

SERIE   
*Magíster*  
VOLUMEN 5

*El Ecuador y los  
problemas de la  
doble imposición  
internacional*

---

*César Montaña  
Galarza*



UNIVERSIDAD ANDINA  
SIMÓN BOLÍVAR  
Ecuador



CORPORACIÓN  
EDITORIA NACIONAL



El Ecuador y los problemas  
de la doble imposición internacional

SERIE   
*Magíster*  
VOLUMEN 5

UNIVERSIDAD ANDINA SIMÓN BOLÍVAR, SEDE ECUADOR

Toledo N22-80 (Plaza Brasilia)

Teléfonos: (593-2) 556405, 508150

Fax: (593-2) 508156

E-mail: [uasb@uasb.edu.ec](mailto:uasb@uasb.edu.ec)

[http: //www.uasb.edu.ec](http://www.uasb.edu.ec)

Apartado postal: 17-12-569

Quito, Ecuador

César Montaña Galarza

# El Ecuador y los problemas de la doble imposición internacional



**UNIVERSIDAD ANDINA  
SIMON BOLIVAR**  
Ecuador



**CORPORACION  
EDITORA NACIONAL**

Quito, 1999

# El Ecuador y los problemas de la doble imposición internacional

César Montaña Galarza



Primera edición:

Corporación Editora Nacional  
Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador  
Quito, junio 1999

Coordinación editorial:

*Quinche Ortiz Crespo*

Diseño gráfico y armado:

*Taller de la Corporación Editora Nacional*

Cubierta:

*Quinche Ortiz Crespo*

Corrección de textos:

*Fernando Balseca*

Impresión:

*Gutenberg & Aldus,*

*Yáñez Pinzón N26-197 y La Niña, Quito*

ISBN: Corporación Editora Nacional

9978-84-250-0 (serie)

9978-84-256-X (número 5)

ISBN: Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador

9978-19-001-5 (serie)

9978-19-009-0 (número 5)

Derechos de autor:

Inscripción: 012992

Depósito legal: 001382

CORPORACIÓN EDITORA NACIONAL

Roca E9-59 y Tamayo • Teléfonos: (593-2) 554358, 554558

Fax: (593-2) 566340 • Apartado postal: 17-12-886 • Quito, Ecuador

---

Título original: *El Ecuador frente a los problemas de la doble imposición internacional*

Tesis para la obtención del título de Magíster en Derecho Económico

Programa de Maestría en Derecho Económico, 1998

Autor: *César Montaña Galarza*

Tutor: *José Vicente Troya Jaramillo*

Código bibliográfico del Centro de Información: T-0059

---

# Contenido

Prólogo / 9

Reconocimientos / 13

Introducción / 15

## *Capítulo 1*

El derecho internacional tributario y la doble imposición internacional en la Comunidad Andina / 17

1. Nociones fundamentales / 17

El derecho internacional tributario y sus contenidos / 17

Fuentes del derecho internacional tributario / 20

Apreciación histórica sobre la evolución de la imposición internacional bajo el tratamiento de organizaciones internacionales / 37

Apreciación histórica sobre la evolución de la imposición internacional en Latinoamérica / 42

## *Capítulo 2*

La potestad tributaria de los estados, la doble imposición internacional y el derecho internacional tributario / 45

1. La potestad tributaria de los estados y sus implicaciones de carácter internacional / 45

Caracteres de la potestad tributaria / 46

2. El fenómeno de la doble imposición internacional / 48

Concepto de doble imposición internacional/52

Convenios internacionales para evitar la doble imposición tributaria y su interpretación jurídica / 54

3. La idea de soberanía ante el fenómeno tributario internacional/58

El principio de soberanía de los estados en el contexto de las imposiciones tributarias y su concreción en el derecho internacional tributario / 60

### Capítulo 3

Criterios de atribución de potestad tributaria y el establecimiento pennanente / 63

1. Criterio de la fuente / 63
  - Concepto económico de fuente / 64
  - Noción jurídica tributaria de fuente en la concepción de renta-producto / 64
  - Noción jurídica tributaria de la fuente en la concepción renta-ingreso / 65
2. Criterio del domicilio / 66
3. El establecimiento pennanente / 68
  - Concepto de establecimiento pennanente / 68
4. Transnacionalización de la renta y el patrimonio y la exigibilidad de la tributación internacional / 71

### Capítulo 4

Alternativas de solución para evitar la doble imposición internacional / 73

1. Soluciones planteadas por la doctrina para atenuar o eliminar la doble imposición internacional / 73
  - La exención de rentas obtenidas en el exterior / 74
  - El crédito de impuestos pagados en el exterior (Tax Credit) / 75
  - El descuento por impuestos exonerados (Tax Sparing) / 76
  - El descuento por inversiones en el exterior / 78
  - Deducción del impuesto pagado en el extranjero / 78
  - Crédito por impuesto subyacente (Underlying Tax Credit) / 78
  - Reparto de la materia imponible / 79
  - Sistema de aplazamiento / 79
  - División del producto / 79
2. La doctrina latinoamericana / 80
3. Alternativa de solución para atenuar o eliminar la doble imposición internacional en la Comunidad Andina / 90
4. La integración subregional. Las empresas y la tributación de sus beneficios / 92
  - Realidad actual / 92
  - La imposición a las rentas de las empresas en la Comunidad Andina de Naciones. El caso ecuatoriano / 94
5. Ley de promoción y garantía de inversiones / 98

### Capítulo 5

Análisis de convenios para evitar la doble imposición internacional / 103

1. Análisis del anexo 1 de la Decisión 40 del Acuerdo de Cartagena, que aprueba el Convenio para evitar la doble tributación entre los países miembros / 103

- Rentas provenientes de bienes inmuebles / 104
  - Rentas producto de la explotación de los recursos naturales / 105
  - Beneficios obtenidos por la actividad de las empresas / 105
  - El caso de las regalías / 106
  - El caso de los intereses de créditos / 106
  - El caso de los dividendos y participaciones / 106
  - El caso de las ganancias de capital / 106
  - Rentas que son producto de la prestación de servicios personales / 107
  - Rentas obtenidas por empresas de servicios profesionales y asistencia técnica / 107
  - Pensiones, anualidades y otras rentas periódicas semejantes / 107
  - Ingresos producto del desarrollo de actividades artísticas y de entretenimiento público / 108
  - Los beneficios de empresas de transporte aéreo, terrestre, marítimo, lacustre y fluvial / 108
2. Análisis del modelo de convenio para evitar la doble imposición sobre la renta y el patrimonio de la OCDE de 1977 y 1992 / 108
    - Acerca de la residencia / 110
    - Distribución territorial de bases imponibles / 110
    - Métodos para evitar la doble imposición / 112
    - Establecimientos permanentes / 113
    - Empresas asociadas / 114
    - Cláusula de no discriminación / 114
    - Procedimiento amistoso e intercambio de información / 115
  3. Análisis crítico del Convenio entre el Gobierno de la República del Ecuador y el Gobierno de la República Italiana para evitar la doble imposición en materia de impuesto sobre la renta y sobre el y patrimonio y para prevenir la evasión fiscal / 115
    - Acerca de la residencia / 116
    - Acerca del establecimiento permanente / 117
    - Rentas inmobiliarias / 119
    - Acerca de los beneficios de las empresas / 119
      - Acerca de los dividendos, intereses y regalías / 120
      - Acerca de las ganancias de capital / 121
    - Rentas producto de trabajos independientes / 122
    - Rentas producto de trabajos dependientes / 123
    - Acerca de los artistas y deportistas / 123
    - Imposición sobre el patrimonio / 124
    - Normas para eliminar la doble imposición / 124

*Capítulo 6*

Conclusiones y recomendaciones / 127

1. Conclusiones / 127

2. Recomendaciones / 133

*Anexo*

Convenio entre el Gobierno de la República del Ecuador y el Gobierno de la República Italiana para evitar la doble imposición en materia de impuesto sobre la renta y sobre el patrimonio y para prevenir la evasión fiscal / 135

Bibliografía / 157

Universidad Andina Simón Bolívar / 161

Títulos de la Serie Magíster / 162

# Prólogo

El estudio *El Ecuador y los problemas de la doble imposición internacional*, propuesto por el doctor César Montaña Galarza al Programa de Maestría en Derecho Económico, es de gran interés para la profundización de esta temática jurídica, la cual ha adquirido gran significación frente al proceso de globalización de la economía.

El autor, para situar el problema, afronta los aspectos fundamentales del derecho internacional tributario, se refiere a su naturaleza, a sus fuentes y a su evolución. Discierne sobre la existencia de la potestad soberana de los estados para crear tributos y la pugna en que pueden entrar cuando son ejercitadas en base a diferentes y contradictorios criterios de atribución. Al propósito analiza las teorías o posiciones de la fuente y del domicilio, ardua y fervorosamente sustentadas por los países en desarrollo proveedores de materias primas, y desarrollados, proveedores de capitales y tecnología. Estudia también el instituto del establecimiento permanente, puente tendido entre las mencionadas teorías y cuya bondad depende de la amplitud con que se le conciba.

Una vez sentadas las bases de la temática, el autor analiza las alternativas de solución que se vienen aplicando para evitar la doble imposición internacional y se refiere a las de carácter general y aquellas que remedian aspectos puntuales. Efectúa un parangón entre el modelo definido por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) que se ancla preponderantemente en la posición del domicilio y la Decisión 40 de la Junta del Acuerdo de Cartagena que regula la materia entre los países de la Comunidad Andina y configura el modelo que han de observar para suscribir convenios con terceros países, Decisión que adhiere de modo frontal, la teoría de la fuente. Constata como el país, al igual que otros de la subregión, ha debido ceder posiciones y han suscrito convenios para evitar la doble imposición internacional sin atenerse al modelo mencionado y han terminado por aceptar las soluciones de la OCDE.

Existe poca bibliografía sobre este campo jurídico, tanto en el país cuanto en la Comunidad Andina. Por ello es útil y meritorio el estudio realizado por el doctor Montaña Galarza que resume de modo adecuado el acervo consignado en obras precedentes y contiene los avances que se han producido con posterioridad, lo que permite establecer de modo preciso el estado de la cuestión.

Para enriquecer la discusión iniciada en junio del año pasado en Santa Cruz de la Sierra, Bolivia, encaminada a revisar posiciones y actualizar la Decisión 40 que fue expedida cuando mediaban otras circunstancias y ante la necesidad de ponerla a tono con el entorno que rige y particularmente de incluir dentro de ella la solución a nuevas cuestiones, el estudio en referencia es una aporte que hace el autor, quien debería seguir profundizando este espacio del Derecho Internacional, y en base al análisis de temas particulares contribuir a su avance y desarrollo.

Por las razones que quedan expuestas, para el Área de Derecho y para el Programa de la Maestría en Derecho Económico de la Universidad Andina, es grato presentar este estudio realizado por uno de sus distinguidos colaboradores.

*José Vicente Troya Jaramillo*

*A mis creadores,  
que me enseñaron a crecer  
y caminar en la vida.  
A quienes amo  
y quiero siempre cerca.*



## Reconocimientos

Mi agradecimiento a la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, y a su Rector, Enrique Ayala Mora, por sus bondades hacia mi persona.

Expreso mi imperecedera gratitud al Dr. José Vicente Troya Jaramillo, Director del Área de Derecho, maestro eminente y guía constante, que tuvo la deferencia de dirigir esta investigación.

No pueden faltar sentimientos de similar naturaleza para todos mis maestros del Programa de Maestría en Derecho Económico, de los cuales obtuve invaluable conocimientos y experiencias que sabré aprovecharlos positivamente en mi vida profesional y académica.



# Introducción

Esta tesis fue concebida como uno de los requisitos para optar por el título de Magíster en Derecho Económico. He procurado que su redacción refleje un estudio aproximado a la realidad ecuatoriana en materia de doble imposición internacional, los aciertos y las falencias cuando institucionalmente el Estado se ha enfrentado a los complejos problemas que son connaturales a este tema del derecho internacional tributario.

Trato de exhibir la posición del Ecuador como sujeto internacional contraente de obligaciones por virtud de convenios fiscales con otros estados, y como partícipe activo de un proceso de integración que progresa pese a las dificultades que encuentra a su paso.

No descarto una modesta introducción al derecho internacional y dentro de éste al derecho internacional tributario, materia que por cierto es casi desconocida en nuestro medio académico y profesional. Parte importante de lo que presento también es la normativa convencional internacional que merece mi análisis.

Esta investigación se basa en tres cuestiones: a) la necesidad de comprobar lo nocivo de la doble imposición internacional, respecto de los estados y de las personas; b) el hecho de que nuestro país, al suscribir convenios tributarios internacionales, se aleja de la Decisión 40 del Acuerdo de Cartagena; y c) la necesidad de los estados en vía de desarrollo de negociar y suscribir convenios para atenuar o eliminar la doble imposición internacional sin ceder a sus justas pretensiones, en aras de un desarrollo más equitativo dentro de la comunidad internacional.

La temática desarrollada presenta también algunos comentarios y datos que he considerado importantes por su trascendencia.

Espero que esta investigación sea el punto de partida de posteriores y más profundos estudios.

## CAPÍTULO 1

# **El derecho internacional tributario y la doble imposición internacional en la Comunidad Andina**

### 1. NOCIONES FUNDAMENTALES

#### El derecho internacional tributario y sus contenidos

Es indudable que las relaciones internacionales se han multiplicado en forma vertiginosa en los últimos años, especialmente a raíz de los procesos de integración llevados a cabo en todo el mundo y de la consolidación de las transnacionales, lo que ha propiciado que cultivadores de diversas ramas del conocimiento -economistas, politólogos, sociólogos y sobre todo los juristas- fijen su atención en estos nuevos fenómenos.

Día a día somos testigos del incremento del comercio mundial, que se da no solamente entre países de una región o de un continente, sino con alcance planetario, inter-regionalmente o inter-continentalmente, pues parece no haber lugar en el orbe que haya quedado fuera de este círculo creado por la oferta y la demanda de bienes, servicios y fuerza laboral, ni siquiera las otrora barreras culturales o ideológicas han impedido el incremento del intercambio. A esto se suma sin duda el esfuerzo de las pujantes comunidades económicas, los Estados Unidos de Norteamérica, la Comunidad Económica Europea, la Unión Soviética, el COMECON, China, que son percibidos como ejemplo y desafío de grandes comunidades y espacios económicos continentales. 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, 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).

Ha emergido a la palestra también el fenómeno de las empresas transnacionales, cuya magnitud operativa con la trama de casa matriz, subsidiarias y sucursales y con el vasto alcance de sus actividades en diferentes países, les ha permitido manejar con solvencia -a las 100 empresas más importantes de este tipo- aproxi

madamente el 60 por ciento del comercio en el mundo, y adquirir o mantener entre sus propiedades el veinte por ciento de los activos para la producción en el mundo) Estas organizaciones son tan poderosas que, incluso por sobre la voluntad de los estados, deciden e influyen en reuniones de alto nivel, como por ejemplo cuando se negocian tratados de las más diversas materias.

Estamos frente a un panorama muy complejo, -agregaría que no muy esperanzador para las economías menos desarrolladas- que abarca variables de diversa índole y naturaleza, que requiere de una sistemática y ágil intervención de los gobernantes, de los estudiosos del derecho, entre ellos los que se inclinan por las finanzas públicas y la tributación.

Encontramos pues en este fenómeno el origen de una gama muy variada de regulaciones, de una constelación de normas por parte de los estados para mejorar el manejo económico en búsqueda de equilibrio, de presupuestos bien elaborados, y particularmente de una correcta imposición a la renta y al patrimonio de las personas naturales y jurídicas de conformidad a su capacidad contributiva, en aras del beneficio colectivo de sus pobladores a través de una justa redistribución de los ingresos. Esta constelación de normas aporta al contenido del derecho tributario y del denominado «derecho internacional tributario», que asoma como una disciplina independiente del derecho tributario, pero no del todo desligada a él, debido a sus elementos y aplicaciones comunes que se proyectan en el plano internacional.

Estoy de acuerdo con Ottmar Buhler cuando dice, en su obra *Principios de derecho internacional tributario*, que ésta es una rama joven del ordenamiento jurídico internacional.<sup>2</sup> Sin perjuicio de aseverar que se ha desarrollado por algo más de un siglo hasta la fecha.

Héctor Villegas en su obra *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario* consigna una definición de derecho internacional tributario:

.. aquella rama del derecho tributario que tiene por objeto el estudio de las normas de carácter internacional que corresponde aplicar en los casos en que diversas soberanías entran en contacto, ya sea para evitar problemas de doble imposición, coordinar métodos que combatan la evasión y organizar, mediante la tributación, formas de cooperación entre los países.<sup>3</sup>

1. Adolfo Atchabahian, *La imposición a las rentas de las empresas en los procesos de integración*. Relato general presentado en la XVIII Jornada Latinoamericana de Derecho Tributario, llevada a cabo en Montevideo-Uruguay, del 1 al 6 de diciembre de 1996.

2. Ottmar Buhler, *Principios de derecho internacional tributario*. Versión castellana de Fernando Cervera Torrejón, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1968, p. 3.

3. Héctor Villegas, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. tomo 1, tercera edición, Buenos Aires, Editorial Depalma, 1984.

José Vicente Troya Jaramillo anota un concepto que 10 califica de puramente instrumental:

el derecho internacional tributario es aquel ramo del derecho internacional público que estudia los principios, las normas y los procedimientos idóneos para solucionar los conflictos derivados del ejercicio de potestades tributarias en el ámbito internacional.<sup>4</sup>

Ottmar Buhle, distingue dos sentidos del derecho internacional tributario: uno estricto y otro amplio. El primero incluye solamente las normas de carácter internacional, mientras que el segundo toma en cuenta las normas de carácter internacional y las de carácter nacional que están llamadas a trascender fuera de los linderos patrios del país de origen.<sup>5</sup>

Quedará claro que siempre nos vamos a encontrar, materialmente hablando, con un derecho de conflicto, de colisión, en donde la pugna se plantea por la concurrencia de varias normas materiales de diversos estados en los mismos espacios de tiempo.

Dino Jarach opina que en este campo de estudio no se debería incluir las normas internas que delimitan el poder fiscal con referencia a sujetos o a objetos que por su naturaleza trascienden los límites de su territorio, ya que atribuye esas normas al derecho tributario material. Agrega que dentro del derecho internacional tributario, hablando en sentido estricto, encontramos:

a) Los tratados colectivos de derecho internacional tributario.<sup>6</sup> b)

Tratados de doble imposición.

c) Normas de las comunidades supranacionales y de derecho internacional común,<sup>7</sup> como es el caso de las directivas de la Comunidad Europea o las decisiones de la Junta del Acuerdo de Cartagena, que pueden tener aplicación al campo tributario.

Se puede afirmar que el tema central aunque no único del derecho internacional tributario son los problemas relativos a la doble imposición internacional, que ha puesto en apuros a más de un poder ejecutivo o cuerpo congresal, sin perjuicio de que trate no con menor importancia los problemas derivados de la evasión fiscal internacional y la ausencia de cooperación entre los estados, en lo atinente a las consultas que pueden realizar las autoridades tributarias para definir la verdadera situación de los contribuyentes frente a la administración fiscal de cada país.

Para conocer la naturaleza del derecho internacional tributario, es necesario

4. José Vicente Troya Jaramillo, *Derecho internacional tributario*, Quito, Corporación Editora Nacional, 1990, p. 14.

5. Ottmar Buhler, op. cit., p. 5.

6. Ver Decisión 40 de la Comisión del Acuerdo de Cartagena.

7. Dino Jarach, *Curso superior de derecho tributario*. 1970, p. 1411.

mirado desde dos ángulos. En el primero, correspondiente al derecho tributario, es necesario considerar que el mismo comprende algunos segmentos de importancia como el derecho constitucional tributario, que analiza la potestad tributaria, su ejercicio y límites; el derecho tributario material basado en la teoría de la relación jurídico-tributaria; el derecho tributario formal o administrativo; el derecho procesal tributario; el derecho penal tributario; y, el derecho internacional tributario. El segundo que se requiere que se entienda que el derecho internacional tributario es parte del derecho internacional público, con cierta especificidad referida a un sector particular de las ciencias jurídicas.

A mi juicio, más acertada es la segunda posición, por cuanto el derecho internacional tributario está para responder desde un ámbito internacional a todas las cuestiones que ocupan al derecho tributario, es decir, las cuestiones propias del derecho internacional tributario se desarrollan paralelamente a las del derecho tributario, pero, obviamente, desde un plano superior, el internacional. Por lo anotado, claro está que en estricto sentido el derecho internacional tributario no es parte del derecho tributario.

## Fuentes del derecho internacional tributario

### *Fuentes del derecho internacional común en el derecho internacional tributario*

Las fuentes de mayor importancia del derecho internacional tributario, a más de las fuentes ordinarias del derecho internacional común, son las normas del ordenamiento interno de cada país, desde el cuerpo constitucional hasta las leyes secundarias, y los tratados o convenios del derecho internacional debidamente firmados y ratificados de acuerdo al procedimiento establecido en cada país suscriptor.

Como es sabido, al igual que en otros campos, en el tributario, los tratados se incorporan a la legislación interna cumplidos los requisitos de rigor, previstos normalmente en las constituciones.

En el Ecuador la Carta Magna prevé en el Art. 171, que trata de las atribuciones y deberes del Presidente de la República, ordinal 12, 10 siguiente:

Definir la política exterior, dirigir las relaciones internacionales, celebrar y ratificar los tratados y convenios internacionales, previa aprobación del Congreso Nacional, cuando la Constitución lo exija.<sup>8</sup>

El artículo 130, que contiene los deberes y atribuciones del Congreso Nacional, en el ordinal 7 dice: «Aprobar o improbar los tratados internacionales, en los

8. *Constitución Política de la República del Ecuador*, Registro Oficial No. 1 del II de agosto de 1998.

casos que corresponda».9 Entre otros, estarán sujetos a la aprobación del Congreso Nacional, los tratados internacionales que comprometan al país en acuerdos de integración y los que atribuyan a un organismo internacional o supranacional el ejercicio de competencias derivadas de la Constitución o de la Ley.

De conformidad con la Constitución Política vigente, es obligación del Congreso Nacional aprobar o improbar los convenios internacionales; por otro lado, es deber del Presidente de la República el hacer cumplir los textos de los mismos (Arts. 161 y 171).

El Art. 163 del mismo cuerpo normativo prescribe que:

Las normas contenidas en los tratados y convenios internacionales, una vez promulgados en el Registro Oficial, formarán parte del ordenamiento jurídico de la República y prevalecerán sobre leyes y otras normas de menor jerarquía. 10

No está por demás citar la norma constitucional del artículo 272 que trata de la supremacía de la Constitución, que dice:

La Constitución prevalece sobre cualquier otra norma legal. Las disposiciones de leyes orgánicas y ordinarias, decretos-leyes, decretos, estatutos, ordenanzas, reglamentos, resoluciones y otros actos de los poderes públicos, deberán mantener conformidad con sus disposiciones y no tendrán valor si, de algún modo, estuvieren en contradicción con ella o alteraren sus prescripciones.11

Por lo anotado se puede ver que en la actual Constitución Política del Ecuador se potencia y enfatiza los principios del derecho internacional. En el numeral 3 del Art. 4, se declara que el derecho internacional es norma de conducta de los estados en sus relaciones recíprocas, a diferencia de lo preceptuado en la Constitución del año 1978 que daba preeminencia a la normativa constitucional nacional sobre las reglas del derecho internacional. Ya no consta actualmente en la Constitución el flagrante atentado a la supremacía del derecho internacional, lo que es lógico porque los estados al suscribir un tratado tienen sobre sí una obligación jurídico-internacional, y por ello deben asegurar la ejecución de las normas en cuestión, precisamente dictando en corto plazo las correspondientes prescripciones de derecho interno o normas jurídico-internas (leyes y reglamentos, instrucciones, etc.).

Verdross sostiene que los estados están en libertad de promulgar las respectivas órdenes de ejecución de las normas internacionales en cada caso particular o encargar de una sola vez para siempre a sus órganos, en la Constitución, que apliquen las normas del derecho internacional como si fueran parte integrante de una

9. *Ibídem.*

10. *Ibídem.*

11. *Ibídem.*

ley o un reglamento.<sup>12</sup> Optar por este sistema significa identificamos con la ejecución normal o mediata de las normas del derecho internacional y reconocer la supremacía de aquel.

Como derivación del derecho internacional, existe lo que se ha denominado el derecho de los tratados, una de cuyas fuentes principales es el Tratado de Viena del 29 de mayo de 1969, que contiene 85 artículos. Ese tratado es también aplicable a los tratados o convenios de carácter fiscal.

El artículo 38 del Estatuto del Tribunal Internacional de La Haya, determina que son fuentes del derecho internacional:

- a) Los tratados internacionales generales o particulares, cuyas reglas sean reconocidas por los estados parte.
- b) La costumbre internacional, como evidencia de una práctica general aceptada como ley. En efecto, la costumbre a nivel internacional y local ha jugado un papel muy importante en la construcción cotidiana del derecho.
- c) Los principios generales del derecho reconocidos por las naciones civilizadas.
- d) Conforme lo establecido en el Art. 59, las decisiones judiciales y las enseñanzas de los publicistas -léase doctrinarios o estudiosos- más calificados de las diversas naciones, como medios subsidiarios para la determinación de normas de derecho.<sup>13</sup>

Si bien el derecho internacional tributario es una rama del derecho internacional público, que se preocupa de los conflictos de potestades tributarias nacionales, es necesario reconocer que en forma mayoritaria los casos encuentran viabilidad de arreglo en base a las normas de derecho interno, que tienen gran aplicación práctica, debido esto a la escasa importancia otorgada a los convenios o tratados colectivos que reconocen enunciados o principios aceptados en forma común.

A mayor abundamiento, cabe mencionar que tampoco existe una jurisprudencia tributaria internacional que valide la existencia de tales enunciados o principios para constituir la esencia misma del derecho internacional tributario, como un derecho vinculante frente a los estados.

Es considerable el número de convenios bilaterales que se han suscrito entre los estados, los mismos que pretenden dar solución a los problemas derivados de las relaciones fiscales entre los países participantes de esos convenios.<sup>14</sup> El Ecuador, desde el año de 1974, ha suscrito cerca de una decena de convenios internacionales con Argentina, Alemania, Brasil, Italia, Francia, España, Rumania y Suiza, para evitar la doble imposición, principalmente referidos a la renta y al patrimonio, de los

12. Alfred Verdross, *Derecho internacional público*. Madrid. Aguilar, sexta edición, segunda reimpresión, 1980, pp. 172 Y 173.

13. Ottmar Buhler, op. cit., p. 49 Y 50.

14. José Vicente Troya Jaramillo, op. cit., pp. 24 Y 25.

cuales solo ocho están vigentes. Existen otros convenios que actualmente se encuentran en negociación, entre ellos figuran los suscritos con México y Bélgica.

Cuando las disposiciones fiscales son aisladas y se recogen en tratados colectivos, que sirven fundamentalmente a fines no fiscales, dichas disposiciones se someten a las normas generales del derecho internacional acerca de tratados colectivos. La vinculación que implica un tratado colectivo es más fuerte que la que se deriva de un tratado bilateral.<sup>15</sup>

#### Tratados internacionales

Los tratados son acuerdos suscritos entre los diferentes estados o entre los sujetos del derecho internacional, que están encaminados o que tienen por función regular su recíproco proceder. En principio las normas de los tratados solamente vinculan a los signatarios o a los que se adhieran a ellos.

Se podría decir que el derecho internacional convencional -o de los tratados- se concibe como derecho internacional particular, mientras que el derecho internacional común es de índole consuetudinaria.<sup>16</sup>

Los tratados internacionales, entre ellos los de índole fiscal, han desempeñado importantes funciones: original y primariamente, su propósito ha sido el de eliminar la doble imposición e incidentalmente promover el comercio mundial mediante la eliminación de los obstáculos a la inversión extranjera; una segunda función importante ha sido la de señalar, entre los estados contratantes, el impuesto a la renta generado por la inversión extranjera; y, en tercer lugar, en los tratados se hacen previsiones acerca de la cooperación entre las autoridades nacionales para evitar, por un lado, la elusión {entendida como la acción que permite reducir la base imponible mediante operaciones que no se encuentran expresamente prohibidas por disposiciones legales o administrativas, siendo un medio que utiliza el deudor tributario para reducir la carga tributaria, sin transgredir la ley ni desnaturalizarla}; y, por el otro, la evasión que consiste en sustraerse al pago de un tributo que legalmente se adeuda, constituyéndose en toda acción u omisión dolosa, violatoria de las disposiciones tributarias, destinada a reducir total o parcialmente la carga tributaria en provecho propio o de terceros.

Existen numerosas clasificaciones de los tratados, según atiendan al objeto, época de conclusión, ámbito de aplicación o modo de ejecución y tiempo de duración. Por ejemplo, una clasificación objetiva los divide en: a) tratados-leyes o normativos, cuando el acuerdo tiende a formalizar una relación jurídica o regla de derecho objetivamente válida, en los que la voluntad de las partes tiene el mismo con

15. *Ibidem*, p. 27.

J 6. Marco Gerardo Monroy Cabra, *Derecho internacional público*, Santa Fe de Bogotá, Editorial Temis S.A., tercera edición, 1995, pp. 49 Y 50.

tenido (Carta de las Naciones Unidas de 1945); y, b) tratados-contratos (tratados de alianza o comercio) que son actos generadores de prestaciones recíprocas entre los contratantes. Existe otra clasificación, fundada en el número de las partes que se vinculan por medio de un tratado: es la que llama tratado bilateral al que se concluye entre dos estados y plurilateral, multilateral o colectivo, a aquel que se concreta entre tres o más estados. 18 Con relación al tiempo de duración se clasifican en temporales o transitorios y en permanentes. Si se permite o no la incorporación de otros estados, los tratados se clasifican en abiertos: restringidos, por razones geográficas - OEA, UE-, militares -OTAN-; y universales, es decir, abiertos a la participación de todos los estados que deseen incorporarse; y cerrados.

Por el número de suscriptores, los tratados sobre doble imposición pueden ser multilaterales, multipartitos o colectivos, y bilaterales o bipartitos.

Los tratados fiscales colectivos son los acuerdos y convenciones que establecen los estados para regular aspectos tributarios comunes, ejemplo de ello constituye la adopción de la Decisión 40 por la Comisión del Acuerdo de Cartagena en su Séptimo Período de Sesiones Ordinarias de noviembre de 1971, en Lima-Perú. 18 Hay que citar también, entre los tratados colectivos aislados para la eliminación de la imposición múltiple, un amplio Tratado de Roma del 6 de abril de 1922, entre los países de la antigua monarquía austro-húngara (Austria, Hungría, Italia, Polonia, Rumania, Yugoslavia), pero que solo rigió formalmente de 1922 a 1938 entre Austria e Italia, sin haber sido totalmente aplicado en la práctica. 19 Estos tratados colectivos, en la mayoría de las ramas del derecho internacional, desempeñan un papel secundario, debido a su escaso número, es decir prevalecen los de tipo bilateral.

Existen también otros tratados tributarios multilaterales, probablemente los más importantes han sido las Convenciones Nórdicas firmadas en 1972 y 1983, por Dinamarca, Finlandia, Islandia, Noruega y Suecia. Los dos tratados del COMECON, el de Miscolc (1977) y Ulan Bator (1978), que fueron de alguna importancia en su tiempo, ya que en la actualidad han sido ampliamente reemplazados por nuevos tratados bilaterales.

No se duda que, en el derecho internacional tributario, una fuente importante es el conjunto de tratados para evitar la doble imposición, que al año de 1960 sumaban aproximadamente quinientos, pertenecientes a la modalidad de tratados bilaterales.

17. Alfredo H. Rizzo Romano, *Derecho internacional público*, tercera edición ampliada y actualizada, Buenos Aires, Editorial Plus Ultra, 1994, p. 58.

18. Mediante la Decisión 40 de la Comisión del Acuerdo de Cartagena, se aprobó el Convenio para evitar la doble tributación entre los países miembros; y, además se aprobó el Convenio Tipo para la celebración de acuerdos sobre doble tributación entre los países miembros y otros Estados ajenos a la Subregión. Fuente: *Ordenamiento Jurídico del Acuerdo de Cartagena*, tomo 1, editado por la Junta del Acuerdo de Cartagena, Lima, primera edición oficial, 1982, pp. 110-130.

19. Ottmar Buhler, op. cit., pp. 50 Y 51.

El Instituto de Estudios Fiscales de España, en una publicación presentada en 1977, solamente con relación a los países de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) indicaba que se habían concluido 169 convenios para evitar la doble imposición.<sup>20</sup> Hoy en día se estima en más de mil cuatrocientos los tratados suscritos entre los diferentes países para evitar la doble imposición tributaria a la renta y al patrimonio.

En el mundo se han concluido más o menos 100 tratados sobre impuestos a la propiedad y a la herencia. Solo los Estados Unidos de Norteamérica tienen suscritos 16; Canadá ha concluido 5 de dichos tratados antes de 1961, entre otros con Francia, Irlanda y Reino Unido, pero estos tratados han llegado a ser redundantes a raíz de que Canadá más tarde abandonó su impuesto a la propiedad federal.

Respecto a los impuestos a las ganancias por la actividad de la navegación, algunos tratados fueron concluidos en la década de 1930. La tendencia moderna es a incluir este tema de las ganancias de las empresas de navegación en los tratados que versan sobre impuestos a la renta y al capital.

Generalmente, para evitar la doble imposición, los convenios tienen la siguiente estructura:

1. Ámbito de aplicación subjetivo: residencia.
2. Ámbito de aplicación objetivo (impuestos comprendidos): impuesto sobre la renta y sobre el patrimonio.
  - 2.1. Definición general, enumeración enunciativa.
  - 2.2. Actualización automática.
  - 2.3. Los impuestos locales sobre la renta y el patrimonio.
3. Definiciones generales.
  - 3.1. Concepto de residencia en personas físicas y en personas jurídicas.
  - 3.2. Criterios subsidiarios para dirimir los conflictos de residencia.
  - 3.3. Concepto de establecimiento permanente.
4. Distribución de potestades tributarias.
  - 4.1. Imposición compartida entre ambos estados.
    - 4.1.1. Con imposición ilimitada en el Estado de la fuente.
  - 4.2. Imposición exclusiva en el Estado de la fuente.
  - 4.3. Imposición exclusiva en el Estado de residencia.
5. Métodos para evitar la doble imposición.
  - 5.1. Exención.
  - 5.2. Imputación.
6. Disposiciones especiales.
  - 6.1. Principio de no discriminación.
  - 6.2. Procedimiento amistoso.
  - 6.3. Intercambio de información.

20. José Vicente Troya Jaramillo, op. cit., p. 27.

En América Latina la mayoría de los países han suscrito tratados para evitar la doble imposición tributaria, entre ellos: Argentina, Brasil, Ecuador, Bolivia, Chile, Venezuela, México, Panamá, Uruguay.

### La costumbre de derecho internacional

A la costumbre se la reconoce universalmente como derecho, y en la práctica es seguida por los sujetos internacionales; es la forma primaria en que se manifiesta la comunidad, ya que está formada por un conjunto de reglas observadas de hecho a través del tiempo y que se revelan por la repetición de ciertos actos, sin desprenderse del sentimiento de obligatoriedad. Sus componentes son el elemento material y la convicción de que el comportamiento de que se trata es obligatorio.<sup>21</sup>

La costumbre internacional tiene como objeto el comportamiento de los estados y de otros sujetos del derecho internacional entre sí.

A decir de Monroy Cabra, la costumbre en derecho internacional tiene una importancia enorme, a tal punto que puede afirmarse que todo el derecho internacional general que rige en la comunidad internacional está formado por normas consuetudinarias y principios generales de derecho. Agrega que no existe un derecho internacional convencional, y que muchas de las normas universales contenidas en los tratados son precisamente costumbres codificadas o recogidas en ellos.<sup>22</sup>

De manera similar opina Rizzo Romano en su obra *Derecho internacional público*, escribe que:

Gran parte del Derecho Internacional General que rige en la Comunidad Internacional es de carácter consuetudinario o integrado por principios generales del Derecho. Lamentablemente -hasta ahora- no existe ningún Tratado internacional que haya sido aceptado por todos los Estados que integran esa comunidad.<sup>23</sup>

Pueden distinguirse tipos de costumbre, así: generales o universales, que son las que obligan a todos los estados; y, las costumbres regionales, locales y bilaterales.

Sin embargo, es necesario señalar que en el derecho internacional tributario existe menos campo para la costumbre que en otras ramas del derecho internacional, a causa de la fuerte influencia que han tenido las administraciones tributarias en los presupuestos de hecho formulados en las leyes de impuestos de cada país.

La costumbre exige que los presupuestos de cada caso se hayan observado en el tráfico jurídico internacional durante considerable lapso y en un buen número de países, así como la convicción de que se trata de una obligación de carácter ju

21. Marco Gerardo Monroy Cabra, op. cit., p. 47.

22. *Ibidem*. pp. 47 Y 48.

23. Alfredo H. Rizzo Romano, op. cit., p. 68.

rídico. Ottmar Buhler sostiene que ambos requisitos elaborados en el derecho romano y canónico -constantes en líneas precedentes- para el nacimiento de la costumbre deben servir fundamentalmente como exigencias para la existencia de la costumbre en el derecho internacional tributario.<sup>24</sup>

### Principios generales del derecho

En el desarrollo del derecho internacional se ha recurrido a los principios generales del derecho, debido a los vacíos dejados por las dos fuentes principales del derecho internacional (costumbre y tratados). En vista de la interpretación dada a esta fuente en la codificación del Estatuto de La Haya de 1922-1945, respecto a las otras dos fuentes, se la considera provista solo de valor marginal.

A los problemas del derecho internacional tributario se podrían aplicar principios generales del derecho, como «pacta sunt servanda», o los tratados deben ser observados fielmente y de buena fe; «lex posterior derogat legi priori», o ley posterior deroga a ley anterior, etc. Nos encontramos en estos dos casos ante principios del derecho privado que se pueden aplicar dentro del ámbito del derecho público. En cambio, el que «no cabe fundarse en negocios jurídicos ilícitos para formular pretensiones» -un principio del derecho civil- frecuentemente no rige en derecho tributario, donde domina la convicción que beneficios de esa naturaleza no pueden privilegiarse fiscalmente. El principio romano «in dubio contra fiscum» difícilmente puede aplicarse como principio general del derecho internacional tributario, sobre todo porque su aplicabilidad era ya cuestionada en el mismo derecho romano.<sup>25</sup>

Perfectamente aplicable en el derecho internacional tributario es el principio del «efecto perjudicial de la oposición a los actos propios anteriores, el «venire contra factum proprium-», que también proviene de la doctrina romana.<sup>26</sup>

Hans Kelsen, en uno de sus libros más importantes, *Principios de derecho internacional público*, solamente consideró la existencia de un doble derecho: el convencional y el consuetudinario, señalando brevemente respecto a los mismos, lo siguiente:

se supone que estos principios generales de derecho son la fuente supletoria del Derecho internacional a aplicar si las otras dos -Tratado y costumbre- no pueden ser aplicadas.<sup>27</sup>

Los principios generales del derecho se originan en los diversos ordenamien

24. Ottmar Buhler. op. cit., pp. 52 Y 53.

25. *Ibidem*, p. 55.

26. *Ibidem*, p. 56.

27. Hans Kelsen, *Principios de derecho internacional público*, Buenos Aires, Editorial El Ateneo, 1965, p.262.

tos jurídicos estatales y en lo internacional sin la menor intervención del derecho interno.

Para concluir este punto, cito algunos principios generales del derecho, aceptados por la comunidad internacional y que tienen recepción afortunada en el derecho internacional público:

a) *Pacta sunt servanda*. Este principio significa que los tratados deben ser observados fielmente, que obligan a las partes y deben ser cumplidos por ellas de buena fe, entendiéndose por «parte» un Estado que ha consentido en obligarse por un tratado y con respecto al cual el tratado está en vigor. Ninguna de las partes podrá invocar disposiciones de su derecho interno como justificación del incumplimiento de un tratado.<sup>28</sup> Este principio es de origen consuetudinario y ha sido recogido por el Art. 26 de la Convención de Viena.

