

UNIVERSIDAD SAN FRANCISCO DE QUITO

Colegio de Jurisprudencia

**Los métodos para evitar la doble imposición. Diferencias entre los
Convenios Internacionales para Evitar la Doble Imposición (CDI's) y la
normativa interna ecuatoriana**

Pedro Gómez de la Torre Arias

Javier Bustos Aguilar, Dr., Director de Tesis

Tesis de grado presentada como requisito para la obtención del título de Abogado

Quito, septiembre de 2014

UNIVERSIDAD SAN FRANCISCO DE QUITO

Colegio de Jurisprudencia

HOJA DE APROBACIÓN DE TESIS

“Los métodos para evitar la doble imposición. Diferencias entre los Convenios Internacionales para Evitar la Doble Imposición (CDI’s) y la normativa interna ecuatoriana.”

Pedro Gómez de la Torre Arias

Dr. Fabián Andrade
Presidente del Tribunal

Dr. Javier Bustos
Director de Tesis

Dr. Pablo Sánchez
Informante

Dr. Luis Parraguez
Decano del Colegio de Jurisprudencia



Quito, 17 de Septiembre de 2014

UNIVERSIDAD SAN FRANCISCO DE QUITO

EVALUACION DE DIRECTOR / TRABAJO ESCRITO TESINA

TESINA/TITULO "Los métodos para evitar la doble imposición. Diferencias entre los Convenios Internacionales para Evitar la Doble Imposición (CDI's) y la normativa interna ecuatoriana"

ALUMNO Pedro Gómez De La Torre

E VALUACIÓN:

a) Importancia del problema presentado.

Nuestro ordenamiento jurídico en una legítima preocupación ha incorporado el método de exención (Art. 49 LRTI), para evitar la doble imposición; enfocada principalmente a ingresos obtenidos en el exterior por personas con residencia en el Ecuador, con países con los cuales no existen Convenios para Evitar la Doble Imposición (CDI's).

Ahora que sucede cuando los ingresos provienen de países con los que existen un CDI de por medio? Pueden los contribuyentes pretender utilizar el método para evitar la doble imposición previsto en la ley local renunciando al CDI; si considera que el método unilateral de la legislación le es más beneficiosa.

A lo cual interesa saber la "coercitividad" de los CDI's en general; es decir, si puede el contribuyente en operaciones con un contribuyente ubicado en un país con el cual el Ecuador tiene un Convenio, renunciar al mismo para aplicar normas internas por cada uno de los contribuyentes.

b) Trascendencia de la hipótesis planteada por el investigador.

La hipótesis planteada por el investigador es analizar la fuerza del CDI en función de la Constitución de la República, considerando que existiría un "vacío" legislativo ya que no existe norma que determina cuál método aplicar a la existencia de un CDI de por medio, y si más bien ello corroboraría que está vedado el uso del método de la norma interna cuando hay un convenio suscrito para evitar la doble imposición.

c) Suficiencia y pertinencia de los documentos y materiales empleados.

El trabajo contiene amplia bibliografía en doctrina, la jurisprudencia por la naturaleza del tema refiere a unos pocos casos.

d) Contenido argumentativo de la investigación (la justificación de la hipótesis planteada).

He enfatizado en los siguientes cambios, que el investigador me ha confirmado haberlas realizado:

1. El problema debe tener un enfoque "transversal" y explicado a lo largo de la tesina, para que no se separe en bloques y permita a los informantes entender toda la problemática de los métodos y su aplicación.
2. Quitar elemento bibliográfico histórico o conceptual en la medida que no se relacione directamente con el problema.
3. Dado que los "beneficios" de la aplicación se traducen en menor pago de impuestos global, la explicación de la problemática en función de casos es esencial.
4. Se incluya un capítulo de las BEPS <http://www.oecd.org/ctp/beps.htm> (Erosión de bases y traslado de beneficios) toda vez que las medidas adoptadas contra paraísos fiscales por el Ecuador, entran perfectamente dentro de dichas medidas. Pero no se ha analizado suficientemente las prácticas de evasión a través de los Convenios. ¿Podría pensarse en medidas unilaterales para evitar la doble imposición para todos los países renunciando a los Convenios?

e) Cumplimiento de las tareas encomendadas a lo largo del desarrollo de la investigación.

Me remito a los comentarios expuestos del literal anterior, en la que los informantes deberán valorar si los elementos solicitados y sugeridos han sido considerados para el investigador, de tal forma que la tesina abarque en forma concreta, reflexiva y con amplio aporte y opiniones del investigador la problemática


Javier Bustos Aguilar

1/Ag/2019.

© Derechos de autor

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

Asimismo, autorizo a la USFQ para que realice la digitalización y publicación de este trabajo de investigación en el repositorio virtual, de conformidad a lo dispuesto en el Art. 144 de la Ley Orgánica de Educación Superior.

Firma: _____

Nombre: Pedro Gómez de la Torre Arias

C. I.: 171213301-4

Lugar: Quito, Ecuador

Fecha: Septiembre de 2014



Acta de Grado

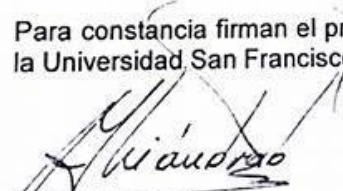
En la Universidad San Francisco de Quito, Colegio de Jurisprudencia, tuvo lugar la Defensa Oral del Ensayo Jurídico intitulado "Los métodos para evitar la doble imposición. Diferencias entre los Convenios Internacionales para evitar la doble imposición (CDI's) y la normativa interna ecuatoriana", presentado por el estudiante, señor Pedro Gómez de la Torre Arias, previo a la obtención del título de Abogado.

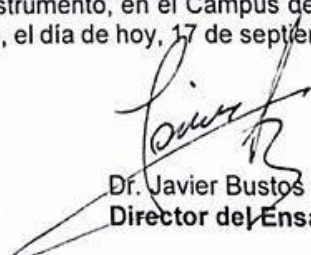
Para tal efecto, el Colegio de Jurisprudencia de la Universidad San Francisco de Quito conformó el Tribunal de Grado con los siguientes profesores:


Señor Doctor Fabián Andrade, Presidente del Tribunal;
Señor Doctor Javier Bustos, Director del Ensayo Jurídico;
Señor Abogado Pablo Sánchez, Informante del Ensayo Jurídico.

El Tribunal, después de haber examinado al estudiante por espacio de una hora, decidió asignar a la Defensa Oral la calificación de 90/100, la que promediada con la obtenida en el trabajo escrito de 87.5/100, da la nota final de Grado de 88.75/100, equivalente a "B" la que se promediará con las notas obtenidas durante la carrera.

Para constancia firman el presente instrumento, en el Campus de Cumbayá de la Universidad San Francisco de Quito, el día de hoy, 17 de septiembre de 2014.


Dr. Fabián Andrade
Presidente del Tribunal


Dr. Javier Bustos
Director del Ensayo Jurídico


Ab. Pablo Sánchez
Informante del Ensayo Jurídico


Sr. Pedro Gómez de la Torre

Dedicatoria

*A mi familia,
por su indescriptible cariño y apoyo.*

RESUMEN

Estudio sobre las medidas adoptadas por la legislación ecuatoriana para evitar que sus contribuyentes sean afectados por el fenómeno de la doble imposición. Se investigará sobre la aplicabilidad de las medidas bilaterales y multilaterales, las cuales se reducen a los Convenios Internacionales para Evitar la Doble Imposición, frente a la normativa interna ecuatoriana. Consecuentemente, se demostrará que dentro de la aplicabilidad de los Convenios para Evitar la Doble Imposición según nuestra normativa interna, se violenta el principio constitucional de la equidad. Se abordará de manera específica los métodos o herramientas jurídicas que ha implementado el Ecuador dentro de los Convenios que ha suscrito con el fin de evitar que dicho fenómeno tome cuerpo. Por último, se realizará una comparación sobre el tratamiento que implica la aplicación de cada uno de los métodos determinados tanto en los Convenios, como en el Art. 49 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno. Se verificará que mediante la aplicación de los diferentes métodos contenidos dentro de nuestro sistema tributario, se vulnera el principio constitucional de equidad en su ámbito horizontal y el principio de neutralidad.

ABSTRACT

Study on the measures taken by the Ecuadorian law to prevent taxpayers from being affected by the phenomenon of double taxation. We'll study the applicability of bilateral and multilateral measures, which are reduced to International Conventions for the Avoidance of Double Taxation, against Ecuadorian domestic legislation. Consequently, we'll demonstrate that within the applicability of the Conventions for the Avoidance of Double Taxation according to our internal regulations, the constitutional principle of equality is violated. Afterwards, we will study in a specific manner the methods or tools that Ecuadorian legislation has implemented in the Conventions to Avoid Double Taxation. Finally, a comparison of the treatment that involves the application of each method determined in the Conventions and in Article 49 of the Law on Internal Taxation. We'll demonstrate that applying the methods contained in our tax system, the constitutional principle of equality in its horizontal field and the principle of neutrality are violated.

Índice

Introducción.....	13
1. Surgimiento, conceptos y principios del Derecho Internacional Tributario ...	17
1.1 Surgimiento del Derecho Internacional Tributario.....	17
1.2 Conceptos Relevantes del Derecho Internacional Tributario.....	21
1.2.1 Doble Imposición	28
1.2.2 No Imposición o nula imposición.....	30
1.2.3 Residencia.....	32
1.2.4 Fuente	39
1.2.5 Nacionalidad.....	42
1.2.6 Renta Mundial	43
1.2.7 Paraísos Fiscales.....	44
1.3 Principios del Derecho Internacional Tributario.....	48
2. Condiciones bajo las cuales se debe aplicar al contribuyente los convenios internacionales para evitar la doble imposición (CDI) o la normativa tributaria interna en relación a los métodos	55
2.1. Derecho de los Tratados	55
2.2. Procedimiento de aprobación de los Convenios para Evitar la Doble Imposición a la luz del ordenamiento jurídico del Ecuador	59
2.3. Aplicabilidad de los Convenios para Evitar la Doble Imposición en el Ecuador.....	65
2.3.1. Aplicabilidad de los Convenios para Evitar la Doble Imposición a la luz de la normativa interna.....	66
2.3.2. Principios de la Aplicabilidad de los Convenios para Evitar la Doble Imposición	68
3. Métodos para evitar la doble imposición.....	78
3.1 Concepto General de los Métodos para Evitar la Doble Imposición	78
3.2 Los Métodos para Evitar la Doble Imposición.....	80
3.2.1 Método de Crédito Tributario.....	81
3.2.1.1 Método de Crédito Tributario utilizado en los Convenios para Evitar la Doble Imposición suscritos por el Ecuador.....	86

3.2.2	Método de Exención.....	88
3.2.2.1	Método de Exención utilizado en los Convenios para Evitar la Doble Imposición suscritos por el Ecuador.....	92
3.2.3	Método de la Deducción.....	94
3.3	Método implementado por la legislación tributaria ecuatoriana, específicamente por el Art. 49 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno	95
3.4	La diferencia de trato a los contribuyentes mediante la aplicación de los distintos métodos para evitar la doble imposición.....	98
4.	Conclusiones y recomendaciones	101
	Referencias	106
	Bibliografía.....	106
	Plexo Normativo.....	110
	Jurisprudencia.....	113
	Anexos	114

Introducción

En virtud de la transición del modelo económico de los contribuyentes el cual consiste en la internacionalización de los ingresos, la legislación y la Administración Tributaria se vieron obligadas a implementar ciertos cambios dentro de la normativa y política tributaria. Las personas naturales y jurídicas, por motivos como la globalización, empezaron a diversificar la fuente productora de sus ingresos, es decir, los ingresos ya no son provenientes únicamente del Estado en donde residen, en la actualidad su fuente productora se amplió a todo el mundo.

La legislación tributaria insertó regulaciones para combatir los problemas que pueden surgir dentro de la fiscalización internacional. Como uno de los problemas más comunes, tenemos a la doble imposición. Los Estados han adoptado medidas de carácter interno como internacional para prevenir que la doble imposición tome cuerpo y sea causa de perjuicio para sus contribuyentes.

Las medidas legislativas que introdujeron los Estados dentro de sus ordenamientos jurídicos se reducen a tres: las medidas unilaterales, las medidas bilaterales y las multilaterales.

Tanto la normativa interna como medida unilateral y los tratados internacionales como medidas bilaterales y multilaterales contienen lo que la doctrina y la ley conocen como los métodos para evitar la doble imposición. Los métodos son herramientas con las cuales los contribuyentes al aplicarlas, evitan que un mismo ingreso sea sometido a imposición por parte de varios sujetos activos del impuesto a la renta.

En la legislación ecuatoriana encontramos normas que tienen una trascendencia internacional dentro del ámbito tributario, no debemos confundirlas con las normas que evitan que un contribuyente sea afectado por la doble imposición, ya que las segundas constituyen una herramienta detallada para combatir dicho fenómeno fiscal. Plasmaremos específicamente la medida unilateral adoptada por la legislación tributaria para prevenir el fenómeno de la doble imposición y estudiaremos las consecuencias de su implementación dentro del ordenamiento jurídico. La Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno en su artículo 49,

prescribe una regla en la cual se plasma un método en el que previene que los contribuyentes residentes del Ecuador al momento de obtener ingresos en el extranjero, que han sido sometidos a imposición en el Estado de su proveniencia, sean exigidos a imposición por el Estado ecuatoriano. Veremos que el tratamiento del método se fundamenta en el considerar como ingresos exentos al pago del impuesto a la renta cuando los mismos han sido ingresos sometidos a imposición por parte del Estado de la fuente productora de la riqueza.

Las medidas bilaterales y multilaterales para prevenir la doble imposición se concentran en tratados entre Estados conocidos como los Convenios Bilaterales o Multilaterales para Evitar la Doble Imposición. La República del Ecuador ha suscrito más de una decena de Convenios para Evitar la Doble Imposición (CDI's) con países ubicados alrededor del mundo. Son Convenios prácticos que otorgan beneficios a los contribuyentes y básicamente evitan que los mismos tributen dos o más veces bajo el concepto de impuesto a la renta en varios ordenamientos jurídicos. Generalmente en el artículo 23 de los Convenios se determina el método que se empleará por parte de los Estados contratantes. Las técnicas o métodos prescritos en los Convenios suscritos por el Ecuador varían, no hay una estandarización en los métodos que utiliza el Ecuador en los Convenios en los cuales forma parte. En los Convenios encontramos dos diferentes métodos: método de crédito fiscal y el método de exención

El aplicar cada uno de los métodos deriva en un tratamiento numéricamente distinto, el aplicar uno u otro método encamina a un pago mayor o menor de impuestos. Se demostrará mediante casos y ejemplos prácticos el diferente tratamiento a los contribuyentes mediante la aplicación de cada uno de los métodos. Se puede decir que en ordenamiento jurídico del Ecuador encontramos la aplicación de varios métodos; el contemplado en la normativa interna y los establecidos en los diferentes Convenios.

En el ordenamiento jurídico ecuatoriano no encontramos una regulación sobre la aplicabilidad de los Convenios para Evitar la Doble Imposición. Es decir, hay un vacío o laguna legal en cuanto al sometimiento de los contribuyentes en aplicar un CDI. La falta de normativa sobre tal aspecto da lugar a la problemática en cuanto a la aplicabilidad de los Convenios frente a la aplicabilidad de la normativa interna.

Según la doctrina del Derecho de los Tratados y a la luz de los principios sobre la aplicabilidad de las normas jurídicas, criticaremos a la normativa ecuatoriana y plasmaremos una idea sobre cuando debería aplicarse un Convenio para Evitar la Doble Imposición.

Mediante la falta de regulación en relación a la aplicabilidad de los Convenios y a la diferencia de métodos integrados, nos enfrentamos con la siguiente pregunta: ¿Qué diferencias existen en los métodos para evitar la doble imposición y cuando es aplicable un CDI frente a la normativa interna?

Nuestra postura frente a tal pregunta radica en la crítica a la falta de norma en base a la aplicabilidad de los Convenios. En virtud de la falta de norma, hay principios de la aplicabilidad de los cuerpos normativos que están siendo ignorados; tal como el principio de jerarquía normativa y el principio de especialidad. Actualmente los contribuyentes que estén bajo la circunscripción de aplicabilidad de un Convenio, tienen la opción de elegir entre aplicar un Convenio o la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno en relación con los métodos; frente a lo planteado se argumentará debidamente para llegar a concluir que los CDI's deben aplicarse de manera inmediata y directa. Por otro lado, en relación a la diferencia de métodos para evitar la doble imposición que están establecidos en los Convenios y en la ley interna, demostraremos la violación al principio tributario de equidad y al principio de la neutralidad; se fundamentará debidamente nuestra postura que radica en que debe haber el mismo método tanto en los Convenios y en la Ley Interna.

Para fundamentar debidamente la hipótesis planteada, la presente tesina se dividirá en tres capítulos. El primero trata sobre conceptos fundamentales de la fiscalización internacional que tienen una relevancia trascendental con el problema jurídico planteado. Luego se presentan los dos principios fundamentales que a nuestro parecer están siendo vulnerados (el principio de equidad y neutralidad).

El segundo capítulo se centra en la aplicabilidad de los tratados internacionales específicamente en referencia a los Convenios para Evitar la Doble Imposición. Analizaremos cuándo son aplicables los CDI's frente a la aplicabilidad de la normativa interna. En concreto se explicará cuando un contribuyente puede someterse a las disposiciones de un CDI y cuando debería someterse a la normativa interna.

Por último, el tercer capítulo trata específicamente sobre los métodos para evitar la doble imposición. Realizaremos un profundo análisis sobre cada uno de los métodos utilizados

por la legislación tributaria. Específicamente nos enfocaremos en cada uno de los Convenios suscritos por el Ecuador, haciendo énfasis en la herramienta implementada.

Se pretende demostrar la violación a los principios de equidad y neutralidad por parte de la aplicabilidad de los Convenios en relación con los métodos para evitar la doble imposición. Consecuentemente, definimos que el estudio que abarcan los tres capítulos de la tesina será substancial para la comprobación y apoyo de la hipótesis planteada al problema jurídico.

El propósito de la tesina es traer a flote los problemas jurídicos derivados de la adopción de las diferentes medidas para evitar la doble imposición en el ordenamiento jurídico del Ecuador. Debemos tomar en cuenta dichos problemas y solucionarlos, ya que en un futuro se presentarán problemas más complejos por el intensivo avance de la tecnología y el masivo intercambio de bienes y servicios entre personas alrededor del mundo.

1. Surgimiento, conceptos y principios del Derecho Internacional Tributario

El estudio del problema jurídico planteado, amerita la clarificación y conceptualización de ciertos aspectos básicos. Las raíces del presente trabajo inician con una breve introducción a la aparición y surgimiento del Derecho Internacional Tributario, con el fin de exponer al lector los efectos en la legislación tributaria a consecuencia de factores que serán señalados. Como pilar fundamental para la investigación jurídica, debemos tener acercamientos elementales a conceptos de uso frecuente dentro de la fiscalización internacional, conceptos que utilizaremos a lo largo de la tesina. Por último, este capítulo concluirá con la profundización de principios primordiales de la tributación, que a nuestro criterio, son trascendentales para el apoyo de la hipótesis planteada al problema jurídico.

1.1 Surgimiento del Derecho Internacional Tributario

El Derecho como una ciencia social, una ciencia creada por el intelecto humano, sufre de imperfecciones. Con el fin de precautelar el orden público, salvaguardar los derechos de las personas, regular las relaciones entre personas, entre otros objetivos y fines, la ciencia jurídica o el Derecho es vulnerable a errores y contradicciones. Siendo una ciencia social imperfecta, siempre estará expuesta al cambio, a un mejoramiento que se ajuste a la realidad social. Para entender los problemas que existen dentro de la ciencia jurídica, se debe iniciar desde la raíz de los mismos. Con el fin de tener un enfoque claro sobre el problema jurídico planteado dentro de la presente tesina y para argumentar debidamente la hipótesis propuesta, se debe investigar sobre las razones o los factores originarios del problema.

El Derecho Internacional Tributario toma cuerpo por varios cambios que empezaron a surgir dentro de la economía, el comercio, la comunicación, el transporte, el imparable avance de la tecnología, entre otros aspectos que conforman el fenómeno llamado *globalización*. John Baylis y Steve Smith, expertos analistas sobre la globalización, argumentan en su libro *The Globalization of World Politics*, que la globalización no es un fenómeno que se produjo de la

noche a la mañana, no es que a inicios y mediados del siglo pasado empezó dicho cambio en el mundo; es un largo proceso que está acompañado del desarrollo de la economía y la política desde hace siglos. Se considera como un hecho que, dentro del siglo XX hubo varios inventos que produjeron un cambio indescriptible. Como por ejemplo, la aparición de la World Wide Web (www), los grandes cambios en la comunicación y la eficiencia del transporte¹.

El análisis que nos presenta el autor argentino Héctor Villegas sobre el fenómeno de la globalización es el siguiente, “En la actualidad somos espectadores de un gran intercambio comercial, científico y cultural entre países de las más diversas ideologías²”. En nuestras palabras, la globalización es un proceso de desarrollo, o un proceso de crecimiento *global*, que se nutre del intercambio de productos, tecnología, cultura, ideologías, migración entre Estados. Para tener una consolidación del argumento que la globalización es un pilar del nacimiento del Derecho Internacional Tributario, se plasmarán mismos criterios de diferentes autores. Como por ejemplo, Cesar Montaña Galarza en su publicación *El Ecuador y los problemas de la doble imposición*, manifiesta que:

Día a día somos testigos del incremento del comercio mundial, que se da no solamente entre países de una región o de un continente, sino con alcance planetario, inter-regionalmente o inter-continentalmente, pues parece no haber lugar en el orbe que haya quedado fuera de este círculo creado por la oferta y la demanda de bienes, servicios y fuerza laboral, ni siquiera las otrora barreras culturales o ideológicas han impedido el incremento del intercambio³.

En la cita el autor ecuatoriano nos da a entender que el intercambio de productos, bienes, y la prestación de servicios entre países en la actualidad es casi ilimitado. Es decir, hoy en día las personas sean naturales o jurídicas contraen obligaciones y celebran contratos con otras, sin importar el lugar donde se encuentren, sin importar la distancia, el idioma, la religión, la ideología. Lo que en tiempos anteriores eran impedimentos objetivos de intercambio como la distancia, la comunicación, el idioma, hoy en día son problemas resueltos a consecuencia de los avances tecnológicos.

¹ John Baylis y Steve Smith. *The Globalization of Worth Politics*. 3a. Ed. New York: Oxford University Press, 2005, pp 8-9.

² Héctor Villegas. *Curso de Finanzas Derecho Financiero y Tributario*. 7ª. Ed. Buenos Aires: Depalma, 1999, p.481.

³ Cesar Montaña Galarza. *El Ecuador y los problemas de la doble imposición*. Quito: Corporación Editora Nacional, 1999, p. 18.

Villegas dentro de su reflexión sobre la influencia de la globalización en los Estados, argumenta que, “Es un proceso que tiende a eliminar las barreras entre las naciones⁴”. La eliminación de barreras entre las naciones tiene varios aspectos positivos, como es el gran desarrollo del comercio, el enlace entre naciones y la diversificación de bienes y servicios en los Estados. La globalización no es fenómeno que debe ser criticado de manera negativa, pero conlleva consecuencias que los Estados deben precaver para lograr mantener un control y tener a la globalización como una herramienta de progreso. Por lo tanto, al cambio de realidad debe haber un cambio de normativa o legalización.

Los efectos de la globalización en la normativa de los Estados, dentro de nuestro estudio que se enfoca en la normativa tributaria, pueden conllevar a grandes conflictos normativos. Víctor Tanzi, Director del FMI’s Fiscal Affairs Department, en su publicación *Globalization and the Work of Fiscal Termites* en la revista *Finance & Development*, hace una referencia de la influencia de la globalización dentro de los sistemas tributarios de los Estados. Según Tanzi, “Globalization and the consequent international integration, together with rapid technological progress, is likely to affect both the ability of countries to collect taxes and the distribution of the tax burden⁵”. Dentro de un primer factor, vemos la compleja situación a la que se enfrenta la Administración Tributaria en la recaudación de impuestos, ya que los contribuyentes obtienen ingresos provenientes de diferentes lugares del mundo. Un segundo factor nos enfrenta a la distribución de la carga fiscal por parte de los Estados en los casos en que intervengan elementos de internacionalización de los ingresos de un contribuyente, como por ejemplo, en el caso que la residencia fiscal del contribuyente se verifique en otro Estado a la del lugar de proveniencia de los ingresos.

Según el autor argentino Carlos Giuliani, la expansión del comercio hacia un marco internacional ha complicado los problemas de las exigencias tributarias emanadas por el poder tributario.

El desarrollo de la riqueza mobiliaria, la ampliación e internacionalización del comercio, el progreso científico al facilitar las comunicaciones entre los pueblos, son

⁴ Héctor Villegas. *Curso de Finanzas Derecho Financiero y Tributario*. 8ª. Ed. Buenos Aires: Astreada de Alfredo y Ricardo de Palma, 2003, p. 609.

⁵ Vito Tanzi. *Globalization and the Work of Fiscal Termites*. *Finance & Development*. <http://www.perjacobsson.org/external/pubs/ft/fandd/2001/03/tanzi.htm> (acceso: 30/01/2014)

circunstancias que sumadas a la intensificación de las exigencias financieras, han agravado el problema en lo que va del siglo⁶.

En otros términos, por consecuencia de la globalización el sistema tributario de los Estados empezó a tener una alteración la cual consiste en que un impuesto derivado de un mismo hecho sujeto a imposición o un hecho generador es exigido por dos o más Administraciones Tributarias, lo cual conlleva a la legislación interna a adoptar medidas que serán analizadas posteriormente. Cuando ocurre tal situación, la doctrina y la ley lo conoce como la *doble imposición*, concepto que será profundizado en el siguiente subcapítulo.

La economía de las personas antes del fenómeno globalizador se basaba en el intercambio de bienes y servicios de manera limitada en referencia al territorio, en la actualidad dicha economía y mercado se esparció hacia el mundo entero. En caso que los Estados no tomaban medidas jurídicas y económicas para regular el nuevo modelo económico de las personas, la imposición habría violado varios principios y garantías de los administrados. Consecuentemente, los Estados empezaron a incluir dentro de sus ordenamientos jurídicos medidas, técnicas, métodos y herramientas para contrarrestar dicho fenómeno y salvaguardar derechos de los contribuyentes. Veremos a lo largo de la presente tesina las diferentes medidas legislativas y administrativas que los Estados y, específicamente las medidas adoptadas por la República del Ecuador con la finalidad de alcanzar una armonía entre la realidad económica de los contribuyentes con el sistema tributario.

En fin, la globalización es un fenómeno que impulsó a los Estado a modificar la legislación tributaria para lograr contrarrestar situaciones perjudiciales a los contribuyentes. Dentro de la tesina, veremos el tratamiento a tal problemática por parte de la legislación tributaria del Ecuador. En específico, la implementación de nuevas técnicas para lograr una conexión entre la ley y la realidad económica de los contribuyentes puede llegar a tener contradicciones y afectaciones a derechos primordiales del sujeto pasivo del impuesto a la renta. En conclusión, a raíz de los efectos de la globalización dentro del ámbito tributario, los Estados han optado por nuevas políticas de recaudación de impuestos, nuestro objetivo será el verificar si las medidas adoptadas por nuestro órgano legislativo han sido adecuadas.

⁶ Carlos Giuliani Fonrouge. *Derecho Financiero*. 6ª. Ed. Buenos Aires: Depalma, 1997, p. 376

1.2 Conceptos Relevantes del Derecho Internacional Tributario

A raíz de lo expuesto en el subcapítulo anterior, los Estados empezaron a tomar medidas legislativas con el fin de actualizar el sistema tributario a la realidad socio-económica de los contribuyentes con el fin de precautelar para que no ocurran fenómenos como la doble imposición. Los Estados adoptaron dos medidas legislativas de diferente naturaleza. La primera herramienta que optó el ordenamiento jurídico fue promulgar normas internas que contengan consecuencias internacionales, que a nuestro interés en la tesina se refleja en la adopción de un método para evitar la doble imposición en la normativa interna. La segunda herramienta que implementaron los Estados fue convenir con otros Estados para la regularización de la tributación internacional, en específico, con el objetivo de evitar la doble tributación de los contribuyentes. Ambas estrategias legislativas implementadas tienen varias diferencias que deben ser mencionadas.

Para tener un mejor entendimiento sobre las diferentes medidas adoptadas en los sistemas tributarios, cabe enfocarnos en el origen de las mismas en virtud del estudio de la tributación internacional por parte de diferentes ramas del Derecho. La doctrina nos muestra dos posturas en las que el Derecho ha incluido en su estudio la fiscalización internacional. Una postura se inclina al *Derecho Tributario Internacional*, mientras la otra al *Derecho Internacional Tributario*. Frente al inconveniente sobre el estudio de las dos posturas, Juan Rafael Bravo Arteaga en el texto *Derecho Tributario*, hace referencia a la obra *Principios del Derecho Internacional Tributario* de Ottmar Buhler, uno de los autores con mayor influencia dentro de la tributación internacional y defensor de la postura de *Derecho Internacional Tributario*. Arteaga en su obra señala que, “Los tratadistas del derecho tributario han distinguido entre el derecho internacional tributario y el derecho tributario internacional⁷”. La interpretación realizada por Arteaga concluye en que el Derecho Internacional Tributario es aquel Derecho que contempla normas de naturaleza internacional como son los Convenios

⁷ O. Buhler. *Principios del Derecho Internacional Tributario*. Madrid. Derecho Financiero. 1968, p. 5 citado en Juan Rafael Bravo Arteaga. *Derecho Tributario; Escritos y Reflexiones*. Bogotá: Editorial Universidad del Rosario. 2008, p. 257

para Evitar la Doble Imposición, y que el Derecho Tributario Internacional es aquel Derecho que contiene normas internas que tienen una aplicación a situaciones de carácter internacional⁸.

El autor argentino Héctor Villegas define la postura del Derecho Internacional Tributario de la siguiente manera:

El Derecho Internacional Tributario es la *rama* del Derecho Tributario cuyo objeto es estudiar las normas que corresponde aplicar cuando dos o más naciones o entes supranacionales entran en contacto por motivos de distinta índole, como por ejemplo, evitar los problemas que ocasiona la doble imposición [...] ⁹. [Las cursivas son mías]

En referencia a la misma obra del maestro Ottmar Buhler, Villegas interpreta de diferente manera, “Buhler sostiene que el derecho internacional tributario en sentido amplio incluye las normas de carácter internacional y las de carácter nacional llamadas a tener trascendencia internacional; y en sentido estricto se debe hablar sólo de las de origen internacional¹⁰”. En sentido amplio son todas las normas que regulan la tributación internacional, sean normas convencionales plasmadas en Convenios y Tratados para Evitar la Doble Imposición, y las normas internas con trascendencia internacional. En sentido estricto, el Derecho Internacional Tributario únicamente abarca las normas que tienen origen internacional, lo cual son los Convenios celebrados entre Estados.

La segunda postura se inclina al Derecho Tributario Internacional. Doctrinarios defensores de tal postura se inclinan más por las instituciones del Derecho Tributario y apartan las instituciones del Derecho Internacional Público¹¹. A fin de cuentas, ambas posturas estudian prácticamente lo mismo, ya que la postura de Derecho Internacional Tributario de Buhler, integra al Derecho Internacional Público y al Derecho Tributario al estudio de la fiscalización internacional. Consideramos redundante para la presente tesina, el analizar las fortalezas y debilidades de las dos posturas acerca del estudio de la fiscalización internacional.

⁸ *Ibid.*

⁹ Héctor Villegas. *Curso de Finanzas Derecho Financiero y Tributario*. Óp. cit., p. 608

¹⁰ O. Buhler. *Principios del Derecho Internacional Tributario*. Madrid, Derecho Financiero. 1968, p. 5 citado en Héctor Villegas. *Curso de Finanzas Derecho Financiero y Tributario*. Óp. cit., p. 610

¹¹ Vid Rubén O. Asorey, Andrea Amatucci, Mauricio Plazas Vega. *La autonomía del Derecho de Hacienda Pública y del Derecho Tributario*. Bogotá: Editorial Universidad del Rosario, 2008, p.111; Catalina García Vizcaíno. *Derecho Tributario: Consideraciones económicas y jurídicas*. 2ª. Ed. Buenos Aires: Depalma, 1999, p. 203;

Vale aclarar que para efectos del estudio de la presente tesina, es preciso inclinarse por el criterio de los doctrinarios que defienden la postura de *Derecho Internacional Tributario*. La razón por la cual nos acogemos a la postura señalada, es por que dentro del análisis del presente trabajo trataremos al problema jurídico en marco de las normas provenientes del derecho internacional y las normas de origen interno o nacional, por tales razones, nos debemos aferrar a la postura de Buhler.

Dentro de la postura elegida, podemos decir que la normativa tributaria del Ecuador prescribe varias normas que están o forman parte del Derecho Internacional Tributario en sentido amplio, es decir, normas internas que tienen una trascendencia internacional. Como por ejemplo la disposición que yace en el numeral segundo del Art. 8 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, estableciendo los ingresos considerados de fuente ecuatoriana:

Los que perciban los ecuatorianos y extranjeros por actividades desarrolladas en el exterior, provenientes de personas naturales, de sociedades nacionales o extranjeras, con domicilio en el Ecuador, o de entidades y organismos del sector público ecuatoriano¹²;

Encontramos una trascendencia internacional en dicha disposición en el sentido de la calificación de fuente ecuatoriana los ingresos que hayan sido obtenidos en el extranjero por ecuatorianos y extranjeros domiciliados en el Ecuador. Esos ingresos son objeto de imposición en el Ecuador según el Art. 2 del mismo cuerpo normativo. La afectación internacional que podemos observar es otorgarse potestad tributaria sobre ingresos que no fueron obtenidos en el Ecuador, pero en caso de que haya un Convenio de por medio entre el Estado donde se produjo la renta, el ingreso no será sometido a imposición por parte de la ley nacional en el Ecuador siempre y cuando el acuerdo entre Estados lo contemple. El Código Tributario, en su Art. 313 contempla un precepto legal con trascendencia en el exterior indicando que:

Toda infracción tributaria cometida dentro del territorio de la República, por ecuatorianos o extranjeros, será juzgada y reprimida conforme a las leyes ecuatorianas. Se entenderá también cometida la infracción en el Ecuador, si la acción u omisión que la constituye, aun cuando realizada en el exterior, produzca efectos en el país¹³.

¹² Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno. Art. 8 numeral 2. Registro Oficial Suplemento No. 463 de 17 de noviembre de 2004.

¹³ Código Tributario. Artículo 313. Registro Oficial Suplemento No. 38 de 14 de junio de 2005.

El artículo 313 del Código Tributario según lo que se puede interpretar de manera lógica y literal, determina que las personas que cometan infracciones tributarias en territorio de otro Estado y que tengan efectos en el Ecuador, serán sancionadas y juzgadas por leyes ecuatorianas. El artículo faculta al Estado a sancionar a personas que no están en territorio ecuatoriano, personas que están bajo otra jurisdicción de otro ordenamiento jurídico. Para centrar más el ejemplo, una persona domiciliada en Holanda, y “Simule uno o más actos, contratos para obtener o dar un beneficio de subsidio, rebaja, exención o estímulo fiscal¹⁴”, y dicho acto tenga efectos dentro del sistema impositivo del Ecuador, será sancionado acorde a la legislación ecuatoriana.

