mencionar que -de acuerdo al artículo 49 de la Ley de Régimen Tributario Interno (2019) y el artículo 136 de su Reglamento (2015)- se identifica al método de exención integral como aquella medida de carácter unilateral incorporada dentro de la legislación interna. Por otro lado, tenemos los métodos incorporados dentro de los diversos tratados celebrados por el Ecuador, tales como el método de crédito fiscal -tanto en su modalidad absoluta como limitada- y el método de exención, en su modalidad integral y en su modalidad con progresividad.

A través del ejemplo práctico que se planteará en las siguientes líneas, se podrá evidenciar que -al aplicarse esta gran variedad de métodos- los sujetos pasivos del impuesto a la renta se verán afectados por cuanto, evidentemente y de acuerdo al caso en concreto- tendrán que sujetarse a tasas impositivas diferentes. Por lo mismo, esto determinará un impuesto final a pagar que variará, ya que la forma de calcular el mismo será distinta a pesar de que estos contribuyentes puedan mantener una capacidad contributiva similar.

Como ya analizamos en el capítulo uno de esta investigación, con base en los criterios doctrinarios expuestos, el principio de equidad es considerado como un principio tributario por excelencia. Esto se debería a que este principio es la base de un sistema impositivo justo y que, según la doctora Vázquez (2017), está relacionado con la capacidad económica de las personas, ya que quienes gocen de una capacidad similar deberán estar sujetas a una carga tributaria igual. Sin embargo, la realidad es totalmente diferente, ya que -como veremos más adelante- la fuente de donde provienen los ingresos de personas con capacidad contributiva igual influye de manera determinante en el método a aplicar para evitar la doble tributación. Por ende, influye en el valor final de impuestos que deberán cancelar, inobservando -y por lo mismo vulnerando- el principio de equidad que, incluso, ha sido reconocido dentro de la Constitución de la República del Ecuador. Los ingresos obtenidos por personas naturales o jurídicas residentes en el país recibirán un tratamiento distinto, dependiendo del lugar de donde estas provengan.

De manera más concreta, si el contribuyente X residente del Ecuador obtienen un total de ingresos de 2,000 dólares por sus servicios prestados en Guatemala (país con el que el Ecuador no ha suscrito un CDI), a este se le aplicará el método de exención integral contemplado en la Ley de Régimen Tributario Interno. En cambio, a Y -igualmente residente de Ecuador y con la misma cantidad de ingresos obtenidos, en este caso en Bélgica- se le aplicará el método de crédito tributario limitado y, por lo mismo, terminará pagando un valor total por concepto de impuestos evidentemente mayor que X quien tendrá una mayor ventaja fiscal en este escenario. La existencia de un tratamiento diferenciado por parte del régimen tributario impuesto a los contribuyentes ecuatorianos aporta al fortalecimiento de prácticas contrarias a la moral tributaria como son la evasión y elusión fiscal. No es nuevo para todos que, muchas personas siempre buscan la manera de pagar la menor cantidad de impuestos que les sea posible.

Adicionalmente, el principio de neutralidad también podría verse afectado por la aplicación de los diversos métodos contemplados anteriormente. Esto se debe a que el contribuyente -al verificar que existen cargas tributarias diferentes, dependiendo del país en el que se desarrolle las actividades económicas- comenzará a tomar decisiones económicas con base en la presión del sistema fiscal, mismo que pasará a ser un factor decisivo al momento de escoger el lugar de inversión de los contribuyentes, quienes buscarán siempre lo más conveniente para su economía.

Para una comprensión más clara de lo señalado, desarrollaremos un caso práctico teniendo en cuenta la tabla para la liquidación del impuesto a la renta actualizada al año 2021 vigente en el Ecuador. A través del ejemplo que se presentará, podremos identificar el tratamiento diferenciado al que hicimos alusión en líneas anteriores. Los métodos que se aplicarán en este caso serán el método de exención en su modalidad integral y con progresividad, y el método de crédito tributario en su modalidad íntegra y limitada que son en sí todos los incorporados por la legislación tributaria ecuatoriana.