Existen excepciones a este principio, a saber: a) imposibilidad física: cuando las condiciones físicas en la aplicación del tratado no posibilitan su cumplimiento, por virtud de esta excepción, un tratado válido anteriormente deja de serlo; b) imposibilidad moral: cuando la ejecución del tratado pone en peligro la existencia misma del Estado; es decir, en el caso de esta excepción, es físicamente posible el cumplimiento de la obligación, pero no lo es desde el punto de vista moral; y, c) la cláusula «*Rebus sic stantibus*», que desarrollo más adelante;

b) Principio prohibitivo del abuso del derecho. Tiene relación con la aceptación que hacen las personas de la vida que la sociedad impone para el ejercicio de sus derechos y obligaciones, la represión al egoísmo, a la mala fe, de la desidia y hasta de meras inadvertencias que podrían ser triviales si no fueran causa de daños infringidos a terceros. Siempre el abuso del derecho se presenta en el ejercicio o, lo que es lo mismo, al hacer actuar, al ponerse en movimiento un derecho subjetivo; para ello se debe diferenciar el derecho como norma, del derecho como potestad o facultad deducidas del derecho positivo. Respecto de este principio, aún en la actualidad se discute si lo correcto es hablar de abuso del derecho o de abuso de un derecho;<sup>29</sup>

c) Principio de prescripción adquisitiva. Este principio se funda en el reconocimiento general por parte de los estados, de un hecho, por ilícito que sea su origen. La prescripción adquisitiva en el derecho internacional se puede definir como la adquisición de la soberanía de un territorio por el ejercicio continuado y pacífico de la soberanía sobre él, durante el lapso necesario para crear por virtud del

28. A. Rizzo Romano, op. cit., p. 62.

29. *Enciclopedia Jurídica Omeba*, tomo 1, Buenos Aires, Driskill S.A., 1990, pp. 124-136.

influjo de la evolución histórica. Este principio no se puede soslayar para el efecto de la ocupación efectiva. Los elementos de la prescripción adquisitiva son: la existencia de un despliegue de la autoridad estatal con relación a un territorio y que esa autoridad se ejerza a título soberano; 30

d) Principio del respeto a los derechos adquiridos. Se admite en forma universal que los cambios territoriales no pueden menoscabar los derechos adquiridos. Se trata de un principio general que no solo forma parte del derecho internacional, sino del derecho como ciencia amplia y universal. Precisamente se trata de una de las mayores dificultades del derecho de las mutaciones territoriales, la reglamentación de los problemas derivados de la coexistencia de dos órdenes jurídicos sucesivos, el del Estado predecesor y el del Estado sucesor. Este principio tiene su propio campo de aplicación, según la naturaleza de los bienes invocados, así pueden distinguirse: 1. basados en el derecho interno del Estado que cede el territorio, los derechos públicos adquiridos antes del cambio de soberanía -verbigracia, derecho de nacionalidad- escapan a la regla del respeto de los derechos adquiridos; y, 2. al contrario, los derechos patrimoniales privados gozan de protección particular, quedan intactos con el cambio de soberanía; por ello, se protegen todos los derechos de propiedad, corpóreos o incorpóreos, de una persona física o moral y susceptibles de ser evaluados pecuniariamente: derechos personales originados en un contrato y derechos reales propiamente dichos;31

e) Principio del respeto a la independencia de los estados. Implica la ausencia de dependencia o de subordinación política, a la vez que la exclusividad de la competencia o el hecho de que en un territorio determinado solo se ejerce una competencia estatal, se excluye cualquier otra autoridad que no sea la suprema autoridad de talo cual Estado; la autonomía de la competencia, es decir un Estado independiente, no solo actúa por sí mismo sino que para que su independencia sea efectiva actuará según su propio criterio sin seguir directrices ni direcciones que pretenda imponerle otro Estado; y la plenitud de la competencia, lo que significa que el Estado es totalmente libre de determinar según su criterio la extensión de su competencia, pero siempre a reserva de que se le exija responsabilidad internacional en caso de violación de los derechos de un tercer Estado o de alguno de sus súbditos;32

30. *Ibidem*, tomo XXII, pp. 893-900.

31. Charles Rousseau, *Derecho internacional público*, Barcelona, Ediciones Ariel, tercera edición, 1996, pp. 273 Y 274.

32. *Ibidem*, pp. 97 Y 98.

t) Principio de primacía del derecho internacional sobre la ley interna. Que abre el camino para afirmar doctrinariamente, dentro de una construcción unitaria del orden jurídico, la primacía del derecho internacional, como solución única capaz de ofrecer, como categoría lógica, un conjunto de respuestas in contradictorias a los numerosos problemas que plantea la convivencia internacional. De las teorías que sobre este particular se han construido, prevalece la tesis monista que concibe al derecho internacional y al derecho interno como partes de un derecho unitario, dentro de esta unidad el último -derecho interno- derivado del primero -derecho internacional- o A consecuencia del reconocimiento de la primacía del derecho internacional automáticamente se posibilita el reconocimiento de la naturaleza jurídica de los estados extranjeros; 33

g) Principio «*Rebus sic stantibus*» o cambio esencial de circunstancias. Este principio se relaciona con el hecho de que en muchas ocasiones los estados se han desligado con frecuencia de las obligaciones contractuales contenidas en los tratados que han suscrito, invocando esta cláusula. La Convención de Viena admite y condiciona esta cláusula en el Art. 62:

Un cambio fundamental en las circunstancias ocurrido con respecto a las existentes en el momento de la celebración de un tratado y que no fue previsto por las partes no podrá alegarse como causa para dar por terminado el tratado o retirarse de él, a menos que: a) la existencia de estas circunstancias constituyera una base esencial del consentimiento de las partes en obligarse por el tratado, y b) ese cambio tenga por efecto modificar radicalmente el alcance de las obligaciones que todavía deban cumplirse en virtud del tratado.<sup>34</sup> (revisar el principio «*pacta sunt servanda*»);

h) Principio prohibitivo del enriquecimiento sin causa. O lo que es lo mismo decir enriquecimiento injusto. Nos encontramos frente a un principio del derecho privado contemplado en las legislaciones de muchos países y que ha logrado gran aceptación y vigencia debido a su relación directa con el obrar moralmente y en apego a las leyes;

i) Principio de indemnización por actos ilícitos o violatorios de un compromiso. Por virtud de este principio admitido en la práctica internacional la víctima ha de quedar en el mismo estado en que se encontraría si el acto perjudicial no se hubiera producido, en lo posible la reparación o indemnización debe ser idéntica al perjuicio. Este principio tiene dos consecuencias: 1. la reparación no debe ser

33. *Enciclopedia Jurídica Omeba*, tomo VII, pp. 539-555. 34. Convención de Viena de 1969.

inferior al perjuicio; y, 2. tampoco debe ser superior. La justa compensación implica el restablecimiento completo del *statu quo*;<sup>35</sup>

j) Principio «*Res inter alios acta*». De conformidad a este principio los tratados solamente crean obligaciones entre las partes intervinientes, por ello en principio un tratado no podría obligar a los sujetos que no han participado en él;

k) Principio «*Ex consensu advenit vinculum*». Que se traduce como el principio del consentimiento, que es la base de la obligación jurídica no viciada. Se podría decir que este principio resulta de la estructura de la sociedad internacional, formada principalmente por estados diversos, pero considerados jurídicamente iguales. Según este principio se supone que los estados deben dar su consentimiento para dar origen a obligaciones jurídicas de carácter contractual;

l) Principio de «*Jus cogens*». Que se traduce como el principio del respeto a las normas. Consta en el Art. 53 de la Convención de Viena y ha merecido muchos debates, debido a que pone en duda la validez de un tratado cuando fuere suscrito contrariando a una norma imperativa del derecho internacional.

Podrían también citarse el principio de extensión de un tratado o acuerdo internacional ante la violación del mismo; el principio «*Nemo plus iuris transferre potest quam ipso habet*» (nadie puede transferir mayores derechos de los que posee); el principio «*Res iudicata pro veritate habetur*» (la cosa juzgada se tiene por verdad) y el principio de continuidad jurídica de los estados.

#### Fallos o decisiones judiciales Urisprudencia internacional)

Según Rizzo Romano, la casi generalidad de los tratadistas se refieren con propiedad a la «jurisprudencia internacional» que comprende todo tipo de decisiones jurisdiccionales, incluso los laudos arbitrales que constituyen un importante medio auxiliar.<sup>36</sup>

Estas decisiones, más que crear en sentido estricto un derecho internacional, son un medio idóneo para determinar las reglas del mismo.

Ottmar Buhler anota que tienen gran significación en el derecho internacional tributario las decisiones -que comprenden tanto los fallos como las opiniones consultivas- del Tribunal de Arbitraje de La Haya, creado en 1899, las del Tribunal Permanente de Justicia Internacional, creado en 1922 bajo la égida de la Sociedad de Naciones, en La Haya, cuyas decisiones del período 1922-1945 todavía son importantes, y, finalmente, las del Tribunal Internacional de Justicia, creado en 1946

35. Charles Rousseau, op. cit., p. 382.

36. Alfredo Rizzo Romano, op. cit., p. 74.

en virtud de la carta de San Francisco de 1945 y en la actualidad órgano de las Naciones Unidas que ha sustituido al Tribunal Permanente de Justicia Internacional.<sup>37</sup>

Las decisiones de árbitros y jueces son también fuentes del derecho internacional. La jurisprudencia no se limita a ayudar a la resolución de un problema según precedentes, sino que sirve también para aplicar los principios generales del derecho.

La jurisprudencia de los tribunales de La Haya ha contribuido de manera singular al perfeccionamiento del derecho internacional, por lo que es comprensible que amplios sectores de opinión se inclinen ante la creencia de que un organismo internacional especializado que detente las facultades de un tribunal coadyuve para la consecución de grandes progresos en materia fiscal internacional.

Se hace insoslayable pensar en un tribunal especial, en el que no solamente puedan concurrir los estados u organizaciones estatales, sino también en donde se puedan presentar reclamaciones de los contribuyentes contra la decisión de su suprema autoridad fiscal y contra resultados derivados de procedimientos de consulta y cooperación previstos en los tratados de doble imposición.<sup>38</sup> Cabe señalar que la IFA -siglas en inglés- de la International Fiscal Association ha solicitado siempre la creación de tal tribunal especial.

## La doctrina

La doctrina es un medio auxiliar para la determinación de las reglas del derecho, por lo que tienen enorme importancia las opiniones de los grandes tratadistas del derecho internacional y las resoluciones de las entidades o gremios científicos. A la doctrina suele clasificársela en:

- a) Individual, o desarrollada por los profesores, investigadores y publicistas en general, por medio de sus enseñanzas universitarias o académicas y sus publicaciones; y,
- b) Colectiva, cuando se manifiesta por medio de la labor conjunta, mesas de discusión, paneles, seminarios, discusiones en congresos, resoluciones o acuerdos, realizados dentro de la obra de las instituciones científicas que con su accionar ayudan a la codificación y desarrollo progresivo del derecho internacional público.<sup>39</sup>

En el ámbito que me ocupa, se debe contar con que las opiniones de cultores del derecho internacional tributario, al estar fuertemente influidas por los ordenamientos jurídico-tributarios de sus propios países, serán contradictorias en mu

37. Ottmar Buhler, op. cit., pp. 56 Y 57.

38. *Ibidem*, p. 57.

39. Alfredo Rizzo Romano, op. cit., p. 75.

chos casos y por considerable lapso, en forma más notoria que en el caso del derecho internacional general.

Pese a lo anotado, la labor desplegada en el campo del derecho internacional tributario en dos centros de investigación especialmente importantes como la Harvard Law School y la Internacional Fiscal Association, en Amsterdam, puede con el tiempo contribuir en forma autorizada a que, en base a las teorías reafirmadas en informes y resoluciones acerca de los problemas fundamentales del derecho internacional tributario y corroboradas por la doctrina, pueda hablarse paulatinamente de «opiniones doctrinales autorizadas».40 No sería justo dejar de lado la encomiable labor del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario mediante sus jornadas de discusión, que ha permitido producir algunos textos e informes con ponencias de elevados quilates cuyos autores son voces autorizadas de la materia tributaria en Latinoamérica, así como en España, Portugal e Italia, por cuanto el Instituto incluye a estos tres países.

### La legislación y la jurisprudencia fiscal nacionales

Las leyes de carácter fiscal a aplicarse son para los funcionarios judiciales, en primer término, las del propio país; pero, en algunos casos, la administración financiera y los jueces tendrán que aplicar el derecho propio de otros estados, como cuando se requiere conocer la validez o no y el momento de adquisición de una herencia dejada en el extranjero. Es decir, las normas de derecho extranjero eventualmente pueden ser consideradas como si fueran de derecho interno, otorgándoseles validez a los actos derivados de su aplicación en el extranjero.

No olvidemos que las normas del derecho tributario y específicamente las que reglamentan los diferentes tipos de impuestos, tasas y contribuciones son adaptadas constantemente a las necesidades de financiamiento de los presupuestos estatales, año a año estas modificaciones obedecerán a las previsiones financieras y económicas del país; entonces, como es de suponer, nos hallamos ante la dificultad constante de lograr una armónica y correcta codificación de esta rama jurídica.

El Art. 293 del Código Tributario del Ecuador (1975), que trata acerca de la jurisprudencia, prevé que los fallos dictados antes de la expedición de este Código, así como los que se dicten en lo posterior por cada una de las salas del Tribunal Distrital Fiscal, constituirán precedentes de aplicación de las leyes y reglamentos tributarios.41

También en Ecuador se ha previsto, dentro de la Ley de Casación de 1993,

40. Ottmar Buhler, op. cit., pp. 60 Y 61.

41. Código Tributario, Resolución No. 958, Decreto Supremo 1016-A del 23 de diciembre de 1975. Sistema Legal Lexis S.A. actualizado a enero de 1998.

que toda sentencia promulgada a base del recurso de casación deberá ser publicada en el Registro Oficial y constituirá precedente para la aplicación de la Ley. Si una sentencia de casación tiene triple reiteración, ésta constituirá precedente jurisprudencial obligatorio y vinculante para la interpretación y aplicación de las leyes, a excepción de la propia Corte Suprema.<sup>42</sup>

La interpretación de las disposiciones del derecho tributario internacional como de las de los tratados de doble imposición está plasmada en general en la jurisprudencia de los tribunales nacionales fiscales -en unos países en mayor grado que otros-, ya que únicamente en esta instancia los contribuyentes pueden hacer valer sus derechos y contraponerse a las pretensiones de las autoridades fiscales nacionales. Desde este punto de vista es común el recurrir a la jurisprudencia fiscal originada en cada país en particular.

En algunos estados federales, como Estados Unidos de Norteamérica, es posible el examen de la constitucionalidad de las leyes federales en la más alta instancia judicial. En la mayoría de países, como Francia y Gran Bretaña, este control judicial de las leyes dictadas por el Parlamento no está permitido.

En todos los países que cuentan con una Constitución que refleja la vivencia de un estado de derecho, las disposiciones administrativas pueden ser examinadas por los tribunales, respecto de su adecuación al ordenamiento vigente. En los ordenamientos tributarios internos esta comprobación es muy importante, y no son pocas las declaraciones de nulidad de una disposición por haber rebasado la autorización legal. Sucede muy a menudo que la administración, cuando se dan aquellas desaprobaciones por los jueces, hace prevalecer su criterio en la primera ocasión que se le presente, por medio de modificaciones legales o mediante la promulgación de disposiciones con fuerza de norma jurídica inimpugnables.<sup>43</sup>

La Constitución Política del Ecuador en el Art. 276 determina las competencias del Tribunal Constitucional, entre ellas señala:

1. Conocer y resolver las demandas de inconstitucionalidad, de fondo o de forma, que se presenten sobre leyes orgánicas y ordinarias, decretos-leyes, decretos, ordenanzas; estatutos, reglamentos y resoluciones, emitidos por órganos de las instituciones del Estado, y suspender total o parcialmente sus efectos.
2. Conocer y resolver sobre la inconstitucionalidad de los actos administrativos de toda autoridad pública. La declaratoria de inconstitucionalidad conlleva la revocatoria del acto, sin perjuicio de que el órgano administrativo adopte las medidas necesarias para preservar el respeto a las normas constitucionales.
5. Dictaminar de conformidad con la Constitución, tratados o convenios internacionales previo a su aprobación por el Congreso Nacional.

42. Ley de Casación, Ley No. 27, Registro Oficial No. 192 del 18 de mayo de 1993. Sistema Legal Le xis S.A. actualizado a enero de 1998.

43. Ottmar Buhler, *op. cit.*, pp. 65 y 66.

También en nuestro ordenamiento jurídico existe la Ley de Control Constitucional promulgada en el año de 1997, que viabiliza la actuación del Tribunal Constitucional como órgano supremo del control constitucional con jurisdicción en todo el territorio nacional.

El Art. 1 de esta Ley determina que:

El control constitucional, tiene por objeto asegurar la eficacia de las normas constitucionales en especial de los derechos y garantías establecidos en favor de las personas. . .44

El Art. 2 prevé que:

Carecen de valor las normas de menor jerarquía que se opongan a los preceptos constitucionales. Sin embargo, los derechos y garantías señalados en la Constitución no excluyen el que, mediante ley, tratados o convenios internacionales y las resoluciones del Tribunal Constitucional, se perfeccionen los reconocidos o incluyan cuantos fueren necesarios para el pleno desenvolvimiento moral y material que deriva de la naturaleza de la persona.<sup>45</sup>

El Art. 12 señala las atribuciones y deberes del Tribunal Constitucional; de entre ellas transcribo algunas que me parecen pertinentes a este estudio, las de los ordinales 1, 2 Y 6, que dicen lo siguiente:

1. Conocer y resolver las demandas de inconstitucionalidad, por el fondo o por la forma, de leyes, decretos-leyes, decretos, reglamentos y ordenanzas; y de ser el caso, suspender total o parcialmente sus efectos;

2. Conocer y resolver las demandas de inconstitucionalidad de actos administrativos de cualquier autoridad pública; y si lo fueren, dejarlos sin efecto. El órgano administrativo deberá adoptar las medidas necesarias para evitar que se repita la violación de la norma constitucional;

6. Conocer los informes que se le presenten sobre declaratorias de inconstitucionalidad pronunciadas por las salas de la Corte Suprema de Justicia o por los demás tribunales de última instancia; y resolver con carácter de obligatoriedad general la inaplicabilidad de un precepto legal si fuere contrario a la Constitución...<sup>46</sup>

En conclusión, en Ecuador sí es factible la revisión de la constitucionalidad de la normativa nacional, así como de las disposiciones de carácter administrativo

44. Ley del Control Constitucional, Registro Oficial No. 99, del 2 de julio de 1997. Sistema Legal Lexis S.A. actualizado a enero de 1998.

45. *Ibidem*.

46. *Ibidem*.

emanadas de los órganos competentes, lo que constituye una afirmación del Estado de derecho que se vive y un reforzamiento de las garantías de los ecuatorianos.

#### Disposiciones administrativas

Las disposiciones administrativas tienen muchos matices en los diferentes estados, por lo que se hace necesario poder diferenciar las disposiciones que constituyen derecho objetivo, de las que significan simples instrucciones para la Administración.

##### A) DISPOSICIONES CON FUERZA DE NORMA JURÍDICA O DERECHO POSITIVO

En la medida en que un tratado de doble imposición anota determinadas obligaciones de naturaleza contractual, los estados firmantes no pueden dictar disposiciones que impliquen una modificación material del contenido de aquel. Por ello, en el derecho internacional tributario no cumplen un rol preponderante las disposiciones con fuerza de ley; no obstante, éstas sí pueden influir cuando no existen obligaciones relacionadas con la materia que ellas tratan en dichos convenios.

##### B) INSTRUCCIONES PARA LA ADMINISTRACIÓN

En el terreno del derecho internacional tributario existe una especial necesidad de dictar instrucciones tanto para la aplicación de los tratados de doble imposición suscritos como en el ámbito de las medidas unilaterales.

Es pertinente decir que la difícil tarea de aplicar los convenios, así como las normas foráneas en relación con las nacionales, requieren disposiciones especialmente detalladas, que pueden contenerse dentro de las formas instructivas para la administración.

Las instrucciones unilaterales son propensas a sufrir la objeción de contener modificaciones del espíritu y la letra del tratado, por lo que en los tratados las partes se imponen mutuamente la obligación de ponerse en contacto entre ellas -es lo que se denomina «procedimiento amistoso»- antes de dictar tales instrucciones. Con ello se llega a la promulgación de las denominadas «directivas». Sobre esto trata el texto del artículo 20 del Convenio para evitar la doble imposición entre los países miembros del Acuerdo de Cartagena.

A decir de Ottmar Buhler, se insiste mucho en que las disposiciones administrativas no pueden establecer obligación jurídica alguna, sin embargo, dichas disposiciones sí establecen obligaciones e incluso llegan a crear derechos en general.<sup>47</sup>

47. Ottmar Buhler, *op. cit.*, pp. 63 Y 64.

Apreciación histórica sobre la evolución de la imposición  
internacional bajo el tratamiento  
de organizaciones internacionales

*Sociedad de naciones*

La Conferencia de Paz realizada en París en el año de 1919, consideró de inaplazable necesidad la creación o constitución de la Sociedad de las Naciones, sobre la base de cinco proyectos que se habían presentado. La adopción del proyecto definitivo de creación se suscribió el 29 de abril del citado año, y fue incorporado al Tratado de Paz de Versalles el 28 de julio de 1919.

Los objetivos principales de la Sociedad de Naciones encarnaban todo el idealismo propugnado por el demócrata presidente estadounidense Woodrow Wilson (1856-1924) quien gobernó entre 1913 y 1921. En la Conferencia de París, éstos fueron los objetivos:

- a) Desarrollar la cooperación entre las naciones, garantizándoles la paz y la seguridad;
- b) Mantener públicamente relaciones internacionales fundadas en la justicia y el honor; y,
- c) Hacer reinar la justicia y respetar escrupulosamente todas las obligaciones de los tratados en las relaciones mutuas de los pueblos organizados.

En la integración de la Sociedad de las Naciones tuvo preponderancia el concepto de soberanía nacional, e incluso se trató de armonizarlo con la noción de organización internacional que recién germinaba.

Es curioso el hecho cierto de que los Estados Unidos de Norteamérica no participaron en la Sociedad de las Naciones, pese a que el Presidente W. Wilson fue quien prácticamente dio nacimiento a la organización; lo que sin duda le restó fuerza. La no participación de este país se debió a los evidentes intereses del Congreso norteamericano y la búsqueda de no intervención europea política o territorial en América.

El ecuatoriano Luis Valencia Rodríguez, en su libro *Fundamentos y propósitos de las Naciones Unidas*, señala que:

No es exagerado decir que la Sociedad de las Naciones fue afectada de una debilidad fatal el mismo día en que sus fundadores le retiraron su apoyo. Equivale a afirmar que ella nació muerta en su función esencial.<sup>48</sup>

48. Luis Valencia Rodríguez, *Fundamentos y propósitos de las Naciones Unidas*, tomo 1, Editorial Universitaria de la Universidad Central del Ecuador, primera edición, Quito, 1970, p. 70.

En el mantenimiento de la paz mundial, la Sociedad no pudo cumplir su alto objetivo de universalidad por cuanto la gran mayoría de sus miembros eran países de Europa (Gran Bretaña, Francia, Italia) y de Asia (Japón), lo que obligó a la creación de una liga de estados y no a la personificación jurídica y política de la comunidad internacional.

Los órganos de la Sociedad fueron: la Asamblea, el Consejo, la Secretaría Permanente, los Organos Consultivos y la Corte Permanente Internacional de Justicia. Este último órgano realizó una tarea de enorme importancia, respecto a los arreglos pacíficos de litigios y también dentro del desarrollo progresivo del derecho internacional.

La doble imposición internacional fue materia de importantes estudios en la época de la Sociedad de las Naciones, por medio de un Comité de Expertos, que elaboró algunos trabajos que precisamente fueron el antecedente de los realizados posteriormente dentro de la Organización de las Naciones Unidas a partir del final de la segunda conflagración mundial. La Sociedad de las Naciones se ocupó del problema hasta 1946.

En el año de 1928 se llevó a cabo en Ginebra una Conferencia de expertos gubernamentales en materia de doble imposición, en la cual se aprobó un proyecto de convención que más tarde fuera cambiado por dos convenciones modelo propuestas en México en 1943, y en Londres en 1946.

En la Conferencia Regional de México, se formuló el modelo de Tratado, lo que constituyó la primera muestra sistemática de la doctrina latinoamericana. En esta Conferencia se incluyó como criterio principal de potestad tributaria el de la fuente pagadora de ingresos. Más adelante en la última reunión del Comité Fiscal de la Sociedad de las Naciones, en Londres en 1946, con la participación de representantes de varios países, la posición anterior sufrió algunos cambios, haciéndose prevalecer los intereses de los países desarrollados, poniéndose en primer plano el principio del domicilio.<sup>49</sup>

#### *Organización de las Naciones Unidas (ONU)*

El Consejo Económico y Social de las Naciones Unidas creó la Comisión Fiscal el 1 de octubre de 1946, que tuvo como tarea fundamental estudiar el problema de la doble imposición internacional los años 1946 y 1954.<sup>50</sup>

Considero de gran importancia anotar que, del 7 al 17 de mayo de 1951, se reunió la tercera sesión del Comité Fiscal, presentando su informe el 31 de mayo

49. Ramón Valdés Costa, *Estudios de derecho tributario internacional*, Montevideo, Rosgal S.A., 1978, p.16.

50. Paúl Faber, Documento R-511. «Estado actual de los tratados para evitar la doble imposición». Centro Interamericano de Estudios Tributarios. Trabajo presentado en la IV Asamblea General del CIAT, Montevideo, 1970.

del mismo año, que contenía la Resolución 378 (XIII) del Consejo Económico y Social, del 10 de agosto de 1951, en la que se pone de relieve el derecho de gravar las rentas en el país de la fuente, debiendo adoptarse medidas para evitar la doble imposición en el país de residencia; y, además, la necesidad de que tales medidas sean adoptadas por medio de tratados bilaterales, todo ello para que los países en vías de desarrollo sufran un sacrificio mínimo, ya que de lo que se trata en último término es de fomentar su desarrollo económico.<sup>51</sup>

El mismo Consejo aprobó por unanimidad su Resolución 1273 (XLIII), en agosto de 1967, mediante la cual creó el Comité de Expertos Ad-Hoc que, según las directrices del Consejo, debía estar integrado por 18 expertos y altos funcionarios fiscales de países desarrollados como de países en desarrollo, a fin de que se investigara las vías y medios de facilitar la conclusión de tratados fiscales internacionales, incluso formulando posibles normas y técnicas adecuadas para su uso en los mencionados tratados, que fueran aceptables por dichos grupos de naciones y que a la vez protegieran plenamente sus intereses impositivos.

El Consejo destacó que los tratados fiscales entre países desarrollados y en desarrollo podían promover una importante corriente de inversiones para fomentar el desarrollo económico de las naciones más pobres, especialmente si los tratados contenían disposiciones con un tratamiento tributario favorable para tales inversiones por parte de los países de origen, a través de efectivas deducciones impositivas, como por medidas que les aseguren el goce pleno de cualquier incentivo impositivo otorgado por el país que es receptor de la inversión.<sup>52</sup>

### El problema de los tratados entre países desarrollados y países en desarrollo

Se deduce, del informe presentado por el Comité de Expertos Ad-Hoc, que uno de los motivos por los cuales se ha progresado lentamente en materia de doble imposición se debe a que el esquema adoptado por algunos años por los países desarrollados para sus tratados impositivos no parecía adecuarse a las necesidades de los países en desarrollo.

Asimismo, el concepto de reciprocidad en que se fundamentaban los tratados entre naciones desarrolladas no podía seguir siendo válido cuando los estados contratantes se encontraban en etapas muy diferentes de desarrollo económico, es decir, los modelos de convenio de los países desarrollados no podían ser aplicados con los países en desarrollo, debido a las evidentes diferencias que van más allá de lo económico.

51. Alegría Borrás, *La doble imposición: problemas jurídico-internacionales*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1974, pp. 124 Y 125.

52. Paúl Faber, documento citado.

Según los resultados obtenidos por el Comité, se puede afirmar que los países en desarrollo formaban un grupo bastante homogéneo, mientras que los países desarrollados adoptaban a veces posiciones muy diferentes uno de otro.<sup>53</sup> Esto ha cambiado un tanto, ya que en la actualidad algunos países, considerados hace poco años como países en vías de desarrollo, han escalado un peldaño más y ahora incluso se cuentan entre los países exportadores de capital, como Brasil, Chile y Argentina en América del Sur.

No han perdido su actualidad los regímenes aplicados a los intereses, dividendos, regalías, honorarios de asistencia técnica y otras rentas, a pesar de su continuado tratamiento en reuniones internacionales, especialmente en las de la Federación Interamericana de Abogados, de la International Fiscal Association y del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario.

Respecto al grupo de rentas integrado por las regalías (transferencia de tecnología) y honorarios de asistencia técnica, debido sin duda a la importancia adquirida en los últimos años por los avances tecnológicos, como factor de desarrollo económico de los países y a los obstáculos que se presentan para la adopción de un sistema justo y equitativo que pueda ser susceptible de aplicación en forma fácil y correcta, se puede decir que hoy por hoy tienen mayor y más detenido tratamiento en foros internacionales así como en las reuniones de organismos especializados.

En grado menor el problema del régimen tributario de los intereses mantiene su actualidad, especialmente respecto al problema de la determinación del concepto de fuente y de su efectiva localización en el espacio. Tal vez por ello este tema no ha sido hasta la fecha resuelto a satisfacción.

Por otro lado, en Latinoamérica parecen haberse superado los problemas atinentes al régimen de los dividendos, pues sin mayor discrepancia se ha reconocido para el efecto la potestad exclusiva estatal, permitiendo a los estados gravar en el domicilio de la sociedad que los distribuye.

En el Ecuador se consideran como ingresos exentos los dividendos y las utilidades distribuidos, pagados o acreditados por sociedades nacionales a favor de otras sociedades nacionales o de personas naturales, nacionales o extranjeras, residentes en nuestro país. Como las sociedades ya pagan el impuesto sobre las utilidades que han obtenido, sobre los dividendos o utilidades que distribuyen ya no procede retención ni pago adicional alguno.<sup>54</sup>

Los pagos hechos al exterior no están exentos; los dividendos o utilidades que se envíen o paguen al exterior, a favor de sucursales de las sociedades extran-

53. *Ibidem*.

54. Ver artículo 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno, que trata de las exenciones al Impuesto a la Renta.

geras, las constituidas en el exterior o a personas naturales sin residencia en Ecuador, puesto que estas rentas están sujetas a un régimen especial.<sup>55</sup>

### *Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE)*

La OCDE por medio de su Comité Fiscal inició estudios sobre esta problemática, luego de su creación el 16 de marzo de 1956, dos años más tarde de que se suspendieran las actividades del Comité Fiscal de las Naciones Unidas, por haberse las considerado erróneamente, innecesarias.

El Comité Fiscal de la OCDE tiene una característica especial, pues con su actividad retorna a Europa la lucha contra la doble imposición internacional, como en los primeros trabajos de la Sociedad de las Naciones.

El Comité tuvo resultados bastante aceptables, ya que se concretaron los proyectos de convenios modelo, de 1963, referidos a la materia de impuesto sobre la renta y, en 1966, sobre las sucesiones. En 1965 se publicó un informe acerca de los incentivos fiscales para la inversión privada en los países en desarrollo, en donde se trató el tema de la doble imposición internacional, en especial con el singular problema de los convenios entre las naciones desarrolladas y las que se encuentran en vías de desarrollo.<sup>56</sup> Al parecer los modelos fueron elaborados con el propósito de conseguir al menos una relativa armonización en los principios, definiciones, reglas, métodos e interpretación de los tratados bilaterales, como reemplazo a la posibilidad de que se concrete un convenio multilateral.

De todas formas, a decir de la propia OCDE, la armonización que se ha alcanzado tiene gran importancia para la aplicación de soluciones comunes, lo que clarifica, unifica y garantiza la situación fiscal de los contribuyentes sujetos a imposición en más de un país.

Señala Van Den Tempel que como característica esencial de los trabajos del Comité Fiscal vale citar el hecho de que las normas que produjo no pretenden ser modelo útil para todas las naciones del mundo, ya que la organización tiene como miembros a los países más poderosos del planeta, excluyéndose de esta manera a la gran mayoría de países asiáticos, americanos y africanos, reconociéndose así que para los países en vías de desarrollo se deben aplicar normas diferenciadas. Este mismo autor muy acertadamente sostiene que en muchos casos las disímiles realidades en las legislaciones en materia de imposición se basan a menudo solo en cuestiones de tradición, mas no sobre convicciones legales o en bases socio-económicas.<sup>57</sup>

55. Ver artículo 13 de la Ley de Régimen Tributario Interno, que trata de los pagos que se realicen al exterior.

56. *Ibidem*.

57. Alegría Borrás, op. cit., p. 141.

## Apreciación histórica sobre la evolución de la imposición internacional en Latinoamérica

Conforme surge del modelo mexicano de 1943 a la luz de la Sociedad de las Naciones, no se puede negar el notable adelanto posterior que han tenido en Latinoamérica los estudios sobre los problemas de carácter tributario internacional, especialmente en las tres últimas décadas.

Sin embargo, se ha experimentado cierta tibieza, sobre todo en los últimos años, al hacer conocer nuestras posiciones. En algunos casos se ha pasado de la sustentación rígida del criterio territorial de la fuente productora de ingresos, a una más suave que ha permitido ceder posiciones al negociar tratados con países del denominado primer mundo.

La Comunidad Andina ha elaborado un Convenio Tipo que es uno de los instrumentos aprobados por la Decisión 40 de la Comisión del Acuerdo de Cartagena, el mismo que no es precisamente respetado por los países firmantes del Acuerdo al momento de negociar convenios para evitar la doble imposición con terceros países, alejándonos así de la posición que debería primar por virtud de la participación de nuestros países en un sistema de integración subregional andino que implica cuestiones no solo de índole tributario.

En las legislaciones de cada uno de los países de la subregión encontramos posiciones disímiles y bastante alejadas del principio tradicional de la fuente. Este hecho, a decir de Ramón Valdés Costa,<sup>58</sup> obedece a dos circunstancias:

- a) Debido a las fuertes discrepancias sobre los criterios atributivos de potestad tributaria de los países latinoamericanos con los países desarrollados, se han construido obstáculos muy difíciles de sortear. Concretamente, el radicalismo con que se sostuvo el criterio de la fuente chocaba frontalmente con los principios tradicionales del domicilio y de la nacionalidad, defendidos por los países desarrollados y manifestados a través de sus legislaciones internas, los tratados celebrados entre ellos y los estudios de sus organismos internacionales, lo que se ha plasmado materialmente al culminar el modelo de la OCDE, que encarna la máxima expresión de las ideas dominantes de esas naciones.
- b) Ha tenido peso la actitud observada por nuestros países desde la reunión del Comité Fiscal de la Sociedad de las Naciones, que se efectuó en México en 1943, por virtud de la cual se desinteresaron de los trabajos internacionales científicos y técnicos y de enfrentar la celebración de tratados con países de criterios opuestos. Este desinterés se tradujo especialmente en lo relacionado con los tratados para evitar la doble imposición internacional, y consiste

58. Ramón Valdés Costa, *op. cit.*, pp. 13-64.

en que el criterio de la fuente permite cumplir objetivos fiscales nacionales e incluso internacionales, por medio de la legislación interna, sin que nos veamos precisados a otorgar concesiones intrínsecas en la naturaleza de los tratados.

No es posible que se pueda trasladar para su aplicación a Latinoamérica ningún modelo de tratado que obedezca a diferentes realidades de un país o de un grupo de países, ni en materia tributaria ni en ninguna otra; hacerlo nos sometería a un sistema totalmente ajeno, extraño y difícil de asimilar, y sobre todo dejaría en tela de duda nuestra capacidad para generar soluciones propias y actuales a problemas de siempre.

La Ley de Régimen Tributario Interno del Ecuador, en el Art. 1, establece el Impuesto a la Renta Global que obtengan las personas naturales, las sucesiones indivisas y las sociedades nacionales o extranjeras. Este impuesto es progresivo para los ingresos no sujetos a impuesto único de las personas naturales y proporcional para los ingresos no sujetos a impuesto único de las empresas del sector público gravadas con este impuesto y las sociedades, incluidos los rendimientos financieros que obtengan las entidades sujetas al control de la Superintendencia de Bancos y ganancias habituales obtenidas por la venta de acciones o participaciones.



## CAPÍTULO 2

# La potestad tributaria de los estados, la doble imposición internacional y el derecho internacional tributario

### I. LA POTESTAD TRIBUTARIA DE LOS ESTADOS Y SUS IMPLICACIONES DE CARACTER INTERNACIONAL

Iniciaré el desarrollo de este punto, tomando las palabras de José Vicente Troya Jaramillo quien, en su trabajo denominado *El derecho internacional tributario*, expresa que:

La potestad tributaria, o sea la facultad de establecer contribuciones o tributos, es propia de los Estados. No se ha reconocido aún la existencia de una atribución semejante a la comunidad internacional. Coexisten, pues, las potestades tributarias de los diferentes países.<sup>1</sup>

Agrega además que éstas -las potestades tributarias- entran en conflicto cuando los países quieren manifestar efectivamente la proyección de su soberanía en el orden tributario.

Jaime Ross Bravo define a la potestad tributaria como la facultad o la posibilidad de orden jurídico del Estado de exigir los tributos, entendidos éstos como los impuestos, las tasas y las contribuciones especiales, con respecto a personas o bienes que se encuentran en su jurisdicción. Agrega además que como consecuencia de esta potestad de gravar existe una contraria que es la potestad de desgravar o de eximir tributos.<sup>2</sup>

Hensel sostiene que el poder tributario es el poder general del Estado aplicado a determinado sector de la actividad estatal, la imposición.<sup>3</sup>

A la potestad tributaria o de creación también se la conoce en los diversos tratados sobre la ciencia tributaria con diferentes designaciones, así: poder tributario, supremacía tributaria, poder fiscal, etc., siendo distinta de la potestad de imposición o de aplicación.

1. José Vicente Troya Jaramillo, *Derecho internacional tributario*, Quito, Corporación Editora Nacional, 1990, p. 11.

2. Jaime Ross Bravo, Documento 581: «Esquema sobre la Potestad Tributaria y la doble Tributación Internacional», Centro Interamericano de Estudios Tributarios, sin fecha.

3. Jaime Ross Bravo, documento citado.

Para contar con mayores elementos de juicio que nos permitan discutir el fundamento de la potestad tributaria del Estado, debemos conocer acerca de sus caracteres y acerca de la soberanía estatal.

### Caracteres de la potestad tributaria

La potestad tributaria es permanente, ya que constituye la esencia misma de una organización estatal, además es una derivación de la soberanía. Debido a ello solo podrá extinguirse vía destrucción del Estado. Es irrenunciable, por ser esencial del Estado, ya que sin la potestad tributaria, el Estado estaría despojado de los medios necesarios para su subsistencia. La potestad tributaria será indelegable, entendida esta característica en la imposibilidad de delegar a otro Estado su potestad tributaria, si lo hiciera, perdería automáticamente un atributo muy especial de la soberanía, dejando de Ser un Estado soberano.

Sin perjuicio de lo anotado, en el fuero interno el Estado tiene que delegar soberanía, por ello es que lo hace -en el caso de los tributos- y en efecto se radica en la función legislativa. Esta función, de mediar autorización constitucional puede delegar en otro poder o ente público parte de sus atribuciones legislativas tributarias. De igual forma el Estado puede proceder delegando la potestad tributaria a otras entidades públicas, pero, no delega la potestad tributaria propiamente dicha, sino la titularidad del crédito tributario o la calidad de sujeto activo de la obligación tributaria.

En el Ecuador el Estado delega la potestad de crear tributos, a los organismos seccionales autónomos, como son los Consejos Provinciales y los Concejos Municipales. Así lo autoriza el numeral 6 del Art. 130 de la Constitución Política de la República del Ecuador, que desarrolla los deberes y atribuciones del Congreso Nacional:

6. Establecer, modificar o suprimir, mediante Ley, impuestos, tasas u otros ingresos públicos, excepto las tasas y contribuciones especiales que corresponda crear a los organismos del régimen seccional autónomo.

La misma Constitución en el Art. 228 prevé:

Art. 228.- Los gobiernos provincial y cantonal gozarán de plena autonomía y, en uso de su facultad legislativa podrán dictar ordenanzas, crear, modificar y suprimir tasas y contribuciones especiales de mejoras.

En esta autorización se deja fuera a las juntas parroquiales; asimismo, no alcanza a los impuestos ni a las denominadas contribuciones especiales por gasto.