Por otro lado, una norma que tiene una trascendencia interna con elementos internacionales relevante, la cual es la base que se funda la presente tesina, es el artículo 49 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno; artículo que tiene connotación internacional al exonerar el pago de impuesto a la renta proveniente de ingresos obtenidos en el extranjero que fueron sometidos a imposición en otro Estado, artículo que será analizado de manera profunda en el tercer capítulo¹⁵.

El Derecho Internacional Tributario, como fue explicado anteriormente, tiene una segunda fase que se la conoce como el sentido estricto o propio en la cual se abarca las normas de origen internacional¹⁶. Las normas internacionales, o de origen internacional, son los Convenios bilaterales o multilaterales para Evitar la Doble Imposición (CDI). Pierre Beltrame define a los CDI's de la siguiente manera:

Los tratados fiscales internacionales son, en esencia, tratados bilaterales celebrados con el objeto de evitar la *doble imposición* o la *ausencia de gravamen*. En efecto, puesto que los Estados son soberanos en materia fiscal, una misma facultad contributiva puede ser objeto de *doble imposición* o de *doble no imposición*, dentro de las relaciones económicas internacionales [Las cursivas son mías]¹⁷.

Entendemos a los Convenios Internacionales para Evitar la Doble Imposición como acuerdos entre Estados para evitar que un contribuyente esté sujeto al pago de un impuesto derivado por un mismo hecho generador dos o más veces o no ser objeto de imposición.

¹⁴ Código integral Penal. Art. 298 numeral 17. Registro Oficial Suplemento No. 180 de 11 de abril de 2014.

¹⁵ Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno. Artículo 49. *Óp. cit.*

¹⁶ Lucy Cruz de Quiñones et al. *Lecciones de Derecho Tributario Inspiradas por un Maestro: Liber Amicorum en Homenaje a Eusebio González García*. 1ª. Ed. Bogotá: Universidad del Rosario, 2010, pp. 531-532.

¹⁷ *Id.*, p 555.

Dentro de la definición citada, entendemos como objetivo o fin de un CDI, el prevenir la doble imposición y la nula imposición. Otra definición que nos amplía el concepto de los Convenios para Evitar la doble Imposición escrita por Julie Rogers-Glabush en la obra *IBFD International Tax Glossary*, definiendo que:

Term generally used to denote an agreement between two (or more) countries for the avoidance of *double taxation*. In fact there are various types of tax treaty of which the most common are treaties for the avoidance of double taxation of income and capital (usually known as a comprehensive income tax treaty.) such treaties are also commonly expressed to be aimed at the prevention of fiscal *evasion*. In avoiding double taxation, such treaties also provide for the distribution between the treaty partners of the rights to tax, which rights may either be exclusive or shared between the treaty partners. Measures in such treaties to prevent tax evasion typically include *exchange of information* provisions and other forms of mutual assistance, such treaties are generally entered into in order to facilitate international commerce and investment [Las cursivas son mías]¹⁸.

En la definición entendemos a un CDI como un acuerdo entre dos Estados (bilateral) o entre más de dos Estados (multilateral; Decisión 578 la cual es el acuerdo para evitar la doble tributación entre los países de la Comunidad Andina, acuerdo publicado en el Registro Oficial Suplemento No. 457 el 9 de noviembre del 2004). Rogers-Glabush nos da a entender en su definición que los CDI's, Tax Treaties o los DTA (Double Taxation Agreements) tienen como objetivos, a más de los expuestos por Baltrame, la prevención de la evasión fiscal y el intercambio de información entre Administraciones Tributarias. Como una característica de los CDI's, es que mediante las cláusulas contempladas en el acuerdo, los Estados se distribuyen la carga fiscal o la potestad en gravar, pero toda la carga fiscal y el Convenio en sí, se reducen a los métodos para evitar la doble imposición, tema que será abordado en el tercer capítulo. El autor concluye claramente dentro de su definición que la esencia de estos acuerdos es facilitar el comercio y la inversión internacional. En base a las referencias expuestas, podemos definir a los CDI's como convenios bilaterales o multilaterales entre Estados con el propósito de facilitar el comercio exterior al igual que la inversión extranjera previniendo la doble imposición, la nula imposición y la evasión fiscal obligando a los Estados a cooperar e intercambiar información.

¹⁸ Julie Rogers-Glabush. *IBFD International Tax Glossary*. 6th. Ed. Amsterdam: IBFD, pp. 433-434.

En la obra *International Taxation Policy and Double Tax Treaties* escrita por Kevin Holmes, nos da a entender que existen varias clases y modelos de DTA's¹⁹. Pero, dentro de la variedad de modelos de CDI's, existen dos que han sido trascendentales. El Modelo de la Organización para el Crecimiento y Desarrollo Económico (OCDE) y el modelo de las Naciones Unidas, ambos serán utilizados para varios análisis a lo largo de la tesina. El autor alega que los Estados eligen a que modelo acoplarse por su posición e interés económico²⁰. La siguiente frase contenida en el texto de Holmes, "Therefore, a model DTA is just that: a model on which real DTAs negotiated between countries can be based²¹", es de suma importancia ya que los modelos de CDI's, tanto el publicado por la OCDE y por la ONU, son únicamente una idea a seguir para los Estados contratantes. Cada vez que un Estado suscriba un Convenio bilateral para Evitar la Doble Imposición será con un distinto Estado, habrá una diferente negociación, por ende, diferentes cláusulas. En principio, cada CDI suscrito por un mismo Estado es distinto, como bien nos dice Angharad Miller y Lynne Oats:

There is no International 'tax system' as such; each country has its own domestic system, which has often developed over a long period of time. A country's domestic law will provide for how it intends to tax its residents and also what type of receipt or activity it wishes to bring into the tax net²².

Es decir, no hay un sistema global de Derecho Tributario, cada Estado tiene sus propias normas tributarias y un sistema tributario autónomo. Por ende, los Estados en la negociación de un CDI intervienen con una ideología tributaria independiente y propia. El llegar a un acuerdo entre dos ideologías tributarias distintas es un mérito y un avance para los Estados. En conclusión, podemos decir que el Derecho Internacional Tributario en su sentido estricto, se nutre de distintas normas tipificadas en CDI's por todos los Estados que han suscrito esta clase de tratados.

No es de trascendencia para el análisis de la presente tesina, pero cabe mencionar que existen varias diferencias dentro los principales modelos de Convenios para Evitar la Doble Imposición, siendo los modelos emitidos por la OCDE y la ONU. Como bien señalan los autores Sandro Vallejo Aristizbal y Galo Maldonado López en la publicación *Los Convenios*

¹⁹ Kevin Holmes. *International Tax Policy and Double Tax Treaties*. Amsterdam: IBFD, 2007, pp 60, 61, 62.

²⁰ *Ibíd.*

²¹ *Ibíd.*

²² Angharad Miller, Lynne Oats. *Principles of international Taxation*. 3ª. Ed. UK: Bloomsbury Professional, p. 22.

para Evitar la Doble Imposición, que el Modelo de Convenio publicado por la OCDE tiene la residencia como elemento principal de imposición y, el modelo de la ONU tiene la fuente como elemento principal de imposición. Los autores señalan que el modelo que se utilizó para la elaboración de la Decisión 578 de la CAN fue el modelo de la ONU, ya que utiliza como elemento principal a la fuente. Los doctrinarios señalan que el Ecuador, Venezuela y Bolivia han optado por acogerse al modelo de la OCDE para celebrar CDI's con terceros países²³. Siendo un modelo de convenio que se inclina a la imposición mediante el criterio de residencia, es argumentable que no es conveniente para el Ecuador en virtud de su realidad económica. El Ecuador es un Estado importador de capital, un país en vía de desarrollo, por lo que debería preponderar la fuente como criterio de residencia en los acuerdos que suscriba el Estado, más no la residencia ya que no somos un país exportador de capital.

A fin de cuentas, según los visto hasta el momento, los Estados han adoptado medidas bilaterales, multilaterales y unilaterales para regular los supuestos que nos enfrentamos dentro de la fiscalización internacional. Debemos estar claro que las normas de trascendencia internacional, tales como algunas de las citadas, no son consideradas como medidas unilaterales para evitar la doble imposición, ya que estas son medidas internas contempladas en la ley con el objetivo de prevenir que los contribuyentes sean afectados por tal fenómeno²⁴. Por ejemplo, una norma que si es una medida unilateral para evitar la doble imposición, es la disposición establecida en el Art. 49 de la Ley de Régimen Tributario Interno. Como medida bilateral se integra a los Convenios para Evitar la Doble Imposición suscritos por dos Estados contratantes; como medida multilateral a los CDI's suscritos entre más de dos Estados contratantes²⁵. Las medidas unilaterales, bilaterales y multilaterales para evitar la doble imposición introducidas por el Ecuador son la columna de la presente investigación jurídica. Posteriormente, a lo largo de la tesina, veremos ciertas inconsistencias que existen entre las medidas introducidas en el ordenamiento jurídico ecuatoriano con el fin de evitar la doble imposición; veremos que tales medidas están en contra de principios natos de los contribuyentes.

²³ Sandro Vallejo Aristizábal y Galo Maldonado López. *Los Convenios para Evitar la Doble Imposición*. https://cef.sri.gob.ec/virtualcef/file.php/43/fiscalidadphp/f1_1/f1_1archivos/pdf/F1.2.pdf (acceso: 18/02/2014).

²⁴ Oscar Cetrángolo y Juan Carlos Gómez-Sabaini. *La tributación directa en América Latina y los desafíos a la imposición sobre la renta*. Santiago de Chile: Naciones Unidas, 2007, p. 56.

²⁵ Víctor Uckmar, Giuseppe Corasaniti y Paolo de Capitani di Vimercate. *Manual de Derecho Tributario Internacional*. Bogotá: TEMIS, 2010, p. 24.

1.2.1 Doble Imposición

En las definiciones de Beltrame y de Rogers-Glabush sobre los Convenios para Evitar la Doble Imposición, encontramos varios conceptos que son de suma importancia que ameritan su análisis y profundización. Uno de ellos, y el más importante es la *doble imposición*. ¿Qué entendemos por doble imposición? ¿Cuáles son los requisitos de configuración para que haya doble imposición? Ya que uno de los objetivos de la investigación jurídica que estamos llevando a cabo es el criticar, estudiar y analizar las disposiciones establecidas en la ley interna y en los CDI's para evitar tal fenómeno.

Según Mogens Rasmussen, el fenómeno de la doble imposición es, “The fact that two states (in certain cases, more than two States) tax the same taxpayer on the same income (or capital) [...]”²⁶. La definición del autor es muy clara y simple, interpretando de manera literal, decimos que la doble imposición es cuando dos o más Estados exigen a un contribuyente a pagar un impuesto derivado de un mismo hecho generador sobre el mismo ingreso. Sobre el mismo concepto, Andrew Lymer y John Iasseldine, exponen una definición ejemplificativa sobre la doble imposición señalando que, “Double tax will arise when the resident country claims a right to tax something a source country already tax [...]”²⁷. Por ejemplo, surge doble imposición si un Estado (el Estado de residencia) exige, bajo su potestad tributaria, el pago de un impuesto derivado de un ingreso, pero que en otro Estado (Estado de la fuente) ese ingreso ya fue sometido a tributación.

En las dos definiciones presentadas podemos ver tres elementos fundamentales para que haya doble imposición. El primer requisito claro es que debe haber dos o Administraciones Tributarias. El segundo requisito que deducimos bajo las definiciones, es que debe ser el mismo ingreso, y por último, debe ser el mismo contribuyente, ya sea persona física o jurídica. Héctor Villegas nos presenta cuatro requisitos de configuración para que exista una doble imposición, los cuales son:

²⁶ Mogens Rasmussen. *International Double Taxation*. The Netherlands: Kluwer Law International, 2011, p. 2.

²⁷ Andrew Lymer, John Iasseldine. *The International Taxation System*. The Neatherlands: Kluwer Academic Publishers, 2002, p. 10.

a) *IDENTIDAD DEL SUJETO GRAVADO*. El destinatario legal del tributo debe ser el mismo. b) *IDENTIDAD DE HECHO IMPONIBLE*. El gravamen debe derivar del mismo hecho generador, siendo ello lo esencial y no el nombre que se asigna a los respectivos tributos cobrados en distintas jurisdicciones. c) *IDENTIDAD TEMPORAL*. La imposición doble o múltiple debe ser simultánea. d) *DIVERSIDAD DE SUJETOS FISCALES*. La doble imposición puede provenir de la coexistencia de dos o más autoridades fiscales en el orden nacional, en países con régimen federal de gobierno (doble imposición interna totalmente ajena al derecho internacional tributario), o de dos o más autoridades en el orden internacional²⁸.

Oliver R. Hoor, señala de manera explícita los elementos intrínsecos de la doble imposición. Dentro de un cuadro determina cinco de ellas, “Identity of the taxpayer. Identity of the income or capital. Identity of the fiscal year. Identity or similarity of tax. Taxation by more than one state²⁹”. Es claro que ambos autores califican a las características o requisitos de la doble imposición de distinta manera. Villegas parece que sobre entiende que es sobre un mismo ingreso, lo cual es lógico, mientras que Hoor califica a cada requisito de manera puntual. No encontramos diferencias de fondo, solo de la forma de clasificar dichos requisitos. Jesper Barenfiel dentro del texto *Taxation of Cross-border Partnerships*, expone de distinta forma los requisitos de configuración, no es de trascendencia citarlos ya que en su esencia son idénticos a los antes citados³⁰. Por lo tanto, interpretamos según lo manifestado en la doctrina, que deben existir los siguientes requisitos para la existencia de la doble imposición: deben estar involucrados dos o más sujetos activos, un mismo ingreso, un mismo sujeto pasivo individualizado y determinado, dentro de un mismo año fiscal o un mismo período tributario, y por último, un hecho imponible idéntico o similar sin importar el nombre si no la naturaleza del impuesto.

²⁸ Héctor Villegas. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. 8ª. Ed. *Óp. cit.*, p. 613.

²⁹ Oliver R. Hoor. *The Oecd Model Tax Convention: A Comprehensive Technical Analysis*. Luxembourg: Legitech, 2010, p 30.

³⁰ Jesper Barenfiel. *Taxation of Cross-Border Partnership*. Amsterdam: IBFD, 2005, p. 138.

1.2.2 No Imposición o nula imposición

Al contrario del fenómeno de la doble imposición encontramos lo que se conoce como la double-non-taxation, o como lo denomina Bravo Cucci, la “nula imposición³¹”. Es otro fenómeno que los Convenios para Evitar la Doble Imposición y la legislación interna de los Estados han intentado prevenir. Michael Lang define a la nula imposición como “[...] double non taxation arises when the same (or similar) event is not taxes by two taxin authorities eaiter within the same or two sovereign states³²”. Entendemos al fenómeno de la “double non- taxation” o la nula imposición, cuando un ingreso no es sometido a imposición por parte del Estado de la Fuente y por el Estado de Residencia. Dentro del mismo texto, el autor nos muestra un panorama en el cual puede darse una nula imposición, indicando que, “[...] double non-taxation arises when the state of the source reduces taxation, unilaterally or in consequence of a double taxation convention, and the state of residence does not tax the same item of income[...]”³³. El Estado de residencia del sujeto pasivo no tributa dicho hecho generador y, por otro lado, el Estado de la fuente, por mandato de ley interna o por mandato de una norma convencional estipulada dentro de un Convenio para Evitar la Doble Imposición, no somete a gravamen a dicho ingreso. Es argumentable que los contribuyentes consideran como una gran ventaja que exista el fenómeno de la nula imposición por motivo de la nula carga fiscal de sus ingresos. Como sujetos activos del impuesto, las Administración Tributarias y el Estado sufren de una desventaja al no obtener fondos por motivo de recaudación de impuestos. No es correcto calificar a la no imposición o nula imposición como un acto de elusión o evasión fiscal, a fin de que éstos se componen de la manipulación de hechos o negocios jurídicos para evitar ser sometidos a gravamen. En este caso, no hay fraude a la ley ni negocios anómalos, ya que no hay una disposición legal vulnerada³⁴.

³¹ Jorge Bravo Cucci. “La (Doble) no imposición”. *Estudios de derecho tributario constitucional e internacional*. Pasquale Pistone y Heleno Tavieria Torres. (coord.). Buenos Aires: Ábaco de Rodolfo Depalma, 2005, p. 542.

³² Michael Lang, Peter Melz, Eleonor Kristoffersson. *Value Added Tax and Direct Taxation*. Ámsterdam: IBFD, 2009, p. 400.

³³ *Id.*, p. 401.

³⁴ Jorge Bravo Cucci. “La (Doble) no imposición”. *Estudios de derecho tributario constitucional e internacional*. Pasquale Pistone y Heleno Tavieria Torres. (coord.). *Óp. cit.*, p. 544, 545.

Un caso en el cual se nos grafica el fenómeno de la nula imposición se deriva de la ingeniería fiscal utilizada por Apple Inc. Con fecha 21 de mayo del 2013, emitieron un memorándum los senadores Carl Levin y John McCain, sobre la estrategia fiscal utilizada por la multinacional para no pagar impuestos en los Estados Unidos³⁵. La nula imposición se aferra a disposiciones tributarias de los Estados Unidos y de Irlanda, lo cual consiste en:

En el caso de la firma de Cupertino, la investigación se fija sobre todo en filiales en Cork (Irlanda) cuya residencia fiscal no está en ninguna parte. De acuerdo con la ley estadounidense, no tributan en Estados Unidos porque su sede social está en Irlanda y, de acuerdo con la ley irlandesa, no tributan en Irlanda porque se gestionan y controlan desde Estados Unidos³⁶.

Vemos que mediante un vacío legal, los contribuyentes pueden sujetarse para no pagar impuestos en ninguna jurisdicción tributaria. No es un caso que violenta una norma, o haya negocios anómalos para lograr dicho objetivo. En tal situación nos encontramos en la delgada línea de la elusión tributaria contra la planificación y estrategia fiscal utilizada por los contribuyentes. La legislación americana no tributa a los ingresos obtenidos por Apple en el extranjero ya que su sede social se encuentra en Cork, Irlanda; la normativa irlandesa sostiene que no se someterá a imposición las rentas obtenidas de compañías cuya gestión y control se lleva a cabo en otro Estado.

Dentro del escenario, observamos que los contribuyentes pueden aplicar normas tributarias para lograr alcanzar una mínima o nula imposición. Otro escenario en el cual puede ocurrir dicho fenómeno es por la falta de preparación y de conocimiento de la ley de los representantes de los Estados dentro de la negociación de los CDI's. A consecuencia de la incompetencia de los negociantes, los mismos Estados sufren un perjuicio y una falta de control fiscal. Otra ocasión en la que puede darse nula imposición es cuando un Estado modifica, deroga o reforma un impuesto en su normativa interna y que en los Convenios se le otorga poder de imposición del hecho generador. Fortaleciendo el argumento presentado, Bravo Cucci, experto en fiscalización internacional, añade que la nula imposición deriva a

³⁵ *Offshore Profit Shifting and the U.S. Tax Code- Part 2 (Apple Inc.)*.
<http://ep00.epimg.net/descargables/2013/05/21/0060ffcd08ac198c01c4db8b17b73fd6.pdf> (acceso: 02/07/2014).
 Para más información sobre el caso Apple Inc., *vid Testimony of Apple Inc. Before the permanente subcomité on investigations US Senate*.
<http://ep00.epimg.net/descargables/2013/05/21/311bd69dffeab3f43fc0b0fb211a9060.pdf>

³⁶ Zandro Pozzi. *Apple usa filiales sin patria fiscal*. El País.
http://economia.elpais.com/economia/2013/05/21/actualidad/1369092199_397078.html (acceso: 02/07/2014)

consecuencia de “una omisión o un defecto de técnica legislativa o de un convenio”³⁷. En el capítulo subsiguiente, conoceremos que el proceso de negociación de los CDI’s contiene varios pasos que conllevan a un análisis por parte de diversos órganos del Estado, por lo que resultaría vergonzoso que haya un caso del fenómeno planteado; veremos la tendencia vanguardista para prevenir el abuso de los Convenios.

1.2.3 Residencia

A lo largo de la tesina plasmaremos de manera frecuente el término de residencia. Consideramos de manera relevante el conceptualizar de manera clara la residencia a la luz de lo que nos indica la doctrina y, especialmente lo que nos determina como residencia la legislación tributaria del Ecuador. El plantear una conceptualización de residencia va de la mano con lo que será analizado dentro de la aplicabilidad de los CDI’s en el Ecuador, ya que es un requisito previo para poder someterse a las normas establecidas en dichos acuerdos.

El Art. 4 del modelo de Convenio de la OCDE, define y propone ciertos preceptos para determinar la residencia de una persona. El artículo prescribe lo siguiente:

1. A efectos de este Convenio, la expresión “residente de un Estado contratante” significa toda persona que, en virtud de la legislación de ese Estado, esté sujeta a imposición en el mismo en razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga, incluyendo también a ese Estado y a sus subdivisiones políticas o entidades locales. [...] ³⁸.

Según el modelo de Convenio de la OCDE, la residencia de una persona se define según de lo que estipule ley interna de un Estado. Por consecuencia de los diferentes criterios que establezca cada Estado para determinar la residencia, puede ocurrir que un mismo individuo verifique los preceptos de residencia en dos o más Estado, fenómeno que Roy Rahatgi lo identifica como la doble residencia de un sujeto pasivo³⁹.

³⁷ Jorge Bravo Cucci. “La (Doble) no imposición”. *Estudios de derecho tributario constitucional e internacional*. Pasquale Pistone y Heleno Tavieria Torres. (coord.). *Óp. cit.* p. 542

³⁸ OCDE. *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio*. Artículo 4. http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/modelo-de-convenio-tributario-sobre-la-renta-y-sobre-el-patrimonio-version-abreviada_9789264184473-es#page2 (acceso 20/02/2014)

³⁹ Roy Rohatgi. *Principios básicos de tributación internacional*. Bogotá: Legis Editores S.A., 2008, p. 352.

Según Rahatgi, los Estados utilizan diferentes mecanismos para determinar a un sujeto pasivo como residente. Los mecanismos más utilizados por los Estados son: “Prueba de la presencia física⁴⁰” y la “Prueba de hechos circunstanciales⁴¹”. La prueba de la presencia física trata sobre la estadía de una persona dentro de un Estado de manera continua o no. Los Estados que utilizan la “prueba de la presencia física” generalmente establecen como regla la estadía de 183 días⁴².

El inciso tercero del Art. 7 del Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, estipula la siguiente regla para la determinar la residencia de una persona, en este caso, persona física en el Ecuador:

Se entiende que una persona natural tiene su domicilio o residencia habitual en el Ecuador cuando haya permanecido en el país por ciento ochenta y tres (183) días calendario o más, consecutivos o no, en el mismo ejercicio impositivo⁴³.

Una persona es residente en el Ecuador cuando su permanencia dentro del país, de manera continúa o no, que haya computado 183 días o más en un año fiscal. El periodo, año o ejercicio impositivo es desde el 1ero de enero hasta el 31 de diciembre, según las disposiciones del mismo artículo⁴⁴. Una persona que resida dentro del Ecuador desde el dos de septiembre hasta el cuatro de marzo, no es residente según las reglas manifestadas ya que computa 184 pero en dos períodos fiscales distintos, lo cual se pueden derivar consecuencias negativas; que se pueden ejemplificar en el siguiente caso: Una persona que reside en el Ecuador durante 183 días de manera continua o no durante dos períodos impositivos (desde el dos de septiembre al cuatro de marzo), el sujeto pasivo no estaría en la calidad de residente por lo cual, contrario sensu, aplicaríamos la tasa impositiva del 25% por ser no residente⁴⁵.

La legislación española utiliza la misma regla para que un sujeto natural sea considerado como residente. En el texto *Tributación de no Residentes*, publicado por el Ministerio de Economía y Hacienda de España se establece la siguiente regla que consiste en,

⁴⁰ *Ibíd.*

⁴¹ *Ibíd.*

⁴² *Id.*, p. 353.

⁴³ Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno. Art. 7. Registro Oficial Suplemento No. 209 Publicado el 8 de junio de 2010.

⁴⁴ Ley de Régimen Tributario Interno. Art. 7. *Óp. cit.*

⁴⁵ El literal b del Art. 36 de la LORTI, determina que las personas naturales no residentes se sujetarán a la tasa impositiva de sociedades, la cual está establecida en el Art. 37 del mismo cuerpo legal estableciendo una tasa del 22% (en el 2014). *Vid.* Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno. Artículos 36 literal b y 37. *Óp. cit*

“Que permanezca en España más de 183 días durante el año natural. Para determinar este período de permanencia se computan sus ausencias esporádicas, salvo que acredite su residencia fiscal en otro país⁴⁶”. La legislación española prevé el fenómeno de la “doble residencia” al exceptuar como residentes a las personas que presenten o prueben su residencia en otro Estado. En el numeral primero del artículo 2 de la Ley No. 1607 de Colombia, en la cual modifica el artículo 10 del Estatuto Tributario colombiano, al igual que Ecuador y España incluye la regla de los 183 días, pero el artículo incluye otras reglas en las que se diferencia de los otros Estados⁴⁷. Los Estados dentro de su normativa interna adoptan diferentes parámetros para definir la residencia, por ende, las pautas para determinar la residencia de un sujeto pasivo son de carácter variante dependiendo de la legislación.

La prueba de hechos circunstanciales, utilizado como otro mecanismo para determinar la residencia de un sujeto pasivo en un Estado, según Rohatgi son:

Los hechos y circunstancias de la estadía en un país son usualmente utilizados para determinar la residencia fiscal de las personas naturales. Éstos incluyen consideraciones tales como el centro vital de intereses, los lazos familiares, el mantenimiento de una cosa o la disponibilidad de una acomodación para vivienda, la residencia familiar, etc.⁴⁸.

Según éste criterio, ya no es relevante la permanencia de un sujeto pasivo dentro un Estado en un intervalo de tiempo específico, la legislación opta por otros elementos para fijar la residencia fiscal de un sujeto pasivo. Rohatgi expone ciertos criterios que utilizan los Estados dentro del mecanismo de pruebas de hechos circunstanciales para determinar la residencia, estos criterios no están contemplados dentro de nuestra legislación, únicamente los plasmamos para observar la postura de la doctrina acerca de la determinación de la residencia, los criterios son: En primer lugar, “Residencia u hogar disponible: La residencia implica un lugar permanente para morar⁴⁹”. Otro criterio utilizado son los “Lazos económicos, sociales o familiares (“centro vital de intereses”) [...] determina la residencia a partir de la forma de vida del contribuyente y sus vínculos familiares, sociales, políticos y culturales con un país⁵⁰”.

⁴⁶ ----. *Tributación para no Residentes*. Ministerio de Economía y Hacienda. 17 de enero de 2013. http://www.agenciatributaria.es/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Segmentos_Usuarios/Empras_y_profesionales/Empresario_individuales_y_profesionales/Folletos/IRNR_enero_2011.pdf (acceso 20/02/2014).

⁴⁷ Ley No. 1607. Art. 2. Publicado el 26 de diciembre de 2012.

⁴⁸ Roy Rohatgi. *Principios básicos de tributación internacional*. *Óp. cit.*, p. 355.

⁴⁹ *Ibid.*

⁵⁰ *Íd.*, p. 356

Además de los pautas utilizadas encontramos al siguiente criterio, el cual señala que: “Residencia permanente o principal, o habitual, lugar de la morada usual acostumbrada: esta prueba usualmente se refiere al país donde un individuo físicamente habita o vive normalmente⁵¹”. Una prueba que podríamos calificarle como excepcional, es la prueba de “Registro oficial: algunos países consideran a las personas cuyos nombres están en sus registros de población [...]”⁵². La prueba de nacionalidad se refiere a que un individuo siendo nacional de un Estado se consideraría como residente del mismo y, por último, tenemos la prueba del estatus de inmigración que mediante la calidad de un inmigrante dentro de un Estado puede ser considerado como residente para efectos fiscales⁵³.

Para efectos procesales tributarios, debemos enfocarnos en lo establecido acorde al los artículos 105 y siguientes del Código Tributario y a los artículos 59 y siguientes del mismo cuerpo legal. Dentro del Libro Segundo, Capítulo V del Código Tributario, encontramos las diferentes formas de notificación y el lugar en donde se deberá notificar al contribuyente por parte de la Administración Pública; por ejemplo, la notificación personal se las notificará en su domicilio, en su lugar de trabajo, a su representante legal etc.; por domicilio entendemos lo prescrito en las reglas de los artículos del Libro Primero, Capítulo VIII *ibídem*⁵⁴. No es de nuestro análisis para la presente tesina, pero consideramos que debe estar únicamente introducido el tema de manera superficial.

En conclusión, existe una amplia gama de elementos que cada Estado utiliza para determinar la residencia fiscal de un individuo. La legislación ecuatoriana como fue expuesta anteriormente, contempla dentro de su normativa la prueba de presencia física. La ley no proporciona ninguna norma para prevenir el fenómeno de la doble residencia de una persona natural. Cabe decir, que las reglas del Ecuador en cuanto a la residencia fiscal deben precaver los fenómenos que surgen al tener una disposición amplia; se debe establecer reglas específicas para que los contribuyentes y la Administración Tributaria no sean perjudicados. Por otro lado, el Código Tributario utiliza el concepto de domicilio fiscal para someter a imposición a los individuos que cumplan con los siguientes preceptos plasmados en la norma: “[E]l lugar de su residencia habitual o donde ejerzan sus actividades económicas; aquel donde

⁵¹ *Ibid.*

⁵² *Ibid.*

⁵³ *Íd.*, pp. 356, 357.

⁵⁴ Código Tributario. Capítulo VII Libro Primero; Capítulo V Libro Segundo. *Óp.cit.*

se encuentren sus bienes, o se produzca el hecho generador⁵⁵”. En el Derecho Tributario la figura de domicilio fiscal y residencia fiscal tienen diferencias en cuanto a los criterios que se utiliza para la determinación de cada uno. El domicilio fiscal, según la definición del cuerpo legal, a diferencia del ámbito civil, no incluye el elemento de animus⁵⁶, por lo que concluimos que para el Derecho Tributario ecuatoriano es irrelevante la intención que tenga un individuo en permanecer en un lugar, el ámbito tributario se enfoca en elementos objetivos para determinar la residencia o el domicilio fiscal de una persona física.

Las personas jurídicas, por razones obvias, se rigen mediante otros supuestos normativos para determinar su residencia. Debemos tener en cuenta la definición que nos emplea la ley tributaria en relación a una sociedad para efectos tributarios, el Art. 98 de la LORTI define a una sociedad de la siguiente manera:

Para efectos de esta Ley el término sociedad comprende la persona jurídica; la sociedad de hecho; el fideicomiso mercantil y los patrimonios independientes o autónomos dotados o no de personería jurídica, salvo los constituidos por las Instituciones del Estado siempre y cuando los beneficiarios sean dichas instituciones; el consorcio de empresas, la compañía tenedora de acciones que consolide sus Estados financieros con sus subsidiarias o afiliadas; el fondo de inversión o cualquier entidad que, aunque carente de personería jurídica, constituya una unidad económica o un patrimonio independiente de los de sus miembros⁵⁷.

Cuando una sociedad o entidad jurídica cumpla o esté dentro de la calificación que ofrece dicho artículo, deberá regirse bajo los parámetros jurídicos tributarios del ordenamiento jurídico nacional, y en específico sobre el tema en análisis, para regular el domicilio de dichas personas ficticias. En el Modelo de Convenio para Evitar la Doble Imposición de la OCDE, en su Art. 4, plasma ciertas directrices para determinar la residencia de una persona no física. El artículo del Modelo de Convenio expresa que son residentes las personas físicas o jurídicas en “virtud de la legislación de ese Estado⁵⁸”, en caso de que no haya forma de precisar la residencia de una persona jurídica, ya que según la legislación de los Estados contratantes es considerada residente en ambos, el modelo de convenio dispone de ciertas pautas en que deben tomarse en cuenta para determinar la residencia de dicha entidad. El apartado primero del Art. 4 toma como elemento para determinar la residencia de la persona no física el lugar

⁵⁵ Código Tributario. Art. 59. *Óp. cit.*

⁵⁶ Julio Cesar Rivera. *Instituciones del Derecho Civil: Parte General*. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1997, pp. 642, 643.

⁵⁷ Ley de Régimen Tributario Interno. Artículo 98. *Óp. cit.*

⁵⁸ Modelo de Convenio OCDE. Art. 4. *Óp. cit.*

donde tenga la “sede de dirección efectiva⁵⁹”. Por ejemplo, una empresa multinacional que tenga la sede de administración en un Estado contratante y, en el otro Estado contratante permanece la sede de dirección efectiva; según lo expuesto en el apartado tercero, la residencia estaría en ese otro Estado contratante, ya que la sede de dirección efectiva se sitúa en dicho Estado⁶⁰. Ahora cabe preguntarnos ¿Qué es la sede de dirección efectiva?

En los comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE, encontramos una pequeña respuesta a la pregunta planteada, la cual argumenta que:

La sede de dirección efectiva es el lugar donde se toman de hecho las decisiones comerciales clave y las decisiones de gestión necesarias para llevar a cabo el conjunto de las actividades empresariales o profesionales de la entidad⁶¹.

Para complementar la definición citada, el doctrinario Néstor Carmona coincidiera lo siguiente:

[...] “sede de dirección efectiva” debería situarse donde se encuentre la gestión clave (*key management*) y la toma de decisiones empresariales “sustanciales” de la sociedad en su conjunto, que, de ordinario, coincidirá con el lugar donde se encuentre el personal más calificado (*the most senior person or group of persons*) – siempre por oposición con el centro operativo formal, contable, documental, etc.-.⁶²

La sede de dirección efectiva la definiríamos como el lugar en donde se toman las decisiones trascendentales, es decir, donde se encuentra el alto mando o la última instancia en la cual se aprueban o niegan decisiones de la persona jurídica. En el mundo empresarial cotidiano, por ejemplo, muchas de las juntas de accionistas son llevadas a cabo en línea, ya que los socios o accionistas se encuentran en diferentes partes. En tal caso, los comentarios al Modelo de Convenio dejan a la discreción de los Estados contratantes en solucionar la residencia de la sociedad de manera convencional⁶³.

Como fue mencionado, cada Estado prescribe en su legislación los distintos factores para establecer la residencia fiscal de una persona jurídica. Rohagti nos explica cuáles son los criterios que encontramos con mayor frecuencia en las legislaciones, el autor dice:

⁵⁹ Modelo de Convenio OCDE. Art. 4. *Óp. cit.*

⁶⁰ Modelo de Convenio OCDE. Art. 4. *Óp. cit.*

⁶¹ *Ibíd.*

⁶² Néstor Carmona Fernández. “Residencia fiscal de Personas Físicas y Entidades; Cambios de residencia y estatutos singulares”. *Fiscalidad Internacional*. Fernando Serrano Antón. (Director.). 4ª. Ed. Madrid: CEF, 2010, p. 138.

⁶³ Modelo de Convenio OCDE. Art. 4. *Óp. cit.*

Las compañías pueden tener una variedad de factores conectores en lo que a su residencia fiscal se refiere. Por ejemplo, la residencia fiscal puede basarse en su lugar de constitución o de oficina registrada, o el lugar de residencia de los accionistas, directores o gerentes, o el lugar de manejo o administración. De manera más común, se decide por (i) el lugar de constitución o sede legal, o (ii) localización de la gerencia o sede real⁶⁴.

