

UNIVERSIDAD ANDINA SIMÓN BOLÍVAR

SEDE ECUADOR

ÁREA DE DERECHO

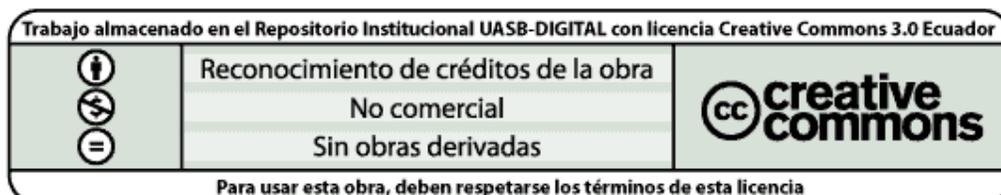
PROGRAMA DE MAESTRÍA

EN TRIBUTACIÓN

**RECONOCIMIENTO DEL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE PARA
EFECTO DE LA ATRIBUCIÓN DE LOS BENEFICIOS EMPRESARIALES EN
LOS CONVENIOS INTERNACIONALES PARA EVITAR LA DOBLE
IMPOSICIÓN SUSCRITOS CON CHILE Y URUGUAY**

MILTON SALTOS HIDALGO

2013



CLÁUSULA DE CESIÓN DE DERECHO DE PUBLICACIÓN DE TESIS

Yo, Milton Fernando Saltos Hidalgo, autor de la tesis intitulada *Reconocimiento del Establecimiento Permanente para efecto de la atribución de los Beneficios Empresariales en los Convenios Internacionales para Evitar la Doble Imposición suscritos con Chile y Uruguay*, mediante el presente documento dejo constancia de que la obra es de mi exclusiva autoría y producción, que la he elaborado para cumplir con uno de los requisitos previos para la obtención del título de magíster en la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador.

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

12 de julio de 2013

Firma:

UNIVERSIDAD ANDINA SIMÓN BOLÍVAR

SEDE ECUADOR

ÁREA DE DERECHO

PROGRAMA DE MAESTRÍA

EN TRIBUTACIÓN

RECONOCIMIENTO DEL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE PARA EFECTO DE
LA ATRIBUCIÓN DE LOS BENEFICIOS EMPRESARIALES EN LOS CONVENIOS
INTERNACIONALES PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN SUSCRITOS CON
CHILE Y URUGUAY

MILTON SALTOS HIDALGO

2013

TUTOR: DR. GUSTAVO GUERRA BELLO

SAN FRANCISCO DE QUITO, D.M.

RESUMEN

El presente estudio incorpora el análisis y la sistematizada investigación efectuada a lo largo de su desarrollo, que incluye una descripción general de las nociones fundamentales del Derecho Tributario Internacional conjuntamente con la evolución y los principios básicos de la Fiscalidad Internacional, así también incluye una introducción al concepto de la Doble Imposición y la estructura y la finalidad de los Convenios Internacionales para Evitar la Doble Imposición.

Adicionalmente constituye una recopilación de información legal y doctrinaria, compuesta por la opinión de varios de los más connotados juristas y profesores de Derecho a nivel nacional e internacional, respecto a la tributación de los Beneficios Empresariales y al manejo del Establecimiento Permanente en los Convenios Internacionales para Evitar la Doble Imposición y a la legislación nacional.

Se trata de una investigación que contempla los aspectos más importantes a tomar en consideración al momento de analizar el concepto y la aplicación del Establecimiento Permanente de acuerdo a nuestra legislación y a lo que establecen los Convenios Internacionales para Evitar la Doble Imposición suscritos con Chile y Uruguay. En cada parte del estudio se pudieron obtener conclusiones importantes, que permitieron el desarrollo adecuado de cada uno de los temas presentados, así como la consecución de los resultados propuestos.

DEDICATORIA

A mis padres, quienes han sabido apoyarme en cada momento de mi vida, y que me han guiado con su ejemplo, dedicación y amor incondicional; gracias por ser mis mejores amigos y maestros.

A mis hermanas Dianita y Tatita, gracias por el cariño y la ternura que siempre me brindan.
Pero sobre todo a Dios, porque sin sus bendiciones nada de esto habría sido posible.

AGRADECIMIENTOS

A mis profesores de la Universidad Andina Simón Bolívar, quienes con su verdadera vocación docente han permitido que mis estudios de posgrado hayan sido enormemente satisfactorios.

De manera especial agradezco al Dr. Gustavo Guerra Bello, por su compromiso y su entrega inconmensurable en la dirección del presente trabajo investigativo.

ÍNDICE GENERAL

INTRODUCCIÓN	11
CAPÍTULO I	14
NOCIONES FUNDAMENTALES DEL DERECHO TRIBUTARIO	
INTERNACIONAL	14
1.1 EL DERECHO TRIBUTARIO INTERNACIONAL.....	14
1.2 EVOLUCIÓN HISTÓRICA DEL DERECHO TRIBUTARIO	
INTERNACIONAL.....	15
1.3 LOS PRINCIPIOS BÁSICOS DE LA FISCALIDAD	
INTERNACIONAL Y LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA	
DOBLE IMPOSICIÓN.....	19
1.4 LAS BASES JURISDICCIONALES DE LA FISCALIDAD	
INTERNACIONAL: LOS PRINCIPIOS DE TERRITORIALIDAD	
Y NACIONALIDAD.....	25
1.5 EVOLUCIÓN DE LOS ESTUDIOS SOBRE LOS PROBLEMAS	
DEL DERECHO TRIBUTARIO INTERNACIONAL.....	30
1.5.1 LA SOCIEDAD DE LAS NACIONES (SDN).....	30
1.5.2 LA ORGANIZACIÓN DE LAS NACIONES UNIDAS	
(ONU).....	32
1.5.3 LA ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL	
DESARROLLO ECONÓMICO (OCDE).....	33
1.5.4 EL MODELO DE CONVENIO DE LOS ESTADOS	
UNIDOS DE NORTEAMÉRICA.....	35
1.5.5 LA COMUNIDAD ANDINA Y LAS DECISIONES	

40 Y 578.....	36
1.6 EL CONCEPTO DE DOBLE IMPOSICIÓN JURÍDICA INTERNACIONAL.....	36
1.7 MÉTODOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL.....	38
1.7.1 MÉTODO DE EXENCIÓN.....	39
1.7.2 MÉTODO DE IMPUTACIÓN.....	40
1.7.3 LAS CLÁUSULAS TAX SPARING.....	40
1.8 LOS FINES DE LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN.....	41
1.9 ESTRUCTURA DE LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN..	44
1.10 INTERPRETACIÓN DE LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL.....	45
1.11 APLICACIÓN DE LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL.....	49
CAPÍTULO II.....	52
UBICACIÓN DE LA FIGURA DEL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN EL DERECHO TRIBUTARIO INTERNACIONAL.....	52
2.1 INTRODUCCIÓN AL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE.....	54
2.2 ELEMENTOS PARA CONSTRUIR LA NOCIÓN DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE.....	56
2.3 LA CLÁUSULA GENERAL DEL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE.....	61
A) <i>El lugar de negocios como elemento de la cláusula general</i>	

