

Universidad Andina Simón Bolívar

Sede Ecuador

Área de Derecho

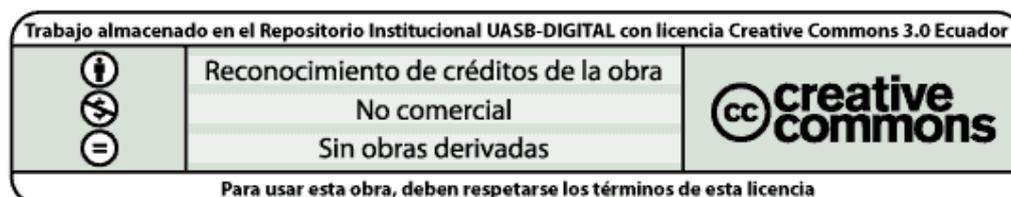
Maestría en Tributación

Análisis detallado del Convenio entre la República del Ecuador y la República Popular de China para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal respecto a impuestos sobre la renta

Patricia Elizabeth Ramírez Pérez

Tutor: Romeo Carpio Rivera

Quito, 2017



**CLÁUSULA DE CESION DE DERECHO DE PUBLICACIÓN DE
TESIS/MONOGRAFÍA**

Yo, Patricia Elizabeth Ramírez Pérez, autor/a de la tesis titulada **Análisis Detallado del Convenio entre la República del Ecuador y la República Popular de China para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal respecto a impuestos sobre la renta**, mediante el presente documento dejo constancia de que la obra es de mi exclusiva autoría y producción, que la he elaborado para cumplir con uno de los requisitos previos para la obtención del título de **Magíster en Tributación** en la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador.

1. Cedo a la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, los derechos exclusivos de reproducción, comunicación pública, distribución y divulgación, durante 36 meses a partir de mi graduación, pudiendo por lo tanto la Universidad, utilizar y usar esta obra por cualquier medio conocido o por conocer, siempre y cuando no se lo haga para obtener beneficio económico. Esta autorización incluye la reproducción total o parcial en los formatos virtual, electrónico, digital, óptico, como usos en red local y en internet.
2. Declaro que en caso de presentarse cualquier reclamación de parte de terceros respecto de los derechos de autor/a de la obra antes referida, yo asumiré toda responsabilidad frente a terceros y a la Universidad.
3. En esta fecha entrego a la Secretaría General, el ejemplar respectivo y sus anexos en formato impreso y digital o electrónico.

Fecha. Firma:

RESUMEN

En la actualidad, la doble tributación en el país constituye un fenómeno que genera gran preocupación en la ciudadanía, debido al incremento de operaciones comerciales con los estados firmantes, como es el caso de las repúblicas del Ecuador y China, quienes desde varios años atrás han logrado un gran desarrollo de sus relaciones económicas, soportadas a través de convenios y memorándums bilaterales que buscan la atracción de las inversiones chinas en el país con el objetivo de fortalecer las relaciones comerciales y de cooperación entre las administraciones tributarias de ambos países.

En relación a lo antes expuesto, el presente estudio tiene como objetivo analizar el acuerdo firmado como un aporte académico que busca facilitar a los contribuyentes involucrados la comprensión del mismo.

El documento inicia con el marco teórico del Derecho Internacional Tributario y los Convenios de Doble Imposición, en donde se establecen los principales conceptos que servirán de base para el desarrollo de la investigación.

El segundo capítulo resume la doble imposición en el Ecuador y su relación comercial con la República de China, iniciando con un esquema en lo que corresponde al Impuesto a la Renta, tanto chino como ecuatoriano y su base legal, continúa detallando las áreas estratégicas y las principales compañías chinas en el territorio nacional, así como los proyectos desarrollados.

El capítulo tres constituye el análisis del convenio y su protocolo, cabe mencionar que el acuerdo fue elaborado en base al Modelo de la OCDE, sin embargo, en algunos artículos se menciona la diferencia con el Modelo de la ONU desde un punto de vista académico.

Para finalizar, en el capítulo cuatro los beneficios y desventajas de los convenios de doble imposición, con un resumen de las experiencias profesionales en la aplicación del convenio analizado, se consideró importante durante el desarrollo del trabajo tener un acercamiento con las compañías que por su naturaleza del negocio podrían aplicar o no el convenio estudiado, a detalle las experiencias están detalladas en el capítulo mencionado.

DEDICATORIA

A Dios, mi paz de cada día gracias por la bendición de llegar a cumplir esta meta académica.

A Jorge y Rocío, mis padres, porque sin sus oraciones, cuidado y amor nada sería lo mismo.

A Cristina mi hermana, mi amiga, mi eterna compañera de vida.

A Ericka y Michel, mis pequeñas hermanas y amigas.

A Wilson, Alicia, Janeth y Sofía mis amores eternos en ese más allá del sol.

A Enrique y Mauricio, por su ejemplo de lucha, constancia y dedicación.

Porque yo sé los pensamientos que tengo acerca de vosotros, dice Jehová, pensamientos de paz, y no de mal, para daros el fin que esperáis

Jeremías 29:11

AGRADECIMIENTO

A ti mi Dios, por tu cuidado e inmenso amor al ayudarme a escribir cada letra de este sueño.

A Jorge mi Padre por ese amor, abrazo y refugio seguro, por ser mi guía profesional y apoyo incondicional.

A Rocío mi Madre, por tanto y todo, mi vida sin tus oraciones no sería la misma, gracias por tanta bendición.

A Marcelo y Pablo, mis hermanos por creer siempre en mí, y alentarme cada día a ser mejor.

A Ivonne, por estar siempre aquí a pesar de la distancia, por enseñarme que aún con tropiezos todo siempre es mejor, gracias por tu corazón y oídos siempre abiertos.

A ti Cristina, por cuidarme siempre, por ser incondicional eres la mejor compañera que la vida me pudo regalar.

Al Eco. Romeo Carpio, a quién admiro mucho, por su invaluable ayuda para concluir esta meta, gracias por su ejemplo y humildad para compartir sus conocimientos.

Y finalmente a la Universidad Andina Simón Bolívar, por todos los conocimientos adquiridos durante este proceso.

TABLA DE CONTENIDO

INTRODUCCIÓN	10
CAPITULO I.....	11
1. El Derecho Internacional Tributario y los Convenios de Doble Imposición.....	11
1.1. Generalidades	11
1.2. Conceptos Básicos.....	11
1.3. Criterios de Vinculación	13
1.3.1.1. Criterio de Fuente o Territorial (vinculación real)	14
1.3.1.2. Criterio de Residencia (vinculación personal).....	15
1.4. Interpretación de Convenios de Doble Imposición.....	15
1.5. Modelos de Convenios de Doble Imposición	17
CAPITULO II	19
2. La doble imposición en el Ecuador y su relación comercial con China	19
2.1. La doble Imposición en el Ecuador	19
2.2. Impuesto a la Renta Sociedades	23
2.2.1. Impuesto a la Renta de las Sociedades en China	23
2.2.1.1. Objeto del Impuesto	23
2.2.1.2. Sujetos del Impuesto.....	23
2.2.1.3. Tarifas.....	24
2.2.1.4. Deducciones.....	24
2.2.2. Impuesto a la Renta de las Sociedades en Ecuador	24
2.2.2.1. Objeto del Impuesto	24
2.2.2.2. Sujetos del Impuesto.....	25
2.2.2.3. Base Imponible.....	25
2.2.2.4. Tarifa del Impuesto	25

2.3. Empresas Chinas en Ecuador	26
2.3.1. Áreas estratégicas y proyectos de inversión	29
CAPITULO III	31
3. Análisis detallado del Convenio Suscrito	31
3.1.1. Ámbito de aplicación del convenio	31
3.1.1.1. Personas Comprendidas	31
3.1.1.2. Impuestos Comprendidos	31
3.1.2. Definiciones	32
3.1.2.1. Residencia	32
3.1.2.2. Establecimiento Permanente	36
3.1.3. Imposición de Rentas	41
3.1.3.1. Beneficios Empresariales	42
3.1.3.2. Empresas Asociadas	43
3.1.3.3. Dividendos	46
3.1.3.4. Intereses	50
3.1.3.5. Regalías y Ganancias de Capital	51
3.1.3.6. Servicios Personales Independientes y Dependientes	54
3.1.4. Métodos para eliminar la doble imposición	54
3.2. Limitación de Beneficios	55
3.3. No discriminación, procedimiento amistoso, intercambio de información	58
3.4. Protocolo del Convenio	59
CAPITULO IV	65
4. Beneficios y Desventajas de suscribir Convenios de Doble Imposición, Experiencias empresariales en la aplicación del Convenio analizado.	65
4.1. Beneficios	65
4.2. Desventajas	66
4.3. Experiencias Empresariales en la Aplicación del Convenio Analizado	66

4.4. Conclusiones y Recomendaciones	70
4.4.1. Conclusiones	70
4.4.2. Recomendaciones	72
BIBLIOGRAFÍA	73

INDICE DE GRÁFICOS

Gráfico N. 1 Obras y Proyectos Financiados por China	27
Gráfico N. 2 Empresas con Capital Chino	28
Gráfico N. 3 Empresas Construcción	28
Gráfico N. 4 Empresas Varios Sectores de Inversión	28
Gráfico N. 5 Impuestos Comprendidos Ecuador – China	32
Gráfico N. 6 Protocolo del Convenio Ecuador – China #1	60
Gráfico N. 7 Protocolo del Convenio Ecuador – China #2	60
Gráfico N. 8 Protocolo del Convenio Ecuador – China #3	61
Gráfico N. 9 Protocolo del Convenio Ecuador – China #4	62
Gráfico N. 10 Protocolo del Convenio Ecuador – China #5	62
Gráfico N. 11 Protocolo del Convenio Ecuador – China #6	64

INTRODUCCIÓN

La República del Ecuador en la actualidad es firmante y participante directo de varios convenios internacionales para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal, considerando los esquemas actuales y el incremento de relaciones comerciales con la República Popular de China, es de gran importancia el análisis del acuerdo firmado, ya que al igual que con otros acuerdos se busca la atracción de las inversiones chinas en el país.

China tiene gran importancia como socio comercial en múltiples campos, tales como la explotación petrolera, contratación de obras, construcción de infraestructura, telecomunicación, ensamblaje en distintos campos, cooperación de tecnología agropecuaria, y pesca. por lo que se hace necesario el estudio de la aplicabilidad del convenio, de tal forma que permita tomar en forma oportuna, correctivos y medidas razonables en beneficio de los contribuyentes, cuidando siempre el efecto que cause en las economías, pues, de hecho éstas afectarán en mayor o menor grado las relaciones comerciales y contractuales entre quienes se encuentren involucrados.

Con las razones antes expuestas, el presente trabajo de investigación, constituye un aporte académico de consulta, en consideración de la aplicación de las diferentes normas legales en cada país para los contribuyentes sean personas naturales o sociedades, que tienen mantienen o buscan relaciones comerciales con otras personas naturales o sociedades en China y Ecuador.

CAPITULO I

Fundamentación Teórica

1. El Derecho Internacional Tributario y los Convenios de Doble Imposición

1.1. Generalidades

La doble imposición internacional se produce por diferentes criterios de atribución de potestad tributaria que manifiestan los estados interesados en mantener determinado tipo de transacciones, producto de esta interacción de los sistemas impositivos se firman los denominados convenios de doble imposición, a fin de resolver los conflictos que se suscitan por la potestad tributaria, en donde se analizan el domicilio o residencia, de un lado y de otro, y el de la fuente de producción de la riqueza, dichos convenios son fuente del Derecho Internacional Tributario.

1.2. Conceptos Básicos

Derecho Internacional Tributario

El autor argentino Héctor Villegas define la postura del Derecho Internacional Tributario como que “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 problemas que ocasiona la doble imposición”¹

Doble Imposición Internacional

Este fenómeno es consecuencia directa de la globalización e internalización de economías y transacciones mercantiles, en este contexto, es importante mencionar algunos conceptos que nos permitan tener una perspectiva amplia del mismo.

¹ Héctor Villegas. *Curso de Finanzas Derecho Financiero y Tributario 7ma Ed.* (Buenos Aires: Depalma, 1999), 608.

"El fenómeno de la doble imposición jurídica internacional puede definirse de forma general como el resultado de la percepción de impuestos similares en dos (o más) Estados, sobre un mismo contribuyente, por la misma materia imponible y por idéntico período de tiempo"²

Otro concepto que define ampliamente el tema es del autor Hensel citado por César Montaña que menciona "ocurre una doble (o múltiple) imposición internacional cuando varios titulares del poder tributario independientes (sujetos de la imposición), en especial varios Estados independientes, afectan al mismo obligado por el mismo objeto con relación al mismo periodo de tiempo, con un impuesto de la misma especie"³

Ramón Valdez cita a Dorn quien define que surge la doble imposición "siempre que varios países soberanos ejercen su soberanía para someter a una misma persona a impuestos de naturaleza similar, por el mismo objeto."⁴

En base a los conceptos señalados, puedo definir que la doble imposición es cuando dos o más Estados exigen a un contribuyente el pago de un impuesto generado sobre un mismo hecho generador en un idéntico periodo de tiempo.

Convenios de Doble Imposición

En relación a lo mencionado en el párrafo anterior, se establecen los convenios de doble imposición como un mecanismo específico para evitar la misma.

"Los convenios para evitar la doble imposición constituyen acuerdos bilaterales que se aplican con preferencia a las disposiciones de la legislación interna, modificando el régimen general de no residentes, bien determinando supuestos de no sujeción en virtud del reparto de soberanía tributaria entre los Estados firmantes, o bien reduciendo los tipos impositivos aplicables para determinadas rentas."⁵

² Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico OCDE, *Modelo de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio*, (Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1978).

³ César Galarza Montaña, *Ecuador y los problemas de la doble imposición internacional*. (Quito: Corporación Editora Nacional, 1999), 54.

⁴ Ramón Valdez Costa, *Estudios de derecho tributario internacional*. (Montevideo, Depalma, 1978).

⁵ J.De Arespacochaga, *Planificación Fiscal Internacional*. (Ed. Marcial Pons. Madrid, 1996), 92.

El principal objetivo de los CDI (Convenios de Doble Imposición), es determinar la potestad tributaria para una renta o elemento patrimonial, es decir, son un mecanismo mediante el cual se atribuye a cada Estado contratante el derecho de gravar categorías de renta o patrimonio con carácter preferente o de exclusión sobre otro Estado.

Cabe aclarar que los CDI, no modifican la legislación interna de los Estados implicados, sino la relacionan con la de otro país interesado, dado que no son fuente de soberanía fiscal.

Los CDI, hacen un reparto de materias imponibles en lo que respecta a renta y elementos patrimoniales, en algunos casos, el derecho de tributación es exclusiva y en otros compartida, pues, contienen normas contra la no discriminación, mecanismos de resolución de controversias a través de procesos amistosos, y establecen límites a determinada carga fiscal con el objeto de evitar la doble imposición, facilitando la movilización de bienes y capitales entre los Estados interesados.

1.3. Criterios de Vinculación

Un Estado ejerce su soberanía y potestad tributaria a través de la facultad que tiene para crear tributos y exigir el cumplimiento de los mismos a los contribuyentes sometidos a su competencia tributaria, como lo señala Giuliani Fonrouge, “la expresión poder tributario significa la facultad o la posibilidad jurídica del Estado de exigir contribuciones con respecto a las personas o bienes que se hallan en su jurisdicción”⁶.

Cabe señalar que los criterios de vinculación no son excluyentes entre sí, más bien los Estados los conciertan de acuerdo a sus conveniencias, por lo que Jarach, refiriéndose a los criterios de vinculación, indica que el legislador al establecerlos:

“(…) puede elegir cualquier criterio de vinculación del hecho imponible al sujeto activo, según le parezca más oportuno. Para un mismo tributo también pueden elegir dos o más momentos de vinculación, por ejemplo, el domicilio, la nacionalidad y la

⁶ Giuliani Fonrouge Carlos, *Derecho Financiero, actualizado por Susana Camila Navarrine y Rubén Oscar Asorey. Volumen I. 9ª edición* (Buenos Aires: La Ley, 2004), 260.

situación del objeto material del hecho imponible (...) se produce así una mezcla de momentos de vinculación subjetivos y objetivos”⁷

En base a lo antes mencionado, existen los siguientes criterios de vinculación:

- Personales o Subjetivos. - Relacionados con la pertenencia política y social:
 - Nacionalidad o Ciudadanía
 - Residencia o Domicilio
- Reales u Objetivos. - Con fundamento de orden económico social y es el criterio de fuente territorial.