Destaca dos criterios importantes o más frecuentes dentro de las legislaciones. La primera no contiene ningún factor que encamina a confusión, pero el segundo criterio conlleva al análisis antes planteado. Ante la definición que nos proporciona el autor, nos queda ambigua la palabra *real*, ya que no sabemos si es la sede efectiva, o sede de gestión. En los comentarios al Modelo encontramos lo siguiente, “Una entidad puede simultanear más de una sede de gestión, pero tendrá una única sede de dirección efectiva⁶⁵”. Creeríamos que el autor se refiere a la sede de dirección efectiva ya que dicho criterio es superior a la sede de gestión.

El Código Tributario contiene dos factores mediante los cuales determina el *domicilio* de una sociedad. Los tres factores o criterios utilizados son los siguientes: “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 generador⁶⁶.” En contraste a los criterios señalados las disposiciones del Modelo de Convenio, el Ecuador utiliza diferentes criterios. Dentro de un caso hipotético, ¿Qué sucedería si los accionistas de una compañía ubicada en un paraíso fiscal tienen la dirección efectiva de dicha persona jurídica en Quito? La dirección efectiva se mantiene en el Ecuador, pero según lo prescrito en la norma, la compañía tendrá domicilio fiscal en el paraíso fiscal, no podrá alegarse que el domicilio de tal compañía es en Ecuador ya que no cumple con los requisitos o supuestos determinados en el Art. 61 del Código Tributario, por ende, el tratamiento fiscal que se dará a los beneficios obtenidos de la compañía será bajo las reglas establecidas en la ley acorde a los paraísos fiscales.

⁶⁴ Roy Rohatgi. *Principios básicos de la tributación internacional*. Óp. cit., p. 369.

⁶⁵ Modelo de Convenio OCDE. Art. 4. Óp. cit.

⁶⁶ Código Tributario. Art. 61. Óp. cit.

1.2.4 Fuente

Al momento de analizar la aplicación de los métodos para evitar la doble imposición, veremos que la fuente juega un rol elemental ya que en los casos prácticos analizaremos cual es el tratamiento de la normativa interna y de los CDI's frente a los ingresos obtenidos en fuente extranjera por residentes en el Ecuador. Por tales motivos, es necesario plasmar el criterio de fuente bajo el tratamiento que le otorga tanto el Modelo de Convenio de la OCDE y la legislación interna como criterio de imposición.

La definición de Villegas en referencia a la fuente consiste en que:

Este criterio establece que corresponde gravar al país donde está la fuente productora de riqueza, es decir, donde los fondos que la componen tienen nacimiento. Puede ser el lugar de radicación de los bienes o el lugar donde el contribuyente realiza su actividad productiva, con total independencia del domicilio, residencia o nacionalidad⁶⁷.

Dicho criterio le concierne verificar y someter a imposición mediante la ubicación geográfica del nacimiento de la riqueza o ganancia, más no la residencia del sujeto pasivo.

Los países que suelen gravar bajo el criterio de fuente son aquellos países en vía de desarrollo; por motivo de la explotación de recursos naturales y la masiva inversión de capital proveniente de países desarrollados⁶⁸. Como nos explica Villegas, los contribuyentes que residen o están domiciliados en terceros países al que tienen la fuente productora de la renta, deberán pagar los impuestos derivados de ingresos obtenidos en el país donde se generó dicha renta, es decir, en el país de la fuente. Éste criterio tiene ciertas complicaciones, como por ejemplo, la verificación del lugar en donde nació la renta, para esto, Raimondi nos explica lo siguiente:

Cuando la fuente generadora de la ganancia es un bien con sustancia material, no parece dudoso que la ubicación de esa fuente coincide con la localización geográfica del bien. Y cuando el bien no tiene sustancia material, la ubicación de la fuente puede ser vista de dos modos distintos; el lugar donde fue creado el bien, o aquel donde su utilización permitió obtener la ganancia⁶⁹.

Al momento de clarificar el lugar proveniente del ingreso, debemos remitirnos a la ley del Estado en donde se produjo dicha renta para someter a gravamen en caso de que la ley lo

⁶⁷ Héctor Villegas. *Curso de Finanzas Derecho Financiero y Tributario*. 8ª. Ed. *Óp. cit.*, p. 615.

⁶⁸ Cesar Montaña Galarza. *Manual de Derecho Tributario Internacional*. Quito: Corporación Editora Nacional, 2006, pp. 89, 90.

⁶⁹ Carlos A. Raimondi. *El Impuesto a las Ganancias*. 3ª. Ed. Buenos Aires: Depalma, 2000, p. 105.

exija. Un caso interesante que nos resalta sobre lo expuesto por Raimondi al hablar sobre la determinación de la fuente generadora de la ganancia de bienes sin sustancia materia, por ejemplo, yace en la obtención de ingresos por motivo de transacciones de intangibles en Internet. Se trata de un caso el cual podría acarrear un estudio extenso, incluso podría llegar a ser un tema de tesina. Según lo dispuesto en el numeral 1 y 10 del Art. 8 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario, podríamos considerar como fuente ecuatoriana a tales ingresos obtenidos por ventas en Internet de bienes intangibles; bajo la disposición emanada por el numeral primero, considerando que la actividad es realizada por un residente en el Ecuador, dicha fuente de ingreso se integraría a la disposición por derivar de una actividad comercial⁷⁰; según el numeral 10, se argumentaría por ser *otro ingreso* que perciban los residentes en el Ecuador, sin especificar la naturaleza del ingreso⁷¹. A medida de la complicación que conlleva determinar el lugar de proveniencia del ingreso, en virtud de lo establecido en la norma, los ingresos de tal naturaleza se someten a imposición en base a la residencia del contribuyente. Sobre el tema planteado hay un gran vacío legal que podría conllevar a una problemática jurídicamente sin solución por falta de norma expresa.

Al igual que la residencia, la fuente es un criterio de imposición que cada Estado lo contempla a su manera, tal como nos explica Rohatgi en la siguiente reflexión:

Cada país tiene sus propias reglas (“reglas básicas de la fuente”) bajo su derecho interno para decidir dónde surge el ingreso para propósitos fiscales. Éstas normalmente se basan en el lugar de la actividad económica que genera el ingreso, esto es, donde se causan o surgen las utilidades⁷².

El autor ofrece una definición que complementa los criterios de los distintos autores antes citados. Es oportuno remitirnos a lo que contempla la legislación ecuatoriana acerca de la fuente. El artículo 8 de la LORTI establece de manera taxativa los ingresos que perciban ecuatorianos o extranjeros considerados como fuente ecuatoriana⁷³. El artículo fija una serie de reglas para determinar a los ingresos que perciban los contribuyentes que se califiquen obtenidos en fuente ecuatoriana.

1.- Los que perciban los ecuatorianos y extranjeros por actividades laborales, profesionales, comerciales, industriales, agropecuarias, mineras, de servicios y otras de

⁷⁰ Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno. Artículo 8 numeral 1. *Óp. cit*

⁷¹ *Ibíd.*

⁷² Roy Rohatgi. *Principios básicos de tributación internacional. Óp. cit.*, pp. 389-390.

⁷³ Ingresos bajos los cuales la ley nacional los considera de fuente ecuatoriana. *Vid.* LORTI. Artículo 8. *Óp. cit.*

carácter económico realizadas en territorio ecuatoriano, salvo los percibidos por personas naturales no residentes en el país por servicios ocasionales prestados en el Ecuador, cuando su remuneración u honorarios son pagados por sociedades extranjeras y forman parte de los ingresos percibidos por ésta, sujetos a retención en la fuente o exentos; o cuando han sido pagados en el exterior por dichas sociedades extranjeras sin cargo al gasto de sociedades constituidas, domiciliadas o con establecimiento permanente en el Ecuador. Se entenderá por servicios ocasionales cuando la permanencia en el país sea inferior a seis meses consecutivos o no en un mismo año calendario;

2.- Los que perciban los ecuatorianos y extranjeros por actividades desarrolladas en el exterior, provenientes de personas naturales, de sociedades nacionales o extranjeras, con domicilio en el Ecuador, o de entidades y organismos del sector público ecuatoriano;

3.- Las utilidades provenientes de la enajenación de bienes muebles o inmuebles ubicados en el país;

4.- Los beneficios o regalías de cualquier naturaleza, provenientes de los derechos de autor, así como de la propiedad industrial, tales como patentes, marcas, modelos industriales, nombres comerciales y la transferencia de tecnología;

5.- Las utilidades y dividendos distribuidos por sociedades constituidas o establecidas en el país;

6.- Los provenientes de las exportaciones realizadas por personas naturales o sociedades, nacionales o extranjeras, con domicilio o establecimiento permanente en el Ecuador, sea que se efectúen directamente o mediante agentes especiales, comisionistas, sucursales, filiales o representantes de cualquier naturaleza;

7.- Los intereses y demás rendimientos financieros pagados o acreditados por personas naturales, nacionales o extranjeras, residentes en el Ecuador; o por sociedades, nacionales o extranjeras, con domicilio en el Ecuador, o por entidades u organismos del sector público;

8.- Los provenientes de loterías, rifas, apuestas y similares, promovidas en el Ecuador;

9.- Los provenientes de herencias, legados, donaciones y hallazgo de bienes situados en el Ecuador;

10.- Cualquier otro ingreso que perciban las sociedades y las personas naturales nacionales o extranjeras residentes en el Ecuador⁷⁴.

Los numerales 2, 5, 6, 7 y 10 integran en cierto sentido como requisito para que el ingreso se considere de fuente ecuatoriana, a la residencia o domicilio de las personas, cada numeral en un sentido específico, como por ejemplo, las utilidades repartidas por una sociedad domiciliada en el Ecuador, dichas ganancias serán consideradas de fuente ecuatoriana a pesar de que uno de los accionistas resida en el extranjero. En respaldo del numeral 5, el Modelo de Convenio de la OCDE en su Art. 7, plantea el mismo criterio de imposición en la fuente proveniente de beneficios empresariales de una empresa situada en ese Estado. Encontramos

⁷⁴ *Ibíd.*

la excepción a tal regla, dentro de Modelo de Convenio, al haber un establecimiento permanente de la empresa en el otro Estado contratante⁷⁵.

Los numerales 1, 3, 8 y 9 plasman como criterio para calificar a dicho ingreso de fuente ecuatoriana, a la ubicación del bien y el lugar en donde se realizó la actividad económica generadora de la renta.

En el numeral cuarto no hay referencia dependiendo del lugar de registro de las marcas o patentes ni de la residencia del beneficiario de las regalías provenientes por motivo de derecho de autor o de propiedad industrial. No es relevante para nuestra tesina el empezar a discutir sobre el presente numeral, únicamente con saber que está planteado en el presente artículo.

1.2.5 Nacionalidad

La Nacionalidad dentro del ámbito tributario, especialmente dentro de la fiscalización internacional tiene varias concepciones que debemos aclarar. Dentro de las diferentes ramas del Derecho encontramos a la nacionalidad, con distintas connotaciones. Por ejemplo, el Derecho Constitucional lo trata como aquel vínculo que existe entre una persona y un Estado, como podemos ver en el Art. 7 y siguiente de nuestra Constitución⁷⁶. Dentro de una diferente concepción, el Derecho Civil lo trata como un atributo de la personalidad, lo cual es elemento nato del sujeto de Derecho⁷⁷. Dentro de un tercer panorama, encontramos a la nacionalidad

⁷⁵ Sobre Beneficios Empresariales, el Modelo de la OCDE prescribe lo siguiente en su numeral 1 y 2: 1. Los beneficios de una empresa de un Estado contratante solamente pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él. Si la empresa realiza su actividad de dicha manera, los beneficios imputables al establecimiento permanente de conformidad con las disposiciones del apartado 2 pueden someterse a imposición en ese otro Estado. 2. A los efectos de este artículo, y del artículo [23 A] [23 B], los beneficios imputables al establecimiento permanente en cada Estado contratante a los que se refiere el apartado 1 son aquellos que el mismo hubiera podido obtener, particularmente en sus operaciones con otras partes de la empresa, si fuera una empresa distinta e independiente que realizase actividades idénticas o similares, en las mismas o análogas condiciones, teniendo en cuenta las funciones desarrolladas, los activos utilizados y los riesgos asumidos por la empresa a través del establecimiento permanente y de las restantes partes de la empresa. *Vid.* Modelo de Convenio OCDE. Art. 4. *Óp. cit.*

⁷⁶ Constitución de la República del Ecuador. Artículos 7, 8. Registro Oficial No. 449 de 20 de octubre de 2008.

⁷⁷ Juan Enrique Medina Pabón. *Derecho Civil: Aproximación al Derecho, Derecho de Personas*. 2ª. Ed. Bogotá: Universidad del Rosario, 2010, p. 575.

como un derecho esencial, universal y fundamental del ser humano, tal como nos expone el Art. 20 de la Convención Interamericana sobre Derechos Humanos⁷⁸.

Para efectos de la presente tesina nos referiremos a otro aspecto de la nacionalidad. Ciertas legislaciones han adoptado la nacionalidad de los contribuyentes como criterio para someter a imposición o ejercer su potestad recaudadora. Tal como nos explica César Montaña Galarza, “En este caso las leyes tributarias aplicarían a todos los ciudadanos que ostenten la nacionalidad de un país, sin importar el lugar de residencia, el domicilio, ni el lugar en el cual se obtienen los ingresos [...]”⁷⁹. Entendemos que mediante el criterio de nacionalidad, el contribuyente deberá someterse a imposición al Estado en el tiene tal vínculo. Por ejemplo, el criterio está contemplado en el numeral primero del Art. 23 del Modelo de Convenio de los Estados Unidos⁸⁰. No es un criterio común de someter a imposición a los contribuyentes por parte de los Estados, generalmente se lo utiliza como un criterio secundario o complementario para ejercer poder tributario sobre los sujetos pasivos.

1.2.6 Renta Mundial

El criterio de imposición mediante la renta mundial es uno de los más comunes en las legislaciones tributarias. La renta mundial comprende a los ingresos que sean del país de la residencia como los ingresos obtenidos en el extranjero (Estado de la fuente). Es decir, los contribuyentes bajo un sistema de renta mundial, están sujetos a tributar de manera ilimitada, en el sentido de que los ingresos obtenidos en fuente nacional o internacional son sometidos a imposición⁸¹. Para aclarar la idea sobre renta mundial, debemos entender como la fusión del criterio de imposición mediante residencia y el criterio de fuente. En definitiva, el criterio de renta mundial se configura mediante el sometimiento a imposición de ingresos obtenidos dentro del territorio y fuera del mismo. Por ejemplo, el Ecuador mantiene un criterio de renta

⁷⁸ Convención Interamericana sobre Derechos Humanos. Artículo 20. Registro Oficial No. 801 de 6 de agosto de 1984.

⁷⁹ Cesar Montaña Galarza. *Manual de Derecho Tributario Internacional*. Óp. cit., p. 106.

⁸⁰ United States Model Income Tax Convention of September 20, 1996. Artículo 23. <http://www.irs.gov/pub/irs-trty/usmodel.pdf> (acceso: 20/5/2014).

⁸¹ Cesar Montaña Galarza. *Manual de Derecho Tributario Internacional*. Óp. cit., pp. 108-110.

mundial para someter a imposición a los contribuyentes residentes en su territorio. El Art. 2 de la LORTI, define a la renta de la siguiente manera:

- 1.- Los ingresos de fuente ecuatoriana obtenidos a título gratuito o a título oneroso provenientes del trabajo, del capital o de ambas fuentes, consistentes en dinero, especies o servicios;
- 2.- 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 Ley⁸².

La concepción de renta implementada en la LORTI se basa en los ingresos obtenidos en fuente ecuatoriana y en fuente extranjera por parte de las personas domiciliadas o residentes en el Ecuador. Es decir, un ecuatoriano domiciliado en el país deberá someter a imposición en el Ecuador las rentas que obtuvo dentro y fuera del país. Es un criterio de imposición en el que el fenómeno de la doble imposición puede llegar a tomar cuerpo. Para evitar que ocurra tal fenómeno mediante el criterio de imposición planteado, la legislación debe adoptar medidas para evitarlo. En el capítulo tercero, veremos de manera técnica la práctica de tales herramientas para procurar que el sujeto pasivo sea víctima de una doble imposición.

1.2.7 Paraísos Fiscales

Los ingresos provenientes de paraísos fiscales, son ingresos que la normativa ecuatoriana adoptó un distinto tratamiento que los ingresos obtenidos por residentes ecuatorianos en jurisdicciones tributarias estándar. El artículo en el cual se contempla el método para evitar la doble imposición como medida unilateral interpuesta por la legislación ecuatoriana, exceptúa la aplicación de la herramienta frente a ingresos obtenidos por sujetos pasivos del impuesto a la renta obtenida en paraísos fiscales. En fin, no debemos incluir a los paraísos fiscales, o a los contribuyentes residentes que obtienen ingresos en dichas jurisdicciones o de preferencia fiscal, en la vulneración a los principios que serán establecidos a continuación; por lo que consideremos pertinente el definir aquellas jurisdicciones consideradas como paraísos fiscales.

Especialistas en fiscalización internacional han dedicado mucho estudio sobre las jurisdicciones fiscales consideradas como *paraísos fiscales* o *tax heavens*. La mayoría de

⁸² Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno. Artículo 2. *Óp. cit.*

autores que serán citados a continuación, antes de plasmar un concepto de paraíso fiscal, mencionan que no es un concepto fácil de definirlo ya que tiene una amplia gama de variantes y elementos. Los textos de los mismos definen a los paraísos fiscales de manera similar, unos añaden más elementos que otros. Para nuestro enfoque, nos dedicaremos a plasmar una idea general sobre dicho tema, más no una profundización del mismo. Consiguientemente, nos centraremos a definir el concepto de paraísos fiscales, sus principales elementos, la noción y tratamiento en referencia a paraísos fiscales según el Ecuador y otras jurisdicciones, por último, las medidas optados por los Estados para combatir dicha problemática fiscal.

Villegas en su texto, *Curso de Derecho de Finanzas Derecho Financiero y Tributario*, utiliza el concepto que nos brinda Pablo Enrique Riveiro para definir un paraíso fiscal, el autor cita lo siguiente:

[...] [P]aís con baja o nula fiscalidad, que cuenta asimismo con secreto bancario, falta de control de cambios en mayor o menor medida y que, como complemento, desarrolla en todos los casos una gran flexibilidad jurídica para la constitución y administración de sociedades locales⁸³.

Según lo citado, las jurisdicciones calificadas como paraísos fiscales promueven y otorgan varias ventajas a los contribuyentes para llegar a ser un lugar que ofrece varias comodidades fiscales. El jurista Enrique Riveiro en su obra, *Paraísos Fiscales*, nos brinda catorce elementos que comúnmente aparecen en los paraísos fiscales y en las legislaciones fiscales preferentes; en la misma obra nos argumenta que son pocos los elementos centrales para la configuración de un paraíso fiscal:

Elementos centrales de un paraíso fiscal, “[...] ausencia de imposición y retenciones, secreto bancario, estabilidad política y económica e imposibilidad de intercambio de información [...]”⁸⁴.

Según el criterio de Riveiro, los paraísos fiscales son aquellas jurisdicciones que someten a los contribuyentes a una tasa impositiva baja o nula, ofrecen un sigilo bancario y societario, y a más de lo expuesto, no intercambian información con otras Administraciones Tributarias⁸⁵. Como consecuencia, según el razonamiento sobre paraísos fiscales, Díaz

⁸³ Ricardo Enrique Riveiro. *Paraísos Fiscales: Fiscalidad Internacional*, documento de VIII Encuentro Anual de Administradores Tributarios de la República de Argentina. Citado Héctor Villegas. *Curso de Finanzas Derecho Financiero y Tributario*. 8ª. Ed., p. 636. Óp. cit.

⁸⁴ Ricardo Enrique Riveiro. *Paraísos Fiscales*. Buenos Aires: Integra International, p. 216.

⁸⁵ *Ibíd.*

determina que son considerados como “refugios tributarios⁸⁶”, ya que son un incentivo para las personas naturales y jurídicas en invertir en dichas jurisdicciones por los beneficios que ofrecen las mismas⁸⁷. Es una estrategia fiscal utilizada por los Estados para lograr incrementar el flujo de capital extranjero en su economía, sin embargo, los demás Estados están siendo perjudicados por las estrategias y planificaciones tributarias de sus contribuyentes para aventajarse de la existencia de dichas jurisdicciones para disminuir de manera total o parcial el pago de obligaciones tributarias.

Vale la pena remitirnos al criterio jurisprudencial acerca de paraísos fiscales en nuestro sistema legal, según la Corte Constitucional, los paraísos fiscales son:

"a todo aquel país, con baja o nula fiscalidad, que cuenta asimismo con secreto bancario, falta de control de cambios en mayor o menor medida, no gravabilidad en los pagos a beneficiarios del exterior mediante retenciones en la fuente, y que ha desarrollado en todos los casos, como medio para llevar a cabo la radicación en su territorio de entidades o sujetos del exterior, una gran flexibilidad para la constitución, desenvolvimiento y administración de sociedades locales"⁸⁸.

El criterio de la Corte acerca de la clasificación de paraísos fiscales, no se aparta de las conceptualizaciones o elementos intrínsecos de estas jurisdicciones a los que fueron plasmados en la doctrina por los juristas. Por otro lado, mediante Resolución No. 182 emitida por el SRI, establece ciertas regulaciones para evitar la evasión y elusión fiscal mediante la utilización de paraísos fiscales. La Resolución contiene un listado, o como se conoce “*Black list*”, en la que se enlista todos los Estados o dependencias que son considerados jurisdicciones tributarias preferentes por nuestro Estado. En la misma, se establece que son países con tributación preferente donde la tasa del impuesto a la renta “sea inferior a un sesenta por ciento (60%) a la que corresponda en el Ecuador sobre las rentas de la misma naturaleza de conformidad con la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno⁸⁹”.

Al igual que la Resolución citada, la LORTI contiene varias disposiciones que previenen y regulan en contra del uso de paraísos fiscales. Como por ejemplo, tenemos los

⁸⁶ Vicente O. Díaz. “Los Paraísos Fiscales y sus usos en la experiencia del Derecho Tributario Internacional”. *El Delito Fiscal*. Esteban J. Urresti y Fabiana L. Comes (Directores). 1ª. Ed. Buenos Aires: Ad hoc, 2008, p. 535

⁸⁷ *Ibíd.*

⁸⁸ Corte Constitucional. Sentencia de Inconstitucionalidad 014-12-SIN-CC, 19 de abril de 2012. Registro Oficial Suplemento 756 del 30 de julio de 2012.

⁸⁹ Resolución del SRI. Resolución No. 182. Artículo 3. Publicada en el Registro Oficial Suplemento No. 285 del 29 de febrero de 2008.

artículos: Art. Innumerado siguiente al Art. 4, el Art. 9 (Exenciones no aplican en caso de dividendos y utilidades provenientes de paraísos fiscales), Art. 13 (no aplican deducciones a intereses provenientes de sociedades domiciliadas en régimen de baja imposición), Art. 49. (Diferente tratamiento a rentas obtenidas en países de preferencia fiscal), entre otros artículos⁹⁰. Otras legislaciones han tomado diferentes medidas anti paraísos fiscales, por ejemplo, los Estados Unidos durante la administración Kennedy, expidió una normativa en la cual regula a las sociedades y a las personas naturales que percibían rentas que provenían de sociedades ubicadas en Estados considerados off shore⁹¹. Riveira nos expone una disposición en la normativa estadounidense señalando que:

El CFR prevé que cualquier corporación extranjera es una CFC (*Controlled Foreign Corporation*) si más del 50% de su capital, por monto o por voto, es propiedad de accionistas estadounidenses [Punto Aparte] El contribuyente propietario de una CFC deberá, entonces, incluir parte o todas las rentas, en la proporción correspondiente, con sus otras rentas gravadas, aun en el caso de que la corporación no haya distribuido dividendos⁹².

Por otro lado, la legislación española según el mismo autor, prescribe las siguientes reglas: la primera en base a la tasa impositiva que debe contemplar el otro Estado para ser considerado como paraíso fiscal, “*Nivel de tributación que soporta la entidad residente en el extranjero* (inferior al 75% del impuesto de sociedades que hubiere correspondido en España)⁹³”. La segunda, en cuanto a la diferencia de tratamiento en referencia a la prohibición de obtener los beneficios fiscales, señala lo siguiente, “*eliminación de ciertos beneficios fiscales*. Algunas exenciones de la legislación española están suprimidas si los titulares de esos beneficios son sociedades provenientes de territorios considerados paraísos fiscales⁹⁴”.

Como podemos analizar en el Derecho comparado, hay diferentes normativas en la lucha contra los paraísos fiscales. Cada Estado dependiendo de su sistema fiscal interno, prevé regulaciones específicas para tratar de controlar el uso de paraísos fiscales por sus contribuyentes. Cabe decir, que el uso de paraísos fiscales por más regulaciones que existan, siempre habrá nuevas maneras y planificaciones fiscales en las que se utilizarán las

⁹⁰ Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno. Artículo Innumerado siguiente al Art. 4, Art. 13, Art. 49. *Óp. cit.*

⁹¹ Giuseppe Corasaniti. “La consideración de los paraísos fiscales y su evolución”. *Curso de Derecho Tributario Internacional*. Víctor Uckmar (coord.). Bogotá: Editorial TEMIS, 2003, p. 182, 183.

⁹² Ricardo Enrique Riveiro. *Paraísos Fiscales*. *Óp. cit.*, p. 233.

⁹³ *Id.*, p. 237.

⁹⁴ *Id.*, p. 238.

legislaciones de preferencia fiscal para evitar el pago de impuestos. A nuestra manera de ver, los abogados tributarios siempre deben utilizar herramientas lícitas, sin cometer fraude a la ley, ni distorsionando la realidad de negocios jurídicos, pero, siempre habrá aquellos que manipulan la ley con intención de cometer fraude evadiendo y eludiendo impuestos. A consecuencia de dicha práctica, el Estado y todos los ciudadanos del país sufrimos de un perjuicio de las personas que no cumplen con el mandato de la ley.

En conclusión, dejamos claro que el definir, conceptualizar y analizar los conceptos antes expuestos tienen una vinculación directa con el problema jurídico planteado. Por razones de clarificación para mostrar el problema y argumentar la hipótesis, debemos conocer de manera clara a que se refiere cada uno de los conceptos señalados. En el mundo de la fiscalización internacional existe una amplia gama de conceptos básicos, pero a nuestro criterio, únicamente indicamos aquellos con los que nuestra tesina tendrá una vinculación directa y permanente.

Para refrescar la memoria, el tema central de la tesina es criticar ciertas cuestiones intrínsecas a las medidas adoptadas por la legislación ecuatoriana en sus cuerpos normativos (LORTI Art. 49 y los CDI's suscritos por el Ecuador) para evitar la *doble imposición*. Los diferentes criterios para someter a imposición a los sujetos pasivos del impuesto a la renta, como la *residencia*, la *fuerza*, la *nacionalidad* y la *renta mundial juegan* un papel sumamente importante ya que mediante el criterio adoptado por la legislación interna e internacional, los métodos para evitar la doble imposición se aplican para combatir el fenómeno tributario.

1.3 Principios del Derecho Internacional Tributario

El sentido estricto y amplio del Derecho Internacional Tributario nos ofrece una extensa variedad de principios. El problema jurídico planteado sobre la aplicabilidad de los Convenios frente a la ley, que será pronto expuesto, y mediante tal aplicabilidad la aplicación de los métodos para evitar la doble imposición, veremos que existen dos principios fundamentales que están siendo vulnerados. En el presente subcapítulo, únicamente conceptualizaremos los principios para en un futuro someterlos en análisis cuando ya sea

abordado la aplicabilidad de los Convenios y los métodos para evitar la doble imposición. Reiteramos que los principios que serán señalados no son los únicos que encontramos dentro de la fiscalización internacional, pero si son los que serán un soporte para la debida argumentación de la hipótesis formulada ante el problema jurídico.

Juristas especializados en la fiscalización internacional, han plasmado varios principios que son parte del Derecho Internacional Tributario. Es de suma importancia dividir los principios en dos fases: la primera que trata principios del Derecho Internacional Tributario en sentido amplio (Derecho Tributario Internacional) y, los principios que se aplican en el sentido estricto o propio del Derecho Internacional Tributario, éstos últimos los consideramos como no relevantes para la tesina.

El sentido amplio del Derecho Internacional Tributario, o el Derecho Tributario Internacional se inclina más a las instituciones del Derecho Tributario: por lo que se puede alegar la aplicación de principios de esa rama del Derecho al ámbito de la fiscalización internacional. El Código Tributario en el Art. 5 manifiesta que en el Derecho Tributario se rige bajo los “principios de legalidad, generalidad, igualdad, proporcionalidad e irretroactividad⁹⁵”. Nuestra Carta Magna en su Art. 300, al igual que el cuerpo legal antes citado, propone los principios que deben ser directrices dentro del sistema tributario; entre ellos están los siguientes: “generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria [...]”⁹⁶. Para nuestro interés en la presente tesina, únicamente tomaremos los principio de equidad y, a más de éste, se plasmaran otros principios doctrinarios.

El principio de equidad en el sistema tributario tiene un rol fundamental para lograr llegar a un sistema impositivo justo, tal como nos plantea la Corte Constitucional en la Resolución No. 14 del 30 de julio de 2012, manifestando la importancia del principio de equidad dentro de nuestra normativa tributaria aludiendo que, “No obstante, conviene señalar también que, conforme se desprende del texto constitucional, el principio de equidad, principio tributario por excelencia⁹⁷”. El clasificar al principio de equidad como un principio

⁹⁵ Código Tributario. Artículo 5. *Óp. cit.*

⁹⁶ Constitución de la República del Ecuador. Artículo 300. *Óp. cit.*

⁹⁷ Corte Constitucional del Ecuador. Resolución No. 14. Registro Oficial Suplemento No. 756 de 30 de julio de 2012.

por excelencia dentro del sistema tributario, comprobamos su gran trascendencia y, por lo tanto, verificamos que es una directriz primordial dentro del sistema impositivo.

Rohagti en su obra *Principios básicos de tributación internacional*, nos proporciona varios principios que son aplicables dentro de la fiscalización internacional. El primero de ellos, es el principio de *Equidad* entre los contribuyentes. El autor define al principio de la siguiente manera:

El sistema tributario debe ser equitativo y justo para los contribuyentes, esto es, equidad interindividual. *Este principio requiere igual tributación entre contribuyentes con el mismo ingreso, sin importar su fuente*, basada en su habilidad para pagar (“equidad horizontal”), y el cobro de impuestos progresivamente más altos sobre mayores ingresos (“equidad vertical”). [...] ⁹⁸. [Las cursivas son mías]

Para consolidar el principio de equidad al que nos hemos estado refiriendo, Schindel la denomina como la “*Equidad en función de la regla de la capacidad contributiva*”⁹⁹. El autor en el texto *Estudio de derecho tributario constitucional e internacional*, nos proporciona la siguiente definición:

Enfocada según sus dos aspectos, equidad horizontal o equidad vertical, resulta evidente que el principio del domicilio satisface en mejor medida al principio de equidad en función de la capacidad contributiva, *desde que trata a todos los residentes de igual forma independientemente del lugar donde se generan sus rentas*. [...] ¹⁰⁰. [Las cursivas son mías]

A lo largo de la tesina veremos que mediante las medidas adoptadas por el Ecuador se vulnera el principio de equidad al otorgar un diferente tratamiento entre iguales en referencia a la equidad horizontal. En el tercer capítulo se demostrará que los diferentes métodos adoptados por el Ecuador, sea mediante la legislación interna y en los CDI’s suscritos, se trata de diferente manera a los contribuyentes dependiendo de donde se genere la renta. En contrario a lo que nos manifiestan los autores, la legislación ecuatoriana vulnera el principio ya que la fuente es un factor determinante para tratar de distinta manera a los ingresos de los residentes fiscales en el Ecuador. Por ejemplo, para adelantar a lo que llegará la tesina a fin de cuentas, si un contribuyente residente en el Ecuador que obtiene ingresos de 200,000 dólares en Australia y otro residente en el Ecuador que genere ingresos de 200,000 dólares en

⁹⁸ Roy Rohagti. *Principios básicos de tributación internacional*. Óp. cit., p. 42.

⁹⁹ Ángel Schindel. “Los criterios de la fuente y de la residencia”. *Estudios de derecho tributario constitucional e internacional*. Pasquale Pistone y Heleno Tavieria Torres. (coord.). Buenos Aires: Ábaco de Rodolfo Depalma, 2005, p. 804.

¹⁰⁰ *Ibíd.*

Rumania, las rentas de cada uno de los dos sujetos pasivos tendrán un diferente tratamiento en cuanto al método que se les aplicará y, el residente que obtiene ingresos en Rumania podrá elegir, a su libre albedrío, el tratamiento que se le aplique ya que existe un vacío legal en cuanto a la aplicabilidad de los Convenios. Únicamente dentro de la presente tesina haremos referencia a la equidad horizontal, más no a la vertical, ya que nos enfocaremos a la diferencia de trato entre iguales.

La Corte Constitucional en relación el principio de equidad horizontal hizo la siguiente reflexión que complementará lo expuesto por Rohagti, indicando que:

[...] igualdad tributaria, conforme al cual "la ley debe dar igual tratamiento a todas las personas que estén en las mismas o análogas circunstancias, de tal manera que se dé igual trato a los iguales (equidad horizontal) y desigual trato a los desiguales (equidad vertical)¹⁰¹".

Es fundamental lo señalado por la Corte Constitucional en el manifestar que la equidad horizontal se refiere al igual tratamiento de la ley ante todas las personas que se encuentren bajo circunstancias similares. Por un tratamiento igualitario, entendemos que la norma debe tener los mismos efectos ante los sujetos pasivos que estén bajo circunstancias análogas; para que haya los mismos efectos ante los contribuyentes, la ley debe aplicar el mismo tratamiento hacia todos los sujetos que se encuentran como residentes fiscales en el país.

Ahora nos adentramos a un pequeño problema que vale la pena mencionarlo; la diferencia entre el principio de igualdad y el principio de equidad dentro del ámbito tributario. La Corte Constitucional bajo Resolución No. 7 publicada el 13 de mayo del 2013, hace el siguiente análisis sobre el principio de igualdad y el principio de equidad dentro del ámbito impositivo, manifestando que:

"igualdad genérica" conocida como una igualdad de todos los ciudadanos ante la ley (igualdad formal), de una "igualdad fiscal", conocida en nuestra Constitución como el principio tributario de equidad (igualdad material), en donde la igualdad de todo contribuyente es medida en función a su capacidad contributiva, lo cual conlleva a que sean fiscalmente considerados como iguales aquellos contribuyentes que para el legislador tengan similar aptitud de pago [...]¹⁰².

La Corte analizando la doctrina de Héctor Villegas, señala que el principio de igualdad en su carácter genérico, se refiere a la igualdad que tenemos todos los ciudadanos ante la ley.

¹⁰¹ Corte Constitucional del Ecuador. Resolución No. 14. *Óp. cit.*

¹⁰² Héctor Villegas. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. 9ª. Ed. Buenos Aires: Astrea, 2007, p. 269. Corte Constitucional del Ecuador. Resolución No. 7. Registro Oficial No. 4 de 30 de mayo de 2013.

En relación a la igualdad fiscal nuestra Carta Magna lo asemeja como el de principio de equidad tributaria en virtud de la capacidad contributiva de los sujetos pasivos a un exacto tratamiento por parte de la normativa tributaria. Por lo tanto, vemos que entre igualdad y equidad en materia tributaria nuestra Corte las fusiona y las unifica.