Es conveniente referirme a los artículos 64 y 314 de la Ley de Régimen Municipal ecuatoriana:

Art. 64.- La acción del Concejo está dirigida al cumplimiento de los fines del Municipio, para lo cual tiene los siguientes deberes y atribuciones generales: ...<sup>23</sup>. Aplicar, mediante ordenanza, los tributos municipales creados expresamente por la Ley; 24. Fijar las contribuciones especiales de mejoras que los propietarios están obligados a pagar para costear las obras públicas, de acuerdo con la Ley.

Art. 314.- Las municipalidades reglamentarán por medio de ordenanzas el cobro de sus tributos. La creación de tributos así como su aplicación se sujetará a las normas que se establecen en los siguientes capítulos y en las leyes que crean o facultan crearlos.<sup>4</sup>

En virtud de las normas constitucionales, la potestad tributaria o de creación en el Ecuador es muy amplia, ya que corresponde al Congreso crear, modificar o suprimir los tributos, sin perjuicio de las atribuciones y facultades que se confieren a los organismos del régimen seccional autónomo al transferirles la titularidad de una porción de la potestad tributaria. A mayor abundamiento cito el numeral 3 del Art. 141 de la Constitución: Crear, modificar o suprimir tributos, sin perjuicio de las atribuciones que la Constitución confiere a los organismos del régimen seccional autónomo.

Concuerdo con José Vicente Troya Jaramillo,<sup>5</sup> en el sentido de que para normar el buen uso de las facultades concedidas a los organismos seccionales es necesario que se expida una Ley que regule su utilización, por cuanto no es dable que el Ejecutivo, por medio del Ministerio de Finanzas y Crédito Público o por medio de cualquier otro organismo, condicionen dicha potestad; como no lo es tampoco que estos organismos se extralimiten en el ejercicio de la misma, lo que en algunas ocasiones se ha suscitado sin fortuna.

Está claro que todo gravamen tributario se puede imponer vía ley por los organismos llamados a legislar, a construir las normas en este caso de carácter tributario; son el Congreso Nacional por medio de los representantes del país elegidos por voto popular y por disposición constitucional los consejos provinciales y concejos municipales quienes pueden crear tasas y contribuciones mediante ordenanza.

El Art. 257 inscrito en Capítulo 3 del Régimen Tributario, del Título XII del Sistema Económico de la Constitución Política del Ecuador prevé que:

Sólo por acto legislativo de órgano competente se podrán establecer, modificar o extinguir tributos... Las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley.

Precisamente estoy hablando del principio de legalidad de los tributos, que

4. Ley de Régimen Municipal, Suplemento del Registro Oficial No. 331 del 15 de octubre de 1971, actualizado a abril de 1998.

5. José Vicente Troya Jaramillo, *El nuevo derecho constitucional tributario ecuatoriano, documento a la memoria del maestro latinoamericano doctor Ramón Valdés Costa*, Quito, julio de 1998, p.1.

consiste en la facultad legislativa exclusiva de los órganos competentes de establecer, modificar, extinguir o exonerar tributos. Esta facultad se la ejerce mediante ley. Toda ley tributaria determinará el objeto imponible, los sujetos activo y pasivo, la cuantía del tributo o la forma de establecerla, las exoneraciones y deducciones, y los reclamos o recursos que deban concederse.

En definitiva, las relaciones tributarias, así como los derechos y obligaciones de la administración tributaria como de los contribuyentes y responsables, están sometidas en forma estricta a las leyes tributarias. Esta realidad también está presente en los ordenamientos jurídicos de otros países.

El Art. 3 del Código Tributario del Ecuador que trata de la reserva de Ley y que se remite a las normas constitucionales aludidas en líneas precedentes, dice:

La facultad de establecer, modificar o extinguir tributos, es exclusiva del Estado, mediante Ley; en consecuencia, no hay tributo sin Ley.<sup>6</sup>

En el ámbito internacional el ejercicio de la potestad tributaria continúa teniendo como basamento el consentimiento de los estados. La potestad tributaria en el espectro internacional todavía no goza de una vigencia plena, autónoma y desvinculada de los estados, debido a que una soberanía internacional *per se*, todavía está en vías de formación, lo que afecta al orden tributario internacional. Como conclusión a este punto se puede afirmar que la potestad tributaria es una de las competencias más importantes que se derivan de la Constitución.

Existe en la Constitución ecuatoriana la posibilidad de que la potestad tributaria sea atribuida a un organismo internacional o supranacional, lo cual es trascendente. Se debe aclarar diciendo que la atribución no comporta renuncia a la potestad tributaria, la cual por principio es irrenunciable. Se puede entender la atribución como una autolimitación igual a la que ocurre cuando los países negocian y suscriben tratados internacionales para evitar la doble imposición.

## 2. EL FENOMENO DE LA DOBLE IMPOSICION INTERNACIONAL

La doble imposición puede ser interna o internacional. Si un sistema tributario es un auténtico sistema y su ámbito es nacional no se deberían dar supuestos de doble imposición interna; se trataría en este caso de un país unitario como el Ecuador. Sin embargo, por virtud de los artículos 141 numeral 3 y 228 de la Cons

6. Ediciones Legales, *Régimen Tributario Ecuatoriano*, tomo 1: *Código Tributario*, actualizado a enero de 1998, Quito.

titución Política aprobada por la Asamblea Nacional Constituyente en junio de 1998, a los gobiernos provincial y seccional se les faculta crear, modificar y suprimir tasas y contribuciones especiales de mejoras; con ello el Ecuador tiene las bases para que deje de ser unitario y altamente centralizado y pase a ser unitario pero descentralizado. Bastante diferente sería la realidad si dentro de un Estado se admiten varias potestades tributarias, que bien pueden ser regionales, provinciales o municipales; de esta manera se darían ordinariamente múltiples supuestos de doble imposición interna, que será preciso evitar o corregir, en este otro caso se alude a los países federales como los Estados Unidos Mexicanos.

Tratándose de la doble imposición internacional, ésta se produce por los diferentes criterios de atribución de potestad tributaria que manifiestan los diversos estados. Es muy claro que los intereses de los países en desarrollo se ven menoscabados en gran medida por los sistemas fiscales aplicados a los inversionistas extranjeros, ya que ellos muy a menudo son excelentes y potenciales fuentes de ingresos de los estados y al mismo tiempo gozan de concesiones impositivas.

La interacción entre el sistema impositivo de los países desarrollados o exportadores de capital y los sistemas de las naciones en desarrollo preocupa enormemente a estas últimas por dos cuestiones fundamentales:

- a) Por cuanto la acumulación de dos o más impuestos, por el mismo concepto, a los mismos ingresos podría sin duda desalentar a los capitales que tienen grandes expectativas y proyectos de inversión, perjudicando directamente a los países pobres; y,
- b) Debido a que la forma como se evita la doble imposición puede constituir un impacto tremendo sobre los ingresos que los países en desarrollo esperan obtener de las inversiones foráneas.<sup>7</sup>

A lo largo de los años se ha recurrido en forma constante a modificaciones legislativas de carácter unilateral realizadas por los países en desarrollo, o sea, se han dado generalmente soluciones domésticas al problema de la doble imposición, con los consecuentes obstáculos que ello implica a un diáfano circular de bienes, servicios y capitales a nivel internacional. También se ha recurrido a un instrumento, si se quiere flexible y a la vez autolimitante de las potestades tributarias de los estados, como es el tratado impositivo bilateral, que también coadyuva a la armonización de las deducciones en la doble imposición a base de la normativa particular de los sistemas impositivos generalmente complejos y diferentes de las naciones contratantes.

Cabe resaltar lo valioso que ha sido el esfuerzo impositivo de los países en vía de desarrollo cuando en los tratados se logra incluir una disposición que encara

7. Paúl Faber, Documento R-511. «Estado actual de los tratados para evitar la doble imposición». Centro Interamericano de Estudios Tributarios. Trabajo presentado en la IV Asamblea General del CIAT, Montevideo, 1970, pp. 5 Y 6.

el intercambio de información entre las administraciones tributarias de los países suscribientes. Esta disposición tiende a fomentar y facilitar la obtención de valiosos datos, casi siempre complejos y precisos acerca de las transacciones de alguna importancia de las empresas que tienen carácter internacional. Sin duda que esta disposición tiende a reducir la dependencia marcada a una información muy difusa y limitada que reflejaba únicamente el segmento local de las actividades de las compañías extranjeras.

También esta información facilita la asistencia en el cobro de los impuestos, lo que aliviaría la tarea de las administraciones impositivas de los países en desarrollo, permitiéndoles hacer uso de los mecanismos administrativos de los países desarrollados que la mayoría de veces son más efectivos.

Ya he señalado que el principal problema que afronta el derecho internacional tributario es la doble imposición internacional, por lo que se hace imprescindible centrar la atención sobre esta cuestión, estudiando el surgimiento y presupuestos para su existencia, sus aristas y las soluciones que se han elaborado para resolverlo. Cabría sin duda un magno esfuerzo para que, desde nuestra óptica ecuatoriana y a la vez latinoamericana, podamos llegar a soluciones propias, en alto grado satisfactorias en tomo a la problemática aludida.

Para configurar este fenómeno se requiere de conflicto entre las diferentes potestades tributarias de los estados, ya que su simple coexistencia no es factor desencadenante de la doble imposición. El problema se suscita -como ya indiqué- por el hecho de que los estados asumen posiciones diferentes en cuanto a los criterios de atribución de potestad tributaria -entendida ésta como *la facultad o posibilidad jurídica del Estado de crear tributos (impuestos, tasas y contribuciones especiales) con respecto a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción-* y que básicamente son: el del domicilio o residencia, de un lado, y de otro, el de la fuente de producción de la riqueza.<sup>8</sup>

En teoría, el problema se resolvería si los disímiles ordenamientos jurídicos confluyeran en una sola posición, pero, ello no se ha dado, ya que se ha visto que las legislaciones en general no adoptan en forma pura y rígida los criterios antes enunciados, sino que ordinariamente se interfieren unos con otros, es decir los países muestran sistemas difusos que son producto de la mezcla de elementos de uno y otro criterio de atribución de potestad tributaria.

En general, los convenios o tratados internacionales, independientemente de cual sea la materia que regulen, bien pueden contener cláusulas de naturaleza tributaria. Existen otros convenios, éstos sí específicamente tributarios, como los convenios que regulan los impuestos aduaneros y los convenios tendientes a evitar la doble imposición internacional.

Sostengo que hablando de los principios generales del derecho internacio

8. José Vicente Troya Jaramillo, op. cit., p. 33.

nal, aún no existe un principio de derecho internacional general que prohíba expresamente la doble imposición internacional, como una existencia lesiva. Esto conlleva a la necesaria elaboración, estudio y suscripción de convenios entre los estados interesados, a fin de obviar este tipo de escollos en la materia impositiva. Incluso, en el supuesto de que existiese ya ese gran principio general de derecho, ello no impediría que fuesen también necesarios convenios internacionales para evitar la doble imposición, ya que este fenómeno es complejo y técnico en alto grado, requiriendo, pues, una clara reglamentación que inspire seguridad jurídica en pro de los intereses particulares y de las arcas nacionales.

En los estados existen también normas de carácter interno tendientes a evitar o atenuar los efectos de la doble imposición internacional, que entran en acción y son aplicables a falta de un tratado internacional suscrito y ratificado por las partes.<sup>9</sup>

Considero pertinente tener presente, como lo señala J. de Juano, que «un índice de la modernidad de una buena Administración fiscal es el número de convenios internacionales estipulados en esta materia». <sup>10</sup> Atendiendo a este criterio que comparto, el Ecuador se encuentra dando recién sus primeros pasos en esta complicada temática, por ello lejos estamos de sostener que en nuestro país tenemos una correcta y efectiva administración tributaria.

Tomando en cuenta que la doble imposición internacional se suscita en los casos en que por el mismo hecho imponible se debe tributar en dos estados distintos, es posible señalar que en este fenómeno concurren diversos puntos de relación entre los contribuyentes y los estados, por ejemplo: sí es dable que un sujeto, residente en determinado Estado contratante, deba tributar en éste por sus rentas mundiales y, después, si este mismo sujeto obtiene rentas en el extranjero, tributará por las mismas, además, en el Estado en donde las devengó. Es decir, por lo ganado en un Estado distinto del de su residencia, deberá tributar en dos estados distintos, configurándose el fenómeno de la doble imposición internacional. El mismo sujeto, dependiendo del concepto que dos estados manejen sobre «residencia», puede ser considerado a efectos fiscales como residente en los dos estados, en consecuencia, será gravado en ambos por sus rentas mundiales.

La doble imposición internacional se puede dar no solamente en relación a la concurrencia del poder tributario de dos estados diferentes, sino también por la confluencia del poder tributario de un Estado con el poder tributario de una organización internacional. Como dice Carlos López Espadafor:

... en algunas organizaciones internacionales existe un impuesto sobre los sala

9. Carlos M. López Espadafor, *Fiscalidad internacional y territorialidad del tributo*, Madrid, Editorial McGraw-Hill, 1995. p. 118.

10. Cfr. J. L. de Juan Peñalosa, «Cuestiones de fiscalidad internacional en España», en *Crónica Tributaria*, No. 46, 1983, p. 108.

rios pagados por éstas a sus propios funcionarios y agentes; para evitar la doble imposición de estos salarios, en los convenios internacionales en que se regulan los privilegios e inmunidades de los funcionarios y agentes de las organizaciones se prevéla exención en los rendimientos abonados por ésta a sus propios funcionarios y agentes.<sup>11</sup>

Sostiene la argentina Alegría Borrás que la doble imposición puede ser total o parcial en el sentido de que afecte al íntegro bien, renta o en general hecho imponible, o solamente a una parte.<sup>12</sup>

La doble imposición con mayor frecuencia se produce sobre los ingresos o renta que perciben las personas y sobre el patrimonio de las mismas, sin perjuicio de que también estemos frente a problemas de doble imposición respecto de los impuestos indirectos o al gasto.<sup>13</sup> Este fenómeno se ha extendido también al campo de los impuestos a los consumos y a las ventas -IVA e ICE en Ecuador- derivados de la actividad del comercio; de exportación e importación de bienes, a consecuencia de la expansión de los mercados comunes y de los procesos de integración económica en los continentes.

Con el fin de desechar estos inconvenientes, por sobradas razones de justicia, política económica y política fiscal, los estados se ven abocados a la suscripción de convenios internacionales, que generalmente no se concluyen como multilaterales, sino bilaterales<sup>14</sup> de menor alcance y en nuestro caso no muy recurridos.

Los convenios internacionales para evitar la doble imposición, por regla general, son realizados siguiendo modelos o esquemas elaborados por organismos internacionales, para más tarde luego de una negociación en la cual casi no tenemos presencia suscribirlos.

### Concepto de doble imposición internacional

En más de una ocasión las personas físicas y jurídicas, cuando han realizado operaciones internacionales ven afectados sus intereses por las diferentes jurisdicciones fiscales de los países en los que desarrollan sus actividades, ocasionando la aplicación a un mismo sujeto pasivo de impuestos iguales sobre la misma materia imponible y por idéntico período de tiempo, por el Estado en donde radica su residencia fiscal y por los estados en donde realiza sus actividades, lo que da como resultado el fenómeno de la doble imposición internacional.<sup>15</sup>

11. Carlos M. López Espadafor, op. cit., p. 120.

12. Alegría Borrás, op. cit., p. 30.

13. José Vicente Troya Jaramillo, op. cit., p. 35. 14.

Carlos M. López Espadafor, op. cit., p. 119.

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.<sup>16</sup>

Esta definición consta en la parte introductoria de la presentación del texto del Modelo de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico del año 1977.

Teodoro Rinsche y Hernán Molina nos ilustran manifestando que:

La doble imposición se manifiesta en la concurrencia de dos o más potestades fiscales en la exacción de un mismo hecho imponible, es decir, cuando una misma facultad contributiva se utiliza por uno o más poderes fiscales distintos en el ejercicio y aplicación de sus respectivos gravámenes.<sup>17</sup>

Todas las personas que se encuentran dependiendo económicamente de un Estado están compelidas al pago de impuestos, so pena de ser obligadas a ello en forma coactiva por parte de la administración tributaria correspondiente. Se podría decir que la relación del impuesto se construye en el lugar mismo en donde se genera el hecho imponible, pero si el contribuyente posee pertenencia económica en dos o más estados puede cada Estado considerarlo como un contribuyente de su país, teniendo como antecedente -en este caso- a un único fenómeno económico que originará dos obligaciones tributarias en diferentes estados a cargo del mismo sujeto.

No es tan fácil contar con un concepto acabado de doble imposición internacional. Mucho se ha escrito especialmente por autores de países europeos, pero pocos han sido los que han desentrañado todas sus posibles implicaciones, para proveernos de un concepto de fondo, que no se detenga en cuestiones superficiales. Menores son los estudios realizados en Latinoamérica y Ecuador concretamente.

Para E. Seligman, citado por Rinsche y Molina, «la doble imposición en su más simple significado, denota la reiterada imposición de la misma persona o de la misma cosa». Este concepto peca de superficial y falta de profundidad, por lo que ha merecido la crítica de estudiosos de la materia.

Salvioli G. sostiene que existe doble imposición interestatal cuando el obje

15. Emilio Albi Ibáñez y J. L. García Ariznavarreta, Sistema fiscal español, Barcelona, Editorial Ariel S.A., décima primera edición, 1996-1997, p. 961.

16. «Modelo de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio, de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico - 1977». Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1978.

17. Teodoro Rinsche Núñez y Hernán Vicente Molina, *De la doble tributación internacional*. Santiago de Chile, Editorial Jurídica de Chile, 1970, p. 13.

Salvioli G. sostiene que existe doble imposición interestatal cuando el objeto y el sujeto son gravados por el mismo título, siempre que se trate de doble imposición personal o de doble imposición real.<sup>18</sup>

Trotabas sostiene que «hay doble imposición cuando una misma facultad (capacidad) contributiva da lugar a la percepción de dos -o varios- impuestos»<sup>19</sup>

Este concepto ha recibido críticas, en el sentido de que quien lo sostiene ha incluido un elemento que no es esencial, el de la capacidad contributiva, ya que en la realidad un mismo sujeto pasivo, por virtud de este elemento, puede ser gravado más de una vez con diferentes impuestos por el mismo poder tributario, lo que no configuraría el fenómeno de la doble imposición.

Más preciso en definir a la doble imposición internacional es el tratadista Hensel, quien dice:

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 período de tiempo, con un impuesto de la misma especie.<sup>20</sup>

Bastante parecida es la definición de Sampay, aunque más precisa y concreta, quien entiende por doble tributación a la situación que experimenta un sujeto sometido en virtud de leyes fiscales de dos estados, al mismo impuesto, por el mismo objeto y en el mismo período.<sup>21</sup>

Concluyendo esta parte, y sirviéndome de los conceptos anotados, puedo aventurarme a definir la doble imposición internacional de manera precisa y ajustada al ámbito jurídico tributario. Así, la doble imposición consiste en la aplicación por parte de dos o más estados de un impuesto similar, acerca de un mismo hecho imponible, sobre el mismo sujeto pasivo o contribuyente, en el mismo lapso. Condicionantes para la existencia de doble imposición son que en el caso concreto se vea involucrado el mismo sujeto pasivo, que haya unidad de objeto, de impuesto aplicado, de tiempo y diversidad de poderes tributarios.

### Convenios internacionales para evitar la doble imposición tributaria y su interpretación jurídica

Una cuestión básica en materia de interpretación de los tratados de doble imposición es, como sostiene Radler, el que a la vez forman parte del derecho interno y del derecho internacional. En el mismo sentido Ottmar Buhler se refiere a la in

18. *Ibidem*. quienes citan a Salvioli G., p. 14.

19. Jaime Ross Bravo, documento citado, quien cita a Trotabas, p. 32.

20. *Ibidem*. quien cita a Hensel, p. 32.

21. *Ibidem*.

terpretación de los tratados de doble imposición en cuanto a tratados de derecho internacional público.<sup>22</sup>

Partiendo de una postura monista, en donde se concibe la supremacía del derecho internacional sobre el derecho interno -o este último como derivación del primero-, se debe percibir la falta de dualidad respecto a los acuerdos de doble imposición, éstos gozan de una posición preeminente, es decir, si imaginamos una pirámide, los convenios internacionales se ubicarán en la parte superior, por lo que no ha lugar a dubitación, debemos acudir a las reglas normales de interpretación, de las cuales lógicamente se deben servir las partes contratantes, ya sea en forma directa o por medio de comisiones mixtas designadas para tal efecto. La interpretación unilateral se podría dar cuando ella esté prevista en el propio convenio, o rompiendo lo estipulado, de una manera particular sin trascendencia al ámbito externo.

Para referirme a la interpretación jurídica de los convenios internacionales para evitar la doble imposición debo remitirme 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 al determinar que un tratado debe interpretarse de buena fe, conforme al sentido corriente que haya de atribuirse a los términos que contenga el mismo y teniendo en cuenta su objeto y su fin. Más adelante, se enumera los medios auténticos de interpretación, que unidos al texto, preámbulo y anexos del pacto de que se trate, 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.

Como algo curioso cabe destacar que en el texto de este artículo no se anota una jerarquía entre los posibles medios auténticos de interpretación, sino que se los enumera a todos como si indistintamente se los pudiera utilizar; asimismo no se

22. Alegría Borrás, *La doble imposición: problemas jurídico internacionales*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1974, p. 105, quien cita a Radler y Buhler.

hace mención a quien está autorizado para interpretar el tratado, lo que es de suma importancia en la suscripción y posterior aplicación de los tratados fiscales.

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.

Estas normas son la recopilación de la práctica internacional a lo largo de los años. Los acuerdos fiscales para su interpretación siempre estarán presididos por una actuación que podría considerársela especial o tal vez *sui generis*. Ello se explica porque los convenios dedican diversos artículos a la definición de términos y expresiones, además proporcionan normas específicas acerca de los procedimientos que se utilizarán en caso de presentarse problemas de carácter interpretativo. Esta precaución por cierto, no es estéril, sino todo lo contrario.

Para evitar la doble imposición, por ejemplo, cada convenio define lo que se debe entender por impuesto sobre la renta, patrimonio, sucesiones, establecimiento permanente, cánones, regalías, etc., pero en algunos supuestos en cambio se respeta la legislación interna de los países para la definición de ciertos términos, como lo que se debe entender por bienes inmuebles, domicilio fiscal, etc.

Es muy posible que las partes no lleguen a un acuerdo en la interpretación de las normas de los tratados; por ello opino que se debería recurrir a una tercera instancia, que bien puede ser el arbitraje, buenos oficios de países amigos o un tribunal internacional, de ser esto posible. Puede darse el caso que el contribuyente no acepte la interpretación que de consuno han dictado las partes, por lo que en justicia podrá recurrir a sus propios tribunales, lo que a no dudar plantea una serie de problemas e interrogantes como las siguientes: ¿qué fuerza tiene para los tribunales un acuerdo interpretativo de los estados?; ¿qué valor tiene para un Estado la decisión judicial de otro?; etc.

Lo anotado es nada más una minúscula parte del amplio bagaje de intentos para lograr una serie de normas y lineamientos que presidan la interpretación de los acuerdos fiscales, lo que lejos de desviar nuestra preocupación debe incentivarlos a brindar mayores esfuerzos en el estudio de esta apasionante problemática.

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 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.<sup>23</sup>

Respecto de la primera regla de interpretación propuesta por Dalimier, el Art. 94 de la Constitución Política de la República del Ecuador determinaba:

Las normas contenidas en los tratados y demás convenios internacionales que no se opongan a la Constitución y Leyes, luego de promulgados forman parte del ordenamiento jurídico de la República.<sup>24</sup>

Esta norma de la Carta Magna ecuatoriana ponía en tela de duda la prevalencia del derecho internacional sobre las leyes nacionales, contrariando en forma evidente el aserto contenido en esta primera regla de interpretación proveída por Dalimier.

La realidad demuestra que el Estado ecuatoriano era reacio a desprenderse definitivamente de esa pequeña parte de soberanía que va incluida tácitamente en el acto y en su voluntad de suscribir un convenio internacional.

En la nueva Constitución, el numeral 3 del Art. 4 determina que el Ecuador en sus relaciones con la comunidad internacional declara que el derecho internacional es norma de conducta de los estados en sus relaciones recíprocas y promueve la solución de las controversias por métodos jurídicos y pacíficos. La norma descrita evidencia la actual receptividad en nuestro ordenamiento de las normas derivadas del derecho internacional.

Además el inciso tercero del Art. 162 de la Constitución determina que la aprobación de un tratado o convenio que exija una reforma constitucional, no podrá hacerse sin que antes se haya expedido dicha reforma. Lo precedente implica que la Carta Magna tendrá que adecuarse previamente a la aprobación del pacto internacional de que se trate, para no contravenirlo y allanar el camino para su aplicación. El Art. 163 prevé que las normas contenidas en los tratados y convenios internacionales, una vez promulgados en el Registro Oficial, formarán parte del ordenamiento jurídico de la República y prevalecerán sobre leyes y otras normas de menor jerarquía.

### 3. LA IDEA DE SOBERANIA ANTE EL FENOMENO

23. *Ibidem*. p. 107, quien cita a Dalimier.

24. *Constitución Política de la República del Ecuador*, Sistema Legal Lexis S.A., actualizado a enero de 1998.

## TRIBUTARIO INTERNACIONAL

Es necesario en este trabajo tratar de la soberanía fiscal, en vista de la confluencia de los poderes tributarios de diversos estados sobre manifestaciones de acumulación que van más allá de sus límites territoriales, por lo que estas manifestaciones entran en relación con esos diversos poderes.

Por otro lado, no se puede soslayar el hecho de que los estados buscan cooperación a fin de hacer efectivas sus justas pretensiones tributarias, por cuanto la movilidad de los contribuyentes, sus patrimonios y la de los capitales supone gran dificultad de aplicar dichas pretensiones.

Alegría Borrás habla de «soberanía fiscal» como un producto de la manifestación de la soberanía. La primera se manifiesta en el poder que ostenta un Estado para dictar un sistema de impuestos, ya sea por la vía legislativa o reglamentaria, poseyendo en todo caso una autonomía técnica en relación con los sistemas susceptibles de entrar en concurrencia con él. Esta soberanía la ejerce dentro de su territorio.<sup>25</sup>

Es conveniente tomar en cuenta el valioso criterio de C. Garbarino, quien es citado por López Espadafor, en tomo a su acertada delimitación sistemática del problema de la soberanía. Expresa que cuando se considere a la soberanía del Estado en materia tributaria en un contexto internacional, en donde cada Estado coexiste con otro titular de una soberanía originaria y tiene un ilimitado poder de imposición, se deben distinguir dos conceptos generales de los que se puedan proyectar consideraciones de naturaleza más apegada a la materia tributaria: por un lado, la soberanía comprendida como el poder impositivo que prevalece sobre cualquier otro poder y que se desarrolla dentro del marco territorial de la normatividad estatal; y, por otro, la soberanía entendida como independencia del Estado, destinada a desenvolverse dentro del ámbito de la comunidad internacional, en donde están más estados investidos de poder impositivo originario.

Mirado casa adentro, el poder soberano de imposición implica la existencia de una supremacía del sujeto activo titular de ese poder respecto a los contribuyentes; mirado desde lo externo o internacional, contrariamente, no podemos olvidar que los poderes impositivos soberanos de los estados conviven en un ordenamiento de dos cabezas, cual es el ordenamiento internacional.<sup>26</sup>

De 10 anotado se deduce que en lo interno de los estados -en el caso tributario- las normas impositivas tienen su validez directamente de la normativa jurídica nacional, que es soberana, mientras que en 10 internacional no se ha otorgado carta de existencia a ningún poder de imposición desplegado sobre los estados o sus ciudadanos, esto tiene concordancia a la afirmación de José Vicente Troya Jarami

25. Alegría Borrás, op. cit., p. 3.

26. Carlos M. López Espadafor, op. cit., p. 23.

llo, citada en un acápite anterior. Salvo casos particulares que hayan alcanzado esta perfección que conllevaría a aplicar sus estipulaciones sobre los estados y sus nacionales.

Según Garbarino, si se adopta esta doble perspectiva de investigación arribamos a dos aspectos interdependientes de este problema, la dimensión exclusivamente interna y la dimensión externa de la soberanía. La primera refleja el modo de manifestarse el carácter autoritario del ordenamiento interno del Estado en relación a los individuos a él sometidos, y la segunda, equivale al ejercicio de una plena capacidad como sujeto de derecho internacional del Estado en asuntos de imposición, en relación con otros estados.<sup>27</sup>

Considerar la soberanía tributaria o fiscal como una aplicación de poder específica dentro del conjunto de poderes que son atributos de la soberanía del Estado, a mi parecer es correcto.

Para concluir la referencia a Garbarino, diré que este autor señala que la soberanía del Estado se manifiesta en el poder que tiene para configurar una política fiscal nacional expresada por medio de un conjunto de normas cuyo objeto son presupuestos de hecho con elementos de extranjería. Concibe a la soberanía estatal como el fundamento sobre el cual el Estado se anima a desarrollar relaciones de tipo fiscal con los demás estados.

Hay importantes posiciones que se inclinan o van en contra de la concepción de una soberanía con dos acepciones o aspectos diversos. Una de esas posiciones es la exhibida por R. Mónaco, quien sin hablar en materia tributaria, sino en general, concibe a la soberanía como un concepto unitario, no disminuido si se limita su alcance al de simple calificación del poder de imperio del Estado. Considera el autor que la distinción entre los dos aspectos de la soberanía es sin lugar a dudas artificiosa, ya que el Estado, también cuando actúa en relación con los demás sujetos de derecho internacional, será siempre una persona soberana, y no ejerce competencias que sean siempre escindibles de las que está dotado en relación al propio ordenamiento. Agrega que no se puede decir tampoco que en el ordenamiento interno sea más soberano o totalmente soberano, mientras en el ordenamiento internacional sea relativamente soberano o con ciertas limitaciones, o que su soberanía resulte debilitada.<sup>28</sup>

27. *Ibidem*, pp. 23 Y 24.

28. *Ibidem*, p. 24.

El principio de soberanía de los estados en el contexto de las imposiciones tributarias y su concreción en el derecho internacional tributario

Un elemento esencial del Estado es la soberanía, que también se la conoce hoy en día como independencia. La soberanía supone que el Estado ejercite su actividad dentro de las relaciones internacionales valiéndose de auto poder y no por virtud del emanado de otro sujeto de derecho internacional, por lo que puede desplegar su accionar de inmediato y directamente sobre los elementos comprendidos en ese Estado.

Me parece muy acertada y viable la posición de R. Mónaco, cuando sostiene que la soberanía es un concepto que corresponde a una situación de superioridad de los mismos estados frente a las gentes que ellos controlan y dirigen, y no obedece a una posición de superioridad de los estados respecto a otros estados de la comunidad internacional.<sup>29</sup>

La soberanía también es conocida como el poder político del Estado; por consiguiente, es detentada por los gobernantes y no obedece ni está obligada por norma superior alguna.

En referencia al derecho internacional público, la soberanía se proyecta como la cualidad de un Estado o de un organismo, que consiste en no estar sometido por virtud de ningún arbitrio a otro Estado u organismo, aunque puedan estar obligados por normas superiores que bien podrían derivarse de la suscripción y ratificación de un tratado.

Caminando un poco más lejos, si concebimos a la soberanía como un derecho subjetivo, ésta reside en el pueblo que delega su poder vía elecciones al gobierno de un Estado. No con ello quiero decir que gobiernos autoritarios, federales o de facto son para este efecto cuestiones laterales, sino que en estos tipos de gobierno la soberanía pierde indudablemente algunos de sus matices.

Giuliani Fonrouge teme que la fundamentación de la potestad tributaria en la soberanía pueda conducir hasta los difíciles problemas que se producen al intentar definir el concepto de soberanía, y más aún en nuestros días, cuando dicho concepto se ha debilitado tremendamente gracias a los procesos de integración que se han experimentado en más de un continente; asimismo por la intervención de nuevas teorías federalistas o por el rápido desarrollo de organismos internacionales con ciertos poderes que incluso tendrían entre sus facultades la de establecer y exigir coercitivamente tributos a los países miembros o que están comprendidos en el área de su jurisdicción. Estas exacciones de plasmarse, en realidad, tendrían el carácter de supranacionales.

Por las consideraciones precedentes, es evidente que el maestro Giuliani

29. *Ibidem*, quien cita a R. Mónaco, p. 6.

Fonrouge sigue a Bielsa para inclinarse a opinar que el fundamento de la potestad tributaria es el poder de imperio del Estado.<sup>30</sup>

Ottmar Buhler, en su obra *Principios de derecho internacional tributario*, señala que no se debe tomar el concepto de soberanía en forma diferenciada al concepto que es aceptado en otras ramas del derecho, que se traduce en la facultad exclusiva del Estado para desarrollar, por medio de su propia voluntad frente al resto de estados, su competencia única para la ejecución de actos legislativos, ejecutivos y judiciales dentro de su esfera de poder territorial.<sup>31</sup>

Hablando con proyección jurídica universal y no en sede tributaria, está la posición de Díez de Velasco Vallejo, quien sin alejarse de una visión internacional de la soberanía, sostiene que ésta se manifiesta y concretiza en un doble sentido:

- a) Hacia el exterior de los límites nacionales del Estado, la soberanía se exterioriza por una verdadera libertad de decisión en el ejercicio de sus relaciones internacionales.
- b) La soberanía tiene su proyección también hacia el interior, en base a la plenitud que posee el Estado soberano de la jurisdicción para regular todo lo que hace referencia a su territorio, su población y a los más variados aspectos de su vida social, sin que se produzca la intromisión en los poderes internos por el gobierno de terceros estados.<sup>32</sup>

En concreto, la soberanía del Estado en su aplicación se desdobra, hacia adentro primero al desarrollarse la soberanía financiera estatal y en su aspecto más definido, al exhibir la soberanía fiscal; y, hacia fuera en las manifestaciones de un Estado como sujeto de derecho internacional.

30. Jaime Ross Bravo, documento citado, pp. 1 y 3.

31. Ottmar Buhler, op. cit., p. 173.

32. M. Díez de Velasco Vallejo. *Instituciones de derecho internacional público*, tomo 1, Madrid, Tecnos, octava edición, 1988, p. 196.



## CAPÍTULO 3

# Criterios de atribución de potestad tributaria y el establecimiento permanente

### 1. CRITERIO DE LA FUENTE

La casi totalidad de los países en vías de desarrollo postulan y defienden el criterio de la fuente, según el cual deben gravarse los ingresos que se han obtenido en el territorio del país en donde se encuentra la fuente productora de esos ingresos. Los países menos desarrollados reciben capitales del exterior o inversión extranjera, en sus diferentes modalidades, y de allí surge su lógico interés en gravar las ganancias producidas en sus territorios por esos capitales.

A decir de Jaime Ross Bravo, en atención al criterio de la fuente, están sujetos a la potestad tributaria de un Estado todos aquellos que poseen en ese Estado riquezas u obtienen ingresos, sin importar cual sea su nacionalidad, su domicilio o su residencia. Por ello el país que es fuente de la riqueza o del ingreso es quien ostenta el derecho para aplicar su legislación fiscal a esa riqueza o ingreso, ya que estos instrumentos jurídicos efectivizan el derecho a las riquezas en el país donde están situadas, y por ello se traduce la aplicación jurídica del principio universal de la territorialidad de la norma jurídica tributaria, como derivada de la soberanía fiscal del Estado.<sup>1</sup>

Es de indudable necesidad el que precisemos el concepto de fuente y el lugar de situación de ésta, ello nos daría más elementos de juicio para saber cuál es el Estado que tendría la potestad tributaria para aplicar sus normas impositivas.

Para efectos de atribución de potestad tributaria, el criterio de fuente atiende al lugar en que se desarrollan las actividades. Este criterio encuentra algunas dificultades de aplicación, precisamente cuando no permite gravar los pagos que se hacen por concepto de asistencia técnica y otros servicios prestados desde el exterior. También el hecho de que algunos países en los últimos años han suscrito tratados para evitar la doble imposición registrando en ellos renunciaciones parciales en favor del criterio del domicilio, mismas que no son justificadas plenamente. Esto último, en contra del robustecimiento que la doctrina latinoamericana ha dado a la originaria

1. Jaime Ross Bravo, Documento 581: «Esquema sobre la Potestad Tributaria y la doble Tributación Internacional», Centro Interamericano de Estudios Tributarios, sin fecha, p. 18.

posición de los países en desarrollo, por virtud de los frecuentes debates y encuentros para tratar sobre esta materia.

A mi criterio, no es dable el abandono de la concepción tradicionalmente sostenida por los países latinoamericanos, para que ello no ocurra es preciso determinar claramente el concepto de fuente, ya que éste sigue presentando dificultades, que se agravan debido al apareamiento de posiciones innovadoras e interesadas de los países exportadores de capital, como aquella de querer confundir a la fuente con el lugar del pago.

### Concepto económico de fuente

La renta o el ingreso requiere la existencia previa de un capital como fuente, misma que debe ser productiva. 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.

Adam Smith, David Ricardo y John Stuart Mill concibieron a la tierra como la única fuente productiva de riqueza, de renta. Asimismo admitieron que el resto de capitales producen beneficios, que ellos denominaron «utilidad o provecho».2

Más tarde, los economistas han concebido los conceptos de fuente y de renta en un sentido más amplio, es decir ya no solamente la tierra es la productora de riqueza o de renta; por ello Jean Baptiste Say sostenía que la renta no solo es el producto de la tierra, sino que también lo es el provecho del capital empleado o prestado (interés), el provecho de la industria y del trabajo personal del recurso humano (salario).3

Los economistas además sostienen que un capital para que sea fuente debe ser capital productivo, o sea debe estar afectado por decisión del hombre a un proceso de producción, ya que es la voluntad del hombre, no un hecho fortuito, el que convertiría al capital en productivo.

### Noción jurídica tributaria de fuente en la concepción de renta-producto

A base de esta noción se sostiene que la renta o riqueza debe estar derivada de una fuente productiva y durable, es decir, la fuente sería el capital convertido por la actividad del hombre en productivo, y dentro del proceso de producción estaría representado por los bienes materiales (capital fijo y activos) e inmateriales (fuerza

2. John Kenneth Galbraith, *Historia de la economía*, Bogotá, Ariel Sociedad Económica, 1991, pp. 71116. Es interesante revisar especialmente los capítulos: VI El nuevo mundo de Adam Smith, VII Refinamiento, afirmación y las semillas de la revuelta; y VIII La gran tradición clásica (1) Por los alrededores.

3. *Ibidem*.

de trabajo personal). Esta fuente también debe subsistir al acto de producción de la riqueza nueva, debe ser durable aunque no sea permanente, además debe ser capaz de crear más de un producto o riqueza. Lo anotado no se produce cuando se enajena un bien, allí se produce la denominada «ganancia de capital» y luego desaparece.<sup>4</sup>

Se podría enmarcar aquí también la opinión de Héctor Villegas, quien sostiene que este criterio establece que corresponde gravar al país donde está la fuente productora de riqueza, es decir, donde esa riqueza es generada. Puede ser el lugar de radicación de los bienes o en general el lugar donde el contribuyente realiza su actividad productiva, con absoluta independencia del domicilio, residencia o nacionalidad. Anota que:

Se ha señalado un lejano antecedente de este criterio. En la sesión del Instituto de Derecho Internacional celebrado en Copenhague (año] 897), el profesor Lehr sostuvo que el país en donde se instrumentaliza jurídicamente riqueza, tiene derecho a gravarla.<sup>5</sup>

#### Noción jurídica tributaria de la fuente en la concepción renta-ingreso

Esta noción expresa que renta es todo ingreso proveniente de cosas materiales, bienes inmateriales o servicios, siempre que sean susceptibles de valoración en dinero de curso legal, inclusive se considera el ingreso proveniente del uso de bienes durables de consumo (casa habitación) y el uso de bienes y servicios producidos en forma directa por el sujeto pasivo.

Giannini no incluye dentro del concepto de renta los incrementos de patrimonio que provienen de causas naturales como las accesiones y los aluviones, por causas económicas como la devaluación de la moneda, o por acrecimientos a título gratuito como las herencias, los legados y las donaciones.

Para la noción jurídica tributaria de la fuente en la concepción de renta como incremento patrimonial, el ingreso puede ser periódico, transitorio o accidental, no siendo requisito *sine qua non* que se mantenga intacta la fuente productora de los ingresos, pudiendo inclusive desaparecer ésta con el acto de producción. Por ello se explica la inclusión, eso sí de las ganancias de capital, así como las extraordinarias o fortuitas.<sup>6</sup>

4. Jaime Ross Bravo, documento citado, p. 19.

5. Héctor Villegas, *Curso de finanzas. derecho financiero y tributario*. tomo 1, tercera edición, Buenos Aires, Editorial Depalma, 1984, p. 380.