<i>de establecimiento permanente</i>	62
B) <i>La fijeza como elemento de la cláusula general de establecimiento permanente</i>	64
C) <i>La empresa y la actividad empresarial como elementos de la cláusula general de establecimiento permanente</i>	68
2.4 LA LISTA POSITIVA DE SUPUESTOS DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE.....	73
A) <i>La sucursal</i>	74
B) <i>La sede de dirección</i>	75
C) <i>Las Obras de Construcción, Instalación o Montaje</i>	77
D) <i>La actividad auxiliar o preparatoria como elemento de la definición general de establecimiento permanente</i>	78
E) <i>La cláusula de la agencia</i>	79
2.5 EL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO ECUATORIANO.....	80
CAPÍTULO III	84
LA TRIBUTACIÓN DE LOS BENEFICIOS EMPRESARIALES EN LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN SUSCRITOS CON CHILE Y URUGUAY	84
3.1 EL APARTADO 1 DEL ARTÍCULO 7 MC OCDE: LA CLÁUSULA GENERAL DE TRIBUTACIÓN DE BENEFICIOS EMPRESARIALES.....	85
3.2 EL APARTADO 2 DEL ARTÍCULO 7 MC OCDE: LAS REGLAS DE ATRIBUCIÓN DE BENEFICIOS AL	

ESTABLECIMIENTO PERMANENTE.....	93
3.3 EL APARTADO 3 DEL ARTÍCULO 7 MC OCDE: LA CLÁUSULA DE DEDUCCIÓN Y ASIGNACIÓN DE GASTOS DEL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE.....	95
3.4 EL APARTADO 4 DEL ARTÍCULO 7 MC OCDE: LOS MÉTODOS DE REPARTO PROPORCIONAL.....	102
3.5 EL APARTADO 5 DEL ARTÍCULO 7 MC OCDE: LA REGLA DE NO IMPUTACIÓN DE BENEFICIOS POR LA SIMPLE COMPRA DE MERCANCÍAS PARA LA EMPRESA.....	105
3.6 EL APARTADO 6 DEL ARTÍCULO 7 MC OCDE: LA REGLA DE CONTINUIDAD Y CONSISTENCIA EN LA APLICACIÓN DEL MÉTODO DE ATRIBUCIÓN DE BENEFICIOS AL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE.....	108
3.7 EL APARTADO 7 DEL ARTÍCULO 7 MC OCDE: LA REGLA QUE ORDENA LA INTERRELACIÓN DEL ARTÍCULO 7 CON OTRAS DISPOSICIONES DEL CONVENIO.....	110
CONCLUSIONES FINALES.....	112
BIBLIOGRAFÍA.....	119

INTRODUCCIÓN

Las necesidades económicas y sociales de los países han ido cambiando a lo largo del tiempo, en especial en los últimos 20 años, debido principalmente a una mayor interdependencia entre éstos, por tal motivo, se han creado alianzas entre países con el objetivo de proteger sus intereses y los de sus habitantes.

Las diferentes administraciones fiscales tratan de establecer medidas para evitar la doble imposición. Éstas medidas pueden tener carácter unilateral y básicamente consisten en el establecimiento de deducciones para los casos de doble imposición. Pero ante la insuficiencia de las anteriores para resolver los problemas de doble gravamen, existen también medidas de carácter bilateral. Los convenios para evitar la doble imposición se encuadran dentro de las medidas de carácter bilateral y tienen por objeto que la situación fiscal de los contribuyentes que ejercen actividades económicas en otros países sea clarificada, unificada y garantizada.

La globalización que se ha tomado nuestra la civilización actual, ha hecho cada vez más importante la realización del comercio internacional; por lo tanto, el estudio de los Convenios Internacionales para Evitar la Doble Imposición, es sin lugar a dudas de gran trascendencia a nivel económico, político y social, sin desmerecer la importancia que tiene un análisis de este tipo en el campo académico, específicamente en el Derecho Tributario, lo cual es abordado en el primer acápite de la presente investigación.

Entre las varias dificultades que se presentan al momento de aplicar un Convenio Internacional para Evitar la Doble Imposición, está la determinación del establecimiento permanente, que en definitiva refiere al lugar fijo de negocios de actividad económica de

una empresa en otro Estado; constituyéndose en una extensión del negocio de otra persona residente en otro Estado.

En el segundo capítulo se abordarán los esfuerzos realizados por intentar una definición de establecimiento permanente, mismos que han estado siempre acompañados de estudios profundos de una gran cantidad de interesados en varios ámbitos, como el ámbito jurídico, económico, financiero y comercial, e incluso desde el punto de vista de la administración tributaria y de los administrados.

Con la investigación aquí planteada, se ha tratado de dar a conocer críticamente los intentos de definición del establecimiento permanente como una figura controvertida de la fiscalidad internacional, esto a la luz de la normativa nacional y de los Convenios Internacionales para Evitar la Doble Imposición suscritos con Chile y con Uruguay.

Se ha realizado una comparación del ámbito y alcance de la figura del establecimiento permanente en la legislación nacional y en las disposiciones contenidas en los convenios internacionales suscritos por el Ecuador, a través de varios ejemplos de aplicación práctica. Se ha tratado, fundamentalmente, de desarrollar algunos criterios que podrían orientar la construcción de un concepto y la configuración de los alcances posibles del Establecimiento Permanente en la normativa ecuatoriana.

Adicionalmente, se examinará el tema concerniente a la regla de tributación principal que articula la cláusula denominada Beneficios Empresariales en los Convenios Internacionales para Evitar la Doble Imposición, que establece en términos generales el régimen jurídico-tributario de las rentas obtenidas por empresas (no residentes) a través de establecimientos permanentes ubicados en el territorio del otro Estado contratante.

En el tercer apartado de la investigación, se analizarán los tipos de beneficios empresariales que se enmarcan en el artículo 7 del Modelo de Convenio Fiscal sobre Renta y sobre el Patrimonio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico

OCDE, utilizado en los convenios para evitar la doble imposición suscritos con Chile y Uruguay, así como las dificultades inherentes a la delimitación de estos beneficios empresariales.

Las especiales relaciones entre la matriz y el propio establecimiento permanente entrañan una complejidad que difícilmente puede decirse que resulte completa y claramente regulada en la cláusula de beneficios empresariales, por tal razón, este tipo de complejidad también ha sido motivo de estudio en el presente trabajo investigativo.

En síntesis, con la elaboración de la presente investigación, se pretende brindar un compendio académico de fácil entendimiento, que permita adentrarse en la problemática que se presenta al momento de interpretar un Convenio Internacional para Evitar la Doble Imposición.

CAPÍTULO I:
NOCIONES FUNDAMENTALES DEL DERECHO TRIBUTARIO
INTERNACIONAL

1.1 EL DERECHO TRIBUTARIO INTERNACIONAL

“A lo largo de los años ha habido una ardua discusión acerca de cómo denominar a la rama jurídica que se ocupa de los problemas de la *fiscalidad internacional*; en esa dinámica valiosos cultores del derecho tributario latinoamericano y europeo han preferido llamar *derecho internacional tributario* (DIT) a la nueva especialidad que se encarga de los aspectos tributarios internacionales, y otros, en cambio, la han denominado *derecho tributario internacional* (DTI).”¹

A partir de lo dicho se puede colegir que el DTI es en sustancia o materialmente derecho tributario, y, formalmente, ordenamiento interno, internacional o comunitario, depende del segmento normativo en que se afronte, con disposiciones jurídicas cada supuesto objetivo o subjetivo que interesa al poder tributario estatal pero que se manifiesta con proyección internacional.