Dado el enfoque del presente documento, haré un análisis de los siguientes criterios:

1.3.1.1. Criterio de Fuente o Territorial (vinculación real)

Los países en vías de desarrollo postulan y defienden el criterio de fuente, con el afán de que se graven los ingresos que se han obtenido en el territorio donde se encuentra la fuente productora de los ingresos, esto se debe a que reciben capitales del exterior o inversión extranjera, es decir que este criterio se basa en un tema de pertenencia de la actividad o bien gravado.

Cuando se utiliza este tipo de criterio, la obligación de contribuir es limitada o parcial, es decir, que solo se pagará impuesto por la renta producida en la fuente en un territorio determinado.

Para César Montaña “un concepto económico de fuente es el que indica que la renta o el ingreso requiere la existencia previa de un capital como fuente, que debe ser productiva para generar las ganancias correspondientes. El capital respeta la lógica de generar más capital. De ello, se deduce que el capital es la parte de la riqueza que se ha destinado a producir a ser rentable y que no se ha gastado en el proceso de producción. Es el primer eslabón de la cadena productiva que debe preservarse para la pervivencia de la actividad económica, si en un sistema tributario se encuentran

⁷, Dino Jarach, *El hecho imponible. Teoría general del derecho tributario sustantivo*, 2ª edición, (Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1971), 208.

tributos claramente confiscatorios o todo el sistema denota rasgos confiscatorios, se estaría poniendo en riesgo la fuente misma de los ingresos o en otras palabras el motor del sistema productivo.”⁸

1.3.1.2. Criterio de Residencia (vinculación personal)

Para definir el concepto de residencia dentro de un convenio de doble imposición, es necesario mencionar el Art.4 del modelo del convenio de la OCDE⁹, en donde se estipula que la residencia de una persona es definida por la legislación interna de un Estado.

Podría darse el caso que se verifiquen los preceptos de residencia en dos o más Estados, como lo señala Roy Rohatgi y se identificaría como la doble residencia de un sujeto pasivo¹⁰, los estados utilizan diferentes mecanismos para determinar a un sujeto pasivo como residente como son la “prueba de la presencia física”¹¹ y la “prueba de hechos circunstanciales”¹² la residencia es considerada como una forma de territorialidad razón por la cual los convenios definen este concepto.

Es importante diferenciar la residencia de personas naturales y jurídicas en la aplicación de convenio, para lo cual se debe analizar los criterios de la legislación interna de los países suscritos en el convenio, como lo veremos más adelante.

1.4. Interpretación de Convenios de Doble Imposición

Los convenios de doble imposición están constituidos por normas jurídicas internacionales en un plano de igualdad de la sociedad, para lo cual es importante revisar los métodos contemplados en los artículos 31 a 32 de la Convención de Viena que menciona:

⁸ César Montaña Galarza, *Manual de Derecho Tributario Internacional*. (Quito: Editora Nacional, 2006), 94-5.

⁹ OCDE. Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y Patrimonio. Art.4.- 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.

¹⁰ Roy Rohatgi, *Principios Básicos de tributación Internacional*. (Bogotá: Legis Editores S.A.2008.),352.

¹¹ *Ibíd.*

¹² *Ibíd.*

“31. Regla general de interpretación.

1. Un tratado deberá interpretarse de buena fe conforme al sentido corriente que haya de atribuirse a los términos del tratado, en el contexto de estos y teniendo en cuenta su objeto y fin.

2. Para los efectos de la interpretación de un tratado, el contexto comprenderá, además del texto, incluidos su preámbulo y anexos:

a) Todo acuerdo que se refiera al tratado y haya sido concertado entre todas las partes con motivo de la celebración del tratado:

b) Todo instrumento formulado por una o más partes con motivo de la celebración del tratado y aceptado por las demás como instrumento referente al tratado;

3. Juntamente con el contexto, habrá de tenerse en cuenta:

a) Todo acuerdo ulterior entre las partes acerca de la interpretación del tratado o de la aplicación de sus disposiciones:

b) Toda práctica ulteriormente seguida en la aplicación del tratado por la cual conste el acuerdo de las partes acerca de la interpretación del tratado:

c) Toda forma pertinente de derecho internacional aplicable en las relaciones entre las partes.

4. Se dará a un término un sentido especial, si consta que tal, fue la intención de las partes.

32. Medios de interpretación complementarios.

Se podrán acudir a medios de interpretación complementarios, en particular a los trabajos preparatorios del tratado y a las circunstancias de su celebración, para confirmar el sentido resultante de la aplicación del artículo 31, o para determinar el sentido cuando la interpretación dada de conformidad con el artículo 31:

a) Deje ambiguo u oscuro el sentido; o

b) Conduzca a un resultado manifiestamente absurdo o irrazonable”¹³

Al explicar los artículos 31 al 33 de la Convención de Viena José María Tovillas¹⁴ menciona, se ha adherido al criterio objetivo del artículo 31 según el cual “el texto del tratado parece como expresión auténtica de la voluntad de las partes, haciéndose relevancia en la primacía del mismo para la interpretación, aunque admite en cierto grado la prueba extrínseca de las intenciones de las partes y de los objetivos y fines del tratado”.

El contexto de un convenio incluye el texto y anexos, la interpretación del mismo es una operación intelectual que consiste en determinar su alcance es decir, su objeto y su fin.

Se podría interpretar que un convenio puede conceder derechos a los Estados involucrados de gravar determinada renta, la cual no es una interpretación adecuada, dado que un convenio delimita la esfera de actuación de la potestad tributaria de los Estados, el cómo, cuándo y hasta dónde se pueden gravar los ingresos que se originen en el territorio de acuerdo con la legislación interna, porque el principal objetivo de los CDI, es eliminar las barreras tributarias a través de mecanismos que eviten la doble imposición de la renta o elementos patrimoniales, así como los de otorgar beneficios e incentivos fiscales no previstos en las leyes internas de los Estados contratantes.

1.5. Modelos de Convenios de Doble Imposición

“Los modelos de convenios surgen en el período de entre guerras fruto del trabajo del Comité Fiscal de la Sociedad de Naciones. Los primeros informes y proyectos de modelo de convenio dieron lugar a la elaboración de sendos modelos de convenio en sede de la Sociedad de Naciones, el Modelo de Convenio de México de 1946, y el Modelo de Convenio de Londres de 1946. Las diferencias existentes entre ambos modelos de convenio elaborados por la misma organización internacional ponen de manifiesto la diversa posición en la que se encuentran los Estados a la hora de afrontar

¹³ Convención de Viena sobre el derecho de los tratados U.N. Doc. A/CONF.39/27 (1969), 1155 U.N.T.S. 331, entered into force January 27, 1980. (Viena, 23 de mayo de 1969).

¹⁴ José María Tovillas, Revista Latinoamericana de derecho tributario, (1996).

la delimitación de su poder tributario a nivel internacional para eliminar la doble imposición manteniendo, al mismo tiempo, sus intereses tributarios a buen recaudo.”¹⁵

Durante la segunda guerra mundial, se dio el fracaso de la Sociedad de las Naciones, en lo que respecta al trabajo de tributación y se trasladó el mismo a la Organización Europea de Cooperación Económica (OECE), que se convirtió posteriormente en la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE).

Así, surge el Modelo de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico OCDE, dicho modelo, fue generado con enmiendas y explicaciones que se actualizan continuamente, sirven de base para la gran mayoría de convenios bilaterales, presenta varios conceptos importantes, pues este tipo de modelo busca facilitar el comercio y eliminar las preocupaciones tributarias.

En 1974 la Organización para las Naciones Unidas publicó una guía para la celebración de los convenios fiscales entre países desarrollados y países en desarrollo, posteriormente en 1979 se publicó un Manual para la Negociación de Convenios Tributarios entre países desarrollados y países en desarrollo, y en 1980 emitió un Modelo para la celebración de convenios para prevenir la doble imposición fiscal.

El modelo de la ONU pone más énfasis en los derechos del país de fuente y deja abierta la posibilidad del incremento del porcentaje de retención para intereses dividendos y regalías.

¹⁵ Francisco Alfredo García Prats, *Los modelos de convenio, sus principios rectores y su influencia sobre los convenios de doble imposición*, (Estudios y notas / crónica tributaria 133-2009).103

CAPITULO II

2. La doble imposición en el Ecuador y su relación comercial con China

2.1. La doble Imposición en el Ecuador

A partir del incremento de las relaciones comerciales que ha tenido el Ecuador, a través del fenómeno de la globalización, como lo señala César Montaña, que una muestra en el ámbito latinoamericano son los proyectos e intentos de integración que se van sucediendo, cada uno con su estructura institucional y regulación jurídicas ¹⁶, se han suscitado una serie de cambios en la normativa vigente, respecto de las relaciones comerciales en el exterior, esto se origina de acuerdo al tipo de transacción, acuerdos de comercio o fin de la inversión de capitales.

El Ecuador ha buscado de cierta manera establecer un escenario atractivo para la inversión extranjera, a través de reformas legales, como la actual Constitución Política de la República, incentivos tributarios descritos en la Ley de Régimen Tributario Interno, firma de acuerdos internacionales de Comercio, y los citados convenios de doble imposición, los cuales buscan crear un ambiente propicio para la inversión en el Ecuador.

De acuerdo a la Embajada China en la Sede Ecuador, nuestro país acoge una gran cantidad de capital chino en distintas áreas estratégicas, lo que genera un creciente incremento en las transacciones comerciales que se ven reflejados en el aumento de importaciones y en establecimientos permanentes de origen asiático¹⁷; considerando lo antes mencionado el 4 de noviembre del 2013, la Comisión Especializada Permanente No. 5 de Soberanía, Integración, Relaciones Internacionales y Seguridad Integral, emite un informe que tiene como objetivo recomendar al Pleno de la Asamblea Nacional, la aprobación del "Acuerdo entre la República del Ecuador y la República de China para Evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal respecto a Impuestos sobre la Renta", señalando la importancia de suscribirlo, por

¹⁶ César Montaña Galarza, *El Ecuador frente a los problemas de la doble imposición internacional*, (Quito: Corporación Editora Nacional, UASB-Ecuador, 1999)17. << Así: el Mercado Común Centroamericano (MCCA), desde 1951; la Asociación Latinoamericana de Libre Comercio (ALALC), 1960; el Grupo Andino, hoy Comunidad Andina de Naciones (CAN), 1969; la Comunidad del Caribe (CARICOM), 1973; el Sistema Económico Latinoamericano (SELA), 1975; la Asociación Latinoamericana de Integración (ALADI), 1980; además de proyectos de integración bilateral o subregional, y el Mecanismo Permanente de Concertación Política (Grupo de Río)>>

¹⁷ <http://china.embajada.gob.ec/es/biblioteca/>

cuanto la doble tributación constituye una barrera para las relaciones económicas entre ambos países , “ya que el volumen de comercio bilateral entre ambos países, en el último año, sobrepasó los tres mil millones de dólares, además, el financiamiento proveniente de China hacia Ecuador llegó a un total de siete mil ochocientos millones de dólares, mientras que su inversión directa e indirecta en nuestro país sobrepasó los tres mil doscientos millones de dólares.”¹⁸

Según Genaro Baldeón, Ministro de Comercio Exterior subrogante en el año 2013, “China es el primer exportador de bienes del mundo, y para América Latina es el segundo socio comercial”. Señaló que, al hablar de comercio, hay que referirse a las importaciones y exportaciones donde existe una relación bastante asimétrica, puesto que Latinoamérica es gran proveedor de productos primarios, pero un gran importador de bienes manufacturados. Agregó que China ocupa el segundo lugar en exportación productos manufacturados a nivel mundial, y que estos convenios para evitar la doble tributación impulsan las relaciones comerciales y promueven la inversión extranjera directa, por lo tanto, constituyen mecanismos que los inversionistas requieren para no tributar simultáneamente en su país de origen y en el país en el que realizan la inversión. Expresó que la aprobación de éste, atraería inversiones.”¹⁹

El evitar la doble imposición con un país con el cual se mantiene relaciones comerciales estratégicas, permitirá el impulso del desarrollo económico en varias industrias, puesto que el acuerdo suscrito establece mecanismos claros para la eliminación de la doble tributación y el intercambio de información tributaria, la no discriminación, lo cual garantiza el trato igualitario entre ambos Estados, promoviendo así, la cooperación, la integración y la solidaridad.

Para el análisis de los convenios es importante considerar “una cuestión básica en materia de interpretación de los tratados de doble imposición es, como sostiene Radler, porque forman parte del derecho interno y del derecho internacional. En el mismo sentido Buhler se refiere a la interpretación de los tratados de doble imposición en

¹⁸Proyecto de Informe de Comisión sobre el pedido de aprobación del "*Acuerdo entre la República del Ecuador y la República de China para Evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal respecto a Impuestos sobre la Renta*"(Quito: Asamblea Nacional 2013)2.

¹⁹ Proyecto de Informe de Comisión sobre el pedido de aprobación del "*Acuerdo entre la República del Ecuador y la República de China para Evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal respecto a Impuestos sobre la Renta*"(Quito: Asamblea Nacional 2013).6

cuanto a tratados de derecho internacional público”.²⁰ Con el afán de establecer mecanismos de interacción entre los dos países, es que iniciaron los trámites oportunos para la firma del convenio es así que “ mediante oficio No. T6594-SNJ-13-118 del 04 de febrero de 2013, se comunicó a la Corte Constitucional la suscripción del acuerdo, posterior la Corte Constitucional en sesión extraordinaria del jueves 06 de febrero de 2013, procedió a sortear la causa No. 0011-13-TI, el 10 de julio de 2013, el Pleno de la Corte Constitucional, conoció y aprobó el informe presentado por el juez ponente, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 110 numeral 1 y 111 numeral 2 literal b de la Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional, en concordancia con el artículo 71 numeral 2 del Reglamento de Sustanciación de Procesos de Competencia de la Corte Constitucional, dispuso la publicación en el Registro Oficial y en el portal electrónico de la Corte Constitucional del texto del instrumento internacional denominado: "Acuerdo entre el Gobierno de la República del Ecuador y el Gobierno de la República Popular China para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal con respecto a los impuestos sobre la renta" y su protocolo. El jueves 18 de julio de 2013, se publicó en el Registro Oficial No. 39 el texto del Acuerdo a fin de que cualquier ciudadano pueda intervenir defendiendo o impugnando la constitucionalidad total o parcial del respectivo Tratado Internacional. Y finalmente el 24 de julio de 2013, el secretario general de la Corte Constitucional remitió el expediente No. 0011-13-TI, al juez constitucional, Fabián Marcelo Jaramillo Villa, con la finalidad de que se elabore el dictamen respectivo de conformidad con lo establecido en la Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional y el Reglamento de Sustanciación de Procesos de Competencia de la Corte Constitucional.”²¹

Posteriormente conforme al numeral 1 del Art. 438 de la Constitución de la República, la Corte Constitucional mediante el Dictamen 023-13-DTI-CC del 7 de agosto de 2013 declaró que el convenio suscrito en la ciudad de Quito el 21 de enero de 2013, guarda conformidad con la Constitución de la República del Ecuador; e informó mediante el oficio No. T.6594-SNJ-13-802 de 12 de septiembre de 2013, que el señor Presidente

²⁰ César Montaña Galarza, Tesis, *El Ecuador frente a los problemas de la doble imposición internacional*, (Quito: USAB. 1998), quien cita a Radler y Buhler.

²¹Proyecto de Informe de Comisión sobre el pedido de aprobación del "Acuerdo entre la República del Ecuador y la República de China para Evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal respecto a Impuestos sobre la Renta"(Quito: Asamblea Nacional 2013).8

Constitucional de la República del periodo mencionado el Economista Rafael Correa Delgado, solicitó a la Asamblea Nacional la aprobación del acuerdo.

Es así que meses después mediante el Tercer Suplemento del Registro Oficial N° 147 publicado el día jueves 19 de diciembre del 2013, se promulgó la Resolución que aprueba el Acuerdo entre la República del Ecuador y el Gobierno de la República Popular China para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal con respecto a los impuestos sobre la renta y su protocolo.

Por lo general un convenio de doble imposición abarca “ingresos o renta y sobre el patrimonio de las personas, sin perjuicio de que también estemos frente a problemas de doble imposición respecto de los impuestos indirectos”²². El convenio sujeto análisis define conceptos de impuesto sobre la renta, patrimonio, sucesiones, establecimiento permanente, cánones²³ a fin de establecer una correcta interpretación del mismo se considerará “necesariamente a algunos de los artículos constitutivos del Convenio de Viena sobre el Derecho de los Tratados, suscrito en el año 1969, el Art. 31 nos provee de una clara regla de interpretación, al decir que un tratado debe interpretarse de buena fe, conforme al sentido corriente que haya de atribuirse a los términos que contenga el tratado y teniendo en cuenta su objeto y su fin²⁴.