Tabla 8

Tabla para impuesto a la Renta 2021

Fracción Básica	Exceso Hasta	Impuesto sobre la Fracción Básica	% Impuesto sobre la Fracción Excedente
\$0	\$ 11.212	0	0%
\$11.212	\$ 14.285	0	5%



\$14.285	\$ 17.854	154	10%
\$17.854	\$ 21.442	511	12%
\$21.442	\$ 42.874	941	15%
\$42.874	\$ 64.297	4.156	20%
\$64.297	85.729	8.440	25%
\$85.729	114.288	13.798	30%
\$114.288	En adelante	22.366	35%

Fuente: Resolución No. NAC-DGERCGC20-0000077 publicada en el Segundo Suplemento del Registro Oficial No. 359 de 30 de diciembre de 2020

El caso se resume de la siguiente manera: La señora María Alejandra López residente de Ecuador, presta sus servicios de limpieza en la empresa "Inglesa S.A" ubicada en el país ABC, por lo cual percibe un ingreso total de 18,000 dólares. Adicionalmente, la señora López obtiene un total de 30,000 dólares en su país de residencia. Para efectos del cálculo, al impuesto a la renta se considerará que el país ABC mantiene una tasa de imposición del 15%. De acuerdo a la tabla para el cálculo del impuesto a la renta, tendríamos los siguientes valores:

Tabla 9

Método de Exención Integral

Rentas obtenidas en ABC	18,000
Retención del Impuesto a la Renta en ABC (15%)	$18,000 \times 0.15 = 2,700$
Ingresos obtenidos en Ecuador	30,000
Fracción Básica	21,442
Impuesto Fracción Básica	941
Fracción Excedente	8,558
Impuesto Fracción Excedente 15%	$8,558 \times 0.15 = 1,283.7$
Total impuesto a la renta a pagar en Ecuador	$1,283.7 + 941 = 2,224.7$
Valor total por concepto de impuesto a la renta cancelado	$2,224.7 + 2,700 = 4,924.7$

Tabla 10

Método de Exención con Progresividad

Rentas obtenidas en ABC	18,000
Retención del Impuesto a la Renta en ABC (15%)	$18,000 \times 0.15 = 2,700$
Base imponible para efectos de calcular la tarifa aplicable	$18,000 + 30,000 = 48,000$
Cuotas a efectos de tipo de gravamen	Fracción Básica: 42,874 Impuesto a la Fracción Básica: 4,156 Fracción Excedente 5,126 Impuesto fracción excedente (20%)= 5,126 $\times 0.20 = 1,025.2$ Valor total: $1,025.2 + 4,156 = 5,181.2$
Tipo medio de gravamen aplicable	$5,181.2 / 48,000 = 0.107$
Base imponible (sin considerar rentas en ABC)	30,000
Tarifa aplicable	10.7%
Impuesto a pagar en Ecuador	$30,000 \times 0.107 = 3,210$
Valor total a cancelar por concepto de impuesto a la renta.	$3,210 + 2,700 = 5,910$

Tabla 11

Método de Imputación Integral

Rentas obtenidas en ABC	18,000
Rentas obtenidas en Ecuador	30,000
Rentas que incluyen la base imponible	$18,000 + 30,000 = 48,000$ Fracción Básica: 42,874 Impuesto Fracción Básica: 4,156



	Fracción Excedente: 5,126
	Impuesto Fracción Excedente (20%): 5,126 $\times 0,20 = 1,025.2$
	Total impuesto a pagar: 1,025.2+ 4,156= 5,181.2
Deducción del impuesto satisfecho en ABC	18,000 $\times 0.15 = 2,700$
Total impuesto pagado en Ecuador	5,181.2 - 2,700 = 2,481.2
Valor total a cancelar por concepto de impuesto a la renta.	2,481.2 + 2,700 = 5,181.2

Tabla 12

Método de Imputación Limitada

Rentas obtenidas en ABC	18,000
Impuesto pagado en ABC (15%)	18,000 $\times 0.15 = 2,700$
Rentas obtenidas en Ecuador	30,000
Base imponible	18,000 + 30,000 = 48,000 Fracción Básica: 42,874 Impuesto Fracción Básica: 4,156 Fracción Excedente: 5,126 Impuesto Fracción Excedente (20%): 5,126 $\times 0,20 = 1,025.2$ Total impuesto a pagar: 1,025.2+ 4,156= 5,181.2
Deducción impuesto extranjero	$(5,181.2 \times 18,000) / 48,000 = 1,942.95$
Impuesto a la renta total a pagar en Ecuador	5,181.2 - 1,942.95 = 3,238.25
Valor total a cancelar por concepto de impuesto a la renta	3,238.25 + 2,700 = 5,928.25