Hace aproximadamente tres décadas, Ottmar Bühler sostuvo que son varias las vertientes que aportan al contenido del derecho tributario y del denominado derecho internacional tributario, este último –dijo- aparece como disciplina independiente del primero pero no del todo desligada a él, debido a sus elementos y aplicaciones comunes que se proyectan en el plano internacional; agregó que el DIT es una rama joven del ordenamiento jurídico internacional que presenta dos sentidos, uno estricto y otro amplio; el primero incluye solamente las normas de carácter internacional,

¹ César Montaña Galarza, *Manual de Derecho Tributario Internacional*, Quito, Corporación Editora Nacional, 2007, p. 13.

mientras el segundo considera las normas de carácter internacional y nacional llamadas a trascender fuera de los linderos patrios del país de origen.²

Como se advierte, Ottmar Bühler en su mirada estricta inclina la balanza hacia la concepción del DIT como segmento del derecho internacional público, mientras que en su configuración amplia comprendería normas de diversas fuentes; esto último en alta medida coincide con lo sustentado por Klaus Vogel, quien llama a esta asignatura derecho tributario internacional, que abarcaría amplios segmentos de disposiciones jurídicas (nacionales, internacionales, supranacionales).

En la doctrina ecuatoriana encontramos que José Vicente Troya anota un concepto que lo 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”.³

En estricto sentido, se puede afirmar que el DIT es una rama jurídica peculiar, que no forma parte del derecho tributario pero que comparte sus instituciones jurídicas, además, que tiene una fuente internacional como son los tratados y convenios para evitar la doble imposición internacional y la lucha contra la evasión fiscal; mientras que el DTI comprende a todas las normas jurídicas tributarias con signos de extranjería y que se aplican a los problemas de la fiscalidad internacional.

1.2 EVOLUCIÓN HISTÓRICA DEL DERECHO TRIBUTARIO INTERNACIONAL

En el curso del siglo pasado, el Derecho Tributario Internacional sufrió una continua evolución no sólo por la mutación del derecho interno, sino también por las

² Ottmar Bühler, *Principios de derecho internacional tributario*, trad. Fernando Cervera Torrejón, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1968, p. 3-5.

³ José V. Troya, *Derecho internacional tributario*, Quito, Corporación Editora Nacional, 1990, p. 14.

profundas modificaciones en las características del comercio internacional, entre otras cuestiones, ha pasado de la exportación prioritaria de materias primas (primeras dos décadas) a la exportación de productos y servicios con flujos y réditos de un país a otro (hasta los años ochenta), hasta llegar a la “globalización” que caracteriza los últimos veinte años.

Al mismo tiempo se ha producido una evolución de la política tributaria incluso por órganos supranacionales: desde los diversos comités, dispuestos a reducir las barreras aduaneras que se interponían al libre intercambio de los bienes, hasta la Sociedad de las Naciones, que se preocupaba por eliminar la doble imposición en las operaciones internacionales y que se proponía la tutela de los Estados en vías de desarrollo; hasta llegar a la OCDE, que agregaba la lucha en contra de las artificiosas reducciones de impuestos obtenidas principalmente por las multinacionales con las consecuentes distorsiones de la competencia, hasta los esquemas de integración política y económica (de la Unión Europea al Mercosur) que pretenden ir más allá de la armonización de los ordenamientos jurídicos internos.

El gran obstáculo a la evolución del Derecho Tributario Internacional consistió esencialmente en la resistencia política de los Estados –naciones- originada en el siglo XIX y que aún en la actualidad no ha sido del todo superada, al considerar la imposición fiscal un atributo esencial de la soberanía, ejercido con una libertad absoluta, incluso extralimitándose al entender que no existe ningún límite de derecho internacional.

“Han sido estipulados tratados de naturaleza general que limitan la soberanía de la imposición, han sido suscritos más de dos mil convenios ‘bilaterales’ que limitan la esfera de imposición (bien pocos en cambio son los convenios plurilaterales: un recuerdo histórico es el acuerdo firmado en 1927 por Italia con casi todos los Estados

sucesores del imperio austro-húngaro pero que al fin se redujo a un acuerdo bilateral entre Italia y Austria)”⁴; han sido constituidas comunidades (desde la Unión Europea, al Mercosur, el Nafta), dirigidas a instituir mercados comunes mediante limitaciones de tipo fiscal, especialmente respecto al movimiento de personas, mercaderías, servicios y capitales.

Hasta finales de la Primera Guerra Mundial, los acuerdos internacionales estaban concentrados en los movimientos de las mercaderías y, por ende, sobre los derechos aduaneros, a menudo administrados con una función proteccionista antes que por razones de recaudación fiscal.

Después de la Primera Guerra Mundial se intensificaron las relaciones económicas entre las naciones como consecuencia del desarrollo de actividades en el exterior originarias de rentas o ganancias en el ámbito de varios Estados, tal como sucede con las rentas de las empresas. Al mismo tiempo, algunos ordenamientos habían introducido la *World Wide Taxation* por la cual los residentes quedaron sujetos al impuesto tanto en relación con el rédito producido en el territorio como en el exterior, dando lugar a los fenómenos de doble imposición lo que habría frenado la concreción de operaciones transnacionales que, de por sí, eran económicamente convenientes. Se manifestó la necesidad de disciplinar las relaciones entre los Estados en el ámbito impositivo, a fin de evitar la disminución o estancamiento del desarrollo de las economías y las distorsiones en las operaciones internacionales.

“Después de la segunda guerra mundial, para estimular las relaciones económicas, fueron intensificados los convenios contra la doble imposición, incluso

⁴ Víctor Uckmar, *Curso de Derecho Tributario Internacional Tomo I*, Bogotá, Editorial Temis S.A., 2003, p. 2.

con la participación de los países en vías de desarrollo, con la particular tutela de éstos por parte de las Naciones Unidas”⁵.

El impetuoso proceso de globalización de los mercados y de internacionalización de los sistemas económico-productivos que ha caracterizado el fin de siglo, ha venido generando nuevos desafíos a la vez que abre inéditas perspectivas no solo respecto de las empresas privadas, cada vez más proyectadas hacia mercados internacionales e inducidas a confrontarse en un escenario competitivo global, sino también en relación con los diferentes sistemas económicos nacionales y supranacionales involucrados en una creciente competencia recíproca que tiene como finalidad la atracción de los recursos necesarios para el crecimiento de la economía de las inversiones productivas. Los mercados se encuentran inundados de productos que provienen de todas partes del mundo.

“Desde diversas partes se auspicia la introducción de reglas fiscales puesto que la ‘globalización’ crea preocupaciones acerca de la reducción de la recaudación principalmente por efecto de:”⁶

- 1) La dificultad de determinar y, por ende, de gravar las rentas provenientes de capitales extremadamente “volátiles”, lo que determina además inequidades con respecto a otros tipos de rentas que poseen un vínculo más ligado al territorio (tales como las rentas inmobiliarias o las derivadas del trabajo en relación de dependencia);
- 2) La competencia de las legislaciones nacionales por favorecer y atraer la inversión y la creación de actividades productivas;

⁵ (V. Uckmar, 2003: 7)

⁶ (V. Uckmar, 2003: 11)

- 3) La utilización de medios de comunicación, como el internet y el e-mail, han abierto el *off-shore electronic commerce*, que puede escapar al control del Estado y, por ende, a la imposición.

Todo está vinculado a varios aspectos que han determinado el curso de la economía mundial en los últimos años, uno de ellos sino el más importante es la “globalización” y por ello se advierte la escasa posibilidad de intervención individual de los Estados, reavivando así la necesidad de intervenciones supranacionales. En dicho sentido se están moviendo precisamente la Unión Europea y la OCDE e incluso también otros organismos, tales como el G-8, la Organización Mundial de Comercio (OMC), el Fondo Monetario Internacional (FMI), el Banco Internacional para la Reconstrucción y el Desarrollo (BIRD) y el Banco Interamericano de Desarrollo (BID).