²²José Troya Jaramillo, "*Derecho internacional tributario*"(Quito: Corporación Editora Nacional, UASB-Ecuador, 1990) 35

²³<<Los impuestos comprendidos son, en China: el impuesto a la renta de las personas naturales; el impuesto a la renta de las sociedades (en adelante denominado como "Impuesto chino"); en Ecuador: el impuesto a la renta de las personas naturales; el impuesto a la renta de las sociedades y cualquier otra entidad similar; (en adelante denominado "Impuesto ecuatoriano")>>.

²⁴César Montaña Galarza. Obra citada, p 60-61<< Más adelante, se enumera los medios auténticos de interpretación, que unidos al texto, preámbulo y anexos, son: a) Todo acuerdo que se refiera al tratado y haya sido concertado entre todas las partes con motivo de la celebración del tratado. b) Todo instrumento formulado por una o más partes con motivo de la celebración del tratado y aceptado por las demás como instrumento referente al tratado. c) Todo acuerdo ulterior entre las partes acerca de la interpretación del tratado o de la aplicación de sus disposiciones. d) Toda práctica ulteriormente seguida en la aplicación del tratado por la cual conste el acuerdo de las partes acerca de la interpretación del tratado. e) toda norma pertinente de derecho internacional aplicable en las relaciones entre las partes. La parte final del Art. 31 indica que se dará a un término el sentido especial si consta que tal fue la intención de las partes que convienen. El Art. 32, enumera debidamente los medios de interpretación complementarios, según su texto, se podrá acudir en particular a los trabajos preparatorios del tratado y a las circunstancias de su celebración, a fin de confirmar el sentido resultante de la aplicación del Art. 31, o para determinar el sentido cuando la interpretación dada de conformidad con el Art. 31: a) deje ambiguo u oscuro el sentido; o b) conduzca a un resultado manifiestamente absurdo o irrazonable. Son normas de recopilación internacional los artículos del Convenio de Viena, son la base para aclarar los acuerdos fiscales, dado que su interpretación estará precedida por la actuación de cada gobierno. Dalimier, nos provee de cuatro reglas de interpretación: 1) En caso de conflicto entre las disposiciones de un tratado internacional y las normas de la legislación interna, las disposiciones del tratado

Haciendo énfasis en lo mencionado para la interpretación del convenio, la Constitución de la República del Ecuador se tomarán como base los Art.57 y 417 ²⁵. La Constitución muestra la realidad del Ecuador, al fomentar los instrumentos internacionales con el objeto de promover la inversión extranjera.

2.2. Impuesto a la Renta Sociedades

2.2.1. Impuesto a la Renta de las Sociedades en China

En la República Popular de China existe la Ley (**Enterprise Income Tax EIT**)²⁶ 2008 respecto al Impuesto sobre Sociedades que aplica a las empresas en general y las de inversión extranjera, su marco legal comprende:

- Ley EIT de la República Popular de China,
- Normas de aplicación de la Ley “**Enterprise Income Tax EIT**” de China efectivas el 1 de enero de 2008,
- Otras circulares relativas emitido por el Ministerio de Finanzas ("Ministerio de Hacienda") y la Administración Estatal de Impuestos ("SAT").

2.2.1.1. Objeto del Impuesto

Todas las empresas que generen ingresos dentro de China estarán sujetos al Impuesto sobre Sociedades descrito en el cuerpo legal ya mencionado.

2.2.1.2. Sujetos del Impuesto

prevalecerán. 2) Dado que los tratados expresan la voluntad concorde de los estados contratantes, sus estipulaciones deben recibir la misma interpretación en todos los territorios en que se aplica. 3) En caso de discordancia entre la simple exposición de motivos y las cláusulas substanciales, prevalecerán estas últimas. 4) Las cláusulas de igualdad de tratamiento para nacionales y extranjeros, así como la cláusula de la nación más favorecida deben, en materia fiscal, interpretarse según el principio de especialidad>>.

²⁵Ecuador, *Constitución del Ecuador* Art. 57 << en el Art. 57 menciona: se reconoce y garantizará a las comunas, comunidades, pueblos y nacionalidades indígenas, de conformidad con la constitución y con los pactos, convenios, declaraciones y demás instrumentos internacionales de derechos humanos. Art. 417.- Los tratados internacionales ratificados por el Ecuador se sujetarán a lo establecido en la Constitución. En el caso de los tratados y otros instrumentos internacionales de derechos humanos se aplicarán los principios pro ser humano, de no restricción de derechos, de aplicabilidad directa y de cláusula abierta establecidos en la Constitución>>.

²⁶ China, Ley de Impuesto sobre la Renta Empresarial de la República Popular China, aprobada en la quinta sesión de la X Asamblea Popular Nacional de la República Popular China el 16 de marzo de 2007.

Los sujetos del impuesto son:

- Empresas residentes definidas en la Ley EIT como “RE” es decir legalmente establecidas en China o empresas establecidas con jurisdicción extranjera con una institución de gestión eficaz, entendiéndose esta como en donde se ejerce el control, producción, operación de negocio, personal, activos y funciones financieras.

Este tipo de empresa pagarán sobre su renta mundial, si la misma no es capaz determinar la base imponible, la autoridad fiscal China tiene el derecho a determinar su ingreso gravable.

- Las empresas no residentes definidas como “RN” es decir que están establecidas con jurisdicción extranjera y tienen una institución de gestión eficaz fuera de China, pero con gestión dentro del país y las empresas que tienen ingresos procedentes de China sin la configuración de cualquier institución china formal o establecimiento.

2.2.1.3. Tarifas

La tasa de EIT estándar es de 25%, y es aplicable a la “RE” y “RN” que tienen las instituciones de instalación o establecimientos dentro de China y tienen unos ingresos relacionados con dichas entidades o establecimientos.

Las tarifas reducidas para determinadas empresas que operan en sectores o jurisdicciones en vías de desarrollo.

2.2.1.4. Deducciones

De acuerdo a la Ley EIT, son deducibles los gastos reales y razonables relacionados con las actividades de generación de ingresos e incluyen los costes, gastos, impuestos, pérdidas y otros gastos, dichas deducciones deben estar en conformidad con la normativa fiscal y deben ser soportados con la documentación válida.

2.2.2. Impuesto a la Renta de las Sociedades en Ecuador

2.2.2.1. Objeto del Impuesto

El Impuesto a la Renta en el Ecuador está regulado por la Ley de Régimen Tributario Interno, en su art.1 menciona que grava a la renta global que obtengan las personas naturales, sucesiones indivisas y las sociedades nacionales o extranjeras, entendiéndose como renta:

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 Ley.”²⁷

2.2.2.2. Sujetos del Impuesto

El sujeto Activo es el Estado, que a su vez lo administra a través del Servicio de Rentas Internas SRI.

Los sujetos Pasivos son todas personas naturales, sociedades y sucesiones indivisas que generen ingresos gravados dentro o fuera del territorio nacional.

2.2.2.3. Base Imponible

La base imponible se calcula sobre el total de ingresos gravados con el impuesto a la renta, menos las devoluciones, costos, gastos y deducciones imputables a dichos ingreso, sin considerar como deducibles los costos y gastos relacionados con los ingresos exentos ni aquellos que no estén relacionados con la actividad económica, es decir como menciona la norma se podrá deducir los costos y gastos realizados con el fin de obtener, mejorar o mantener los ingresos sujetos al impuesto.

2.2.2.4. Tarifa del Impuesto

La declaración del Impuesto debe realizarse en base a los resultados que arroje la contabilidad de la empresa, respaldada con documentos legales que sustenten los gastos de la misma como se menciona en el párrafo anterior.

²⁷ Ecuador, *Ley de Régimen Tributario Interno*. Art. 2.

En el Ecuador la tarifa del Impuesto es del 22% sobre su base imponible para sociedades, en el caso de reinversión existe una reducción del 10%.

En el caso de personas naturales de acuerdo a la tabla progresiva con un límite del 35%.

En el caso de los no residentes de acuerdo al Art.39 LRTI:

- No paraísos fiscales el 22%, en el caso de existir un Convenio de Doble Imposición la tarifa podría reducirse.
- Paraísos fiscales rige una tarifa del 35%.

2.3. Empresas Chinas en Ecuador

Según la Cámara de Comercio Ecuatoriano – China, la presencia de ciudadanos chinos en el país se remonta al siglo veinte, quienes iniciaron en la creación de empresas y puestos de empleo en el sector agrícola.²⁸

Como consecuencia del crecimiento económico que China ha obtenido en los últimos años, es considerado la segunda potencia a nivel mundial, dado que mantiene una industria calificada de competencia global y una estructura económica de gran apertura crediticia a países emergentes.

Mantiene relaciones comerciales que con varios países de Latinoamérica incluido el Ecuador, sin embargo, para nuestra economía es considerado como un socio estratégico, destacándose entre estas actividades la explotación de petróleo y las ayudas crediticias otorgadas al país para el financiamiento de proyectos.

En el año 2007 el Ecuador suscribió 14 convenios bilaterales, y en el año 2015 suscribió 13 convenios de cooperación, el más importante de ellos “Declaración Conjunta sobre el Establecimiento de la Asociación Estratégica” entre los dos países.

²⁸ <http://camarachina.ec/que-es-la-ccech/>

Los proyectos financiados por China²⁹ son siete centrales hidroeléctricas, una eólica y una termoeléctrica; en el cuadro se detallan las empresas chinas a cargo de las obras o proyectos:

Empresa	Obra/ Proyecto
Sinohydro Corporation	Coca Codo Sinclair
China Gezhouba Group Company Limited	Sopladora
China International Water Electric Corp	Toachi Pilatón
China Hidroelectricidad Ingeniería Consultorio Grupo CO Hydrochina Corporation	Delsintanisagua
China National Electric Engineering Co	Maza Dudas / Quijos
Harbin Electric International	Minas San Francisco / Termoesmeraldas
Xinjiang Goldwind Science Technology Co	Eólico Villonaco

Gráfico N. 1 Obras y Proyectos Financiados por China

Fuente: Embajada del Ecuador en la República de China.(2015) ³⁰

Elaborado por: Patricia Ramírez Pérez

En la actualidad la inversión entregada al país, ha permitido que las mismas compañías Chinas estén a cargo de la construcción de autopistas, y proyectos hidroeléctricos razón por la cual en esta área están financiando 8 de los 9 proyectos existentes en este sector según lo menciona el Presidente de la República el Economista Rafael Correa, en noviembre del año pasado, esto se debe a la inversión, financiamiento, experiencia práctica y tecnología avanzada con la que nos ha favorecido este país, el proyecto más importante es la central hidroeléctrica Coca Codo Sinclair, que fue inaugurada en noviembre del 2016.

Es importante mencionar que las empresas chinas no solo tienen presencia en proyectos específicos, sino que han incursionado en varias áreas estratégicas que sustentan los proyectos detallados, entre las principales compañías tenemos:

²⁹ <http://camarachina.ec/que-es-la-ccech/>

³⁰ <http://camarachina.ec/que-es-la-ccech/>. Informe Año 2015.

Empresa	Area
Andes Petroleum CO	Bloque Tarapoa 14 y 17
BGP Ecuador CO	Servicios Petroleros
Shandong Kerui Petroleum Equipment CO	Máquinas y Servicios Petroleros
Hilong Oil Service Engineering Ecuador Cia Ltda	Perforación de Empresas
Fiber Home International	Venta de fibra óptica
Shengli Oilfield Highland Petroleum Equipment Co	Máquinas a empresas Petroleras

Gráfico N. 2 Empresas con Capital Chino

Fuente: Embajada del Ecuador en la República de China. (2015)³¹

Elaborado por: Patricia Ramírez Pérez

En lo que corresponde a la construcción de carreteras y autopistas tenemos:

Empresa	Area
China Road Bridge Engineering Corporation	Pifo - Papallacta, San Vicente , Puerto Quito
Guangxi Road Bridge Engineering Corporation	Obras 4 Puente río Babahoyo

Gráfico N. 3 Empresas Construcción

Fuente: Embajada del Ecuador en la República de China. (2015)³²

Elaborado por: Patricia Ramírez Pérez

En varios sectores como:

Empresa	Area
Panpesca del Ecuador S.A.	Pesca
Oficina de Empresa de Importación y Exportacion de Shaanxi Automobile Group Co Ltd	Importación de Camiones
Nantong Dongfanjulong	Confeción de Cobijas
CETC International	Venta de radares
Oficina CEIEC en Ecuador	ECU911

Gráfico N. 4 Empresas Varios Sectores de Inversión

Fuente: Embajada del Ecuador en la República de China. (2015)³³

Elaborado por: Patricia Ramírez Pérez

³¹ Ibíd.

³² Ibíd.

³³ Ibíd.

En base a los párrafos anteriores se puede resumir que todo este avance de obras en Ecuador, es producto de la inversión extranjera, la cual es resultado de los procesos para atraer la inversión extranjera como la firma de los convenios firmados con China.

2.3.1. Áreas estratégicas y proyectos de inversión

China mantiene relaciones comerciales con Ecuador desde finales del siglo anterior, lo que ha permitido que se favorezcan sectores estratégicos como son: hidroeléctricas, minero, petrolero y construcción entre otros, con el desarrollo de negociaciones que incentivan la economía ecuatoriana, con una inversión de \$15 mil millones de dólares en últimos años.

La principal fuente de energía en el Ecuador es el petróleo que es un recurso no renovable por lo que se decidió dotar al país de una alternativa estratégica, energética permanente y relativamente económica como es la generación hidroeléctrica.

En junio del 2010, se suscribió el primer contrato de crédito entre el Ministerio de Finanzas del Ecuador y el Export Import Bank of China Eximbank, por \$ 1682.75 millones de dólares, para el proyecto Hidroeléctrico Coca Codo Sinclair, dicho financiamiento fue el inicio para una relación positiva con dicha institución financiera, lo que ha permitido contar en varias ocasiones con la concesión de créditos para proyectos importantes, como Paute-Sopladora, Minas San Francisco, entre otros.

La construcción de las centrales hidroeléctricas, permitirá al Ecuador alcanzar una soberanía energética, con la reducción de costos y el aumento de la competitividad del país, renovando el parque termoeléctrico que genere una matriz energética más eficiente, con lo cual, el 90% de energía eléctrica se obtendrá de fuentes renovables, que no solo cubrirán la demanda interna, sino que se podrá exportar ésta energía, a países de la región.

Este tipo de proyectos han generado una reactivación en la economía nacional generando 8 mil fuentes de empleo directas.

El banco chino mencionado, en febrero del 2013, concedió un crédito de 80 millones de dólares para obras de prolongación de la Av. Simón Bolívar, que ha mejorado notablemente la movilidad en la capital ecuatoriana.

En agosto del 2010 el Banco de Desarrollo de China (China Development Bank CDB) otorgo la primera línea de crédito al Ecuador, hasta el momento se mantienen tres que suman US\$ 5.000 millones, en donde el 70% son recursos de libre disponibilidad para el Plan Anual de Inversiones, que enmarcan la modernización de ferrocarriles, infraestructura de los ECU 911, proyectos para el control de las inundaciones entre otros, el 30% restantes es destinado para inversiones nacionales con el apoyo de empresas chinas.

El CDB, ha financiado proyectos de las Hidroeléctricas Quijos, Delsintanisagua, Mazar Dudas, y el parque eólico Villonaco dichas inversiones generarán electricidad que protegerá el medio ambiente.

Entre otros proyectos que ha financiado la inversión china en el Ecuador tenemos:

- Proyecto Control de Inundaciones Cañar – Naranjal, que busca mitigar el invierno en algunas zonas del país.
- Escuelas del Milenio
- Sistema Trasvase Chongón – San Vicente, garantiza agua para riego de 7.700 hectáreas.
- Proyecto Multipropósito Chone, busca mitigar las inundaciones en Chone.
- Proyecto Trasvase Daule – Vinces, elevará el nivel del río Daule para abastecer el canal principal regularizando 330 km de cauces naturales.
- Sistema de Control de Inundaciones Bulubulu, beneficia a los habitantes de las provincias de Guayas y Cañar.
- Proyecto Mirador, extracción de cobre.
- Telecomunicaciones, entre los productos ofrecidos por la estatal CNT.

CAPITULO III

“Convenio entre la República del Ecuador y la República Popular de China para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal respecto a impuestos sobre la renta”

3. Análisis detallado del Convenio Suscrito

El Ecuador no es miembro de la OCDE, sin embargo, mantiene relaciones comerciales con varios de sus miembros como es el caso de China que es un país miembro en adhesión y cooperación reforzada³⁴, razón por la cual ha suscrito varios convenios con el mismo a través de los cuales se pretende establecer medios para incentivar el comercio, proteger al inversionista, y evitar la evasión fiscal.

Cabe mencionar que este tipo de modelo permite mayores posibilidades de aplicar impuestos en el país de residencia.