Conforme podemos evidenciar en el desarrollo del caso en concreto, mediante la aplicación de los diferentes métodos, se puede concluir que, de acuerdo al artículo 49 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno (2019), si un contribuyente Ecuatoriano realiza alguna actividad económica en un país con el cual el Ecuador no haya suscrito un CDI -como por ejemplo Guatemala-, el sujeto pasivo deberá sujetarse al método de exención en su modalidad integral para contrarrestar la doble imposición internacional teniendo que pagar así por concepto de impuesto a la renta un valor final de 4,924.7 dólares. En tanto que, si este mismo contribuyente hubiera decidido invertir en Corea del Sur, por ejemplo, el método a aplicar sería el de exención con progresividad arrojando un valor total a cancelar más gravoso que en aplicación del anterior, teniendo que cubrir un valor total de 5,910 dólares.

Por otro lado, en este mismo contexto, si se tratara de una inversión realizada en Chile, y de acuerdo al método de imputación integral que se encuentra contemplado en el Convenio suscrito conjuntamente con el Ecuador, se deberá cancelar un valor total de 5,181.2 dólares, mientras que si se tratara de una actividad económica realizada en Rumania y con base en el método incorporado dentro del CDI que es el de imputación limitada, el valor final sería 5,928.25 dólares. Incluso, en este último caso, no se llegó a solventar totalmente el problema fiscal, ya que se generó un supuesto de doble imposición por un valor total de 757.05 dólares.

Con todo lo mencionado, se puede verificar claramente la existencia de un tratamiento diferenciado entre contribuyentes con igual capacidad económica. Esto dependerá, en gran medida, del lugar en donde se decida invertir el dinero, con lo cual queda demostrado que, evidentemente, se está vulnerando el principio de equidad horizontal. Como consecuencia, se estaría contribuyendo –indirectamente- a la evasión del pago de obligaciones tributarias porque, como menciona Castañeda (2015):

El ser humano como un individuo social siempre verá como un referente a la forma de acuerdo de sus allegados y por lo mismo, (...) una forma para juzgar si deben pagar un impuesto es comparar la carga tributaria propia con la de los vecinos, que razonablemente tendrán una capacidad de pago similar... (p.132).

Por otro lado, el principio de neutralidad también es uno de los pilares fundamentales para la constitución de un régimen tributario justo. Valenzuela Vera (2017) menciona: “Un buen sistema tributario debe interferir lo menos posible en las decisiones de mercado” (p. 101). En este caso, de igual manera, estaría siendo vulnerado, toda vez que evidentemente el importe de la carga fiscal será determinante a la hora de impulsar a los contribuyentes a realizar o no inversiones en ciertos países. Con todo lo manifestado, además, se justifica la necesidad de que los sistemas tributarios se estructuren de manera armónica, identificando un solo mecanismo para contrarrestar la doble imposición internacional que permita beneficiar tanto a la economía del país como a sus contribuyentes.