6. Jaime Ross Bravo, documento citado, p. 20

## 2. CRITERIO DEL DOMICILIO

De conformidad con este criterio, el vínculo entre el Estado titular de la potestad tributaria y sujeto activo de la misma, y el contribuyente, deudor o sujeto pasivo de la obligación tributaria, se afianza en el hecho de que este último tenga su domicilio o residencia dentro del espacio limítrofe de aquel. De esta forma, se grava al domiciliado o residente respecto a todas las rentas que perciba, ya sea que éstas provengan del país de su domicilio o desde un país extranjero.

Generalmente, las legislaciones que adoptan el criterio de la nacionalidad - cuando los hechos generadores de obligaciones tributarias realizados por sus nacionales dentro del propio Estado o en estados extranjeros, se someterán de todas formas a la legislación tributaria de ese Estado, sin importar cual sea su domicilio-, siguen también el criterio del domicilio o residencia.

El criterio del domicilio se justifica porque:

- a) Es congruente con el principio de la neutralidad tributaria, en virtud del cual se requiere gravar las rentas de fuente extranjera a fin de que la tributación no se traduzca en un factor negativo que influya en las decisiones sobre inversión en el país del domicilio del inversor o en el extranjero.
- b) Es compatible al principio de la equidad o de la igualdad, que obedece a otorgar igual tratamiento tributario a los contribuyentes radicados en el país, con similar nivel de ingresos y en circunstancias similares, cualquiera que sea el origen de esos ingresos.
- c) Con el criterio de la radicación o domicilio se evitaría que los contribuyentes manejen discrecionalmente la distribución de sus rentas en varios países en busca de paraísos fiscales, también se evitaría la extracción de bienes y capitales que se invertirían en otros países.
- d) Se obtiene un mayor ingreso fiscal, sin afectar la justicia del principio de la capacidad contributiva.?

El criterio del domicilio o residencia ha sido adoptado, en general, por los países desarrollados y exportadores de capital, gravando a sus domiciliados por toda la renta que perciben -renta mundial-, es decir, la obtenida en fuente nacional o doméstica y la obtenida por fuente radicada en cualquier Estado extranjero.

En la doctrina del derecho civil el domicilio es uno de los atributos de la persona física o moral, y puede definirse como el lugar donde una persona reside habitualmente con el propósito real o presunto de radicarse o permanecer en él. Tiene un elemento objetivo que es la residencia habitual, y un elemento subjetivo que es el propósito o ánimo efectivo o presumido por la Ley de establecerse en ese lugar.

Cuando la ley civil presume el propósito o ánimo, establece también las presunciones del domicilio señalando domicilios legales.

El domicilio puede ser político o civil, el primero relativo al territorio del Estado en general, y el segundo referido a una parte determinada del territorio estatal.

La doctrina civil concibe a la residencia como el lugar donde una persona fija en forma temporal su habitación, sin existir el propósito de radicarse en él. La residencia bien puede transformarse en domicilio.

Los elementos objetivos y subjetivos que configuran el domicilio civil, son muy difíciles de establecer lo que perjudica la certeza y agilidad que supone la materia tributaria.

Según Carlos Manuel Giuliani Fonrouge, en lo tributario se prefiere el lugar de residencia habitual en lo que tiene que ver con las personas físicas, y al centro principal de la actividad respecto de las personas jurídicas.<sup>8</sup>

Cabe indicar que las diferentes legislaciones nacionales se apartan de la concepción civilista del domicilio y residencia, dándoles un matiz de orden tributario propio.

La mayoría de veces las legislaciones tributarias entienden por residencia el permanecer por un período determinado en el país durante un período fiscal, sea continuo o discontinuo.

En materia tributaria también se ha construido el concepto de «domicilio de negocios» correspondiente a las personas físicas, que es diferente al domicilio civil y respecto de las personas jurídicas se ha creado la noción de domicilio como el lugar en donde se encuentra la dirección o administración efectiva de ellas.

Los países desarrollados, exportadores de capitales, que son los más industrializados, siempre han defendido la aplicación de los criterios de nacionalidad, domicilio y de residencia, pero de manera especial los del domicilio y de la residencia que pueden comprenderse en un principio que Brause Berreta llama «principio de radicación del contribuyente».<sup>9</sup> La aplicación de estos criterios se debe a claras y obvias razones de conveniencia, por cuanto estos países que exportan capitales al resto del mundo quieren gravar dichos capitales en cualquier lugar en donde estén, por lo que recurren a los principios del domicilio o de la residencia.

Por otro lado, casi todos los países en desarrollo defienden el criterio de la fuente, en virtud del cual deben gravarse los ingresos obtenidos en el territorio del Estado. Estos países perciben la inversión extranjera, y de allí nace su obvio interés en gravar estas inversiones que obtienen ganancias en sus territorios.

*8. Ibidem.* p. 10.

*9. Héctor Villegas, op. cit.,* quien cita a Brause Berreta, p. 380.

### 3. EL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

El concepto de «domicilio de negocios» se aplica para designar el lugar donde una persona individual o colectiva desarrolla su actividad. Si esta misma actividad se lleva a cabo en diferentes países estará sujeta a más de una potestad tributaria. Como atenuación a este efecto en algunas legislaciones se exige que esa actividad tenga cierta permanencia o autonomía, por lo que algunos estudiosos se han inclinado por elaborar la noción de «establecimiento permanente» a ser aplicada a las empresas comerciales. Válido es comentar que este concepto ha merecido el estudio profundo de muchos tributaristas, así como el hecho de que se hayan vertido sinnúmero de comentarios en numerosas conferencias de carácter internacional.

En virtud de esta noción, la potestad tributaria corresponde al Estado o estados donde se ha radicado un «establecimiento permanente» de la empresa comercial, y no al Estado donde esta misma empresa realiza operaciones o actividades eventuales, sin contar con un establecimiento permanente. Si éste fuera el caso tributarán en el Estado de donde la empresa tiene su domicilio. 10

#### Concepto de establecimiento permanente

Alegría Borrás se refiere al concepto de «establecimiento permanente» como una noción técnico-económica que se utiliza en muchas legislaciones fiscales nacionales y que tiende a generalizar los convenios. Agrega además que pese a que este concepto ha sido muy discutido no se ha logrado hasta la fecha un consenso en su determinación, y más que eso, los países en desarrollo han alzado su voz en protesta.

El término de «establecimiento permanente» correspondiente a centro fijo de negocios -si aludimos la terminología anglosajona-, ya desde el modelo de Londres para evitar la doble imposición se ha usado para determinar la sujeción de una empresa industrial, comercial o agrícola a la imposición en determinado Estado.<sup>11</sup>

Se podría decir que con el concepto de «establecimiento permanente», se quiere constituir en sujeto de derechos a una entidad netamente de carácter económico para la aplicación y consecuente recaudación de los tributos contemplados en las diferentes legislaciones que gravan a las empresas o personas jurídicas.

En otras palabras, la función primordial del concepto de establecimiento permanente, dentro del derecho internacional tributario como un asentamiento o instalación en una porción del espacio territorial de un Estado que sirve para el ejer

10. Jaime Ross Bravo, documento citado, p. 11.

11. Alegría Borrás, *La doble imposición: problemas jurídico-internacionales*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1974, pp. 42, 43, 44 Y 45.

cicio de una actividad de carácter económico es la de facilitamos el presupuesto para la sujeción de dicha actividad económica de una persona jurídica extranjera a la normativa tributaria de un país.

Luego de que la función del concepto de establecimiento permanente ha sido incorporada en numerosos convenios para evitar la doble imposición, se ha aceptado el hablar de un principio de «establecimiento permanente», como un elemento de gran importancia dentro del derecho internacional tributario.

Albi Ibáñez y García Ariznavarreta definen al «establecimiento permanente» como el lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o una parte de su actividad, y comprende especialmente:

- a) las sedes de dirección;
- b) las sucursales;
- c) las oficinas;
- d) las fábricas;
- e) los talleres;
- f) las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales.

A decir de los mismos autores, una obra de construcción, instalación o montaje solamente constituye establecimiento permanente si su duración excede de doce meses, pese a que existen países que han empezado a considerar períodos de seis meses.<sup>12</sup>

Se considera que el término del cual nos estamos ocupando -establecimiento permanente-, no incluye algunos supuestos:

- a) el uso de instalaciones que únicamente realizan almacenaje, exponen o entregan bienes o mercancías que son de la empresa;
- b) el mantener un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas;
- c) el mantener un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único de que sean transformadas por otra empresa;
- d) el mantener un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar compras de bienes o mercancías o de recabar información para la empresa;
- e) el mantener un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar para la empresa cualquier otra actividad de carácter auxiliar o preparatorio;
- f) el mantener un lugar fijo de negocios con el único fin del ejercicio combinado de las actividades mencionadas en los ordinales a) hasta e), si el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios conserva su carácter auxiliar o preparatorio.<sup>13</sup>

12. Emilio Albi Ibáñez y José Luis García Ariznavarreta, *Sistema Fiscal Español*, Barcelona, Editorial Ariel S.A., décima primera edición, 1996-1997, pp. 970 Y 971.

13. *Ibidem*. p. 971.

Si se diere el caso que una persona actúa a nombre de una empresa, ostente y ejerza en forma habitual en un Estado contratante poderes que le faculten para concluir contratos a nombre de la empresa, entonces, se considerará que esta empresa posee un establecimiento permanente en dicho Estado respecto de las gestiones que esa persona hace por cuenta de la empresa. Claro está que para esta consideración se debe tener en cuenta los supuestos excluidos anteriormente.

En cambio, si la empresa realiza sus actividades por medio de un corredor, un comisionista general o cualquier otro agente que goza de estatuto independiente, no se considera que tiene un establecimiento permanente en un Estado contratante, siempre y cuando esas personas se desenvuelvan circunscritos en el marco ordinario de su actividad.

Acerca de la atribución de beneficios que percibe un establecimiento permanente, serán aquellos que éste hubiera podido obtener de ser una empresa distinta y separada que realizase las mismas o similares actividades, en las mismas o similares condiciones y se relacionare con absoluta independencia con la empresa a la cual se pertenece como establecimiento permanente.

Para determinar los beneficios del establecimiento permanente se permitirá deducir los gastos tendientes a realizar los fines del establecimiento permanente, los de dirección y administración, tanto en el Estado donde están situados como fuera de él.

Los beneficios que se imputaren al establecimiento permanente serán calculados anualmente por el mismo método, salvo la concurrencia de motivos válidos y suficientes que justifiquen el proceder en forma diferente.

Las rentas que obtengan las empresas no residentes con establecimiento permanente deberán tributar en calidad de beneficios de dicho establecimiento, únicamente cuando estén efectivamente vinculadas con el mismo. El patrimonio, parte del activo de un establecimiento permanente de una empresa no residente puede ser gravado y sometido a tributar en el Estado contratante en donde el establecimiento permanente esté situado.

Finalmente, y en relación a la cláusula de no discriminación que se suele incluir en los convenios internacionales para evitar la doble imposición, los establecimientos permanentes que posea una empresa de un Estado contratante en el otro Estado contratante, no serán sometidos a tributación en este último de manera menos favorable que las empresas de este otro Estado que desarrollen similares actividades.<sup>14</sup>

14. *Ibidem*. pp. 972, 973, 974 Y 975.

#### 4. TRANSNACIONALIZACIÓN DE LA RENTA Y EL PATRIMONIO Y LA EXIGIBILIDAD DE LA TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL

Conforme hemos visto, en los últimos años las corrientes comerciales han ocasionado que los estados inicien procesos de desgravación arancelaria o que reduzcan los mismos a los mínimos niveles es decir, se ha iniciado un proceso de desmantelamiento de las barreras al comercio exterior. Los estados nacionales se han visto obligados a elaborar normas que faciliten y garanticen la entrada de bienes sin mayores restricciones; mientras, por otro lado se han dado facilidades especialmente en el orden tributario, para las exportaciones, esto en contraposición a la corriente anterior propugnada por la CEPAL y teorizada por Raúl Prebisch.

Con un panorama así, surge la necesidad de los extranjeros capitalistas, y de las empresas en especial, de ampliar su accionar por medio de la movilidad de sus capitales, instalando para ello subsidiarias, agencias, establecimientos permanentes, etc., fuera de los límites de los países en donde se han constituido legalmente.

La actividad empresarial requiere hoy contar con bienes (patrimonio) en otros países, lo que conlleva a la percepción de una renta generada por el capital y por el capital con el concurso del trabajo, mediante la ampliación de sus gestiones, causando más de una dificultad a las autoridades fiscales de los países, debido a los diversos criterios de atribución de potestad tributaria que ellos adoptan, lo que en la realidad ha configurado incluso estados llamados «paraísos fiscales» o, como yo llamaría, se ha institucionalizado el dumping tributario interpaíses.

Esta tendencia se ha visto potenciada con la indiscutible presencia de un fenómeno mundial llamado globalización, que pinta poderosamente la vida actual, más allá del orden económico, generando una serie de difíciles problemas adicionales de gran importancia que pueden derivarse de la búsqueda por compatibilizar los compromisos contraídos en el seno de los agrupamientos regionales, entre los estados que forman parte de ellos, con los resultantes de la cooperación global en materia económica.<sup>15</sup> Se suma a esta serie de nuevos actores mundiales la integración de los países en poderosos bloques, especialmente pocos años después de la terminación de la segunda guerra mundial.

Los países, movidos por el impulso político, buscan ver cristalizados sus más caros anhelos de bienestar y economía saludable dentro de un circuito económico global. El caso del grupo andino tiene 28 años de proceso, con un mercado ampliado de 100 millones de habitantes, lo que posibilitará el montar economías a

15. Adolfo Atchabahian, *La imposición a las rentas de las empresas en los procesos de integración*. Relato general presentado en la XVIII Jornada Latinoamericana de Derecho Tributario, llevada a cabo en Montevideo-Uruguay, del 1 al 6 de diciembre de 1996, p. 29.

gran escala con la disminución de la incertidumbre en el comercio intrarregional, y un ritmo más ágil para los cambios en materia tecnológica.<sup>16</sup>

Lo descrito en una forma rápida refleja a nuestra conciencia una realidad que exige condiciones para su desarrollo y desenvolvimiento óptimo. Los grandes inversionistas y las empresas transnacionales desde hace pocos años han empezado a invertir agresivamente en muchos países de la subregión, por medio de la inversión directa, es decir, el flujo de capitales dirigido a la adquisición de bienes que conforman el activo fijo de esas empresas, bienes que son necesarios para la actividad productiva que genera ingresos a estos agentes económicos. Sin embargo, debemos tener en cuenta que en el flujo internacional de capitales se debe distinguir entre los que adoptan la forma de préstamos de aquellos que consisten en inversiones directas.

Solo la proyección en diversos países de la actividad económica que desarrollan las personas o las empresas, ha dado como resultante el lógico efecto de que la tributación que rige en los diferentes estados ajenos a aquel donde esas personas o empresas tengan su residencia, se constituya en una variable que se deberá tomar en cuenta y que influirá en sus decisiones económicas.<sup>17</sup>

Las personas y las empresas por medio de su accionar configuran una renta y un patrimonio más allá de sus linderos patrios, es decir fuera de su domicilio jurídico. Ocurre entonces la transnacionalización de la renta y el patrimonio.

Las empresas perciben ingresos desde otros países por medio de sus subsidiarias, agencias, oficinas, etc., además su patrimonio crece en virtud de la inversión de capitales en activos fijos.

Los estados, basando su potestad tributaria en la soberanía, aplican cuerpos normativos de carácter tributario para gravar precisamente esas rentas y patrimonio de los extranjeros y de entre ellos las de las empresas que operan en el país.

Sin duda que los estados están en su derecho de gravar estas manifestaciones de capacidad contributiva, por cuanto ellas buscan en todo caso obtener provecho del país en donde están afincadas, utilizando en elevado grado sus recursos, mano de obra, e incentivos a la producción. He aquí el fundamento de la exigibilidad de la tributación internacional. Cada uno de los países que interactúa en el orden económico internacional ejerce sus potestades de imposición, cada uno con su criterio, pero siempre tratando de hacer prevalecer sus derechos a gravar frente a las pretensiones de los otros estados. Opino que las posiciones de uno u otro lado son justas ya que encarnan los verdaderos intereses nacionales, en lo referente a la conservación de los recursos, la justicia social y la correcta contribución de los entes que poseen riqueza para la concreción de los fines del accionar estatal.

16. *Ibidem.* p. 27.

17. *Ibidem.* p.29.

## CAPÍTULO 4

# Alternativas de solución para evitar la doble imposición internacional

### 1. SOLUCIONES PLANTEADAS POR LA DOCTRINA PARA ATENUAR o ELIMINAR LA DOBLE IMPOSICION INTERNACIONAL

Uno de los métodos, quizás el más utilizado, que está al alcance de los estados para atenuar o evitar la doble imposición internacional ha sido el que cada Estado introduzca en su legislación nacional o interna las medidas tendientes a impedir que se produzca el expresado fenómeno. Estas medidas reciben el nombre de «unilaterales» porque son adoptadas por la iniciativa de cada país. La fórmula anotada deja incólume la soberanía de los estados, ya que cada Estado por sus propios derechos autolimita su potestad tributaria, lo que difiere de los concernos bilaterales, ya que en ellos siempre estarán presentes concesiones o transacciones de quienes los suscriben.

Las medidas unilaterales tienen una particularidad, quiero decir que pueden resultar insuficientes o inútiles si el resto de estados no las adoptan de forma similar o no siguen los mismos criterios en la delimitación del ámbito espacial de los impuestos.<sup>1</sup>

Si se somete a un riguroso examen la normativa interna que rige los tributos de los países de la comunidad andina, veremos que éste arroja un saldo si se quiere positivo en cuanto a la existencia de medidas para evitar la doble imposición internacional. Ello nos lleva a pensar que cada reforma tributaria o casi todas han contribuido en la adopción de medidas unilaterales que no necesariamente benefician o interesan al resto de países, sin perjuicio de que éstas aproximan el sistema tributario de cada nación al modelo aprobado por la Decisión 40 del Acuerdo de Cartagena, para evitar la doble imposición y de que impulsen a los estados a suscribir convenios en busca del mismo objetivo.

El referente normal para estas situaciones es la doctrina que aconseja solucionar, atenuar o eliminar la doble imposición internacional a base de la negociación y suscripción de tratados internacionales. No es desdeñable sin embargo, decir

1. César Albiñana García, *Sistema tributario español y comparado*, segunda edición, Madrid, Editorial Tecnos S.A., 1992, p. 112.

que cuando la solución tiende a construir una red de relaciones tributarias entre países con diferente nivel de desarrollo, con la consecuente producción de una verdadera constelación de normas, que tiendan al progreso económico y social, son preferibles con amplitud los pactos bilaterales.

En general, se han propuesto algunos sistemas para lograr la eliminación o atenuación de la doble imposición internacional vía la suscripción previa de un tratado internacional y considerando la necesidad de colaboración y cooperación internacional, de solidaridad genuina entre estados y sobre todo de la existencia de una desigualdad entre las partes. A continuación se desarrollan algunos de los sistemas propuestos:

- a) La exención de rentas obtenidas en el exterior;
- b) El crédito de impuestos pagados en el exterior (Tax Credit);
- c) El descuento por impuestos exonerados o no pagados (Tax Sparing); d) El descuento por inversiones en el exterior;
- e) Deducción del impuesto pagado en el extranjero;
- f) Crédito por impuesto subyacente (Underlying Tax Credit);
- g) Reparto de la materia imponible;
- h) Sistema de aplazamiento; y,
- i) División del producto, entre otros.

#### La exención de rentas obtenidas en el exterior

Tiene que ver con el perdón que otorga el país exportador de la inversión, del impuesto a la renta al contribuyente respecto de los ingresos que perciba en el exterior. Es así que se faculta al país receptor de la inversión para que sea el titular del derecho a cobrar los impuestos que correspondan de conformidad a su legislación nacional. Los países que exportan capitales gravan las rentas obtenidas en su territorio y perdonan en forma total o parcial las que se obtengan en el extranjero. Esta técnica exige determinar el tipo medio de gravamen incluyendo en las bases imponibles las rentas o el patrimonio exentos, y aplicarlo a las porciones de bases no exentas. Si ocurre una exención total, el mecanismo se traduce en la aplicación pura y simple del principio de la fuente productora de ingresos.

Este sistema de exención de las rentas obtenidas en el país donde se realiza la inversión es bastante atractivo para los países menos desarrollados, que han sido tradicionalmente importadores de capitales; mientras, por el otro lado, algunos países desarrollados han criticado esta modalidad ya que en la constante movilidad de capitales son casi siempre ellos los prestamistas e inversionistas, es decir, en este campo observan una posición activa frente a los países subdesarrollados.

Parecería que este criterio riñe con el principio fundamental de justicia que debe ser respetado en las relaciones de carácter tributario, ya que en todo caso la incidencia de un impuesto debe ser proporcionada a la aptitud de tributar y afectará

en igual grado a quienes están en niveles iguales y en diferente grado a quienes no están en el mismo nivel. Esta opinión no ha sido tomada en cuenta de buena manera por los países receptores de la inversión, por cuanto va en desmedro del sistema que defienden.

A decir de García Belsunce, lo que ocurre no es la negación del principio de capacidad contributiva, sino la aplicación de la regla de igualdad en función del país originario de la renta.<sup>2</sup>

De aplicarse este método por parte de los países en vía de desarrollo y tomando en cuenta los actuales procesos de globalización e integración de las economías, en aras de contrarrestar las cargas tributarias excesivas para los contribuyentes no sería difícil que inversionistas de los países subdesarrollados empiecen a colocar capitales en el exterior, obteniendo rentas desde fuera de sus límites patrios.

Las circunstancias anotadas han llevado a algunos doctrinarios a una posición de apoyo por este sistema de exoneración de las rentas obtenidas en el exterior, aplicado por el país de origen de la inversión. Los países menos desarrollados se podrían beneficiar de él vía actos unilaterales previa reforma de su legislación interna, o por medio de la negociación y suscripción de convenios o tratados tendientes a atenuar o eliminar la doble imposición internacional. Lograr la aplicación de este sistema por virtud de acuerdos tributarios sería lo deseable, ya que no se adoptaría el criterio en aras de la promoción del adelanto de los países en desarrollo si se lo hace por medio de actos unilaterales.

Como información adicional, el sistema de exención de las rentas obtenidas en el exterior ha tenido éxito al ser tomado en cuenta para la suscripción de tratados entre países con igualo similar nivel de desarrollo económico. Este caso se ha suscitado especialmente entre países de la Comunidad Europea.<sup>3</sup>

Para nuestra realidad y para la aplicación exitosa de este sistema, se necesita de por medio un tratado tributario, ya que si la exoneración a rentas obtenidas en el extranjero no tiene límite, nada impedirá que los capitales se dirijan a otros países desarrollados que ofrecen «mejores» condiciones para los inversionistas. Solamente así este sistema se constituirá en verdadero estímulo al desarrollo de los países más pobres.

### El crédito de impuestos pagados en el exterior (Tax Credit)

Si bien es cierto este método evita la doble imposición, es lesivo a los intereses de los países en vía de desarrollo, ya que consiste fundamentalmente en que el país del inversionista o ex portador de capital grava la totalidad de las rentas pro

2. Horacio García Belsunce, *Temas de derecho tributario*, Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 1982, pp. 179-184.

3. José María Martín, *Derecho tributario general*, Buenos Aires, Editorial Depalma, 1986, pp. 86 Y 87.

ducidas dentro como fuera de su territorio, pero otorga al contribuyente un descuento en el pago del impuesto que equivale a los impuestos pagados en el exterior por concepto de la renta producida, es decir neutraliza los beneficios o exenciones que de manera eventual dispongan las legislaciones de los países receptores del capital. Si es menor el impuesto sobre la renta en el país receptor de la inversión, es mayor la incidencia y el recaudo en el país exportador. La doctrina siempre ha señalado a este medio como dañino a los intereses de los países en vía de desarrollo.<sup>4</sup>

A decir de Héctor Villegas, este sistema es una atenuación del principio del domicilio o residencia, si tomamos en cuenta que cada país grava la totalidad de las rentas, ya sea que se produzcan dentro, como fuera de su territorio, pero se acepta que los impuestos pagados en el extranjero por rentas allí producidas se deduzcan de los impuestos totales.<sup>5</sup>

La deducción concedida por el país del domicilio o residencia puede ser total, o sea, lo efectivamente pagado en el país de la fuente productora de ingresos; o limitada, cuando el país del domicilio o residencia acepta la deducción hasta cierto límite, que suele ser el monto al que habría alcanzado el impuesto cancelado en el extranjero, si se hubiere calculado con las tarifas del país que acepta este crédito tributario.

Este mecanismo funciona en los países más desarrollados que contemplan tarifas progresivas más elevadas que los países en vía de desarrollo. De esa manera, se da una solución que conviene a las empresas que operan en el exterior y se defiende la neutralidad de la imposición, ya que la carga tributaria es la misma con independencia del territorio en que se desenvuelva la actividad.

Podría decirse que para nuestros países este sistema es beneficioso solo parcialmente, ya que no constituye precisamente un método que permita atraer inversiones, lo que se lograría, de mejor manera con una imposición menor y por ende perjudicial para las arcas nacionales.

### El descuento por impuestos exonerados (Tax Sparing)

Este sistema se da principalmente entre un país desarrollado y un país en vías de desarrollo. Permite que el contribuyente que obtenga renta en el exterior materia de exención en el país fuente, deduzca no solo los impuestos efectivamente pagados en el país receptor de la inversión, sino también el que se debió pagar y no se pagó, ya sea por la existencia de medidas de política económica o por la exención o reducción que dicho país en vías de desarrollo establece con la finalidad de pro

4. Héctor Villegas. *Curso de finanzas. derecho financiero y tributario*, tomo 1, tercera edición, Buenos Aires, Editorial Depalma, 1984, pp. 382 Y 383.

5. *Ibidem*, p. 382.

mover la inversión extranjera. Este sistema también es conocido con el nombre de crédito amplio, siendo una variable importante del Tax Credit.

Conforme lo anota el colombiano Mauricio Plazas Vega, la mayoría de las críticas a este sistema se refieren a la afirmación del principio de igualdad en función del país de origen de la inversión o exportador de capital y no del país en el cual se realiza el ingreso o país de la fuente. Partiendo de este punto, se aduce que no respeta el principio porque deja en situación más favorable a quienes obtienen la renta en el exterior y que, por otro lado, se altera la potestad impositiva del país exportador en razón de que la tarifa aplicable resulta ser la del país de la fuente o importador de capital.<sup>6</sup> Este método no ha sido aceptado por los países desarrollados, por cuanto sostienen que atenta a la neutralidad de la imposición.

El mecanismo de descuento por impuestos exonerados ayuda para que los países adopten mecanismos tributarios que incentiven la inversión en el país importador, en perjuicio de los intereses de los países exportadores, en la medida en que los países importadores pueden incrementar las tarifas y luego establecer exenciones para afectar así la incidencia efectiva del impuesto en el país del inversionista.

Cabe afirmar en esta parte -conforme lo hace García Belsunce- que el mecanismo más objetivo y justo de tributación es el de la fuente y que, la despersonalización del impuesto sobre la renta, de lo cual son claros ejemplos la creciente importancia de la retención en la fuente y la tributación en función de la sociedad y no del socio, unida a los principios rectores de la aplicación de la ley en el espacio, imponen la adopción del criterio de la fuente para los impuestos a la renta.?

También existe una objeción a este sistema, relacionada con la alteración de la soberanía del país exportador o del inversionista. A esta objeción es viable responder con el firme fundamento de que la tributación debe atender al criterio de la fuente; además advertir que una alternativa contraria a establecer exenciones en el país importador, por supuesto que iría en desmedro de la soberanía del país fuente en igual medida en que no le permitiría ejercer su poder de imposición respecto de los hechos imponible suscitados en su territorio.

Respecto a la crítica sobre posibles mecanismos de competencia desleal entre estados para atraer inversiones, se puede decir que la posibilidad de que un Estado manipule la inversión por cuestiones tributarias no es muy alta y se la puede neutralizar si el sistema no es indiscriminado y establecido inconsultamente por las legislaciones internas, sino que se establece por medio de la suscripción de acuerdos interestatales de carácter tributario.

La doctrina ha sugerido repetidamente como sistema ideal el del Tax Sparing, en armonía con el del Tax Credit.<sup>8</sup>

6. Mauricio A. Plazas Vega, *El liberalismo y la teoría de los tributos*. Santa Fe de Bogotá, Editorial Temis, 1995, p. 291.

7. Horacio García Belsunce, op. cit., p. 291.

8. Mauricio A. Plazas Vega, op. cit., p. 291.

A ciencia cierta, se podría decir que esta deducción es la solución más aceptable en caso de que no se reconozca íntegramente el principio de la fuente a ser aplicado por nuestros países.

El descuento por inversiones en el exterior

Consiste en que el país exportador otorga descuentos tributarios a manera de porcentajes sobre las inversiones que se realicen en el exterior; pero el inversionista se someterá indefectiblemente al impuesto en su país de origen y en el país receptor. De esta manera la doble tributación no se descarta sino que se requiere la concurrencia de otro de los sistemas citados.

Para obtener vía la adopción de este sistema una solución saludable, se debe propugnar la firma de tratados internacionales que estén orientados a estimular el desarrollo económico de los países importadores de capital, principalmente.

Por ningún concepto creo que este sistema pueda atentar a la soberanía de los países en vías de desarrollo, peor aún a su potestad tributaria, ya que al aplicar incentivos mesurados los países exportadores lo hacen estando en su pleno derecho, así como los países importadores también lo tienen. Entonces, esta situación hallaría equilibrio si ambos grupos de países encaran pactos que a futuro redunden en beneficio mutuo.

Este sistema ha aparecido hace pocos años, y ha sido utilizado en los Estados Unidos de Norteamérica desde 1962 y en Alemania desde 1968.

Deducción del impuesto pagado en el extranjero

Este método permite al contribuyente del país del domicilio deducir del ingreso obtenido el impuesto que ha pagado en el extranjero; de esta forma disminuye su base imponible. El impuesto pagado en el otro país se constituye así en un gasto.

Operar vía deducción del impuesto pagado en el extranjero implica acudir a un sistema de menor incidencia que el crédito tributario (Tax Credit).

Este sistema es ventajoso porque abre la posibilidad de atenuar la imposición de las rentas generadas en el extranjero con la aplicación de tarifas menores que se aplican en el país del domicilio o residencia.

Crédito por impuesto subyacente (Underlying Tax Credit)

Este sistema permite tener en cuenta en la compensación de impuestos extranjeros aquellos que de una u otra forma se han soportado desde un punto de vista económico y no solamente los que se han soportado en calidad de contribuyentes.

Por virtud de este método, un accionista puede beneficiarse en su país de residencia de un crédito fiscal por los impuestos cancelados por la sociedad extranjera respecto de sus beneficios (impuesto de sociedades), además del crédito fiscal que le corresponde por la tributación de los dividendos en el país de origen de los mismos.

El problema de la doble tributación internacional de dividendos sufre una atenuación considerable con la aplicación de este método.

### Reparto de la materia imponible

Este sistema se traduce en la atribución exclusiva a un Estado para la aplicación de impuestos sobre algunas materias imponibles, al reconocerse previamente la existencia de un determinado criterio de atribución de potestad tributaria, lo que implica indudablemente la firma de tratados que permitan a los países suscriptores, según las materias negociadas, aplicar los criterios de atribución que les han parecido más apropiados a cada uno de ellos.

La equidad existe por cuanto los criterios a ser aplicados por los estados contratantes les favorecen o desfavorecen en igual grado, lo que indica que para que sea viable este sistema se requiere cierta uniformidad de nivel entre los países que lo adoptan.

### Sistema de aplazamiento

Este sistema permite que el país del domicilio postergue la aplicación del impuesto hasta que se realice la remisión de utilidades desde el país de la fuente. Es sin duda una medida unilateral pero no constituye un arbitrio para solucionar la doble imposición. Creo que obrar de esta forma es positivo para el país de la fuente, ya que no existe presión para la entrega de divisas, por un lado, y, por el otro, el empresario gozará de liquidez por mayor tiempo.

### División del producto

Al aplicar este sistema, sin mediar discusión acerca de la prevalencia de tal o cual criterio de atribución de potestad tributaria, un Estado aplica el impuesto y posteriormente entrega al otro Estado la parte que le corresponda. Para que esto ocurra debe existir necesariamente de por medio suscrito un tratado para evitar la doble imposición. También se verifica esta realidad cuando hay estados especialmente relacionados entre sí, verbigracia: cuando uno constituye enclave del otro.

Entre otros métodos para evitar la doble imposición constan los ya mencionados: tratados bilaterales y multilaterales, normas de la legislación interna, armonización de legislaciones tributarias entre países.

## 2. LA DOCTRINA LATINOAMERICANA

En la Comunidad Andina de Naciones se ha aprobado la Decisión 40, que contiene los modelos de convenio para evitar la doble imposición entre países de la Comunidad y con terceros países. Estos modelos exhiben el criterio de la fuente o territorial, lo que representa la posición latinoamericana en esta materia: las rentas que se originan en los países en desarrollo deberían ser gravadas solamente por éstos.

Es menester acudir a las conclusiones tomadas en las Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario y en otros importantes foros de discusión en los que se ha tratado el tema de la doble imposición internacional, para damos cuenta del tratamiento y evolución que ha tenido, así como la posición que han adoptado los países latinoamericanos, entre ellos el Ecuador por medio de sus representantes.

En 1956, las I Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, celebradas en Montevideo, aconsejaron que: «De modo general, el principio de la fuente por oposición al del domicilio y de la nacionalidad, sea adoptado en la legislación interna de cada uno de los países o en los tratados que eventualmente pudieren celebrar entre ellos, como criterio atributivo de exclusiva potestad fiscal en el orden internacional».<sup>9</sup>

La Conferencia Económica Interamericana de Buenos Aires de 1957 aconsejó: «una preferencia por la exención impositiva sobre los ingresos de fuente extranjera, o si esto fuera inaceptable por un Estado-miembro, la adopción de medidas por las cuales el impuesto eximido al inversor extranjero por un Estado-receptor de capitales con el objeto de atraer capitales extranjeros, fuera deducible del impuesto a abonar por el inversor exportador de capitales» (Tax Sparing).<sup>10</sup>

Al respecto cabe manifestar que desde hace aproximadamente medio siglo, en foros de alto nivel e inclusive en forma oficial, se exhibe el anhelo de los países menos desarrollados por ingresar en un proceso que les permita mejorar sus condiciones económicas, sociales, etc., pero siempre favoreciendo a los inversores extranjeros con incentivos fiscales a fin de atraer flujos de capital.

La X Conferencia Interamericana de Abogados, desarrollada en Buenos Aires en el mismo año 1957, recomendó por medio de un Comité Fiscal, con el voto unánime de los delegados de los colegios de abogados de los Estados Unidos de Norteamérica, lo siguiente:

- a) Que de modo general, el principio de gravar los beneficios en el lugar de su

9. *Ibidem.* p. 172.

10. Horacio A. García Belsunce, op. cit., p. 171

fuente sea adoptado en la legislación de cada uno de los países como exclusivo criterio atributivo de potestad fiscal en el orden internacional americano;

b) Que dada la existencia de estados que en el presente siguen un criterio diferente, se celebren con los mismos acuerdos bilaterales tendientes a evitar la doble imposición afirmando en ellos el principio de la fuente y definiendo con claridad el concepto;

c) Que cuando el país de origen del capital siga el criterio de gravar las rentas obtenidas por sus residentes o nacionales en otro país, la exención de impuestos acordada por este último sea reconocida en el primero, mediante tratados que establezcan el derecho de acreditar contra los impuestos a pagar en éste, los gravámenes declarados exentos por el país de la inversión (Tax Sparing).<sup>11</sup>

No es posible sustraerse, de las ideas centrales expresadas en estas conclusiones, la reafirmación de gravar con el criterio de la fuente, incluso con la presencia en las discusiones y la anuencia de respetables representantes del foro norteamericano, lo que a mi juicio es parte del doble discurso manejado por un país que pesa mucho en el orden internacional en el tema de la inversión extranjera, ya que al momento de negociar tratados fiscales con países en vía de desarrollo, esta potencia lucha fervorosamente por hacer prevalecer su propio criterio de atribución de potestad tributaria: este es el de la renta mundial en perjuicio de los intereses de países menos desarrollados.

En 1963, en Panamá se reunió la XII Conferencia Interamericana de Abogados, que recomendó: a) que los países que otorguen incentivos tributarios destinados a fomentar la inversión extranjera, establezcan en sus legislaciones normas que aseguren la efectividad de los mismos y a evitar su aprovechamiento por el fisco en el país del inversionista; b) que los países americanos que se encuentren como exportadores de capital adopten en su normativa el sistema del descuento impositivo por impuestos exonerados por los países latinoamericanos (Tax Sparing), a fin de facilitar la integración de la política y las estructuras tributarias de los países americanos, como medio para la promoción del desarrollo económico y social del hemisferio, de acuerdo a los postulados fundamentales de la Alianza para el Progreso.<sup>12</sup>

Son particularmente interesantes estas conclusiones por cuanto tienen un mayor alcance al pretender que los países desarrollados de América tomen cartas en el asunto y colaboren con los fiscos de los países en desarrollo, por medio de políticas y legislaciones concordantes.

En esos años, el presidente John F. Kennedy dirigió la administración que, sin lugar a dudas, introdujo el cambio más radical en la política de asistencia externa de los Estados Unidos de Norteamérica con su programa denominado «Alianza

11. *Ibidem*. p. 171.

12. *Ibidem*. p. 172.

para el Progreso», lanzado en la Casa Blanca el 13 de marzo de 1961 en respuesta a la «guerra fría» de ese entonces y posiblemente a la amenaza representada por la Revolución Cubana. Esta propuesta lanzada al mundo, y con dedicatoria para Latinoamérica, prometía una década de adelanto ya que enfatizaba aspectos humanos del desarrollo -hogar, trabajo, salud y educación, así como el respeto por los derechos humanos-, con el impulso a la infraestructura y agricultura. Kennedy anunció que el programa de ayuda externa de los Estados Unidos observaría un nuevo rumbo monitoreado por una nueva agencia llamada Agencia para el Desarrollo Internacional, cuyas siglas en inglés son AID. También solicitó un mayor nivel de auto ayuda por parte de los países menos desarrollados.

La Alianza para el Progreso incluso dio mayor ímpetu a la cooperación multilateral hacia los países en vía de desarrollo desde la Organización de las Naciones Unidas, la Organización de los Estados Americanos, el Banco Interamericano de Desarrollo, el Fondo Monetario Internacional y el Banco Mundial. Los gobiernos de nuestros países, en el marco de la Alianza, se beneficiaron por los esfuerzos destinados a desarrollar la capacidad institucional de los distintos ministerios y organizaciones, poniendo especial énfasis en desarrollar la capacidad de las administraciones tributarias y las oficinas de censos. No se dejó de lado especialmente a partir de 1966 la asistencia al sector privado «empresas e industrias». Se había provisto un gran incremento en el volumen de asistencia económica bajo este ambicioso programa, por lo que temas como el de la doble imposición internacional debían ser tratados a profundidad a fin operar bajo reglas claras.

Las IV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario desarrolladas en Buenos Aires, en mayo de 1964, declararon: 1. Que cuando existan diferencias de legislación que provoquen la doble imposición internacional, los países exportadores de capital deben reconocer un crédito por concepto de impuestos pagados en los países de la fuente y por impuestos exonerados por éstos con fines de incentivo del desarrollo económico y social (cláusulas de Tax Credit y Tax Sparing); 2. Que mientras no se consiga por parte de los países exportadores de capital un reconocimiento del principio de la fuente o de los correctivos mencionados en el acápite 1, las exoneraciones que conceden los países importadores de capital, deben estar condicionadas a la circunstancia de que ellas constituyan un beneficio efectivo para los contribuyentes; 3. Que en todos los casos en que se computen en el impuesto global a la renta del contribuyente nacional residente en el país, todas sus rentas, cualquiera fuera su origen geográfico, deben reconocerse sus créditos correspondientes a los impuestos abonados o exonerados en el país de la fuente en la forma anotada en los numerales anteriores.<sup>13</sup>

Las conclusiones de estas jornadas recomiendan el concurso de los países de los inversionistas en aras de incentivar el desarrollo económico y social en los paí

13. *Ibidem*, pp. 172 Y 173.

ses en vía de desarrollo por medio del reconocimiento en los primeros, de los incentivos tributarios aplicados por las legislaciones latinoamericanas; además se expresa claramente la perspectiva de nuestros países de que el principio de la fuente sea reconocido por los estados más adelantados.