El convenio analizado está elaborado bajo modelo de la OCDE, sin embargo, existen diferencias puntuales que serán detalladas en el siguiente análisis:

3.1.1. Ámbito de aplicación del convenio

3.1.1.1. Personas Comprendidas

Base Legal: Artículo 1, CDI analizado.

Son personas comprendidas, residentes de uno o de los Estados Contratantes, es decir de los gobiernos que han aceptado los términos de un contrato o convenio.

3.1.1.2. Impuestos Comprendidos

Base Legal: Artículo 2 CDI analizado.

En este artículo se define la aplicación del Convenio sobre la renta y el Patrimonio, destinada a los impuestos sobre la renta, exigible para cada uno de los Estados Contratantes que gravan la totalidad de la renta o cualquier parte de la misma, como

³⁴ <http://www.oecd.org/centrodemexico/paisesmiembros.htm>

la enajenación de la propiedad mobiliaria o inmobiliaria, importes totales de sueldos, salarios pagados por empresas, sin considerar los pagos a la seguridad social u otras cargas similares.

En particular aplica:

Ecuador	China
Impuesto a la Renta de Personas Naturales	Impuesto a la Renta de Personas Naturales
Impuesto a la Renta de Sociedades y cualquier otra entidad similar	Impuesto a la Renta de Sociedades

Gráfico N. 5 Impuestos Comprendidos Ecuador – China³⁵

Elaborado por: Patricia Ramírez Pérez

En razón de que no se hacen mención de impuestos ordinarios o extraordinarios, los Estados Contratantes quedan en total libertad de restringir el ámbito de aplicación del Convenio, incluso, emitir disposiciones especiales. Es importante mencionar que el convenio suscrito, tendrá alcance con los impuestos que se establezcan después de la firma y éstos sean de la misma naturaleza de los ya mencionados, por lo que, cada Estado Contratante se compromete a notificar al otro, sobre los cambios de su legislación tributaria.

3.1.2. Definiciones

3.1.2.1. Residencia

Base Legal: Artículo 4, CDI analizado.

La residencia de un Estado contratante sirve para determinar el ámbito de aplicación de un convenio, y para resolver los casos en que la doble imposición se produzca por:

- La doble residencia,

³⁵Ecuador, *Convenio entre el Gobierno de la República del Ecuador y el Gobierno de la República popular China para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal con respecto a los impuestos sobre la renta. Art. 2 (2014).*

- Resultado del impuesto en el estado de residencia y el de la fuente,

En todo caso, es importante mencionar que por norma general los Convenios de Doble Imposición (CDI), no se ocupan de las normas internas de los Estados Contratantes para establecer criterios de residencia, es la normativa interna de país, la que tiene por objeto definir los requisitos para que una persona tenga la consideración fiscal de residente.

De acuerdo a lo antes mencionado en el caso de Ecuador, tenemos como criterios de residencia:

“**Art. 4.1.-** Residencia fiscal de personas naturales. - Serán considerados residentes fiscales del Ecuador, en referencia a un ejercicio fiscal, las personas naturales que se encuentren en alguna de las siguientes condiciones:

- a) Cuando su permanencia en el país, incluyendo ausencias esporádicas, sea de ciento ochenta y tres (183) días calendario o más, consecutivos o no, en el mismo período fiscal;
- b) Cuando su permanencia en el país, incluyendo ausencias esporádicas, sea de ciento ochenta y tres (183) días calendario o más, consecutivos o no, en un lapso de doce meses dentro de dos periodos fiscales, a menos que acredite su residencia fiscal para el período correspondiente en otro país o jurisdicción.

En caso de que acredite su residencia fiscal en un paraíso fiscal o jurisdicción de menor imposición, deberá probar que ha permanecido en ese país o jurisdicción al menos ciento ochenta y tres (183) días calendario, consecutivos o no, en el ejercicio fiscal correspondiente. En caso de que un residente fiscal en Ecuador acredite posteriormente su residencia fiscal en un paraíso fiscal o jurisdicción de menor imposición, éste mantendrá la calidad de residente fiscal en Ecuador, hasta los cuatro períodos fiscales siguientes a la fecha en que dejó de cumplir las condiciones para ser residente, mencionadas en los literales anteriores, a menos que pruebe que ha permanecido en ese país o jurisdicción al menos ciento ochenta y tres (183) días calendario, consecutivos o no, en un mismo ejercicio fiscal;

- c) El núcleo principal de sus actividades o intereses económicos radique en Ecuador, de forma directa o indirecta.

Una persona natural tendrá el núcleo principal de sus actividades o intereses económicos en el Ecuador, siempre y cuando haya obtenido en los últimos doce meses, directa o indirectamente, el mayor valor de ingresos con respecto a cualquier otro país, valorados al tipo de cambio promedio del período.

De igual manera se considerará, que una persona natural tiene el núcleo principal de sus intereses económicos en el Ecuador, cuando el mayor valor de sus activos estén en el Ecuador;

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

Art. 4.2.- Residencia fiscal de sociedades.- Una sociedad tiene residencia fiscal en Ecuador cuando ha sido constituida o creada en territorio ecuatoriano, de conformidad con la legislación nacional.”³⁶

Para el caso de China:

“Una empresa se considera residente en China si se establece en China o si su gestión efectiva está en China. La gestión efectiva se define como la general, sustancial y el control de las operaciones de fabricación y de negocios, recursos humanos, financieros y de bienes.”³⁷

A detalle, la ley China respecto del Impuesto a la Sociedades “**Income Tax EIT**” menciona:

“Los contribuyentes del EIT se dividen en dos grupos distintos: las empresas residentes “RE” y las no residentes “NRE”:

Una empresa residente RE se define como una empresa que:

- a) Está legalmente establecido en China; o
- b) Una empresa establecida de acuerdo con las leyes de una jurisdicción extranjera, pero cuya institución de gestión eficaz se encuentra en China, en

³⁶ Ecuador, *Ley de Régimen Tributario Interno* Art. 4.1-4.2

³⁷ Deloitte Thomasu Limited. *Tax China Guide* (2016). 11

este caso se refiere a la institución que ejerce la gestión sustantiva global y el control de la producción, operación de negocios, personal, funciones financieras y activos de una empresa.

Una empresa no residente NRE, se define como una empresa que es:

- a) Legalmente establecida de acuerdo con las leyes de una jurisdicción extranjera y tiene una gestión eficaz fuera de China, pero con instituciones o administraciones creadas en China,
- b) Las empresas que mantengan ingresos procedentes de China sin establecer ninguna institución o establecimiento formal chino.”³⁸

En el caso de personas naturales, la compañía Deloitte en su informe anual Tax Guide China 2016, describe que: “los empleados extranjeros de las empresas chinas, los representantes residentes de las empresas y otras personas que tienen permiso de residencia, normalmente deben registrarse ante las autoridades fiscales si están sujetos al impuesto sobre la renta individual, en China, no existe una definición específica de residencia fiscal, a efectos de las personas naturales en el derecho interno, sin embargo, la prueba de domicilio en China, es cuando un individuo reside habitualmente y su hogar, familia o las circunstancias económicas están en China.”³⁹

A efectos del presente acuerdo, lo mencionado en el Art. 4 del convenio analizado, tiene por objeto definir a quien se considera como residente de un Estado Contratante, y como resolver los casos de doble residencia, para lo cual, se hacen algunas consideraciones sobre los casos de conflicto que podrían presentarse entre las residencias, y entre la residencia y la fuente, esto surge porque siempre los Estados involucrados, reclaman la residencia de la persona.

Para lo cual el Art.4 menciona:

“a) dicha persona será considerada residente solamente del Estado donde tenga una vivienda permanente a su disposición; si tuviera una vivienda permanente a su disposición en ambos Estados, se considerará residente solamente del Estado con el

³⁸ China, Enterprise Income Tax EIT, Contribuyentes EIT. (2012)

³⁹ Deloitte Thomasu Limited. Tax China Guide (2016). 20

que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas (centro de intereses vitales);

b) si no pudiera determinarse el Estado en el que dicha persona tiene el centro de sus intereses vitales o si no tuviera una vivienda permanente a su disposición en ninguno de los Estados, se considerará residente solamente del Estado donde more;

c) si morara en ambos Estados, o no lo hiciera en ninguno de ellos, se considerará residente solamente del Estado del que sea nacional;

d) si fuera nacional de ambos Estados, o no lo fuera de ninguno de ellos, las autoridades competentes de los Estados Contratantes resolverán el caso de común acuerdo.”⁴⁰

De acuerdo a lo mencionado en el capítulo anterior, el convenio analizado fue desarrollado en base al modelo de la OCDE, sin embargo, en la última cláusula del Art.4 tiene una diferencia en que cuando una persona, no sea residente en China o en Ecuador (estados contratantes), se resolverá el caso de común acuerdo, es decir que las autoridades competentes de ambos países, deberán analizar en qué país se considera residente, de acuerdo a los criterios citados, prevaleciendo el vínculo personal entre el Estado y la persona, basando su posición, exclusivamente en la legislación interna de los estados contratantes, a fin de establecer en qué estado será sujeto pasivo, lo cual se podría resolver a través de un acuerdo amistoso detallado en el Art. 25 del mismo cuerpo legal.

Para el caso de sociedades, se considera residente donde el sujeto pasivo mantiene su sede de dirección efectiva, considerando el lugar donde se toman las decisiones comerciales claves para realizar el conjunto de actividades empresariales, en donde se mantienen reuniones de directorio, desde donde se ejecuta el trabajo de la administración, altos ejecutivos, la gestión cotidiana, es decir, donde está ubicada su oficina central, cabe mencionar, que una sociedad podrá mantener varias sedes de gestión, pero tendrá una única sede de dirección efectiva.

3.1.2.2. Establecimiento Permanente

⁴⁰ Ecuador, *Convenio entre el Gobierno de la República del Ecuador y el Gobierno de la República popular China para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal con respecto a los impuestos sobre la renta. Art. 4 (2014).*

Base Legal: Artículo 5 CDI analizado.

Este concepto, se utiliza para determinar el derecho que tiene un Estado contratante a gravar los beneficios de una empresa en otro Estados contratante, dicho concepto, es fundamental al momento de definir la competencia para tributar los beneficios de las actividades empresariales, ya que un Estado contratante, no puede gravar los réditos de una empresa del otro Estado contratante, salvo que realice su actividad económica por medio de un establecimiento permanente situado en el otro Estado contratante.

De acuerdo al convenio analizado “establecimiento permanente”, es el lugar fijo de negocios, desde donde una empresa o persona natural ejecuta o realiza su actividad económica, en forma total o parcial, es decir, que comprende dirección, sucursales, oficinas, talleres, pozos o canteras.

La expresión “lugar fijo de negocios”, abarca cualquier instalación o local utilizados para la realización de las actividades de la empresa, que puede aún existir cuando la empresa no sea dueña del espacio físico y se utilice la figura de arrendamiento, a su vez, puede encontrarse en las instalaciones de otra empresa, como por ejemplo, una compañía ubicada fuera del país, la cual tiene a su disposición determinados locales o partes de ellos, pertenecientes a otra empresa.

En cuanto a las exenciones para considerar un establecimiento permanente tenemos:

1. Instalaciones destinadas para el almacenaje, entrega, exposición o compra de mercadería, así como para la recolección de información, actividades auxiliares, y combinación de actividades.
2. Depósito de bienes que sean de propiedad de la empresa, utilizado para la exposición, entrega, transformación de la mercadería por una segunda empresa o por cuenta de la primera.

Todas estas actividades tienen como característica en común, su carácter preparatorio o auxiliar, sin embargo, en algunos casos, resulta complicado definir si las actividades tienen estas características, más el criterio que predomina, consiste en determinar si las actividades del lugar fijo de negocios, constituyen parte esencial y significativa de las actividades del conjunto de la empresa, por ejemplo, si en el que ha sido

considerado lugar de negocios, está una parte de la gestión de la empresa con funciones ejecutivas, esto, excede del criterio de auxiliar, por lo que ya sería considerado un establecimiento permanente.

En el caso de que una persona amparada en un poder legal realice actividades o suscriba contratos a nombre de la empresa, será considerado como un establecimiento permanente en el Estado, esto se basa en que solamente estas personas, están facultadas para la firma de contratos o representación como tal de la empresa.

No aplica para corredores, comisionistas, o cualquier otro agente independiente, dado que podría considerarse que la persona este ejerciendo su actividad normal, jurídica y económica de manera independiente. Si las actividades están sujetas a instrucciones detalladas o a un control global, y las mismas entran más a la empresa que a las de sus actividades propias, no puede considerarse que una persona actúa en el ejercicio normal de su actividad.

En el caso de que una sociedad residente en el Estado contratante, controle las actividades de otra empresa residente en el otro Estado contratante, no lo convierte en establecimiento permanente de cualquiera de los estados contratantes, como en el caso de una filial que es una entidad jurídica independiente.

El término “fijo” que hace referencia el concepto, tiene estrecha vinculación con un punto geográfico, más, si la naturaleza del negocio implica traslado de las actividades como es el caso de la construcción en donde se menciona que: “la propia naturaleza de un proyecto de construcción o de instalación puede obligar al contratista a desplazar su actividad constantemente”⁴¹ , “las actividades realizadas en cada localización concreta forman parte de un único proyecto, y este debe ser considerado como establecimiento permanente si las actividades duran en su conjunto más de doce meses.”⁴²

En el caso de Ecuador el Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno en el Art.9 describe:

“Art. 9.- Establecimientos permanentes de empresas extranjeras. -

⁴¹ Comentarios al Modelo de la OCDE. Art. 5 Apartado 3 #20.

⁴² *Ibid.*

1. Para efectos tributarios, establecimiento permanente, es el lugar fijo en el que una empresa efectúa todas o parte de sus actividades.

Bajo estas circunstancias, se considera que una empresa extranjera tiene establecimiento permanente en el Ecuador, cuando:

a) Mantenga lugares o centros fijos de actividad económica, tales como:

(I) Cualquier centro de dirección de la actividad;

(II) Cualquier sucursal, agencia u oficina que actúe a nombre y por cuenta de una empresa extranjera:

(III) Fábricas, talleres, bienes inmuebles u otras instalaciones análogas;

(IV) Minas, yacimientos minerales, canteras, bosques, factorías y otros centros de explotación o extracción de recursos naturales;

(V) Cualquier obra material inmueble, construcción o montaje; si su duración excede de 6 meses; y,

(VI) Almacenes de depósitos de mercaderías destinadas al comercio interno y no únicamente a demostración o exhibición.

b) Tenga una oficina para:

(I) La práctica de consultoría técnica, financiera o de cualquier otra naturaleza para desarrollar proyectos relacionados con contratos o convenios realizados dentro o fuera del país; y,

(II) La prestación de servicios utilizables por personas que trabajan en espectáculos públicos, tales como: artistas de teatro, cine, televisión y radio, toreros, músicos, deportistas, vendedores de pasajes aéreos y de navegación marítima o de transportación para ser utilizados en el Ecuador o fuera de él.

2. No obstante lo dispuesto en el numeral 1), también se considera que una empresa extranjera tiene un establecimiento permanente en el Ecuador si cuenta con una persona o entidad que actúe por cuenta de dicha empresa y ostente o ejerza habitualmente en el país alguna actividad económica distinta de las establecidas en el numeral 3) de este artículo, en cualquiera de las siguientes formas:

- a) Con poder que la faculte para concluir contratos a nombre de la empresa o comprometer legalmente a las personas o empresas para quienes trabajan;
- b) Ligadas mediante contrato para realizar actividades económicas por cuenta de las personas o empresas para quienes trabajen;
- c) Con tenencia de mercaderías de propiedad de una empresa extranjera, destinadas a la venta en el Ecuador; y,
- d) Que pague a nombre de una empresa extranjera el valor de arrendamiento de locales, de servicios o de gastos vinculados con el desarrollo de una actividad económica.

3. El término "establecimiento permanente" no comprende:

- a) La utilización de instalaciones con el único fin de exponer bienes o mercaderías pertenecientes a la sociedad;
- b) El mantenimiento de un lugar con el único fin de recoger y suministrar información para la empresa; y,
- c) El desarrollar actividades por medio de un corredor; comisionista general, agente, representante, distribuidor o cualquier otro mediador que goce de un estatuto independiente, siempre que estas personas actúen dentro del marco ordinario de su actividad y aun cuando, para cumplir con la Ley de Compañías, les haya sido otorgado un poder; todo ello, sin perjuicio de la responsabilidad tributaria personal de dicho corredor, comisionista general, agente, representante, distribuidor o mediador.