Conclusiones y recomendaciones

- Una vez analizado, detalladamente, el problema de la doble imposición internacional se han llegado a las siguientes conclusiones:
- La globalización ha contribuido al crecimiento económico de un sinnúmero de países, que se han visto beneficiados por el intercambio de bienes, servicios y capitales. A su vez, este fenómeno ha influenciado en la estructura del régimen tributario que se maneja dentro de los Estados, los cuales se han adaptado a los cambios y a los nuevos problemas que han surgido como consecuencia de la expansión del comercio, como el de la doble imposición.
- La doble imposición se origina, principalmente, por la concurrencia de dos o más potestades tributarias, lo cual ocasiona que los ingresos de un mismo sometidos a imposición en dos Estados diferentes y dentro de un mismo período de tiempo.
- La doble tributación trae consigo una serie de efectos negativos que influyen en la economía tanto de los sujetos pasivos como del Estado mismo, ya que disminuyen considerablemente las inversiones extranjeras y la recaudación de impuestos.
- Los Estados, al enfrentarse a este fenómeno fiscal, han decidido incorporar dentro de sus ordenamientos jurídicos tributarios medidas tanto unilaterales como bilaterales y multilaterales que permitan evitar la doble tributación. Las medidas unilaterales se refieren al mecanismo interno que se utiliza para contrarrestar este problema; mientras que, al referirnos a aquellas bilaterales o multilaterales, se tratan de los Convenios Internacionales para Evitar la Doble Imposición (CDI).
- A través de los CDI, los Estados distribuyen entre sí la potestad de gravar determinadas rentas, a efectos de evitar que un contribuyente deba tributar dos veces por una misma renta. Así, ha sido la herramienta más efectiva hasta el momento.
- Tanto las medidas unilaterales como bilaterales y multilaterales se fundamentan en el uso de métodos específicos para eliminar la doble tributación. En el caso del sistema tributario ecuatoriano, el artículo 49 de la Ley de Régimen Tributario se refiere al método de exención integral como medida unilateral. En cambio, los convenios que ha celebrado el país han incorporado dentro de su contenido al método de exención en su modalidad integral y con progresividad, y el método de crédito tributario limitado o absoluto.
- Los métodos para efectos de calcular el total de impuesto a la renta a pagar por parte de un contribuyente operan de manera muy diferente. Esto deviene en diferentes tarifas a aplicar para el caso en concreto y, por lo mismo, los resultados variarían.

- La falta de estandarización en la aplicación de esta gran gama de mecanismos ha provocado que se vulnere al principio de equidad en su modalidad horizontal y el principio de neutralidad, mismos que a más de ser los pilares fundamentales del Derecho Internacional Tributario, son imprescindibles a la hora de estructurar un sistema impositivo justo.
- El principio de equidad se fundamenta en el tratamiento igualitario entre contribuyentes con la misma capacidad económica, que se vulnera al momento de que un sujeto pasivo decide invertir en un país con el cual el Ecuador ha suscrito un CDI. La aplicación de estos métodos tendrá como resultado una carga fiscal mayor o menor dependiendo del caso, provocando un tratamiento diferenciado entre iguales.
- El principio de neutralidad, por otro lado, se refiere a que las leyes en general no deben interferir en las decisiones económicas. Este principio, de igual manera, está siendo inobservado, por cuanto evidentemente la carga fiscal final que debe soportar un contribuyente es un factor decisivo a la hora de invertir en determinado país.
- Se recomienda a los agentes del Estado que difundan el contenido de los diversos *Convenios para evitar la doble imposición* suscritos por el Ecuador, para que los contribuyentes puedan beneficiarse de sus disposiciones.
- Toda persona que desee desarrollar sus actividades económicas en el extranjero debería informarse, previamente, sobre la legislación interna de este otro país con el objetivo de tener presente las posibles consecuencias fiscales a las que deberá enfrentarse. De ser el caso, el tratamiento tributario que recibirán las rentas que este percibirá.
- Como punto final y al evidenciar las consecuencias de haber incorporado diversos mecanismos dentro del ordenamiento jurídico ecuatoriano, se propone que -una vez analizada la situación económica del país- se identifique el método que sea más beneficioso tanto para el Estado como para los contribuyentes, y este sea adaptado a las medidas unilaterales, bilaterales y multilaterales. Esto tiene como objetivo garantizar el respeto del principio constitucional de equidad y el principio de neutralidad.

Referencias

Acuerdo entre el Gobierno de la República del Ecuador y el Gobierno de la República de Belarús para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal con respecto a los impuestos a la renta y sobre la propiedad. (10 de noviembre de 2017). Registro Oficial No. 117.