La OCDE y la Unión Europea han intervenido a través de recomendaciones que resultan de gran ayuda. Históricamente parece ser que la imposición sobre los intercambios internacionales, ha constituido siempre y constituye aún, una de las primeras y más importantes rentas para las finanzas de los Estados, los cuales desde el punto de vista económico-político, se han beneficiado a través de la historia.

1.3 LOS PRINCIPIOS BÁSICOS DE LA FISCALIDAD INTERNACIONAL Y LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN

“El poder de un Estado para establecer impuestos es una consecuencia de su soberanía. El poder jurisdiccional, desde el punto de vista del Derecho Internacional, es definido habitualmente como la capacidad de un Estado para crear y aplicar normas

legales.”⁷.Acertadamente José Vicente Troya se refiere a la aplicación del derecho tributario internacional en los siguientes términos:

Las normas de derecho interno siguen constituyendo la fuente más utilizada en el ámbito tributario internacional. Ello no significa que prevalezcan frente a las normas de los tratados internacionales. Lo que se quiere significar es que frente a las variadas cuestiones que ocurren en este campo, la mayoría de ellas, al no estar sujetas a tratados internacionales, se resuelven por la aplicación de normas internas. La administración y los jueces deben aplicar la legislación del propio país, la cual puede prever la aplicación de la de otros estados o las normas de los tratados internacionales. La significación de estos últimos, es la de impedir y limitar a los estados signatarios dictar disposiciones de carácter material contrarias a las que constan en los tratados. Ello significa que en el supuesto, los estados no pueden incidir ni alterar las obligaciones tributarias ya reguladas en instrumento internacional. (...) ⁸.

La capacidad de un Estado para lograr la tributación en su propio territorio, de personas de nacionalidad extranjera o con residencia en otro país, o de rentas producidas en un territorio extranjero suele restringirse. Las restricciones proceden de acuerdos internacionales, particularmente, de los convenios para evitar la doble imposición internacional (en adelante CDI), y de las normas domésticas de los propios Estados.

Las normas internacionales pueden limitar el poder tributario de los Estados de distintas maneras:

⁷ Fernando Serrano Antón, *Fiscalidad Internacional*, Madrid, COYVE S.A., 2001, p. 87.

⁸ José Vicente Troya, *Estudios de Derecho Internacional Tributario*, Quito, Pudeleco Editores S.A., 2008, p. 35.

- Por la propia decisión del Estado en cuestión, en el caso de que sea parte de un CDI, por ejemplo.
- Por otras razones como cuando se trata de una restricción de carácter jurisdiccional o cuando ésta procede del Derecho internacional consuetudinario.

En general, el poder tributario de un Estado está restringido a las personas físicas o jurídicas que posean su nacionalidad y a personas y objetos presentes en su territorio y a hechos acaecidos en él. En el campo de la imposición directa, la nacionalidad permite a un Estado someter a gravamen a sus nacionales incluso cuando se hallan en territorio de otros Estados. En ausencia del anterior criterio de imposición, el Estado que busca la tributación de personas u objetos debe atenerse a una conexión territorial sobre el que basar su derecho de someterlos a tributación. Al contrario de lo que ocurre con la nacionalidad, el poder tributario fundado en dicha conexión territorial está sujeto a limitaciones geográficas.⁹

Entre los atributos del poder tributario podemos citar los más relevantes para efectos de la presente investigación:

1. Es permanente, ya que constituye la esencia misma de una organización estatal, además es una derivación de la soberanía, por lo que solo podrá extinguirse vía destrucción del Estado.
2. Es irrenunciable, por ser esencial del Estado, ya que sin el poder tributario, estaría despojado de los medios necesarios para su subsistencia;

⁹ (F. Serrano Antón, 2001: 88)

3. Es indelegable, entendida esta característica en la imposibilidad de confiar a otro Estado su poder tributario, si lo hiciera, perdería automáticamente un atributo muy especial de la soberanía, dejando de ser un Estado soberano.¹⁰

El poder tributario de un Estado está restringido a las personas físicas o jurídicas que posean su nacionalidad y a personas y objetos presentes en su territorio y a hechos sucedidos en él. En el campo de la imposición directa, la nacionalidad permite a un Estado someter a gravamen a sus nacionales, incluso cuando se hallan en territorio de otros Estados. En ausencia del anterior criterio de imposición, el Estado que busca la tributación de personas u objetos debe atenerse a un nexo territorial sobre el que basar su derecho de someterlos a tributación. Al contrario de lo que ocurre con la nacionalidad, el poder tributario fundado en dicha conexión territorial está sujeto a limitaciones geográficas.

La mayoría de los Estados ha aceptado restricciones en la aplicación del principio de territorialidad. Así, cuando presenten proyectos de ley o de otras normas legales sobre la tributación de “no nacionales”, los Estados precisan de una conexión relevante con el territorio, debe existir un nexo definido, algún lazo mínimo entre el Estado y la persona, la propiedad o la transacción que pretende hacer tributar. Esta unión económica con el territorio fue definida y concretada por el Informe de la Liga de las Naciones realizado por los cuatro expertos (Bruins, Einaudi, Seligman y Stamp)¹¹. En dicho Informe se discierne sobre tres posibles vínculos económicos entre un extranjero (no nacional) y el Estado que quiere someterlo a tributación:

¹⁰ (C. Montaña Galarza, 2007: 77)

¹¹ Einaudi, Bruins, Seligman & Stamp, *Report on Double Taxation, League of Nations*, Geneve, 1923; reprinted in *Legislative History of United States Tax Conventions*, US Government Printing Office, Washington, 1962, p. 4.009-4.056

1. La persona extranjera mantiene su residencia en el territorio del Estado; la residencia ha sido reconocida como una base válida bajo el Derecho Internacional para la tributación de no nacionales. Los cimientos quizá se pueden encontrar en que la normativa internacional permite la tributación de los extranjeros residentes de la misma manera que los nacionales. Esto quiere decir que la renta obtenida por estos residentes no nacionales puede ser sometida a gravamen independientemente del lugar donde se obtenga.

El término residencia cambia notablemente entre las diferentes legislaciones de los Estados. Los CDI no han tenido un efecto armonizador de los criterios nacionales para fijar la residencia, de modo que dichos convenios utilizan los métodos domésticos para determinar la residencia. Sólo si las reglas de residencia de los distintos Estados contratantes de un CDI entran en conflicto se aplicarían las normas del CDI en donde se contienen criterios independientes para la determinación de la residencia (*Tie Break Rules*)¹².

En relación con las sociedades o personas jurídicas, la residencia es más complicada por el hecho de que la residencia es una noción intrínsecamente relacionada con personas físicas. Sin embargo, se puede afirmar que la residencia de las sociedades se refiere mucho más al nexo entre la compañía y el Estado. “Estas conexiones son de dos tipos: el lugar de constitución y el lugar donde se lleva a cabo la dirección efectiva de las actividades económicas”.¹³ Al respecto cabe parafrasear a César Montaña Galarza, cuando desde la óptica impositiva menciona que “se encuentra que en el derecho comparado se utiliza los siguientes

¹² (F. Serrano Antón, 2001: 89)

¹³ (F. Serrano Antón, 2001: 89)

criterios generales para determinar la residencia de las personas jurídicas: el lugar de creación o constitución del ente (*incorporation test*), el lugar o sede principal de sus negocios (*registered office test*), el lugar o sede del gerenciamiento efectivo (*effective headquarters of effective management test*), y el lugar de residencia de los accionistas.”¹⁴

De igual manera, Darío Marcelo Rajmilovich explica que existen diversos criterios sustanciales que sirven para definir la residencia de las sociedades o empresas, estos criterios son utilizados para definir desde qué jurisdicción se dirige, administra y controla el ente societario. Son las siguientes:

1. Lugar de la sede social. Donde se ejerce la administración y la dirección centrales y se encuentra la dirección superior y el control de la sociedad. *2. Lugar de la dirección efectiva.* Donde se adoptan las decisiones importantes de la sociedad, independientemente del lugar en que las mismas surten efectos (caso de Alemania). *3. Lugar de la oficina principal.* Donde se localiza el domicilio de la “head office” (caso de Japón). *4. Lugar de desarrollo de las actividades principales.* Donde se llevan a cabo las actividades que conforman el objeto principal de la firma (caso de Italia). *5. Lugar de ejercicio del control.* Donde la dirección ejerce efectivamente el control societario.¹⁵

2. La persona extranjera lleva a cabo una actividad económica dentro del territorio del Estado; los ejemplos típicos que se suelen poner para determinar la presencia

¹⁴ (C. Montaña Galarza, 2007: 101)

¹⁵ Darío Marcelo Rajmilovich, *La renta mundial en el impuesto a las ganancias*, Buenos Aires, La Ley, 2001, p. 64

de actividad económica, en sentido amplio, son el hecho de llevar a cabo negocios y la prestación de servicios de forma dependiente e independiente.

El poder tributario para someter a imposición la actividad económica efectuada por empresas o compañías, como regla general, se atribuye al Estado de residencia de la misma. Si se aplican CDI se observan algunas excepciones a esta regla general, entre otras, cuando se llevan a cabo dichas actividades empresariales a través de un establecimiento permanente (en este caso, la competencia para gravar los beneficios corresponde al Estado donde radique el establecimiento permanente); actividades empresariales de bienes inmuebles en el extranjero; la tenencia de acciones de empresas extranjeras y los préstamos y licencias a extranjeros.

3. La persona extranjera posee una propiedad inmobiliaria que radica en el Estado. Este criterio se ha considerado suficiente a efectos de someter a gravamen las rentas que procedan de dicha propiedad.

1.4 LAS BASES JURISDICCIONALES DE LA FISCALIDAD INTERNACIONAL: LOS PRINCIPIOS DE TERRITORIALIDAD Y NACIONALIDAD

La potestad para someter a tributación a los sujetos, es un atributo de la propia soberanía de los Estados. La mejor prueba de saber en lo que consiste dicho poder tributario es la decisión de los Estados de gravar aquello que entienden que es justo gravarlo.

Normalmente se clasifican los factores de vinculación del poder tributario en personales y reales. Así, un Estado puede establecer como factor de vinculación un criterio personal, es decir, someter a tributación a algunas personas ya sea por su

condición de residentes o por su condición de nacionales. También puede aplicar un criterio real que atiende a consideraciones de índole económica, o lo que es lo mismo, grava las rentas producidas u originadas en su territorio¹⁶.

Los principios fundamentales que subyacen en la potestad tributaria de los Estados son:

- El principio de la fuente–territorialidad, como manifestación del vínculo real. “De acuerdo con este criterio, las leyes tributarias sólo se aplicarían a quienes residieran en territorio de un determinado país o tuvieran con el mismo alguna relación, es decir, obtuvieran en él rentas, fueran titulares de determinados bienes sitios en el mismo [...]”¹⁷.
- El principio de la nacionalidad, como manifestación del vínculo personal. Según esta regla, las leyes tributarias se aplicarían a todos los ciudadanos que ostentaran la nacionalidad de un determinado país, fuere cual fuere el lugar en que residieren y fuere cual fuere el lugar en que obtuvieran sus rentas. El vínculo personal de nacionalidad sería el único motivo que determinaría la sujeción a las leyes tributarias.

El actual abandono de este principio parece encontrarse en el hecho de que los Estados entienden como suficiente conexión para someter a gravamen a todos los que tienen una relación con un Estado, por ser residentes en él o por obtener en su territorio beneficios, o tener relaciones económicas en el mismo, ya que provocan la realización de determinadas actividades públicas, a cuya financiación son llamados a contribuir mediante el pago de tributos.

¹⁶Segura, Zapata, *Tributación sobre la renta mundial. Reflexiones sobre su implementación en América Latina*, en Libro homenaje a José Andrés Octavio, Caracas, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, 1999, p. 478.

¹⁷(F. Serrano Antón, 2001: 90).

“La práctica generalidad de los sistemas tributarios incorporan como principio asimismo el de residencia efectiva, según el cual, un Estado grava la renta mundial de las personas residentes en su territorio. Sin embargo, no puede considerarse como un principio distinto al de territorialidad sino que se trata de una confirmación expresa e inequívoca de éste.”¹⁸.

No puede desconocerse, de todas las maneras, que el criterio de residencia efectiva acompaña a la persona de forma que, sin equipararse a la nacionalidad, es evidente que se trata de una cualidad personal, sobre todo si se toma en cuenta que en la práctica, la totalidad de los países ha asumido el criterio de la residencia efectiva como principio de sujeción a los tributos de naturaleza personal. “La residencia implica lazos fuertes con el Estado, ya que el contribuyente residente usa la infraestructura del Estado, disfruta de la protección que le otorgan las autoridades administrativas y, por tanto, en base a todo ello se justifica el gravamen por renta mundial”¹⁹.

Es indiscutible la importancia del principio de territorialidad, puesto que todos los Estados hacen tributar de una u otra manera de acuerdo con dicho criterio. Ahora bien, algunos de ellos entre los que se encuentran Bolivia, El Salvador, Guatemala, Haití, Nicaragua, Panamá, Paraguay, República Dominicana y Uruguay, gravan exclusivamente en atención a dicho principio.

La utilización de dicho principio ha servido para que la doctrina haya observado dos cuestiones relevantes. La primera es que este principio favorece a los nacionales y residentes de estos países para invertir fuera de los mismos, lo que produce que el capital necesario para el crecimiento de aquellos salga fuera. La segunda tiene que ver con la necesidad de implantar el principio de la fuente debido a

¹⁸ (F. Serrano Antón, 2001: 91)

¹⁹ (F. Serrano Antón, 2001: 91)

las grandes dificultades que tienen las Administraciones Tributarias de estos países si tuviesen que determinar la renta de fuente extranjera obtenida por sus residentes. También es cierto que este último problema pudiera ser resuelto a través de las cláusulas de intercambio de información contenidas en los CDI.

La utilización del criterio de territorialidad ha estado vinculada históricamente a las legislaciones de los países latinoamericanos. El reconocimiento de la validez y preferencia de este criterio frente al de renta mundial fue una de las principales causas de confrontación entre los países de América Latina y los países industrializados, tanto a la hora de discutir los modelos de convenio para evitar la doble imposición, como en las negociaciones para la conclusión de CDI bilaterales. Sin duda, para estos países, la conclusión de CDI significaba renunciar en la mayoría de los casos al principio de territorialidad vigente en sus legislaciones internas. Ello puede explicar la tardanza y lentitud de los países latinoamericanos en desarrollar su red de CDI.

La mayoría de Estados posee sistemas tributarios que combinan ambos principios, fuente y residencia, junto con ellos existen algunos otros países, principalmente en vías de desarrollo, cuyos sistemas descansan en el principio de la fuente. El principio de residencia, aunque se basa en la capacidad global de pago, en ocasiones no supone un aumento significativo de la recaudación. Esta situación se produce en especial cuando los residentes de un país no poseen grandes inversiones en el extranjero, o bien cuando la Administración Tributaria no está bien equipada o preparada para asegurar la aplicación del mismo.