Las VI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, celebradas en Punta del Este, Uruguay, en 1970, recomendaron que se adopte el principio de la imposición en el territorio del país en el que se generan los beneficios impositivos, es decir el principio de la fuente o territorial, con independencia de la nacionalidad, el domicilio y la residencia de su titular. 14

Lo anotado expresa radicalmente la sus tentación del criterio de la fuente o territorial frente a los criterios de la nacionalidad, el domicilio y la residencia; lo que contrasta con las posiciones que eventualmente han asumido nuestros países al negociar y suscribir convenios para evitar la doble imposición con países desarrollados.

En 1974, las VI Jornadas Luso Hispano Americanas de Estudios Tributarios, realizadas en Ixtapan de la Sal (México), en relación al tema «Problemas tributarios suscitados por la actividad de empresas multinacionales en los países en vías de desarrollo», recomendaron que, a los efectos fiscales se adopte, como criterio de tributación, el principio de la fuente sin perjuicio del poder de imposición del país de residencia en cuanto a la acumulación de rentas personales globales; que los estados se perfeccionen los métodos encaminados a evitar la doble imposición internacional; que los estados en vías de desarrollo realicen esfuerzos para armonizar su política tributaria frente a las empresas multinacionales y promuevan acuerdos con los países desarrollados, con el objeto, de evitar distorsiones en la actividad de estas empresas.15

En la década de los 70 en América Latina ya se percibió la presencia de las empresas multinacionales y de la magnitud de sus operaciones en el mundo; asimismo, se hace evidente la preocupación por armonizar las políticas tributarias, la legislación en los estados en vía de desarrollo y la necesidad de suscribir acuerdos para evitar o atenuar la doble imposición internacional con los países desarrollados en provecho de una fluida actividad de dichas empresas y de la justicia tributaria que debe exhibirse en todo sistema fiscal.

Las VII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, realizadas en Caracas en 1975, resolvieron:

1. Ratificar las resoluciones anteriores sobre la adopción del principio de la imposición territorial del país en el cual se generan los ingresos impositivos (prin

14. *Ibidem*, pp. 173 Y 174.

15. Addy Mazz, Ponencia presentada en el seminario ILDAT en Italia, organizado por la Associazione Italiana per il diritto tributario latino-americano, Italia, 1992.

cipio de la fuente o del territorio) con prescindencia de la nacionalidad, domicilio y residencia de su titular como base prioritaria de imposición; no solamente por sus virtudes intrínsecas, sino por ser el más apropiado para lograr el fomento internacional de las transferencias de capitales y de tecnología con fines de desarrollo económico y social.

2. Declarar que la fuente de las rentas analizadas en estas jornadas, debe localizarse a base de los siguientes criterios específicos fundados en la característica común de la relación entre el contribuyente y el lugar donde él obtiene la renta:

- a) Dividendos, en el lugar donde funciona la sociedad que los distribuye.
- b) Intereses, en el lugar donde el prestamista coloca su capital.

En vista de las dificultades que presenta esta localización, se admiten simples presunciones que se relacionan con el domicilio del deudor, en el primer caso; o, con el lugar desde el cual se realiza el pago, en el segundo caso.

La Decisión 40 del Acuerdo de Cartagena dispone que los dividendos y participaciones solo se gravarán en el país donde esté domiciliada la empresa que los distribuyó. Con este tratamiento se libera de una carga tributaria añadida a los socios; tributar dos veces por un mismo concepto es injurídico. Respecto de los intereses provenientes de créditos, estos son gravables en el país en cuyo territorio se utilizó el préstamo, es decir se presume que fue utilizado en el país desde el cual se pagan los intereses. La legislación ecuatoriana sobre el tema se remite a estos mismos principios.

- c) Regalías por cesión de uso de marcas, patentes y similares y sus accesorios, en el lugar donde se utilizan o explotan de acuerdo con lo pactado.

En el modelo andino las regalías provenientes del uso de marcas, patentes u otros bienes intangibles en el territorio de un país miembro, deberán tributar solamente en ese Estado.

- d) Honorarios por asistencia técnica, en el lugar donde el asesor desarrolla la actividad; no obstante, considerando las dificultades de orden práctico que presentan las determinaciones de la naturaleza y la efectiva localización de las actividades del asesoramiento, son admisibles presunciones simples en base al lugar donde la asistencia es utilizada, o desde el cual se hace el pago por estos conceptos.

3. Declarar que las rentas precedentes deben ser gravadas previa deducción de los gastos necesarios para obtenerlas y conservar la fuente productora, de conformidad con las reglas comunes que rijan para las rentas de la misma naturaleza, obtenidas en el país.

Cuando esto no sea viable, se debe establecer vía presunción, deducciones porcentuales de acuerdo a las características de la actividad generadora de la renta,

o reducciones de tasas que tengan efectos equivalentes. En todo caso, para llegar a una base imponible depurada y justa, se debe probar la efectiva realización de los gastos y la razonabilidad de su monto.

4. Recomendar la celebración de tratados internacionales con los países desarrollados, inspirados en el principio de la fuente y que tengan por objeto principal coordinar la gestión tributaria de los dos estados, con la finalidad de:

- a) Facilitar las transferencias de capital hacia los países en desarrollo, por virtud del otorgamiento de incentivos distribuidos equitativamente entre los estados que contratan, limitados a las necesidades del desarrollo y condicionados a una efectiva reducción de los precios.
- b) Luchar contra la evasión por medio del intercambio de informaciones y la evacuación de consultas, en lo cual sería deseable la colaboración de los organismos internacionales especializados, gubernamentales y científicos.
- c) Organizar un régimen procesal para la solución de los conflictos que se planteen por insuficiencia u oscuridad de los tratados.

5. Declarar que la política de incentivos debe estar formulada por los países en vías de desarrollo de acuerdo con la apreciación discrecional de sus necesidades y conveniencias.

Este criterio generalmente ha sido rechazado por los países más desarrollados, porque ven perjudicados sus intereses y porque constituye una puerta abierta a posibles desafueros y tratos diferenciados a las actividades de los extranjeros en nuestros países.

6. Declarar que el tratamiento fiscal de las sociedades vinculadas debe seguir las reglas generales aplicables a las sociedades independientes, sin perjuicio de recomendar:

- a) El establecimiento de regímenes especiales de control unilateral y conjunto por parte de los estados interesados, que tiendan a evitar las distorsiones que la experiencia ha permitido comprobar, y
- b) La adopción de limitaciones y requisitos legales que impidan los abusos que no puedan comprobarse por los controles administrativos.

7. Para el caso de pago de intereses, regalías y asistencia técnica, establecer que el país fuente autorice, por considerarlo necesario para su desarrollo tecnológico, que el impuesto siempre se establecerá como una retención a la empresa que recibe estos pagos.<sup>16</sup>

Estas conclusiones son precisas y evidencian el conocimiento y la presencia

16. Horacio García Belsunce, op. cit., pp. 174-176.

de nuevas realidades en nuestros países, por ello se exhibe una posición radical y clara respecto de las imposiciones a los dividendos, intereses, regalías y honorarios por asistencia técnica. Continúa en el tapete de discusión el tema de los capitales de los inversionistas y la transferencia de tecnología; hay preocupación por el tema de la evasión tributaria y de las actividades de las sociedades vinculadas; otro aspecto importante es la posición latinoamericana en el sentido de que las políticas de incentivos tributarios deben obedecer únicamente a sus necesidades y conveniencias, dejando fuera la posibilidad de ser influenciados por presiones externas ejercidas por otros estados, multinacionales, transnacionales, u otros actores internacionales.

Punto aparte merece comentar la recomendación para suscribir tratados tributarios con países desarrollados, inspirados en el principio de la fuente y que tengan por objeto primordial la coordinación de la gestión tributaria de los países contratantes. Como ya se ha visto que marchar en busca de afirmar intereses particulares de los estados ocasiona graves perjuicios a los contribuyentes y los países, se hace imperativo lograr una correcta coordinación de acciones y de políticas.

La XVIII Jornada Latinoamericana de Derecho Tributario desarrollada en Montevideo, Uruguay, en 1996, hizo algunas recomendaciones; de entre ellas presento las que a mi juicio revisten mayor importancia:

- Promover, ante los órganos competentes de cada esquema de integración del cual forman parte los países de la región, el inicio de estudios técnicos conducentes a determinar los aspectos prioritarios de la armonización a medio y largo plazo, en la imposición sobre la renta de las empresas en los procesos de integración;
- Establecer mecanismos de coordinación para asegurar la uniformidad de conceptos, términos e institutos básicos de la imposición a las rentas de las empresas entre los estados miembros de un proceso de integración;
- Aplicar el criterio de la fuente dentro de cada zona de integración, tanto para evitar distorsiones como para eliminar todo fenómeno de doble imposición y simplificar los sistemas tributarios; y, en caso de adoptarse el criterio de la residencia, otorgar la exención de las rentas producidas en el extranjero;
- Centrar la armonización fiscal de los impuestos sobre las rentas de las empresas en los aspectos que tengan efectos distorsionadores en la competencia y en la asignación de los recursos, sin que ello suponga renunciar, a medio y largo plazo, a una mayor aproximación del régimen de los impuestos sobre la renta entre los estados miembros del esquema de integración económica;
- Prohibir todo tratamiento discriminatorio a las empresas en función de su nacionalidad o residencia, lo que implica la equiparación fiscal de los establecimientos permanentes de empresas extranjeras a una empresa residente, a fin de reconocer a dichos establecimientos todas las deducciones y venta

jas de que disfrutaran los residentes; así como la equiparación entre los no residentes que obtienen una parte significativa de su renta en el país y los residentes;

-Asegurar que los flujos de dividendos, intereses, regalías, retribuciones por asistencia técnica y otras retribuciones por servicios entre una sociedad y sus filiales, sucursales y subsidiarias residentes en otro país de la zona de integración económica resulten neutrales para efectos fiscales.

-La armonización debe asegurar la eliminación de la doble imposición, estableciendo mecanismos de integración entre los impuestos que recaen sobre la sociedad y sobre los socios;

-Fortalecer los sistemas para el intercambio de información y la asistencia mutua, asegurando al mismo tiempo la confidencialidad de los datos y su utilización exclusiva para fines tributarios; y,

-Asegurar la prevalencia de los tratados internacionales y de las normas supranacionales y crear un organismo jurisdiccional común para resolver las posibles controversias e interpretar de manera uniforme las mencionadas disposiciones.<sup>17</sup>

En estas jornadas se evidencia un cambio fundamental en la agenda de discusión, la inclusión de la temática que trata la integración de los países en bloques económicos, lo que implica el surgimiento de muchos temas importantes que deben ser tratados, no solamente en la esfera de lo que concierne al derecho internacional tributario.

Se recomienda el impulso que los países deben dar para efectuar estudios relacionados con la materia tributaria y que tendrían aplicación para lograr la armonización del tratamiento impositivo a las empresas que operan en el esquema andino de integración regional en busca de eliminar la doble imposición internacional; se hace un llamado a la coordinación inter-estatal; a la simplificación de los sistemas tributarios; se trata un punto tan importante como es el de considerar seriamente la exención de las rentas obtenidas en el extranjero; se trata de prohibir el discrimen que pueda aplicarse a las empresas extranjeras, equiparando fiscalmente los establecimientos permanentes de las empresas foráneas a las empresas residentes; el fortalecimiento de los sistemas de intercambio de información y asistencia mutua sin soslayar la confidencialidad de los datos y su utilización exclusiva para fines tributarios.

Asegurar la prevalencia de los tratados y de las normas supranacionales es, según mi criterio, una recomendación válida para fortalecer el derecho internacional y allanar el camino para el logro de los objetivos de índole económico y social que se plantean nuestros países; más aún cuando también se recomienda la creación

17. Documento texto de las recomendaciones de la XVIII Jornada Latinoamericana de Derecho Tributario, desarrollada en Montevideo-Uruguay en 1996.

de un órgano jurisdiccional común que tenga como facultades primordiales la interpretación y la resolución de controversias que pudieren presentarse a raíz de la aplicación de las normas de los pactos internacionales. De ocurrir ello -la creación de dicho organismo-, Latinoamérica daría un paso gigantesco en el afianzamiento del derecho de la integración y por ende del derecho internacional y sus disciplinas especializadas.

Para continuar la argumentación correspondiente a este punto no se debe olvidar que el Grupo Andino, hoy Comunidad Andina de Naciones, se encuentra en una etapa inicial de integración, como sucede en la Asociación Latinoamericana de Integración (ALADI) y en el Mercado Común del Sur (MERCOSUR): en estos grupos de países únicamente se ha llegado a implementar la rebaja automática de los aranceles al comercio exterior, que deberá ser gradual y constituye un primer paso para el grado de integración que se ha proyectado.

Por lo anotado, en tanto estos procesos de integración avancen en forma considerable, es necesario que cada uno de los países implicados realicen las acciones tendientes a coordinar la imposición directa, a fin de que ésta no se vuelva un obstáculo para la colocación de capitales foráneos e incida negativamente en el proceso que se ha iniciado.

El Acuerdo de Cartagena, que es el marco jurídico de la integración subregional andina, en el literal a) del Art. 3 prevé que para alcanzar los objetivos del Acuerdo se emplearán, entre otros mecanismos y medidas «la armonización gradual de políticas económicas y sociales y la aproximación de las legislaciones nacionales en las materias pertinentes».18

En el caso del MERCOSUR, el Tratado de Asunción en el artículo 1 establece que el Mercado Común del Sur implica la coordinación de políticas macroeconómicas, entre ellas, las que tienen que ver con la fiscalidad y los capitales. El artículo 2 prevé el principio de reciprocidad de derechos y obligaciones entre los estados parte. El artículo 7 establece que, en materia de impuestos, tasas y otros gravámenes internos, los productos originarios del territorio de un Estado parte gozará en los otros estados parte el mismo tratamiento que se aplique al producto nacional. Estas previsiones suponen que en una etapa más avanzada de integración deberán acordarse cuerpos normativos tendientes a evitar o al menos atenuar la doble imposición y sus efectos.19

Respecto del tratamiento de las rentas derivadas de la navegación marítima y aérea, el modelo de la Comunidad Andina contiene dos disposiciones de carácter alternativo. La primera consagra el criterio de la residencia, expresando el Art. 8 que «las utilidades obtenidas por una empresa de transporte de sus operaciones por

18. Decisión 406: «Codificación del Acuerdo de Integración Subregional Andino (Acuerdo de Cartagena)»: del 25 de junio de 1997, que sustituye a la Decisión 236 del 15 de julio de 1988.

19. Addy Mazz, ponencia citada, p. 12.

aire, tierra, mar, lagos o ríos serán gravables solo por el Estado contratante en que resida esa empresa»;<sup>20</sup> la variante establece que los réditos obtenidos por esas empresas de transporte en cualquiera de los estados contratantes serán gravables solo por ese Estado, es decir se aplicaría el criterio de la fuente o territorial, lo que coincide con el principio de imposición sustentado de manera general por el modelo y que consta en el Art. 4:

Independientemente de la nacionalidad o domicilio de las personas, las rentas de cualquier naturaleza que éstas obtuvieren, sólo serán gravables en el Estado Contratante en el que tales rentas tengan su fuente productora, salvo los casos de excepción previstos en este convenio.<sup>21</sup>

En relación a este mismo tema, la primera versión, la que admite el criterio de la residencia, reconoce la particularidad de estas utilidades que, en virtud de ser devengadas desde diversos países, lo son también de diversas fuentes productoras.

El Art. 19 de la Decisión 292/1991 del Acuerdo de Cartagena desarrolla las reglas para que las empresas multinacionales andinas (EMA) eviten la doble tributación.

Mientras, se comprueba que los temas tratados en las diversas reuniones de expertos tributarios de los países de la subregión apuntan a dar mayor empuje al proceso integracionista, lo que verdaderamente constituye un adelanto en función de lograr un desarrollo económico sostenido para nuestros países, al tiempo que abre mi expectativa de que el derecho internacional tributario tenga plena recepción y estudio en cada uno de los estados de la Comunidad, entre ellos el nuestro.

El marco jurídico tributario ecuatoriano ha sido reformado ininidad de veces, con mayor o menor acierto, pero en todo caso se evidencia progresos en el tratamiento de las materias y temas ya desarrollados en las reuniones internacionales, en concordancia a las recomendaciones de allí emanadas. Se ha considerado en grado aceptable -a mi criterio- para las diferentes reformas las contadas políticas emanadas del esquema de integración subregional andino, lo que permite augurar sendos progresos para el tratamiento de la doble imposición, nuclear problema del derecho internacional tributario.

Las universidades y centros de estudios superiores deben priorizar las temáticas a ser estudiadas, colocando justamente al derecho internacional y sus materias especializadas -como el derecho internacional tributario, internacional económico, de la integración, etc.- en posición preeminente dentro de sus programas académicos, lo que permitirá contar a mediano plazo con profesionales adecuadamente capacitados para hacer frente a los obstáculos que deberán sortear las instituciones y

20. *Ibidem.* p. 12.

21. Junta del Acuerdo de Cartagena, *Ordenamiento jurídico del Acuerdo de Cartagena*. tomo 1, primera edición oficial, 1982, p. 124.

el Estado ecuatoriano como tal, dentro de un esquema de integración que avanza inexorablemente y en un contexto mundial cada día más dinámico y complicado.

### 3. ALTERNATIVA DE SOLUCION PARA ATENUAR O ELIMINAR LA DOBLE IMPOSICION INTERNACIONAL EN LA COMUNIDAD ANDINA

Considero que los países miembros de la Comunidad Andina deberían apuntar en dirección a lograr una efectiva armonía en las diferentes políticas económicas adoptadas, ya que el más grande reto de nuestros días es el captar la mayor cantidad y calidad de inversión extranjera, mostrando para ello una posición clara y definida, una posición que refleje la unidad de criterios y la transparencia del sistema.

En este sentido, el Perú desde el año 1994 ha ensayado una fórmula que ha dado resultados positivos, consistente en que a partir del citado año los dividendos y cualquier otra forma que adopte la distribución de utilidades, no configure renta gravable.<sup>22</sup>

El haber optado por esta fórmula, lejos de haber causado una baja en la recaudación ha incentivado la inversión extranjera, prueba de ello es el repunte peruano como un país atractivo para los inversionistas extranjeros; tales han sido los resultados; que las autoridades peruanas aspiran legítimamente a estar en los niveles de recaudación de los países desarrollados.

Si esta decisión tuvo éxito en el Perú, creo que será también positiva en el resto de países miembros de la Comunidad Andina que ahora cuentan con escasos índices de inversión foránea y que a la vez tienen en común un sinnúmero de problemas y fortalezas.

Por lo expuesto sería razonable que se derogue el Art. II del modelo de convenio para evitar la doble imposición entre los países miembros, de la Decisión 40, y en su lugar se incorpore uno que disponga que los dividendos y cualquier otra forma de repartición de utilidades no configure renta gravable en ninguno de los países miembros. Obrar en este sentido supondría la coordinación de políticas tributarias de los estados miembros, a fin de incorporar en sus legislaciones internas las normas comunes respectivas.

Así, en forma directa y no muy complicada se eliminaría la doble imposición, ya que solamente las rentas de las empresas serían gravadas una sola vez atendiendo a la fuente como criterio de atribución tributaria.

Otro tema en el que se debería trabajar es la introducción en las políticas tri

22. *Ibidem*.

butarías de los países miembros, de cuestiones referentes a los criterios de vinculación contenidos en las leyes del impuesto a la renta de los países.

El accionar debe nacer de la similar o muy parecida condición de los países latinoamericanos, en cuanto a sus objetivos, sus planes y problemas. A iguales retos iguales estrategias. Esta frase parecería indicarnos el camino a seguir.

La propuesta sería que en las legislaciones de los países miembros se proceda a encuadrar la base jurisdiccional del impuesto a la renta a efectos de establecer como único criterio de vinculación el de la fuente. De esta forma las personas domiciliadas no estarían obligadas a tributar por sus rentas de fuente extranjera, sino que tributarían solamente por sus rentas de fuente afincada en cada país miembro.

La propuesta anotada obedece a la real imposibilidad material de las administraciones tributarias, para auditar o comprobar la existencia de renta de fuente extranjera percibida por los domiciliados en cada país miembro, lo que obedece a muchas falencias de las administraciones, que van desde no contar con técnicos especializados, no poseer información, hasta la corrupción enquistada a todo nivel de la gestión pública lo que constituye un verdadero freno para el desarrollo de los pueblos.

La puesta en práctica de esta propuesta, sin lugar a dudas, generaría rentas de fuente de cada país miembro, que sí estarían sujetas al tributo de cada país. En este caso es viable que los inversionistas y las empresas extranjeras en general constituyan sociedades en nuestros países para actuar solamente en el exterior; así el impuesto solo sería exigible en el extranjero; pero, esas sociedades requerirían de recursos humanos, recursos naturales, servicios internos, etc., lo que originaría un importante flujo económico dinamizador de nuestras economías y la producción que se oferte al mercado quedaría sujeta a la obligación de tributar.

Las medidas señaladas fomentarían la inversión, aumentarían el flujo de capitales, lo que a la larga se traduciría en un considerable aumento en las recaudaciones por concepto de impuesto a la renta, lo que sería un buen comienzo para el proceso armonizador de las legislaciones referidas a este impuesto.<sup>23</sup>

El tema de la corrupción no debe ser descuidado por nuestros gobiernos, sobre todo cuando en el último informe presentado por Transparencia Internacional el Ecuador ocupa uno de los diez primeros puestos de los países más corruptos del mundo. Para resumirlo en una sola frase, el fenómeno de la corrupción es un sangriento impuesto a los pobladores del territorio latinoamericano y mundial.

23. *Ibidem*.

#### 4. LA INTEGRACION SUB REGIONAL. LAS EMPRESAS Y LA TRIBUTACION DE SUS BENEFICIOS

##### **Realidad actual**

Se hizo alusión casi al inicio de este trabajo a la presencia de dos fenómenos que han marcado en los últimos tiempos lo cotidiano de las personas; estoy hablando, por un lado, del indiscutible proceso de integración regional, y, por otro, de la globalización que tiene un alcance si se quiere mayor, que abarca incluso al resto de sistemas de integración en el mundo.

Los intereses nacionales han encontrado un punto de referencia común, hacia él se han volcado con sus políticas y sistemas, se trata de la corriente comercial inter-países. En virtud de ello se trata de eliminar las distorsiones y discriminaciones entre unidades económicas pertenecientes a diversos estados nacionales.

La integración económica de nuestra región, para que alcance su punto más alto, requiere ver superados los grados que la preceden en su realización, presupone la unificación de las políticas monetaria, fiscal, social e incluso anticíclica. Asimismo requiere con urgencia la institución de una autoridad supranacional cuyas decisiones tengan carácter vinculante para todos los estados miembros. En esta parte valga comentar que solamente con la institución de esta autoridad supranacional se lograría una perfecta armonización de políticas, ya que precisamente de la existencia de esta institución depende la eficacia de la homologación de sistemas.<sup>24</sup>

El esquema regional de la Comunidad Andina sin duda conduce a la integración del mercado o del comercio, o a la integración de la producción y el desarrollo. Sobre lo último no está por demás anotar que es muy difícil el crecimiento de los sectores industriales, debido a lo restringido de los mercados nacionales; por ello es imperativo un agresivo proceso integrador a fin de permitir el funcionamiento de economías de escala, para que el sector de producción industrial se desenvuelva en un espacio óptimo, lo que finalmente coadyuvará a elevar el nivel de desarrollo económico de los países. Se suma la disminución de las incertidumbres en el comercio intrarregional y un ritmo más ágil para la asimilación y creación de los cambios de la tecnología.

Por tanto, son las inspiraciones de orden económico, aunque también de orden político, las empujan a los estados a fortalecer los esquemas de integración. La interacción de estos dos factores movió la maquinaria europea, con mayor intensidad, en el período entre las dos guerras mundiales, a fin de fomentar el crecimen

24. Adolfo Atchabahian, *La imposición a las rentas de las empresas en los procesos de integración*, Relato general presentado en la XVIII Jornada Latinoamericana de Derecho Tributario, llevada a cabo en Montevideo-Uruguay, del 1 al 6 de diciembre de 1996, p. 26.

to de las economías de los países europeos, para así contrarrestar la desintegración y las restricciones notorias de las relaciones comerciales.

En el caso del esquema andino, los esfuerzos para lograr la integración económica se dirigen a la consolidación de mercados lo suficientemente ampliados como para dar lugar al desenvolvimiento paralelo de nuevas industrias, ya que los mercados nacionales, con la configuración actual, lejos de ser un aliciente, se han constituido en obstáculos para la germinación de programas de industrialización en los que se pueda aprovechar las ventajas derivadas de la aplicación de economías de escala.

Otro factor importante para lograr la integración subregional es el hecho de ver aumentado el poder de negociación de los respectivos países al tiempo de disminuir su vulnerabilidad externa.

Las acciones de los países deben responder no a las exigencias de los mecanismos de mercado, sino a las decisiones del Estado. En el campo fiscal no será posible lograr la armonización si no pensamos solo en el accionar estatal, debido a una realidad lógica, ya que el Estado es quien ejerce la potestad tributaria en el orden nacional.

La armonización tributaria debe entenderse como un medio para actuar en el caso de que las divergencias de la imposición entre los países involucrados sea de naturaleza o de dimensiones tales que generen distorsiones económicas, mismas que no resulte posible evitar con otros medios que no sean los de tipo tributario.

La globalización y la integración constituyen fenómenos que tienen y continuarán teniendo mucho peso en la materia tributaria que nos preocupa. Las decisiones y el accionar respecto de este tema deberán ajustarse a las exigencias globales y regionales.

La sola proyección en diferentes países de la actividad económica desarrollada por las personas o por las empresas, produce el lógico efecto de que la tributación vigente en los países ajenos a aquel donde esas personas o esas empresas tengan residencia, se constituye en una de las variables que aquellas tendrán en cuenta y que habrá de influir en sus decisiones económicas.<sup>25</sup>

y como factor de mucha importancia anoto lo que he llamado el actor transnacional que puede comprender a las empresas transnacionales, la banca internacional y las organizaciones no gubernamentales, que son sujetos que expresan voluntad y ejercen presión sobre las decisiones de los estados, sean éstos grandes o pequeños, desarrollados o subdesarrollados, en segmentos que antaño eran monopolios de los estados, verbigracia, la actividad comercial, bancaria, financiera y la seguridad.

25. *Ibidem.* p. 29.

La innegable presencia del factor transnacional debe concientizar a los gobiernos de nuestros países, para apuntalar un proceso de coordinación de varias políticas, entre ellas las de índole fiscal, a fin de que no compitan sus decisiones, ya que ello afectaría los movimientos de factores.

La coordinación de políticas fiscales debe referirse a los aspectos de política tributaria como a los de administración tributaria, a la tendencia a minimizar la elusión y evasión tributarias, así como al establecimiento de mecanismos efectivos de intercambio de informaciones.

La imposición a las rentas de las empresas en la Comunidad Andina de Naciones. El caso ecuatoriano

La existencia de un mercado mucho más amplio que el concebido nacionalmente va inscrita dentro de un proceso de integración económica como el de los países suscriptores del Acuerdo de Cartagena; de esta forma se intentan eliminar, o se reducen considerablemente, los aranceles y cualesquiera tipos de barreras aduaneras. El flujo comercial de intercambio de bienes, servicios y capitales entre las empresas que actúan en la región se basa entonces en un esquema de libre competencia que trata de aminorar el intervencionismo de los estados, salvo para discutir la coordinación de sus políticas nacionales.

Partiendo de esta premisa, llega el momento protagónico de los impuestos internos, que asumen una decisiva importancia derivada de su incidencia en los costos de producción y en los precios de venta.

Manejar conceptos diferentes, mantener criterios dispares de imposición y niveles de la carga tributaria interna, no hace más que distorsionar las condiciones de competencia entre los productores de la región, afectando directamente la rentabilidad producto de las actividades de las empresas. Para citar solo un caso en el que existen confusiones, el del flujo internacional de capitales en donde es difícil distinguir los que adoptan la forma de préstamos de aquellos que consisten inversiones directas. El auxilio a esta situación dañosa puede darlo un efectivo proceso de análisis, armonización y convergencia de las categorías tributarias.

En el Ecuador, desde 1988, se desarrolla un constante proceso de reforma tributaria que busca primordialmente mejorar la estructura y eficiencia de los impuestos internos, defendiendo los ingresos de los estratos medios y bajos de la población; propendiendo al logro de una mayor equidad en el pago de los impuestos; reduciendo las tarifas que deben satisfacer los contribuyentes, estimulando el ahorro interno y la inversión, promoviendo una estructura financiera sólida de las empresas, aminorando los costos de administración del impuesto tanto para los sujetos pasivos como activos, a fin de facilitar el control y la gestión tributarias; reduciendo la elusión y evasión tributarias; incrementando la recaudación efectiva vía ampliación del sistema de retenciones en la fuente; el sistema de reexpresión moneta-

ria integral de los estados financieros; la simplificación del sistema de deducciones, exenciones y rebajas, base única imponible y unificación y rebaja de la estructura tarifaria, para las personas naturales y jurídicas. Para llevar a cabo estos propósitos se dictó la Ley de Régimen Tributario Interno, que con algunas reformas está vigente.

Ecuador en su ordenamiento vigente contempla un tratamiento impositivo idéntico a las utilidades obtenidas tanto por sociedades nacionales y extranjeras, cuya tasa es del 25%. Este sistema se traduce en la cláusula de «trato nacional» conocida y muy utilizada en el derecho internacional. El tratamiento similar descrito está afianzado en la creciente convergencia de las políticas económicas de los países de la subregión andina en la búsqueda de mayor eficiencia y nivel de competitividad de sus economías, por medio de la liberalización y apertura al comercio y la inversión internacional, cuestión que difiere a lo que sucedía con la Ley de Impuesto a la Renta vigente anteriormente y que establecía un tratamiento diferenciado para las rentas de la actividad empresarial.

Para un mayor conocimiento de la realidad ecuatoriana y latinoamericana, es necesario anotar algunos datos importantes en la órbita del impuesto a la renta de las empresas, como lo haré a continuación.

### *Principio Jurisdiccional*

Tanto Ecuador, Perú y Venezuela, aplican en términos generales el principio de la fuente o territorial, salvo algunas excepciones que difieren entre uno y otro país; mientras tanto, las rentas que se reputaren de fuente extranjera están fuera del campo de imposición del tributo. Colombia se rige por el principio de la renta mundial, fundado en el domicilio del sujeto pasivo; consecuentemente, el domicilio del sujeto pasivo en el país es el hecho determinante de la aplicación de tal principio.

En Ecuador están gravados los ingresos obtenidos por ecuatorianos y extranjeros por actividades económicas realizadas en territorio ecuatoriano y los ingresos obtenidos en territorio extranjero cuando tales ingresos han sido pagados en el exterior con cargo al gasto de sociedades constituidas, domiciliadas o con establecimiento permanente en el Ecuador, así como los ingresos percibidos por ecuatorianos y extranjeros con domicilio en el Ecuador, y entidades u organismos del sector público ecuatoriano. Este tratamiento no es aplicable exclusivamente a los ingresos obtenidos por personas naturales no residentes en el país por concepto de servicios ocasionales prestados en el Ecuador.

De igual forma, se consideran de fuente ecuatoriana los ingresos provenientes de utilidades producto de la venta de bienes muebles o inmuebles ubicados en el país; regalías de cualquier naturaleza obtenidas con ocasión de patentes, marcas, modelos industriales, nombres comerciales y transferencias de tecnología; las utilidades que paguen las sociedades constituidas o establecidas en el país; los ingresos

por exportaciones, intereses y demás rendimientos financieros; loterías, rifas, apuestas y similares, promovidas en el Ecuador; así como a las herencias, legados y donaciones.

### *Sujetos pasivos*

La denominación «empresas» como sujeto pasivo del impuesto a la renta se entiende de diferentes formas, dependiendo ello en cada caso del término adoptado en la legislación interna, así:

En Ecuador la legislación positiva considera como sujetos pasivos del impuesto a la renta a las personas naturales, las sucesiones indivisas, las sociedades nacionales o extranjeras, domiciliadas o no en el país que obtengan ingresos gravados. A los sujetos pasivos se los diferencia en dos categorías:

- a) Sujetos pasivos en calidad de contribuyentes: personas naturales, sucesiones indivisas, sociedades nacionales, fondos de inversión, fideicomisos, patrimonios independientes, empresas del sector público y las sucursales y establecimientos permanentes de sociedades extranjeras que obtengan ingresos gravados; y,
- b) Sujetos pasivos en calidad de agentes de retención: personas naturales, sucesiones indivisas, sociedades o entidades que realicen pagos o créditos en cuenta sobre los cuales deba retenerse el impuesto.

En Colombia: las sociedades de personas, que según la legislación colombiana incluye a las empresas unipersonales.

En Venezuela: las sociedades de capital (compañías anónimas, sociedades de responsabilidad limitada, en comandita por acciones, y las civiles e irregulares), sociedades de personas (en nombre colectivo, comandita simple, comunidades, irregulares o de hecho), asociaciones, fundaciones, corporaciones y demás entidades jurídicas o económicas, cuentas en participación, consorcios y unidades económicas.

### *Respecto de la renta imponible*

Ecuador: el total de los ingresos ordinarios y extraordinarios gravados con impuesto a la renta, de los cuales se deben restar las devoluciones, descuentos, costos, gastos y deducciones imputables a tales ingresos, sin que se permita la deducibilidad de costos y gastos relacionados con la generación de ingresos exentos, debiéndose individualizar en la contabilidad del contribuyente los costos y gastos atribuibles a la generación de ingresos exentos y disponiendo la Administración Tributaria de la facultad de determinarlos en base a la propia contabilidad del contribuyente cuando tales ingresos exentos fueren notoriamente menores a los reales o de determinarlos presuntivamente en base a un 5% de los ingresos exentos.

Nuestra normativa determina el derecho de los trabajadores de participar de un 15% de las utilidades operacionales o no, gravadas o exentas, obtenidas por la empresas en el correspondiente ejercicio económico. Esta participación del sector laboral es elemento deducible para determinar la base imponible sujeta al impuesto a la renta.

Colombia: la totalidad de ingresos, sean ordinarios o extraordinarios, salvo que por su naturaleza fueren calificados como no constitutivos de renta o fueren una ganancia ocasional.

Venezuela: todo incremento del patrimonio.

#### *Renta de subsidiarias o sucursales de casas matrices con domicilio en el extranjero*

Ecuador: el método para determinar la renta de sociedades nacionales y extranjeras se sustenta en una contabilidad unitaria, sujeta a los principios de contabilidad generalmente aceptados; en idioma castellano y en moneda nacional, salvo los casos en que las normas legales o reglamentarias así lo permitan la contabilidad será bimonetaria. El ejercicio impositivo es anual, desde el 1 de enero al 31 de diciembre; pero cuando la actividad generadora de la renta se inicia en fecha posterior al 1 de enero, el ejercicio impositivo se cerrará obligatoriamente el 31 de diciembre de cada año.

Colombia: las sucursales de sociedades extranjeras solamente tributan respecto de las rentas de fuente nacional; se aplica el sistema de identidades fiscales separadas o independientes. Existen normas en cuya virtud la administración tributaria puede revisar el resultado de operaciones entre entidades vinculadas.

Venezuela: las subsidiarias o filiales de casas matrices domiciliadas en el extranjero, como sujetos pasivos autónomos, se entienden constituidas o domiciliadas en Venezuela, y su contabilidad se considera separada de la que lleva la matriz.

#### *Dividendos, intereses, regalías y prestaciones de asistencia técnica*

Ecuador: los pagos de dividendos y utilidades realizados por sociedades nacionales al exterior son alcanzados por el impuesto a la renta, por medio de una alícuota menor a la aplicable con respecto a intereses, regalías, retribución de prestaciones por asistencia técnica.

Colombia: los dividendos, intereses y regalías tributarán el impuesto básico a la renta y sobre el complementario sobre las remesas, a excepción los dividendos percibidos por las sociedades extranjeras, que no están gravados con el impuesto sobre las remesas.

En el caso de los intereses, rigen algunas excepciones consistentes en eximirlos del impuesto básico como del complementario.

Las regalías tienen un trato preferencial, ya que no están sometidas al impuesto complementario en tanto no exceden de cierto porcentaje del monto total de las ventas o de la producción de la empresa que las paga.

Las rentas por la prestación de servicios de asistencia técnica, aun cuando son consideradas de fuente doméstica, están exentas del impuesto, si esos servicios son prestados desde o en el exterior; para los prestados en Colombia la exención solamente es válida respecto del impuesto complementario.

Venezuela: en este país los dividendos no están gravados, a excepción de los obtenidos por empresas dedicadas a actividades de hidrocarburos y conexas, derivados de otras sociedades; los intereses pagados a entidades financieras domiciliadas en el exterior sufrirán la retención del impuesto en la fuente; las regalías tienen una imposición sobre el 90 por cien del ingreso bruto global por ese concepto.

## 5. LEY DE PROMOCION Y GARANTIA DE INVERSIONES

El Art. 271 de la Constitución Política ecuatoriana «De la inversión», inscrito en el Capítulo 7 del Título XII que trata Del Sistema Económico, determina entre otras cosas que: «el Estado garantizará los capitales nacionales y extranjeros que se inviertan en la producción... La ley podrá conceder tratamientos especiales a la inversión pública y privada... El Estado, en contratos celebrados con inversionistas, podrá establecer garantías y seguridades especiales, a fin de que los convenios no sean modificados por leyes u otras disposiciones de cualquier clase que afecten sus cláusulas».

Se ha expedido con similar propósito la Ley de Promoción y Garantía de Inversiones, mediante Ley No. 46, publicada en el Registro Oficial No. 219 del 19 de diciembre de 1997, que por la importancia que reviste para este estudio, procedo a comentar.

En el Título VI De las Garantías Generales a la Inversión, el Art. 21 determina, entre otras cosas, que:

El Estado, a través de todos los organismos y más entidades del sector público, velará para que la inversión nacional y extranjera se desarrolle con toda la libertad y garantías establecidas en la Constitución Política de la República y en el marco legal y normativo del País...<sup>26</sup>

El Art. 22 contenido en el Título VII de esta misma Ley, que trata De la Estabilidad Tributaria, prevé:

26. Ley de Promoción y Garantía de Inversiones. Registro Oficial No. 219 de 19 de diciembre de 1997. Sistema Legal Lexis S.A., actualizado a enero de 1998.

Los titulares de inversiones, sean éstos nacionales o extranjeros, de acuerdo a las condiciones que se establecen en el presente Título, tendrán derechos a beneficiarse de la estabilidad tributaria, entendida como el mantenimiento, por un período determinado, de la tarifa aplicable del impuesto a la renta, existente al momento de efectuarse la inversión.<sup>27</sup>

El inciso segundo del Art. 256 de la Carta Política ecuatoriana manda que:

Las leyes tributarias estimularán la inversión, la reinversión, el ahorro y su empleo para el desarrollo nacional. Procurarán una justa distribución de las rentas y de la riqueza entre todos los habitantes del país.

Para viabilizar la aplicación de la estabilidad tributaria garantizada en esta Ley, en el Art. 23 se señala que para el efecto se considerarán con derecho a este especial tratamiento a las inversiones registradas a partir del monto equivalente en sures a los US\$ 500.000,00 (quinientos mil dólares de los Estados Unidos de Norteamérica), tomándose en cuenta para ello la fecha del registro o la fecha efectiva de la inversión, contada ésta desde la puesta en marcha o inicio de la operación de la empresa en la que se haya realizado la inversión, en caso de nuevos proyectos, ya partir de la fecha de registro o de realización efectiva de la inversión en el caso de empresas existentes.

Respecto de los plazos, el Art. 24 señala que la estabilidad tributaria se considerará de la siguiente forma:

- a) 10 años a los titulares de nuevas reinversiones en empresas existentes, que no consideren ampliación o expansión de la producción; y,
- b) Por 20 años a los titulares de nuevas inversiones que se destinen al desarrollo de nuevos proyectos de inversión o ampliación de la producción.

La misma Ley señala (Art. 25) que el monto de US\$ 500.000,00 será valorado individualmente para cada persona natural o jurídica que realice inversiones en el Ecuador, dejando cerrada la posibilidad para que esta valoración se realice sobre montos producto de la sumatoria de los aportes de varios inversionistas. lo cual es importante desde el punto de vista de lograr mayores montos de inversión en el país, al buscar que más inversionistas lo sean a título personal.