El principio de equidad es quebrantado, tal y como indica nuestra Corte Constitucional, “[...] al establecerse tratamientos injustificados vía formulación legal¹⁰³”. En la tesina veremos la vulneración del principio dentro de dos ámbitos: en primer lugar, por la falta de regularización en relación a la aplicabilidad de los Convenios para Evitar la Doble Imposición frente a la normativa interna; en el sentido de que los contribuyentes que estén bajo la circunferencia de aplicación de un CDI pueden elegir a que cuerpo legal aferrarse, sea la LORTI o el Convenio. Sin embargo, los sujetos que no estén bajo la circunferencia de aplicación de un convenio, únicamente tendrán como medida para evitar la doble imposición el método establecido en la ley interna. En segundo lugar, se vulnera el principio bajo el diferente tratamiento que implica la aplicación de los diferentes métodos para evitar la doble imposición.

El principio de equidad se extiende a la relación entre naciones suscriptoras de CDI. Los distintos autores que tratan sobre el tema, tratan al principio de equidad internaciones de manera complementaria. Por ejemplo, Rohatgi lo atribuye una connotación de reciprocidad entre los Estados contratantes, mientras que Schindel lo califica como *principio de equidad entre Estados*. Para argumentar sobre su posición, Rohatgi expone lo siguiente:

Reciprocidad. La tributación internacional tiene el concepto de reciprocidad como uno de sus principios clave. [...]. Debido a que cada Estado tiene derechos totales para cobrar impuestos sobre ingresos cuya fuente esté en su jurisdicción, éste aceptará una limitación de estos derechos solamente si la otra jurisdicción fiscal asegura una asignación equitativa de los ingresos fiscales internacionales¹⁰⁴.

Sin lugar a duda es un principio clave dentro de la fiscalización internacional, ya que los Estados plasman dentro de la negociación del acuerdo en base a dicho principio. El objetivo de los Estados al contratar un acuerdo para evitar la doble imposición no es atribuirse un poder tributario que no le compete; por lo contrario, es evitar que los contribuyentes se perjudiquen por el fenómeno de la doble imposición. Según lo manifestado por el doctrinario,

¹⁰³ Corte Constitucional del Ecuador. Resolución No. 14. *Óp. cit.*

¹⁰⁴ Roy Rohatgi. *Principios básicos de tributación internacional*. *Óp. cit.*, p. 46.

los Estados ceden en proporciones equitativas para cumplir con el objetivo de los Convenios. Para tener un enfoque más claro sobre el tema, Schidenl complementa lo antes citado, argumentando que, “Se trata, por ende, de la equidad en la distribución de la base imponible entre los países involucrados en las operaciones internacionales”¹⁰⁵. En conclusión, el principio de equidad entre naciones es la división, atribución, designación equitativa sobre la potestad tributaria de los Estados sobre hechos generadores contemplados en el tratado.

El principio de *neutralidad* es un segundo principio que está siendo vulnerado bajo el problema jurídico de la tesina. Éste plasma una directriz que debe estar dentro de las legislaciones internas y en los Convenios, para una óptima independencia decisiva de los contribuyentes dentro de sus negocios e intereses económicos. En el ordenamiento jurídico ecuatoriano, encontramos al principio de neutralidad prescrito únicamente en los Considerandos de la Ley de Control Tributario y Financiero publicada en el año 1988¹⁰⁶; no está contemplado en ningún otro cuerpo normativo del ordenamiento jurídico ecuatoriano, pero lo incluimos dentro de la presente tesina como un principio doctrinario¹⁰⁷. Rohatgi se refiere al principio de neutralidad de la siguiente manera:

Mientras la equidad fiscal está relacionada primordialmente con la relación entre contribuyentes, la neutralidad se refiere a la relación entre el contribuyente y el Estado. Un sistema fiscal neutro que no interfiere con las fuerzas del mercado es visto como un distribuidor efectivo de los factores de producción. [...] Éste requiere que los procesos económicos no se vean afectados por influencias externas, como es la tributación¹⁰⁸.

Según lo expuesto, entendemos que el principio de neutralidad tiene como objetivo la mínima o nula interferencia del sistema tributario dentro de los procesos económicos para que el contribuyente no tome decisiones por influencias del sistema fiscal. Schidenl desde la perspectiva de la tributación, lo define como “la minimización de los perjuicios que el sistema tributario causa al sector privado¹⁰⁹”. Rohatgi nos clarifica bajo el siguiente análisis:

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

¹⁰⁵ Ángel Schindel. “Los criterios de la fuente y de la residencia”. *Estudios de derecho tributario constitucional e internacional*. *Óp. cit.*, p. 807.

¹⁰⁶ Ley de Control Tributario y Financiero. Considerandos. Registro Oficial No. 97 de 29 de diciembre de 1988.

¹⁰⁷ Doctrina como fuente material del Derecho *vid*, Marco Gerardo Monroy Cabra. *Introducción al Derecho*. 9ª. Ed. Bogotá: Temis, 1994, p. 155.

¹⁰⁸ Roy Rohatgi. *Principios básicos de tributación internacional*. *Óp. cit.*, p. 42.

¹⁰⁹ Ángel Schindel. “Los criterios de la fuente y de la residencia”. *Estudios de derecho tributario constitucional e internacional*. *Óp. cit.*, p. 808.

parte de los inversionistas nacionales o extranjeros [...]. La primera está basada en la política según el cual los nacionales de un país deben tener la misma alternativa tributaria cuando toman una decisión de invertir en su país o en el extranjero. La segunda, espera que la misma carga tributaria deba ser impuesta tanto a los residentes como a los no residentes. El objetivo general es promover el libre movimiento de capital. Cualquier distorsión en las decisiones de inversión provenientes de consideraciones fiscales debe ser evitada¹¹⁰.

En fin, diríamos que el principio de neutralidad se refiere a la no intervención o influencia del sistema tributario en relación a las decisiones económicas que tomen los contribuyentes. Es decir, el sistema tributario no debe ser un elemento decisivo, tal como nos expone Schidenl, “[E]l objetivo de este principio es, en realidad, la máxima neutralidad, o la menor interferencia posible en las decisiones de inversión [...]”¹¹¹. Como contribuyentes, debemos exigir que el principio de neutralidad se cumpla mediante la reforma de las disposiciones legales que atentan al mismo.

Acorde a lo expuesto en relación al principio de neutralidad observaremos su quebrantamiento a lo largo de la presente investigación jurídica. Según lo que demostraremos, como ya fue mencionado, la normativa interna y los Convenios para Evitar la Doble Imposición implican diferentes tratamientos a los ingresos provenientes de fuente extranjera. Por lo tanto, el principio se vulnera al momento de haber un diferente tratamiento de dos normas que ciertos contribuyentes pueden aplicar; a consecuencia de la falta de estandarización en cuanto a los métodos prescritos en la ley como en los Convenios, el contribuyente se verá influenciado momento de tomar decisiones en cuanto al lugar en donde realizará la inversión.

¹¹⁰ Roy Rohatgi. *Principios básicos de tributación internacional*. *Óp. cit.*, p. 43.

¹¹¹ Ángel Schindel. “Los criterios de la fuente y de la residencia”. *Estudios de derecho tributario constitucional e internacional*. *Óp. cit.*, p. 808.

2. Condiciones bajo las cuales se debe aplicar al contribuyente los convenios internacionales para evitar la doble imposición (CDI) o la normativa tributaria interna en relación a los métodos

A lo largo del primer Capítulo, nos remitimos a ciertos aspectos fundamentales sobre la fiscalización internacional, tanto como el surgimiento del Derecho Internacional Tributario, los conceptos y principios básicos que nos ayudarán a entender lo que veremos en los siguientes subtemas.

En el presente Capítulo, profundizaremos sobre la aplicabilidad de los CDI's frente a la normativa tributaria interna. Determinaremos pautas claves sobre el Derecho de los Tratados y su relación con los Convenios para Evitar la Doble Tributación. Dentro de un segundo plano, nos enfocaremos al procedimiento de aprobación y entrada en vigor de los instrumentos internacionales, específicamente de los CDI's. Por último, veremos que la aplicabilidad de los CDI's dentro de nuestro ordenamiento jurídico tiene lagunas legales y, por ende, consecuencias de carácter negativo hacia los contribuyentes que no están en la esfera de aplicación del Convenio en virtud del principio de equidad, ya que los contribuyentes que lo están, pueden elegir en la aplicación entre dos cuerpos legales dependiendo de las circunstancias e intereses.

2.1.Derecho de los Tratados

A consecuencia de lo visto hasta el momento en la presente investigación jurídica, es de suma importancia el precisar aspectos esenciales del Derecho de los Tratados. Consideramos

pertinente analizar sobre la naturaleza de los Convenios para Evitar la Doble Imposición dentro del paraguas de las instituciones jurídicas del Derecho Internacional Público.

La pregunta que nos debemos hacer es ¿Cuál es la naturaleza de los CDI's, forman o no parte del Derecho Internacional en relación al Derecho de los Tratados? Trataremos de ser los más explícitos para responder la interrogante planteada.

Julio Barboza, en el texto *Derecho Internacional Público*, nos da una gran pauta sobre la denominación de *tratado* reconocido por la doctrina del Derecho Internacional Público, el autor indica lo siguiente:

Existen varias denominaciones para designar esto mismo: convenciones, convenios, protocolos, acuerdos, etc. “Convenios” o “convenciones” suele aplicarse a los instrumentos multilaterales o codificaciones (“Convenio sobre la protección de la diversidad biológica”, “Convención de Viena sobre relaciones diplomáticas”, etc.). “Cartas” o “pactos” designan a los instrumentos constitucionales de organizaciones internacionales (Carta de las Naciones Unidas, Pacto de la Sociedad de Naciones). “Protocolos” son normalmente instrumentos que sirven de corolarios a otro (Protocolo de Montreal dentro del marco del Convenio de Viena sobre protección de la capa de ozono). Puede darse incluso otros nombres a los tratados: “compromiso”, “modus vivendi”, “concordato”- si la Iglesia es parte- “estatuto”, etc., pero su denominación general es el de tratados y responden todos al concepto dado anteriormente¹¹².

Lo destacable para la tesina sobre la cita de Barboza, se basa en que la denominación no es algo trascendental para responder la pregunta planteada, ya que todas las denominaciones responden a un término clave o central que es *Tratado*. No es argumentable que por ser Convenios para Evitar la Doble Imposición no estén dentro de las reglas sobre Tratados, dentro del punto de vista terminológico.

Para exponer una definición de Tratado, debemos acudir a lo establecido en la Convención de Viena, pero antes de explicar lo manifestado en la Convención, debemos plasmar un aspecto clave que nos revela Manuel Diez de Velasco, en su texto titulado *Instituciones del Derecho Internacional Público*, señalando que:

[...] [L]a Comisión de Derecho Internacional de la ONU y en dos Conferencias de la ONU. Primero, la que, reunida en Viena en dos períodos de Sesiones (1968 y 1969), elaboró una Convención sobre el Derecho de los Tratados entre Estados (U. N. Doc. A/Conf. 39/27) firmada el 23 de mayo de 1969 [...]. Segundo, la que elaboró la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados entre Estados y Organizaciones Internacionales o entre Organizaciones Internacionales de 21 de marzo de 1986¹¹³.

¹¹² Julio Barboza. *Derecho Internacional Público*. Buenos Aires: Zavalía, 1999, p. 107.

¹¹³ Manuel Diez de Velasco. *Instituciones de Derecho Internacional Público*. 11ª Ed. Madrid: Tecnos, 1997, p. 134.

Tenemos dos instrumentos internacionales que se refieren al Derecho de los Tratados: una primera que trata sobre Tratados entre Estados, firmada en 1969, Convención a la que nos referiremos dentro del presente trabajo. Dicha Convención fue ratificada por el Ecuador el 18 de julio de 2003 y entró en vigor el 28 de abril de 2005 en la respectiva publicación en el Registro Oficial¹¹⁴. La segunda, Convención firmada en 1986, en la cual se hace referencia a los Tratados celebrados entre Estados y Organizaciones Internacionales y los tratados celebrados únicamente entre Organizaciones Internacionales, Convención que no tomaremos en cuenta en la tesis.

La Convención de Viena de 1969, en su artículo 2 numeral 1, literal A, nos ofrece una definición de *tratado* indicando que: “Se entiende por "tratado" 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 particular¹¹⁵”; El concepto expuesto por la Convención, es claro, preciso y concreto, sin embargo, cabe realizar un pequeño análisis sobre algunos aspectos de la definición. El primer término que nos resalta es “acuerdo”, lo cual trata sobre el concurso o consenso de voluntades¹¹⁶. El acuerdo de voluntades debe estar reducido a *escrito*. El Derecho Internacional Público reconoce los tratados celebrados de manera oral, como nos explica Barboza aludiendo que, “Los acuerdos orales pueden ser reconocidos por un juez internacional en ciertas circunstancias¹¹⁷”, sin embargo, contrario sensu a lo tipificado en la norma internacional, se interpreta que únicamente serán válidos los tratados escritos. Otra cuestión que resalta sobre la definición planteada, es el consenso de voluntades *entre Estados*; la Convención de Viena de año 1969 únicamente se ocupa sobre el Derecho de los Tratado entre Estados, más no otros sujetos de Derecho en el plano internacional¹¹⁸.

¹¹⁴ Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados. Registro Oficial No. 6 de 28 de abril de 2005.

¹¹⁵ *Id.* Artículo 2.

¹¹⁶ Julio Barboza. *Derecho Internacional Público. Óp. cit.*, p. 108.

¹¹⁷ *Ibid.*

¹¹⁸ Sobre los sujetos de Derecho Internacional, el Art. 3 de la misma Convención explica sobre la aplicación de la Convención en los tratados entre los Estados y otros sujetos de Derecho Internacional. Para nuestra investigación jurídica, únicamente nos enfocaremos a los Tratados suscritos entre Estados, ya que nuestro enfoque central son los Convenios para Evitar la Doble Tributación que solo los Estados intervienen como partes contratantes. *Vid.*, Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados. Artículo 3. *Óp. cit.*

Para definir la naturaleza de los Convenios para Evitar la Doble Imposición, debemos remitirnos a ciertos textos de Derecho Internacional de los Tratados para verificar la misma sobre dichos Convenios. Nos mantendremos en la reflexión sobre la clasificación de los Tratados propuesta por Diez de Velasco. El autor expone una pequeña lista en la que los diferentes Tratados se clasifican dependiendo de algunos parámetros. En primer lugar, encontramos una clasificación por el número de partes contratantes, estos se clasifican por bilaterales y multilaterales¹¹⁹. En relación a los CDI's, encontramos que se pueden clasificar en bilaterales y multilaterales; tal como expusimos dentro del Capítulo anterior, los Convenios entre dos Estados (bilaterales) por ejemplo, el Convenio suscrito entre Ecuador y la República Oriental del Uruguay para Evitar la Doble Imposición; como Convenio Multilateral para Evitar la Doble Imposición cabría la Decisión No. 578 del Acuerdo de Cartagena que comprende la intervención de más de dos Estados contratantes. Otra clasificación es por su “apertura de participación¹²⁰”. Dentro de las pautas que nos ofrece el doctrinario sobre dicha clasificación, los CDI's comprenden una dificultad. Los Convenios en esta materia siendo bilaterales, son tratados cerrados, ya que por su contenido técnico dependiendo del sistema tributario de cada Estado contratante, la participación de un tercer Estado conllevaría a una modificación amplia del Convenio originario. Por otro lado, los Convenios multilaterales, los clasificamos como tratados semicerrados, ya que Estados de la misma región por ejemplo, pueden llegar a adherirse al Convenio. Una tercera clasificación, se denomina por la “materia objeto del Tratado¹²¹”, dentro de dicho aspecto, los CDI's son tratados normativos tributarios, es decir, “Tratados-ley¹²²”. Por último, como clasificación relevante para el presente análisis, los CDI's son tratados con una duración indefinida o indeterminada, ya que se encuentran en vigencia hasta un período de tiempo después de que uno de los Estados contratantes presentare la denuncia del tratado¹²³. Por ejemplo, el Convenio celebrado entre Ecuador e Italia, prescribe lo siguiente en su Art. 31:

El presente Convenio permanecerá en vigor en tanto no sea denunciado por un Estado Contratante. Cada Estado Contratante podrá denunciar el Convenio por vía

¹¹⁹ Manuel Diez de Velasco. *Instituciones de Derecho Internacional Público*. Óp. cit., p. 154.

¹²⁰ *Id.*, p. 134.

¹²¹ *Id.*, p. 135.

¹²² *Ibid.*

¹²³ *Ibid.*

diplomática con un preaviso mínimo de seis meses antes del fin de cada año calendario a partir del quinto año siguiente a aquel de su entrada en vigor¹²⁴.

Todos los Convenios con el fin de evitar doble tributación suscritos por el Estado ecuatoriano, contienen una cláusula parecida a la citada. La clasificación expuesta únicamente tiene como objeto verificar la naturaleza de los CDI's. Sin embargo, bajo la normativa de la Convención de Viena, no es de trascendencia dichas clasificaciones, ya que únicamente hace referencia al acuerdo celebrado por escrito entre dos o más Estados¹²⁵.

El objetivo de dicho subcapítulo es presentar al lector ciertas pautas sobre el Derecho de los Tratados relacionadas a los Convenios para Evitar la Doble Imposición, con el fin de exponer que tales Convenios se rigen bajo las regulaciones prescritas en la Convención de Viena de 1969. Con lo que concluimos, que los CDI's son tratados internacionales y, por ende, deben ser clasificados y regirse bajo el tratamiento que la normativa ecuatoriana, especialmente la Constitución, regula a los instrumentos internacionales. Nuestra inclinación sobre el tratamiento de los CDI's será oportuna al momento de revisar los principios de aplicabilidad de los tratados internacionales.

2.2. Procedimiento de aprobación de los Convenios para Evitar la Doble Imposición a la luz del ordenamiento jurídico del Ecuador

Como hemos analizado dentro de la presente tesina, por efectos del fenómeno de la globalización dentro de ámbitos comerciales, económicos y jurídicos, los Estados han tomado medidas de forma unilateral, bilateral y multilateral para lograr alcanzar una concordancia entre la realidad económica y la ley. Por lo tanto, dentro del mundo jurídico-tributario, enfocado a la fiscalización internacional, específicamente dentro del análisis de la presente tesina, los Estados han convenido en celebrar acuerdos para evitar la doble imposición de los contribuyentes. Consecuentemente a lo expuesto, realizaremos un análisis sobre el

¹²⁴ Convenio suscrito entre los Gobierno del Ecuador e Italia, para Evitar la Doble Imposición en Materia de Impuesto a la Renta y Sobre el Patrimonio y para Prevenir la Evasión Fiscal. Artículo 31. Registro Oficial No. 407 de 30 de marzo de 1990.

¹²⁵ Susana Beltrán *et al.* *Derecho internacional público*. Víctor M. Sánchez (Dir). Barcelona: Huygens, 2009, p. 65.

procedimiento que establece el ordenamiento jurídico ecuatoriano para insertar dichos tratados dentro de su normativa. Según lo que expondremos de acuerdo a lo determinado por la ley, el procedimiento tiene varias complejidades.

Las complejidades que nos establece la ley tienen una razón de ser, entre más dilatado y complejo el trámite de aprobación de una norma jurídica, se la califica con más importancia. Por lo tanto, expondremos que los CDI's se someten a un arduo procedimiento de aprobación. Plasmaremos el procedimiento con la finalidad de revelar la importancia de los CDI's. Como nos expone Ruperto Patiño, explicando que:

Al aprobarse un tratado con la intervención del Congreso, este cuerpo legislativo queda obligado a efectuar reformas legislativas que resulten pertinentes para evitar contradicciones entre leyes y tratados y para garantizar que el Estado mexicano cumpla con los compromisos adquiridos en el ámbito internacional¹²⁶.

Debemos entrar a un profundo análisis del procedimiento de aprobación de los CDI's para verificar si los mismos se califican de la importancia que nos expone el autor mexicano. Al momento de comprobar la calificación de los Convenios para Evitar la Doble Imposición en base al procedimiento, veremos cómo estos se aplican y, cómo se deberían aplicar dentro de nuestra legislación. Sabemos que el exponer el procedimiento de aprobación es algo tedioso y empalagoso, sin embargo, según lo expuesto consideramos de suma importancia plantearlo para en un futuro tener fundamentos sólidos para comprobar la hipótesis planteada al problema jurídico.

Es fundamental analizar lo que se conoce como los *plenos poderes*. Ramírez Bulla lo define como “[...] [L]a autoridad competente para celebrar tratados [...]”¹²⁷, Uckmar, toma el tema de manera indirecta, aludiendo que, “En el ordenamiento italiano, el órgano competente encargado de la negociación de los tratados, incluso en materia tributaria, es el Gobierno”¹²⁸, y César Sepúlveda, en su texto *Derecho Internacional*, trata al término de plenos poderes como el “*jus representationis* [...]”¹²⁹. La Convención de Viena, en su Art. 7, incluye que los

¹²⁶ Ruperto Patiño Manffer. “La Jerarquía de los Tratados Internacionales y la Incorporación del Derecho Internacional al Derecho Nacional”. *La Ciencia del Derecho Procesal Constitucional*. Eduardo Ferrer MacGregor y Arturo Zaldívar Lelo de Larrea (coord.) México D.F.: Universidad Nacional Autónoma de México, 2008, p. 540.

¹²⁷ Germán Ramírez Bulla. *Política Exterior y Tratados Públicos*. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 1999, p. 494.

¹²⁸ Víctor Uckmar. “Los Tratados Internacionales en Materia Tributaria”. *Curso de Derecho Tributario Internacional*. Víctor Uckmar (coord.). Bogotá: Temis, 2003, p.87.

¹²⁹ César Sepúlveda. *Derecho Internacional*. México D. F.: Porrúa, 1960, p. 125.

representantes de los Estados, deben presentar plenos poderes, es decir, que tienen que demostrar la potestad atribuida en representar y realizar todos los actos necesarios para la celebración de un tratado. En su numeral segundo, cumplen de manera tácita con plenos poderes los Jefes de Estado, y el Ministro de Relaciones Exteriores¹³⁰. En fin, se entiende que el término de plenos poderes da lugar a la potestad mediante mandato de ley, que atribuye a cierto órgano competente para celebrar tratados internacionales.

Ahora, nos enfocarnos específicamente a los Convenios para Evitar la Doble Imposición. Nuestra Carta Magna, en su Art. 147, nos enumera las atribuciones y deberes del Presidente de la República; dentro de las atribuciones conferidas al Ejecutivo, específicamente en el numeral 10 del artículo mencionado, es deber del Ejecutivo, “Definir la política exterior, suscribir y ratificar los tratados internacionales, nombrar y remover a embajadores y jefes de misión¹³¹.” Por lo tanto, es potestad del órgano ejecutivo, el definir, suscribir y ratificar *tratados* internacionales. Acorde a las regulaciones de la Ley Orgánica de Servicio Exterior, atribuye las potestades y obligaciones conferidas como Jefe de Servicio Exterior al Ministro de Relaciones Exteriores. Bajo la competencia de Jefe de Servicio Exterior, por mandato del Art. 2 *ibídem*, el Ministro de Relaciones Exteriores tiene como deber el formular la política exterior y ejecutarla¹³². El Art. 4 del mismo cuerpo normativo, contempla las atribuciones específicas del Ministerio de Relaciones Exteriores; En el numeral 8 del artículo, se establece lo siguiente: “8) Los tratados y demás instrumentos internacionales, para lo cual consultará, en casos necesarios, con otros organismos que también sean competentes en esta materia¹³³;”. Queda claro que la competencia para celebrar y realizar todos los actos necesarios para concluir un tratado internacional es bajo la autoridad del Ministerio de Relaciones Exteriores. Sin embargo, cabe decir que mediante el Art. 9 del Estatuto Orgánico por Proceso del Servicio de Rentas Internas, en su numeral 3.1.4.4, se establece los deberes del Departamento de Grandes Contribuyentes y Fiscalidad Internacional, entre uno de los deberes del Departamento mencionado, especialmente el descrito en el numeral 17, expresa que es un servicio de dicho órgano el: “Apoyo técnico en la negociación de Convenios Internacional

¹³⁰ Convención de Viena sobre el Derecho de los tratados. Artículo 7. *Op. cit.*

¹³¹ Constitución de la República del Ecuador. Artículo 147 numeral 10. *Op. cit.*

¹³² Ley Orgánica del Servicio Exterior. Artículo 2. Registro Oficial Suplemento No. 262 de 3 de mayo de 2006.

¹³³ *Id.* Artículo 4 numeral 8.

para Evitar la Doble Tributación, en los riesgos tributarios de fiscalidad internacional¹³⁴”. En fin, en relación a los plenos poderes en el procedimiento de celebración de un CDI, tenemos al Ministerio de Relaciones Exteriores como delegado del Presidente de la República, y para términos técnicos de la negociación, estará a cargo el Departamento de Grandes Contribuyentes y Fiscalidad Internacional del Servicio de Rentas Internas. Al momento que los negociadores de los Estados Contratantes culminan la fase de autenticación del texto¹³⁵, el ejecutivo reenvía una copia del tratado autenticado a la Corte Constitucional dentro de un plazo razonable¹³⁶, con objetivo de que haya el debido control de constitucionalidad establecido en el Art. 438 de la Constitución¹³⁷. Los Convenios para Evitar la Doble Imposición deben someterse a control constitucional que será emitido mediante un dictamen de la Corte bajo la causal del numeral primero del Art. 110 de la Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional; el cual señala que serán susceptibles de un previo y automático control constitucional, aquellos tratados que, según la ley, deben ser aprobados por el órgano legislativo¹³⁸. La Corte Constitucional notificará a la Asamblea Nacional con el informe de aprobación del Convenio. Por ejemplo, el Dictamen emitido por la Corte Constitucional de control constitucional del Convenio para Evitar la Doble Imposición con el Uruguay, señala que mediante los numerales 3 y 6 del Art. 419 de la Constitución, los CDI’s deben ser sometidos a una aprobación legislativa¹³⁹. El Art. 419 ibídem, en los numerales señalados, clasifica que deben ser aprobados por parte de la función legislativa, los tratados que, “3. Contengan el compromiso de expedir, modificar o derogar una ley. [...]6. Comprometan al país en acuerdos de integración y de comercio.¹⁴⁰”. La función legislativa al momento de recepción del tratado, más el previo dictamen de constitucional, debe aprobar o

¹³⁴ Estatuto Orgánico por Procesos del Servicio de Rentas Internas. Artículo 9, numeral 3.1.4.4. Registro Oficial Suplemento No. 134 de 30 de mayo de 2014.

¹³⁵ Sobre el procedimiento de celebración de un tratado Internacional, *Vid.* Anexo No. 4

¹³⁶ Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional. Artículo 111. Registro Oficial Suplemento No. 52 de 22 de octubre de 2009.

¹³⁷ Constitución de la República. Artículo 438 numeral 1. *Op. cit.* Sobre la competencia de la Corte Constitucional en emitir un dictamen previo de constitucionalidad *vid* Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional. Artículo 75. *Óp. cit.*

¹³⁸ Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional. Artículo 110. *Óp. cit.*

¹³⁹ Convenio entre la República oriental del Uruguay y la República del Ecuador para evitar la doble imposición en materia sobre la renta y sobre el patrimonio y prevenir la evasión fiscal”. Dictamen Corte Constitucional. Registro Oficial Suplemento No. 619 de 16 de enero de 2012.

¹⁴⁰ Constitución de la República. Artículo 419 numeral 3 y 6. *Óp. cit.*

improbar los Convenios para Evitar la Doble Imposición¹⁴¹. El Presidente de la Asamblea Nacional recibirá el CDI con el dictamen adjunto, los reenviará a la Comisión Especializada competente para que discuta y emita un informe para que sea presentado ante el Pleno de la Asamblea en el plazo de 20 días¹⁴². El Art. 21 de la Ley Orgánica de la Función Legislativa enumera las diferentes Comisiones Especializadas Permanentes, entre ellas, encontramos la Comisión Especializada Permanente de Soberanía, Integración, Relaciones Internacionales y Seguridad Integral¹⁴³; comisión competente para realizar el respectivo informe de aprobación de los Convenios para Evitar la Doble Imposición¹⁴⁴. La comisión realiza un debate y discusión interna para verificar si la aprobación del Convenio es o no pertinente o necesaria para introducirlo dentro del ordenamiento jurídico ecuatoriano. Como fue mencionado anteriormente, el informe de la Comisión deberá ser presentada al Pleno de la Asamblea Nacional, ya que es atribución única del Pleno el aprobar o improbar tratados internacionales, según lo dispuesto en el Art. 7 literal h, del Reglamento Orgánico Funcional de la Asamblea Nacional¹⁴⁵. El informe del tratado internacional, en este caso de los CDI's, deberá tener una aprobación de mayoría absoluta por parte del Pleno¹⁴⁶. El procedimiento interno para la ratificación de los CDI's culmina con la ratificación por parte del Ejecutivo¹⁴⁷.

A lo largo de lo explicado, se cumple con la reflexión de Patiño en su texto *La Jerarquía de los Tratados Internacionales y la Incorporación del Derecho Internacional al Derecho Nacional* señalada al inicio del subtema. Mediante una comparación con los CDI's, observamos que deben ser aprobados por la Asamblea, bajo ese supuesto, el órgano legislativo debe modificar el ordenamiento jurídico interno para prevenir contradicciones y, para que el tratado sea cumplido de manera integral. Veremos que dentro de la legislación ecuatoriano no

¹⁴¹ Según lo visto, los CDI's son tratados sujetos a aprobación de la función legislativa. El Art. 120 de la Constitución determina las atribuciones de la función legislativa, entre ellas, en su numeral 8, encontramos la atribución de aprobar o improbar tratados internacionales. *vid* Constitución de la República del Ecuador. Artículo 120 numeral 8. *Óp. cit.*

¹⁴² Ley Orgánica de la Función Legislativa. Artículo 108. Registro Oficial Suplemento No. 642 de 27 de julio de 2009.

¹⁴³ *Id.*. Artículo 21 numeral 5.

¹⁴⁴ Informe de Comisión sobre el pedido de aprobación del “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” y su “Protocolo” adjunto. Comisión Especializada Permanente No.5, Soberanía, Integración, Relaciones Internacionales y Seguridad Integral. Oficio No. 374-CSIRISI-FB-2013. Quito, 28 de agosto de 2013.

¹⁴⁵ Reglamento Orgánico Funcional de la Asamblea Nacional. Artículo 7 literal h. Registro Oficial No. 182 de 29 de abril de 2010.

¹⁴⁶ Ley Orgánica de la Función Legislativa. Artículo 108. *Óp. cit.*

¹⁴⁷ Constitución de la República. Artículo 418. *Óp. cit.*

existe una norma en la cual señale la aplicabilidad de los CDI's, lo que conlleva a que dichos tratados no se cumplan, o se apliquen para otros fines. Por lo tanto, el ordenamiento jurídico debe tomar más atención a estos tratados, regulando su aplicabilidad frente a la normativa interna.

Los Convenios para Evitar la Doble Imposición suscritos por el Ecuador contemplan la cláusula generalmente denominada *Entrada en Vigor*. El sistema para que un CDI entre en vigor no es estandarizado, es decir, encontramos diferentes modos en que un CDI empieza a regir. Para tener una idea clara sobre lo expuesto, citaremos la cláusula contemplada en algunos de los Convenios para Evitar la Doble Imposición suscritos por el Ecuador. El Convenio celebrado con la República del Uruguay contiene la siguiente disposición:

1. Cada uno de los Estados contratantes notificará al otro, a través de canales diplomáticos, que se han cumplido los requerimientos legales y procedimientos internos exigidos en cada Estado contratante para la entrada en vigor del presente Convenio. 2. El Convenio entrará en vigor transcurrido un plazo de quince días corridos o calendario, a partir de la fecha de recepción de la última notificación a que refiere el apartado 1, y sus disposiciones surtirán efecto [...] ¹⁴⁸.

Convenio celebrado entre la República del Ecuador e Italia:

1. El presente Convenio será ratificado y los instrumentos de ratificación serán intercambiados en Roma, tan pronto como sea posible. 2. El Convenio entrará en vigor a partir de la fecha de intercambio de los instrumentos de ratificación y sus disposiciones serán aplicables ¹⁴⁹.

Convenio celebrado entre la República del Ecuador y Rumania:

1. El Convenio será ratificado de acuerdo con las respectivas legislaciones internas y entrará en vigor a partir del trigésimo día desde la fecha del canje de los instrumentos de ratificación y sus disposiciones se aplicarán en ambos Estados Contratantes ¹⁵⁰.

¹⁴⁸ Convenio entre la República oriental del Uruguay y la República del Ecuador para evitar la doble imposición en materia sobre la renta y sobre el patrimonio y prevenir la evasión fiscal". Artículo 31. Registro Oficial Suplemento No. 619 de 16 de enero de 2012.

¹⁴⁹ Convenio entre los Gobiernos de Ecuador e Italia para Evitar la Doble Imposición en materia de Impuesto a la Renta y sobre el Patrimonio y para Prevenir la Evasión Fiscal. Artículo 30. Registro Oficial No. 407 de 30 de marzo de 1990.

¹⁵⁰ 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 Prevenir la Evasión Fiscal. Artículo 30. Registro Oficial No. 785 de 20 de septiembre de 1995.

Las cláusulas citadas, establecen las reglas sobre la entrada en vigor de los CDI's, al parecer depende de la negociación que se llevó a cabo para determinar la disposición analizada. Al momento que se cumple con la cláusula descrita en el ordenamiento jurídico ecuatoriano para que surta efectos el CDI suscrito, se deberá publicar en el Registro Oficial.

El presente subcapítulo, demostró al lector el procedimiento y las regulaciones internas para la debida aprobación y vigencia de los tratados. Específicamente, nos referimos a los Convenios para Evitar la Doble Imposición, ya que debemos conocer de manera clara cuál es el mecanismo para que entre en vigencia dentro de nuestro ordenamiento jurídico. Vemos que es un procedimiento dilatado con varias trabas y pasos, a consecuencia de ser un instrumento internacional técnico y complejo. El objetivo de lo expuesto, fue verificar la importancia que nuestra normativa interna otorga a los CDI's; tal como fue tratado anteriormente mediante la comprobación de la reflexión de Patiño. En definitiva, se demostró la categoría jurídica de los CDI's, por lo que, dentro del próximo subtema veremos la jerarquía en la que se integran los Convenios para Evitar la Doble Imposición.

2.3. Aplicabilidad de los Convenios para Evitar la Doble Imposición en el Ecuador

Teniendo en cuenta el momento de entrada en vigor de un Convenio para Evitar la Doble Imposición suscrito por el Ecuador, inmediatamente debemos analizar los casos en que dichos Convenios son aplicables. En primer lugar, es pertinente demostrar lo dispuesto por la normativa interna en relación a la aplicabilidad de los Convenios para Evitar la Doble Imposición. Subsiguientemente expondremos principios sobre la aplicabilidad de los cuerpos normativos, específicamente enfocándonos a los CDI's. El objetivo al que llegaremos en el subcapítulo, es el verificar el vacío legal de nuestra normativa interna al tratar sobre la aplicabilidad de los Convenios para Evitar la Doble Imposición y, las consecuencias jurídicas a la que nos enfrentamos por la falta de regulación normativa en relación a los métodos para evitar la doble imposición.

2.3.1. Aplicabilidad de los Convenios para Evitar la Doble Imposición a la luz de la normativa interna

En el subcapítulo realizaremos un análisis sobre lo que contempla la normativa interna en relación a la aplicabilidad de los Convenios para Evitar la Doble Imposición suscritos por el Estado ecuatoriano. Es decir, cuando un contribuyente puede alegar la utilización de las reglas incluidas en un determinado CDI, o cuando la misma ley debería someter a la Administración Tributaria a aplicar un Convenio frente a un contribuyente. El objetivo es demostrar que la normativa interna, en pocas palabras, deja a la libre decisión de un contribuyente en el aplicar la normativa interna o las disposiciones de un Convenio; en específico, nos es relevante para determinar la aplicación de los métodos para evitar la doble imposición, tema que será abordado en el siguiente capítulo.