- Acuerdo entre el Gobierno de la República del Ecuador y el Gobierno de la República de Singapur para evitar la doble tributación y para la prevención de la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta. (8 de agosto de 2014). Registro Oficial No. 307.
- Acuerdo entre el Gobierno de la República del Ecuador y el Gobierno de la República Popular China para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal con respecto a los impuestos sobre la renta. (20 de septiembre de 2013). Registro Oficial No. 85.
- Acuerdo entre el Gobierno de la República del Ecuador y el Gobierno del Estado de Qatar para evitar la doble tributación y para la prevención de la evasión en materia de impuestos sobre la renta. (16 de noviembre de 2015). Registro Oficial No. 628.
- Ambite, A. M., & López, C. (2014). *Doble imposición internacional en una economía globalizada: problemática en la empresa española*. Recuperado el 10 de marzo de 2021, de https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/revistas/cf/17_01.pdf
- Arriola, A. (2014). *Derecho Fiscal*. México, México: Themis Editores. Recuperado el 10 de marzo de 2021
- Asamblea Nacional Constituyente. (29 de diciembre de 2007). *Ley reformatoria para la equidad tributaria del Ecuador*. Ecuador: Registro Oficial Suplemento 242. Recuperado el 29 de mayo de 2021, de <https://www.gob.ec/sites/default/files/regulations/2018-11/ley%20equidad.pdf>
- Asamblea Nacional Constituyente. (20 de octubre de 2008). *Constitución de la República del Ecuador*. Montecristi, Ecuador: Corporación de Estudios y Publicaciones. Recuperado el 10 de marzo de 2021
- Asamblea Nacional Constituyente. (28 de febrero de 2015). *Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno*. Ecuador: Registro Oficial No. 448. Recuperado el 29 de mayo de 2021, de <https://www.sri.gob.ec/BibliotecaPortlet/descargar/2f052de7-67ff-43bo-bfe2-65f42db24c93/REGLAMENTO+APLICACION+DE+LA+LEY+DE+REGIMEN+TRIB UTARIO+INTERNO.pdf>
- Asamblea Nacional Constituyente. (21 de agosto de 2018). *Código Tributario*. Montecristi, Ecuador: Corporación de Estudios y Publicaciones. Recuperado el 11 de marzo de 2021
- Asamblea Nacional Constituyente. (31 de diciembre de 2019). *Ley de Régimen Tributario Interno*. (R. O. 2014, Recopilador) Montecristi, Ecuador.

Recuperado el 22 de marzo de 2021, de https://www.ces.gob.ec/lotaip/Anexos%20Generales/a2/Reformas_febrero_2020/L%20EY%20DE%20REGIMEN%20TRIBUTARIO%20INTERNO.pdf

- Batiffol, H. (1974). *Droit International Privé*. París, Francia. Recuperado el 2 de abril de 2021
- Baylis, J., & Smith, S. (2005). *The Globalization of Worth Politics*. New York: Oxford University Press. Recuperado el 9 de marzo de 2021
- Borderas, E., & Moles, P. (2008). *Derecho Tributario Internacional* (1 ed., Vol. 1). Barcelona, España: El Fisco. Recuperado el 5 de abril de 2021, de https://www.ciat.org/Biblioteca/AreasTematicas/DerechoTributario/DTIInternacional/2008_derecho_tributario_internacional_vol+1_borderas_moles.pdf
- Borrás, A. (1974). *La doble imposición internacional: problemas jurídico-internacionales*. Madrid, España. doi:<https://doi.org/10.15581/010.1.564-566>
- Buhler, O. (1968). *Principios del Derecho Internacional Tributario*. Madrid, España: Derecho Financiero. Recuperado el 10 de marzo de 2021
- _____. (2012). *Nociones fundamentales de derecho Tributario*. Madrid, España: Rosaristas. Recuperado el 1 de abril de 2021
- Calderón, J. M. (1996). *La doble imposición internacional en los impuestos sobre la renta y el patrimonio y las medidas y métodos para su eliminación*. España: Universidad de la Coruña. Recuperado el 20 de marzo de 2021
- Calderón, J. M. (2010). La Doble Imposición Internacional y los Métodos para su Eliminación. *Fiscalidad Internacional*, 441-578. Recuperado el 4 de abril de 2021
- Campagnale, N., Catinot, S., & Alfredo, L. (2000). *El impacto de la tributación sobre las operaciones internacionales*. Buenos Aires, Argentina: La Ley. Recuperado el 17 de marzo de 2021
- Carrasco, P. J. (2009). Doble Imposición y Métodos para su Eliminación. *Revista Internacional Legis de Contabilidad & Auditoría*. (39), 179-204. Recuperado el 11 de abril de 2021
- Castañeda, V. (2015). La moral tributaria en América Latina y la corrupción como uno de sus determinantes. (U. N. México, Ed.) *Revista Mexicana de Ciencias Políticas y Sociales* (224), 103-132. Recuperado el 3 de junio de