De todas maneras, los representantes de las correspondientes empresas que utilizan los mencionados locales, deberán obtener la inscripción en el Registro Único de Contribuyentes, siempre que tal utilización sea por un período superior a un mes, y sin que tengan la obligación de presentar declaraciones, ni de efectuar retenciones.”⁴³

Para el caso de China:

“La ley EIT se impone sobre la renta mundial de una empresa residente (con un crédito disponible para el impuesto pagado sobre ingresos procedentes del extranjero); las empresas no residentes están sujetos al impuesto en China sobre la fuente de los

⁴³ Ecuador, *Reglamento a Ley de Régimen Tributario Interno* Art. 9.(2015).

ingresos y el mismo está vinculado efectivamente con un establecimiento en China. La definición de establecimiento es amplia y no incluye una exención para un agente independiente. Si una empresa extranjera tiene un establecimiento en China, la misma estará sujeta al impuesto sobre todos los ingresos efectivamente vinculados con dicho establecimiento.”⁴⁴

3.1.3. Imposición de Rentas

Las rentas y el patrimonio pueden clasificarse en tres categorías según el régimen aplicable en el estado de fuente o situación de acuerdo a:

1. Pueden gravarse sin ninguna limitación en el Estado de la fuente o situación las rentas y elementos patrimoniales:
 - a) Rentas Inmobiliarias – Art.6 CDI analizado.
 - b) Renta del trabajo Independiente Art. 15 CDI analizado.
 - c) Remuneración en calidad de Consejero o Director Art. 16 CDI analizado.
 - d) Artistas y Deportistas – Art. 17 CDI analizado
 - e) Funciones Públicas – Art. 19 CDI analizado
2. Pueden someterse a una imposición limitada en el estado de la fuente las rentas:
 - a) Dividendos – Art. 10 CDI analizado
 - b) Intereses – Art. 11 CDI analizado
3. Que no pueden someterse a imposición en el estado de fuente o situación.
 - a) Pensiones – Art. 18 CDI analizado
 - b) Regalías – Art. 12 CDI analizado
 - c) Estudiantes – Art. 20 CDI analizado

⁴⁴ Deloitte Thomasu Limited. *Tax China Guide* (2016). 11

Los beneficios empresariales no imputables a un establecimiento permanente o un lugar fijo de negocios en el Estado de fuente solo pueden someterse a imposición en el Estado de residencia.

3.1.3.1. Beneficios Empresariales

Base Legal: Artículo 7 CDI analizado.

Este artículo asigna la potestad tributaria en relación a los beneficios empresariales, siempre que estos no estén sujetos a normas distintas en otros artículos del convenio. Cuando se contrate los beneficios de una empresa de un Estado contratante, los mismos serán sujetos de imposición en este Estado, dicha regla no aplica si las actividades que generen el beneficio, son realizadas mediante un establecimiento permanente situado en el Estado contratante, de acuerdo al modelo de la OCDE aplicado en este convenio, utiliza como criterio principal el de la residencia, en el caso que hubiera un establecimiento permanente en el otro Estado contratante, se puede utilizar como método alternativo el de la fuente, pero únicamente por lo relacionado a **dichas rentas**, es la diferencia con el convenio analizado.

Se hace referencia a los beneficios obtenidos en cada Estado contratante, de las operaciones con otra empresa, en caso de actividades independientes, en las mismas o análogas condiciones, se debe considerar las funciones desarrolladas, activos y riesgos asumidos por la empresa en particular, el convenio analizado señala que, se debe tratar con total independencia de lo que corresponde al establecimiento permanente.

A su vez es factible deducir los gastos de los establecimientos permanentes para determinar los beneficios gravables, pero no permite deducir los pagos que se efectúen como establecimiento permanente de la oficina central, o una sucursal, de acuerdo al Modelo de la OCDE; en lo que corresponde la determinación del beneficio del establecimiento permanente, se permitirá la deducción de los gastos realizados para los fines del establecimiento permanente, incluyéndose los gastos de dirección y generales de administración como lo señala el convenio estudiado, en cambio del Modelo de la ONU, las deducciones permitidas, son las relacionadas con el establecimiento permanente con excepción de los pagos efectuados a las afiliadas.

En la aplicación del presente artículo la Comisión de Asuntos Fiscales en el año 2010,⁴⁵ desarrolló un informe que trata básicamente sobre la aplicación de garantizar la determinación de los beneficios atribuibles a un establecimiento permanente, es decir, constituye una guía detallada que permite establecer los beneficios atribuibles, en donde en la primera fase se efectúa un análisis funcional, en la segunda fase, se pone precio a cada transacción atribuida a las empresas asociadas con el establecimiento permanente, haciendo referencia a las Directrices de la OCDE sobre Precios de Transferencia, el convenio analizado, menciona que “el método de reparto adoptado habrá de ser tal que el resultado obtenido sea conforme a los principios contenidos en este Artículo”⁴⁶ y se calcularán cada año utilizando el mismo método, a no ser que existan motivos válidos y suficientes para proceder de otra forma.

No obstante, los países pueden optar por pedir a un contribuyente que demuestren claramente la oportunidad de la consideración de una operación interna como un registro contable, documentación justificativa del mismo en donde consten, responsabilidades, transferencias de riesgos y beneficios de importancia, pautas útiles para la determinación de los efectos de la atribución de beneficios, dado que el objetivo del presente artículo no es aumentar las obligaciones en materia de documentación relativa a la comparación de transacciones.

En este artículo es importante mencionar, que no se atribuirán beneficios a un establecimiento permanente por la simple compra de bienes o mercancías para la empresa.

“Cuando los beneficios comprendan elementos de renta regulados separadamente en otros artículos de este Acuerdo, las disposiciones de dichos artículos no quedarán afectadas por las del presente Artículo.”⁴⁷

3.1.3.2. Empresas Asociadas

⁴⁵ <http://www.oecd.org/>

⁴⁶ Ecuador, *Convenio entre el Gobierno de la República del Ecuador y el Gobierno de la República popular China para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal con respecto a los impuestos sobre la renta. Art. 7 #4(2014).*

⁴⁷ Ecuador, *Convenio entre el Gobierno de la República del Ecuador y el Gobierno de la República popular China para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal con respecto a los impuestos sobre la renta. Art. 7 #7(2014).*

Base Legal: Artículo 9 CDI analizado.

Las empresas asociadas se dan:

- Una empresa o una misma persona de un Estado contratante que participe directa o indirectamente en la dirección, el control, o el capital de una empresa de un Estado contratante y de una empresa del otro Estado contratante y estén unidas por condiciones aceptadas en sus relaciones financieras o comerciales y estas difieran de las que serían acordadas por empresas independientes generando un beneficio a una de las empresas por no tener dichas condiciones, dichos resultados, serán incluidos en los beneficios de la empresa y sometidos a imposición.
- Cuando se presente este tipo de casos, es decir, que los beneficios de una empresa del Estado contratante grave los beneficios que ya fueron sometidos en el segundo Estado contratante, este practicará el ajuste correspondiente a la cuantía del impuesto que ha percibido sobre dichos beneficios.

Este artículo detalla que toda transacción entre empresas asociadas, debe realizarse a precio de mercado, es decir en las mismas condiciones en las que actuaría un tercero no relacionado, de no hacerlo, las autoridades competentes podrán observarlo y exigir el correspondiente ajuste contable, puede darse el caso de doble imposición por lo que dicho ajuste está relacionado con la facultad que tiene cada Administración de realizarlo en procesos de determinación como en Ecuador. La importancia del convenio radica en la complicación de la autoridad de efectuar el ajuste en forma automática, y da la opción al contribuyente de oponerse.

En el caso de Ecuador, en el Reglamento de aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno en el Art. 4 se describe el concepto para partes relacionadas:

“Partes relacionadas. - Con el objeto de establecer partes relacionadas, a más de las referidas en la Ley, la Administración Tributaria, con el fin de establecer algún tipo de vinculación por porcentaje de capital o proporción de transacciones, tomará en cuenta, entre otros, los siguientes casos:

1. Cuando una persona natural o sociedad sea titular directa o indirectamente del 25% o más del capital social o de fondos propios en otra sociedad.

2. Las sociedades en las cuales los mismos socios, accionistas o sus cónyuges, o sus parientes hasta el cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad, participen directa o indirectamente en al menos el 25% del capital social o de los fondos propios o mantengan transacciones comerciales, presten servicios o estén en relación de dependencia.

3. Cuando una persona natural o sociedad sea titular directa o indirectamente del 25% o más del capital social o de los fondos propios en dos o más sociedades.

4. Cuando una persona natural o sociedad, domiciliada o no en el Ecuador, realice el 50% o más de sus ventas o compras de bienes, servicios u otro tipo de operaciones, con una persona natural o sociedad, domiciliada o no en el país. *“Para la consideración de partes relacionadas bajo este numeral, la Administración Tributaria deberá notificar al sujeto pasivo, el cual, de ser el caso, podrá demostrar que no existe relacionamiento por dirección, administración, control o capital.”*

Los contribuyentes que cumplan con los preceptos establecidos en esta norma, estarán sujetos al régimen de precios de transferencia y deberán presentar los anexos, informes y demás documentación relativa a los precios de transferencia, en la forma establecida en este reglamento, sin necesidad de ser notificados por la Administración Tributaria.

Para establecer partes relacionadas cuando las transacciones realizadas entre éstas, no se ajusten al principio de plena competencia, la Administración aplicará los métodos descritos en este reglamento.”⁴⁹

Para el caso de China:

“La Ley EIT y sus normas de aplicación establecen la base para las autoridades fiscales chinas a hacer ajustes especiales relacionados con los precios de transferencia. Si dos entidades están relacionadas, la totalidad de sus transacciones entre compañías deben cumplir con el principio de plena competencia. Las transacciones cubiertas por las

⁴⁹ Ecuador, *Reglamento a Ley de Régimen Tributario Interno* Art. 4. (2015).

reglas chinas incluyen transacciones tangibles e intangibles, servicios intragrupo y las actividades de financiación entre empresas.

Una parte relacionada se define como uno con una participación directa o indirecta del 25%. Un cálculo de múltiples capas de participaciones indirectas también se aplica. Una entidad con un control significativo sobre el contribuyente de alto nivel gestión, compras, ventas, producción y los intangibles y las tecnologías necesarias para el negocio se define como una parte relacionada.

Cuando la tarifa entre compañías o tarifas no reflejan disposición de independencia mutua, las autoridades pueden realizar ajustes al impuesto como compensatorios y por referencia a los tipos normales de mercado o precios de servicios o bienes similares. En ciertos casos, las autoridades tienen la facultad de imponer impuestos con carácter retroactivo a las transacciones entre empresas asociadas que han tenido lugar hasta hace 10 años.

China ha adoptado el enfoque de "mejor método" para seleccionar un método de precios de transferencia, sin clasificación específica necesaria entre los métodos siguientes: método del precio comparable no controlado, método de precio de reventa, método del coste incrementado, transaccional método del margen neto, el método de reparto del beneficio y otros métodos que cumplen con el principio de plena competencia.”⁵⁰

En base a lo antes mencionado se concluye que las dos jurisdicciones deben cumplir con el principio de plena competencia, en el caso de Ecuador en base al Art. 85 del Reglamento de aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno.

3.1.3.3. Dividendos

Se someten a imposición los dividendos pagados por una sociedad residente de un Estado contratante, a un residente del otro Estado contratante.

Por legislación interna de un Estado contratante, la sociedad residente del mismo que paga estos dividendos pueden someterse a imposición, cuando el beneficiario efectivo

⁵⁰ Deloitte Thomasu Limited. *Tax China Guide* (2016). 13

de los dividendos es un residente del otro Estado contratante, la imposición no podrá exceder de:

- 5% del importe bruto, si el beneficiario efectivo es una sociedad, las autoridades competentes establecerán los límites para esta modalidad.

La diferencia del convenio con el modelo de la OCDE en este párrafo, es el requisito puntual de que posea al menos el 25% del capital de la sociedad que paga los dividendos y el 15% del importe bruto de los dividendos en los demás casos.

En cambio, del Modelo de la ONU, no establece una tarifa máxima o mínima, es decir que maneja porcentajes abiertos siempre y cuando los involucrados lleguen algún acuerdo, lo que exige es, el 10% de posesión de capital de la empresa para beneficiarse de la tarifa más baja.

Este artículo aplica a:

- Las rentas de las acciones u otros derechos, excepto los de crédito,
- Las rentas de otras participaciones sociales sujetas al mismo régimen fiscal.

Dichas disposiciones no son aplicables si el beneficiario efectivo de los dividendos, es residente de un Estado Contratante y realiza en el otro Estado Contratante, del que es residente la sociedad que paga los dividendos, una actividad empresarial a través de un establecimiento permanente, o presta en ese otro Estado servicios personales independientes, y la participación que genera los dividendos está relacionada a dicho establecimiento permanente o base fija, en este caso se aplican las disposiciones del Artículo 7 o del Artículo 14, según corresponda.

En el caso de que una sociedad residente de un Estado Contratante, genere beneficios o rentas procedentes del otro Estado Contratante, ese otro Estado, no podrá exigir impuesto alguno sobre los dividendos pagados por la sociedad, esta norma no aplica si se paga a un residente de este otro Estado, o si la participación de los dividendos está relacionada a un establecimiento permanente o a una base fija, situados en ese otro Estado.

En el caso de Ecuador se toman las siguientes consideraciones:

“Los dividendos y utilidades, calculados después del pago del impuesto a la renta, distribuidos por sociedades nacionales o extranjeras residentes en el Ecuador, a favor de otras sociedades nacionales o extranjeras, no domiciliadas en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición o de personas naturales no residentes en el Ecuador. Esta exención no aplica si el beneficiario efectivo, en los términos definidos en el reglamento, es una persona natural residente en Ecuador. También estarán exentos de impuestos a la renta, los dividendos en acciones que se distribuyan a consecuencia de la aplicación de la reinversión de utilidades en los términos definidos en el artículo 37 de esta Ley, y en la misma relación proporcional,”⁵¹

“Los beneficiarios de ingresos en concepto de utilidades o dividendos que se envíen, paguen o acrediten al exterior, directamente, mediante compensaciones o con la mediación de entidades financieras u otros intermediarios, pagarán la tarifa general prevista para sociedades sobre el ingreso gravable, previa la deducción de los créditos tributarios a los que tengan derecho según el artículo precedente.”⁵²

En la disposición transitoria primera de la Ley de Régimen Tributario Interno detalla:

“Dividendos que repartan las empresas amparadas por las leyes de fomento.- Las utilidades de sociedades que, según las leyes de fomento o por cualquier otra norma legal, se encuentren exoneradas del impuesto a la renta, obtenidas antes o después de la vigencia de la presente Ley, no serán gravadas con este impuesto mientras se mantengan como utilidades retenidas de la sociedad que las ha generado o se capitalicen en ella. Si se reparten o acreditan dividendos con cargo a dichas utilidades, se causará impuesto a la renta sobre el dividendo repartido o acreditado con una tarifa equivalente al 25% cuando los beneficiarios de ellos sean personas naturales nacionales o extranjeras residentes en el Ecuador o sociedades nacionales o extranjeras con domicilio en el país. El impuesto causado será del 36% cuando los beneficiarios del dividendo sean personas naturales no residentes en el Ecuador, o sociedades extranjeras no domiciliadas en el país. El impuesto causado será retenido por la sociedad que haya

⁵¹ Ecuador, *Ley de Régimen Tributario Interno* Art. 9 #1 (2015).

⁵² Ecuador, *Ley de Régimen Tributario Interno* Art. 39. (2015).

repartido o acreditado el dividendo.”⁵³

Para el caso de China:

“Los dividendos percibidos de una entidad extranjera también se incluyen en la base imponible, pero determinados dividendos recibidos de otra empresa residente están exentos de impuestos.

China tiene una amplia red de tratados fiscales, cuyo objetivo es eliminar la doble imposición y proporcionar de los tipos reducidos del impuesto de retención sobre los dividendos, intereses y regalías. La mayor parte de los tratados de China se basan en el tratado modelo de la OCDE, que prevé el alivio de la doble imposición en todos los tipos de ingreso, lo que limita la imposición de un país de sociedades residentes en el otro y proteger sociedades residentes en un país de impuestos discriminatorios, en el otro tratado de China, generalmente contiene intercambio OCDE, compatible con las disposiciones de información. Un impuesto de retención del 10% sobre los dividendos pagados a una sociedad no residente se introdujo a partir del año 2008.

Anteriormente, los dividendos pagados por una empresa china con participación extranjera, al menos, el 25% era exigido. Cabe señalar, sin embargo, que los dividendos pagados de las utilidades antes de 2008 siguen siendo exentos de la retención. La retención en la fuente del 10% puede reducirse en virtud de un impuesto aplicable tratado.”⁵⁴

Cabe mencionar que en vías de negociaciones bilaterales, “los dos Estados contratantes pueden asimismo convenir un porcentaje de participación inferior al que se fija en el artículo”⁵⁵ esto podría darse en los casos que el Estado de residencia de la sociedad matriz conforme a su derecho interno, conceda una exención para los dividendos correspondientes a una participación inferior al 25 % en una subsidiaria no residente, esto no aplica cuando dicha sociedad tiene este % poco tiempo, antes del pago de los dividendos a fin de aprovecharse del beneficio. Cuando se distribuye efectivamente los dividendos, las disposiciones del convenio tributario se aplican normalmente, el país de residencia del accionista aplicará los métodos normales para evitar la doble imposición generando un crédito fiscal o una exención, según corresponda.