El Art. 134 del Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno prescribe una regla en virtud de la cual los contribuyentes puedan aplicar las retenciones establecidas en los CDI's suscritos por el Ecuador:

Para que puedan acogerse a los diferentes porcentajes de retención fijados en los convenios internacionales firmados por el país, con el fin de evitar la doble imposición internacional, los contribuyentes deberán acreditar su residencia fiscal con el respectivo certificado emitido para el efecto por la autoridad competente del otro país, con la traducción al castellano, de ser el caso, y autenticada ante el respectivo Cónsul ecuatoriano. Dicho certificado deberá ser actualizado cada seis meses sin perjuicio del intercambio de información contenida en las respectivas cláusulas del convenio¹⁵¹.

La disposición del Reglamento antes citada, obliga a las personas que van a aplicar un Convenio suscrito por el Ecuador en adquirir el respectivo Certificado de Residencia Fiscal. Mediante una interpretación literaria de la norma, se establece que no estamos frente a una disposición legal en la que someta a los contribuyentes a aplicar la normativa integrada en un CDI, por el contrario, nos obliga a obtener un requisito previo a la aplicación del Convenio.

¹⁵¹ Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno. Artículo 134. *Óp. cit.*

En otras palabras, no debemos confundir entre la obligación de cumplir con el requisito previo a la aplicación de los Convenios, que es el Certificado de Residencia Fiscal, con la aplicación misma de un Convenio, que incorpora al Certificado con un requisito de procedibilidad.

Con fecha 27 de agosto del año 2013 se publicó en el Registro Oficial Suplemento No. 67, la Resolución 472 del Servicio de Rentas Internas con todas las especificaciones para la obtención del Certificado de Residencia Fiscal. Dentro de la Resolución encontramos la explicación de los pasos a seguir para completar la solicitud para la obtención del Certificado¹⁵².

Según como nos explica el Art. 1 de la Resolución 472, las personas que en aplicación de los Convenios o para el cumplimiento de lo establecido en legislaciones extranjeras para efectos tributarios, podrá solicitar al Servicio de Rentas Internas la emisión del respectivo Certificado de Residencia Fiscal. El Art. 2 *ibídem*, establece el fin u objetivo de los Certificados de Residencia Fiscal; lo cual consiste en lo siguiente: “los certificados señalados en el artículo anterior, acreditarán exclusivamente la condición de residente en el Ecuador para efectos tributarios de sus respectivos solicitantes, de conformidad con la ley¹⁵³”. De acuerdo al artículo, el único objetivo del Certificado de Residencia Fiscal es constatar que el contribuyente cumple con los requerimientos legales, vistos en el capítulo anterior, para tener la calidad de residente fiscal en el Ecuador. El Certificado únicamente abre la puerta para que el contribuyente pueda aplicar los Convenios suscritos por el Ecuador con el fin de evitar la doble tributación, siempre y cuando el Certificado haya sido debidamente aprobado por la Administración Tributaria. Los siguientes artículos de la Resolución, determinan el lugar donde se puede solicitar el Certificado de Residencia, la duración del mismo y los requisitos que deben cumplir los Certificados emitidos por las Administraciones Tributarias extranjeras para que sea válido en el Ecuador.

No obstante, nuestro ordenamiento jurídico no soluciona la incógnita de *cuándo* se debe aplicar un Convenio para Evitar la Doble Imposición suscrito por el Ecuador o *cuándo* la normativa tributaria interna (Art. 49 LORTI). Es decir, hace falta una norma en la que se debería plasmar la aplicabilidad de un Convenio o la normativa interna dentro de situaciones

¹⁵² Adjunto Solicitud del Certificado de Residencia Fiscal como Anexo No.3.

¹⁵³ Resolución 472 Servicio de Rentas Internas. Artículo 2. Registro Oficial Suplemento No. 67 de 27 de agosto de 2013.

jurídicas tributarias de carácter internacional que tengan de por medio el riesgo que ocurra el fenómeno de la doble imposición. Tal problemática sin solución, conlleva a que los contribuyentes puedan sujetarse, dependiendo de la situación favorable, en aplicar los Convenios (en caso de que cumplan con los requisitos de residencia y que obtengan ingresos en el otro Estado contratante) o la normativa interna. La opción que nos ofrece el ordenamiento jurídico en elegir un cuerpo legal u otro, acarrea a una inequidad en relación a los métodos para evitar la doble imposición, ya que los contribuyentes que tienen las dos opciones tendrán la libre elección de aferrarse a uno u otro, mientras los que no tienen una doble opción solo pueden sujetarse al método prescrito en el Art. 49 de la LORTI. En fin, creemos que debería haber una regulación o una norma en la cual tenga como objetivo el estandarizar la aplicabilidad de los Convenios para Evitar la Doble Imposición frente a la normativa interna. Cabe destacar que no estamos bajo la crítica de los certificados, estamos atacado a la laguna o vacío legal con el que los contribuyentes pueden elegir en sujetarse a una u otra norma para aliviar la doble imposición dependiendo del método que en una situación específica les sea más conveniente. En el próximo subcapítulo se argumentará las razones por las cuales los Convenios para Evitar la Doble Imposición se deben aplicar de manera directa a los contribuyentes que se encuentren bajo las hipótesis de los Convenios. Es decir, que si un contribuyente cumple con los supuestos que se describen en los Convenios, éste debe someterse a cumplir de manera íntegra las reglas convencionales plasmadas por nuestros representantes.

2.3.2. Principios de la Aplicabilidad de los Convenios para Evitar la Doble Imposición

El modo de aplicabilidad descrito en la normativa interna ecuatoriana, contraviene varios principios de la aplicabilidad de las normas y causa efectos que violentan principios fundamentales de los contribuyentes. En el presente subcapítulo, analizaremos el mandato Constitucional acerca de la jerarquía de los tratados internacionales y, abarcaremos el principio de la especialidad en referencia a la aplicabilidad de un determinado cuerpo legal;

con el fin de demostrar y criticar la aplicabilidad de los Convenios para Evitar la Doble Imposición dentro del marco jurídico ecuatoriano.

En la teoría del Derecho Internacional Público, encontramos dos sistemas de aplicación del Derecho Internacional. Una primera corriente se rige bajo la teoría dualista y la segunda bajo la teoría monista. La teoría dualista, teoría que pocos son los Estados que emplean dentro de su sistema jurídico, trata como nos explica Marco Monroy en su texto, *Derecho de los Tratados*, en lo siguiente:

Esta tesis considera al derecho internacional y al derecho interno como dos sistemas de derecho iguales, independientes y separados, que no se confunden y que por tanto no se puede decir que existe superioridad de un ordenamiento jurídico sobre el otro¹⁵⁴.

De lo que podemos apreciar en la cita, los Estados que consideran al Derecho Internacional como otro ordenamiento jurídico independiente al interno, parecería que se derivaría una problemática compleja. Por ejemplo, en un Estado X que se maneje mediante la teoría descrita, no se podrá alegar la aplicación jerárquicamente superior de un cuerpo normativo internacional frente a un cuerpo normativo interno, ya que entre ambos, no existe una jerarquía normativa o una subordinación de normas en virtud de su escalón jerárquico. Como hemos visto a lo largo de la tesina, por efectos de la globalización, los Estados han procurado entrelazarse jurídicamente mediante acuerdos, convenios, tratados, convenciones, declaraciones, para tener un mínimo estándar jurídico. El no considerar a tales fuentes del Derecho como integradas dentro de su ordenamiento, se derivará lo que el autor nos menciona, la confundible superioridad del Derecho Internacional sobre el Derecho interno y viceversa¹⁵⁵. No entraremos en más análisis sobre la tesis dualista, ya que para el sistema jurídico ecuatoriano carece de relevancia.

El segundo sistema, que ha sido integrado por la mayoría de ordenamientos jurídicos, se ampara bajo la tesis monista. Según Monroy, en su mismo texto, se refiere a la tesis monista señalando lo siguiente:

La concepción monista (KELSEN y SCHELLE) parte de la base de la unidad del conjunto de normas jurídicas. Se acepta el principio de subordinación, según el cual todas las normas jurídicas se encuentran subordinadas las unas a las otras, en un orden rigurosamente jerárquico¹⁵⁶.

¹⁵⁴ Marco Gerardo Monroy Cabra. *Derecho de los Tratados*. 2ª ed. Bogotá: Leyer, 1995, p. 87.

¹⁵⁵ *Ibíd.*

¹⁵⁶ *Id.*, p. 89.

De lo expuesto por Monroy, entendemos que el sistema jurídico que se rige por la teoría monista, radica en la integración del Derecho Internacional en su ordenamiento jurídico interno. Es decir, las normas de carácter internacional se insertan al marco jurídico y se rigen bajo el principio de subordinación que se complementa en la jerarquía normativa, la cual dentro de poco entraremos a profundizarla.

El ordenamiento jurídico ecuatoriano, ha seguido los lineamientos de la tesis monista. Según Gustavo Jalkh, en el texto publicado por el Tribunal Constitucional, *Derecho Constitucional para Fortalecer la Democracia Ecuatoriano*, manifiesta lo siguiente:

Publicación en el Registro Oficial, en este caso se inserta al tratado internacional no como una ley sino como una norma jurídica que tiene origen internacional, que se inserta vía publicación. Es el caso del Ecuador, Austria, Francia, Holanda y responde a la corriente monista¹⁵⁷.

El problema jurídico al que nos conlleva la teoría monista, trata sobre la jerarquía normativa en relación a los tratados internacionales y la ley interna de un Estado. Para tal problemática, la Suprema Corte de Justicia de la Nación de los Estados Unidos Mexicanos, nos explica dos tesis sobre dicha problemática. La primera tesis radica en que, “[...] [S]e considera que los tratados y las leyes tienen la misma jerarquía y que ambos ocupan un rango inmediatamente inferior a la Constitución¹⁵⁸”. Tal tesis concebida por la Corte mexicana, no ofrece ninguna solución de la jerarquía de los tratados frente a la normativa interna, es una teoría que dentro de nuestro criterio, se queda trabada en el problema jurídico sin tener ninguna salida, ya que dentro de la aplicabilidad nos enfrentaremos ante una gran incógnita (¿Qué normativa prevalece?). La segunda tesis de la Corte mexicana, sostiene que, “[...] [L]os tratados se encuentran en un segundo plano inmediatamente debajo de la ley fundamental y por encima del derecho federal y local¹⁵⁹”. Tesis a la que nos acogemos, ya que no nos deja con una incógnita sin solución, más bien nos ofrece una respuesta concisa que descansa en la superioridad de los tratados internacionales.

¹⁵⁷ Gustavo Jalkh. “Los Tratados Internacionales”. *Derecho Constitucional para Fortalecer la Democracia Ecuatoriana*. Marco Morales (Dir). Quito: Tribunal Constitucional, 1999, p. 129.

¹⁵⁸ Ruperto Patiño Manffer. “La Jerarquía de los Tratados Internacionales y la Incorporación del Derecho Internacional al Derecho Nacional”. *Op. cit.*, p. 537. ; El fundamento sobre dicha tesis radica en que, tanto los administrados y la Administración se rige bajo las normas que sean emitidas por los representantes del pueblo, los legisladores, más no por las normas que establezca un tratado. *Vid* Ruperto Patiño Manffer. “La Jerarquía de los Tratados Internacionales y la Incorporación del Derecho Internacional al Derecho Nacional”. *Op. cit.*, p. 534.

¹⁵⁹ *Id.*, p. 537.

Al momento de integrar al Derecho Internacional y las normas provenientes del mismo dentro de la normativa interna, el legislador debe adoptar ciertas reglas para establecer la jerarquía normativa de las normas jurídicas. La Constitución de la República, en su Art. 425, en relación a la jerarquía normativa prescribe lo siguiente:

El orden jerárquico de aplicación de las normas será el siguiente: La Constitución; los tratados y convenios internacionales; las leyes orgánicas; las leyes ordinarias; las normas regionales y las ordenanzas distritales; los decretos y reglamentos; las ordenanzas; los acuerdos y las resoluciones; y los demás actos y decisiones de los poderes públicos¹⁶⁰.

La Carta Magna tiene superioridad frente a todos los cuerpos normativos, únicamente encontramos una excepción cuando se trata sobre tratados internacionales de los Derechos Humanos¹⁶¹. Cuando estamos ante la aplicación de tratados internacionales, *no* relacionados a los DDHH, ubicamos a dichos instrumentos en el segundo escalón de la pirámide normativa. Consecuentemente, tiene más peso jurídico que todos los cuerpos normativos orgánicos y ordinarios. Otro ordenamiento jurídico, como el italiano, según la interpretación jurisprudencial de Uckmar, sostiene que la Corte Constitucional italiana se pronunció en dos sentencias sobre la primacía de los tratados frente a la normativa ordinaria interna¹⁶². Sobre las conclusiones emitidas por dicho órgano, el autor nos dice lo siguiente:

Estas dos decisiones, aunque relativas a la Convención Europea de los Derechos del Hombre, parecen establecer definitivamente la *supremacía de los acuerdos internacionales sobre las disposiciones de la ley ordinaria*, que comprende los convenios para evitar la doble imposición¹⁶³.

Volviendo al caso ecuatoriano, Jalkh nos señala que bajo la regla interpuesta por el Art. 425 de la Constitución vigente, “[...] [S]e adoptó el sistema que utilizan la mayor parte de los estados que es el de ubicar a los tratados internacionales en un rango intermedio entre la Constitución y la ley [...]”¹⁶⁴. Los tratados a estar a un nivel superior que la ley interna exceptuando de nuestra Constitución, las normas de rangos inferiores no deben ser contradictorias a las disposiciones de los tratados y no impedir su aplicación. El Tribunal

¹⁶⁰ Constitución de la República. Artículo 425. *Óp. cit.*

¹⁶¹ Constitución de la República. Artículo 424. *Óp. cit.*

¹⁶² Sobre la interpretación del autor de las sentencias número 348 y 349 del 2007, *Vid. Víctor Uckmar et al. Manual de Derecho Tributario Internacional. Óp. cit.*, p. 29.

¹⁶³ Víctor Uckmar *et al. Manual de Derecho Tributario Internacional. Óp. cit.*, p. 29.

¹⁶⁴ Gustavo Jalkh. “Los Tratados Internacionales”. *Derecho Constitucional para Fortalecer la Democracia Ecuatoriana. Óp. cit.*, p. 130.

Andino señala en una Resolución publicada en el Registro Oficial No. 178 del 27 de abril de 1999, el siguiente análisis:

[...],según el cual los Países Miembros del Acuerdo, "se obligaron a adoptar las medidas que sean necesarias para asegurar el cumplimiento de las normas que conforman el ordenamiento jurídico del Acuerdo de Cartagena, comprometiéndose, además "a no adoptar ni emplear medida alguna que sea contraria a dichas normas o que de algún modo obstaculice su aplicación",[...]”¹⁶⁵.

Lo que rescatamos de la cita, implica la obligación que tienen de los Estados en someter a sus normas a modificación, con el fin de que no haya de por medio una obstaculización en la aplicación de los tratados y, que las leyes de menor rango jerárquico sean acordes a las disposiciones de los tratados. El argumento al cual queremos llegar, se basa en que la norma interna no debe interponer diferencias y disponer reglas que impidan la aplicación de un Convenio para Evitar la Doble Imposición. En el caso ecuatoriano, no hay una manifestación de la ley para una debida aplicación de los CDI's en su calidad de tratados. En fin, damos a entender de manera clara que los Convenios para Evitar la Doble Imposición se califican de un nivel jerárquico superior que todas las normas internas, obviamente exceptuando a nuestra Carta Magna.

Visto lo relacionado a la jerarquía normativa de los Convenios para Evitar la Doble Imposición, pasaremos a analizar otro principio de la aplicabilidad de los Convenios para Evitar la Doble Imposición que está siendo vulnerado por el ordenamiento jurídico ecuatoriano.

El principio que utilizaremos como soporte para demostrar que los CDI's deben aplicarse a los contribuyentes que se encuentren bajo las hipótesis de los mismos, se lo conoce como el principio de ley especial o principio de especialidad. Según el principio de especialidad, Patiño lo conceptualiza dentro de las siguientes palabras, “Es decir, las normas jurídicas derivadas de un tratado, sólo se aplican en los supuestos hipotéticos descritos en el mismo, es decir, en el tratado y para el resto de hipótesis fuera de los límites del tratado, la regulación corresponde a la ley¹⁶⁶”. Los Convenios para Evitar la Doble Imposición tratan sobre ingresos que obtuvieron personas (residentes) en uno de los Estados contratantes en el otro Estado contratante (Estado de la Fuente). Es decir, especifica que en los casos que un

¹⁶⁵ Resolución del Tribunal Andino. Registro Oficial No. 178 de 27 de abril de 1999.

¹⁶⁶ Ruperto Patiño Manffer. “La Jerarquía de los Tratados Internacionales y la Incorporación del Derecho Internacional al Derecho Nacional”. *Op. cit.*, p. 540.

residente de un Estado contratante obtenga ingresos en el otro Estado contratante, para evitar que el contribuyente se someta a un doble régimen de imposición los Estados mediante dicho convenio solucionan tal problemática. En otras palabras, la ley interna de los Estados contratantes no especifica las hipótesis que cada uno de los Convenios contempla, claramente los Convenios tratan de aspectos más específicos que la misma ley tributaria de los Estados.

En concordancia con lo manifestado con el doctrinario mexicano, Uckmar sostiene el mismo planteamiento sobre la especialidad de los tratados, aludiendo lo siguiente:

Tal principio deriva de que la norma está destinada a regular una materia más específica respecto de aquella disciplinada por la norma común (especialidad *ratione materiae*) o también porque la norma dotada del requisito de especialidad se dirige a un círculo más estrecho de personas (especialidad *ratione personarum*)¹⁶⁷.

El principio de especialidad de los tratados, como ya mencionamos y ratificamos según lo citado, en que la norma que contemple supuestos hipotéticos de manera más específica con respecto de las otras normas, tendrá prioridad en su aplicación. Uckmar nos señala dos aspectos sumamente importantes: El primero en relación a la materia que trate el cuerpo normativo y, el segundo a la circunferencia de personas que aplicará. Nuevamente, los Convenios para Evitar la Doble Imposición se aplican a ciertas personas, aquellas residentes en uno de los Estado contratantes que obtengan ingresos en otro Estado contratante que serán sometido a imposición por concepto de impuesto a la renta y o al patrimonio.

A falta de una disposición interna en la que nos clarifique cuando debe aplicarse un CDI o cuando deba aplicarse la normativa interna, hemos detallado dos principios por los cuales los Convenios para Evitar la Doble Imposición deben aplicarse de manera directa a los contribuyentes que cumplan con los supuestos establecidos en los CDI's. El primero que trata sobre la jerarquía de los CDI's frente a la normativa tributaria interna y, el segundo por el principio de especialidad de los CDI's en la materia que le compete. Bajo el problema jurídico que nos planteamos en la tesina, en el presente capítulo nos enfocamos a uno de los aspectos del problema, lo cual trata sobre la aplicabilidad de los Convenios. En otras palabras más concisas, si hubiera una disposición que someta a aplicar un Convenio a un contribuyente que está bajo la circunferencia de aplicación, éste aplicará un diferente método para evitar la doble imposición, de igual manera habrá inequidad en virtud del diferente tratamiento de los

¹⁶⁷ Víctor Uckmar *et al.* *Manual de Derecho Tributario Internacional*. Óp .cit., p. 27, 28.

métodos (tema que veremos más adelante), pero no habrá una inequidad en virtud de la elección que puede tener ése contribuyente en aplicar una u otra norma, que a la final, en la presente tesina se reduce a las herramientas para evitar la doble imposición.

Nos es de relevancia el presentar el reciente análisis sobre la aplicación de los CDI's según la OCDE. Mediante petición de los Ministros de Finanzas de los Estados parte del Grupo de los 20 o G20 dirigida al Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE en el año 2013, se presentó cuestiones que los Estados y las Administraciones Tributarias están siendo afectados en relación a la fiscalización internacional. La OCDE en virtud de la solicitud de un estudio sobre los temas concernientes, presentó un Plan de Acción que incluye los temas en los cuales la normativa interna e internacional deben cambiar para un mejor control en asuntos fiscales¹⁶⁸.

Estrictamente, el Plan de Acción emitido por la OCDE, se centra a la regularización y la prevención de los BEPS (Benefit Erosion and Profit Shifting)¹⁶⁹; que trata sobre la nueva tendencia para evitar ciertos fenómenos involucrados en la fiscalización internacional, tales como el uso de CDI's para lograr una nula o doble no imposición, los nuevos retos de la tributación frente a la economía digital, entre otros aspectos.

El Plan de Acción está compuesto por 15 Acciones para una fiscalización justa y eficaz. Las Acciones propuestas en el Plan de Acción se enfocan en problemáticas vanguardistas de la fiscalización internación actual. Como por ejemplo: “Action 1: Address the tax challenges of the digital economy¹⁷⁰”, tema que mencionamos de manera superficial en el capítulo anterior haciendo referencia a la ley interna del Ecuador sobre la determinación de la fuente de intangibles en el Internet; “Action 3: Strengthen CFC rules¹⁷¹”, acción que implica una transición a una normativa rigurosa frente a las CFC.; “Action 13: Re-examine transfer pricing documentation¹⁷²”, entre otras Acciones para un nuevo modelo de control fiscal de los actuales desafíos presentados por la tributación internacional.

¹⁶⁸ OCDE. *About BEPS*. <http://www.oecd.org/tax/beps-about.htm> (acceso: 14/07/2014).

¹⁶⁹ *Ibid.*

¹⁷⁰ OCDE. *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*. <http://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf> (acceso: 14/07/2014).

¹⁷¹ *Ibid.*

¹⁷² *Ibid.*

Para efectos de la presente tesina, encontramos dentro de las Acciones propuestas por la OCDE, una en la cual se orienta hacia la aplicación de los Convenios para Evitar la Doble Imposición. La Acción 6, la cual consiste en los siguientes términos:

Develop model treaty provisions and recommendations regarding the design of domestic rules to prevent the granting of treaty benefits in inappropriate circumstances. Work will also be done to clarify that tax treaties are not intended to be used to generate double non-taxation and to identify the tax policy considerations that, in general, countries should consider before deciding to enter into a tax treaty with another country. The work will be co-ordinated with the work on hybrids¹⁷³.

Los CDI's no son tratados que tienen como objetivo el que un contribuyente se ajuste al mismo para obtener resultados inapropiados, tales como la nula imposición. En el capítulo anterior analizamos algunos aspectos sobre los Convenios para Evitar la Doble Imposición, entre ellos, los objetivos principales los cuales se derivan en evitar la doble imposición, prevenir la evasión fiscal, promover el intercambio de información entre Administraciones Tributarias, incentivar el desarrollo comercial y la inversión, entre otros. Nos es claro, que el utilizar los tratados tributarios para obtener beneficios bajo circunstancias inapropiadas, es contrario a los fines anhelados por los Estados contratantes.

Observamos que la OCDE, dentro de su Plan de Acción, promueve que las legislaciones adopten medidas internas para contrarrestar prácticas indebidas ejecutadas por sujetos pasivos. La legislación interna de los Estados, deben tener en cuenta que una gran parte del empleo de los CDI's por parte de los contribuyentes es para lograr realizar estrategias tributarias con el fin de reducir la carga tributaria hasta llegar a una carga impositiva nula.

En la doctrina referente a la fiscalización internacional, encontramos doctrinarios que se enfocan únicamente a plantear problemas con relación al abuso de los CDI's por parte de los contribuyentes. Pasquale Pistone, en su publicación titulada *El Abuso de los Convenios Internacionales en Materia Fiscal*, nos precisa las circunstancias bajo las cuales un contribuyente está dentro de los presupuestos de un abuso de un CDI. El autor nos señala que

¹⁷³ OCDE. *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*. <http://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf> (acceso: 14/07/2014). Traducción al catalano: “Desarrollar disposiciones convencionales y recomendaciones relativas al diseño de normas internas que impidan la concesión de los beneficios del convenio en circunstancias inapropiadas. Se realizarán también trabajos para clarificar que los convenios fiscales no se destinan a ser empleados para generar la doble no imposición e identificar las consideraciones de política fiscal que, en general, los países deben tener en cuenta antes de decidirse a entrar en un convenio fiscal con otro país. El trabajo se coordinará con el trabajo sobre híbridos”. Vid. OCDE. *Plan de Acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*. <http://www.aedf-ifa.org/FicherosVisiblesWeb/Ficheros/Fichero79.pdf> (acceso: 14/07/14).

una persona al no tener la calidad subjetiva de aplicar un Convenio, por ejemplo, no ser residente de uno de los Estados contratantes, y que por tal motivo no está facultado a tener los beneficios contemplados en el instrumento, la persona no facultada a aplicar el CDI manipulará figuras legales para lograr adecuarse y estar calificado con el fin de beneficiarse del Convenio¹⁷⁴. En la circunstancia señalada estaríamos frente a una práctica abusiva de los Convenios conocida como el Treaty Shopping¹⁷⁵. Frente al uso indebido de los CDI's mediante el Treaty Shopping, Uckmar nos señala que:

[...] [E]l uso impropio que podía dársele a los tratados para evitar la doble imposición señalando, entre otros, el caso de una persona física o jurídica (residente o no de un Estado contratante) que actúe por medio de una entidad jurídica (*conduit company*) creada en un Estado con el fin de aprovechar los beneficios del tratado que, de otra manera, no le hubiesen sido reconocidos a dicho sujeto¹⁷⁶.

Por ende, nos referimos al Treaty Shopping cuando un sujeto pasivo manipula ciertas figuras jurídicas para lograr obtener los beneficios de un tratado que, a falta de tal manipulación, el contribuyente no estaría dentro de la circunferencia de aplicación de un CDI. Por Ejemplo, un residente en el Ecuador utiliza una persona jurídica pantalla residente en México para acogerse a los beneficios del Convenio para Evitar la Doble Imposición entre México y los Estados Unidos, para posteriormente obtener esos beneficios en el Ecuador.

Volviendo al Plan de Acción de la OCDE, dentro de los comentarios recibidos en la discusión pública para la solución del uso inapropiado de los CDI's, la Business and Industry Advisory Committee "BIAC", en sus comentarios acerca de la Acción 6 agrega que:

Regarding LoB articles, if the OECD chooses to adopt a LoB article to restrict treaty shopping, the article should be crafted to take into account global business operations of companies as well as trading arrangements between countries. With respect to current LoB articles, such provisions are complex and can unnecessarily restrict the application of a treaty where there is no treaty shopping¹⁷⁷.

¹⁷⁴ Pasquale Pistone. "El Abuso de los Convenios Internacionales en Materia Fiscal". *Curso de Derecho Tributario Internacional*. Victor Uckmar (coord.) Bogotá: Temis, 2003, p. 109.

¹⁷⁵ *Ibíd.*

¹⁷⁶ Victor Uckmar, Giuseppe Corasaniti y Paolo de Capitani di Vimercate. *Manual de Derecho Tributario Internacional*. *Óp. Cit.*, p. 101.

¹⁷⁷ OCDE. *Comments Received on Public Discussion Draft; BEPS Action 6: Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances*. <http://www.oecd.org/tax/treaties/comments-action-6-prevent-treaty-abuse.pdf> (acceso: 14/07/2014).

Nuestra perspectiva acerca de la utilización de cláusulas en las que se limiten los beneficios de un tratado (LOB¹⁷⁸), puede conducir a generalizar ciertas prácticas comerciales como abuso de tratados. Es decir, a nuestra manera de ver, para que un contribuyente tenga una limitación de los beneficios de los Convenios debe ser estudiado por la Administración Tributaria, debe haber un estudio caso por caso. Para que la Administración Tributaria logre comprobar que un contribuyente está utilizando indebidamente un Convenio, debe poner en práctica la cláusula de intercambio de información contemplada en los mismo Convenios. Mediante un intercambio de información eficiente, los contribuyentes estarán bajo un alto riesgo en utilizar un modelo comercial en el cual se implementa figuras jurídicas únicamente con el propósito de beneficiarse del Convenio cuando no está dentro de la esfera de aplicación del mismo.

Debemos tener en cuenta que el Plan de Acción es una propuesta reciente para combatir ciertos problemas fiscales, por ende, no encontramos doctrina que nos apoye en la comprensión sobre ciertos aspectos. Nuestro criterio a la luz de lo expuesto sobre recientes discusiones dentro de la OCDE, se encamina sobre la mayor atención que se debe prestar a los CDI's dentro del ámbito legislativo como administrativo.

Como un primer avance legislativo sobre la aplicación de los CDI's, debería basarse en el *cuándo* debe aplicarse un CDI, bajo qué circunstancias, es decir, tener una estandarización de aplicabilidad de los Convenios, no dejar al libre albedrío de las personas en aplicar o no el Convenio. A consecuencia de una aplicabilidad estandarizada de los Convenios, será más sencillo para la Administración Tributaria verificar los contribuyentes que están aplicando el Convenio y el propósito de la aplicación. En virtud del abuso de los tratados, el SRI, debe tener un mayor control sobre el uso de los mismos, como se mencionó anteriormente, mediante un intercambio eficiente de información entre Administraciones Tributarias.

¹⁷⁸ Sobre las cláusulas o medidas LOB, (Limiting of benefits), dentro de los mismo comentarios a la Acción 6, la Association of British Insurers, nos da a entender que son medidas en las cuales los contribuyentes no pueden aplicar los beneficios contemplados en los Convenios por motivo de una práctica comercial que utiliza el mismo tratado de manera inapropiada. *Vid.* OCDE. *Comments Received on Public Discussion Draft; BEPS Action 6: Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances. Óp. cit.*

3. Métodos para evitar la doble imposición

Visto la compleja e indefinida aplicabilidad de los Convenios para Evitar la Doble Imposición según lo que manifiesta nuestro ordenamiento jurídico, veremos que nos encontraremos frente a una gran problemática. Se comprobará que las herramientas o métodos prescritos en las diferentes medidas adoptadas por la legislación ecuatoriana vulneran al principio de equidad en su ámbito horizontal y al principio de neutralidad.

En primer lugar, veremos la definición teórica sobre los métodos. Posteriormente, para tener un conocimiento amplio sobre los métodos, plantearemos casos prácticos sobre la aplicación de cada uno de los métodos. Dentro de un segundo plano, veremos como el Ecuador, dentro de su legislación tributaria (Ley de Régimen Tributario Interno y Convenios para Evitar la Doble Imposición), ha implementado dichos métodos para evitar que sus contribuyentes sean víctimas de una doble imposición.

3.1 Concepto General de los Métodos para Evitar la Doble Imposición

Consideramos de suma importancia para efectos de la presente tesina, el definir de manera general a los métodos para evitar la doble tributación. Para que el lector tenga una sólida construcción o entendimiento de la hipótesis planteada, es preciso iniciar desde la raíz de lo que conoce la doctrina y las legislaciones como los *métodos* en materia de fiscalización internacional.

En el sentido estricto y amplio del Derecho Internacional Tributario, los Estados han adoptado medidas bilaterales, multilaterales y unilaterales, respectivamente, para evitar la doble imposición. Como parte de las medidas internacionales (CDI's) sean de carácter bilateral o multilateral, encontramos la cláusula en la que pauta el método para evitar la doble imposición por los Estados contratantes. Tal como nos ratifica la afirmación el catedrático de la Universidad de A. Coruña, José M. Calderón en su publicación, *La Doble Imposición Internacional y los Métodos para su Eliminación*, señalando que:

[...] [E]n 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 [...]¹⁷⁹

Es imposible o de pensamiento utópico, el considerar que el fenómeno de la doble imposición puede ser combatido mediante un consenso mundial de las legislaciones tributarias. Es inconcebible que todos los Estados tengan una legislación idéntica para eliminar o combatir dicho fenómeno fiscal. Para detener dicha problemática que sufren los contribuyentes los Estados celebran CDIs, y como nos señala el autor español, dentro de estos acuerdos encontramos los mecanismos o técnicas para combatir la doble imposición. Por lo que concluimos, que los métodos para evitar la doble imposición dentro de una medida bilateral o multilateral están plasmados en los acuerdos que contraen los Estados con el fin de prevenir el fenómeno fiscal.

Ahora cabe preguntarnos *¿Qué son los métodos para evitar la doble imposición?*

El autor ibérico Clemente Checa González, considera que los métodos para evitar la doble imposición son el corazón o la matriz de los CDI's. El autor indica que, “Los métodos para evitar la doble imposición internacional [...], constituyen la auténtica respuesta a este problema¹⁸⁰”. En concordancia con el autor, los métodos para resolver la problemática de la doble imposición en la fiscalización internacional son la herramienta y la técnica para poder contrarrestarla. Por otro lado, el catedrático de Emory University School of Law, Richard L. Doernberg, argumenta que los diferentes métodos que utilizan los Estados dependiendo de su sistema tributario, son un mecanismo para “Relieving Double Taxation¹⁸¹” de ingresos sometidos a imposición en otro Estado. El autor señala que existen varios tipos de mecanismos para aliviar la doble imposición y, al momento de que un Estado no contemple dichas medias dentro de su legislación los contribuyentes sufrirían una doble carga fiscal¹⁸².

¹⁷⁹ José Manuel Calderón Carrero. “La doble Imposición Internacional y los Métodos para su Eliminación”. *Fiscalidad Internacional*. Fernando Serrano Antón. (Director). 4ª Ed. Madrid: CEF, 2010, p. 363.

¹⁸⁰ Clemente Checa González. *Derecho Financiero y Tributario*. file:///C:/Users/User/Downloads/Dialnet-MedidasYMetodosParaEvitarLaDobleImposicionInternac-816263.pdf (acceso: 14/04/2014).

¹⁸¹ Richard L. Doernberg. *International Taxation*. 5ª Ed. Saint Paul (Minnesota): West Group: 2001, p. 177.

¹⁸² *Id.*, pp. 177-182.

Tanto la publicación de Calderón Carrero como el texto de Doernberg al tratar sobre los métodos para evitar la doble imposición, inician con un análisis que vale tomar en cuenta. Siendo expertos de sistemas legales distintos, como son el *civil law* y *common law*, respectivamente, ambos catedráticos señalan que los Estados a nivel mundial han tenido la iniciativa de atribuir de preferencia impositiva al Estado de la fuente del ingreso. Los sistemas tributarios han implementado distintas medidas con diferentes condiciones para dotar de preferencia fiscal al Estado de la fuente¹⁸³. Carrero hace énfasis señalando lo siguiente,

“Este “consenso voluntario” (no coercitivo) se ha ido alcanzando progresivamente desde 1920, partiendo de los primeros trabajos de la Sociedad de Naciones (League of Nations), pasando por los decisivos estudios de la OCDE y la ONU, hasta nuestros días”¹⁸⁴

Para aclarar, el consenso voluntario que trata Calderón Carrero, es la facultad prioritaria de someter a imposición del Estado en donde surgieron dichos ingresos. Por lo tanto, el Estado de residencia es aquél que debe implementar mecanismos para evitar que un contribuyente que obtuvo ingresos en otro Estado no deba pagar impuestos sobre esos ingresos en su país de residencia. No es de nuestro interés el saber que tendencia han adoptado los Estados en las preferencias de imposición, sea el Estado de residencia o fuente, a fin y al cabo, todos los Estados dependiendo las circunstancias serán país de residencia o país de fuente.