2021, de https://drive.google.com/drive/u/1/folders/1Mtaoo-_dmiXrU-Z83oikolvRprFrmX8vK

Castañeda, V. M. (2017). La equidad del sistema tributario y su relación con la moral tributaria. Un estudio para América Latina. *Investigación Económica*, 125-152. doi:<http://dx.doi.org/10.1016/j.inveco.2017.02.002>

Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. (31 de diciembre de 2019). CIAT. Recuperado el 1 de junio de 2021, de https://ciat.org.sharepoint.com/:x/s/cds/EXhVlNnZ8LJHliBV_cemTskBgjAQNrWacTiChxo_6ffL2w?rtime=k3gBg_4hzUg

Checa, C. (1987). Medidas y métodos para evitar la doble imposición internacional. (U. d. Extremadura, Ed.) *Anuario de la Facultad de Derecho* (5), 151-169. Recuperado el 19 de abril de 2021, de <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=816263>

CIAT. (2007). Biblioteca CIAT. Recuperado el 27 de marzo de 2021, de <https://biblioteca.ciat.org/opac/book/828>

Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados. (28 de abril de 2005). Registro Oficial No.6. Recuperado el 28 de marzo de 2021, de https://www.oas.org/xxxivga/spanish/reference_docs/convencion_viena.pdf

Convenio celebrado entre Ecuador y Bélgica para evitar la doble imposición internacional en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio. (16 de marzo de 2001). Registro Oficial No. 286.

Convenio entre el Gobierno de la República del Ecuador y el Gobierno de Canadá para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuesto a la renta. (24 de octubre de 2001). Registro Oficial No. 439.

Convenio entre el Gobierno de la República del Ecuador y el Gobierno de la Federación de Rusia para evitar la doble tributación y para la prevención de la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta. (12 de enero de 2018).

Convenio entre el Gobierno de la República del Ecuador y el Gobierno de la República Argentina. (3 de marzo de 1981). Registro Oficial No. 235.

Convenio entre el Gobierno de la República del Ecuador y el Gobierno de la República de Francia para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta. (25 de septiembre de 1992). Registro Oficial No. 34.

Convenio entre el Gobierno de la República del Ecuador y el Gobierno de la República Italiana para evitar la doble imposición en materia de impuesto a la renta y sobre el patrimonio y para prevenir la evasión fiscal. (30 de marzo de 1990). Registro oficial No. 407.

Convenio entre el Gobierno de la República del Ecuador y el Gobierno de Rumania para evitar la doble tributación con respecto a los impuestos sobre la renta y el capital y para la prevención de la evasión fiscal. (20 de septiembre de 1995). Registro Oficial No. 785.

Convenio entre la República del Ecuador y Japón para eliminar la doble imposición con respecto a los impuestos sobre la renta y la prevención de la evasión y elusión tributaria. (30 de enero de 2020). Registro Oficial No. 132.

Convenio entre la República del Ecuador y la Confederación Suiza para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio. (25 de septiembre de 1995). Registro Oficial No. 788.

Convenio entre la República del Ecuador y la República de Corea para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal respecto a impuestos sobre la renta. (15 de noviembre de 2013). Registro Oficial No. 124.

Convenio entre la República del Ecuador y la República Federal de Alemania para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio. (5 de agosto de 1986). Registro Oficial No. 493.

Convenio entre la República del Ecuador y la República Federativa del Brasil para evitar la doble imposición y prevenir la evasión tributaria con respecto a los impuestos sobre la renta. (2 de febrero de 1988). Registro Oficial No. 865.

Convenio entre la República del Ecuador y los Estados Unidos Mexicanos para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta. (9 de marzo de 2001). Registro Oficial No. 281.