Ahora bien, el principio de nacionalidad se aplica de manera combinada con el de la fuente y el de residencia. En Estados Unidos, por ejemplo, el principio de nacionalidad permite que los ciudadanos americanos sean gravados por su renta mundial, con independencia de donde tengan fijada su residencia, con las

particularidades derivadas si el contribuyente reside en un país con el que Estados Unidos tenga firmado un CDI. Además, este país somete a tributación por su renta mundial a los residentes en su territorio aunque no posean la ciudadanía americana y, por último, gravan también la renta de los no residentes extranjeros obtenida de fuentes situadas en territorio americano.

Así como en la mayor parte de las naciones pertenecientes a la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), el sistema tributario alemán se fundamenta en el principio de imposición a escala mundial o sobre la renta global. De este modo se grava la totalidad de las rentas percibidas, y como regla general también las ganancias patrimoniales por residentes en Alemania, sin importar el lugar del que proceda materialmente dicho rendimiento económico.

En Chile se aplica el principio de “renta mundial”, es decir, toda persona domiciliada o residente en Chile paga impuestos por todo tipo de renta ya sea ésta de fuente chilena o extranjera. Distinto es el caso de las personas sin domicilio o residencia en Chile, las cuales sólo pagaran impuestos por sus rentas de fuente chilena.

Uruguay a efectos de la atribución de la potestad tributaria aplica el principio de la fuente y por tanto asume potestad tributaria respecto de las actividades, ingresos o bienes derivados de fuentes ubicadas dentro de los límites del territorio del país, cualquiera sea la nacionalidad, domicilio o residencia de los sujetos pasivos del tributo, o el lugar en que se celebren las operaciones. Este principio rige para todos los impuestos, salvo, por algunas excepciones establecidas a texto expreso en el ámbito del Impuesto a la Renta de los No Residentes (IRNR) y más recientemente también para el Impuesto a la Renta de las Personas Físicas (IRPF).

La elección de uno u otro principio de tributación por parte de un Estado es una elección soberana que exclusivamente le corresponde de acuerdo con sus intereses

político-económicos. No obstante, cada vez más resulta evidente cómo el juego de las regiones y el de las organizaciones supranacionales (OCDE, ONU) influyen en la toma de decisiones sin tener en cuenta, en ocasiones, las condiciones de aplicación y la situación de los distintos Estados.

1.5 EVOLUCIÓN DE LOS ESTUDIOS SOBRE LOS PROBLEMAS DEL DERECHO TRIBUTARIO INTERNACIONAL

Sin lugar a duda, los avances en materia de fiscalidad internacionales los debemos a múltiples trabajos y reflexiones conducidos por organismos internacionales que han presentado lo más destacado de las opiniones y aportes de expertos en la materia, provenientes de distintos países del mundo. Estos organismos han instituido foros de discusión, estudios técnicos, publicaciones de alto nivel e incluso han producido una serie de modelos de convenio, que actualmente gravitan en torno a las posiciones de los estados al momento de negociar convenios para evitar la doble imposición, según se quiera potenciar una agresiva política de importación o de exportación de inversiones; he aquí por cierto la conexión de la política tributaria con los fines extrafiscales de la tributación o de política económica, que tanto auge tienen.

1.5.5 LA SOCIEDAD DE LAS NACIONES (SDN)

La adopción del proyecto de creación se suscribió el 29 de abril de 1919, el mismo que fue incorporado al Tratado de Paz de Versalles suscrito el 28 de junio de del mismo año, que concitó la presencia de treinta y dos estados, entre los más importantes Estados Unidos de Norte América, Inglaterra, Francia, Italia y Japón, Ecuador formó parte del conjunto de estados

fundadores; sin embargo éste no ratificó el Tratado de Versalles, que para los otros miembros entró en vigor el 10 de enero de 1920.

Durante el período comprendido entre la primera y la segunda guerra mundial, la Sociedad asumió el compromiso de formular un Modelo de Convenio para homogenizar los acuerdos tendientes a evitar la doble imposición internacional. El tema fue materia de importantes estudios en la época, la Comisión Financiera de la SDN encargó en 1921 a un Comité de Expertos internacionales, la elaboración de un informe sobre doble imposición, que fue presentado en 1923. Dicho Comité elaboró en los años 1926 y 1927 cuatro modelos, que se reelaboraron y aprobaron durante una conferencia de expertos gubernamentales celebrada en Ginebra en 1928 con la presencia de delegados de 28 países. Este Modelo de Convenio más tarde fue cambiado por dos convenciones modelo, presentadas en México en 1943 y en Londres en 1946.

Posteriormente, en la Conferencia Regional de México se formuló el Modelo de Tratado, lo que constituyó “la primera muestra sistemática de la doctrina latinoamericana. En él se incluyó como criterio principal de potestad tributaria el de la *fuerza 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, situándose en primer plano el *principio del domicilio*.”²⁰ La Sociedad de las Naciones fue disuelta por acuerdo de sus miembros en 1946.

²⁰ (C. Montaña, 2007:161).

1.5.6 LA ORGANIZACIÓN DE LAS NACIONES UNIDAS (ONU)

En la Conferencia de San Francisco de los días 25 y 26 de junio de 1945, se aprobó la Carta Constitutiva de la ONU, que reemplazó a la ineficiente Sociedad de las Naciones. La Carta fundacional de la Organización se firmó el 26 de junio de 1945 y entró en vigor el 24 de octubre del mismo año. Entre los 50 países asistentes estuvo el Ecuador.

Forman parte de la ONU como órganos principales, la Asamblea General, el Consejo de Seguridad, el Consejo Económico y Social (ECOSOC), el Consejo de Administración Fiduciaria, la Corte Internacional de Justicia, la Secretaría General. El Departamento de Relaciones Económicas y Sociales de la ONU publicó, en la década de los años setenta, un manual para la negociación de tratados bilaterales en materia tributaria entre países desarrollados y países en desarrollo²¹.

Este importante documento tiene tres partes: la primera contiene una revisión analítica e histórica de la doble tributación internacional, así como de la evasión y elusión tributaria; la segunda contiene de una manera puntual las instrucciones del Grupo de Expertos; y la tercera contiene sugerencias relacionadas con aspectos de procedimiento en la negociación de los tratados y para la aplicación de las instrucciones. Incorpora también varios anexos que reproducen textos de modelos de convenios de la Organización.

A todas luces, el modelo de la ONU, por un lado, enfatiza en los derechos de los países productores de la renta, mientras que por otro, restringe las circunstancias en las cuales sociedades de otro país pueden operar sin ser

²¹United Nations, *Manual for the Negotiation of Bilateral Tax Treaties Between Developed and Developing Countries*, New Cork, 1979, p. 6.

sometidos a imposición en el país de la fuente. También sus cláusulas permiten al país de la fuente imponer tasas de retención más altas sobre intereses, dividendos y regalías, que las que aplicaría el Estado de residencia.²²

1.5.3 LA ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICO (OCDE)

En el período posterior a la Segunda Guerra Mundial, los trabajos de la Sociedad de las Naciones fueron retomados preferentemente por la Organisation for European Economic Co-operation (OEEC) y por la organización que la sucedió, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE).

Según la Organisation for European Economic Co-operation, los países miembros originales de la OCDE son: Austria, Bélgica, Canadá, Dinamarca, Francia, Alemania, Grecia, Islandia, Irlanda, Italia, Luxemburgo, los Países Bajos, Noruega, Portugal, España, Suecia, Suiza, Turquía, Reino Unido y los Estados Unidos de Norte América. Los siguientes países se convirtieron en miembros subsecuentemente, a través de su acceso en las fechas indicadas al lado de su nombre: Japón (28 de abril de 1964), Finlandia (28 de enero de 1969), Australia (7 de junio de 1971), Nueva Zelanda (29 de mayo de 1973), México (18 de mayo de 1994), República Checa (21 de diciembre de 1995), Hungría (7 de mayo de 1996), Polonia (22 de noviembre de 1996) y Korea (12 de diciembre de 1996).