El COMEXI o Consejo de Promoción de Exportaciones e Inversiones, es el organismo oficial facultado para modificar el monto mínimo señalado en el Art. 23; de igual manera podrá autorizar la ampliación de los plazos del período de estabilidad tributaria hasta un máximo de 15 años, en el caso de las inversiones en empresas existentes, siempre que no consideren ampliación o expansión de la producción; y hasta 25 años a los titulares de nuevas inversiones que se destinen al desarrollo de nuevos proyectos de inversión o ampliación de la producción. Esta facul

27. *Ibidem*.

tad en función de los requerimientos y necesidades de sectores o subsectores de inversión determinados.

Textualmente, el Art. 28 determina que:

Los inversionistas nacionales y extranjeros están sujetos a la observación y cumplimiento de las leyes del país y en especial de las relativas a los aspectos laborales y de seguridad social, así como a las disposiciones del Régimen Tributario vigente en el País al momento en que se cause una obligación fiscal, con las excepciones señaladas en el Título VII de la presente Ley.<sup>28</sup>

Como el Ecuador, Chile y Perú también han recurrido a las garantías de la estabilidad tributaria.

La legislación chilena establece normas de estabilidad tributaria y otros elementos favorables para los inversionistas extranjeros. Los empresarios en Chile pueden firmar un contrato en el momento de la autorización en el cual se establece que se mantendrá invariable, por un plazo de 10 años, una tasa del 42% o, en su defecto, 40% más un suplemento variable, como carga impositiva total a la renta. El plazo puede ser ampliado hasta 20 años para las inversiones que superen los USD 50.000.000,00.

El régimen jurídico peruano también ha recurrido a la garantía de estabilidad tributaria, principalmente para las inversiones relacionadas con el sector hidrocarburo. El Art. 4 del Reglamento de la Garantía de Estabilidad Tributaria y de las Normas Tributarias de la Ley Orgánica de Hidrocarburos, expedida el 27 de febrero de 1995, determina que «Mediante la Garantía de Estabilidad Tributaria, el Contratista quedará sujeto únicamente al régimen impositivo vigente a la fecha de suscripción del Contrato... »<sup>29</sup>

A diferencia de la legislación ecuatoriana, las garantías de estabilidad tributaria en Perú alcanzan al titular, socio o accionista, nacional o extranjero, por las rentas por dividendos o cualquier otra forma de distribución de utilidades, provenientes de cada contrato.

Luego de estas rápidas comparaciones, se deduce que la figura de la estabilidad tributaria está presente en los cuerpos normativos de algunos países latinoamericanos, principalmente para atraer capitales a sus territorios, como condición para el logro de su desarrollo. Esta facultad -si así se puede llamar al derecho que tienen los estados de amoldar la legislación de acuerdo a los vaivenes de sus intereses- sin duda que permite a cada país jugar con ofertas de beneficios tributarios a fin de hacer menos escabroso el camino y menos duro el trato para los inversionistas, especialmente extranjeros.

Las mismas necesidades, los mismos problemas y las mismas estrategias se

28. *Ibidem*.

29. Internet: <http://www.mem.gob.pe/nuevollegal/hc/reg/estabLhtm>

registran en nuestros países, por lo que cada cual tratará de allanar el sendero lo más posible para que los capitales lleguen e inyecten dinamismo a sus economías. Estas mismas razones que señalo deberían empujar a los gobiernos, no a competir con ofertas para la captación de recursos, sino a aunar esfuerzos por lograr una mínima armonización de sus regímenes, a fin de que los inversionistas apuesten por igual a cada país.

Como crítica puedo anotar que recurriendo a las garantías de estabilidad tributaria se discrimina a pequeños inversionistas que pueden colocar importantes capitales, pero que son inferiores a los señalados en la normativa de la que se trate.

## CAPÍTULO 5

# **Análisis de convenios para evitar la doble imposición internacional**

### 1. ANALISIS DEL ANEXO I DE LA DECISION 40 DEL ACUERDO DE CARTAGENA, QUE APRUEBA EL CONVENIO PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACION ENTRE LOS PAISES MIEMBROS

Para analizar este punto se debe partir del estado actual de integración de los países suscriptores del Acuerdo de Cartagena. Esta integración es concebida como un paso gigantesco que permitirá un entrelazamiento con los bloques económicos del resto del mundo, hablo de la Europa Occidental con extensión a los países del Oriente Europeo y algunos norafricanos, de los Estados Unidos de Norteamérica profundizando sus relaciones con México y Canadá y, finalmente, el Japón y los países asiáticos vecinos, que se caracterizan por una constante y agresiva penetración económica. Dentro de estas iniciales consideraciones no se puede obviar la presencia de ese fenómeno mundial denominado globalización, que exige a los países optar por medidas urgentes a fin de no quedar relegados por este fenómeno de la modernidad.

La integración económica es un largo proceso que pasará de los sistemas de preferencias arancelarias, zonas de libre comercio, uniones aduaneras, mercados comunes, comunidades económicas e integración económica completa incluso pudiendo llegar a la unión política.

A decir de Guillermo Ruiz Secada, el objetivo primordial de un proceso de integración económica regional es el desarrollo de los cuatro *libertadores*, es decir: a) La libre circulación de las mercancías; b) La libre circulación de las personas; c) La libre circulación de los servicios; d) La libre circulación de los capitales.)

Para el logro de esta ansiada meta -la integración- previamente será necesario sortear todos los obstáculos en las restricciones y discriminaciones de naturaleza tributaria, verbigracia los impuestos directos, en los cuales generan distorsiones temas referidos a la doble o múltiple imposición, discriminación respecto del origen de las rentas o capitales, entre otros.

1. Guillermo Ruiz Secada, «La imposición a las rentas de las empresas en los procesos de integración». Relato nacional presentado en la XVIII Jornada Latinoamericana de Derecho Tributario, desarrollada del 1 al 6 de septiembre de 1996 en Montevideo-Uruguay.

En el impuesto a la renta se encuentran divergencias, según se grave la renta real o presuntiva, se contemplen ajustes por inflación, forma de imposición a las utilidades, tratamiento a la inversión extranjera, etc.

Para subsanar estos problemas se requiere recurrir a normas que regulen los diferentes medios para la solución de los problemas fiscales de un proceso de integración, como lo es el sistema andino, en lo que a este trabajo concierne, para evitar o atenuar la doble imposición.

El problema de la doble imposición en la subregión andina ha sido afrontado con más aciertos que errores, mediante la expedición de la Decisión 40 en el año 1972, que contiene el Convenio para evitar la doble tributación entre los países miembros, así como el Convenio Tipo para evitar la doble tributación entre los países miembros y otros estados ajenos a la subregión.

Esta Decisión contiene normas de carácter supranacional, de aplicación directa en los estados signatarios del Acuerdo.

Mediante el Decreto Supremo No. 932, del 29 de agosto de 1972, se aprobó, para su posterior ratificación, la Decisión 40 expedida por la Comisión del Acuerdo de Cartagena. Esta decisión entró a regir en el Ecuador a partir del 17 de febrero de 1975, fecha de su publicación en el Registro Oficial.

El objeto de esta decisión es reducir o eliminar de plano las distorsiones de tipo fiscal que constituyen la causa de separación y desigualdad de los sistemas tributarios de los países signatarios del Acuerdo y que inciden enormemente en el proceso de integración regional; y exhibir una posición frente a los países del mundo.

Lo que sigue se inscribe en el Convenio suscrito por los países miembros para evitar la doble tributación, en el plano internacional, y se refiere especialmente al impuesto sobre la renta y el patrimonio, aclarando que este convenio solamente es factible de aplicar a las personas que tienen su domicilio en cualquiera de los países de la Comunidad.

En este Convenio el criterio de vinculación territorial o de la fuente es la base jurídica de aplicación de tributos en los estados miembros; por virtud de ello, se señala en su texto que independientemente de la nacionalidad o domicilio de las personas, las rentas que obtengan sean de la naturaleza que fueren, únicamente serán gravables en el país miembro en el que dichas rentas tengan su fuente productora, salvo contadísimas y no muy importantes excepciones.

#### Rentas provenientes de bienes inmuebles

Las rentas devengadas por bienes de naturaleza inmueble solamente se gravarán por el país miembro en el cual dichos bienes se hallan situados.

Esta obligación constante en la Decisión 40 es muy acertada, y la lógica que ella conlleva se compadece con la soberanía que debe ejercitar un Estado en su territorio.

## Rentas producto de la explotación de los recursos naturales

Las rentas ganadas o producto del derecho de explotación de los recursos naturales serán susceptibles de imposición solamente por el país miembro dueño de los recursos naturales.

Por la misma razón antes expuesta, creo correcta esta disposición.

## Beneficios obtenidos por la actividad de las empresas

Los beneficios producto de la actividad de las empresas solamente serán gravables por el país miembro donde éstos se hubieran efectuado.

En este punto es importante tomar en cuenta los criterios utilizados por el Convenio a fin de construir el concepto de «actividades empresariales» desarrolladas en el territorio de un país miembro. Se colige de la lectura del Convenio, que éste considera que una empresa desarrolla actividades en el territorio de un país miembro si tiene en él:

- a) Oficina o lugar de administración o dirección de negocios;
- b) Fábrica, planta o taller industrial o de montaje;
- c) Obra de construcción;
- d) Lugar o instalación donde se extraen o explotan recursos naturales, como mina, pozo, cantera, plantación o barco pesquero;
- e) Agencia o local de ventas;
- f) Agencia o local de compras;
- g) Depósito, almacén o bodega o establecimiento similar destinado a la recepción, almacenamiento o entrega de productos;
- h) Cualquier otro tipo de local, oficina o instalación cuyo objeto sea preparatorio o auxiliar de las actividades de la empresa;
- i) Agente o representante.

Se podrían asimilar estos tipos de actividades empresariales a la existencia real de establecimientos permanentes.

El texto del Convenio también indica que cuando una empresa realiza actividades en dos o más países miembros, cada uno de estos países tendrá la potestad de gravar las rentas que se produzcan dentro de sus límites territoriales; de igual forma, indica que si las actividades se desarrollan por medio de representantes o usando para ellas los establecimientos permanentes anotados, se atribuirán a esas personas o instalaciones los beneficios que hubieran obtenido si fuesen entes independientes de las empresas.

### El caso de las regalías

Las regalías o *royalties* producto del uso de intangibles -como las obras protegidas por el derecho de autor- en el territorio de uno de los países miembros, deberán tributar únicamente en ese país miembro.

No carece tampoco de lógica, que mediante esta disposición se efective la potestad tributaria del Estado en el cual se ha explotado talo cual intangible.

### El caso de los intereses de créditos

Los intereses producto del otorgamiento de créditos serán gravados únicamente por el país miembro en cuyo territorio se utilizó dicho crédito. Para viabilizar la aplicación de esta normativa, se ha construido una presunción legal, en el sentido de que se presume que el crédito es utilizado en el país desde el cual se pagan los intereses.

### El caso de los dividendos y participaciones

En virtud del texto del convenio, para el caso de los dividendos y participaciones, éstos serán gravados únicamente por el país miembro donde la empresa que los distribuye esté domiciliada.

Aplicar esta normativa significa liberar de una carga adicional e injusta a los socios, ya que nadie puede ser sujeto de un doble impuesto por el mismo concepto. Es necesario construir un sistema que permita gravar en, cabeza de la sociedad o de los asociados.

### El caso de las ganancias de capital

En el caso de las ganancias de capital el convenio determina que serán gravadas solamente por el país miembro en cuyo territorio estuvieren situados los bienes al momento de su venta. Para ello el mismo Convenio considera algunas excepciones, que paso a anotar:

- a) El país miembro en donde se encuentren registradas las naves, aeronaves, autobuses y otros vehículos de transporte, tendrá el exclusivo derecho a gravar las ganancias de capital producto de su enajenación.
- b) El país miembro en donde se hubiesen emitido los títulos acciones y otros valores, tendrá el exclusivo derecho a gravar las ganancias de capital producto de su enajenación.

## Rentas que son producto de la prestación de servicios personales

Todas las remuneraciones, honorarios, sueldos, salarios, beneficios y compensaciones similares, percibidas como retribuciones por servicios prestados por los empleados, profesionales, técnicos o por servicios personales en general, solamente serán gravables en el territorio en el cual dichos servicios se prestaron. Como en el caso de las ganancias de capital, también aquí se consideran excepciones:

- a) Aquellas personas que prestan servicios a un país miembro, en ejercicio de funciones de carácter oficial acreditadas en forma debida, serán gravadas solamente por ese país miembro, ya sea que los servicios sean prestados en el territorio de otro de los países miembros.
- b) Las tripulaciones de naves, aeronaves, autobuses y otros vehículos de transporte que realicen tráfico internacional, solamente tributarán en el país miembro en cuyo territorio se halle domiciliado el empleador.

## Rentas obtenidas por empresas de servicios profesionales y asistencia técnica

Estas rentas solamente serán gravadas por el país miembro en cuyo territorio se presten tales servicios.

## Pensiones, anualidades y otras rentas periódicas semejantes

Estos tipos de rentas solamente serán gravadas por el país miembro en cuyo territorio se halle situada su fuente productora. Para aplicar esta disposición se considera que la fuente productora está situada en el territorio del país donde se firmó el contrato que origina la renta periódica; en caso de no existir contrato, en el país desde el cual se efectúa el pago de dichas rentas.

Este convenio determina que la «pensión» es un pago que se hace periódicamente en consideración a servicios prestados o por daños padecidos. Considero que se debería aclarar si se trata -esta última parte- del resarcimiento por daños sufridos.

La «anualidad» se entiende como la cantidad de dinero que se cancela en forma periódica durante toda la vida del beneficiario o solo durante un lapso determinado a título gratuito o en calidad de compensación de una contraprestación realizada o apreciable en dinero.

## Ingresos producto del desarrollo de actividades artísticas y de entretenimiento público

Estos ingresos solamente deberán tributar en el país miembro en cuyo territorio se desarrollaron las actividades de los artistas y las de entretenimiento público, para ello no se considera el tiempo que las personas que realizan las actividades permanecen en el referido territorio.

Los beneficios de empresas de transporte aéreo, terrestre, marítimo, lacustre y fluvial

Estos beneficios solamente tributarán en el país miembro en que dichas empresas se encuentren domiciliadas.

Del breve análisis efectuado al texto del convenio para evitar la doble tributación entre los países miembros del Acuerdo de Cartagena, se desprende que en la gran mayoría de rentas allí reguladas, los países miembros adoptan como criterio de atribución de potestad tributaria o de vinculación el de la fuente productora.

Si bien la Decisión 40 es la prueba de un gran esfuerzo realizado por nuestros países para lograr la eliminación de la doble imposición internacional, ésta no ha solucionado apropiadamente el problema que pretendía atacar, por lo que se hace necesario consignar mayores esfuerzos de tipo doctrinario y técnico para subsanar esta aberración de carácter tributario. A ello se suma la obsolescencia de este cuerpo normativo que en su momento de creación pudo haber respondido a la realidad y exigencias del proceso integracionista subregional, pero que en el umbral del tercer milenio queda corto frente a la dinámica del proceso y a la movilidad de los actores del gran mercado creado por la oferta y la demanda de bienes y servicios.

## 2. ANALISIS DEL MODELO DE CONVENIO PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION SOBRE LA RENTA Y EL PATRIMONIO DE LA OCDE DE 1977 Y 1992

El Modelo de Convenio del año 1977 fue actualizado el 1 de septiembre de 1992, con la incorporación de algunas recomendaciones constantes en infinidad de informes de la OCDE, realizados en la década de los años 80. El Comité de Asuntos Fiscales de esta organización tiene en su agenda de trabajo el continuar modificando el Modelo de 1992 en un proceso abierto con sucesivas publicaciones del mismo y sus comentarios.

La estructura del Modelo de Convenio actualizado a 1992 es la siguiente:

#### 1. AMBITO DE APLICACION DEL CONVENIO

1.1. Ambito subjetivo.

1.2. Impuestos comprendidos (sobre la renta y sobre el patrimonio).

#### 2. DEFINICIONES

2.1. Generales sobre los siguientes términos y expresiones: persona, sociedad, empresa de un Estado contratante y empresa del otro Estado contratante, tráfico internacional, autoridad competente, etc.

2.2. Residencia.

2.3. Establecimiento permanente.

#### 3. TRIBUTACION DE LAS DISTINTAS CLASES DE RENTAS

3.1. Rentas Inmobiliarias.

3.2. Beneficios de las empresas (en general).

3.3. Navegación marítima, interior y aérea.

3.4. Empresas asociadas.

3.5. Dividendos.

3.6. Intereses.

3.7. Cánones.

3.8. Ganancias de capital.

3.9. Trabajo independiente.

3.10. Trabajo dependiente.

3.11 . Participaciones de consejeros.

3.12. Artistas y deportistas.

3.13. Pensiones.

3.14. Funciones públicas.

3.15. Estudiantes.

3.16. Otras rentas.

#### 4. IMPOSICION SOBRE EL PATRIMONIO

#### 5. METODOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION

5.1. Método de exención.

5.2. Método de imputación.

#### 6. DISPOSICIONES ESPECIALES

6.1. No discriminación.

6.2. Procedimiento amistoso para resolver problemas de aplicación.

6.3. Intercambio de información.

6.4. Agentes diplomáticos y funcionarios consulares: régimen especial. 6.5. Extensión territorial.

#### 7. DISPOSICIONES FINALES

7.1. Entrada en vigor.

7.2. Denuncia del convenio.

Como anoté en las primeras páginas de este trabajo, los convenios fiscales

suscritos para evitar la doble imposición, entre países en principio se refieren a la tributación sobre la renta y el patrimonio neto, por ello, 10 que sigue no tiene otro carácter que el general, haciéndose necesario recurrir en casos particulares a la consulta del convenio de que se trate.

#### Acerca de la residencia

La determinación de este término es relevante para la aplicación de los convenios interestatales tributarios, a efectos fiscales en uno u otro Estado. Ser residente de un Estado contratante significa toda persona física, sociedad o cualquier agrupación de personas que constituye una unidad sujeta a tributación y que, en virtud de la legislación de ese Estado, esté sujeta a imposición en él por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de características similares.

Si una persona física resulta residente de ambos estados contratantes debido a la definición de residencia fiscal de esos estados, la situación se resuelve aplicando las reglas que a continuación se anotan:

- a) La persona será considerada residente del Estado donde tenga una vivienda permanente a su disposición; si la tuviera en ambos estados, se considerará residente del Estado con el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas (centro de intereses vitales).
- b) Si no es viable determinar el Estado en el que esa persona tiene su centro de intereses vitales, o si no tuviera una vivienda permanente a su disposición en ninguno de los dos estados, se considerará residente del Estado contratante donde viva habitualmente.
- c) Si vive habitualmente en los dos estados o no lo hiciere en ninguno, se considerará residente del Estado del que sea nacional.
- d) Si fuere nacional de los dos estados o de ninguno de ellos, las autoridades competentes de los estados contratantes resolverán el caso de común acuerdo.

Tratándose de una persona jurídica, si ésta es residente de los *dos* estados contratantes, se la considerará residente del Estado en que se encuentre su sede de dirección efectiva, considerada ésta como el lugar donde se desarrolla la gestión de la actividad. Esta directriz se aplica a cualquier persona que no sea persona física, incluso a las agrupaciones de personas que no tengan personalidad jurídica.

#### Distribución territorial de bases imponibles

Las rentas o el patrimonio pueden clasificarse en tres grupos:

- a) Rentas y patrimonios gravables ilimitadamente; como los obtenidos por residentes, en el Estado de la fuente o de situación, sin perjuicio de la posible

tributación en el Estado de residencia. Se comprenden aquí las siguientes categorías:

Rentas de bienes inmuebles situados en ese Estado (se incluyen las rentas de explotaciones agrícolas y forestales), las ganancias producto de la venta de estos bienes y el patrimonio que representan.

Beneficios de los establecimientos permanentes situados en ese Estado, las ganancias producto de la venta de éstos y el patrimonio representado por los bienes muebles que formen parte del activo del citado establecimiento. Se exceptúan de esta regla si el establecimiento permanente se utiliza para la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional y las embarcaciones que se dedican a la navegación interior.

Rentas que son producto de actividades de los artistas del espectáculo y de los deportistas ejercidas en este Estado, con independencia de que esas rentas se atribuyan a los mismos artistas o deportistas o a otra persona.

Rentas de las profesiones independientes atribuidas a una base fija situada en este Estado, las ganancias producto de la venta de esta base fija y el patrimonio representado por los bienes muebles que pertenecen a la misma.

Las participaciones de consejeros pagadas por una sociedad residente en este Estado.

Remuneraciones producto de un empleo dependiente en el sector privado ejercido en este Estado, siempre y cuando el empleado permanezca en el Estado durante un período que exceda de 183 días durante 12 meses o que concurren ciertas condiciones, y las remuneraciones de un empleo dependiente ejercido a bordo de un buque o aeronave explotado en tráfico internacional o a bordo de una embarcación, si la sede de dirección efectiva de la empresa está situada en este Estado.

Remuneraciones y pensiones pagadas por servicios públicos bajo determinadas condiciones.

b) Rentas que puede someterse a tributación limitada en el Estado de la fuente, sin perjuicio de su posible tributación en el Estado de residencia. Son las siguientes:

Dividendos: El Estado de la fuente debe, en el caso de que la participación que genera tales dividendos no esté efectivamente relacionada con un establecimiento permanente o base fija situados en este Estado, limitar su gravamen al 5/10 por 100 del importe bruto de los dividendos cuando el beneficiario efectivo sea una sociedad que tenga al menos el 25 por 100 del capital de la sociedad que pague los dividendos y al 15 por 100 de este importe bruto en todos los demás casos.

Intereses: De igual forma que para los dividendos, el Estado de la fuen

te debe limitar su gravamen al 10 por 100 del importe bruto de los intereses en tanto en cuanto que estos no excedan de un importe normal.

El resto de categorías de renta o patrimonio -como por ejemplo las ganancias producto de la venta de valores mobiliarios- no pueden gravarse en el Estado de la fuente, ya que por regla general solamente pueden gravarse en el Estado de la residencia del contribuyente.

En el caso de que un contribuyente residente de un Estado contratante recibe rentas de fuentes ubicadas en el otro Estado contratante o posee en él elementos patrimoniales que de conformidad al texto del Convenio, solo pueden gravarse en el Estado de la residencia; no se plantea el problema de la doble imposición, por cuanto el Estado de la fuente deberá conceder la exención correspondiente.

En caso de producirse lo contrario, de acuerdo con el Convenio, las rentas elementos patrimoniales podrán ser gravados limitada o ilimitadamente en este otro Estado, el Estado de la residencia puede elegir alguno de los dos métodos para eliminar la doble imposición, que se señalan a continuación:

#### Métodos para evitar la doble imposición

Cuando dos estados aplican su legislación y existe gravamen en los dos, para evitar la doble tributación internacional, de acuerdo al modelo, se aplican dos métodos:

- a) Método de exención: cuando un residente de un Estado contratante obtenga rentas o posea elementos patrimoniales, que de conformidad a lo dispuesto por el Convenio, puedan someterse a imposición en el otro Estado contratante, el Estado de la residencia exonerará esas rentas o ese patrimonio de que se trate. La aplicación del Convenio en esta parte permite que en la aplicación de este método el Estado de residencia podrá tomar en cuenta las rentas o el patrimonio exentos a efecto de determinar los tipos de gravamen a aplicar a las rentas o al patrimonio no exentos. Este método para evitar la doble imposición se denomina de exención con aplicación de la progresividad del impuesto.
- b) Método de crédito de impuesto o de imputación: cuando un residente de un Estado contratante obtenga rentas o posea elementos patrimoniales que, de acuerdo con el Convenio, pueden ser sometidos a imposición en el otro Estado contratante, el Estado de la residencia deducirá del impuesto que perciba sobre las rentas o el patrimonio de ese residente un importe igual al impuesto sobre la renta o sobre el patrimonio pagado en el otro Estado (el de origen de la renta o donde se sitúa el patrimonio). La deducción de que trata este método, en general, no puede ser mayor a la parte del impuesto sobre la renta o sobre el patrimonio del Estado de residencia calculado antes de la deducción correspondiente, según sea el caso, respecto de las rentas o el pa

rimonio que pueden someterse a imposición en el Estado origen de la renta o donde esté situado el patrimonio. Este método se trata de un crédito de impuesto con tope máximo.

### Establecimientos permanentes

De acuerdo al modelo de convenio, las rentas producidas por medio de un establecimiento permanente de empresas no residentes, en la medida en que pueden atribuirse a éstos, pueden ser gravados en el país donde estén situados los mismos.

Establecimiento permanente quiere decir un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad.<sup>2</sup>

Están comprendidas en el ámbito de un establecimiento permanente: las sedes de dirección; las sucursales; las oficinas; las fábricas; los talleres; las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales.

Una obra de construcción, instalación o montaje solo constituye establecimiento permanente si su duración excede de doce meses.

De especial consideración es el caso de los agentes, así cuando una persona - diferente de un agente que goce de un estatuto independiente- actúe por cuenta de una empresa y ostente y ejerza en forma habitual en un Estado contratante poderes que le permitan concluir contratos en nombre de la empresa, entonces, se considerará que esta empresa tiene un establecimiento permanente en este Estado respecto de todas las actividades que esa persona hace a nombre de la empresa.

No se considera que una empresa tienen un establecimiento permanente en un Estado contratante, por el simple hecho de que realice sus actividades por medio de un corredor, comisionista general o cualquier otro agente que goce de estatuto independiente, siempre que estas personas actúen dentro del marco ordinario de su actividad.

Se considera que el término establecimiento permanente excluye:

- a) el uso de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa;
- b) mantener un depósito de bienes o mercancías de propiedad de la empresa con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas;
- c) mantener un depósito de bienes o mercancías propiedad de la empresa con el único fin de que sean transformadas por otra empresa;
- d) mantener un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías o de recoger información para la empresa;

- e) mantener un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar para la empresa cualquier otra actividad de carácter auxiliar o preparatorio;
- t) mantener un lugar fijo de negocios con el único fin del ejercicio combinado de las actividades mencionadas en a) y e), a condición de que el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios conserve su carácter auxiliar o preparatorio.

Respecto de la atribución de beneficios, a un establecimiento permanente se le atribuirá los que hubiere podido obtener de ser una empresa distinta y separada que realizase las mismas o similares actividades, en las mismas o similares condiciones, y tratase con total independencia con la empresa de la que es establecimiento permanente. Para la determinación de los beneficios se permite la deducción de los gastos incurridos para realizar los fines del establecimiento permanente, incluidos los gastos de dirección y generales de administración, sin importar el lugar en donde se efectuaron.

No se atribuirá ningún beneficio a un establecimiento permanente por el solo hecho de que éste compre bienes o mercancías para la empresa. Asimismo los beneficios que se le imputaren, serán calculados anualmente por el mismo método, siempre que no existan motivos válidos y suficientes para proceder de otra forma.

El patrimonio de un establecimiento permanente de una empresa no residente puede ser sometido a imposición en el Estado contratante en que el establecimiento permanente esté situado.

### Empresas asociadas

Cuando existe vinculación entre empresas, los estados contratantes suelen establecer cautelas para que la tributación en esos estados corresponda a los beneficios que se obtendrían si no existiese tal vinculación.

### Cláusula de no discriminación

Consiste en que los nacionales de un Estado contratante no serán sometidos en el otro Estado contratante a ningún 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 este otro Estado que se hallen en iguales condiciones esencialmente respecto de la residencia.

Se usa el término «nacionales» con la siguiente significación:

- a) Toda persona física que tiene la nacionalidad de un Estado contratante; y,
- b) Toda persona jurídica, sociedades de personas y asociaciones constituidas conforme a la legislación vigente en un Estado contratante.

Respecto de los establecimientos permanentes que una empresa de un Estado contratante tenga en el otro Estado contratante, no serán sometidos a imposición

en este Estado de manera menos favorable que las empresas de este otro Estado que realicen las mismas actividades.

### Procedimiento amistoso e intercambio de información

Las autoridades competentes de los estados contratantes harán lo posible por resolver las dificultades o disipar las dudas que plantee la interpretación o aplicación del convenio mediante un acuerdo amistoso. De igual manera pueden intercambiar información que sea requerida para la correcta aplicación de los tratados o de la normativa interna de los estados contratantes.

### 3. ANALISIS CRÍTICO DEL CONVENIO ENTRE EL GOBIERNO DE LA REPUBLICA DEL ECUADOR Y EL GOBIERNO DE LA REPUBLICA ITALIANA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION EN MATERIA DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y SOBRE EL PATRIMONIO Y PARA PREVENIR LA EVASION FISCAL

Ecuador ha suscrito algunos convenios tributarios. A continuación anoto aquellos que están vigentes:

1. Convenio con Argentina para evitar la doble imposición en relación con el transporte aéreo. Suscrito en Buenos Aires el 3 de marzo de 1981. Registro Oficial No. 235 del 4 de mayo de 1982.
2. Convenio con Alemania para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio. Suscrito en Quito el 7 de diciembre de 1982.
3. Convenio con Brasil para evitar la doble imposición y prevenir la evasión tributaria con respecto a los impuestos sobre la renta. Suscrito en Quito el 26 de mayo de 1983. Registro Oficial No. 865 del 2 de febrero de 1988.
4. Convenio con Italia para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y para prevenir la evasión fiscal. Suscrito en Quito el 23 de mayo de 1984. Registro Oficial No. 407 del 30 de marzo de 1990.
5. Convenio con Francia para evitar la doble imposición y prevenir la evasión en materia de impuestos sobre la renta. Suscrito en Quito el 16 de marzo de 1989. Registro Oficial No. 34 del 25 de septiembre de 1992.
6. Convenio con la Confederación Suiza para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio. Suscrito en Quito el 28 de noviembre de 1994. Registro Oficial No. 788 del 25 de septiembre de 1995.

Entre los convenios no vigentes suscritos por el Ecuador están aquellos negociados con los Estados Unidos Mexicanos y el Reino de Bélgica.

De entre los convenios enumerados procederé a analizar el suscrito con Italia el año de 1984, denominado «Convenio para evitar la doble imposición en materia de impuesto sobre la renta y sobre el patrimonio y para prevenir la evasión fiscal» y que, para efectos de este estudio, es un «convenio tipo», ya que el resto de convenios suscritos con países desarrollados, en lo sustancial, adoptan iguales soluciones.

Antes, vale anotar que el texto del convenio en primer lugar empieza definiendo los impuestos que tanto en Italia como en Ecuador son considerados como de afectación a la renta o ingreso y al patrimonio de las personas; incluso se deja abierta la posibilidad de la creación de impuestos futuros de naturaleza esencialmente idéntica o económicamente análoga, que empezarán a regir luego de la suscripción del tratado. Más adelante se proporciona la definición de algunos términos empleados a lo largo del texto.

#### Acerca de la residencia

El convenio se aplica a las personas residentes de uno o de ambos estados contratantes, para ello este pacto determina que se entenderá como residente de un Estado contratante a «toda persona que en virtud de la legislación de este Estado esté sujeta a imposición en él por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga».

El texto del convenio, al definir a una persona residente, es demasiado laxo, especialmente cuando dice «cualquier otro criterio de naturaleza análoga». Se considera al igual que en otros tratados impositivos al residente como domiciliado.

El Art. 4 de la Ley de Régimen Tributario Interno del Ecuador prevé que:

Son sujetos pasivos del impuesto a la renta las personas naturales, las sucesiones indivisas y las sociedades, nacionales o extranjeras, domiciliadas o no en el país, que obtengan ingresos gravados de conformidad con las disposiciones de esta Ley.<sup>3</sup>

El Art. 58 del Código Tributario del Ecuador prevé que:

Para todos los efectos tributarios, se tendrá como domicilio de las personas naturales, el lugar de su residencia habitual o donde ejerzan sus actividades económicas; aquel donde se encuentren sus bienes, o se produzca el hecho generador.<sup>4</sup>

3. Ediciones Legales, *Régimen Tributario Ecuatoriano. Ley de Régimen Tributario Interno*. tomo 11, actualizado a enero de 1998.

4. Ediciones Legales, *Régimen Tributario Ecuatoriano. Código Tributario*, tomo 1, actualizado a enero de 1998.

Más adelante el Art. 59 del mismo cuerpo legal determina que

se considerarán domiciliados en el Ecuador los extranjeros que, aunque residan en el exterior, aparezcan percibiendo en el Ecuador cualquier clase de remuneración, principal o adicional; o ejerzan o figuren ejerciendo funciones de dirección, administrativa o técnica, de representación o de mandato, como expertos, técnicos o profesionales, o a cualquier otro título, con o sin relación de dependencia, o contrato de trabajo en empresas nacionales o extranjeras que operen en el país. Se tendrá, en estos casos, por domicilio el lugar donde aparezcan ejerciendo esas funciones o percibiendo esas remuneraciones; y si no fuere posible precisar de este modo el domicilio, se tendrá como talla Capital de la República.<sup>5</sup>

Si una persona física es residente de los dos estados contratantes, el convenio manda que su situación sea resuelta considerando los aspectos pertinentes constantes en el modelo de convenio de la OCDE. En el caso de una persona moral o jurídica, el convenio dispone que se la considerará residente del Estado en el que se encuentre su sede de dirección efectiva.

Los artículos que se han transcrito y que forman parte de la legislación tributaria ecuatoriana no riñen con las disposiciones del Pacto, sino que más bien los considero vastos, constatándose una situación que facilita la aplicabilidad del convenio en el territorio de los estados signatarios.

#### Acerca del establecimiento permanente

En este convenio se entiende por «establecimiento permanente» las sedes de dirección; las sucursales; las oficinas; las fábricas; los talleres; las minas, canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales; una obra de construcción o de montaje cuya duración exceda de doce meses.

El numeral 2 del Art. 5 del convenio, que se refiere al establecimiento permanente, debe adecuarse a las realidades existentes en los respectivos países y, en este sentido, su redacción debería haber sido más precisa y ajustada al derecho internacional tributario; por ello creo conveniente que en dicho numeral se trate de: a) una sede de dirección de la actividad; b) una sucursal, agencia u oficina; c) una fábrica, planta o taller industrial o de ensamblaje; d) una mina, cantera o cualquier otro lugar de extracción o explotación de recursos naturales; y, f) un establecimiento u oficina para servicios técnicos de consultoría cuando la actividad sea por un tiempo mayor de 12 meses.

De igual forma es necesario que para el futuro se incorpore un párrafo acer

5. *Ibidem*: revisar el Art. 60 que trata del domicilio de las personas jurídicas; el Art. 61 que trata sobre la fijación de domicilio especial; y, el Art. 62 que trata de las personas domiciliadas en el extranjero.

ca de las filiales o sucursales de las sociedades de capital de un Estado contratante y que operen en el otro Estado, en el sentido de que éstas -las sociedades filiales de una matriz- se someterán a imposición de conformidad a la normativa del convenio y de la legislación interna de ese Estado contratante.

Al respecto, el Art. 7, numeral 1 del Reglamento de Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno del Ecuador señala que para efectos tributarios, establecimiento permanente es el lugar fijo en que una empresa efectúa todas (1 parte de sus actividades; se considera que una empresa extranjera tiene establecimiento permanente en el Ecuador, cuando: a) mantenga lugares o centros fijos de actividad económica, como cualquier centro de dirección de la actividad; cualquier sucursal, agencia, filial, subsidiaria u oficina que actúe a nombre y por cuenta de una empresa extranjera; fábricas, talleres, bienes inmuebles u otras instalaciones análogas; minas, yacimientos minerales, canteras, bosques, factorías y otros centros de explotación o extracción de recursos naturales; cualquier obra material inmueble, construcción o montaje; almacenes de depósitos de mercaderías destinadas al comercio interno y no únicamente a demostración o exhibición; b) tenga una oficina para 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; 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; c) una persona o entidad que desarrolle en el país, por cuenta de una empresa extranjera, alguna actividad económica en cualquiera de las siguientes formas: con poder para comprometer legalmente a las personas o empresas para quienes trabajan; ligadas mediante contrato para realizar actividades económicas por cuenta de las personas o empresas para quienes trabajen; con tenencia de mercaderías de propiedad de una empresa extranjera, destinadas a la venta en el Ecuador; y, 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.

El mismo artículo en el numeral 2 determina que el establecimiento permanente no comprende: a) el uso de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercaderías pertenecientes a la sociedad; b) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercaderías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas; c) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa, con el único fin de que sean procesadas por otra empresa; d) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de recoger información para la empresa o de comprar bienes, valores o mercancías sin el ánimo de revenderlos en el país; e) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de hacer publicidad, suministrar información, realizar investigaciones científicas o desarrollar otras actividades similares que tengan

carácter preparatorio o auxiliar, siempre que estas actividades se realicen por la propia sociedad; f) 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.<sup>6</sup>

La legislación ecuatoriana ha asimilado ampliamente la ficción del establecimiento permanente; prueba de ello es la simple comparación que se puede hacer entre el texto del convenio referido al establecimiento permanente y el texto de la ley nacional sobre el mismo tema. El convenio en esta parte debe ser adecuado a nuestra legislación.

### Rentas inmobiliarias

Del texto del convenio se entiende que las rentas que un residente de un Estado contratante obtenga de bienes inmuebles situados en el otro Estado contratante serán gravables en este otro Estado.

En el numeral 2 del Art. 2 de la Ley de Régimen Tributario Interno, se considera renta a los ingresos que se obtienen en el exterior por personas naturales ecuatorianas domiciliadas en el país o por sociedades nacionales;<sup>7</sup> 10 que implica que en este caso el Ecuador ha renunciado a su potestad de imposición sobre rentas que percibe un residente de Ecuador por virtud de bienes inmuebles situados en Italia.

### Acerca de los beneficios de las empresas

De los beneficios empresariales, se podría decir que el Ecuador, al haber asimilado la figura del establecimiento permanente, está autorizado para gravar los ingresos de una empresa italiana, solamente si ésta realiza sus actividades en el Ecuador por medio de un establecimiento permanente, solamente en la medida en que puedan atribuirse los beneficios a dicho establecimiento. Creo oportuno sugerir que para 10 futuro ya no se convenga a decir en un texto de un convenio «pero solo en la medida que puedan atribuirse a este establecimiento permanente», sino «pero solo en la cuantía que puedan atribuirse a este establecimiento permanente». Tomar

6. Ediciones Legales, *Régimen Tributario Ecuatoriano. Ley de Régimen Tributario Interno*, tomo 11, actualizado a enero de 1998.

7. *Ibidem*.

en cuenta esta consideración sería evitar interpretaciones antojadizas por parte de los interesados.

Los beneficios que proceden de la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional solamente serán gravables en el Estado contratante en el que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa. Sería saludable que se considere para el caso del transporte marítimo y aéreo como supuesto de imposición el lugar donde se haya domiciliado la empresa, a fin evitar las complicaciones propias de la determinación de una sede de dirección efectiva.

Al efecto, el segundo párrafo del Art. 32 de la Ley de Régimen Tributario Interno del Ecuador determina que los ingresos de fuente ecuatoriana que sean percibidos por empresas con o sin domicilio en el Ecuador, estarán exentas del pago de impuestos en estricta relación a lo que se haya establecido por convenios internacionales de reciprocidad tributaria, exoneraciones tributarias equivalentes para empresas nacionales y para evitar la doble tributación internacional. Siendo este el caso entre Ecuador e Italia, está demás cualquier comentario al respecto.<sup>8</sup>

En el caso de las empresas asociadas, por medio de este convenio, el Ecuador se sometió a lo determinado en el artículo pertinente del modelo de la OCDE, que permite al Estado perjudicado rectificar las determinaciones practicadas por las empresas radicadas en su territorio. Los hechos han demostrado que las vinculaciones jurídicas y económicas de las empresas asociadas son propicias a condicionar o crear transferencias con características muy alejadas de las ordinarias que ofrecen los negocios entre sociedades independientes, <sup>10</sup> que se traduce en ahorro tributario para ellas, con el consiguiente perjuicio para los fiscos de los estados donde actúan.

Por ello, es necesario que el Ecuador adopte medidas de defensa contra los abusos de los contribuyentes, especialmente aquellos que encuentran un campo fértil en el ámbito de las empresas asociadas, por medio de mayores controles fiscales realizados en forma conjunta por las administraciones tributarias interesadas.