⁵³ Ecuador, *Ley de Régimen Tributario Interno* Disposición Transitoria Primera. (2015).

⁵⁴ Deloitte Thomasu Limited. *Tax China Guide* (2016). 15

⁵⁵ Comentarios al Modelo de la OCDE. Art. 10 Apartado 2 #14.

3.1.3.4. Intereses

Base Legal: Artículo 11 CDI analizado.

En este caso, los intereses procedentes de un Estado Contratante y pagados a un residente del otro Estado Contratante, podrán ser sujetos a imposición en ese otro Estado, dichos intereses pueden someterse también a imposición en el Estado Contratante del que procedan, según la legislación interna de ese Estado, se debe considerar que si el beneficiario efectivo de los intereses es un residente del otro Estado Contratante, el impuesto así exigido no podrá exceder del 10 por 100 del importe bruto de los intereses, las autoridades competentes de los Estados Contratantes establecerán de mutuo acuerdo ese límite.

En el caso del modelo de la ONU, la retención tiene un % abierto para que se negocie.

Si comparamos con el Convenio de Corea el % de interés es del 12% y en caso de Uruguay el 10%.

Serán exentos los intereses que provengan de un Estado Contratante, si éstos son pagados:

- En cualquier institución financiera residente del otro Estado Contratante;
- Al Gobierno del otro Estado Contratante, a una de sus subdivisiones políticas o una de sus entidades locales, al Banco Central o cualquier institución del Gobierno del otro Estado Contratante;
- En calidad de préstamos garantizados o asegurados por el Gobierno del otro Estado Contratante, una de sus subdivisiones políticas o una de sus entidades locales, el Banco Central o cualquier institución del Gobierno del otro Estado Contratante, en relación con programas de financiamiento de exportación o inversión.

Este artículo aplica a las rentas de créditos de cualquier naturaleza, con o sin garantía hipotecaria o cláusula de participación en los beneficios del deudor.

En particular las rentas de valores públicos y las rentas de bonos y obligaciones, primas y premios unidos a esos títulos, sin embargo, las penalizaciones por mora en el pago no se consideran intereses a efectos del presente artículo.

Si el beneficiario efectivo de los intereses, considerado residente de un Estado contratante, realiza en el otro Estado Contratante, en donde se generan los intereses, una actividad empresarial por medio de un establecimiento permanente, o presta en ese otro Estado, servicios personales independientes por medio de una base fija situada allí, y si el crédito que genera los intereses está relacionado al establecimiento permanente o base fija, serán aplicables las disposiciones del Artículo 7 o del Artículo 14, según corresponda.

Para que sean considerados intereses procedentes de un Estado Contratante, el deudor debe ser residente de ese Estado.

En el caso de que el deudor de los intereses, sea o no residente de un Estado Contratante, y tenga en un Estado Contratante un establecimiento permanente o una base fija y se haya contraído la deuda por la que se pagan los intereses, y éstos últimos son soportados por el citado establecimiento permanente o base fija, dichos intereses se considerarán procedentes del Estado Contratante en que esté situado el residente del establecimiento permanente o base fija.

Cuando producto de una relación especial entre el deudor y el beneficiario efectivo o de las que cualquiera de las partes mantenga con terceros, el pago de intereses exceda al importe que hubieran convenido el deudor y el acreedor, no aplican las disposiciones del artículo más que al último importe.

3.1.3.5. Regalías y Ganancias de Capital

Base Legal: Artículos 12 y 13 CDI analizado.

En el caso de regalías procedentes de un Estado Contratante y cuyo beneficiario efectivo es un residente del otro Estado Contratante, podrán someterse a imposición en ese otro Estado; dichas regalías pueden también someterse a imposición en el Estado Contratante del que procedan y de acuerdo con la legislación interna de este Estado.

Cuando el beneficiario efectivo de las regalías es residente del otro Estado Contratante, el impuesto exigido no puede exceder del 10 por ciento del importe bruto de las regalías.

En lo que respecta a modelo de la ONU es un porcentaje abierto para negociación entre Estados, sin embargo, depende del convenio firmado, en el caso de Uruguay es el 10% para el uso de equipos industriales, comerciales o científicos y el 15% en los casos restantes y en el caso de Corea es el 12%.

Para el presente artículo, se considera regalías a las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso, o el derecho al uso de:

- Derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas, o películas o cintas utilizadas para difusión de radio y televisión,
- Patentes, marcas, diseños o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos,
- Equipo industrial, comercial o científico, o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.

Si el beneficiario efectivo de las regalías, considerado residente de un Estado contratante, realiza en el otro Estado Contratante, en donde se generan las regalías, una actividad empresarial por medio de un establecimiento permanente, o presta en ese otro Estado servicios personales independientes por medio de una base fija situada allí, y si el bien o el derecho por el que se pagan las regalías está relacionado a dicho establecimiento permanente o base fija, se aplicará las disposiciones del Artículo 7 o del Artículo 14, según corresponda.

Son consideradas como regalías cuando el deudor es residente del Estado contratante, sin embargo, cuando quien paga las regalías, sea o no residente de un Estado contratante, tenga en uno de los Estados contratantes un establecimiento permanente o una base fija, en relación con el cual se haya contraído la obligación de pagar las regalías y este establecimiento o base fija soporte el pago de las mismas, las regalías se considerarán procedentes del Estado en que esté situado el establecimiento permanente o base fija.

Cuando producto de una relación especial entre el deudor y el beneficiario efectivo o de las que cualquiera de las partes mantenga con terceros, el pago de las regalías exceda al importe que hubieran convenido el deudor y el acreedor no aplican las

disposiciones del artículo más que al último importe, y el exceso podrá someterse a imposición de acuerdo con la legislación de cada Estado contratante, teniendo en cuenta las demás disposiciones del presente acuerdo.

Ganancias de Capital

Cuando un residente de un Estado contratante obtenga ganancias de la enajenación de bienes inmuebles tal como se define en el Artículo 6 del acuerdo analizado, situada en el otro Estado Contratante, pueden someterse a imposición en ese otro Estado, respecto del modelo de la OCDE esto no es aplicable si el beneficiario efectivo de las regalías es residente de un Estado Contratante.

En los siguientes casos las ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles pueden someterse a imposición en el otro Estado contratante cuando:

- Forme parte del activo de un establecimiento permanente que una empresa de un Estado contratante tenga en el otro Estado Contratante, o
- De bienes muebles que pertenezcan a una base fija que un residente de un Estado contratante tenga en otro Estado contratante para la prestación de servicios personales independientes, incluyendo las ganancias derivadas de la enajenación de dicho establecimiento permanente (sólo o con el conjunto de la empresa) o de dicha base fija.

En el caso de la enajenación de buques o aeronaves explotados en el tráfico internacional de una empresa de un Estado contratante, o de bienes muebles afectos a la explotación de dichos buques o aeronaves, pueden someterse a imposición las ganancias obtenidas sólo en ese Estado contratante.

En lo que respecta a las ganancias obtenidas por un residente de un Estado contratante en la enajenación de acciones, cuando más del 50 por ciento del valor de las mismas procede directa o indirecta, de bienes inmuebles situados en el otro Estado Contratante, podrán ser sometidos en este último.

La diferencia con el Modelo de la ONU en la enajenación de acciones es que, cuando se venda un determinado % de las mismas aplica el criterio de residencia y fuente.

Cualquier otro tipo de ganancias producto de la enajenación de otro bien distinto a los citados, serán sujetos a imposición sólo en el Estado Contratante en que resida quien enajena.

3.1.3.6. Servicios Personales Independientes y Dependientes

Serán sujetas de imposición las rentas obtenidas por un residente de un Estado contratante por:

- La prestación de servicios profesionales o
- El ejercicio de otras actividades de carácter independiente

En las siguientes circunstancias, esas rentas podrán ser gravadas también en el otro Estado Contratante:

- Si el residente tiene en el otro Estado contratante una base fija para el desempeño de sus actividades económicas; se gravará en ese otro Estado contratante las rentas que se hayan generado en el mismo.
- Si el residente permanece en el otro Estado contratante por un período o períodos que sumen o excedan en total 183 días en todo el período de doce meses que empiece o termine durante el año fiscal considerado, se gravarán las rentas que se hayan obtenido en el mismo.

Para el mencionado artículo se entiende como “servicios profesionales” las actividades, científicas, literarias, artísticas, de educación o enseñanza independientes, así como las actividades independientes de los médicos, abogados, ingenieros, arquitectos, odontólogos, contadores y auditores.

3.1.4. Métodos para eliminar la doble imposición

Base Legal: Artículo 22 CDI analizado.

En China, de acuerdo con las disposiciones de su Ley:

- Cuando un residente de China haya generado rentas en Ecuador, la imposición que generen las mismas en territorio ecuatoriano, se podrán acreditar al impuesto chino del residente, dicha cantidad no podrá exceder la normativa y regulaciones de China.

- Cuando las rentas generadas en Ecuador surjan de un dividendo pagado por una sociedad residente de Ecuador, a una sociedad residente China, la cual no posea el 20% de las acciones de la sociedad que paga los dividendos, se tomara en consideración como crédito el impuesto pagado a Ecuador, por la sociedad que paga el ingreso en proporción a su ingreso.
- “Si una entidad residente recibe ingresos de un país que no ha celebrado un tratado tributario con China, el residente tiene derecho a un crédito fiscal para el impuesto sobre la renta extranjera efectivamente pagado sobre los ingresos. Los impuestos en el extranjero, se podrá acreditar contra el impuesto chino sobre los mismos beneficios, pero el crédito se limita al importe del impuesto de China a pagar de la renta extranjera. Una limitación de país por país es generalmente aplicada. Si el crédito por impuestos extranjeros supera el límite, el exceso podrá ser arrastrado por cinco años. Se permite también un crédito de impuestos indirectos.”⁵⁶

Para el caso de Ecuador:

- Cuando un residente de Ecuador genere rentas de acuerdo al convenio analizado, pueden ser sujetas de imposición en China, bajo los parámetros legales en Ecuador serán consideradas como exentas.
- Cuando un residente de Ecuador genere rentas gravadas en China de acuerdo a los artículos 10, 11 y 12 del convenio analizado, en Ecuador se admitirá la deducción en el impuesto sobre las rentas de dicho residente, por un importe igual al impuesto pagado en China, dicha deducción no podrá exceder de la parte del impuesto, calculado antes de la deducción, correspondiente a las rentas obtenidas en China.
- Cabe considerar que, aunque las rentas sean exentas, en Ecuador se podrá tener en cuenta dichas rentas, a efectos de calcular el importe del impuesto sobre el resto de las rentas de dicho residente.

3.2. Limitación de Beneficios

Base Legal: Artículo 23 CDI analizado.

⁵⁶ Deloitte Thomasu Limited. *Tax China Guide* (2016). 12

Esta cláusula constituye un instrumento que contiene las herramientas y elementos suficientes para evitar el abuso o uso indebido de un convenio, por lo que de acuerdo a la normativa:

Un residente de un Estado contratante podrá acogerse a todos los beneficios fiscales del presente convenio, solo si es residente, y a si su vez reúne las siguientes condiciones durante un año fiscal :

- Es una persona física,
- Es una entidad estatal que reúne las condiciones necesarias,
- Es una sociedad que:
 - Sus principales acciones se coticen en un mercado de valores reconocido,
 - Sea objeto de operaciones ordinarias en uno o más mercados de valores reconocidos.
 - El 50% de los derechos de voto y del valor de las acciones de la sociedad, sean propiedad directa o indirectamente de igual o menos cinco sociedades con derechos a los beneficios fiscales.
- Es una entidad fiscalmente exenta, un fondo de pensiones, cuando más del 50% de los beneficiarios son consideradas personas físicas residentes en alguno de los Estados contratantes.

En comparación con el Modelo de la ONU, se cumplen los mismos preceptos respecto de una persona calificada, con la cual se podrán tener los beneficios del convenio.

Un residente de un Estado contratante, podrá gozar de los beneficios del Acuerdo en relación con un elemento de su renta procedente de otro Estado, reúna o no las condiciones necesarias para serlo, siempre y cuando participe activamente en un negocio en el Estado, que no podrá consistir en la realización o la gestión de inversiones por cuenta del residente, solo si se trata de actividades relacionadas con la banca, los seguros o con valores y cuando las lleve a cabo una entidad bancaria, una compañía de seguros o una agencia de valores reconocida y si la renta procedente del otro Estado contratante que se obtenga en relación con o como resultado de dicho negocio.

En el caso de que el residente o cualquiera de las empresas asociadas a éste, desarrollen una actividad empresarial en el otro Estado contratante donde se genera un elemento de su renta, será sujeto a imposición si la renta es generada de una actividad sustancial.

Para establecer si una persona participa activamente en un negocio en un Estado contratante, deberá ser parte de todas aquellas actividades que desarrolle una sociedad de personas -partnership- de la que sea socio, así como en las actividades que lleven a cabo personas que estén vinculadas, de acuerdo a lo explicado en los párrafos anteriores respecto del derecho de voto.

Existen las siguientes condiciones en las que no se podrán someter a los beneficios de este acuerdo, cuando una sociedad residente de un Estado contratante, o una sociedad bajo cuyo control está colocada, tiene en circulación una categoría de acciones sujeta a condiciones y exigencias, que confieren a sus titulares el derecho a percibir una porción de la renta de la sociedad procedente de otro Estado contratante, mayor de la que percibirían esos mismos titulares, de no existir dichas condiciones o exigencias conocida como "la parte desproporcionada de la renta" y cuyos derechos de voto y valor, son propiedad en un 50 por ciento o más, de personas que no reúnen las condiciones necesarias para acogerse a los beneficios de este Acuerdo, dichos beneficios no serán aplicables a la parte desproporcionada de la renta.

Si un residente de un Estado contratante no reúne las condiciones necesarias para acogerse a los beneficios del presente acuerdo, podrá hacerlo bajo la disposición de la Autoridad competente.

El convenio reconoce a los siguientes mercados de valores:

- En China, Bolsa de Valores de Shanghai y Bolsa de Valores de Shenzhen;
- En Ecuador, Bolsa de Valores de Quito y Bolsa de Valores de Guayaquil; y
- Cualquier otro mercado de valores que las autoridades competentes, acuerden reconocer como oficial a efectos del presente Artículo.

En general en este artículo, las diferencias encontradas entre el Modelo de la OCDE y de la ONU, son de carácter formal y semántico.

En relación al modelo suscrito con Corea, existe una cláusula en el párrafo 2 del artículo 25, que menciona que nada debe interpretarse como restrictivo, en la

aplicación de la legislación de un Estado contratante dirigido a prevenir la elusión o evasión de impuestos.

3.3. No discriminación, procedimiento amistoso, intercambio de información.

Base Legal: Artículos 24, 25,26 CDI analizado.

Respecto de la no discriminación hace énfasis en que los nacionales, residentes, establecimientos permanentes de un Estado contratante, no serán sometidos en el otro Estado contratante bajo ningún concepto a un impuesto u obligación, relativa al mismo que no se exijan o que sean más gravosos que aquellos a los que estén o puedan estar sometidos, los nacionales de ese otro Estado que se encuentren en las mismas condiciones, en particular, con respecto a la residencia y actividades similares.

La no discriminación no obliga a un Estado contratante a beneficiar a los residentes del otro Estado contratante, con algún beneficio fiscal a los existentes en el presente acuerdo.

En el caso de los intereses, regalías, y gastos pagados por una empresa de un Estado contratante a un residente de otro Estado contratante, serán deducibles para determinar los beneficios sujetos a impuestos, en las mismas condiciones que si se hubieran pagado a un residente del primer Estado contratante, para este caso se deberá aplicar:

- Artículo 9 – párrafo 1
- Artículo 7 párrafo 11
- Artículo 12 párrafo 6

Cuando una empresa de Estado contratante tenga el capital total o parcial controlado directa o indirectamente por uno o varios residentes del otro Estado Contratante, no se someterán en el Estado mencionado en primer lugar, a ningún impuesto u obligación, que no sea en las mismas condiciones si fuera con otras empresas similares, del Estado mencionado en primer lugar.