3.2 Los Métodos para Evitar la Doble Imposición

Al tener claro el concepto de los métodos que son utilizados para evitar la doble imposición, subsiguientemente es trascendental para la presente tesina, el exponer de manera teórica y práctica cuales son estos métodos. El Modelo de Convenio de la OCDE, en su sección introductoria, nos plantea una regla básica sobre la implementación de los métodos. La cual implica que los Estados pueden adecuar dos tipos de métodos, el método de exención y el método de crédito tributario¹⁸⁵. Al ser únicamente un Modelo de Convenio, los Estados

¹⁸³ Sobre el análisis de preferencia fiscal del Estado de la fuente, *vid.* José Manuel Calderón Carrero. “La doble Imposición Internacional y los Métodos para su Eliminación”. *Óp. cit.*, p. 178.

¹⁸⁴ José Manuel Calderón Carrero. “La doble Imposición Internacional y los Métodos para su Eliminación”. *Óp. Cit.*, p. 355.

¹⁸⁵ Modelo de Convenio OCDE. *Óp. Cit.*, p. 11.

pueden convenir en utilizar otros tipos de métodos dependiendo de su sistema tributario. Tal como nos señalan los comentarios al Art. 23 del Modelo de Convenio de la ONU, indicando 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 tributario¹⁸⁶”. A partir de la premisa, consideramos adecuado exponer los métodos que son utilizados como herramientas para evitar la doble imposición con mayor utilización o implementación dentro de las legislaciones tributarias.

3.2.1 Método de Crédito Tributario

El método de crédito tributario, método creado por el sistema jurídico anglosajón, es el método con mayor utilización por las legislaciones tributarias para combatir el fenómeno de la doble imposición¹⁸⁷. El método a tratar está contemplado como herramienta para combatir el fenómeno impositivo tanto en el Modelo de Convenio de las Naciones Unidas y en el Modelo de Convenio de la OCDE. Por lo tanto, cabe decir que debemos realizar un profundo análisis frente a dicha técnica por motivo de su extensa implementación en los sistemas tributarios de los Estados alrededor del mundo.

Para iniciar la indagación sobre el método de crédito tributario, debemos citar definiciones y análisis teóricos de juristas expertos en fiscalización internacional. Posteriormente al análisis teórico, vale la pena concretarlo en ejercicios prácticos para tener un entendimiento claro sobre la herramienta.

Según Mauricio A. Plazas Vega, catedrático y jurista experto en Derecho Tributario, define al método de crédito tributario de la siguiente manera: “Consiste en que el país *exportador* de la inversión concede al contribuyente un descuento equivalente a los impuestos que pague en el exterior con motivo de la realización de rentas fuera del país¹⁸⁸”. El autor

¹⁸⁶ Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación. Comentarios Art. 23. http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Model_2011_UpdateSp.pdf (acceso: 23/04/2014).

¹⁸⁷ José Manuel Calderón Carrero. “La doble Imposición Internacional y los Métodos para su Eliminación”. *Óp. cit.*, p. 397.

¹⁸⁸ Mauricio A. Plazas Vega. “Métodos para evitar la doble tributación internacional”. *Estudios de Derecho Tributario Internacional*. Bogotá. Legis: 2006, p. 423.

define a dicha técnica sin mayores complicaciones, entendemos que el método de crédito tributario faculta al contribuyente a realizar un *descuento* en el país de residencia por ingresos que fueron sometidos a imposición en el otro Estado o en el Estado de la fuente. Dentro de una misma concepción sobre el método a tratar, Calderón Carrero, nos define que:

[E]l sujeto activo que le establece somete a imposición al contribuyente por su renta (o patrimonio) mundial, pero permite que éste deduzca de su cuota tributaria el impuesto foráneo análogo que ha sido exaccionado en el extranjero en relación con el mismo hecho imponible¹⁸⁹.

En palabras algo más complejas, Calderón señala al igual que Plazas Vega, que el Estado de residencia del contribuyente que obtuvo ingresos sujetos a imposición en un país extranjero, atribuye al sujeto pasivo a que deduzca la cuota pagada por motivo de un impuesto generado por el mismo hecho imponible.

El método implica factores que dificultan su aplicación, ya que contiene varias formas de operar. Ambos autores antes citados, concuerdan en los modos en los que opera dicha técnica. El primero se lo clasifica como el método de imputación integral o el método de crédito tributario absoluto, el *tax credit*. Ésta 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 ingreso¹⁹⁰. A diferencia de la modalidad integral, encontramos el método de imputación ordinaria o crédito tributario limitado; modo en el cual su operación se basa en lo siguiente: el Estado de residencia concede la deducción del impuesto pagado por el contribuyente en el Estado de la fuente, sin exceder la tasa del mismo impuesto en el primer Estado. En otras palabras, el Estado de residencia faculta al sujeto

¹⁸⁹ José Manuel Calderón Carrero. “La doble Imposición Internacional y los Métodos para su Eliminación”. *Óp. cit.*, p. 397.

¹⁹⁰ Al tratar sobre el concepto del método de crédito tributario absoluto o íntegro, o como lo califica Calderón Carrero, método de imputación íntegra, los doctrinarios lo definen de una manera muy parecida. Por ejemplo, Calderón Carrero lo define señalando que: “[E]l Estado que establece esta modalidad del método de imputación permite, en todo caso, la deducción total de los impuestos satisfechos en el extranjero en relación con el mismo hecho imponible, contra la cuota tributaria resultante del impuesto nacional que grava la renta mundial del contribuyente.” *Vid.*, José Manuel Calderón Carrero. “La doble Imposición Internacional y los Métodos para su Eliminación”. *Óp. cit.*, p. 398. Por otro lado, Plazas Vega lo trata de la siguiente manera, “[E]l Estado de residencia del contribuyente reconoce el crédito del impuesto (*tax credit*) por el total del importe pagado en el exterior”. *Vid.*, Mauricio A. Plazas Vega. “Métodos para evitar la doble tributación internacional”. *Óp. cit.*, p. 423.

pasivo a deducir hasta el monto o tasa que determina su legislación interna, es decir, hasta el monto que tributaría si dicho ingreso fuese obtenido en ese Estado¹⁹¹.

Para tener una mejor comprensión sobre el método antes explicado, vale la pena incluir los casos que nos ofrece el Modelo de la OCDE y el Modelo de las Naciones Unidas. Ambos modelos explican de manera similar la práctica sobre la técnica para evitar la doble imposición.

Resumiendo el caso que expuesto en los comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE: Un contribuyente residente en el Estado R (Estado de Residencia) obtiene un ingreso total de 100,000 unidades, de estos ingresos 80,000 unidades fueron obtenidos dentro del Estado R y, 20,000 unidades en el Estado F (Estado de la fuente). El Estado R tiene una tarifa del 35% cuando el contribuyente suma ingresos de 100,000 unidades y, un 30% en caso de 80,000. Por otro lado, el Estado F tiene una tarifa de 20% en caso de un ingreso sumado de 20,000 unidades. Para efectos pedagógicos el Modelo de Convenio plantea una segunda tarifa para el Estado F que es de 40% por 20,000 unidades¹⁹².

En el mismo Modelo de Convenio, a continuación del ejemplo en sus comentarios, nos muestra un cuadro en el cual se explica la aplicación del método de imputación o crédito fiscal. El cuadro nos señala los siguientes cálculos:

¹⁹¹ Sobre la modalidad limitada u ordinaria del método de crédito tributario, Calderón Carrero explica de la siguiente manera: “[E]l Estado que concede su aplicación establece que la imputación de los impuestos extranjeros en ningún caso puede exceder del importe de la cuota que correspondería pagar en éste si las rentas (o patrimonio) foráneas fueran de origen nacional” *Vid.*, José Manuel Calderón Carrero. “La doble Imposición Internacional y los Métodos para su Eliminación”. *Óp. cit.*, p. 398. En palabras más sencillas, Plazas Vega lo define de la siguiente manera, “[E]l crédito del impuesto sólo se reconoce hasta un límite constituido por el tributo que originan las mismas rentas en el Estado de residencia.” *Vid.*, Mauricio A. Plazas Vega. “Métodos para evitar la doble tributación internacional”. *Óp. cit.*, p. 423.

¹⁹² Modelo de Convenio. OCDE. Comentarios al Art. 23 A y 23B.

b) Imputación ordinaria
 El Estado R calcula el impuesto sobre la renta total de 100.000 a la tasa del 35 por 100, y concede la deducción del impuesto que se adeuda en el Estado F sobre la renta procedente de F, pero en ningún caso se concede la deducción por un importe superior a la parte de impuesto en el Estado R correspondiente a la renta generada en F (deducción máxima). La deducción máxima será del 35 por ciento de 20.000 = 7.000.

	Caso (i)	Caso (ii)
Impuesto en el Estado R: 35 por ciento de 100.000	35.000	35.000
Menos impuesto en el Estado F	-4.000	
Menos deducción máxima		-7.000
Impuesto que se adeuda	31.000	28.000
Impuestos totales	35.000	36.000
Desgravación acordada por el Estado R por importe de	4.000	8.000

Cuadro No. 1¹⁹³

Dentro del Cuadro No.1, ejemplo que nos ofrece el Modelo de Convenio de la OCDE, vemos de manera práctica el caso planteado anteriormente. Consecuentemente deducimos el siguiente análisis: Cuando el Estado de Residencia, acuerda mediante un CDI que se someterá a la aplicación del método de crédito tributario ordinario frente a las rentas obtenidas en el otro Estado contratante, según el caso planteado por el Modelo de Convenio, el contribuyente presentará un total de ingresos al Estado R, rentas obtenidas en ese Estado y las rentas percibidas en el otro Estado (Estado de la Fuente). Del total de las rentas el Estado R tendrá una tarifa establecida, según el ejemplo es de 35%, lo cual da un total de impuesto a pagar de 35, 000 unidades. Aplicando el método de crédito tributario ordinario o el método de imputación limitada, que viene a ser el método con mayor implementación¹⁹⁴, el contribuyente deduce el monto del impuesto pagado en el Estado F. Del total del impuesto a pagar, en el presente caso se resta de 35, 000 unidades las 4,000 unidades que fueron pagados por concepto de impuesto a la renta en el Estado F. En consecuencia, el total a pagar por motivo de impuesto a la renta en el Estado R, sería de 31, 000 unidades. Como fue explicado anteriormente, el Modelo de Convenio por motivos explicativos y o pedagógicos, plantea el cálculo en el caso de que el Estado F contemple dentro de su legislación una tarifa superior a la tarifa del Estado R. Bajo las reglas del método de crédito tributario ordinario o limitado, el

¹⁹³ *Ibíd.*

¹⁹⁴ José Manuel Calderón Carrero. “La doble Imposición Internacional y los Métodos para su Eliminación”. *Óp. cit.*, p. 398.

contribuyente tiene la facultad de deducir hasta el monto de la tarifa establecida por el Estado R. En este caso, y como se observa claramente en el Cuadro No. 1, el contribuyente únicamente puede deducir hasta 7,000 unidades por motivo de impuesto a la renta pagado en el Estado F. ¿Qué consecuencia notoria encontramos en el segundo caso? El contribuyente dedujo su impuesto pagado en F hasta un límite predeterminado por la legislación tributaria interna del Estado R, lo cual, a fin de cuentas tenemos un caso de doble imposición en relación a 1, 000 unidades que exceden el límite establecido por la tarifa del Estado R.

La legislación comunitaria de la Unión Europea adoptó el método de imputación ordinario como una de sus principales técnicas para evitar la doble imposición, como bien destaca el Art. 4 de la Directiva 90/435/CEE emitida por el Consejo el 23 de julio de 1990 en su numeral primero, estableciendo lo siguiente:

Art. 4. 1 Cuando una sociedad matriz reciba, en calidad de socio de su sociedad filial, beneficios distribuidos por motivos distintos de la liquidación de la misma, el Estado de la sociedad matriz: [...] o bien los gravará, autorizando al mismo tiempo a dicha sociedad a deducir de la cuantía de su impuesto la fracción del impuesto de la filial correspondiente a dicho beneficios y, en su caso, la cuantía de la retención en origen percibida por el Estado miembro de residencia de la filial en aplicación de las disposiciones de excepción previstas en el artículo 5, dentro de los límites del importe del impuesto nacional correspondiente¹⁹⁵.

En concordancia con lo expuesto por la Directiva en relación al método de imputación ordinaria, se observa claramente que el país de residencia de la matriz, deducirá del impuesto a pagar en dicho país, lo correspondiente a los beneficios obtenidos sometidos a imposición en el país de la fuente o el país de residencia de la filial. Deducimos que trata sobre imputación ordinaria ya que determina el límite de deducción que está preestablecido en la legislación interna del Estado de residencia de la sociedad matriz.

A diferencia de la modalidad de aplicación limitada u ordinaria presentado por el Modelo de la OCDE, las Naciones Unidas dentro de su Modelo de Convenio, trata sobre la aplicación del método de crédito fiscal en su fase íntegra o absoluta. Como veremos en el siguiente cuadro, la aplicación de dicha técnica en ésta modalidad, causa que el contribuyente deduzca el total del impuesto pagado en concepto de impuesto a la renta en el Estado de la fuente. A diferencia de la primera modalidad explicada, las 1,000 unidades que fueron sujetos a imposición en los dos Estados contratantes, en aplicación de la modalidad íntegra no

¹⁹⁵ Directiva del Consejo. Relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes. Artículo 4. 23 de julio de 1990.

sucedería lo mismo, ya que el contribuyente se deduce el total de los impuestos pagados en el Estado de la fuente.

a) Descuento pleno

El Estado R calcula el impuesto sobre una renta total de 100.000 a la tasa del 35%, y concede la deducción del impuesto debido en el Estado S sobre la renta procedente de S.

	<i>Caso i)</i>	<i>Caso ii)</i>
Impuesto en el Estado R, 35% de 100.000	35.000	35.000
Menos impuesto en el Estado S	<u>-4.000</u>	<u>-8.000</u>
Impuesto debido	31.000	27.000
Total de impuestos	35.000	35.000
Desgravación concedida por el Estado R por importe de	4.000	8.000

Cuadro No.2¹⁹⁶

Es notoria la diferencia de resultados entre las dos modalidades del método de imputación. La una limita la deducción que el contribuyente está facultado a realizar por impuestos pagados en otro Estado, mientras que la segunda atribuye al contribuyente a deducir el total de impuestos sometidos a imposición en el Estado de la fuente.

3.2.1.1 Método de Crédito Tributario utilizado en los Convenios para Evitar la Doble Imposición suscritos por el Ecuador

Vale la pena determinar cuáles Convenios suscritos por el Ecuador, como medida bilateral, integran el método de crédito tributario como herramienta para evitar la doble Imposición. Para evitar una lectura repetitiva dentro de la presente tesina, los artículos que contengan el respectivo método estarán dentro de la sección de Anexos.

¹⁹⁶ Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación. Comentarios Art. 23. http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Model_2011_UpdateSp.pdf (acceso: 28/04/2014).

El método implementado en el Convenio para Evitar la Doble Imposición entre el Ecuador y la República Federal de Alemania, contiene un sistema mixto, ya que ciertas rentas se amparan bajo el método de exención, como será analizado en el siguiente subcapítulo, y otras rentas están sujetas al método de crédito tributario. Dentro del literal b, se observa claramente la implementación del método de crédito tributario, sin embargo, no se especifica la modalidad que deben sujetarse los contribuyentes, sea pleno u ordinario. Por ende, dicho artículo puede conllevar a una confusión de aplicación. Dentro de una interpretación literal del artículo, se deduce que el Ecuador implementó el método de crédito tributario íntegro o pleno, ya que no determina ninguna limitación a la deducción que está facultado a realizar el contribuyente¹⁹⁷. El Art. 23 contemplado en el Convenio suscrito con la República de Chile¹⁹⁸, da a entender dentro de una interpretación literal, que se utilizará el método de crédito tributario pleno cuando un residente en el Ecuador obtenga ingresos en Chile.

La República del Ecuador utiliza el método de crédito tributario dentro de su modalidad ordinaria con los siguientes Estados: Italia¹⁹⁹, Francia²⁰⁰, España²⁰¹, Rumania²⁰², Canadá²⁰³, México²⁰⁴, Brasil²⁰⁵, Uruguay²⁰⁶.

El artículo implementado en los Convenios suscritos por el Ecuador con Suiza²⁰⁷, Bélgica²⁰⁸, Corea²⁰⁹ y China²¹⁰ lo consideramos como un sistema mixto, ya que implementan

¹⁹⁷ Convenio para Evitar la Doble Imposición a la Renta con Alemania. Artículo 23. Registro Oficial No. 493 de 5 de agosto de 1986.

¹⁹⁸ Convenio entre la República del Ecuador y la República de Chile para Evitar la Doble Tributación y para Prevenir la Evasión Fiscal en relación al Impuesto a la Renta y al Patrimonio. Artículo 23. Registro Oficial No. 293 de 16 de marzo de 2004.

¹⁹⁹ Convenio para Evitar Doble Tributación a la Renta con Italia. Artículo 24. Registro Oficial No. 407 de 30 de marzo de 1990.

²⁰⁰ Convenio para Evitar la Doble Tributación a la Renta con Francia. Artículo 23. Registro Oficial no. 34 de 25 de septiembre de 1992.

²⁰¹ Convenio para Evitar la Doble Tributación entre Ecuador y España. Artículo 24. Registro Oficial No. 253 de 13 de agosto de 1993.

²⁰² Convenio para Evitar Doble tributación con Rumania. Artículo 25. Registro Oficial No. 785 de 20 de septiembre de 1995.

²⁰³ Convenio entre el Gobierno de la República del Ecuador y el Gobierno del Canadá para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en Materia de Impuesto a la Renta. Artículo 22. Registro Oficial No. 484 de 31 de diciembre de 2001.

²⁰⁴ 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. Artículo 22. Registro Oficial No. 281 de 9 de marzo de 2001.

²⁰⁵ Convenio para Evitar Doble Tributación a la Renta con Brasil. Artículo 23. Registro Oficial No. 865 de 2 de febrero de 1988.

²⁰⁶ Convenio entre el Gobierno de la República del Ecuador u la República Oriental del Uruguay para evitar la Doble Imposición en Materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio y Prevenir la Evasión Fiscal. Artículo 23. Registro Oficial Suplemento 619 de 16 de enero de 2012.

dos métodos distintos, uno de ellos es el método de crédito tributario ordinario al tratarse de ingresos provenientes de cánones, dividendos e intereses.

3.2.2 Método de Exención

Para efectos de la presente investigación jurídica, es de carácter primordial el análisis y estudio de la herramienta o mecanismo para evitar la doble imposición denominada como método de exención. El método que será tratado a continuación tiene una conexión directa con el problema jurídico planteado, ya que dentro de su distinta aplicación al método antes expuesto, contiene una ventaja notoria hacia el contribuyente. Al profundizar el método, veremos su aplicación dentro de la normativa ecuatoriana como una herramienta unilateral implementada para prevenir la doble imposición.

Los autores Ester Borderas y Pere Moles, en su libro de *Derecho Tributario Internacional*, nos ofrecen un planteamiento general sobre el método de exención explicando lo siguiente, “Según este sistema la renta se grava exclusivamente en uno de los países, quedando exenta en los restantes. Así, los demás países renuncian a la percepción del impuesto²¹¹”. En una perspectiva general sobre el método de exención, entendemos que dicha técnica solo faculta a un Estado en someter a imposición los respectivos ingresos, mientras que los demás Estados, renuncian, como bien señalan los autores, en ejercer su poder impositivo sobre los mismos ingresos. En otras palabras, el método de exención se refiere a que la imposición solo será ejecutada mediante el poder impositivo de un solo Estado. Dentro de la publicación, *Methods and Instruments for Study*, escrita por J. Van Hoorn, nos define al

²⁰⁷ Convenio para Evitar la Doble Tributación entre Ecuador y Suiza. Artículo 23. Registro oficial No. 788 de 25 de septiembre de 1995.

²⁰⁸ Convenio entre la República del Ecuador y el Reino de Bélgica tendiente a Evitar la Doble Imposición y a Prevenir la Evasión Fiscal en Materia de Impuesto sobre la Renta y sobre el Patrimonio. Artículo 23. Registro Oficial No. 312 de 13 de abril de 2004.

²⁰⁹ Convenio para Evitar la Doble imposición entre la República del Ecuador y la República de Corea. Artículo 23. Registro Oficial No. 124 de 15 de noviembre de 2013.

²¹⁰ Acuerdo entre el Gobierno de la República del Ecuador y el Gobierno de la República Popular de China para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal con respecto a los Impuestos sobre la Renta. Artículo 22. Registro Oficial Suplemento No. 85 de 20 de septiembre de 2013.

²¹¹ Ester Borderas y Pere Moles. *Derecho Tributario Internacional*. Barcelona: El Fisco, 2008, p. 53.

método de exención de la siguiente manera, “Under the exemption method, the foreign income is not taxed [...]”²¹². En concordancia con los autores antes citados, Van Hoorn define al método de exención de una manera simple y clara.

Debemos tener en cuenta que el método de exención, al igual que el anterior, tiene más de una modalidad de aplicación. Para esto, Michel W. E. Glautier y Frederick W. Bassinger en su publicación, *International Taxation*, nos dan a entender que existen dos modalidades en la aplicación del método de exención. La primera modalidad se la conoce como exención integral, mientras que la segunda, exención con progresividad²¹³. Glautier y Bassinger, en referencia a la primera modalidad, nos explican señalando lo siguiente: “Full exemption, as a result of which the country of residence exempts foreign income and assets completely in calculating the taxpayer’s liability to domestic tax²¹⁴”. Según lo expuesto, entendemos que la exención integral faculta al contribuyente a no tributar en el país de residencia la totalidad de los ingresos sometidos a imposición en el país de la fuente y, los ingresos tributados en el Estado de la fuente no formaran parte del cálculo del impuesto en el país de residencia en relación a la tarifa impositiva. En otras palabras, Boderas y Moles definen a la exención integral señalando que, “Se dejan exentas las rentas de fuente extranjera sin integrarlas en la base imponible del contribuyente en el país de residencia²¹⁵”. Los comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE, trata de una manera muy parecida a la cita que antecede, sin embargo, a nuestro parecer, lo conceptualiza de una manera más explicativa, indicando lo siguiente:

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 exención integral²¹⁶.

En fin, según lo expuesto, consideramos que vale la pena exponer el caso explicativo prescrito en los comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE. El caso es exactamente al citado para la explicación del método de crédito tributario. Para refrescar la memoria, señalaremos únicamente los datos claves; un contribuyente residente del Estado R, obtiene

²¹² J. Van Hoor Jr. “Methods and Instruments for Study”. *Curso de Derecho Tributario Internacional*. Victor Ukmar (coord). Bogotá: Temis, 2003, p. 603.

²¹³ Michel W. E. Glautier y Frederick W. Bassinger. *International Taxation*. Lexington: Lexington Books, 1987, p. 180.

²¹⁴ *Ibid.*

²¹⁵ Ester Boderas y Pere Moles. *Derecho Tributario Internacional*. *Óp. cit.*, p. 55.

²¹⁶ Modelo de Convenio OCDE. Comentarios al Art. 23 A y 23B. *Óp. cit.*

100,000 unidades de ingreso, de ellas, 80, 000 unidades fueron percibidas en el Estado R, mientras que 20,000 unidades en el Estado F²¹⁷. El método de exención integral, nos propone un cálculo más sencillo, lo cual deriva de que el Estado R, únicamente toma en cuenta los ingresos percibidos dentro de su territorio, por ende, según el ejemplo, la tasa impositiva de 80,000 es el 30%. Consecuentemente el contribuyente pagaría un impuesto de 24,000 unidades en el Estado R. Por otro lado, el sujeto pasivo pagó (caso I; 4000), (caso II; 8000) en el Estado F mediante la tasa impositiva que señala el ejemplo dentro del Modelo. En conclusión, el contribuyente pagaría un menor impuesto que el método de crédito tributario, ya que en éste, el impuesto total pagado es de (caso I; 28,000), (caso II; 32,00)²¹⁸.

La segunda modalidad del presente mecanismo se la conoce como método de exención con progresividad. A diferencia de la exención integral, la exención con progresividad tal como nos explica Vicente Ferrer Grau, en el texto *La Fiscalidad Internacional*, consiste en lo siguiente, “Si bien, la renta de fuente extranjera queda fiscalmente exenta en el Estado de residencia, es añadida al resto de la renta del contribuyente con el fin de determinar los tipos de gravamen aplicables al resto de la renta en el citado Estado²¹⁹”. Es decir, el Estado de residencia toma en cuenta los ingresos sometidos a imposición en el Estado de la fuente del ingreso, exclusivamente para determinar la tarifa aplicable en relación a dichos ingresos que fueron obtenidos en el extranjero. En otras palabras, Glautier y Bassinger, lo conceptualizan argumentando que: “It operates by respecting the exemption of foreign income assets from domestic tax, but takes them into account for exposing the taxable income assets to tax at progressive rates appropriate to total world income and world assets²²⁰”. A continuación, dentro de un enfoque práctico sobre la aplicación de la técnica para evitar la doble imposición, Ferrer y García nos presentan el siguiente caso:

²¹⁷ Sobre el caso que nos expone los comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE, *Vid.*, Modelo de Convenio. OCDE. Comentarios al Art. 23 A y 23B. *Óp. cit.*

²¹⁸ Para comprobar datos del ejemplo, *Vid* Cuadro 23-1 en: Modelo de Convenio. OCDE. Comentarios al Art. 23 A y 23B. *Óp. cit.*

²¹⁹ Vicente P. Ferrer Grau y Rosa m. García López. *La Fiscalidad Internacional*.

http://books.google.com.ec/books?id=TsWj3e_GYA4C&pg=PA18&dq=metodo+de+exenci%C3%B3n+con+progresividad&hl=es&sa=X&ei=QXVqU43GHcOyyATT7IKoCw&ved=0CD0Q6AEwAw#v=onepage&q&f=false (acceso: 07/05/2014).

²²⁰ Michel W. E. Glautier y Frederick W. Bassinger. *International Taxation*. Lexington: Lexington Books, 1987, p. 180.

	<i>País de origen</i>	<i>País de residencia</i>
<i>Renta</i>	500.000	4.000.000
<i>Tipo impositivo</i>	20%	Hasta 3.000.000 -----15% Exceso sobre 3.000.000 y hasta 4.000.000 ----20% Exceso sobre 4.000.000-----30%

Solución:

País de origen: Base Imponible = 500.000
Cuota = 500.000 x 20% = 100.000

País de residencia: Base Imponible (Total) = 4.000.000 + 500.000 = 4.500.000
Cuota = 3.000.000 x 15% = 450.000
1.000.000 x 20% = 200.000
500.000 x 30% = 150.000
800.000

TME (Tipo medio efectivo de gravamen) = 800.000 / 4.500.000 = 0,1777
Pl = 4.000.000
Cuota = 4.000.000 x 0,1777 = 710.800

Cuadro No. 3²²¹

En el cuadro, vemos la manera operativa del método de exención con progresividad. Observamos que el contribuyente fue sometido en el país de la fuente al pago del impuesto a renta dentro de una tarifa del 20% de 500,000 unidades, lo cual equivale a un impuesto a pagar de 100, 000 unidades. El país de la residencia del contribuyente, bajo la aplicación del método de exención con progresividad, realiza el siguiente cálculo: Se incluye el ingreso obtenido por el contribuyente en el Estado de la fuente para determinar, lo que fue explicado en las definiciones por parte de los doctrinarios, la tarifa aplicable al resto de la renta. El primer paso para realizar el cálculo se basa en la sumatoria del resultado que se obtenga del porcentaje (tarifa) del monto base, en el caso expuesto, 15% de 3'000,000, más el resultado del porcentaje aplicado al restante, en el caso el 20% del restante 1'000,000 unidades, y por último, el exceso del monto que determine la tabla, lo cual es de 500,000. El resultado de la sumatoria de las tres operaciones se divide con el total de ingresos, el resultado de la división es la tarifa que se aplicará. Dicha tarifa se aplica en referencia a los ingresos obtenidos en el país de la residencia, sin incluir los ingresos en el Estado de la fuente, ya que estos únicamente fueron incluidos para determinar la tasa efectiva aplicable.

²²¹ Vicente P. Ferrer Grau y Rosa m. García López. *La Fiscalidad Internacional*. Óp. cit.

3.2.2.1 Método de Exención utilizado en los Convenios para Evitar la Doble Imposición suscritos por el Ecuador

En el siguiente subcapítulo estudiaremos los Convenios para Evitar la Doble Imposición suscritos por el Ecuador, que establezcan el método de exención como herramienta para evitar la doble imposición jurídica. Los artículos de cada uno de los Convenios suscritos por el Ecuador que contengan el método de exención estarán dentro de la sección de Anexos.

El Convenio suscrito entre la República Federal de Alemania y la República del Ecuador, en su Art. 23, contiene como método para evitar la doble imposición el método de exención. Podemos decir que en dicho artículo hay ciertas variaciones. Dentro de un primer plano se utiliza el método de exención integro para ciertas rentas. Tales como las rentas obtenidas provenientes de bienes inmuebles, los beneficios empresariales, dividendos al amparo del Art. 10 del Convenio, y por último las remuneraciones bajo las reglas del Art. 15, 18 numeral 1 y 2²²².

El Convenio suscrito por la República del Ecuador y el Brasil en su numeral segundo utiliza el método de exención de los dividendos pagados a una sociedad residente de un Estado contratante que es propietaria del 10% del capital social de una sociedad domiciliada en el otro Estado. El artículo no determina la modalidad a aplicar. Al parecer, el artículo se refiere a la modalidad integral de dicho método²²³.

De conformidad con el Art. 23 de los Convenios para Evitar la Doble Imposición suscritos por la República del Ecuador con el Confederado de Suiza²²⁴, el Reino de Bélgica²²⁵, la República de Corea²²⁶ y la República Popular de China²²⁷, de manera general se aplica el

²²² Convenio para Evitar la Doble Imposición a la Renta con Alemania. Artículo 23. Registro Oficial No. 493 de 5 de agosto de 1986.

²²³ Convenio para Evitar Doble Tributación a la Renta con Brasil. Artículo 23. Registro Oficial No. 865 de 2 de febrero de 1988.

²²⁴ Convenio para Evitar la Doble Tributación entre Ecuador y Suiza. Artículo 23. Registro oficial No. 788 de 25 de septiembre de 1995.

²²⁵ Convenio entre la República del Ecuador y el Reino de Bélgica tendiente a Evitar la Doble Imposición y a Prevenir la Evasión Fiscal en Materia de Impuesto sobre la Renta y sobre el Patrimonio. Artículo 23. Registro Oficial No. 312 de 13 de abril de 2004.

²²⁶ Convenio para Evitar la Doble imposición entre la República del Ecuador y la República de Corea. Artículo 23. Registro Oficial No. 124 de 15 de noviembre de 2013.

método de exención con progresividad, con ciertas peculiaridades que fueron abordadas en el subcapítulo anterior.

El Convenio suscrito con el Uruguay utiliza el método de crédito tributario ordinario, como fue expuesto anteriormente, e incluye al método de exención con progresividad para ciertas rentas específicas, en el caso ecuatoriano, en los artículos 9.1 y 37 de la LORTI²²⁸.

El Acuerdo de Cartagena que trata sobre el Régimen para Evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal, en su artículo 3, trata sobre la jurisdicción tributaria de los países miembros, en dicha disposición, se establece que los ingresos deberán ser sometidos a imposición en donde tenga su fuente productora, es decir, en el Estado de la fuente. A más de lo mencionado, determina que los demás Estados Miembros deberán considerar a dichos ingresos como ingresos exentos de imposición; es decir, la Decisión 578, Acuerdo de Cartagena, implementa el método de exención integral para combatir la doble tributación²²⁹.

Por último, cabe mencionar el Convenio para Evitar la Doble Imposición en relación con el Transporte Aéreo con el Gobierno de la República Argentina. El acuerdo contiene diferentes cláusulas que los demás Convenios. En su Art. 3, prescribe que los ingresos obtenidos por empresas de transporte aéreo, únicamente estarán obligas a tributar en el Estado contratante donde tengan su domicilio. Claramente estamos frente a la aplicación del principio del país de la fuente. Sin embargo, nos cabe la duda sobre el método aplicable por medio del país de la residencia frente a dichos ingresos. Dentro del Convenio no encontramos ninguna disposición que solucione dicha controversia²³⁰.

²²⁷ Acuerdo entre el Gobierno de la República del Ecuador y el Gobierno de la República Popular de China para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal con respecto a los Impuesto sobre la Renta. Artículo 22. Registro Oficial Suplemento No. 85 de 20 de septiembre de 2013.

²²⁸ Convenio entre el Gobierno de la República del Ecuador u la República Oriental del Uruguay para evitar la Doble Imposición en Materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio y Prevenir la Evasión Fiscal. Artículo 23. Registro Oficial Suplemento 619 de 16 de enero de 2012.

²²⁹ Decisión del Acuerdo de Cartagena 578; Régimen para evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal. Artículo 3. Registro Oficial Suplemento 457 de 9 de noviembre de 2004.

²³⁰ Convenio para evitar la doble imposición en relación con el Transporte Aéreo con el Gobierno de la república Argentina. Art. 3. Registro Oficial No. 253 del 4 de mayo de 1982.

3.2.3 Método de la Deducción

Por efectos de conocimiento general sobre las herramientas que son implementadas por las diferentes legislaciones para evitar o combatir el fenómeno de la doble imposición, repasaremos de manera muy superficial el método de la deducción.

La definición que nos proporciona los autores Ferrer y García sobre dicho método es la siguiente:

Consiste en deducir el impuesto extranjero de la base imponible del impuesto en el país de residencia (a diferencia del método del crédito fiscal o de imputación, donde la deducción del impuesto extranjero es sobre la cuota tributaria del país de residencia del contribuyente)²³¹.

Para no alargarnos en la explicación de dicho método, únicamente presentaremos un caso práctico que nos ofrece la doctrina española. El texto titulado, *100 Ejercicios de Economía Pública*, el autor José Manuel Cansino entre otros, nos ofrecen una gran cantidad de ejercicios de economía pública, entre ellos, presentan varios ejercicios sobre imposición bajo la utilización de los diferentes métodos. A continuación, expondremos uno de ellos en el cual se utiliza el método en análisis. En resumen, el caso trata que un contribuyente residente en España, obtiene un ingreso en el Estado de residencia de 30, 000 euros, en el mismo período fiscal, el contribuyente obtiene un ingreso por motivo de dividendos de 6,000 euros como accionista de una compañía danesa²³². Los autores nos explican la solución del caso mediante el método de la deducción, lo cual consiste en el siguiente cálculo:

²³¹ Vicente P. Ferrer Grau y Rosa m. García López. *La Fiscalidad Internacional*. Óp. cit.

²³² José Manuel Cansino *et al.* *100 Ejercicios de Economía Pública*. Madrid: Delta, 2006, p. 195.

<p><i>2.4. Método de deducción</i></p> <p>Base liquidable = 36.000 – 1.200 = 34.800</p> <p>Cuota tributaria:</p> <p>Hasta 25.800, Cuota = 6.312</p> <p>Resto al 37% = 9.900 × 0,37 = 3.330</p> <p>Total = 6.312 + 3.330 = 9.642</p> <p>Carga impositiva total = 9.642 + 1.200 = 10.842 euros</p>
Cuadro No. 4 ²³³

El ejemplo presentado nos clarifica la diferencia que existe entre el método de imputación y el método de la deducción, ya que la deducción del impuesto pagado en el país de la fuente se deduce del total de la base imponible, más no de la cuota del impuesto, como bien nos señalan Ferrer y García.