Por medio de su Fiscal Committee, la OCDE inició en 1956 estudios sobre los problemas de la fiscalidad internacional. De 1958 a 1961, el Comité

²² (C. Montaña, 2007: 164).

preparó cuatro Reportes, antes de subsumirlos en 1963 en el Reporte final titulado “*Draft Double Taxation Convention on Income and Capital*”. El Consejo de la OCDE adoptó el 30 de julio de 1963 una Recomendación concerniente a la eliminación de la doble tributación y sugirió a los gobiernos de los países miembros que cuando concluyan o revisen convenios bilaterales entre ellos, lo hagan de conformidad al convenio modelo.

La globalización y la liberalización comercial de las economías de los países miembros de la OCDE también se aceleraron rápidamente en los años 80, por ende, en el curso de su programa regular de labores, el Comité de Asuntos Fiscales continuó después de 1977 el examen de varios temas relacionados directa o indirectamente con el Modelo de Convenio de ese año, lo que dio pie a la elaboración de importantes Reportes, algunos de los cuales recomendaron enmiendas al Modelo y a sus Comentarios. En 1991 el Comité de Asuntos Fiscales adoptó el concepto de “Modelo de Convenio Ambulatorio”, proveyendo periódicas y más seguidas actualizaciones y enmiendas, sin perseguir una completa revisión.

Debido a que la influencia del prototipo se extendió más allá del territorio de los países miembros de la OCDE, el Comité decidió que el proceso de revisión debería abrirse para beneficiar también a los países que no son miembros de la organización, es decir, hacia otras organizaciones internacionales ya otras partes interesadas. Se pensó que las contribuciones desde afuera ayudarían al Comité de Asuntos Fiscales en esta continua tarea de actualizar el Modelo de conformidad a la evolución de las reglas y

principios de la tributación internacional. Esto condujo a la publicación del Modelo de Convenio de 1992 en un formato más “amigable”.²³

El convenio tipo de la OCDE ha sido actualizado los años 1994, 1995, 1997, 2000 y la última en el mes de enero del año 2003. A manera de resumen vale decir que el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, con su incesante actividad retornó a Europa la lucha contra la doble imposición internacional, como en los primeros trabajos de la SDN. Tuvo resultados bastante aceptables, como manifiesta César Montaña Galarza en su *Manual de Derecho Internacional Tributario*, ya que se concretaron algunos proyectos de convenios modelo, referidos a la materia de impuesto sobre la renta, sobre el patrimonio, y sobre las sucesiones.

1.5.4 EL MODELO DE CONVENIO DE LOS ESTADOS UNIDOS DE NORTEAMÉRICA

Este prototipo no encarna un tratado “ideal”, sino que pretende ser una guía; además, la principal función del Modelo es orientar a las partes en la negociación, identificando diferencias entre las políticas fiscales. Provee una explicación básica sobre la política de negociación de tratados que tiene Estados Unidos, se podría afirmar que tomó como base las consideraciones del Modelo de Convenio de la OCDE, cambiándolo únicamente en algunos detalles.

²³ (C. Montaña, 2007: 168)

1.5.5 LA COMUNIDAD ANDINA Y LAS DECISIONES 40 Y 578

Dentro de los instrumentos jurídicos constantes en el Acuerdo de Cartagena, la Comisión aprobó durante el séptimo período de Sesiones Ordinarias, celebrado entre el 8 y el 16 de noviembre de 1971, la Decisión 40 que aprueba el “Convenio para evitar la doble tributación entre los países miembros” y el “Convenio para la celebración de acuerdos sobre doble tributación, entre los países miembros y otros estados ajenos a la subregión”. La reciente normativa denominada “Régimen para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal” fue adoptada mediante la Decisión 578 de la Comunidad Andina.

1.6 EL CONCEPTO DE DOBLE IMPOSICIÓN JURÍDICA INTERNACIONAL

La aplicación actual de los sistemas tributarios basados en algunos o en varios de los criterios arriba expuestos, residencia, fuente y nacionalidad, da lugar inevitablemente a que las potestades tributarias se yuxtapongan, o que suceda lo que generalmente se conoce como doble imposición internacional. La definición dada en el 31 Congreso de la International Fiscal Association, fue la siguiente: “La doble imposición internacional es el resultado del solapamiento de la competencia tributaria de dos o más Estados”²⁴.

La OCDE ha definido de forma más precisa la doble imposición jurídica internacional, como la tributación por impuestos comparables de la misma renta en dos o más Estados sobre un mismo contribuyente por idénticos períodos impositivos. Por tanto se requiere una cuádruple regla de identidad:

- Identidad objetiva: impuestos comparables

²⁴ (F. Serrano Antón, 2001: 96)

- Identidad subjetiva: mismo contribuyente
- Identidad material: misma renta
- Identidad temporal: idénticos períodos impositivos

Las consecuencias de la doble imposición internacional son siempre perjudiciales, no sólo en lo que concierne al contribuyente, sino también en relación con la circulación internacional del capital, de la tecnología y de las personas. “De aquella puede resultar una desigual distribución de la carga tributaria, dependiendo de si los contribuyentes invierten en el extranjero o no. En la situación actual en la que se hallan los tipos de gravamen, la tributación de la misma renta por dos Estados distintos puede suponer una carga fiscal prohibitiva, que podría conducir al declive en las inversiones en el extranjero”²⁵.

Por si esto no fuera poco, la falta de coordinación tributaria puede producir en algunas ocasiones la obtención de beneficios fiscales no esperados, o bien buscados deliberadamente en la búsqueda de la eficiencia fiscal –supuestos de doble exención-. En cualquier caso, lo que resulta de no eliminar la doble imposición internacional es una distorsión en la localización de los capitales, producida por la tributación, con una probable pérdida de eficiencia en el uso mundial de los mismos. Todas estas razones conducen a reafirmar la importancia en la eliminación de los obstáculos fiscales en forma de doble imposición que impiden el desarrollo de las relaciones económicas entre los distintos países.

²⁵ (F. Serrano Antón, 2001: 97)

1.7 MÉTODOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL

Desde el punto de vista de la fuente, los mecanismos para evitar la doble imposición internacional pueden estar previstos:

1. En la normativa interna de cada uno de los países.
2. En la estructura de los CDI.

Como regla general, el método previsto por los países para eliminar la doble imposición internacional, en su legislación interna, coincide con el que adoptan en sus CDI. No obstante, en la práctica no es infrecuente que se encuentren ejemplos de lo contrario, es decir, CDI donde se reconocen sistemas distintos para evitar la doble imposición que en la legislación interna del país en cuestión. La razón radica en que los CDI son acuerdos internacionales que se someten al arte de la negociación entre las misiones de los países interesados en su firma. Es por ello, que los métodos para evitar la doble imposición internacional forman parte de la moneda de cambio para recibir otros beneficios por parte del otro país contratante.

Ello explica que países que reconocen un sistema de *imputación*, es decir, una deducción de la cuota, eventualmente otorguen exenciones. Si como es sabido, los CDI prevalecen sobre la ley interna, resulta evidente que las inversiones en aquel Estado se verán favorecidas respecto de las inversiones en el resto de países que no tienen un CDI firmado, o bien que existiendo conceden un crédito en lugar de una exención como en su legislación interna.