El procedimiento amistoso consiste, en que si una persona considera que las medidas adoptadas por uno o por ambos Estados contratantes, pueden generar algún tipo de imposición con la cual no está de acuerdo, podrá someter su inconformidad con independencia de los recursos previstos por el derecho interno de esos Estados, a la autoridad competente del Estado contratante del que sea residente o, si fuera aplicable

el párrafo 1 del Artículo 24, a la del Estado Contratante del que sea nacional, el caso será planteado dentro de los tres años siguientes a la primera notificación de la medida en donde se especifique la no conformidad con las disposiciones del presente acuerdo

Cuando a la autoridad competente, la reclamación le parece sustentada y si no puede por sí misma encontrar una solución satisfactoria, hará lo posible por resolver la cuestión por medio de un acuerdo amistoso con la autoridad competente del otro Estado Contratante, en los plazos señalados.

El intercambio de información lo realizarán las autoridades competentes para aplicar lo dispuesto en el presente Acuerdo, o para administrar y exigir lo dispuesto en la legislación nacional de los Estados Contratantes, en lo que, respecto a los impuestos de toda clase y naturaleza percibidos por los Estados Contratantes, sus subdivisiones políticas o sus entidades locales, en la medida en que la imposición prevista, la misma no sea contraria al Acuerdo.

En el caso de ser necesario, la autoridad competente podrá desvelar la información en las audiencias públicas de los tribunales o en las sentencias judiciales. El intercambio de información no le obliga a un Estado contratante al cambio de sus medidas legales y administrativas, a revelar secretos comerciales, gerenciales o industriales, sin embargo tampoco puede negarse a proporcionar información únicamente porque esta obre en poder de bancos, otras instituciones financieras, o de cualquier persona que actúe en calidad representativa o fiduciaria o porque esa información haga referencia a la participación en la titularidad de una persona.

Este artículo no tiene diferencias con el Modelo de la ONU.

3.4. Protocolo del Convenio

Una vez suscrito el acuerdo las partes involucradas han acordado el siguiente protocolo:

Numeral 1

Convenio		Protocolo	
Artículo	Detalle	Numeral	Detalle
Art. 2 Impuestos Comprendidos, Párrafo 4:	El Acuerdo se aplicará igualmente a los impuestos de naturaleza idéntica o análoga que se establezcan con posterioridad a la fecha de la firma del mismo, y que se añadan a los actuales o les sustituyan. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes se comunicarán mutuamente las modificaciones significativas que se hayan introducido en sus respectivas legislaciones fiscales	1	En el protocolo se fija el periodo de tiempo para la entrega de un informe que será al final del año fiscal, en donde se indique de un lado y del otro los cambios de la legislación interna

Gráfico N. 6 Protocolo del Convenio Ecuador – China #1

Elaborado por: Patricia Ramírez Pérez

Fuente: Convenio entre el Gobierno de la República del Ecuador y el Gobierno de la República popular China para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal con respecto a los impuestos sobre la renta.

- En el primer párrafo del protocolo, se fija el periodo de tiempo para la entrega de un informe que será al final del año fiscal de los cambios de la legislación interna.

Numeral 2

Convenio		Protocolo	
Artículo	Detalle	Numeral	Detalle
Art. 10 Definiciones Generales, Párrafo 3 :	e) el término "sociedad" significa cualquier persona jurídica o cualquier entidad que se considere persona jurídica a efectos impositivos.	2	En relación con el sub-párrafo e) del párrafo 1 del Artículo 3: En el caso de Ecuador, el término "sociedad" incluye cualquier sociedad o persona jurídica que sea considerada como tal por la ley ecuatoriana

Gráfico N. 7 Protocolo del Convenio Ecuador – China #2

Elaborado por: Patricia Ramírez Pérez

Fuente: Convenio entre el Gobierno de la República del Ecuador y el Gobierno de la República popular China para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal con respecto a los impuestos sobre la renta.

- En el segundo párrafo se hace énfasis en el término sociedad bajo la ley ecuatoriana.

Numeral 3

- Con respecto a los siguientes artículos:
 - Art. 10 Dividendos, párrafo 2, Art. 11 Intereses párrafo 2, Art. 12 Regalías párrafo 2, y las similitudes señaladas con rojo en el gráfico #7, en donde menciona que, si el beneficiario efectivo es residente del otro Estado Contratante y aplique pagos tanto de dividendos, intereses y regalías las tarifas del ISD, serán en base a lo detallado en el protocolo del convenio.

Convenio		Protocolo		
Artículo	Detalle	Numeral	Detalle	
Art. 10 Dividendos, Párrafo 2 :	Sin embargo, dichos dividendos pueden someterse también a imposición en el Estado Contratante en que resida la sociedad que paga los dividendos y según la legislación de ese Estado; no obstante, si el beneficiario efectivo de los dividendos es un residente del otro Estado Contratante , el impuesto así exigido no podrá exceder del 5 por 100 del importe bruto de los dividendos. Las autoridades competentes de los Estados			3%
Art.11 Intereses, Párrafo 2 :	Sin embargo, dichos intereses pueden someterse también a imposición en el Estado Contratante del que procedan y según la legislación de ese Estado, pero si el beneficiario efectivo de los intereses es un residente del otro Estado Contratante , el impuesto así exigido no podrá exceder del 10 por 100 del importe bruto de los intereses. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes establecerán de mutuo acuerdo las modalidades de aplicación de ese límite	3	Tarifa del Isd cuando aplique será:	8%
Art.12 Regalías, Párrafo 2 :	Sin embargo, estas regalías pueden también someterse a imposición en el Estado Contratante del que procedan y de acuerdo con la legislación de este Estado, pero si el beneficiario efectivo de las regalías es residente del otro Estado Contratante, el impuesto así exigido no puede exceder del 10 por ciento del importe bruto de las regalías			8%

Gráfico N. 8 Protocolo del Convenio Ecuador – China #3

Elaborado por: Patricia Ramírez Pérez

Fuente: Convenio entre el Gobierno de la República del Ecuador y el Gobierno de la República popular China para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal con respecto a los impuestos sobre la renta.

Numeral 4

Convenio		Protocolo	
Artículo	Detalle	Numeral	Detalle
Art.11 Intereses, Párrafo 3 :	No obstante lo dispuesto en el párrafo 2, los intereses que provengan de un Estado Contratante estarán exentos del impuesto en dicho Estado, si éstos son pagados: a) a cualquier institución financiera residente del otro Estado Contratante; b) al Gobierno del otro Estado Contratante, a una de sus subdivisiones políticas o una de sus entidades locales, al Banco Central o cualquier institución perteneciente en su totalidad al Gobierno del otro Estado Contratante; c) en préstamos garantizados o asegurados por el Gobierno del otro Estado Contratante, una de sus subdivisiones políticas o una de sus entidades locales, el Banco Central o cualquier institución perteneciente en su totalidad al Gobierno del otro Estado Contratante , en relación con programas de financiamiento de exportación o inversión	4	La frase "el Banco Central o cualquier institución perteneciente en su totalidad al Gobierno del otro Estado Contratante" significa: en Ecuador: (i) el Banco Central de la República del Ecuador; y (ii) cualquier institución perteneciente en su totalidad al Gobierno de Ecuador que se acuerden entre las autoridades competentes de los Estados Contratantes. en China: (i) el Banco Popular de China (the Peoples Bank of China); (ii) el Banco de Desarrollo de China (the China Development Bank); (iii) el Banco de Desarrollo Agrícola de China (the Agricultural Development Bank of China); (iv) el Banco de Exportación- Importación de China (the Export-Import Bank of China); (v) el Fondo del Consejo Nacional de la Seguridad Social (the National Council for Social Security Fund); (vi) la Corporación de Aseguramiento de la Exportación y Crédito de China (the China Export & Credit Insurance Corporation); (vii) Corporación de Inversiones de China (China Investment Corporation); y (viii) cualquier institución perteneciente en su totalidad al Gobierno de China que se acuerde entre las autoridades competentes de los Estados Contratantes;

Gráfico N. 9 Protocolo del Convenio Ecuador – China #4

Elaborado por: Patricia Ramírez Pérez

Fuente: Convenio entre el Gobierno de la República del Ecuador y el Gobierno de la República popular China para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal con respecto a los impuestos sobre la renta.

En el artículo 4 se aclara a qué instituciones se les considera Banco Central o cualquier institución perteneciente al Gobierno.

Numeral 5

Convenio		Protocolo	
Artículo	Detalle	Numeral	Detalle
Art.11 Intereses, Párrafo 4 :	El término "intereses" , en el sentido de este Artículo, significa las rentas de créditos de cualquier naturaleza, con o sin garantía hipotecaria o cláusula de participación en los beneficios del deudor, y en particular las rentas de valores públicos y las rentas de bonos y obligaciones, incluidas las primas y premios unidos a esos títulos. Las penalizaciones por mora en el pago no se consideran intereses a efectos del presente Artículo	5	Se entiende que el término "intereses" también incluye otras rentas, consideradas como rentas provenientes de capitales prestados, por la legislación fiscal del Estado Contratante del que procedan las rentas, siempre que estas provengan de créditos de cualquier tipo. En caso de divergencia de interpretación, los Estados Contratantes recurrirán al procedimiento amistoso

Gráfico N. 10 Protocolo del Convenio Ecuador – China #5

Elaborado por: Patricia Ramírez Pérez

Fuente: Convenio entre el Gobierno de la República del Ecuador y el Gobierno de la República popular China para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal con respecto a los impuestos sobre la renta.

- En el artículo 11 del convenio estudiado se menciona el término intereses, sin embargo, en el numeral 5 del convenio, se establece que dicho término también incluye otras rentas, como las provenientes de capitales, prestaciones por la legislación fiscal del Estado contratantes de donde procedan las rentas, las cuales pueden ser originadas en cualquier tipo de crédito; si entre los Estados Contratantes no se pusieran de acuerdo, se deberá recurrir al procedimiento amistoso.

Numeral 6

- Respecto del numeral 6, relacionado al Art. 26 del Convenio, el protocolo del mismo señala que el intercambio de información puede darse con un requerimiento previo o de forma automática, la cual debe ser remitida a la brevedad posible al Estado Contratante solicitante, con un máximo de plazo de 90 días contados a partir de la fecha de recepción del requerimiento; para asegurar la entrega oportuna, se deberá confirmar la recepción del informe enviado, si existiera alguna deficiencia en el requerimiento, se notificará dentro de los próximos 60 días contados desde la recepción del documento.

Si el Estado Contratante al que se le ha enviado el requerimiento, no puede entregar la información, deberá justificar las razones de la negatividad.

Convenio		Protocolo	
Artículo	Detalle	Numeral	Detalle
Art.26 Intercambio de Información:	<p>1. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes intercambiarán la información previsiblemente pertinente para aplicar lo dispuesto en el presente Acuerdo o para administrar, y exigir lo dispuesto en la legislación nacional de los Estados Contratantes relativa a los impuestos de toda clase y naturaleza percibidos por los Estados Contratantes, sus subdivisiones políticas o sus entidades locales en la medida en que la imposición prevista la misma no sea contraria al Acuerdo. El intercambio de información no vendrá limitado por los Artículos 1 y 2.</p> <p>2. La información recibida por un Estado Contratante en virtud del párrafo 1 será mantenida secreta de la misma forma que la información obtenida en virtud del Derecho interno de ese Estado y sólo se desvelará a las personas o autoridades (incluidos los tribunales y órganos administrativos) encargadas de la liquidación o recaudación de los impuestos a los que hace referencia el párrafo 1, de su aplicación efectiva o de la persecución del incumplimiento relativo a los mismos, de la resolución de los recursos en relación con los mismos o de la supervisión de las funciones anteriores. Dichas personas o autoridades sólo utilizarán esta información para estos fines. Podrán desvelar la información en las audiencias públicas de los tribunales o en las sentencias judiciales.</p> <p>3. En ningún caso las disposiciones de los párrafos 1 y 2 podrán interpretarse en el sentido de obligar a un Estado Contratante a:</p>		<p>a) la autoridad competente de un Estado Contratante, proporcionará información previo requerimiento, entendiéndose que esta disposición no impedirá que los Estados Contratantes intercambien información de forma automática o espontánea;</p> <p>b) La autoridad competente del Estado Contratante requerido remitirá la información requerida a la brevedad posible a la autoridad competente del Estado Contratante requirente. Para asegurar una pronta respuesta, la autoridad competente del Estado Contratante requerido deberá:</p> <p>(i) confirmar inmediatamente la recepción de un requerimiento escrito de información a la autoridad competente del Estado Contratante requirente y notificará a la autoridad competente del Estado Contratante requirente deficiencias en el requerimiento, de haberlas, dentro de los 60 días consecutivos contados desde la recepción del requerimiento;</p> <p>(ii) proporcionar la información requerida a la autoridad competente del Estado Contratante requirente en un plazo máximo de 90 días consecutivos contados a partir de la recepción del requerimiento, y</p> <p>(iii) informar inmediatamente a la autoridad competente del Estado Contratante requirente, explicando la razón de imposibilidad, la naturaleza de los obstáculos o los motivos de su negativa, cuando la autoridad competente del Estado Contratante requerido no haya podido obtener y proporcionar la información dentro de los 90 días consecutivos siguientes a la recepción de la solicitud, incluyendo si encuentra obstáculos en el suministro de la información o se niega a suministrarla;</p> <p>c) para hacer posible un intercambio oportuno de la información, las autoridades competentes de los Estados Contratantes podrán intercambiar información en la forma que acuerden las autoridades competentes de ambos Estados Contratantes;</p>
	<p>a) adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa, o a las del otro Estado Contratante;</p> <p>b) suministrar información que no se pueda obtener sobre la base de su propia legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal, o de las del otro Estado Contratante;</p> <p>c) suministrar información que revele secretos comerciales, gerenciales, industriales o profesionales, procedimientos comerciales o informaciones cuya comunicación sea contraria al orden público.</p> <p>4. Si un Estado Contratante solicita información conforme al presente Artículo, el otro Estado Contratante utilizará las medidas para recabar información de que disponga con el fin de obtener la información solicitada, aun cuando ese otro Estado pueda no necesitar dicha información para sus propios fines tributarios. La obligación precedente está limitada por lo dispuesto en el párrafo 3 siempre y cuando este párrafo no sea interpretado para impedir a un Estado Contratante proporcionar información exclusivamente por la ausencia de interés nacional en la misma.</p>	6	<p>d) requerimientos de información realizados durante la vigencia del Acuerdo se tramitarán de conformidad con el mismo, sin perjuicio de que éste haya sido terminado.</p>
	<p>5. En ningún caso las disposiciones del párrafo 3 se interpretarán en el sentido de permitir a un Estado Contratante negarse a proporcionar información únicamente porque esta obre en poder de bancos, otras instituciones financieras, o de cualquier persona que actúe en calidad representativa o fiduciaria o porque esa información haga referencia a la participación en la titularidad de una persona.</p>		

Gráfico N. 11 Protocolo del Convenio Ecuador – China #6

Elaborado por: Patricia Ramírez Pérez

Fuente: Convenio entre el Gobierno de la República del Ecuador y el Gobierno de la República popular China para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal con respecto a los impuestos sobre la renta.

CAPITULO IV

4. Beneficios y Desventajas de suscribir Convenios de Doble Imposición, Experiencias empresariales en la aplicación del Convenio analizado.

4.1. Beneficios

El establecer determinados beneficios en la aplicación de los convenios de doble imposición, permite generar ventajas en diferentes escenarios jurídicos, tributarios y económicos, como:

- Reparto de la soberanía fiscal con reglas para las relaciones económicas de los países involucrados.
- La firma y aplicación de este tipo de acuerdos, tiene múltiples beneficios que permiten la internacionalización de las empresas de los dos Estados contratantes, reduciendo o eliminando la carga fiscal, a fin de evitar comportamientos fraudulentos.
- Otro claro beneficio es, el incentivo de la inversión, al generar seguridad en el marco legal y transparencia de las transacciones, lo cual es uno de los principales atractivos a la inversión extranjera, por la garantía en lo que respecta a la no discriminación e igualdad de condiciones.
- Este tipo de convenios generan un marco jurídico estable para los involucrados, a su vez, la continuidad en las operaciones de inversión y, por ende, una rentabilidad a largo plazo.
- Mejoría en las relaciones políticas.
- Con una mayor cantidad de inversión extranjera se generan fuentes de empleo, aumento de la producción nacional, transferencia de tecnología avanzada, mejora el acceso a los mercados, y, reduce costos operativos.
- Coordinación de la legislación interna entre los países involucrados, mejorando la aplicación de las mismas, al eliminar los problemas que podrían surgir por la definición de los diferentes gravámenes.
- Las controversias entre los Estados contratantes se solucionan a través de procedimientos amistosos.

- Sirven de instrumentos para las Administraciones Tributarias para enfrentar la evasión fiscal internacional, por la prevención de acuerdos de intercambio de información.
- No crean una obligación tributaria inexistente en la ley interna.