#### Acerca de los dividendos, intereses y regalías

Para el caso de los dividendos, intereses y regalías, el convenio contempla un mismo tratamiento, es decir, los dividendos pagados por una sociedad residente de un Estado contratante a un residente del otro Estado contratante pueden someterse a imposición en este otro Estado; y los intereses y regalías (entendidos estos últimos también como cánones) que procedan de un Estado contratante y pagados a un residente del otro Estado contratante pueden someterse a imposición en este otro Estado.

Parece que respecto de los regímenes de los dividendos, intereses y regalías nuestro país no se ha inclinado justamente a favor de la tesis de la potestad tributa

8. *Ibidem*.

ria exclusiva de los países donde la sociedad que los distribuye está domiciliada o constituida, ya que se reconoce que esas rentas también pueden ser gravadas en el otro Estado contratante. Esta afirmación se agudiza si se revisa los numerales 4, 5 Y 7 del Art. 8 de la Ley de Régimen Tributario Interno, que incluye, entre otros ingresos de fuente ecuatoriana, a los beneficios o regalías de cualquier naturaleza, provenientes de los derechos de autor, así como de la propiedad industrial, tales como patentes, marcas, modelos industriales, nombres comerciales y la transferencia de tecnología; las utilidades que distribuyan, paguen o acrediten sociedades constituidas o establecidas en el país; y, los intereses y demás rendimientos financieros pagados o acreditados por personas naturales, nacionales o extranjeras, residentes en el Ecuador o por sociedades, nacionales o extranjeras, con domicilio en el Ecuador, o por entidades u organismos del Sector Público.<sup>9</sup>

En referencia a los dividendos pagados por una sociedad, según el texto del convenio (Art. 10), el Ecuador aceptaría la deducción del tributo que le corresponde percibir sobre los beneficios de fuente ecuatoriana, en favor de la hacienda italiana. Esta disposición cambia el sistema de tributación que, en el caso ecuatoriano, es únicamente en razón de la fuente, por aquella que consolida las rentas según el lugar de residencia del inversionista, conforme lo determina la ley de Italia.

Lo saludable sería que los dos estados atenúen recíprocamente la carga tributaria a través de una deducción total o parcial del respectivo impuesto; a la vez, deberían fijar un límite máximo de imposición y estudiar una legislación especial para normar las relaciones entre la matriz y sus filiales.

Sería saludable que para el gravamen de los intereses, se considere el lugar donde el prestamista coloca su capital y subsidiariamente servirse de las presunciones simples relacionadas con el domicilio del deudor o con el lugar desde el cual se hace el pago.

#### Acerca de las ganancias de capital

Las ganancias de capital que se deriven de la venta de bienes inmuebles serán gravables en el Estado contratante en que estén situados dichos bienes; mientras, las ganancias que se deriven de la venta de bienes muebles que sean parte del activo de un establecimiento permanente, o de aquellos que pertenezcan a una base fija que un residente de un Estado contratante posea en el otro Estado para la prestación de trabajos independientes, comprendidas las ganancias derivadas de la enajenación de ese establecimiento permanente o de esa base fija, serán gravables en ese otro Estado. El mismo artículo anota una salvedad, permitiendo que las ganancias que se deriven de la venta de buques o aeronaves explotados en tráfico internacional, o de bienes muebles afectos a la explotación de estos buques o aeronaves,

9. *Ibidem.*

solamente serán gravables en el Estado contratante donde esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.

El último párrafo de este artículo determina que las ganancias derivadas de la enajenación de cualquier otro bien distinto de los anotados solo serán gravables en el Estado contratante en que reside el transmitente.

Considero que está por demás el párrafo final al que he hecho mención en líneas precedentes, ya que sobre los bienes inmuebles y sobre los bienes muebles habría un tratamiento doble, lo que es repetitivo e incompatible con el resto del texto.

En el numeral 3 del Art. 8 de la Ley de Régimen Tributario Interno, que trata de los ingresos considerados de fuente ecuatoriana constan «las utilidades provenientes de la enajenación de bienes muebles o inmuebles ubicados en el país». En este artículo se refleja la efectiva potestad que tiene el Estado ecuatoriano de gravar estos ingresos, aplicando el criterio de la fuente o territorial, lo que se mantiene en virtud del convenio suscrito con Italia.

El literal b) del Art. 12 del Reglamento General a la Ley de Régimen Tributario Interno, en lo que concierne a este punto, determina que no estarán sujetas a impuesto a la renta las ganancias, ni serán deducibles los costos, gastos e impuestos incurridos en la enajenación ocasional de inmuebles.<sup>10</sup>

### Rentas producto de trabajos independientes

Estas rentas solo serán gravables en el Estado en el cual el residente preste sus servicios profesionales, a menos que este residente disponga habitualmente en el otro Estado contratante de una base fija para el ejercicio de sus actividades, en este caso tributará sobre las rentas gravables en el otro Estado contratante, pero solamente en la medida en que sean imputables a esta base fija.

Según el convenio los «servicios profesionales» comprenden especialmente actividades independientes de carácter científico, literario, artístico, educativo o pedagógico, así como las actividades independientes de médicos, abogados, ingenieros, arquitectos, odontólogos, contadores y auditores. Al respecto creo pertinente señalar que se debe entender esta enunciación como ejemplificativa de las profesiones ejercidas en forma independiente.

El país de residencia debe tener el primer derecho de gravar la remuneración de los servicios profesionales realizados por cuenta propia.

En la legislación ecuatoriana, el Art. 291 del Reglamento General a la Ley de Régimen Tributario Interno, define de la siguiente manera a los servicios profesionales: «... entiéndese por servicios profesionales aquellos prestados por perso

10. Ediciones Legales, *Régimen Tributario Ecuatoriano, Reglamento General a la Ley de Régimen Tributario Interno*, tomo 11, actualizado a enero de 1998.

nas naturales o sociedades sin relación de dependencia, que por su naturaleza requieran de formación o conocimientos especializados». El Art. 8 de la Ley de Régimen Tributario Interno considera en el numeral 1 como ingresos de fuente ecuatoriana, entre otros, los percibidos por ecuatorianos y extranjeros por actividades profesionales .11

El tratamiento de las rentas que se perciban por la prestación de servicios profesionales u otras actividades independientes no presenta contradicciones entre el texto del convenio y la legislación nacional.

#### Rentas producto de trabajos dependientes

Del convenio se deriva que la remuneración obtenida por servicios de un empleado solo será gravada en el Estado Contratante en donde el contribuyente sea residente. Sin embargo, estas remuneraciones también pueden ser gravadas por el Estado en el que se prestan los servicios, al igual que en el caso de los profesionales independientes. Por virtud del tratado suscrito con Italia, el país en donde se presten los servicios renunciará a su derecho de gravamen si la presencia del contribuyente en su territorio es solamente temporal, es decir menor de 183 días contados en uno o varios períodos durante el año fiscal considerado, a menos que el empleador sea residente en el país de origen de los ingresos o que la remuneración sea pagada por un establecimiento permanente o una base fija que el empleador mantenga en ese país.

El numeral 1 del Art. 8 de la Ley de Régimen Tributario Interno prevé como ingresos de fuente ecuatoriana los que perciban los ecuatorianos y extranjeros por actividades laborales. Considero que sobre este tema el Ecuador aplica el criterio de la fuente en forma atenuada, por cuanto en determinadas circunstancias constantes en el texto del Convenio renuncia a su potestad de imposición en favor del fisco italiano.

#### Acerca de los artistas y deportistas

Sin perjuicio de lo que el convenio establece como regla respecto a las rentas obtenidas por virtud de los trabajos independientes y dependientes, el Art. 17 de este Pacto determina que las rentas que un residente de un Estado contratante obtenga del ejercicio de su actividad personal en el otro Estado contratante, como artistas del espectáculo, actor de teatro, cine, radio y televisión o músico, o como deportista podrán someterse a imposición en este otro Estado.

Estos tipos de rentas están dentro del conjunto de categorías de renta que pueden gravarse sin limitación en el Estado de la fuente o situación.

11. Ediciones Legales, *Régimen Tributario Ecuatoriano*, tomos 1 y 11, actualizados a enero de 1998.

## Imposición sobre el patrimonio

Respecto del patrimonio, el Art. 23 del Convenio autoriza para que el Estado respectivo grave con el criterio de la residencia del contribuyente, mas no con el criterio de la fuente o territorial, el patrimonio constituido por bienes inmuebles y muebles, así como todos los demás elementos del patrimonio de un residente de un Estado contratante, con la salvedad de que si ese patrimonio se localiza en el otro Estado contratante, este último tendrá el derecho de gravarlo. El texto del Convenio evidencia una vez más el sometimiento del Ecuador al modelo de la OCDE.

Según el Convenio analizado, el patrimonio constituido por buques o aeronaves explotados en tráfico internacional así como por bienes muebles afectos a la explotación de tales buques o aeronaves, solo será gravable en el Estado contratante en que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.

Vale comentar, sobre esto último, que es indudable la ventaja que tienen los países desarrollados cuando países como el Ecuador aceptan estos artículos que privilegian al Estado en donde se encuentra la sede de dirección efectiva de la empresa, ya que solamente esos estados pueden aplicar talo cual impuesto; hago esta crítica porque generalmente las transnacionales de navegación marítima y navegación aérea, especialmente, son de inversionistas de los países desarrollados y muy pocas o casi ninguna pertenece a inversionistas de los países en vía de desarrollo.

## Normas para eliminar la doble imposición

Según el Convenio (Art. 24), para eliminar la doble imposición se utilizan dos métodos:

- a) Cuando un residente de Italia obtenga rentas imponibles en el Ecuador, al fijar sus impuestos a los réditos, Italia puede incluir esas rentas en la base imponible de dichos impuestos salvo que existan en contrario disposiciones contenidas en el convenio; en ese caso, Italia deducirá de los impuestos determinados de esta forma el impuesto a los ingresos pagado en el Ecuador, pero el monto de la deducción no podrá exceder la parte del impuesto italiano imputable a dichas rentas en la proporción en que las mismas participen en la formación del rédito total. Sin embargo, no se otorgará ninguna deducción en el caso en que la renta esté sujeta en Italia a impuesto por el método de retención en la fuente a pedido del beneficiario de la renta, de conformidad a la legislación italiana.
- b) Tratándose de Ecuador, se deducirá del impuesto sobre la renta que haya de percibirse sobre rentas procedentes de Italia de acuerdo con las leyes ecuatorianas, el impuesto percibido por el fisco italiano de conformidad a las leyes italianas, pero el monto de dicha deducción no podrá exceder la parte del

impuesto ecuatoriano imputable a dichas rentas en la proporción en que las mismas participen en la formación del rédito total.

Además de los ingresos de fuente ecuatoriana obtenidos a título gratuito u oneroso, bien sea que provengan del trabajo, del capital o de ambas fuentes, consistentes en dinero, especies o servicios, la legislación ecuatoriana también considera como renta a los ingresos obtenidos en el exterior por personas naturales ecuatorianas domiciliadas en el país o por sociedades nacionales (Art. 2 de la LRTI). Se entiende por sociedad nacional la constituida en el Ecuador de conformidad con la legislación ecuatoriana (Art. 293 RGLRTI). La base imponible del impuesto a la renta está constituida por la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios gravados con el impuesto, menos las devoluciones, descuentos, costos, gastos y deducciones, imputables a tales ingresos (Art. 17 LRTI).

Este artículo pertinente del convenio no está en contradicción a la legislación ecuatoriana, ya que el numeral 3 del Art. 9 de la LRTI, determina que están exentos del impuesto a la renta aquellos ingresos exonerados en virtud de convenios internacionales.<sup>12</sup>

Inmerso en la investigación para redactar este análisis, no encontré documento alguno que reposara en la Oficina de Tratados Internacionales del Ministerio de Relaciones Exteriores del Ecuador que hiciera referencia a la consulta previa que debió hacer el gobierno de nuestro país con los demás países en el seno del Consejo de Política Fiscal del Acuerdo de Cartagena. Se entiende que es obligatorio para los países miembros hacer este tipo de consultas antes de concretar convenios para evitar la doble tributación internacional con terceros países.

He comprobado que la negociación de los convenios para evitar la doble imposición internacional debe transitar un sinuoso y lento camino; para corroborarlo basta anotar que el convenio entre Ecuador e Italia se firmó en el mes de mayo de 1984 y entró en vigor en 1990. Esto demuestra la plena vigencia de las trabas burocráticas que se agravan con los cambios de gobierno y por ende de políticas y lineamientos gubernamentales, las constantes renovaciones de los cuadros en la administración tributaria y los avatares políticos que experimentan países como el nuestro, carentes de una tradición de legalidad y cultura jurídica.

12. *Ibidem*. Al respecto cabe citar el Art. 11 del Reglamento General de la LRTT, que considera convenio internacional aquel que haya sido suscrito por el gobierno nacional con otro gobierno extranjero u organismo internacional y que hubiera sido ratificado por el H. Congreso Nacional, cuando las normas constitucionales y legales pertinentes así lo requieran.



## CAPÍTULO 6

# Conclusiones y recomendaciones

### 1. CONCLUSIONES

Las relaciones internacionales en los últimos años se han multiplicado, lo que ha propiciado la preocupación de estudiosos de diversas ramas del saber, entre ellos, los juristas que en buen número han profundizado en el derecho internacional público y particularmente en el derecho internacional tributario. Estos cultores del derecho no han podido sustraerse de nuevas realidades como la integración de los países en bloques económicos, la globalización en todos los ámbitos, la presencia de las empresas transnacionales y la gran movilidad de bienes y servicios, así como de recursos humanos y financieros, aportando con sus ideas y creaciones a la construcción de casi un siglo de la doctrina del derecho internacional tributario.

El derecho internacional tributario es un ramo del derecho internacional público que estudia los principios, normas y procedimientos idóneos para la solución de los problemas que se derivan cuando los estados manifiestan en el orden internacional su criterio de atribución de potestad tributaria. Se ocupa principalmente de la doble imposición internacional, la evasión fiscal y de la cooperación de los estados para fines fiscales. El derecho internacional tributario tiene como fuentes, a más de las fuentes ordinarias del derecho internacional común, la normativa interna de los estados, los tratados fiscales internacionales, la costumbre de derecho internacional, los principios generales del derecho internacional y la doctrina de publicistas autorizados.

La costumbre ha sido reconocida universalmente como derecho y es considerada por los estados, es de gran importancia ya que el derecho internacional general está formado por normas consuetudinarias y principios generales de derecho. Sin embargo, en el derecho internacional tributario la costumbre tiene menos campo de acción que en otras ramas del derecho internacional, debido a las fuertes influencias que han tenido las administraciones tributarias en los presupuestos de hecho formulados en la ley de cada país.

Los principios generales del derecho internacional constituyen una fuente importante del derecho internacional tributario, pese a la subsidiariedad con que la doctrina los ha adjetivado, otorgando prevalencia a los tratados, la costumbre y la legislación interna de los estados.

Los fallos o decisiones judiciales de organismos internacionales o, lo que es lo mismo, la jurisprudencia internacional, son una fuente valiosa del derecho internacional ya que no se limitan a coadyuvar para la resolución de un problema según precedentes, sino que sirven también para aplicar los principios generales del derecho. Gran significancia para el derecho internacional tributario tienen también la legislación y la jurisprudencia fiscal nacionales, así como las disposiciones administrativas producto de acciones coordinadas entre estados vinculados por un pacto.

Debido a que los estados generalmente han recurrido a su normativa interna para atenuar o eliminar la doble imposición internacional, y a que no existe una jurisprudencia internacional al respecto, se ha dado una importancia accesoria a los procesos de negociación para la suscripción de convenios o tratados fiscales; prueba de ello es el escaso número de pactos vigentes que han sido suscritos por el Ecuador y los demás países de la Comunidad Andina. Es hora de que nuestros países emprendan una política de relación con países de mayor desarrollo tendientes a la suscripción de tratados internacionales para atenuar o eliminar la doble imposición internacional.

A nivel mundial se percibe un auge en el número de tratados suscritos por los países para evitar la doble imposición internacional, lo que corrobora la presencia e importancia de nuevos actores en el orden internacional y la preocupación de los estados por favorecer la libre circulación de bienes y capitales, especialmente.

Los modelos de convenios tributarios de países desarrollados y de países en desarrollo, para evitar la doble imposición internacional, observan similar estructura en las temáticas que regulan; sin embargo, las posiciones que exhiben unos y otros son disímiles.

Un buen número de países latinoamericanos ha suscrito tratados para atenuar o eliminar la doble imposición tributaria internacional; sin embargo, estamos lejos de compararnos con el número de países desarrollados que intervienen en este tipo de convenios. El número de convenios suscritos entre países desarrollados es muy superior al de los países en desarrollo.

Los convenios fiscales suscritos para atenuar o eliminar la doble imposición internacional, limitan las posibilidades de imposición de un determinado Estado en la medida en que dicha limitación sea necesaria para evitar la doble imposición internacional, pero está claro que no otorga nuevas facultades impositivas que no existan ya en la ley interna de los estados contratantes.

Los tratados y convenios internacionales constituyen un todo en sí mismo, que se aplica, interpreta y deroga con arreglo a los principios y criterios que ellos mismos incorporan, y que gozan por tanto, de una suerte de impermeabilidad con respecto a las normas fiscales internas de los respectivos países que los suscriben.

Resulta prácticamente imposible evitar la doble imposición internacional, pero sí se puede a través de un tratado o convenio regular este fenómeno, para evitar en gran medida sus nocivos efectos frente a las personas contribuyentes.

Los convenios para evitar la doble imposición internacional generalmente tienen el propósito de exonerar o reducir los tributos que una persona debe pagar en el Estado en el cual tiene su domicilio principal o centro de interés económico, en razón de la consolidación de todos sus beneficios, incluidos aquellos que proceden de terceros países. Esta exoneración o reducción se produce bien por el sistema legal interno o por medio de convenios con otros estados, los cuales acuerdan ciertas compensaciones tributarias entre sí. Estas compensaciones tienen aplicación recíproca cuando los estados que suscriben los convenios cuentan con un mismo sistema tributario; pero, cuando existen diferentes sistemas, la reciprocidad no se cumple y generalmente se presentan casos en los que la exoneración o reducción corre a cargo de uno de los estados en beneficio del otro.

La Sociedad de Naciones, la Organización de las Naciones Unidas (ONU), la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), han sido organismos internacionales que han luchado contra la doble imposición internacional a través de los años, con trascendentales aportes, al derecho internacional tributario, que van desde estudios en comités especializados hasta la propuesta de modelos de convenio para atenuar o eliminar la doble imposición internacional y que encarnan la posición de los grupos de países imperantes en dichos organismos.

En Latinoamérica, a partir de la década de los 40, se ha observado un notable adelanto en los estudios de carácter tributario internacional, hasta se llegó a proponer un Modelo de Convenio contenido en la Decisión 40 del ordenamiento jurídico del Acuerdo de Cartagena y que no es observado rígidamente por los países de la Comunidad Andina el momento de negociar tratados con países denominados del primer mundo.

La potestad tributaria es propia de los estados y consiste en la facultad de establecer tributos mediante ley, se la conoce también como poder tributario, supremacía tributaria, poder fiscal, potestad impositiva, poder de imposición. Es permanente, irrenunciable e indelegable a otro Estado.

La doble imposición internacional se produce por el conflicto que ocasionan los diferentes criterios de atribución de potestad tributaria manifestados por los estados, y que básicamente son el del domicilio o residencia defendido por los países desarrollados, y el de la fuente o territorial sostenido por los países en vía de desarrollo.

La doble imposición tributaria internacional consiste en la aplicación por parte de dos o más estados de un impuesto similar, acerca de un mismo hecho imponible, sobre el mismo sujeto pasivo o contribuyente, en el mismo lapso.

Ninguno de los principios de atribución de potestad tributaria es adoptado en forma rígida por sus defensores. Muchos de los países sostenedores del principio de la fuente gravan aunque sea ocasionalmente rentas obtenidas fuera de las fronteras por residentes en el país. Por otra parte, los países defensores del principio de la radicación del contribuyente atemperan este criterio mediante los procedimientos del

crédito por inversiones, crédito por impuesto pagado y crédito por impuesto exonerado.

El principio de radicación del contribuyente, que abarca a los criterios del domicilio y de la residencia, siempre ha sido defendido por los gobiernos de los países desarrollados, ya que éstos otorgan créditos e invierten en los países menos afortunados y de allí surge su natural interés de gravar las ganancias que obtienen en el extranjero.

Al igual que el criterio de la fuente, aún no se ha logrado uniformidad de concepto en la definición de «establecimiento permanente». Esta ficción jurídica nos provee el presupuesto para la sujeción de una actividad económica de una persona jurídica extranjera a la normativa tributaria de nuestros países. El establecimiento permanente ha sido asimilado casi sin reciedumbre en los países de la Comunidad Andina, constituyéndose de esta forma en un elemento de monta en los convenios tributarios internacionales y por ende en el derecho internacional tributario.

Es una certidumbre la transnacionalización de la renta y el patrimonio por virtud especialmente del incremento de las relaciones comerciales intra e interregionales, lo que ha motivado a los países -en este caso latinoamericanos- a conceder facilidades esencialmente en el orden tributario para la liberalización del comercio, movilidad de capitales, instalación de empresas y sus filiales, etc., con el fin de atraer inversión extranjera en sus diferentes formas. La transnacionalización de la renta y el patrimonio ocurre cuando las personas y las empresas, por medio de su accionar, configuran una renta y un patrimonio fuera de sus linderos patrios.

Considero que son aceptables las posiciones de los estados desarrollados y de los que están en proceso de desarrollo respecto de sus criterios de imposición, por cuanto encarnan sus justos y verdaderos intereses nacionales. De allí la necesidad de que los dos grupos de países aúnen esfuerzos para lograr equidad en la aplicación de sus pretensiones: entonces estaremos frente a países ganadores y no frente a niveles económicos adversos.

Para atenuar o eliminar la doble imposición los estados de la Comunidad Andina han aplicado medidas unilaterales con buenos resultados, aproximando sus sistemas tributarios al modelo aprobado por la Decisión 40 del Acuerdo de Cartagena, pese a que la doctrina aconseja que las soluciones para atenuar o eliminar la doble imposición deben nacer de la celebración de tratados internacionales.

En general, se han propuesto cuatro sistemas para atenuar o eliminar la doble imposición internacional: a) la exención de rentas obtenidas en el exterior, que es atractivo para los países menos desarrollados; b) el crédito de impuestos pagados en el exterior (Tax Credit), que es lesivo para los países en desarrollo pero efectivo para eliminar la doble imposición; c) el descuento por impuestos exonerados (Tax Sparing), una solución aceptable en caso de que no se reconozca íntegramente el criterio de la fuente; y, d) el descuento por inversiones en el exterior, que en la rea

lidad no descarta la doble imposición, a menos que exista un gran nivel de cooperación entre los países suscriptores de un convenio tributario internacional.

La doctrina latinoamericana ha sustentado con mayor o menor fortuna el criterio de la fuente o territorial en los diversos foros y solo en los últimos años se ha percatado de la presencia de nuevos actores internacionales y de la necesidad de impulsar el proceso de integración, armonizar políticas tributarias, fomentar la coordinación de las administraciones tributarias, celebrar convenios para atenuar o eliminar la doble imposición internacional, luchar contra la evasión, promover estudios técnicos en materia tributaria, fomentar las inversiones y el intercambio de tecnología, asegurar la prevalencia de los tratados internacionales sobre los cuerpos normativos nacionales, etc.

Respecto de la tributación de las empresas en el Grupo Andino, el principio jurisdiccional de la fuente o territorial es observado por la mayoría de los países de la Comunidad; las empresas o sociedades como sujetos pasivos del impuesto a la renta se entienden de diferente forma en las legislaciones de los países; respecto de la renta imponible, la mayoría de estados considera renta imponible al total de ingresos o incrementos de patrimonio; existen diferencias respecto de la imposición a la renta de las subsidiarias o sucursales de casas matrices con domicilio en el extranjero, de los dividendos, intereses, regalías y prestaciones de asistencia técnica.

Las normas de «estabilidad tributaria» son una realidad presente en los cuerpos legales de los países de la Comunidad, constituyéndose en elementos favorables para los grandes inversionistas especialmente. La figura de la estabilidad tributaria empuja a los países a una lucha sin cuartel por captar inversiones, ahondando sus diferencias; al garantizar dicha estabilidad, además, las leyes internas pueden ir en contra de normas de carácter internacional adoptadas en los convenios fiscales interestatales.

El objetivo del Anexo 1 la Decisión 40, que contiene el Convenio para evitar la doble tributación entre los países miembros, es reducir o eliminar de plano las distorsiones de tipo fiscal que causan la separación y desigualdad de los sistemas tributarios de los países signatarios del Acuerdo de Cartagena y que inciden en forma gravitante en el proceso de integración regional. El Modelo Andino adopta como criterio de atribución de potestad tributaria o de vinculación el de la fuente productora de riqueza.

La Decisión 40 del Acuerdo de Cartagena, a pesar de ser una norma jurídica comunitaria que tiene por destino la eliminación de las distorsiones de carácter fiscal entre los países suscriptores del Acuerdo, y de ellos con terceros países, no ha logrado evitar en su totalidad la doble o múltiple imposición, que en muchos casos alcanza ribetes confiscatorios en relación al impuesto a la renta, especialmente; ello demanda mayor dedicación en estudios tendientes a subsanar estos problemas.

Los países miembros del Grupo Andino tienen como dificultad común el es

tar imposibilitados de fiscalizar las rentas de fuente extranjera debido a sus débiles administraciones tributarias.

La existencia de convenios multilaterales de carácter fiscal suscritos por países latinoamericanos es más un deseo que una realidad en los actuales momentos. La ausencia de una armonización previa de los sistemas fiscales dificulta la conclusión de este tipo de convenios.

El Modelo de Convenio para evitar la doble imposición sobre la renta y el patrimonio de la OCDE de 1977 y 1992, señala las normas de los convenios a suscribir y las alternativas que pueden acordar los estados contratantes. Independientemente de los convenios para evitar la doble imposición por los estados contratantes, éstos pueden eliminar otros supuestos de doble imposición mediante negociaciones, por ejemplo aplicando el crédito de impuesto. Es sabido que cuando se atribuye el derecho de imposición exclusiva a uno de los estados se elimina automáticamente la doble imposición internacional. Vale citar que en algunos supuestos las medidas unilaterales aplicadas por los estados inutilizan las correspondientes cláusulas de un convenio fiscal. Los países desarrollados insisten en que si la imposición es compartida por dos estados, corresponde al de la residencia evitar la doble imposición aplicando alguna modalidad de compensación o imputación del impuesto exigido por el Estado de la fuente o de la situación.

En los modelos de convenio analizados se trata de evitar la aplicación de los beneficios de cada convenio mediante comportamientos reñidos o contrarios a la buena fe; de igual forma otorgan importancia al procedimiento amistoso para resolver las cuestiones que plantean las legislaciones nacionales respecto, especialmente, a las actividades de las empresas.

Del análisis realizado al convenio suscrito entre Ecuador e Italia para evitar la doble imposición en materia de impuesto sobre la renta y sobre el patrimonio, y para prevenir la evasión fiscal, se desprende que Ecuador se aleja de la posición adoptada por medio de la Decisión 40 del Acuerdo de Cartagena; asimila sin reparos la ficción del «establecimiento permanente», y no logra instrumentar a través del convenio un control aceptable de las actividades de las empresas vinculadas; respecto de los regímenes de los dividendos, intereses y regalías el Ecuador no se inclina justamente a favor de la tesis de la potestad tributaria exclusiva de los países donde la sociedad que los distribuye está domiciliada, igual ocurre con las rentas producto de trabajos independientes y en relación de dependencia. En el caso de las rentas percibidas por artistas y deportistas, éstas pueden gravarse sin límite en el Estado de la fuente productora de ingresos. El convenio adopta como medida para eliminar la doble imposición el crédito por impuesto pagado.

## 2. RECOMENDACIONES

Se recomienda que sea recogido, el principio de respeto a la primacía de los tratados y convenios internacionales, así como a su autonomía, en caso de que se estime necesario su expreso reconocimiento en un texto básico las Constituciones de los ordenamientos jurídicos de los países de la Comunidad Andina, para evitar que este principio se vaya repitiendo, con más o menos fortuna, en las normas que regulan los correspondientes impuestos y para evitar la violación a la aplicabilidad directa del derecho internacional.

La doctrina individual o colectiva es un medio auxiliar para determinar las reglas del derecho, que no por ello deja de ser relevante para la mejor aplicación del orden jurídico por parte de los estados y de los particulares. Recomiendo que los estados de la Comunidad Andina fomenten la investigación y los estudios de nivel superior en nuevas ramas del derecho con proyección internacional. En este propósito, la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, por medio del Area de Derecho y dentro de sus programas académicos de Maestría en Derecho Económico y Relaciones Económicas Internacionales especialmente, ha instituido cátedras relacionadas con las relaciones internacionales, integración económica, derecho de la integración, derecho económico, derecho internacional económico, régimen jurídico de la empresa, régimen jurídico de la producción, comercio exterior, negociaciones internacionales, régimen jurídico de los recursos naturales y ambientales, derecho del consumidor, etc.

Es necesario que se realicen esfuerzos por determinar claramente un concepto unificador de lo que se debería entender por fuente productora de ingresos, ya que éste sigue presentando dificultades. Asimismo, es imperioso reforzar la concepción tradicionalmente sostenida por los países latinoamericanos de gravar con el criterio de la fuente o territorial, en vista de que es lógico y justo que el país donde se instrumentaliza jurídicamente la riqueza, tiene el exclusivo derecho a gravarla.

Sería razonable -atendiendo la experiencia peruana- que se derogue el Art. 11 de los modelos contenidos en la Decisión 40 del Acuerdo de Cartagena, y en su lugar se incorpore uno que determine que los dividendos y cualquier otra forma de repartición de utilidades no configura renta gravable en ninguno de los países miembros. Operar así de seguro incentivará la inversión extranjera y evitaría la doble imposición.

Recomiendo que en las legislaciones de los países miembros se proceda a encuadrar la base jurisdiccional del impuesto a la renta a efectos de establecer como único criterio de vinculación el de la fuente. De esta forma las personas domiciliadas o residentes no estarían obligadas a tributar por sus rentas de fuente extranjera, sino que tributarían solo por sus rentas de fuente situada en el territorio de cada país miembro.

Los países miembros de la Comunidad Andina deben obrar en conjunto, debido a sus condiciones y problemas muy similares. El esquema de integración que los aproxima ha generado objetivos y planes comunes para enfrentar problemas preteritos acuciantes. Ecuador y Perú, luego de firmar el histórico acuerdo de paz el 26 de octubre de 1998, han sorteado uno de los principales problemas de cara a la integración subregional; parecería que las condiciones para marchar como un todo están dadas, la decisión política juega en este contexto un papel gravitante, y por ello no debe hacerse esperar.

La Comunidad Andina requiere con urgencia la institución de una autoridad supranacional cuyas decisiones sean vinculantes para los estados miembros, solamente así se alcanzaría una perfecta armonización de políticas en provecho del mejoramiento de las realidades sociales y económicas de la región. Es imperativo un agresivo proceso integrador basado en la voluntad política de los gobiernos andinos.

Para la negociación de convenios tributarios internacionales, el Ecuador requiere de equipos de profesionales idóneos, por lo que es imperativo fomentar la enseñanza y especialización en el derecho internacional público, el derecho internacional tributario y el derecho tributario. Asimismo es necesario incorporar verdaderos expertos en la materia para dirigir con éxito la administración fiscal y el proceso de integración subregional. Subsidiariamente, se deben eliminar las trabas burocráticas y los procedimientos meramente formales que debe transitar en la actualidad un convenio hasta tener plena vigencia, imprimiendo celeridad a cada instancia de negociación y reconocimiento en cada país.

Solamente con pleno conocimiento de la realidad que se vive en el mundo contemporáneo podremos participar en un proceso de reconocimiento de nuestras desigualdades y cuestiones que nos identifican, luego de lo cual será posible aunar esfuerzos para bregar en conjunto por el logro de una estabilidad económica aceptable y sobre todo acortar la distancia que nos separa de los países desarrollados. No se debe olvidar, para cumplir con este designio, desechar la politiquería desestabilizadora y los afanes separatistas.

Finalmente, recomiendo la revisión, negociación y actualización inmediata de los anexos de la Decisión 40 del Acuerdo de Cartagena, por contener normas y principios que ya no se compadecen con la realidad que viven nuestros países cuando estamos en el umbral del tercer milenio.

## ANEXO

# **Convenio entre el Gobierno de la República del Ecuador y el Gobierno de la República Italiana para evitar la doble imposición en materia de impuesto sobre la renta y sobre el patrimonio y para prevenir la evasión fiscal**

El Gobierno de la República del Ecuador y el Gobierno de la República Italiana;

Deseosos de concluir un Convenio a fin de evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta, sobre el patrimonio y para prevenir la evasión fiscal;

Han acordado las siguientes disposiciones:

## CAPITULO I

### AMBITO DE APLICACION DEL CONVENIO

#### **Artículo 1** **Ámbito Subjetivo**

El presente Convenio se aplica a las personas residentes de uno o de ambos Estados Contratantes.

#### **Artículo 2** **Impuestos Comprendidos**

1. El presente Convenio se aplica a los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio exigibles por cada uno de los Estados Contratantes, de sus subdivisiones políticas o administrativas o de sus entidades locales, cualquiera que sea el sistema de su percepción.

2. Se consideran impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio los que gravan la totalidad de la renta o del patrimonio o cualquier parte de los mismos, incluidos los impuestos sobre las ganancias derivadas de la enajenación de bienes mue

bles o inmuebles, los impuestos sobre el importe de sueldos o salarios pagados por las empresas, así como los impuestos sobre las plusvalías.

3. Los impuestos actuales a los que concretamente se aplica este Convenio son:

a) En el caso del Ecuador:

1. El impuesto sobre la renta;
2. Los impuestos adicionales sobre la renta; y,
3. El impuesto a los capitales en giro.  
(en adelante denominado «impuesto ecuatoriano»);

b) En el caso de Italia:

1. El impuesto sobre las rentas de las personas físicas.  
(imposta sul reddito delle persone fisiche); y,
2. El impuesto sobre las rentas de las personas jurídicas.  
(imposta sul reddito delle persone giuridiche); y,
3. El impuesto local sobre las rentas.  
(l'imposta locale sui redditi);  
Aún si esos impuestos son percibidos en forma de retención en la fuente.  
(en adelante denominado «impuesto italiano»).
4. Este Convenio se aplicará así mismo, a los impuestos futuros de naturaleza esencialmente idéntica o económicamente análoga que se añadan a los actuales o que los sustituyan después de la fecha de su firma. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes se comunicarán las modificaciones importantes que se introduzcan en sus respectivas legislaciones fiscales.

## CAPITULO II DEFINICIONES

### Artículo 3 Definiciones Generales

1. En este Convenio, a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente:

- a) el término «Italia» significa la República de Italia;
- b) el término «Ecuador» significa la República del Ecuador;
- c) los términos «un Estado Contratante» y «el otro Estado Contratante» significan, según corresponda, Italia o Ecuador;

- d) el término «persona» comprende las personas naturales, las sociedades y cualquier otra agrupación de personas;
- e) el término «sociedades» significa cualquier persona jurídica o cualquier entidad que se considere persona jurídica a efectos impositivos;
- f) las expresiones «empresa de un Estado Contratante» y «empresa del otro Estado Contratante» significan, respectivamente, una empresa explotada por un residente de un Estado Contratante y una empresa explotada por un residente del otro Estado Contratante;
- g) la expresión «tráfico internacional» significa todo "transporte efectuado por un buque o aeronave explotado por una empresa cuya sede de dirección efectiva esté situada en un Estado Contratante, salvo cuando el buque o aeronave se explote solamente entre puntos situados en el otro Estado Contratante;
- h) el término «nacionales» significa:
  - 1. todas las personas naturales que poseen la nacionalidad de Un Estado Contratante; y,
  - 2. todas las personas jurídicas, sociedades de personas y asociaciones constituidas conforme a la legislación vigente en un Estado Contratante;
- i) la expresión «autoridad competente» significa:
  - 1. en el caso de Italia, el Ministerio de Finanzas;
  - 2. en el caso de Ecuador, el Ministerio de Finanzas y Crédito Público.
- 2. Para la aplicación del presente convenio por un Estado Contratante, cualquier expresión nO definida de otra manera tendrá, a menos que el texto exija una interpretación diferente, el significado que se le atribuya por la legislación de este Estado Contratante relativa a los impuestos que son objeto del presente Convenio.

#### Artículo 4 Residente

1. A los efectos de este Convenio, la expresión «residente de un Estado Contratante» significa toda persona que en virtud de la legislación de este Estado esté sujeta a imposición en él por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga. Sin embargo, esta expresión no incluye a las personas que estén sujetas a imposición en este Estado exclusivamente por la renta que obtengan procedente de fuentes situadas en el citado Estado.

2. Cuando en virtud de las disposiciones del párrafo 1 una persona natural sea residente de ambos Estados Contratantes, su situación se resolverá de la siguiente manera:

- a) esta persona será considerada residente del Estado Contratante donde tenga una vivienda permanente a su disposición; si tuviera una vivienda permanente a su disposición en ambos Estados Contratantes, se considerará residente

- del Estado Contratante con el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas (centro de intereses vitales);
- b) si no pudiera determinarse el Estado Contratante 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 Contratantes, se considerará residente del Estado Contratante donde viva habitualmente;
  - c) si viviera habitualmente en ambos Estados Contratantes o no lo hiciera en ninguno de ellos, se considerará residente del Estado Contratante del que sea nacional;
  - d) si fuera nacional de ambos Estados Contratantes o no lo fuera de ninguno de ellos, las autoridades competentes de los dos Estados Contratantes resolverán el caso de común acuerdo.

3. Cuando en virtud de las disposiciones del párrafo 1 una persona que no sea una persona natural sea residente de ambos Estados Contratantes, se considerará residente del Estado en que se encuentre su sede de dirección efectiva.

## Artículo 5

### Establecimiento Permanente

1. A los efectos del presente Convenio, la expresión «establecimiento permanente» significa un lugar fijo de negocios en el que una empresa efectúa toda o parte de su actividad.

2. La expresión «establecimiento permanente» comprende, en especial,

- a) las sedes de dirección;
- b) las sucursales;
- c) las oficinas;
- d) las fábricas;
- e) los talleres;
- f) las minas, canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales;
- g) una obra de construcción o de montaje cuya duración exceda de doce meses.

3. El término «establecimiento permanente» no comprende:

- a) la utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa;
- b) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas;
- c) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de que sean transformadas por otra empresa;
- d) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías o el recoger información para la empresa;
- e) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de hacer pu

bilidad, suministrar información, realizar investigaciones científicas que tengan carácter preparatorio o auxiliar, siempre que estas actividades se realicen para la propia empresa.

4. Una persona que actúa en un Estado Contratante por cuenta de una empresa del otro Estado Contratante -salvo que se trate de un agente independiente comprendido en el apartado 5- se considera que constituye establecimiento permanente en el Estado primeramente mencionado si tiene y ejerce habitualmente en este Estado poderes para concluir contratos en nombre de la empresa, a menos que sus actividades se limiten a la compra de bienes o mercancías para la misma.

5. No se considera que una empresa tiene un establecimiento permanente en un Estado Contratante por el mero hecho de que realice sus actividades por medio de un corredor, un comisionista general o cualquier otro agente que goce de un estatuto independiente, siempre que estas personas actúen dentro del marco ordinario de su actividad.

6. El hecho de que una sociedad residente de un Estado Contratante controle o sea controlada por una sociedad residente del otro Estado Contratante, o que realice actividades en este otro Estado (ya sea por medio de establecimiento permanente o de otra manera), no convierte por sí solo a cualquiera de estas sociedades en establecimiento permanente de la otra.

## CAPITULO III IMPOSICION SOBRE LAS RENTAS

### **Artículo 6** **Rentas Inmobiliarias**

1. Las rentas que un residente de un Estado Contratante obtenga de bienes inmuebles (incluidas las rentas de exportaciones agrícolas o forestales) situados en el otro Estado Contratante serán gravables en este otro Estado.

2. La expresión «bienes inmuebles» tendrá el significado que se le atribuya de acuerdo con la legislación del Estado Contratante en que los bienes en cuestión estén situados. Dicha expresión comprende en todo caso los accesorios, el ganado y equipo utilizado en las explotaciones agrícolas y forestales, los derechos a los que se apliquen las disposiciones de derecho privado relativas a los bienes raíces. Se consideran entre otros como «bienes inmuebles» el usufructo de bienes inmuebles y los derechos a percibir pagos variables o fijos por la explotación o la concesión de la explotación de yacimientos minerales, fuentes y otros recursos naturales. Los buques, embarcaciones y aeronaves no se consideran bienes inmuebles.