Convenio entre la República Oriental de Uruguay y la República del Ecuador para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y prevenir la evasión fiscal. (16 de enero de 2012). Registro Oficial No. 619.

Convenio para evitar la doble imposición entre la República del Ecuador y España. (13 de agosto de 1993). Registro Oficial No. 253.



- Convenio para evitar la doble tributación y para prevenir la evasión fiscal en relación al impuesto a la renta y al patrimonio. (14 de octubre de 2003). Registro Oficial No.239.
- Corona, J. F. (2002). La corrección de la doble imposición internacional. *Revista del Instituto de Estudios Económicos* (1), 235-258.
- Corte Constitucional. (30 de julio de 2021). (*Resolución No.14*). (R. O. 756, Recopilador) Ecuador.
- Decisión 578: Régimen para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal. (10 de noviembre de 2004). Registro Oficial Suplemento 457.
- Departamento de Asuntos Económicos y Sociales. (2011). *Un.org*. Recuperado el 18 de abril de 2021, de https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2014/09/UN_Model_2011_UpdateSp.pdf
- Díaz de Bernal, M. (2002). *La Doble Tributación*. Recuperado el 2 de abril de 2021, de <https://www.impuestospanama.com/monografias/117-la-doble-tributacion>
- Diez de Velasco, M. (2005). *Instituciones del Derecho Internacional Público*. Madrid, España: Tecnos. Recuperado el 4 de abril de 2021, de https://franjamoradaderecho.com.ar/biblioteca/abogacia/6/INTERNACIONAL_PUB_LICO/Instituciones-de-Derecho-Internacional-Publico-Diez-de-Velazco.pdf
- Fonrouge, C. G. (1987). *Derecho Financiero* (4 ed., Vol. 1). Buenos Aires, Argentina: Depalma. Recuperado el 17 de marzo de 2021.
- Guerrero, R. M. (2007). Tratados internacionales para evitar la doble imposición internacional: conveniencias o sacrificios fiscales para Paraguay. (U. Católica, Ed.) *Revista Jurídica*, 443-512. Recuperado el 27 de marzo de 2021, de <https://biblioteca.corteidh.or.cr/documento/59731>
- Gutiérrez, C. (1995). *Derecho Internacional Público*. Madrid, España: Trotta. Recuperado el 2 de abril de 2021
- Herrán, C. (2000). *La doble tributación internacional, principios y realidades de los convenios*. Bogotá, Colombia. Recuperado el 12 de marzo de 2021, de https://www.academia.edu/7989973/LA_DOBLE_TRIBUTACION_Y_REALIDADES_DE_LOS_CONVENIOS
- Linares, A. (1992). *Derecho Internacional Público* (2 ed., Vol. 1). Caracas, Venezuela: Anauco Ediciones. Recuperado el 2 de abril de 2021

- Maldonado, G. (2016). *Justicia Fiscal*. Recuperado el 4 de abril de 2021, de http://www.justiciafiscal.org/wpcontent/uploads/2016/07/DT_o2_2016_Maldonado.pdf
- Maruenda, J. I. (13 de Noviembre de 2016). *Abogalista*. Recuperado el 3 de abril de 2021, de <http://www.abogalista.com/recursos/temas/principios-de-aplicacin-de-los-cdi-convenio-doble-imposicin.html>
- Montaño, C. (1999). *El Ecuador y los problemas de doble imposición internacional* (Vol. 5). Quito, Ecuador: Corporación Editora Nacional. Recuperado el 13 de marzo de 2021, de <https://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/187/1/SM5-Monta%C3%B1o-El%20Ecuador%20y%20los%20problemas%20de%20la%20doble%20imposici%C3%B3n%20internacional.pdf>
- Montaño, C. (2006). *Manual de Derecho Tributario Internacional* (1 ed., Vol. 25). Quito, Ecuador: Corporación Editora Nacional. Recuperado el 21 de marzo de 2021
- OCDE. (2010). *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio*. París, Francia: Instituto de Estudios Fiscales. Recuperado el 20 de marzo de 2021, de <https://www.globbal.co/wp-content/uploads/2018/04/Modelo-de-CDI-OCDE-versi%C3%B3n-abreviada.pdf>
- Owens, E. (1980). *International Aspects of United States Taxation: Cases and Materials* (Vol. 1). Cambridge: Cambridge University Press. Recuperado el 17 de marzo de 2021
- Pedernera, J. J. (2014). *Análisis de la doble tributación internacional: aspectos relevantes*. Mendoza, Argentina. Recuperado el 24 de marzo de 2021, de https://drive.google.com/drive/u/1/folders/1Mtaoo-_dmiXrUZ83o1kolvRprFrmX8vK
- Plazas, M. (1998). *El impuesto sobre el valor agregado Iva*. Bogotá, Colombia: Editorial Temis. Recuperado el 10 de marzo de 2021
- Plenario de las Comisiones Legislativas. (22 de diciembre de 1989). *Ley de Régimen Tributario Interno*. Registro Oficial No. 341. Recuperado el 29 de mayo de 2021, de https://docs.bvsalud.org/leisref/2018/11/1966/ecu_1989_r_law_56.pdf
- Quiñonez, R. A., & De la Cruz, W. A. (2014 de junio de 2008). *La Doble Imposición Internacional Aplicado a un Caso Práctico de la Compañía Internacional Water Services Residente en Rumania y Ecuador*. Recuperado el 17 de marzo de 2021, de <http://www.dspace.espol.edu.ec/bitstream/123456789/5915/1/D-39117.pdf> [