4.2. Desventajas

- Pérdidas en la recaudación directa por el no cobro de gravámenes, que, en el caso de no existir el convenio, podrían haberse recaudado, tanto por parte de inversor como del receptor.
- A partir de junio del año 2016 existe un cambio en la aplicación de Convenios de Doble Imposición, con la Resolución del SRI NAC-DGERCGC16-00000204, mediante la cual se establecen los montos máximos y requisitos para la aplicación automática de los beneficios establecidos en los convenios para evitar la doble imposición, la cual señala que si los pagos al exterior en el ejercicio fiscal a un mismo proveedor, no superan las 20 fracciones básicas desgravadas de Impuesto a la Renta para personas naturales, de manera automática se aplica la exoneración prevista en los Convenios, para Evitar la Doble Tributación, lo cual perjudica en la mayoría de transacciones sujetas a tales beneficios, dado que los montos normalmente superan las 20 fracciones básicas.

Adicionalmente, el contribuyente deberá incurrir en el gasto de justificar la residencia fiscal del receptor del respectivo ingreso, mediante un certificado de residencia fiscal de la empresa o persona a la que remesa el pago, y con el certificado de los auditores externos; sin perjuicio de lo cual, la empresa ecuatoriana debe practicar la retención en la fuente a la sociedad o persona natural no residente, para efectos de la deducibilidad de gastos.

4.3. Experiencias Empresariales en la Aplicación del Convenio Analizado

Durante el proceso de investigación del presente documento, se buscó mantener contacto con las compañías que por su giro del negocio tienen relación directa con la aplicación del convenio, así como con el Servicio de Rentas Internas en calidad de sujeto activo; de las visitas efectuadas, se obtuvo la siguiente información:

- **BGP Ecuador CO S.A.**

La Srta. Verónica Cahuasquí, Asistente Tributario, encargada de la aplicación del convenio en la compañía menciona:

“El convenio firmado, se encuentra vigente desde el año 2015, se aplica para transacciones efectuadas entre Ecuador y China, específicamente aquellas en las que China es el proveedor. El convenio aplica sobre la retención en la fuente, del Impuesto a la Renta, aplicando un porcentaje menor a la tarifa vigente del 22%, incluso llegando a 0%. Es importante recalcar, que el Impuesto a la Renta es el único contemplado en el convenio, según la naturaleza de la transacción, liquidará IVA, ISD, entre otros, estos deben regirse a la normativa correspondiente y no otorga reducción de tarifa en ningún caso.

La compañía es subsidiaria de BGP Inc. China National Petroleum Corporation (CNPC), relación que conlleva a la realización de varias transacciones comerciales. Al ser su Casa Matriz, le otorga financiamiento, le provee de servicios y también le asigna costos administrativos, los cuales, según la Ley de Régimen Tributario Interno, deben ser reconocidos como directos (20% límite de deducibilidad) o indirectos (5% límite de deducibilidad), a efectos de la conciliación tributaria.

La compañía ha sustentado la aplicación del convenio en el Artículo 7, correspondiente a Beneficios Empresariales.

El convenio de alguna manera promueve las relaciones de comercio exterior, liberando en una porción la carga tributaria por Impuesto a la Renta, en este caso, la compañía ecuatoriana en calidad de adquiriente comprador, es quien obtiene el beneficio; por otro lado, se debe demostrar que la compañía China es residente fiscal del país en mención y además garantizar que el costo – gasto reconocido por Ecuador, ha sido reconocido como ingreso en China y que ha tributado, esto, lo avala un certificado de auditores internacionales.

Las operaciones efectuadas entre BGP Ecuador y BGP Inc. CNPC, durante el Ejercicio Fiscal 2016, superaron los montos máximos para la aplicación automática del convenio, por lo que, por el excedente, la compañía tributó Impuesto a la Renta (22%), impactando significativamente en la liquidez de la compañía.

Según lo establecido en la misma Resolución SRI NAC-DGERCGC16-00000204, se ha contemplado solicitar el reclamo de las retenciones en nombre de BGP Inc.

Inc. CNPC, por lo que es necesario trabajar en la preparación de la documentación requerida para el efecto. Sin embargo, la no aplicación automática y el entrar en un proceso de reclamo, incurre gestión, tiempo, costos y riesgo, debido a la situación económica del país y a las políticas de la Administración Tributaria, dada la devolución, se entiende ésta será entregada en notas de crédito.

De lo analizado, considero muy útil un documento con soporte académico, que nos permita entender a los involucrados cada artículo del convenio, a fin de aprovecharlo de la forma más adecuada y conocer la legislación adicional que se debe revisar para la aplicación del convenio.”⁵⁷

- **Huawei Technologies Co Ltd.**

Carlos Escobar es el Gerente de Impuestos de la Cía., quién menciona que como empresa han decidido la no aplicación del Convenio dado que por el monto de transacciones superan el límite mencionado en la resolución SRI NAC-DGERCGC16-00000204 del año pasado, por lo que las retenciones las efectúan por el 22%.

- **China Sinopharm International Corporation**

Mauricio Manangon, Contador General de la Cía., menciona que como compañía les ha resultado muy compleja la aplicación del convenio, lo han analizado junto con asesores externos, y en determinadas transacciones han aplicado el art. 7 Beneficios empresariales, dado que han tenido transacciones que superan el límite de la resolución SRI NAC-DGERCGC16-00000204, por lo que el mayor impacto ha tenido en la liquidez de la compañía.

Sin embargo, considera que al igual que con los otros acuerdos de comercio firmados con China se han atraído varias inversiones estratégicas generando un beneficio económico para los países.

- **HydroChina Corporation**

⁵⁷ Ecuador, BGP Ecuador CO S.A., Verónica Cahuasquí, Asistente Tributario. 2017

Moisés Reza, Contador General de la Cía., menciona que han basado la aplicación en el Art. 7 Beneficios empresariales, con un gran impacto en la liquidez corriente, de igual manera cuentan con asesores externos.

- **Corporación Eléctrica del Ecuador Unidad de Negocio Coca Codo Sinclair**

El Ing. Javier Zapata es el Gerente del Proyecto, quien menciona que fue el Contrato Coca Codo Sinclair, el que de una u otra manera motivo la firma del convenio al través de CELEC EP, considerando el monto del mismo, la aplicación del Convenio lo han efectuado bajo el Art. 7 Beneficios empresariales, trabajan en conjunto con la compañía SinoHydro Corporation, con la cual mantienen un acuerdo para asumir el costo respecto de retenciones en los servicios con China, al momento de aplicar el convenio analizado se dejó de devolver alrededor de cuarenta millones de dólares a SinoHydro Corporation, se estima que con la resolución SRI NAC-DGERCGC16-00000204 se realizará el trámite de devolución por un monto aproximado de \$700.000 mil dólares, al momento están liquidando el proyecto.

Para el Ingeniero Zapata un beneficio de la firma del Convenio es la posibilidad de negociar nuevos proyectos, con procedimientos fáciles para la aplicabilidad a cada uno de los interesados, generando un crecimiento económico en los dos países.

- **Servicio de Rentas Internas**

Galo Maldonado Jefe Nacional de Normativa Tributaria, manifiesta que la negociación como tal, del convenio analizado, empezó en el año 2012 y entró en vigencia en el año 2015, con una duración de 5 años, al momento, estamos en la mitad del tercer año de aplicación, razón por la cual el SRI, no tiene en su base de datos, estadísticas que permitan medir el impacto de la aplicación de los proyectos estratégicos, que motivaron la firma del documento.

Sin embargo, dentro de su experiencia, podría resultar un problema jurídico con el Convenio firmado respecto de la cláusula que menciona el Art. 10 Dividendos y Art. 11 Intereses respecto de la aplicación de límites bajo mutuo acuerdo, dado que en la

firma del convenio el mutuo acuerdo fue solo de Ecuador, lo que originaría que se aplique el Art. 25.- Procedimiento Amistoso.

Respecto a la SRI NAC-DGERCGC16-00000204 a la fecha únicamente se han recibido 15 solicitudes de devoluciones.

En base a lo antes mencionado, al ser el tercer año de aplicación de convenio no es posible determinar con cifras exactas el impacto económico o tributario que ha tenido la aplicación del convenio.

4.4. Conclusiones y Recomendaciones

4.4.1. Conclusiones

- El convenio analizado busca atraer la inversión extranjera, por tal motivo de acuerdo a los aspectos tributarios que se han abordado durante la elaboración del presente trabajo, se confirma que los convenios de doble imposición son una de las soluciones más efectivas para evitar la misma, sin embargo en Ecuador el convenio analizado no es de común aplicación, como se lo pudo evidenciar en las diferentes entrevistas con los contribuyentes mencionados, que por la naturaleza del giro del negocio podrían haber utilizado este instrumento tributario buscando mitigar la carga fiscal, pero la realidad es que por el desconocimiento que existe en la aplicación del convenio, el temor de incurrir en glosas tributarias, largos procesos de devolución, o elevados costos por asesorías externas, han optado por la no aplicación del convenio generando un fuerte impacto en la liquidez de las compañías al reconocer el porcentaje total de las retenciones en diferentes transacciones, cabe mencionar el caso de la compañía Huawei Technologies Co Ltd., la cual cuenta con un departamento tributario que conoce de la aplicación del convenio, y aun así han decidido no aplicarlo a fin de no correr el riesgo de hacerlo erróneamente.
- De la información analizada se puede resumir que el Art.7.- Beneficios Empresariales ha sido el más utilizado en la aplicación del convenio, en el caso de las compañías que lo han efectuado, este artículo utiliza como criterio principal el de la residencia, asignando la potestad tributaria a cada Estado Contratante en relación a los beneficios empresariales obtenidos, el convenio detalla que cuando

se contrate los beneficios de una empresa de un Estado contratante, los mismos serán sujetos de imposición en este Estado, esta regla no aplica si las actividades que generen el beneficio, son realizadas mediante un establecimiento permanente situado en el Estado contratante, ahí se aplicará el método de la fuente por lo relacionado a dichas rentas. Al ser el criterio principal aplicado la residencia, para Ecuador no ha sido beneficiosa la recaudación de impuestos a través del mencionado artículo a pesar del ser el más aplicado, son pocas las compañías que cuentan con un EP en el país que permita aplicar la regla de la fuente mencionada. En el caso de BGP Ecuador CO, que mantiene un EP en el país, y que ha aplicado el Art.7, menciona que han tenido un incremento significativo en la carga fiscal por la aplicación de la resolución NAC-DGERCGC16-00000204, la cual pone limite a la aplicación automática de beneficios establecidos en los convenios, por lo cual la compañía ha decidido terminar sus operaciones en el país, por ende disminuye la recaudación fiscal.

- En pocos casos como es el de la compañía China Camc Engineering Co Ltda, se ha aplicado casos de regalías, según lo menciona el funcionario del SRI el Abogado Galo Maldonado, por lo que se podría haber incrementado la recaudación para Ecuador, sin embargo, al momento no es posible que la entidad entregue un detalle que confirme la opinión del funcionario, dado que no se cuenta con datos estadísticos.
- Para poder tener resultados estadísticos que permitan un análisis del impacto económico, atracción de inversiones, recaudación de tributos, se deberá esperar al menos al quinto año de aplicación a fin de que en el Servicio de Rentas Internas pueda analizar la información declarada por los contribuyentes.
- La mayor parte de compañías, mantienen contratos de Asesores externos para este tema por la complejidad del mismo, por lo que el presente trabajo de investigación, resulta un aporte académico sumamente útil, en base al criterio de los funcionarios entrevistados, a fin de poder ampliar sus conocimientos y de una u otra manera poder interactuar con los asesores contratados.

4.4.2. Recomendaciones

- La Administración debe continuar fomentando la educación tributaria, buscando mecanismos de comunicación de información adecuada sobre la correcta aplicación de los convenios de doble imposición y así mitigar la carga fiscal, lo cual por ende atraerá la inversión extranjera, fuentes de empleo, negocios en marcha, incrementando la recaudación fiscal.
- Como país se debe continuar en el análisis de las balanzas comerciales con el resto de países que permitan analizar las condiciones económicas, políticas y comerciales, que confirmen la necesidad o no de mantener firmados acuerdos de este tipo.
- Mantener el intercambio de información con China, respecto de los cambios internos en la ley, a fin de que se pueda actualizar el Protocolo del Convenio, facilitando de esta manera la aplicación del convenio analizado, y evitando recurrir a la cláusula de Procedimiento Amistoso.
- Se debería evaluar la aplicación de la NAC-DGERCGC16-00000204, considerando que, a la fecha del presente estudio, únicamente se han recibido 15 solicitudes por la aplicación de la misma, a fin de que se determine si se ha cumplido el objetivo de la resolución.

BIBLIOGRAFÍA

- Acuerdo para evitar la doble imposición y evasión fiscal con china Registro Oficial 213 DE 27-MAR-2014.
- Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la unión europea 2014 / Coordinador, Néstor Carmona Fernández; autores, José Manuel calderón carrero
- Montaña Galarza, César Eduardo, El Ecuador frente a los problemas de la doble imposición internacional, Corporación Editora Nacional, UASB-Ecuador, Quito 1999.
- López Espadafor, Carlos M.: "Fiscalidad internacional y territorialidad del tributo", Editorial McGraw - Hill, Madrid, 1995, p. 120.
- Isidro Luis Estrada Delas, Laurence J. Brahm, China en la OMC, 五洲传播出版社, 2002
- La interpretación y aplicación de los tratados en materia tributaria (Artículos Varios), Troya Jaramillo, José Vicente, Quito: Universidad Andina Simón Bolívar, Corporación Editora Nacional.2005
- Los medios alternativos de solución de conflictos y el derecho tributario internacional (Tema Central) Troya Jaramillo, José Vicente Quito: Universidad Andina Simón Bolívar, Corporación Editora Nacional. 2004
- A. Borrás Rodríguez, La doble imposición internacional: problemas jurídico-internacionales”, Madrid 1974.
- López Freyle, Isaac. Principios de Derecho Tributario, Ed. Lerner, Bogotá, 1962.
- Curso de Finanzas, D. Financiero y Tributario”, Villegas, Héctor Belisarios, Editorial Astrea, Buenos Aires.
- Carlos Giuliani Fonrouge, Derecho Financiero. Volumen I. Buenos Aires. Ed. Depalma. 4ª. ed. 1987.
- Tulio Rosembuj, “Fiscalidad Internacional”. Editorial Marcial Pons S.A., Barcelona 1998.
- Juan Carlos Vicchi, “Interpretación de los convenios para evitar la doble imposición”, Revista “Criterios Tributarios” No. 90

- 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.
- Corasaniti, Giuseppe. “La consideración de los paraísos fiscales y su evolución”. Curso de Derecho Tributario Internacional. Víctor Uckmar (coord.). Bogotá: Editorial TEMIS, 2003.
- Jalkh, Gustavo. “Los Tratados Internacionales”. Derecho Constitucional para Fortalecer la Democracia Ecuatoriana. Marco Morales (Dir). Quito: Tribunal Constitucional, 1999.
- Barenfiel, Jesper. Taxation of Cross-Border Partnership. Amsterdam: IBFD, 2005.
- 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 Netherlands: Kluwer Academic Publishers, 2002.
- Riveiro, Ricardo Enrique. Paraísos Fiscales. Buenos Aires: Integra International, 2001.
- Dictamen No. 023-13-DTI-CC –Caso No. 0011-13-TI-del 7 de agosto del 2013 y Registro Oficial Suplemento No. 85 de fecha 20 de septiembre del 2013,
- Análisis Comparativo de los Modelos de Convenios de Doble Tributación en materia de Comercio de Servicios Profesionales - CAN
- Proyecto de Informe de Comisión sobre el pedido de aprobación del "Acuerdo entre la República del Ecuador y la República de China para Evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal respecto a Impuestos sobre la Renta. Asamblea Nacional
- Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno. Registro Oficial Suplemento 463 de 17-nov-2004
- Reglamento para la aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno. Registro Oficial Suplemento 427 de 29-dic-2006.

- Influencia de los convenios firmados por el Ecuador para evitar la doble tributación en el manejo contable y tributario de las operaciones internacionales. Autora Ing. Yadira Anabel Gaón Lima. Universidad Tecnológica Equinoccial
- Materia tributaria en los tratados internacionales de inversiones: perspectivas y consideraciones, Salgado Levy, Claudia Helena, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador.2007
- www.sri.gob.ec
- <http://www.ief.es/>
- <http://www.sri.gob.ec/de/cefl>
- <http://www.aladi.org/>
- <http://www.iedt.org.ec/>
- <http://spanish.china.org.cn/spanish/227453.htm>
- <https://es.santandertrade.com/establecerse-extranjero/china/fiscalidad>
- http://www.ccilc.pt/sites/default/files/eit_guideline.pdf
- <http://camarachina.ec>
- <http://tax.mofcom.gov.cn/tax/taxfront/en/list.jsp?c=30115>
- <https://www.casaasia.es/pdf/42209112143AM1240392103541.pdf>