Para concluir el presente subcapítulo, debemos señalar que seguramente existen otras medidas en relación a técnicas o herramientas para evitar la doble imposición en los ordenamientos jurídicos alrededor del mundo. En la presente tesina nos es importante el señalar únicamente los métodos con mayor practicidad en los sistemas tributarios y, en especial referencia al sistema tributario del Ecuador. Logramos identificar el uso de dos métodos en general por parte de nuestra legislación respecto a los CDI's suscritos; el método de crédito tributario y el método de exención, ambas en sus distintas modalidades.

3.3 Método implementado por la legislación tributaria ecuatoriana, específicamente por el Art. 49 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno

Dentro del Capítulo primero, nos referimos a las medidas bilaterales, multilaterales y unilaterales que han adoptado los Estados frente a la problemática de la doble imposición que conlleva la fiscalización internacional. Hasta el momento, hemos abordado a lo que se refiere a las medidas bilaterales y multilaterales para evitar la doble tributación. Dentro del presente

²³³ *Id.*, p. 197.

subcapítulo, plasmaremos la medida unilateral que ha implementado el Ecuador dentro de su normativa tributaria interna. Específicamente, nos centraremos al método que la LORTI ha prescrito como herramienta unilateral para evitar la doble imposición.

En un análisis histórico sobre el tratamiento de nuestra legislación tributaria respecto a las rentas extranjeras obtenidas por personas naturales o jurídicas residentes en el Ecuador, veremos que comprende variaciones. La Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, publicada el 22 de diciembre de 1989, en su Art. 48, establecía el siguiente tratamiento a las rentas que fueron sometidas por otras jurisdicciones tributarias:

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 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 Ecuador²³⁴.

Conforme a lo explicado anteriormente, nos es sencillo identificar que estamos frente al método de crédito tributario ordinario, ya que determina el límite a deducir por parte del contribuyente en relación a la tasa que prescribe la legislación tributaria ecuatoriana. Dicho método de crédito tributario tuvo vigencia hasta la promulgación de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador, publicada en el Registro Oficial Suplemento No. 242 el 29 de diciembre de 2007. El texto del Art. 102 de la Ley de Equidad Tributaria (Art. 49²³⁵ vigente de la LORTI), modificó el método que se utilizará por el sistema tributario a las rentas de residentes en el Ecuador que fueron sometidas a imposición en otro Estado. El texto establece lo siguiente:

Tratamiento sobre rentas del extranjero.- Toda persona natural o sociedad residente en el Ecuador que obtenga rentas en el exterior, que han sido sometidas a imposición en otro Estado, se excluirán de la base imponible 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 contribuyente²³⁶.

La norma jurídica antes citada, mediante una interpretación literal de la misma, nos somete a los residentes en el Ecuador a la aplicación del método de exención en su modalidad

²³⁴ Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno. Artículo 48. Registro Oficial No. 341 de 22 de diciembre de 1989.

²³⁵ Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno. Artículo 49. *Óp. cit.*

²³⁶ Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador. Artículo 102. Registro Oficial Suplemento No. 242 de 29 de diciembre de 2007.

integral sobre las rentas que fueron obtenidas en el extranjero. Dicha regla no es aplicable, como bien determina la disposición legal, a ingresos que fueron obtenidos en paraísos fiscales

Para la debida aplicación de la norma, el Art. 136 del Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario nos propone ciertas reglas específicas. El inciso primero de la norma establece que:

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.²³⁷

Ratifica como medida unilateral para evitar la doble imposición la aplicación del método de exención integral. En resumen de las demás reglas del artículo, hace referencia a la inaplicación de dicha medida cuando las rentas sean provenientes de paraísos fiscales y de regímenes de menor imposición, o cuando dichas reglas fueron exentas en el Estado de la fuente, en tales casos, aplica el método de crédito tributario.

Como fue mencionado en el primer capítulo, las rentas provenientes de paraísos fiscales y de regímenes de menor imposición se las otorga un diferente tratamiento por los motivos que fueron expuestos. Consecuentemente, no es parte de nuestra análisis las rentas provenientes de tales jurisdicciones ya que los contribuyentes gozan de beneficios fiscales que pocas legislaciones las contemplan.

No nos queda duda sobre la herramienta implementada por el Ecuador como medida unilateral. Sin embargo, debemos estar claros que hay una diferencia notoria con las herramientas que optaron nuestros representantes en los CDI's suscritos por el Estado.

²³⁷ Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno. Artículo 136. *Óp. cit.* Artículo completo en el Anexo No. 2.

3.4 La diferencia de trato a los contribuyentes mediante la aplicación de los distintos métodos para evitar la doble imposición

Para finalizar el presente capítulo, nos enfocaremos a las consecuencias de la práctica de los diferentes métodos para evitar la doble imposición para verificar la diferencia de trato entre las diferentes herramientas. Especialmente nos centraremos en los diferentes métodos que aplica la legislación tributaria del Ecuador. Nos queda claro los métodos que prescribe nuestro sistema tributario, por lo tanto haremos un análisis de aquello.

Recapitulando, podemos hablar de dos métodos para evitar la doble tributación que contempla nuestra legislación en materia de fiscalización internacional. El primero lo encontramos en el Art. 49 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno y con mayor explicación en el Art. 137 del Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno. Tal como fue aclarado en el subcapítulo anterior, nuestra legislación interna prescribe como herramienta unilateral para prevenir y evitar la doble imposición el método de exención integral. En segundo lugar, nos encontramos con los métodos implementados en cada uno de los Convenios suscrito por el Ecuador.

Dentro de los ejemplos citados, vemos que mediante la aplicación de cada método el contribuyente sufre una variación, una diferente tasa, un diferente impuesto total a pagar. Es decir, mediante la aplicación de cada uno de los métodos como veremos a continuación, los números y cálculos del impuesto a pagar son notablemente distintos.

En el primer capítulo analizamos el criterio de la Corte Constitucional en su Resolución No. 14 en referencia al principio de equidad. Consiste en el que los contribuyentes que estén bajo las circunstancias similares o análogas, deben tener un mismo tratamiento por parte de la ley. Sin embargo, los contribuyentes con la misma capacidad contributiva que obtengan ingresos provenientes de distintas fuentes, serán sometidos a un tratamiento diferente por parte de la ley en virtud de los métodos. Dicho principio legal y constitucional está siendo vulnerado, ya que las rentas de los residentes del Ecuador no son tratados de igual manera sin importar de donde o de que Estado provengan los ingresos.

En otras palabras, si dos contribuyentes obtienen un ingreso exacto, al contribuyente A, se lo aplica el método de exención integral (cuando obtiene ingresos en un Estado con el

cual no existe un CDI), y al contribuyente B se lo aplica el método de crédito tributario ordinario (Italia). En primer lugar, el contribuyente B se someterá a una diferente tasa impositiva que el contribuyente A. Dentro de un segundo plano, el contribuyente A pagará menos impuestos que el contribuyente B. El contribuyente A, únicamente mediante la aplicación del método de exención integral, gozará de mayor beneficio fiscal que el contribuyente B.

Consecuentemente, en referencia al principio de neutralidad, el contribuyente por presión del sistema tributario en relación a los métodos, se vería afectado en la toma de decisiones económicas tales como el lugar de inversión. El principio de neutralidad, se ve vulnerado en cuanto a los cálculos demostrados de cada uno de los métodos, puede conducir a que el contribuyente altere sus decisiones económicas y, por ende, el sistema tributario está siendo influyente en la toma de decisiones de los administrados. Nos queda muy claro que cada sujeto pasivo analizará donde es lo más conveniente invertir, no nos queremos referir a las estrategias económicas, únicamente nos centramos en las consecuencias que puede acarrear el sistema tributario ecuatoriano en virtud de la utilización de distintos métodos y la no estandarización en la aplicabilidad de los CDI's suscritos.

Para tener una explicación gráfica sobre lo explicado, plasmaremos el ejemplo citado por los comentarios al Modelo de Convenio para Evitar la Doble Imposición de la OCDE. Un contribuyente obtiene de renta 100,000 unidades, de ellas 80,000 fueron obtenidas en el Estado de Residencia y 20,000 en el Estado de la Fuente. Los ingresos del Estado de la Fuente fueron sometidos a imposición, en el primer caso a un 20% de tasa impositiva y en el caso dos a un 40%²³⁸. Dentro de la aplicación práctica de cada uno de los métodos expuestos anteriormente, su resultado es el siguiente:

²³⁸ Modelo de Convenio. OCDE. Comentarios al Art. 23^a y 23B. *Óp. cit.*

A. Todas las rentas se generan en el Estado R	Impuesto total = 35.000	
B. Renta generada en los dos Estados: 80.000 del Estado R y 20.000 del Estado F	Impuesto total si el impuesto del Estado F es	
	4.000 (caso <i>(i)</i>)	8.000 (Caso <i>(ii)</i>)
Sin convenio (19) ¹	39.000	43.000
Exención íntegra (20 <i>a</i>)	28.000	32.000
Exención con progresividad (20 <i>b</i>)	32.000	36.000
Imputación íntegra (23 <i>a</i>)	35.000	35.000
Imputación ordinaria (23 <i>b</i>)	35.000	36.000

Cuadro No.5²³⁹

Si nos fijamos en los diferentes detalles del cuadro, veremos que en la parte izquierda muestra los diferentes métodos, y en su parte derecha nos presenta los resultados de la aplicación de cada uno respectivamente. Los métodos que sometemos a comparación, en este caso, son aquellos que utiliza nuestra legislación. Dentro de la normativa interna, como hemos repetido numerosas veces, se aplica el método de exención integral, por lo que, un contribuyente que aplique dicha normativa, tendrá que pagar por motivo de impuesto a la renta un valor de 28, 000 unidades. Por otro lado, un contribuyente residente en el Ecuador que aplique el Convenio suscrito entre Ecuador y el Reino de Bélgica por ejemplo, tendrá que someterse al método de exención con progresividad y, consecuentemente, tendrá que pagar por motivo de impuesto a la renta un valor de 32,000 unidades. Otro ejemplo radica en que un contribuyente residente de igual manera en el Ecuador, que aplique el Convenio suscrito con Italia o Francia, aplicará el método de crédito tributario dentro de su modalidad ordinaria, dicho contribuyente pagará un valor de 35,000 unidades por motivo de impuesto a la renta. Cabe señalar, que las tasas señaladas en los casos son únicamente un ejemplo, las tasas al impuesto a la renta en el Ecuador y en los otros Estados son distintas.

²³⁹ *Ibíd.*

4. Conclusiones y recomendaciones

En la tesina se demostró que el fenómeno de la globalización dentro del ámbito jurídico tributaria es un factor influyente para que las legislaciones y las Administraciones Tributarias de los Estados modifiquen tanto la ley como la política recaudatoria. La doble imposición es una problemática que se produce a causa del fenómeno globalizador por efectos del masivo intercambio de bienes y servicios entre personas naturales y jurídicas alrededor del mundo. Se configura la doble tributación al momento que los mismos ingresos de un determinado contribuyente (un mismo sujeto pasivo) son sometidos a imposición por dos sujetos activos del impuesto a la renta en un mismo año fiscal.

El ordenamiento jurídico tributario de los Estados implementó medidas para combatir la problemática fiscal. La medida unilateral es la herramienta jurídica utilizada por la legislación interna para evitar que los contribuyentes tributen dos o más veces. Por medida bilateral y multilateral se encuentran los Convenios Internacionales para Evitar la Doble Imposición (CDI). Los CDI's son convenios mediante los cuales los Estados contratantes se distribuyen la carga tributaria con el objetivo de evitar el perjuicio que sufrirían los contribuyentes en el caso de que concurran dos Estados en imponer su poder recaudatorio de los mismo ingresos.

Los Estados dependiendo de su sistema tributario interno se han inclinado en diferentes criterios para someter a imposición a los ingresos de los sujetos pasivos del impuesto a la renta. Los criterios con mayor utilización en las legislaciones tributarias son cuatro: el criterio de residencia, criterio de fuente, nacionalidad y de renta mundial. Cabe destacar que el criterio de nacionalidad únicamente fue expuesto para ampliar el conocimiento sobre los diferentes criterios de imposición.

Mediante el criterio de residencia el Estado ejerce su poder recaudatorio hacia los ingresos de contribuyentes que en virtud de las disposiciones legales internas, cumplan con los requisitos de la residencia fiscal. Cada Estado plasma diferentes pautas para determinar la

residencia de una persona natural o jurídica. En la tesina señalamos de manera clara cuales son los supuestos legales para que una persona se califique como un residente fiscal en el Ecuador.

El criterio de fuente se basa en que los ingresos de una persona, sin importar su residencia, son sometidos a imposición en el Estado en donde se generaron, en la ubicación geográfica en donde se produjeron.

Por renta mundial los sujetos pasivos del impuesto a la renta deben tributar los ingresos obtenidos en el Estado de su residencia, más los ingresos obtenidos en fuente extranjera. Se puede argumentar que se basa en una combinación entre la residencia y la fuente. En la tesina se demostró que el Ecuador dentro de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno considera como renta para efectos de impuestos, a los ingresos provenientes de fuente ecuatoriana y los ingresos obtenidos en fuente extranjera por personas naturales o jurídicas residentes en el Ecuador.

Sea el criterio que adopte una legislación, en la misma se debe incluir dentro de las medidas unilaterales como bilaterales/multilaterales a los métodos para evitar la doble imposición. Como medida unilateral, el Art. 49 de la LORTI nos señala el método de exención en su modalidad integral. Los Convenios suscritos por el Ecuador en su calidad de medida bilateral o multilateral contemplan de manera no estandarizada diferentes métodos, entre ellos encontramos el método de exención y el método de crédito tributario en sus respectivas modalidades.

Sin embargo, en el ordenamiento jurídico del Ecuador no existe una disposición legal en la cual se determine la aplicabilidad de una medida u otra. Es decir, no hay una norma que plasme la aplicación de un CDI frente a la normativa interna y viceversa. Por lo que conlleva a que los contribuyentes que se encuentren bajo la circunscripción de aplicación de un Convenio, tienen la opción de optar a su libre albedrío, en regirse bajo las cláusulas del CDI o regirse bajo la medida unilateral plasmada en la normativa interna.

A nuestro criterio, los contribuyentes que tengan la opción de aplicar un CDI, es decir, que están dentro de la circunscripción de aplicación, deben aplicar de manera obligatoria las disposiciones establecidas en el Convenio en virtud del principio de jerarquía normativa y el principio de especialidad. El principio de jerarquía normativa se fundamenta dentro de la presente tesina ya que los CDI's son tratados internacionales y, en base a lo establecido en la Constitución, los tratados internacionales no relacionados a los Derechos Humanos se

encuentran en el segundo escalón jerárquico de nuestra pirámide normativa; las disposiciones plasmadas en los CDI's prevalecen sobre la normativa tributaria interna. Por las directrices del principio de especialidad, los CDI's contemplan supuestos más detallados que el artículo 49 de la LORTI, tanto en la materia como en las personas que aplica.

Frente a la aplicabilidad de los CDI's se encuentra una vulneración del principio de equidad. En el sentido de que los contribuyentes residentes en el Ecuador que obtengan ingresos en otro Estado en el que haya un CDI, podrán elegir a que cuerpo normativo aferrarse y por ende, el método que pueden emplear; mientras que un residente del Ecuador que obtenga la misma cantidad de ingresos en un Estado en el cual no haya un Convenio, únicamente podrá aplicar la medida unilateral prescrita en la normativa interna.

Los métodos o las técnicas en sus distintos modos de operar emplean un cálculo y tratamiento totalmente distinto sobre los ingresos de los contribuyentes. Dentro del cálculo mediante la aplicación de cada método, los resultados serán distintos, ergo, habrá un valor a pagar variante entre dichas herramientas. Por lo cual, el principio de equidad y el principio de neutralidad estarían pisoteados por la diferencia de tratamiento. En relación al principio constitucional de equidad horizontal en el ámbito tributario, hemos realizado un profundo análisis doctrinario y jurisprudencia acerca de su espíritu. Por lo que argumentamos que se vulnera el principio al momento que se trata de diferente manera a personas que están en situaciones similares con una misma capacidad contributiva. Dos personas que residen en el Ecuador, una obtiene ingresos en Australia mientras que la otra obtiene el mismo ingreso en Francia, los ingresos de las dos regirán bajo el cálculo de diferentes métodos; una se amparará por el método de exención y la segunda por el método de crédito tributario. Para el principio de equidad no es relevante el lugar de donde provengan los ingresos, únicamente se refiere a que las personas con la misma capacidad contributiva deban ser tratadas de igual manera. El principio de neutralidad se ve vulnerado al haber diferentes métodos en un mismo ordenamiento jurídico, el contribuyente se puede ver influenciado en sus decisiones económicas dependiendo de la circunstancia en que le beneficie la aplicación de uno u otro método. Es decir, bajo el ordenamiento jurídico hoy en día, una persona elegiría invertir en un Estado con el que el Ecuador no ha suscrito un CDI, ya que el método interno es más beneficioso.

Proponemos que haya una estandarización en cuanto a la aplicabilidad de los CDI's, a sus métodos y al método que establezca la ley interna. No es de nuestro interés el analizar que método se debería acoger, nuestro objetivo se dirige a que haya una estandarización del método que se adopte tanto en las medidas unilaterales como bilaterales/multilaterales, sin importar de donde provengan los ingresos del contribuyente residente en el Ecuador. Debemos exceptuar a los residentes que generen ingresos en paraísos fiscales, ya que dichos residentes obtienen una amplia gama de beneficios que ofrecen las jurisdicciones de preferencia fiscal.

Por último, como fue introducido de manera superficial la iniciativa de la Acción 6 del Plan de Acción de la OCDE sobre los BEPS, recomendamos que los CDI's deben ser tomados con más cautela dentro de la legislación interna. Los problemas tratados en el Plan de Acción son problemáticas vanguardistas de la fiscalización internacional. El Ecuador en relación de la aplicación de los Convenios, primero debe solucionar asuntos como el planteado en la tesina para posteriormente tomar en cuenta lo establecido en la Acción 6.

En conclusión, el Derecho Internacional Tributario es una rama del Derecho muy cambiante, ya que por muchos factores está en constante movimiento y con nuevos desafíos. Como ciudadanos y contribuyentes del Ecuador, más el conocimiento que nos ofrece nuestra carrera, debemos aportar a nuestra legislación planteándonos pequeños problemas como el presentado con el fin de llegar a tener un sistema tributario entrelazado con los principios del Derecho.

REFERENCIAS

Bibliografía

- Asorey, Rubén O, Amatucci, Andrea y Plazas Vega, Mauricio. *La autonomía del Derecho de Hacienda Pública y del Derecho Tributario*. Bogotá: Editorial Universidad del Rosario, 2008.
- Barboza, Julio. *Derecho Internacional Público*. Buenos Aires: Zavalía, 1999.
- Barenfiel, Jesper. *Taxation of Cross-Border Partnership*. Amsterdam: IBFD, 2005.
- Baylis, John y Smith Steve. *The Globalization of Worth Politics*. 3a. Ed. New York: Oxford University Press, 2005.
- Beltrán, Susana *et al.* *Derecho internacional público*. Víctor M. Sánchez (Dir). Barcelona: Huygens, 2009.
- Borderas, Ester y Moles, Pere. *Derecho Tributario Internacional*. Barcelona: El Fisco, 2008.
- Bravo Arteaga, Juan Rafael. *Derecho Tributario; Escritos y Reflexiones*. Bogotá: Editorial Universidad del Rosario, 2008.
- Bravo Cucci, Jorge. “La (Doble) no imposición”. *Estudios de derecho tributario constitucional e internacional*. Pasquale Pistone y Heleno Taviera Torres. (coord.). Buenos Aires: Ábaco de Rodolfo Depalma, 2005.
- Calderón Carrero, José Manuel. “La doble Imposición Internacional y los Métodos para su Eliminación”. *Fiscalidad Internacional*. Fernando Serrano Antón. (Director). 4ª Ed. Madrid: CEF, 2010.
- Cansino, José Manuel *et al.* *100 Ejercicios de Economía Pública*. Madrid: Delta, 2006.
- Carmona Fernández, Néstor. “Residencia fiscal de Personas Físicas y Entidades; Cambios de residencia y estatutos singulares”. *Fiscalidad Internacional*. Fernando Serrano Antón. (Director.). 4ª. Ed. Madrid: CEF, 2010.
- Cetrángolo, Oscar y Gómez-Sabaini, Juan Carlos. *La tributación directa en América Latina y los desafíos a la imposición sobre la renta*. Santiago de Chile: Naciones Unidas, 2007.

- Checa González, Clemente. *Derecho Financiero y Tributario*.
file:///C:/Users/User/Downloads/Dialnet-MedidasYMetodosParaEvitarLaDobleImposicionInternac-816263.pdf (acceso: 14/04/2014).
- Corasaniti, Giuseppe. “La consideración de los paraísos fiscales y su evolución”. *Curso de Derecho Tributario Internacional*. Víctor Uckmar (coord.). Bogotá: Editorial TEMIS, 2003.
- Cruz de Quiñones, Lucy et al. *Lecciones de Derecho Tributario Inspiradas por un Maestro: Liber Amicorum en Homenaje a Eusebio González García*. 1ª. Ed. Bogota: Universidad del Rosario, 2010.
- Díaz, Vicente O. “Los Paraísos Fiscales y sus usos en la experiencia del Derecho Tributario Internacional”. *El Delito Fiscal*. Esteban J. Urresti y Fabiana L. Comes (Directores). 1ª. Ed. Buenos Aires: Ad hoc, 2008.
- Diez de Velasco, Manuel. *Instituciones de Derecho Internacional Público*. 11ª Ed. Madrid: Tecnos, 1997.
- Ferrer Grau, Vicente P. y García López Rosa M. *La Fiscalidad Internacional*.
http://books.google.com.ec/books?id=TsWj3e_GYA4C&pg=PA18&dq=metodo+de+exenci%C3%B3n+con+progresividad&hl=es&sa=X&ei=QXVqU43GHcOyyATT7IKoCw&ved=0CD0Q6AEwAw#v=onepage&q&f=false (acceso: 07/05/2014).
- García Vizcaíno, Catalina. *Derecho Tributario: Consideraciones económicas y jurídicas*. 2ª. Ed. Buenos Aires: Depalma, 1999.
- Giuliani Fonrouge, Carlos. *Derecho Financiero*. 6ª. Ed. Buenos Aires: Depalma, 1997.
- Glautier, Michel W. E. y Bassinger, Frederick W.. *International Taxation*. Lexington: Lexington Books, 1987.
- Holmes, Kevin. *International Tax Policy and Double Tax Treaties*. Amsterdam: IBFD, 2007.
- Hoor, Oliver R. *The Oecd Model Tax Convention: A Comprehensive Technical Analysis*. Luxembourg: Legitech, 2010.
- Jalkh, Gustavo. “Los Tratados Internacionales”. *Derecho Constitucional para Fortalecer la Democracia Ecuatoriana*. Marco Morales (Dir). Quito: Tribunal Constitucional, 1999.
- Lang, Michael, Melz, Peter y Kristoffersson, Eleonor. *Value Added Tax and Direct Taxation*. Amsterdam: IBFD, 2009.
- Lymer, Andrew, y Iasseldine, John. *The International Taxation System*. The Neatherlands: Kluwer Academic Publishers, 2002.

- Medina Pabón, Juan Enrique. *Derecho Civil: Aproximación al Derecho, Derecho de Personas*. 2ª. Ed. Bogotá: Universidad del Rosario, 2010.
- Miller, Angharad y Oats, Lynne. *Principles of international Taxation*. 3ª. Ed. UK: Bloomsbury Professional.
- Monroy Cabra, Marco. *Derecho de los Tratados*. 2ª ed. Bogotá: Leyer, 1995.
- Monroy Cabra, Marco. *Introducción al Derecho*. 9ª. Ed. Bogotá: Temis, 1994.
- Montaño Galarza , Cesar. *El Ecuador y los problemas de la doble imposición*. Quito: Corporación Editora Nacional, 1999.
- OCDE. *About BEPS*. <http://www.oecd.org/tax/beps-about.htm> (acceso: 14/07/2014).
- OCDE. *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*. <http://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf> (acceso: 14/07/2014).
- OCDE. *Comments Received on Public Discussion Draft; BEPS Action 6: Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances*. <http://www.oecd.org/tax/treaties/comments-action-6-prevent-treaty-abuse.pdf> (acceso: 14/07/2014).
- OCDE. *Offshore Profit Shifting and the U.S. Tax Code- Part 2 (Apple Inc.)*. <http://ep00.epimg.net/descargables/2013/05/21/0060ffcd08ac198c01c4db8b17b73fd6.pdf> (acceso: 02/07/2014).
- OCDE. *Plan de Acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*. <http://www.aedf-ifa.org/FicherosVisiblesWeb/Ficheros/Fichero79.pdf> (acceso: 14/07/14).
- Patiño Manffer, Ruperto. “La Jerarquía de los Tratados Internacionales y la Incorporación del Derecho Internacional al Derecho Nacional”. *La Ciencia del Derecho Procesal Constitucional*. Eduardo Ferrer Mac-Gregor y Arturo Zaldívar Lelo de Larrea (coord.) México D.F: Universidad Nacional Autónoma de México, 2008.
- Pistone, Pasquale. “El Abuso de los Convenios Internacionales en Materia Fiscal”. *Curso de Derecho Tributario Internacional*. Victor Uckmar (coord.) Bogotá: Temis, 2003.
- Plazas Vega, Mauricio A. “Métodos para evitar la doble tributación internacional”. *Estudios de Derecho Tributario Internacional*. Bogotá. Legis: 2006.
- Pozzi, Zandro. *Apple usa filiales sin patria fiscal*. El País. http://economia.elpais.com/economia/2013/05/21/actualidad/1369092199_397078.html (acceso: 02/07/2014).
- Raimondi, Carlos A. *El Impuesto a las Ganancias*. 3ª. Ed. Buenos Aires: Depalma, 2000.

- Ramírez Bulla, Gérman. *Política Exterior y Tratados Públicos*. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 1999.
- Rasmussen, Mogens. *International Double Taxation*. The Netherlands: Kluwer Law International, 2011.
- Riveiro, Ricardo Enrique. *Paraísos Fiscales*. Buenos Aires: Integra International, 2001.
- Rivera, Julio Cesar. *Instituciones del Derecho Civil: Parte General*. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1997.
- Rogers-Glabush, Julie. *IBFD International Tax Glossary*. 6th. Ed. Amsterdam: IBFD, 2009.
- Rohatgi, Roy. *Principios básicos de tributación internacional*. Bogotá: Legis Editores S.A., 2008.
- Schindel, Ángel. “Los criterios de la fuente y de la residencia”. *Estudios de derecho tributario constitucional e internacional*. Pasquale Pistone y Heleno Tavieria Torres. (coord.). Buenos Aires: Ábaco de Rodolfo Depalma, 2005.
- Sepúlveda, César. *Derecho Internacional*. México D. F.: Porrúa, 1960.
- Tanzi, Vito. *Globalization and the Work of Fiscal Terminals*. Finance & Development. <http://www.perjacobsson.org/external/pubs/ft/fandd/2001/03/tanzi.htm> (acceso: 30/01/2014).
- Uckmar, Victor, Corasaniti, Giuseppe y De Capitani di Vimercate, Paolo. *Manual de Derecho Tributario Internacional*. Bogotá: TEMIS, 2010.
- Uckmar, Víctor. “Los Tratados Internacionales en Materia Tributaria”. *Curso de Derecho Tributario Internacional*. Víctor Uckmar (coord.). Bogotá: Temis, 2003.
- Vallejo Aristizábal, Sandro y Maldonado López, Galo. *Los Convenios para Evitar la Doble Imposición*. https://cef.sri.gob.ec/virtualcef/file.php/43/fiscalidadphp/f1_1/f1_1archivos/pdf/F1.2.pdf (acceso: 18/02/2014).
- Van Hoor, J. Jr. “Methods and Instruments for Study”. *Curso de Derecho Tributario Internacional*. Víctor Uckmar (coord.). Bogotá: Temis, 2003.
- Villegas, Héctor. *Curso de Finanzas Derecho Financiero y Tributario*. 7^a. Ed. Buenos Aires: Depalma, 1999.
- Villegas, Héctor. *Curso de Finanzas Derecho Financiero y Tributario*. 8^a. Ed. Buenos Aires: Astreada de Alfredo y Ricardo de Palma, 2003.

Plexo Normativo

Acuerdo entre el Gobierno de la República del Ecuador y el Gobierno de la República Popular de China para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal con respecto a los Impuesto sobre la Renta. Artículo 22. Registro Oficial Suplemento No. 85 de 20 de septiembre de 2013.

Código Integral Penal. Registro Oficial Suplemento No. 180 de 11 de abril de 2014.

Código Tributario. Registro Oficial Suplemento No. 38 de 14 de junio de 2005.

Congreso de Colombia. Ley No. 1607. Diario Oficial No. 48655 de 26 de diciembre de 2012.

Consejo de Comunidades Europeas. Directiva del Consejo. Relativa *al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes*. 23 de julio de 1990. http://cde.usal.es/master/practicas/Fiscalidad/Directiva%2090_435pdf.pdf (acceso: 23/04/2014).

Constitución de la República del Ecuador. Registro Oficial No. 449 de 20 de octubre de 2008.

Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados. Registro Oficial No. 6 de 28 de abril de 2005.

Convención Interamericana sobre Derechos Humanos. Registro Oficial No. 801 de 6 de agosto de 1984.

Convenio entre el Gobierno de la República del Ecuador u la República Oriental del Uruguay para evitar la Doble Imposición en Materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio y Prevenir la Evasión Fiscal. Registro Oficial Suplemento 619 de 16 de enero de 2012.

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 Prevenir la Evasión Fiscal. Registro Oficial No. 785 de 20 de septiembre de 1995.

Convenio entre el Gobierno de la República del Ecuador y el Gobierno del Canadá para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en Materia de Impuesto a la Renta. Registro Oficial No. 484 de 31 de diciembre de 2001.

Convenio entre la República del Ecuador y el Reino de Bélgica tendiente a Evitar la Doble Imposición y a Prevenir la Evasión Fiscal en Materia de Impuesto sobre la Renta y sobre el Patrimonio. Registro Oficial No. 312 de 13 de abril de 2004.

- Convenio entre la República del Ecuador y la República de Chile para Evitar la Doble Tributación y para Prevenir la Evasión Fiscal en relación al Impuesto a la Renta y al Patrimonio. Registro Oficial No. 293 de 16 de marzo de 2004.
- 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” y su “Protocolo” adjunto. Comisión Especializada Permanente No.5, Soberanía, Integración, Relaciones Internacionales y Seguridad Integral. Oficio No. 374-CSIRISI-FB-2013. Quito, 28 de agosto de 2013.
- 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. Artículo 22. Registro Oficial No. 281 de 9 de marzo de 2001.
- Convenio entre la República oriental del Uruguay y la República del Ecuador para evitar la doble imposición en materia sobre la renta y sobre el patrimonio y prevenir la evasión fiscal. Dictamen Corte Constitucional. Registro Oficial Suplemento No. 619 de 16 de enero de 2012.
- Convenio entre los Gobiernos de Ecuador e Italia para Evitar la Doble Imposición en materia de Impuesto a la Renta y sobre el Patrimonio y para Prevenir la Evasión Fiscal. Registro Oficial No. 407 de 30 de marzo de 1990.
- Convenio para Evitar Doble Tributación a la Renta con Brasil. Registro Oficial No. 865 de 2 de febrero de 1988.
- Convenio para Evitar la Doble Imposición a la Renta con Alemania. Registro Oficial No. 493 de 5 de agosto de 1986.
- Convenio para evitar la doble imposición en relación con el Transporte Aéreo con el Gobierno de la República Argentina. Registro Oficial No. 253 del 4 de mayo de 1982.
- Convenio para Evitar la Doble imposición entre la República del Ecuador y la República de Corea. Registro Oficial No. 124 de 15 de noviembre de 2013.
- Convenio para Evitar la Doble Tributación a la Renta con Francia. Registro Oficial no. 34 de 25 de septiembre de 1992.
- Convenio para Evitar la Doble Tributación entre Ecuador y España. Registro Oficial No. 253 de 13 de agosto de 1993.
- Convenio para Evitar la Doble Tributación entre Ecuador y Suiza. Registro oficial No. 788 de 25 de septiembre de 1995.
- Decisión del Acuerdo de Cartagena 578; Régimen para evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal. Registro Oficial Suplemento 457 de 9 de noviembre de 2004.

Estatuto Orgánico por Procesos del Servicio de Rentas Internas. Registro Oficial Suplemento No. 134 de 30 de mayo de 2014.

Ley de Control Tributario y Financiero. Considerandos. Registro Oficial No. 97 de 29 de diciembre de 1988.

Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional. Registro Oficial Suplemento No. 52 de 22 de octubre de 2009.

Ley Orgánica de la Función Legislativa. Registro Oficial Suplemento No. 642 de 27 de julio de 2009.

Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno. Registro Oficial Suplemento No. 463 de 17 de noviembre de 2004.

Ley Orgánica del Servicio Exterior. Registro Oficial Suplemento No. 262 de 3 de mayo de 2006.

Ley Reformativa para la Equidad Tributaria del Ecuador. Registro Oficial Suplemento No. 242 de 29 de diciembre de 2007.

Naciones Unidas. Modelo de Convenio de las Naciones Unidas sobre la doble tributación. http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Model_2011_UpdateSp.pdf (acceso: 23/04/2014).

OCDE. Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio de la OCDE. <http://www.estrategiafiscal.net/wp-content/uploads/2011/09/Modelo-de-Convenio-Tributario-sobre-la-Renta-y-el-Patrimonio-Versi%C3%B3n-Abreviada-2010-ESPA%C3%91OL.pdf> (acceso 23/01/2014).

Reglamento Orgánico Funcional de la Asamblea Nacional. Registro Oficial No. 182 de 29 de abril de 2010.

Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno. Registro Oficial Suplemento No. 209 Publicado el 8 de junio de 2010.

Servicio de Rentas Internas. Resolución No. 182. Publicada en el Registro Oficial Suplemento No. 285 del 29 de febrero de 2008.

Servicio de Rentas Internas. Certificado de Residencia Fiscal. [file:///C:/Users/User/Downloads/Formulario%20de%20Solicitud%20Certificado%20Residencia%20Fiscal%20\(2013\)%20\(5\).pdf](file:///C:/Users/User/Downloads/Formulario%20de%20Solicitud%20Certificado%20Residencia%20Fiscal%20(2013)%20(5).pdf) (acceso: 17/072014).

Servicio de Rentas Internas. Resolución 472. Registro Oficial Suplemento No. 67 de 27 de agosto de 2013.

United States Model Income Tax Convention of September 20, 1996. <http://www.irs.gov/pub/irs-trty/usmodel.pdf> (acceso: 20/5/2014).

Jurisprudencia

Corte Constitucional del Ecuador. Resolución No. 14. Registro Oficial Suplemento No. 756 de 30 de julio de 2012.

Corte Constitucional del Ecuador. Resolución No. 7. Registro Oficial No. 4 de 30 de mayo de 2013.

Corte Constitucional del Ecuador. Sentencia de Inconstitucionalidad 014-12-SIN-CC, 19 de abril de 2012. Registro Oficial Suplemento 756 del 30 de julio de 2012.

United States Senate. Testimony of Apple Inc. *Before the permanent subcommittee on investigations* US Senate.
<http://ep00.epimg.net/descargables/2013/05/21/311bd69dffeab3f43fc0b0fb211a9060.pdf> (acceso: 02/07/2014).