3. Las disposiciones del párrafo 1 se aplican a las rentas derivadas de la uti

lización directa, del arrendamiento o de cualquier otra forma de explotación de los bienes inmuebles.

4. Las disposiciones de los párrafos 1 y 3 se aplican igualmente a las rentas derivadas de los bienes inmuebles de una empresa y de los bienes inmuebles utilizados para el ejercicio de trabajos independientes.

## Artículo 7

### Beneficios Empresariales

1. Los beneficios de una empresa de un Estado Contratante solo serán gravables en este Estado, a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado Contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él. En este último caso, los beneficios de la empresa serán gravables en el otro Estado, pero solo en la medida en que puedan atribuirse a este establecimiento permanente.

2. Sin perjuicio de lo previsto en el párrafo 3, cuando una empresa de un Estado Contratante realice su actividad en el otro Estado Contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él, en cada Estado Contratante se atribuirán a dicho establecimiento los beneficios que éste hubiera podido obtener de ser una empresa distinta y separada que realizase las mismas o similares actividades, en las mismas o similares condiciones, y tratase con total independencia con la empresa de la que es establecimiento permanente.

3. Para la determinación del beneficio del establecimiento permanente se permitirá la deducción de los gastos en que se haya incurrido para la realización de los fines del establecimiento permanente, comprendidos los gastos de dirección y generales de administración para los mismos fines, tanto si se efectúan en el Estado en que se encuentre el establecimiento permanente como en otra parte.

4. Mientras sea usual en un Estado Contratante determinar los beneficios imputables a los establecimientos permanentes sobre la base de un reparto de los beneficios totales de la empresa entre sus diversas partes, lo establecido en el párrafo 2, no impedirá que este Estado Contratante determine de esta manera los beneficios imponibles. Sin embargo, el método de reparto adoptado habrá de ser tal que el resultado obtenido esté de acuerdo con los principios contenidos en este artículo.

5. No se atribuirá ningún beneficio a un establecimiento permanente por el mero hecho de que éste compre bienes o mercancías para la empresa.

6. A efecto de los apartados anteriores, los beneficios imputables al establecimiento permanente se calcularán cada año por el mismo método, a no ser que existan motivos válidos y suficientes para proceder de otra forma.

7. Cuando los beneficios comprendan rentas regulares separadamente en otros artículos de este convenio, las disposiciones de aquellos no quedarán afectadas por las del presente artículo.

## Artículo 8

### Transporte Marítimo y Aéreo

1. Los beneficios procedentes de la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacionales solo serán gravables en el Estado Contratante en el que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.

2. Si la sede de dirección efectiva de una empresa de navegación estuviera a bordo de un buque se considerará que se encuentra en el Estado Contratante donde esté el puerto base del mismo, y si no existiera tal puerto base, en el Estado Contratante en el que resida la persona que explota el buque.

3. Las disposiciones del párrafo 1 se aplican también a los beneficios procedentes de la participación en un «pool», en una explotación en común o en un organismo internacional de explotación.

## Artículo 9 Empresas

### Asociadas

#### Cuando

- a) una empresa de un Estado Contratante participe directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa del otro Estado Contratante, o
- b) unas mismas personas participen 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 en uno y otro caso las dos empresas estén en sus relaciones comerciales o financieras unidas por condiciones aceptadas o impuestas que difieran de las que serían acordadas por empresas independientes, los beneficios que habrían sido obtenidos por una de las empresas de no existir estas condiciones, y que de hecho no se han producido a causa de las mismas, pueden ser incluidos en los beneficios de esta empresa y sometidos a imposición en consecuencia.

## Artículo 10

### Dividendos

1. Los dividendos pagados por una sociedad residente de un Estado Contratante a un residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en este otro Estado.

2. Sin embargo, estos dividendos pueden también someterse a imposición en el Estado Contratante en que resida la sociedad que pague los dividendos y según la legislación de este Estado, pero si el perceptor de los dividendos es el beneficiario

río efectivo, el impuesto así exigido no podrá exceder el 15 por 100 del importe bruto de los dividendos.

Las autoridades competentes de los Estados Contratantes establecerán de mutuo acuerdo la forma de aplicar estos límites.

Este párrafo no afectará la imposición de la sociedad respecto de los beneficios con cargo a los que se paguen los dividendos.

3. El término «dividendos» empleado en el presente artículo significa los rendimientos de las acciones o bonos de disfrute, de las partes de minas, de las partes de fundador u otros derechos, excepto los de crédito, que permitan participar en los beneficios, así como las rentas de otras participaciones sociales sujetas al mismo régimen fiscal que los rendimientos de las acciones por la legislación fiscal del Estado en que resida la sociedad que las distribuya.

4. Las disposiciones de los párrafos 1 y 2 no se explicarán si el beneficiario efectivo de los dividendos, residente de un Estado Contratante, ejerce en el otro Estado Contratante, del que es residente la sociedad que paga los dividendos, una actividad industrial o comercial a través de un establecimiento permanente aquí situado o presta unos trabajos independientes por medio de una base fija aquí situada con los que la participación que genera los dividendos esté vinculada efectivamente. En estos casos los dividendos serán gravables en este otro Estado Contratante conforme a su legislación interna.

5. Cuando una sociedad residente de un Estado Contratante obtenga beneficios o rentas procedentes del otro Estado Contratante, este otro Estado no puede exigir ningún impuesto sobre los dividendos pagados por la sociedad, salvo en la medida en que estos dividendos sean pagados a un residente de este otro Estado o la participación que generen los dividendos esté vinculada efectivamente a un establecimiento permanente o a una base fija situada en este otro Estado, ni someter los beneficios no distribuidos de la sociedad a un impuesto sobre los mismos, aunque los dividendos pagados o los beneficios no distribuidos consistan, total o parcialmente, en beneficios o rentas procedentes de este otro Estado.

## **Artículo 11**

### **Intereses**

1. Los intereses procedentes de un Estado Contratante y pagados a un residente de otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en este otro Estado.

2. Sin embargo, estos intereses pueden también someterse a imposición en el Estado Contratante del que procedan y de acuerdo con la legislación de este Estado, pero si el perceptor de los y intereses es el beneficiario efectivo, el impuesto así exigido no puede exceder el 10 por 100 del importe bruto de los intereses. Las

autoridades competentes de los Estados Contratantes establecerán de mutuo acuerdo la forma de aplicar este límite.

3. No obstante las disposiciones del párrafo 2, los intereses provenientes de uno de los Estados Contratantes estarán exentos en dicho Estado si:

- a) el deudor de los intereses es el Gobierno de ese Estado Contratante, o una de sus colectividades locales; o
- b) Los intereses son pagados al Gobierno del otro Estado Contratante o a una de sus colectividades locales o a una institución u organismo (y comprende a las instituciones financieras) pertenecientes en su totalidad a ese Estado Contratante o a una de sus colectividades locales; o
- c) Los intereses son pagados a otras instituciones u organismos (y comprende a las instituciones financieras) en razón de financiaciones convenidas por ellos en el marco de acuerdos concluidos entre los gobiernos de ambos Estados Contratantes.

4. El término «intereses», empleado en este artículo, significa los rendimientos de la deuda pública, de los bonos y obligaciones con o sin garantía hipotecaria y con derecho o no a participar en beneficios, y de los créditos de cualquier clase, así como cualquier otra renta que la legislación fiscal del Estado de donde procedan los intereses asimile a los rendimientos de las cantidades dadas a préstamo.

5. Las disposiciones de los párrafos 1 y 3 no se explicarán si el beneficiario efectivo de los intereses, residente de un Estado Contratante, ejerce en el otro Estado Contratante, del que proceden los intereses una actividad industrial o comercial por medio de un establecimiento permanente situado en este otro Estado o presta unos servicios profesionales por medio de una base fija situada en él, con 10 que el crédito que genera los intereses esté vinculado efectivamente. En estos casos el interés es imponible en ese otro Estado Contratante conforme a su legislación interna.

6. Los intereses se consideran procedentes de un Estado Contratante cuando el deudor es el propio Estado, una subdivisión política o administrativa, una entidad local o un residente de este Estado. Sin embargo, cuando el deudor de los intereses sea o no residente de un Estado Contratante, tengan en un Estado Contratante un establecimiento permanente o una base fija en relación con los cuales se haya contraído la deuda que da origen al pago de los intereses y soporten la carga de los mismos, estos se considerarán como procedentes del Estado Contratante donde estén situados el establecimiento permanente o la base fija.

7. Cuando, por razón de las relaciones especiales existentes entre el deudor y el beneficiario efectivo de los intereses o de las que uno y otro mantengan con terceros, el importe de los intereses pagados, habida cuenta del crédito por el que se paguen, exceda del que hubieran convenido el deudor y el acreedor en ausencia de tales relaciones, las disposiciones de este artículo no se aplican más que a éste último importe. En este caso el exceso podrá someterse a imposición, de acuerdo con

la legislación de cada Estado Contratante, teniendo en cuenta las demás disposiciones del presente Convenio.

## Artículo 12

### Regalías (Cánones)

1. Las regalías (cánones) procedentes de un Estado Contratante y pagadas a un residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en este otro Estado.

2. Sin embargo, estas regalías (cánones) pueden también someterse a imposición en el Estado Contratante del que procedan y de acuerdo con la legislación de este Estado, pero si el perceptor de las regalías (cánones) es el beneficiario efectivo, el impuesto así exigido no puede exceder del cinco por ciento del importe bruto de las regalías (cánones). Las autoridades competentes de los Estados Contratantes establecerán de mutuo acuerdo la forma de aplicar este límite.

3. El término «regalías» (cánones) empleado en el presente artículo significa las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso o la concesión de uso de un derecho de autor sobre una obra literaria, artística o científica, incluidas las películas cinematográficas o las cintas grabadas para la televisión o radio, o de una patente, marca de fábrica o de comercio, dibujo o modelo, plano, fórmula o procedimiento secreto, así como por el uso o la concesión de uso de un equipo industrial, comercial o científico, y por las informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.

4. Las disposiciones de los párrafos 1 y 2 no se aplicarán si el beneficiario efectivo de las regalías (cánones) residente de un Estado Contratante, ejerce en el otro Estado Contratante de donde proceden las regalías (cánones) una actividad industrial o comercial por medio de un establecimiento permanente situado en este otro Estado o presta unos servicios profesionales por medio de una base fija situada en él, con los que el derecho o propiedad por los que se pagan las regalías (cánones) serán imponible en ese otro Estado Contratante conforme a su legislación interna.

5. Cuando, por razón de las relaciones especiales existentes entre el deudor y el beneficiario efectivo de las regalías (cánones) o de las que uno y otro mantengan con terceros, el importe de las regalías (cánones) pagadas, habida cuenta de la prestación por la que se pagan, exceda del que habrían convenido el deudor y el beneficiario efectivo en ausencia de tales relaciones, las disposiciones, de este artículo no se aplican más que a este último importe. En este caso el exceso podrá someterse a imposición de acuerdo con la legislación de cada Estado Contratante, teniendo en cuenta las demás disposiciones del presente Convenio.

## Artículo 13 Ganancias de Capital

1. Las ganancias derivadas de la enajenación de bienes inmuebles, conforme se definen en el párrafo 2 del artículo 6, serán gravables en el Estado Contratante en que estén situados.

2. Las ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles que formen 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 posea en el otro Estado Contratante para la prestación de trabajos independientes, comprendidas las ganancias derivadas de la enajenación de este establecimiento permanente (solo o con el conjunto de la empresa) o de esta base fija, serán gravables en este otro Estado. Sin embargo, las ganancias derivadas de la enajenación de buques o aeronaves explotados en tráfico internacional, o de bienes muebles afectos a la explotación de estos buques o aeronaves solo serán gravables en el Estado Contratante donde esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.

3. Las ganancias derivadas de la enajenación de cualquier otro bien distintivo de los mencionados en los párrafos 1 y 2 solo serán gravables en el Estado Contratante en que reside el transmitente.

## Artículo 14 Trabajos Independientes

1. Las rentas que un residente de un Estado Contratante obtenga por la prestación de servicios profesionales u otras actividades independientes de carácter análogo solo serán gravables en este Estado, a no ser que este residente disponga de manera habitual en el otro Estado Contratante de una base fija para el ejercicio de sus actividades. Si dispone de dicha base, las rentas serán gravables en el otro Estado Contratante, pero solo en la medida en que sean imputables a esta base fija.

2. La expresión «servicios profesionales» comprende especialmente las actividades independientes de carácter científico, literario, artístico, educativo o pedagógico, así como las actividades independientes de médicos, abogados, ingenieros, arquitectos, odontólogos, contadores y auditores.

## Artículo 15 Trabajos Dependientes

1. Sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 16,18,19 Y 20, los sueldos, salarios y remuneraciones similares obtenidos por un residente de un Estado Con

tratante por razón de un empleo solo serán gravables en este Estado, a no ser que el empleo se ejerza en el otro Estado Contratante. Si el empleo se ejerce aquí, las remuneraciones percibidas por este concepto serán gravables en este otro Estado.

2. No obstante lo dispuesto en el párrafo 1, las remuneraciones obtenidas por un residente de un Estado Contratante por razón de un empleo ejercido en el otro Estado Contratante solo serán gravables en el primer Estado si:

- a) el perceptor no permanece en total en el otro Estado, en uno o varios períodos, más de ciento ochenta y tres días durante el año fiscal considerado, b) las remuneraciones se pagan por o en nombre de una persona empleadora que no es residente del otro Estado, y
- c) las remuneraciones no se soportan por un establecimiento permanente o una base fija que la persona empleadora tiene en el otro Estado.

3. No obstante las disposiciones precedentes del presente artículo, las remuneraciones obtenidas por razón de un empleo ejercido a bordo de un buque o aeronave en tráfico internacional serán gravables en el Estado Contratante en que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.

## Artículo 16

### Participaciones de Consejeros

Las participaciones, dietas de asistencia y otras retribuciones similares que un residente de un Estado Contratante obtenga como miembro de un Consejo de Administración o de Vigilancia de una sociedad residente del otro Estado Contratante serán gravables en este otro Estado.

## Artículo 17

### Artistas y Deportistas

1. No obstante lo dispuesto en los artículos 14 y 15, las rentas que un residente de un Estado Contratante obtenga del ejercicio de su actividad personal en el otro Estado Contratante, en calidad de artistas del espectáculo, actor de teatro, cine, radio y televisión, o músico, o como deportista podrán someterse a imposición en este otro Estado.

2. No obstante lo dispuesto en los artículos 7, 14 Y 15, cuando las rentas derivadas de las actividades ejercidas por un artista o deportista personalmente y en calidad de tal se atribuyan, no al propio artista o deportista, sino a otra persona, estas rentas podrán someterse a imposición en el Estado Contratante en el que se realicen las actividades del artista o deportista.

3. Las disposiciones de los párrafos 1 y 2 no serán aplicables sobre las remuneraciones y rentas derivadas de la prestación o actividad ejercitada en un Estado Contratante, si la permanencia en dicho Estado es financiado directa o indirecta

tamente, total o substancial mente, con fondos públicos del otro Estado Contratante, de una de sus subdivisiones políticas o administrativas, o de sus entidades locales.

## Artículo 18

### Pensiones

Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo 2 del artículo 19, las pensiones y demás remuneraciones análogas pagadas a un residente de un Estado Contratante por razón de un empleo anterior solo serán gravables en este Estado.

## Artículo 19

### Funciones Públicas

1. a) Las remuneraciones, excluidas las pensiones pagadas por un Estado Contratante o una de sus subdivisiones políticas o administrativas o entidades locales a una persona natural, por razón de servicios prestados a este Estado o a esta subdivisión o entidad, solo serán gravables en este Estado.

b) Sin embargo, estas remuneraciones solo serán gravables en el otro Estado Contratante si los servicios se prestan en este Estado y la persona natural es un residente de este Estado que:

i) posee la nacionalidad de este Estado, o

ii) no ha adquirido la condición de residente de este Estado solamente para prestar los servicios.

2. a) Las pensiones pagadas por un Estado Contratante o por alguna de sus subdivisiones políticas o administrativas o entidades locales, bien directamente o con cargo a fondos constituidos, a cualquier persona natural por razón de servicios prestados a este Estado o a esta subdivisión o entidad, solo serán gravables en este Estado.

b) Sin embargo, estas pensiones solo serán gravables en el otro Estado Contratante si la persona natural fuera residente y nacional de este Estado.

3. Las disposiciones de los artículos 15, 16 Y 18 se aplican a las remuneraciones y pensiones pagadas por servicios prestados en relación con las actividades comerciales o industriales realizadas por un Estado Contratante, una de sus subdivisiones políticas o administrativas o entidades locales.

## Artículo 20

### Profesores e Investigadores

Los profesores o investigadores que residan temporariamente en un Estado Contratante, durante un período que no exceda de dos años, con el fin de la en se

ñanza O de la investigación en una Universidad, Colegio, Escuela y otra institución similar y que son o fueron en el periodo inmediato anterior, residentes del otro Estado Contratante, estarán exentos del impuesto en el primer Estado Contratante por las remuneraciones provenientes de la actividad de enseñanza o investigación, siempre que esas remuneraciones provengan de fuentes situadas fuera de ese primer Estado.

## Artículo 21 Estudiantes

1. Las sumas que un estudiante o aprendiz que sea, o que haya sido en el período inmediato anterior a su visita a un Estado Contratante, residente del otro Estado Contratante y que se encuentre en el primer Estado al solo fin de proseguir sus estudios o su formación, recibidas para cubrir sus gastos de mantenimiento, de estudios o de formación no serán gravables en el primer Estado mencionado, siempre que ellas provengan de fuentes situadas fuera de este Estado.

2. Las remuneraciones que un estudiante o un aprendiz que sea o haya sido en el período inmediato anterior a su visita a un Estado Contratante, residente del otro Estado Contratante reciba a consecuencia de una actividad dependiente realizada de modo ocasional y no a tiempo completo en el primer Estado Contratante, por un periodo que sea razonablemente justificado en relación a la obtención de la finalidad mencionada en el párrafo 1, no serán gravables en este primer Estado.

## Artículo 22 Otras Rentas

1. Las rentas de un residente de un Estado Contratante, cualquiera que fuese su procedencia, no mencionadas en los anteriores artículos del presente Convenio solo podrán someterse a imposición en este Estado.

2. Las disposiciones del párrafo 1 no se aplican cuando el beneficiario de las rentas, residente de un Estado Contratante, realice en el otro Estado Contratante una actividad industrial o comercial por medio de un establecimiento permanente situado en él o preste servicios independientes por medio de una base fija situada en él, y el derecho o propiedad por los que se pagan las rentas esté vinculado efectivamente con estos establecimientos permanentes o base fija. En estos casos, las rentas podrán someterse a imposición en este otro Estado Contratante según su legislación interna.

## CAPITULO IV IMPOSICION SOBRE EL PATRIMONIO

### Artículo 23 Patrimonio

1. El patrimonio constituido por bienes inmuebles comprendidos en el artículo 6 que posea un residente de un Estado Contratante y que estén situados en el otro Estado Contratante será gravable en este otro Estado.

2. El patrimonio constituido por bienes muebles que formen parte del activo de un establecimiento permanente que una empresa de un Estado Contratante tenga en el otro Estado Contratante, o por bienes muebles que pertenezcan a una base fija que un residente de un Estado Contratante disponga en el otro Estado Contratante para la prestación de trabajos independientes, será gravable en este otro Estado.

3. El patrimonio constituido por buques o aeronaves explotados en tráfico internacional así como por bienes muebles afectos a la explotación de tales buques o aeronaves, solo será gravable en el Estado Contratante en que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.

4. Todos los demás elementos del patrimonio de un residente de un Estado Contratante solo serán gravables en este Estado.

## CAPITULO V

### Artículo 24 Disposiciones para eliminar la doble imposición

1. Queda entendido que la doble imposición se evitará de acuerdo con los párrafos siguientes del presente artículo.

2. Cuando un residente de Italia obtenga rentas imponibles en Ecuador, al fijar sus impuestos a los réditos a que se refiere el artículo 2 del presente Convenio, Italia puede incluir esas rentas en la base imponible de dichos impuestos salvo que determinadas disposiciones del presente Convenio lo establezcan de otro modo.

En este caso, Italia deberá deducir de los impuestos determinados de esta forma el impuesto a los réditos pagados en Ecuador, pero el monto de la deducción no podrá exceder la parte del impuesto italiano imputable a dichas rentas en la proporción en que las mismas participen en la formación del rédito total.

Sin embargo, no se otorgará deducción alguna en el caso en que la renta es

té sujeta en Italia a impuesto por el método de retención en la fuente liberatoria a pedido del beneficiario de la renta, según la legislación italiana.

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

## CAPITULO VI DISPOSICIONES ESPECIALES

### Artículo 25 No discriminación

1. Los nacionales de un Estado Contratante no serán sometidos en el otro Estado Contratante a ningún 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 este otro Estado que se encuentren en las mismas condiciones. No obstante lo dispuesto en el artículo 1, la presente disposición se aplica también a los nacionales de cualquiera de los Estados Contratantes aunque no sean residentes de ninguno de ellos.

2. Los establecimientos permanentes que una empresa de un Estado Contratante tenga en el otro Estado Contratante no serán sometidos a imposición en este Estado de manera menos favorable que las empresas de este otro Estado que realicen las mismas actividades.

Esta disposición no puede interpretarse en el sentido de obligar a un Estado Contratante a conceder a los residentes del otro Estado Contratante las deducciones personales, desgravaciones y reducciones impositivas que otorgue a sus propios residentes en consideración a su estado civil o cargas familiares.

3. A menos que se aplique las disposiciones del artículo 9, del párrafo 7 del artículo 11 o del párrafo 3 del artículo 12, los intereses, regalías (cánones) y otros gastos pagados por una empresa de un Estado Contratante a un residente del otro Estado Contratante son deducibles, para determinar los beneficios sujetos a imposición de esta empresa, en las mismas condiciones que si hubieran sido pagados a un residente del Estado mencionado en primer término. Igualmente, las deudas de una empresa de un Estado Contratante relativas a un residente del otro Estado Contratante son deducibles para la determinación de patrimonio imponible de esta em

presa en las mismas condiciones que si hubieran contraído con un residente del primer Estado.

4. Las empresas de un Estado Contratante cuyo capital esté, total o parcialmente, detentado o controlado, directa o indirectamente, por uno o varios residentes del otro Estado Contratante no están sometidas en el primer Estado Contratante a ningún impuesto u obligación relativa al mismo que no se exijan o que sean más gravosos que aquellos a los que estén o puedan estar sometidas otras empresas similares del primer Estado.

5. No obstante las disposiciones del artículo 2, lo dispuesto en el presente artículo se aplica a todos los impuestos, cualquiera que sea su naturaleza o denominación.

#### Artículo 26 Procedimiento Amistoso

1. Cuando una persona considere que las medidas adoptadas por uno o ambos Estados Contratantes implican o pueden implicar para ella una imposición que no esté conforme con el presente Convenio, con independencia de los recursos previstos por el Derecho Interno de los Estados, podrá someter su caso a la autoridad competente del Estado Contratante del que es residente, o si fuera aplicable el párrafo 1 del artículo 25, a la del Estado Contratante del que es nacional. El caso deberá ser planteado dentro de los dos años siguientes a la primera notificación de la medida que implique una imposición no conforme a las disposiciones de este Convenio.

2. La autoridad competente, si la reclamación le parece fundada y si ella no está en condiciones de adoptar una solución satisfactoria, hará lo posible por resolver la cuestión mediante un acuerdo amistoso con la autoridad competente del otro Estado Contratante a fin de evitar una imposición que no se ajuste con el Convenio.

3. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes harán lo posible por resolver las dificultades o disipar las dudas que plantee la interpretación o aplicación del Convenio mediante un acuerdo amistoso.

4. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes pueden comunicarse directamente entre sí a fin de llegar a un acuerdo según se indica en los apartados anteriores. Cuando se considere que éste acuerdo puede facilitarse mediante contactos personales, el intercambio de puntos de vista puede tener lugar en el seno de una Comisión compuesta por representantes de las autoridades competentes de los Estados Contratantes.

## Artículo 27

### Intercambio de Información

1. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes intercambiarán las informaciones necesarias para aplicar lo dispuesto en el presente Convenio, o en el Derecho Interno de los Estados Contratantes relativo a los impuestos comprendidos en el Convenio, en la medida en que la imposición exigida por aquél no fuera contraria al Convenio. El intercambio de información no está limitado por el artículo 1. Las informaciones recibidas por un Estado Contratante serán mantenidas secretas en igual forma que las informaciones obtenidas en base al Derecho Interno de este Estado y solo comunicará a las personas o autoridades (incluidos los tribunales y órganos administrativos) encargados de la gestión o recaudación de los impuestos comprendidos en el Convenio, de los procedimientos declarativos o ejecutivos relativos a estos impuestos o de la resolución de los recursos en relación con estos impuestos. Estas personas o autoridades solo utilizarán estos informes para estos fines. Podrán revelar estas informaciones en las audiencias públicas de los tribunales o en las sentencias judiciales.

2. En ningún caso con las disposiciones del párrafo 1 pueden interpretarse en el sentido de obligar a un Estado Contratante a:

- a) adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación y práctica administrativa o a las de otro Estado Contratante.
- 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 de otro Estado Contratante; y,
- c) suministrar informaciones que revelen un secreto comercial, industrial o profesional o un procedimiento comercial, o informaciones cuya comunicación sea contraria al orden público.

## Artículo 28

### Agentes Diplomáticos y Funcionarios Consulares

Las disposiciones del presente Convenio no afectan a los privilegios tributarios de que disfruten los agentes diplomáticos o funcionarios consulares, de acuerdo con los principios generales del Derecho Internacional o en virtud de acuerdos especiales.

## Artículo 29

### Demanda de Reembolso

1. Los impuestos recaudados en un Estado Contratante por medio de reten

ción en la fuente serán reembolsados por demanda del interesado cuando el derecho de percibir los impuestos está limitado por las disposiciones del presente Convenio.

2. Las demandas de reembolsos a presentar dentro de los términos establecidos por la legislación del Estado Contratante obligado a efectuar dicho reembolso, deben estar acompañadas por una declaración oficial del Estado Contratante del cual el contribuyente es residente certificando que las condiciones exigidas para beneficiarse de exenciones o de las reducciones previstas en este Convenio están cumplidas.

3. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes establecerán de común acuerdo, conforme a las disposiciones del artículo 26 del presente Convenio, las modalidades de aplicación del presente artículo.

## CAPITULO VII DISPOSICIONES FINALES

### Artículo 30 Entrada en Vigor

1. El presente Convenio será ratificado y los instrumentos de ratificación serán intercambiados en Roma, tan pronto como sea posible.

2. El Convenio entrará en vigor a partir de la fecha de intercambio de los instrumentos de ratificación y sus disposiciones serán aplicables:

- a) En lo que concierne a los impuestos percibidos por medio de la retención en la fuente, a las sumas pagadas o acreditadas a partir del 1 de enero del año en el cual se realice el canje de los instrumentos de ratificación.
- b) En lo que concierne a los otros impuestos sobre las rentas y el patrimonio, a los impuestos aplicables por cada período fiscal que comience a partir del 1 de enero del año en el cual se realice el canje de los instrumentos de ratificación.

3. Los pedidos de reembolso o de créditos de impuesto que da derecho el presente Convenio respecto de todos los impuestos adeudados por los residentes de uno de los Estados Contratantes relativos a períodos fiscales que comiencen a partir del 1 de enero del año en el cual se realice el canje de los instrumentos de ratificación y hasta la fecha de entrada en vigor del presente convenio pueden presentarse dentro de los dos años de la entrada en vigor de este Convenio o desde la fecha en que se ha percibido el impuesto si es posterior.

## Artículo 31

## Denuncia

1. El presente Convenio permanecerá en vigor en tanto no sea denunciado por un Estado Contratante. Cada Estado Contratante podrá denunciar el Convenio por vía diplomática con un preaviso mínimo de seis meses antes del fin de cada año calendario a partir del quinto año siguiente a aquél de su entrada en vigor.

En tal caso, el Convenio dejará de aplicarse:

- a) En lo que concierne a los impuestos percibidos por medio de la retención en la fuente, a las sumas pagadas o acreditadas a partir del 1 de enero del año calendario siguiente a aquél en el que la denuncia fuera notificada;
- b) En lo que concierne a los otros impuestos sobre la renta, y el patrimonio, a los impuestos aplicables por cada período final que comience a partir del 1 de enero del año calendario siguiente a aquél en el que la denuncia fuera notificada.

Hecho en Quito, a los veintitrés días del mes de mayo de mil novecientos ochenta y cuatro en dos ejemplares originales en idioma español e italiano siendo igualmente fehacientes ambos textos.

Por el Gobierno de la República del Ecuador  
Luis Valencia Rodríguez,  
Ministro de Relaciones Exteriores

Por el Gobierno de la República Italiana  
Bernardino Osio,  
Embajador

## PROTOCOLO

Al Convenio entre el Gobierno de la República del Ecuador y el Gobierno de la República Italiana para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio y para prevenir la evasión fiscal.

Al momento de la firma del Convenio entre el Gobierno de la República del Ecuador y el Gobierno de la República Italiana para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio y para prevenir la evasión fiscal los abajo firmantes han convenido las siguientes disposiciones que constituyen parte integrante de dicho Convenio.

Queda establecido:

- a) que, con referencia al término «residente» utilizado en el presente Convenio en cuanto se refiere a la República del Ecuador, este término es sinónimo de «domiciliado».
- b) que, con referencia al artículo 2, párrafo 3, si en el futuro un impuesto sobre el patrimonio fuese instituido en la República de Italia, el Convenio se aplicará también a dicho nuevo impuesto, y la doble imposición se evitará de acuerdo a las disposiciones del artículo 24.
- c) que, con referencia al artículo 7, párrafo 3, la expresión «gastos en que se haya incurrido para la realización de los fines del establecimiento permanente» significa los gastos directamente vinculados a la actividad del establecimiento permanente.
- d) que, con referencia al párrafo 1 del artículo 26, la expresión «con independencia de los recursos previstos por el Derecho Interno» significa que el procedimiento amistoso no es alternativo respecto al procedimiento contencioso nacional el cual, en todos los casos, deberá iniciarse previamente cuando el conflicto se refiere a una aplicación de los impuestos que no esté de acuerdo con el Convenio.
- e) la disposición del párrafo 3 del artículo 29 no excluye que las autoridades competentes de los Estados Contratantes puedan de común acuerdo establecer otros procedimientos para la aplicación de las reducciones de impuestos previstos en este Convenio.
- f) las remuneraciones pagadas a una persona física por razón de servicios prestados a los Ferrocarriles del Estado Italiano (FF.SS.), a la Empresa de Correos del Estado Italiano (PP.TT), al Instituto Italiano por el Comercio Exterior (ICE) y al Ente Italiano por el Turismo (E.N .I.T.) están incluidas en las disposiciones relativas a las funciones públicas y, en consecuencia, en los párrafos 1 y 2 del artículo 19 del Convenio.

Hecho en Quito, a los veintitrés días del mes de mayo de mil novecientos ochenta y cuatro en dos ejemplares en idioma español e italiano siendo igualmente fehacientes ambos textos.

Por el Gobierno de la República del Ecuador  
Luis Valencia Rodríguez,  
Ministro de Relaciones Exteriores

Por el Gobierno de la República Italiana  
Bernardino Osio,  
Embajador



# Bibliografía

## Libros

- Acosta, Simón Eugenio (coordinador). *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio*, Pamplona, Editorial Aranzadi, 1995.
- Albi Ibáñez, Emilio; García Ariznavarreta, José Luis. *Sistema fiscal español*, Barcelona, Editorial Ariel, Ila. edición, 1996-1997. - *Guiafiscal1994*, Madrid, Deusto S.A., 1994.
- Albiñana García, César. *Sistema tributario español y comparado*, Madrid, Editorial Tecnos, segunda edición, 1992.
- Bird, Richard; Oldman, Oliver (compiladores). *La imposición fiscal en los países en desarrollo*, traducción de la edición revisada, en inglés, por José Meza Nieto. Primera edición en español, México, Unión Tipográfica Editorial Hispano Americana, 1968.
- Cazorla Prieto, Luis M. *Lecciones del impuesto sobre la renta de las personas físicas*, Madrid, Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid, 1993.
- De Guzmán Palanca, Manuel. *Doctrinas ecuatorianas en el derecho internacional*, Quito, Corporación de Estudios y Publicaciones, 1974. *Diccionario Jurídico Omeba*, varios tomos, Buenos Aires, Driskill, 1990.
- Diez de Velasco Vallejo, M. *Instituciones de derecho internacional público*, tomo 1, Madrid, octava edición, 1988.
- García Belsunce, Horacio. *Temas de derecho tributario*, Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 1982.
- Giuliani Fonrouge, Carlos M.; Navarrine, Susana Camila. *Imposición al capital*, Buenos Aires, Editorial Depalma, 1983.
- Jarach Dino. *Curso superior de derecho tributario*, 1970.
- Kenneth Galbraith, John. *Historia de la economía*, Bogotá, Ariel Sociedad Económica, 1991.
- Krause, Michael, y otros. *Derecho tributario alemán, orientaciones para empresas extranjeras*, Bonn, 1982.
- López Espadafor, Carlos M. *Fiscalidad internacional y territorialidad del tributo*, Madrid, Editorial McGraw-Hill, 1995.
- Luna Osario, Luis. *Competir en el mundo y exportar*, Quito, Colección ITSA No. 1, 1995.
- Martín Oviedo, José María. *Problemas fiscales de la empresa*, Madrid, Aldus, 1976.
- Mazz, Addy. *Le convenzioni fra l' Italia e gli Stati dell' America Latina contro le doppie imposizioni nei traffici marittimi ed aerei*. Ponencia presentada en el seminario ILDAT en Italia, organizado por la Associazione Italiana per il diritto tributario latino-americano, Italia, 1992.

- Monroy Cabra, Marco Gerardo. *Derecho internacional público*, Santa Fe de Bogotá, Editorial Temis, tercera edición, 1995.
- Patiño, Rodrigo; Pozo, Teodoro. *Léxico jurídico tributario*, Quito, Corporación Latinoamericana para el Desarrollo, 1996.
- Plazas Vega, Mauricio A. *El liberalismo y la teoría de los tributos*, Santa Fe de Bogotá, Editorial Temis, 1995.
- Rizzo Romano, Alfredo. *Derecho internacional público*, Buenos Aires, Editorial Plus Ultra, tercera edición, 1994.
- Rodner S., James-Otis. *La inversión internacional en países en desarrollo*, Caracas, Editorial Arte, 1993.
- Rousseau, Charles. *Derecho internacional público*, Barcelona, Ediciones Ariel, tercera edición, 1966.
- Samaniego Madero, Marcelo. *Mecanismos de integración y cooperación internacional*, Quito, AFESE-ILDIS, 1995.
- Troya Jaramillo, José Vicente. *Derecho Internacional Tributario*, Quito, Corporación Editora Nacional, 1990.
- El nuevo derecho internacional tributario ecuatoriano*, documento del Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario, Quito, julio de 1998.
- Valdés Costa, Ramón. *Estudios de derecho tributario internacional*, Montevideo, Rosgal S.A., 1978.
- *Estudios de derecho tributario latinoamericano*, Montevideo, Rosgal S.A., 1982.
- Verdross, Alfred. *Derecho internacional público*, Madrid, Aguilar, 1980.
- Villegas, Héctor. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, tomo 1, Buenos Aires, Ediciones Depalma, 1984.
- Witker V., Jorge. *Derecho económico*, México, Harla, colección textos jurídicos universitarios. 1992.
- Introducción al derecho económico*, México, Harla, tercera edición, colección textos jurídicos universitarios, 1997.

#### Revistas y publicaciones especiales

- Revista de la XVIII Jornada Latinoamericana de Derecho Tributario*, varios autores. Montevideo, Uruguay, primera edición, septiembre de 1996.
- Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario. *Relatos nacionales de la XVIII Jornada Latinoamericana de Derecho Tributario*, varios autores, Fundación de Cultura Universitaria, Montevideo-Uruguay, 1996.
- Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario. *Relatos generales, informes técnicos especiales de la XVIII Jornada Latinoamericana de Derecho Tributario*, varios autores, Montevideo-Uruguay, 1996.
- Ministerio de Relaciones Exteriores, *Adhesión del Ecuador al GATTIOMC*, tomo 11, Quito Ecuador, 1995.

#### Leyes

- Régimen Tributario Ecuatoriano*, tomos 1, 11 y III, Ediciones Legales, actualizado a enero de 1998.

*Constitución Política de la República del Ecuador*, Ley No. 000, R.O. 2 de 13 de febrero de 1997.

*Ley de Casación*, Ley No. 27, R.O. 192 de 18 de mayo de 1993.

*Ley del Control Constitucional*, Ley 000, R.O. 99 de 2 de febrero de 1997.

*Ley de Promoción y Garantía de Inversiones*, Ley No. 46, R.O. 219 de 19 de diciembre de 1997.

#### Documentos

Convención sobre tratados. Decreto Supremo No. 48, R.O. 247 de 23 de julio de 1936.

Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados. Fuente: Ministerio de Relaciones Exteriores del Ecuador.

Convención multilateral tendiente a evitar la doble imposición de las regalías por derechos de autor. R.O. 565 de 10 de noviembre de 1994.

Convenio entre el gobierno de la República del Ecuador y el gobierno de la República Italiana para evitar la doble imposición en materia de impuesto sobre la renta y sobre el patrimonio y para prevenir la evasión fiscal. R.O. 407 de 30 de marzo de 1990.

Decisión 40 del Acuerdo de Cartagena.

Martínez Vera, Rogelio: ensayo titulado *La doble imposición internacional y los tratados internacionales en materia fiscal*, Centro de Investigación Jurídica del Instituto Tecnológico Superior de Monterrey, sin fecha. Fuente: Internet.

Martínez Vera, Rogelio: ensayo titulado *Convenios internacionales en materia fiscal suscritos por México*, Centro de Investigación Jurídica del Instituto Tecnológico Superior de Monterrey, sin fecha. Fuente: Internet. .

Territorialidad de la imposición. El modelo latinoamericano en teoría y práctica. Simposio en Munich, octubre de 1983. Archivo: Dr. José Vicente Troya Jaramillo.

José Vicente Troya Jaramillo, *El nuevo derecho Constitucional tributario ecuatoriano*, documento del Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario, Quito, julio de 1998.

#### Sistemas informáticos

Sistema Legal Lexis S.A.

Internet.

El objetivo primordial de esta investigación es llamar la atención a gobernantes, servidores públicos, clase política, profesionales, maestros y estudiantes del derecho sobre la importancia y necesidad urgente de profundizar en el estudio del derecho internacional tributario como disciplina que desempeña un papel importante en la vida económica y social de nuestro país, a la luz de la integración subregional, la globalización y de los cambios del mundo contemporáneo.

El autor se adentra en temas de importancia contemplados por el derecho internacional tributario, como su naturaleza, contenidos, fuentes y evolución; la potestad tributaria de los Estados; la doble imposición internacional y los métodos para atenuarla o eliminarla; la interpretación jurídica de los convenios para atenuar o eliminar la doble imposición internacional; la idea de soberanía ante el fenómeno tributario internacional; el establecimiento permanente; la transnacionalización de la renta y el patrimonio y la exigibilidad de la tributación. Se analizan los modelos de convenio propuestos por la Comunidad Andina y la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE); y el convenio suscrito entre Ecuador e Italia para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y para prevenir la evasión fiscal.

Con estos elementos teóricos y prácticos se evidencia la necesidad de profundizar en el estudio de esta rama del derecho público, que no puede ser ejecutada sin el concurso de los centros de estudios superiores, los académicos y los estudiantes, en provecho de una realidad jurídica ecuatoriana acorde con las exigencias de nuestros días.



*César Montaña Galarza, (Quito, 1969), estudió Derecho en la Universidad Nacional de Loja. Cursó el Programa de Maestría en Derecho Económico con Mención en Relaciones Económicas Internacionales (1995-1997) y el Programa de Especialización Superior en Tributación (1996-1997) de la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador.*

*Ha realizado investigaciones relacionadas con la descentralización fiscal en el Ecuador, el derecho financiero y el derecho tributario, el derecho internacional tributario.*

*Actualmente es docente de planta del Área de Derecho de la Universidad Andina, y enseña Fiscalidad Internacional y Derecho de la Integración.*