- Rohatgi, R. (2008). *Principios básicos de tributación internacional*. Bogotá, Colombia: Legis Editores. Recuperado el 10 de marzo de 2021
- Sainz De Bujanda, F. (1993). *Lecciones de derecho financiero* (10 ed.). Madrid, España: Universidad Complutense. Recuperado el 17 de marzo de 2021
- Schindel, Á. (2005). *Los criterios de la fuente y de la residencia*. Buenos Aires, Argentina: Ábaco de Rodolfo Depalma. Recuperado el 11 de marzo de 2021
- Spicer, M., & Becker, L. (1980). Fiscal Inequality and Tax Evasion: An Experimental Approach. *National Tax Journal*, 33, 171-175. Recuperado el 10 de marzo de 2021
- Stiglitz, J. (1995). *La economía del sector público* (3 ed.). Barcelona, España: Antoni Bosch Editor. Recuperado el 10 de marzo de 2021, de <https://desarrollomedellin.files.wordpress.com/2018/08/stiglitz-2000-tercera-edicion.pdf>
- Torres, Y. (2011). *Retos y Perspectivas Jurídicas para Eliminar la Doble Imposición Internacional Tributaria en el Ordenamiento Jurídico Internacional*. La Habana, Cuba: UHC. Recuperado el 20 de marzo de 2021
- Troya Jaramillo, J. V. (1990). *Derecho Internacional Tributario*. Quito, Ecuador: Corporación Editora Nacional. Recuperado el 10 de marzo de 2021
- Valenzuela, F. (20 de enero de 2017). Incentivo a las exportaciones en el Ecuador: restitución del impuesto al valor agregado (IVA), y su relación con los principios de neutralidad impositiva y cláusula de no discriminación. (E. A. Gómez, Ed.) *Revista de Derecho Foro: Derecho Tributario* (15), 99-116. Recuperado el 2 de junio de 2021, de <https://revistas.uasb.edu.ec/index.php/foro/article/view/397/392>
- Vallejo, J. M., & Gutiérrez, M. (2003). *Repositorio Digital Comisión Económica para América Latina y el Caribe*. (I. d. Fiscales, Ed.) Recuperado el 22 de marzo de 2021, de <https://repositorio.cepal.org/handle/11362/34944>
- Vázquez, M. (10 de 2017). Percepción de la Equidad Tributaria. *Revista Caribeña de Ciencias Sociales*. Recuperado el 10 de marzo de 2021, de <https://www.umed.net/rev/caribe/2017/10/equidad-tributaria-cuba.html>
- Villegas, H. (1984). *Curso de Finanzas. Derecho Financiero y Tributario*. Buenos Aires, Argentina: Editorial De Palma. Recuperado el 10 de marzo de 2021, de file:///C:/Users/ADMIN-MINEDUC/Downloads/Villegas_Hector_Curso_de_Finanzas_Derech.pdf