Tribunal Andino. Resolución No. 2. Registro Oficial No. 178 de 27 de abril de 1999.

Anexos

Anexo No. 1

Métodos para evitar la doble imposición contemplados en los CDI's suscritos por la república del ecuador

Convenios para Evitar la Doble Imposición suscrito por la República Federal de Alemania y la República del Ecuador.

Artículo 23. Métodos para evitar la doble imposición

2. a) En el caso de una persona domiciliada en la República del Ecuador serán exceptuadas de la base de estimación del impuesto ecuatoriano las siguientes rentas, que de acuerdo con las disposiciones del presente Convenio serán gravables en la República Federal de Alemania:

- a) Rentas de bienes inmuebles en el sentido del artículo 6 y beneficios de la enajenación de dichos bienes;
- b) Beneficios de empresas en el sentido del artículo 7 y las ganancias a que se refiere el artículo 13 párrafo 2;
- c) Dividendos en el sentido del artículo 10 pagados a una sociedad domiciliada en la República del Ecuador por una sociedad domiciliada en la República Federal de Alemania, cuyo capital pertenezca directamente en por lo menos un 25% a la sociedad ecuatoriana;
- d) Remuneraciones en el sentido de los artículos 15 y 18 párrafos 1 y 2.

La República del Ecuador se reserva sin embargo el derecho de tener en cuenta en la fijación del impuesto las rentas así exceptuadas.

Las disposiciones precedentes se aplicarán también a bienes de todas clases ubicados en la República Federal de Alemania si las rentas de dichos bienes deben o debieran ser exceptuadas de la base de estimación del impuesto ecuatoriano.

b) Siempre que no sean aplicables las normas de la letra anterior, se deducirá del impuesto sobre la renta, que haya de percibirse en la República del Ecuador sobre rentas procedentes de la República Federal de Alemania de acuerdo con las leyes ecuatorianas el impuesto percibido por el fisco alemán conforme a las leyes alemanas y de conformidad con el presente Convenio.

Asimismo, se deducirá del impuesto sobre el patrimonio que haya de percibirse en la República del Ecuador sobre bienes de todas clases ubicados en la República Federal de Alemania de acuerdo con las leyes ecuatorianas el impuesto sobre el patrimonio percibido por

el fisco alemán conforme a las leyes alemanas y de conformidad con el presente Convenio. El importe de la deducción no podrá exceder sin embargo la parte del impuesto ecuatoriano correspondiente a dichas rentas o bienes antes de hecha la deducción²⁴⁰.

Convenio para Evitar la Doble Imposición suscrito por la República del Ecuador y la República Federativa de Brasil

Artículo 23. Método para evitar la doble imposición.

1. Cuando un residente de un Estado Contratante perciba rentas que, de acuerdo con las disposiciones del presente Convenio, pueden someterse a imposición en el otro Estado Contratante, el primer Estado Contratante, salvo lo dispuesto en los apartados 2 y 3 deducirá del impuesto sobre las rentas de este residente un importe igual al impuesto sobre la renta pagado en el otro Estado Contratante.

Sin embargo, la cantidad a deducir no podrá exceder de la parte del impuesto sobre la renta, calculada antes de la deducción, correspondiente a las rentas que pueden someterse a imposición en el otro Estado Contratante.

2. Los dividendos pagados por una sociedad residente de un Estado Contratante a una sociedad residente del otro Estado Contratante titular de más del 10 por ciento del capital de la sociedad pagadora, que pueden someterse a imposición en el primer Estado Contratante de acuerdo con las disposiciones del presente Convenio, serán eximidos del impuesto en el otro Estado Contratante.

3. Para la deducción mencionada en el apartado 1, el impuesto sobre los dividendos no comprendidos en el apartado 2 de este artículo, sobre los intereses referidos en el apartado 2 del artículo 11 y sobre las regalías referidas en el apartado 2b del artículo 12 se considerará siempre que ha sido pagado con la alícuota del 25 por ciento²⁴¹.

Convenios para Evitar la Doble Imposición suscrito por la República del Ecuador y la República de Italia.

Artículo 24. Disposiciones para eliminar la doble Imposición.

3. En el caso de la República del Ecuador, se 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 total²⁴².

²⁴⁰ Convenio para Evitar la Doble Imposición a la Renta con Alemania. Artículo 23. *Óp. cit.*

²⁴¹ Convenio para Evitar Doble Tributación a la Renta con Brasil. Artículo 23. *Óp. cit.*

²⁴² Convenio para Evitar Doble Tributación a la Renta con Italia. Artículo 24. *Óp. cit.*

Convenio para Evitar la Doble Imposición suscrito por la República del Ecuador y la República de Francia.

Artículo 23. Eliminación de la Doble Imposición.

1. En lo que se refiere a Ecuador:

Cuando una persona domiciliada en el Ecuador percibiera renta 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 Francia²⁴³.

Convenio para Evitar la Doble Imposición suscrito por la República del Ecuador y el Reino de España.

Artículo 24. Método para evitar la doble imposición.

2.- Cuando el residente del Ecuador obtenga rentas o posea elementos patrimoniales que, de acuerdo con las disposiciones del presente Convenio, pueden 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; y,
- b) Del impuesto que perciba sobre el patrimonio de este residente un importe igual al impuesto sobre el patrimonio pagado en España.

3.- Sin embargo, en uno y otro caso, esta deducción no podrá 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 al patrimonio que pueden someterse a imposición en el otro Estado.

4.- Cuando, de conformidad con cualquier disposición del Convenio, las rentas percibidas por un residente de un Estado Contratante o el patrimonio que posea estén exentos de impuestos en este Estado, éste 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 este residente²⁴⁴.

Convenio para Evitar la Doble Imposición entre la República del Ecuador y Rumania.

Artículo 25. Métodos para evitar la doble tributación.

²⁴³ Convenio para Evitar la Doble Tributación a la Renta con Francia. Artículo 23 *Óp. cit.*

²⁴⁴ Convenio para Evitar la Doble Tributación entre Ecuador y España. Artículo 24. *Óp. cit.*

2. Cuando el residente del Ecuador obtenga rentas o posea bienes de capital que, de acuerdo con las disposiciones del presente Convenio, puedan someterse a imposición en Rumania, el Ecuador deducirá:

- a) Del impuesto que perciba sobre las rentas de este residente un importe igual al impuesto sobre la renta pagado en Rumania;
- b) Del impuesto que perciba sobre el capital de este residente un importe igual al impuesto sobre el capital pagado en Rumania.

Esta deducción no podrá exceder de la parte del impuesto sobre la renta o sobre el capital, calculado antes de la deducción, correspondiente, según el caso, a las rentas o al capital que pueden someterse a imposición en el otro Estado²⁴⁵.

Convenio para Evitar la Doble Imposición entre la República del Ecuador y la Confederación Suiza.

Artículo 23. Eliminación de la Doble Imposición.

D) 1. Cuando un residente del Ecuador obtenga rentas o posea elementos patrimoniales que, de acuerdo con lo dispuesto en el presente Convenio, pueden someterse a imposición en Suiza, sujeto a lo dispuesto en el párrafo 2, Ecuador dejará exentas estas rentas o este patrimonio, pero puede, al calcular el impuesto sobre las otras rentas o patrimonio de dicho residente, aplicar la tasa impositiva que hubiera sido aplicable si no se hubieran exonerado dichas rentas o patrimonio.

2. Cuando un residente del Ecuador obtenga dividendos, intereses o cánones que, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 10, 11 y 12, pueden someterse a imposición en Suiza, el Ecuador le acordará, previa solicitud, una desgravación. Esta puede consistir en:

- a) 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;
- b) Una reducción global del impuesto ecuatoriano; o,
- c) Una exoneración parcial del impuesto ecuatoriano sobre dichos dividendos, intereses o cánones, consistente en cualquier caso en por lo menos la deducción del impuesto cobrado en Suiza al importe bruto de dividendos, intereses o cánones. Ecuador determinará la desgravación aplicable y regulará el trámite de conformidad con las disposiciones ecuatorianas relacionadas con la ejecución de convenios internacionales para evitar la doble imposición suscritos por el Ecuador.

3. Una sociedad residente del Ecuador que obtenga dividendos de una sociedad residente en

²⁴⁵ Convenio para Evitar Doble tributación con Rumania. Artículo 25. *Óp. cit.*

Suiza tendrá derecho, para los fines del impuesto ecuatoriano en relación con dichos dividendos, a la misma desgravación que se acordaría a dicha sociedad si la sociedad que paga los dividendos fuera residente del Ecuador²⁴⁶.

Convenio para Evitar la Doble Imposición entre la República del Ecuador y Canadá.

Artículo 22. Eliminación de la doble imposición.

2. En el caso de Ecuador, la doble imposición se evitará de la siguiente manera:

- (a) los residentes de Ecuador podrán acreditar contra el Impuesto a la Renta ecuatoriano aplicable a los ingresos provenientes de Canadá, el impuesto sobre la renta pagado en Canadá, hasta por un monto que no exceda del impuesto que se pagaría en Ecuador por el mismo ingreso;
- y,
- (b) sujeto a las condiciones previstas por la legislación ecuatoriana, las compañías que sean residentes en Ecuador podrán acreditar contra el Impuesto a la Renta a su cargo derivado de las utilidades, el impuesto sobre la renta pagado en Canadá por los beneficios con cargo a los cuales se pagaron los dividendos.

3. Para los efectos del presente Artículo, se considerará que los beneficios, rentas o ganancias de un residente de un Estado Contratante que puedan estar sujetos a imposición en el otro Estado Contratante de conformidad con el presente Convenio tienen su origen en ese otro Estado²⁴⁷.

Convenio para Evitar la Doble Imposición suscrito por la República del Ecuador y los Estados Unidos Mexicanos.

Artículo 23. Método de eliminación de la doble imposición.

1. En lo que concierne a Ecuador, bajo las condiciones previstas por la legislación ecuatoriana, la doble imposición se evitará de la manera siguiente:

- a) 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; y,
- b) 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 los dividendos²⁴⁸.

²⁴⁶ Convenio para Evitar la Doble Tributación entre Ecuador y Suiza. Artículo 23. *Óp. cit.*

²⁴⁷ Convenio entre el Gobierno de la República del Ecuador y el Gobierno del Canadá para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en Materia de Impuesto a la Renta. Artículo 22. *Óp. cit.*

²⁴⁸ 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. Artículo 22. *Óp. cit.*

Convenio para Evitar la Doble Imposición suscrito por la República del Ecuador y el Reino de Bélgica.

Artículo 23. Métodos para evitar la doble imposición.

2. En lo relativo al Ecuador, la doble imposición se evitará de la siguiente manera:

- a) Cuando un residente del Ecuador perciba rentas o posea elementos patrimoniales que son imponibles en Bélgica conforme a las disposiciones del Convenio, excepto aquellas de los artículos 10, párrafo 2, 11, párrafos 2 y 7 y 12, párrafos 2 y 6, el Ecuador exonerará de impuestos a dichas rentas o elementos patrimoniales, pero podrá, para calcular el importe de sus impuestos sobre el resto de las rentas o del patrimonio de dicho residente, aplicar la misma tasa tal y como si las rentas o elementos patrimoniales en cuestión no estuvieran exonerados;
- b) Cuando un residente del Ecuador perciba dividendos imponibles en Bélgica conforme al artículo 10, párrafo 2, y no exonerados del impuesto ecuatoriano en virtud de c) infra, así como intereses imponibles en Bélgica conforme al artículo 11, párrafos 2 ó 7, o cánones imponibles en Bélgica conforme al artículo 12, párrafos 2 ó 6, el Ecuador concede sobre el impuesto que percibe sobre las rentas de este residente una reducción de un importe igual al impuesto pagado en Bélgica. Esta deducción no puede sin embargo exceder la fracción del impuesto ecuatoriano calculado antes de la deducción, correspondiente a estos elementos de rentas percibidos de Bélgica; y,
- c) Los dividendos en el sentido del artículo 10, párrafo 3, que una sociedad que es residente del Ecuador percibe de una sociedad que es residente de Bélgica están exonerados de impuestos en Ecuador tal y como si las dos sociedades fueran residentes del Ecuador²⁴⁹.

Convenio para Evitar la Doble Imposición suscrito por la República del Ecuador y la República de Chile.

Artículo 23. Método de imputación.

1. En el caso del Ecuador, la doble tributación se evitará de la manera siguiente:

Cuando el residente del Ecuador obtenga rentas o posea elementos patrimoniales que, de acuerdo con las disposiciones del presente Convenio, pueden someterse a imposición en Chile, el Ecuador deducirá:

- (a) Del impuesto que perciba sobre las rentas de este residente un importe igual al impuesto sobre la renta pagado en Chile; y,

²⁴⁹ Convenio entre la República del Ecuador y el Reino de Bélgica tendiente a Evitar la Doble Imposición y a Prevenir la Evasión Fiscal en Materia de Impuesto sobre la Renta y sobre el Patrimonio. *Óp. cit.*

(b) Del impuesto que perciba sobre el patrimonio de este residente un importe igual al impuesto sobre el patrimonio pagado en Chile²⁵⁰.

Convenio para Evitar la Doble Imposición suscrito por la República del Ecuador y la República Oriental del Uruguay.

Artículo 23. Eliminación de la doble imposición.

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 renta 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.

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.

2. 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 imposición en ese Estado, dicho Estado podrá, 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 el patrimonio de dicho residente.

3. A los efectos de lo dispuesto en el apartado 1 se entenderá que el impuesto pagado en un Estado contratante es el que se habría pagado de acuerdo con el Convenio, de no haberse reducido o exonerado en aplicación de las siguientes normas encaminadas a promover el desarrollo económico:

a) En el caso de Ecuador:

- i) Artículo 9.1 de la Ley de Régimen Tributario interno, respecto a la exoneración del Impuesto a la Renta para las inversiones nuevas y productivas;
- ii) Artículo 37 de la Ley de Régimen Tributario Interno, respecto a la reducción de la tarifa del Impuesto a la Renta en el caso de reinversión de utilidades²⁵¹;

²⁵⁰ Convenio entre la República del Ecuador y la República de Chile para Evitar la Doble Tributación y para Prevenir la Evasión Fiscal en relación al Impuesto a la Renta y al Patrimonio. Artículo 23. *Óp. cit.*

²⁵¹ Convenio entre el Gobierno de la República del Ecuador u la República Oriental del Uruguay para evitar la Doble Imposición en Materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio y Prevenir la Evasión Fiscal. Artículo 23. *Óp. cit.*

Convenio para Evitar la Doble Imposición suscrito por la República del Ecuador y la República de Corea.

Artículo 23. Eliminación de la doble imposición.

2. En Ecuador, la doble imposición se evitará de la siguiente manera:

- a) Cuando un residente de Ecuador obtenga rentas que, de acuerdo con lo dispuesto en el presente Convenio, pueden someterse a imposición en Corea, el primer Estado mencionado dejará exentas tales rentas, sin perjuicio de lo dispuesto en los subapartados b) y c).
- b) Cuando un residente de Ecuador obtenga rentas que, de acuerdo con las disposiciones de los artículos 10, 11 y 12, pueden someterse a imposición en Corea, el Estado mencionado en primer lugar admitirá la deducción en el impuesto sobre las rentas de dicho residente de un importe igual al impuesto pagado en Corea. Sin embargo, dicha deducción no podrá exceder de la parte del impuesto, calculado antes de la deducción, correspondiente a las rentas obtenidas en Corea.
- c) Cuando de conformidad con cualquier disposición del Convenio las rentas obtenidas por un residente de Ecuador estén exentas de impuestos en ese Estado, dicho Estado podrá, sin embargo, tener en cuenta las rentas exentas a efectos de calcular el importe del impuesto sobre el resto de las rentas de dicho residente.
- d) Lo dispuesto en el subapartado a) no es aplicable a la renta percibida por un residente de Ecuador cuando Corea aplica las disposiciones de este Convenio para exonerar de impuesto esta renta o cuando aplica lo dispuesto por el apartado 2 de los Artículos 10, 11 o 12 a dicha renta²⁵².

Convenio para Evitar la Doble Imposición suscrito por la República del Ecuador y la República Popular de China.

Artículo 22. Métodos para la eliminación de la doble imposición.

2. En Ecuador, de acuerdo con las disposiciones de la ley de Ecuador, la doble imposición será eliminada de la siguiente forma:

- a) Cuando un residente de Ecuador obtenga rentas que, de acuerdo con lo dispuesto en el presente Acuerdo, pueden someterse a imposición en China, Ecuador dejará exenta tales rentas, sin perjuicio de lo dispuesto en los sub-párrafos b) y c).
- b) Cuando un residente de Ecuador obtenga rentas que, de acuerdo con las disposiciones de los artículos 10, 11 y 12, pueden someterse a imposición en China, Ecuador admitirá la deducción en el impuesto sobre las rentas de dicho residente de un importe igual al impuesto pagado en China. Sin embargo, dicha deducción no podrá exceder de la parte del impuesto, calculado antes de la deducción, correspondiente a las rentas obtenidas en China.
- c) Cuando, de conformidad con cualquier disposición del Acuerdo las rentas obtenidas por un

²⁵² Convenio para Evitar la Doble imposición entre la República del Ecuador y la República de Corea. Artículo 23. *Óp. cit.*

residente de Ecuador estén exentas de impuestos en Ecuador, Ecuador podrá, sin embargo, tener en cuenta las rentas exentas a efectos de calcular el importe del impuesto sobre el resto de las rentas de dicho residente.

d) Lo dispuesto en el sub-párrafo a) no es aplicable a la renta percibida por un residente de Ecuador cuando China aplica las disposiciones del Acuerdo para exonerar de impuesto esta renta o cuando aplica lo dispuesto por el párrafo 2 del Artículo 10, párrafo 2 del artículo 11 o párrafo 2 del artículo 12, a dicha renta²⁵³.

²⁵³ Acuerdo entre el Gobierno de la República del Ecuador y el Gobierno de la República Popular de China para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal con respecto a los Impuestos sobre la Renta. Artículo 22. *Óp. cit.*

Anexo No. 2**Artículo 136 del Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno.**

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 del 25% 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 repartido, el porcentaje de esta retención será igual a la diferencia entre la máxima tarifa de Impuesto a la renta para personas naturales y la tarifa general de Impuesto a la renta prevista para sociedades.


No obstante lo anterior, dicha retención adicional también será considerada como crédito tributario por parte de las personas naturales residentes en el Ecuador, que perciban dividendos que provengan 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 Ecuador.

Lo definido en este artículo, aplicará para el caso de beneficios entregados por fideicomisos que provengan de dividendos percibidos, en lo que sea pertinente²⁵⁴.

²⁵⁴ Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno. Artículo 136. *Óp. cit.*

Anexo No. 3

 FORMULARIO DE SOLICITUD DE CERTIFICADO DE RESIDENCIA FISCAL	
1.- IDENTIFICACIÓN DEL SOLICITANTE	
1.1.- TIPO DE PERSONA: <input type="radio"/> a) PERSONA NATURAL <input type="radio"/> b) PERSONA JURÍDICA <input type="radio"/> c) OTRO TIPO (especifique): _____	1.2.- DATOS DE LA PERSONA 1.2.1.- RAZÓN SOCIAL O NOMBRES Y APELLIDOS COMPLETOS: _____ 1.2.2.- RUC, CÉDULA O PASAPORTE: _____ 1.2.3.- REPRESENTANTE LEGAL: _____ 1.2.4.- CÉDULA DEL REPRESENTANTE LEGAL: _____ 1.2.5.- DOMICILIO DE LA PERSONA: PROVINCIA: _____ CANTÓN: _____ PARROQUIA: _____ CALLE: _____ NÚMERO: _____ INTERSECCIÓN: _____ EDIFICIO: _____ PISO: _____ OFICINA: _____ REFERENCIA DE UBICACIÓN: _____ 1.3.- MEDIOS DE CONTACTO 1.3.1.- TELÉFONO FIJO: _____ 1.3.2.- TELÉFONO CELULAR: _____
2.- MOTIVO POR EL CUAL SE SOLICITA EL CERTIFICADO	
<input type="radio"/> 2.1.- En aplicación de un Convenio para Evitar la Doble Imposición <input type="radio"/> 2.2.- Por otro motivo que no es por aplicación de un Convenio	<input type="radio"/> Si se selecciona el 2.1, completar el 3.1 <input type="radio"/> Si se selecciona el 2.2, completar el 3.2
3.- JUSTIFICACIÓN	
3.1.- CONVENIO PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN QUE SE DESEA APLICAR:	
3.1.1.- PAÍS CON EL QUE SE TIENE SUSCRITO CONVENIO: _____ 3.1.2.- ¿CUÁL ARTÍCULO APLICA? _____	3.1.3.- PORCENTAJE DE RETENCIÓN A APLICARSE SEGÚN CONVENIO: _____
3.2.- OTRO MOTIVO: Por requerimiento de Legislación extranjera	
3.2.1.- ¿Qué normativa extranjera sustenta la solicitud del certificado? _____ 3.2.2.- ¿Porqué la normativa expresada le aplica? _____	
4.- AÑOS SOBRE LOS CUALES SE REQUIERE LA CERTIFICACIÓN:	
_____	AÑO: _____ O DESDE: _____ HASTA: _____
5.- USO DEL CERTIFICADO DE RESIDENCIA FISCAL	
5.1.- ¿QUÉ PERSONA REQUIERE EL CERTIFICADO EN EL EXTERIOR? <input type="radio"/> PERSONA FÍSICA <input type="radio"/> PERSONA JURÍDICA <input type="radio"/> INSTITUCIÓN GUBERNAMENTAL	5.2.- DATOS DEL REQUERENTE DEL CERTIFICADO EN EL EXTERIOR 5.2.1.- RAZÓN SOCIAL: _____ 5.2.2.- IDENTIFICACIÓN TRIBUTARIA: _____
5.3.- INFORMACIÓN SOBRE LA TRANSACCIÓN	
5.3.1.- DESCRIBA DE MANERA DETALLADA LA TRANSACCIÓN OBJETO DEL CERTIFICADO: _____ _____ _____	
5.3.2.- VALOR EN DÓLARES: _____	
6.- SOLICITANTE	
Si que suscribe, _____ con documento de identidad número _____, solicita se le certifique la residencia fiscal conforme lo descrito en el presente formulario.	
FIRMA DEL SOLICITANTE: _____	FECHA: _____

INTRUCTIVO DE LLENADO DEL FORMULARIO DE SOLICITUD DE CERTIFICADO DE RESIDENCIA FISCAL

A. NOTAS IMPORTANTES:

“... 2. Adicionalmente al formulario, el solicitante adjuntará la siguiente documentación:

a) En el caso de personas naturales nacionales: Copia de la cédula de ciudadanía y certificado de votación, de ser el caso.

b) En el caso de personas naturales extranjeras: Copia de la cédula de identidad o pasaporte.

c) En el caso de sociedades:

i) Copia de la cédula de ciudadanía, identidad o pasaporte del representante legal, según corresponda.

ii) Copia del nombramiento actualizado del representante legal.

iii) Copia de la respectiva escritura de constitución.

3. Cuando el certificado de residencia fiscal se lo solicite por la aplicación de un Convenio para Evitar la Doble Imposición, se deberá

presentar copias de las facturas, contratos y demás documentos que sustenten la respectiva operación respecto de la cual se aplica el Convenio ...”

B. GUÍA DE LLENADO DE CAMPOS

1.- IDENTIFICACIÓN

1.2.- DATOS DE LA PERSONA

3.- JUSTIFICACIÓN

3.1.- CONVENIO PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN QUE SE DESEA APLICAR

3.1.2.- ¿CUÁL ARTÍCULO APLICA?: Detallar el número y concepto del artículo que se desea aplicar.

3.2.- OTRO MOTIVO

5.- USO DEL CERTIFICADO DE RESIDENCIA FISCAL

5.3.- INFORMACIÓN DE LA TRANSACCIÓN

5.3.2.- VALOR EN DÓLARES: Se detallará conforme el siguiente ejemplo: 1,000,000.00.

1. El presente formulario deberá ser llenado únicamente a computador. Luego de llenar los campos activos, el formulario deberá ser impreso, firmado por el solicitante del certificado de residencia fiscal, y entregado con la respectiva documentación soporte adjunta, en cualquier Secretaría del Servicio de Rentas Internas.

2. La documentación soporte que deberá adjuntarse al presente formulario será aquella que está definida por el numeral 2 y 3 del artículo 4 de la Resolución NAC-DGERCGC13-00472.

1.1.- TIPO DE PERSONA: Identificará a la persona que está solicitando se le certifique la residencia fiscal. En caso de seleccionar la opción c) Otros, se deberá especificar en el casillero dispuesto para el efecto ¿Qué persona es?

1.2.1.- RAZÓN SOCIAL O NOMBRES Y APELLIDOS COMPLETOS: El solicitante del certificado de residencia fiscal deberá de manera obligatoria detallar su Razón Social; salvo el caso que no dispusiera de una, el solicitante podrá detallar nombres y apellidos completos.

1.2.2.- RUC, CÉDULA O PASAPORTE: El solicitante del certificado de residencia fiscal deberá de manera obligatoria detallar su número de RUC; en el caso de que no dispusiera de uno, el solicitante podrá detallar su número de cédula, salvo que no disponga de uno, se podrá especificar el número de pasaporte.

1.2.3.- REPRESENTANTE LEGAL: Nombre completo del Representante Legal, el mismo que consta en el RUC y cuenta con un nombramiento actualizado.

1.2.4.- CÉDULA DEL REPRESENTANTE LEGAL: Número de cédula que corresponderá a la persona informada en el numeral anterior.

1.2.5.-DOMICILIO DE LA PERSONA: El solicitante llenará los campos con la misma información registrada en su RUC (actualizado).

En caso de no contar con un RUC, los campos serán llenados en su totalidad con una dirección verídica y verificable.

1.3.- MEDIOS DE CONTACTO: Se detallarán los medios de contactos que están registrados en su RUC (actualizado), y para quienes no dispongan de un RUC, detallará medios de contacto verídicos y ubicables.

2.- MOTIVO POR EL CUAL SE SOLICITA EL CERTIFICADO: Se seleccionará uno de los dos motivos por el cuál se solicita la certificación de residencia fiscal. Se deberá atender la nota respecto a qué campos posteriormente deberán llenarse.

3.1.1.- PAÍS CON EL QUE SE TIENE SUSCRITO CONVENIO: Detallar el país, ejemplo: Alemania, etc. Los convenios suscritos por Ecuador (vigentes), podrán ser obtenidos de la página web institucional www.sri.gob.ec, en el link referente a normativa tributaria.

3.1.3.- PORCENTAJE DE RETENCIÓN A APLICARSE SEGÚN CONVENIO: Detallar, conforme lo dispuesto por el Convenio, el porcentaje de retención al cuál sería sujeto en caso de obtener la certificación de residencia fiscal.

3.2.1.- ¿Qué normativa extranjera sustenta la solicitud del certificado?: Se especificará la normativa (ley, reglamento, resolución, etc) y artículo, que exige la presentación del certificado de residencia fiscal.

3.2.2.- ¿Porqué la normativa expresada le aplica?: Se especificará los argumentos necesarios que sustenten la obtención del certificado de residencia fiscal, bajo la normativa extranjera referenciada en el numeral anterior.

4.- AÑOS SOBRE LOS CUALES SE REQUIERE LA CERTIFICACIÓN: Se detallará el año fiscal sobre el cual se requiere la certificación de residencia fiscal. En caso de necesitar la certificación de varios años, deberá detallar el período en los campos Desde – Hasta.

5.1.- ¿QUÉ PERSONA REQUIERE EL CERTIFICADO EN EL EXTERIOR?: Se seleccionará una de las opciones; con lo cual se informa el tipo de persona a la cual se le va a presentar o entregar el certificado de residencia fiscal.

5.2.- DATOS DEL REQUIERENTE DEL CERTIFICADO EN EL EXTERIOR: Se detallará la Razón Social y el número de identificación tributaria que disponga el requirente del certificado de residencia fiscal.

5.3.1.- DEFINA DE MANERA DETALLADA LA TRANSACCIÓN OBJETO DEL CERTIFICADO: Se detallará una descripción clara de la transacción. La información deberá guardar relación con lo detallado en el numeral 3 del Formulario.

6.- SOLICITANTE : Deberá guardar coherencia con lo especificado en el numeral 1 del Formulario. Para el caso de personas jurídicas será el Representante Legal quién suscriba el formulario²⁵⁵.

²⁵⁵ Certificado de Residencia. Servicio de Rentas Internas.

file:///C:/Users/User/Downloads/Formulario%20de%20Solicitud%20Certificado%20Residencia%20Fiscal%20(2013)%20(5).pdf (acceso: 17/072014)

Anexo No. 4**Procedimiento de Celebración de los Convenios Internacionales para Evitar la Doble Imposición**

La teoría general que nos ofrece la doctrina sobre la celebración de tratados entre Estados, nos señala de manera clara el procedimiento general que deben someterse los Estados para lograr culminar o concluir un tratado.

Una primera fase del procedimiento de negociación de un tratado según la doctrina, tal como nos explica Ramírez Bulla en su publicación, *Política Exterior y Tratados Públicos*, indicando que:

Se trata entonces de un proceso de participación, activa, dinámica, entre representantes de Estados jurídicamente iguales y al cual se llega no para imponer sino para proponer, para dialogar con la disposición de aceptar lo razonable y compatible con los puntos esenciales que los negociadores consideran que deben hacer parte del acuerdo²⁵⁶.

Entendemos de manera explícita que la fase de negociación, los representantes de los Estados, entran en un diálogo de lo que en un futuro, con resultados positivos, será un tratado que obligará a los Estados partes o contratantes. Al momento que concluyen las propuestas por los representantes de los Estados y, de haber un acuerdo sobre los beneficios mutuos que estarán plasmados dentro de lo que será el tratado, se da inicio a la segunda fase del procedimiento de celebración, la cual se denomina como “adopción del texto²⁵⁷”. Siguiendo la doctrina del autor colombiano, la adopción del texto es “un acto por el cual los Estados negociadores establecen los términos definitivos del contenido y forma del instrumento²⁵⁸”. Dicho acto está contemplado en el Art. 9 numeral 1 de la Convención de Viena, la cual establece que “La adopción del texto de un tratado se efectuará por consentimiento de todos los Estados participantes en su elaboración [...]”²⁵⁹. En tal acto, o fase de celebración, los futuros Estados contratantes plasman, definen, y reducen a escrito las cláusulas que estarán contempladas en el tratado. Consiguientemente, al momento de completar y finalizar la

²⁵⁶ Germán Ramírez Bulla. *Política Exterior y Tratados Públicos*. Óp. cit., p. 497.

²⁵⁷ *Id.*, p. 498.

²⁵⁸ *Id.*, p. 499.

²⁵⁹ Convención de Viena sobre el Derecho de los tratados. Artículo 9 numeral 1. Óp. cit.

redacción completa del tratado, los representantes de los Estados parte del procedimiento de celebración firman para constatar que el texto elaborado será el contenido exacto del futuro acuerdo²⁶⁰, tal como establece el Art. 10 de la Convención de Viena, y nombra a dicho acto como la *autenticación del texto*. Cabe destacar al lector para prevenir confusiones que el acto de autenticación del texto, como nos menciona Uckmar, explicando que, “La autenticación no comporta la aprobación del convenio por parte de los Estados contratantes y, por ende, no supone para ellos la obligación de respetar el tratado²⁶¹”. Por lo tanto, mediante la firma de autenticación del texto, los Estados únicamente constatan que tal texto, o tales cláusulas serán las que integrarán el tratado. Por último, conforme a lo que nos muestra la doctrina y la Convención de Viena de 1969, se completa todo el procedimiento de celebración del tratado mediante la debida manifestación del consentimiento en obligarse por parte de todos los Estados involucrados. Ramírez Bulla nos explica de manera clara en la qué consiste la manifestación del consentimiento y la conclusión de los tratados, el autor señala que:

La manifestación del consentimiento es un acto jurídico internacional, emanado de la autoridad competente para celebrar tratados, por el cual se expresa la voluntad de obligarse por tales instrumentos de carácter internacional. Los actos previstos en el artículo 11 de la CVT o cualquier otra forma que se acuerde para los mismos efectos se rigen por el derecho internacional y son diferentes a los actos de aprobación interna, que normalmente se regulan por las constituciones y las leyes de cada país²⁶².

Se deduce que mediante la manifestación del consentimiento por parte de los Estados contratantes, los mismos se obligarán a cumplir de buena fe, y mediante los principios contractuales de los tratados. La Convención de Viena de 1969, expone varias formas en que los Estados dan a conocer su voluntad para obligarse al cumplimiento de un tratado internacional. Los Artículos 11, 12, 13, 14 y 15 de la Convención nos hablan sobre las distintas maneras de manifestación de voluntad de los Estados dentro de los tratados internacionales. En específico nos habla sobre la firma, el canje, la ratificación, la aceptación, la aprobación y la adhesión. No son las únicas formas comparando con lo que nos explica el Art. 11 *ibídem*, ya que en su última oración, hace referencia a que los Estados pueden manifestar su voluntad de otras maneras en las que el tratado contemple²⁶³. Generalmente los

²⁶⁰ Julio Barboza. *Derecho Internacional Público*. Óp. cit., p. 112.

²⁶¹ Víctor Uckmar *et al.* *Manual de Derecho Tributario Internacional*. Óp. cit., p. 25.

²⁶² Germán Ramírez Bulla. *Política Exterior y Tratados Públicos*. Óp. cit., p. 500.

²⁶³ Convención de Viena sobre el Derecho de los tratados. Artículos 11, 12, 13, 14 y 15. Óp. cit.

Convenios para Evitar la Doble Imposición se sujetan a la ratificación como mecanismo de manifestación de voluntad. Víctor Uckmar, sobre el procedimiento de finalización, culminación o conclusión de los tratados en materia tributaria sostiene lo siguiente:

La ratificación es por definición, una declaración unilateral, no apta para concluir el acuerdo al cual se llega, en cambio, a través de su estipulación. Esta última fase consiste en la notificación recíproca de la ratificación por parte de los Estados Contratantes. La declaración donde se concreta la ratificación es suscrita por el Presidente de la República y refrendada por el ministro de Relaciones Exteriores. Con el intercambio de los instrumentos de ratificación, los Estados se obligan recíprocamente a cumplir con las obligaciones que se derivan del convenio²⁶⁴.

A más de la ratificación del documento, los Estados deben notificar al otro Estado contratante, constatando su manifestación de voluntad en obligarse a cumplir las disposiciones del convenio. Por lo tanto, los Estados no se obligan directamente al ratificar los convenios, estos deben notificar a la otra parte para que el convenio surta efectos jurídicos. Uckmar explica de manera más detallada que Ramírez Bulla, ya que el segundo considera que los tratados surten efectos únicamente con su ratificación, o cualquier manifestación de voluntad que se estipule. Sostenemos lo descrito por Uckmar ya que, si observamos las disposiciones de algunos de los CDI's suscritos por el Ecuador, prescriben como un último acto a la notificación de la ratificación por parte del órgano competente. Por ejemplo, el Convenio celebrado entre el Ecuador y Chile, en su Art. 1 estipula la ratificación por parte del Gobierno del Ecuador en obligarse al cumplimiento del Convenio, al igual como lo hace el Convenio suscrito con Alemania en su Nota Segunda. En ambos Convenios en el Art. 29, se contempla la regla de la notificación para que el tratado surta plenos efectos jurídicos.

²⁶⁴ Víctor Uckmar. "Los Tratados Internacionales en Materia Tributaria". *Op. cit.*, p.87.