Desde el punto de vista del método adoptado para evitar la doble imposición internacional se puede hablar de la siguiente clasificación:

1. Método de exención.
2. Método de imputación.

En el Ecuador, de conformidad con el artículo 136 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, se reconocen los impuestos pagados en el exterior y por ende se excluyen de la base imponible en el Ecuador, donde tienen el tratamiento de rentas exentas. A su vez, para que los interesados hagan valer en el exterior el impuesto pagado en el país, se arbitran las medidas conducentes al caso. Por cuanto en el país los socios y accionistas no pagan impuesto a la renta por los dividendos se atribuye a éstos el pagado por las sociedades. El artículo 38 de la Ley de Régimen Tributario Interno, regula esta imputación²⁶. El artículo 134 del indicado Reglamento regula cómo operan las retenciones tratándose de convenios internacionales. Es un caso en el cual para la aplicación de estos instrumentos es necesario observar normas de carácter tributario²⁷.

1.7.1 MÉTODO DE EXENCIÓN

Según el método de exención, el Estado de residencia del inversor exime de tributación determinados tipos de renta de fuente extranjera. En otras palabras, este país concede al Estado donde la renta es generada, Estado de la fuente, el derecho exclusivo a someter a tributación dicho tipo de renta.

El Estado de residencia puede considerar dicha renta a los efectos del cálculo del tipo de gravamen aplicable a la base imponible para así respetar la progresividad del sistema tributario (método de exención con progresividad). Como regla general, estas exenciones están confinadas a los beneficios obtenidos por establecimientos permanentes y rentas inmobiliarias de bienes

²⁶Art. 38.- *Crédito tributario para sociedades extranjeras y personas naturales no residentes.- El impuesto a la renta del 25% causado por las sociedades según el artículo anterior, se entenderá atribuible a sus accionistas, socios o partícipes, cuando éstos sean sucursales de sociedades extranjeras, sociedades constituidas en el exterior o personas naturales sin residencia en el Ecuador.*"

²⁷ (J. Troya Jaramillo, 2008:38).

situados en el extranjero. La exención íntegra de tributar por la renta de fuente extranjera en el Estado de residencia, coloca en la misma situación de igualdad tributaria al inversor extranjero en relación con los residentes en el Estado de la fuente. De esta manera, los beneficios fiscales concedidos por el Estado de la fuente no son ni reducidos ni eliminados por el Estado de residencia.

1.7.2 MÉTODO DE IMPUTACIÓN

La imputación ha sido el método tradicional de los países angloamericanos. La característica principal de este método consiste en que el país de residencia del inversor trata al impuesto pagado en el extranjero, con ciertas limitaciones legales, como si fuera un impuesto pagado al mismo. Cuando el impuesto pagado en el extranjero posee un tipo de gravamen inferior al del Estado de residencia, sólo el exceso de este último impuesto en relación con el pagado en la fuente es recaudado por el impuesto del país de residencia del inversor. En sentido contrario, cuando el impuesto de la fuente es más alto que el del Estado de residencia, este país no obtiene ningún ingreso por dicha renta. La efectiva carga fiscal global se determina por el tipo de gravamen más alto, bien del Estado de la fuente o del de residencia.

1.7.3 LAS CLÁUSULAS TAX SPARING

Algunos países desarrollados, especialmente europeos, han introducido en sus tratados con países en vías de desarrollo, cláusulas Tax Sparing o créditos por impuesto no pagado. Debe tenerse en cuenta también la existencia de las cláusulas Matching Credit, o créditos fiscales mayores a lo realmente pagado por el impuesto en la fuente.

Hay que indicar, no obstante, que la filosofía de cada una de estas cláusulas es distinta. Así, en el caso del Tax Sparing, el país de la residencia permite la imputación del impuesto que habría sido gravado en el país de la fuente de no haber existido un determinado incentivo. Su aplicación depende de la existencia de un incentivo otorgado por el país de la fuente como medida especial de política fiscal. Se trata de respetar los efectos de la renuncia hecha por el país de la fuente que de otro modo se anularía a favor del país de la residencia.

“En el caso del Matching Credit, el país de la residencia permite la imputación de un determinado porcentaje superior que el que correspondería aplicar al país de la fuente, independientemente de la existencia de incentivo alguno en el país de la fuente. No se trata entonces de respetar los incentivos otorgados por el país de la fuente, sino de una renuncia unilateral por parte del país de la residencia”²⁸.

1.8 LOS FINES DE LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN

Los Convenios de Doble Imposición (CDI) pueden ser percibidos desde distintos puntos de vista, dependiendo de si es la administración o el contribuyente, los objetivos también pueden ser distintos. Desde el punto de vista de las Administraciones Tributarias:

1. Eliminar la doble imposición internacional.
2. Promover la inversión privada en los países en desarrollo, asegurando que los beneficios tributarios otorgados por un país en desarrollo no sean anulados por el sistema tributario del otro Estado contratante.

²⁸ (F. Serrano Antón, 2001: 103)

3. Fomentar la transferencia de tecnología y evitar el freno al desarrollo económico y en particular a las inversiones extranjeras.
4. Dar protección a los contribuyentes de ambos Estados contratantes y dar estabilidad a las normas tributarias, evitando con esto una carga excesiva e injusta para éstos.
5. Prevenir la discriminación y garantizar la igualdad de tratamiento entre nacionales y extranjeros.
6. Facilitar la expansión de las empresas tanto en los países en desarrollo como en los países desarrollados.
7. Combatir la evasión y elusión de impuestos, al contar con una mayor información a nivel internacional.

El grupo de expertos de Naciones Unidas también ha insistido en que el objetivo de los convenios es eliminar los impedimentos al flujo comercial y de inversiones a través de la eliminación de la doble imposición internacional.

“Los objetivos de los CDI desde el punto de vista gubernamental podrían ser los siguientes:”²⁹

- La eliminación de la doble imposición que tanto aflige al comercio internacional.
- La cooperación entre administraciones fiscales para combatir la evasión tributaria.
- La seguridad jurídica y fiscal necesaria para atraer capital y comercio.
- La eliminación de tributación discriminatoria.
- El justo reparto de los ingresos fiscales entre los Estados.

²⁹ (F. Serrano Antón, 2001: 119)

Los fines de los CDI desde la óptica del contribuyente, que son completamente distintos a los anteriores, consideran entre otros, la cierta garantía a los inversores de cómo serán tratados fiscalmente en territorio extranjero. En segundo lugar, se establecen relaciones tributarias entre dos Estados, lo que es fundamental no sólo por el intercambio de información necesario para combatir la evasión fiscal, sino también como medio para obtener información sobre cada uno de los sistemas fiscales de los países en cuestión.

Por último, los CDI deben ser reconocidos como un aspecto de la política de fomento de las inversiones de un país a otro y viceversa, y como medio para la eliminación de los obstáculos fiscales al movimiento de personas y capitales entre Estados. En conclusión, se pueden resumir los fines desde la perspectiva del contribuyente en los siguientes:

- La protección de las inversiones de los no residentes y la seguridad jurídica.
- La eliminación de la doble imposición internacional.
- El fomento de las inversiones a través de tipos de retención en la fuente bajos y las cláusulas Tax Sparing o Matching Credit.
- El principio de no discriminación.
- La información del sistema tributario del otro país contratante sobre todo si los cambios habidos en el sistema requieren una renegociación del convenio, a parte de la obligación de notificarse anualmente los cambios de calado en las normas tributarias que tengan que ver con los CDIs³⁰.

³⁰ (F. Serrano Antón, 2001: 120-121)

1.9 ESTRUCTURA DE LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN

Sin duda, los CDIs son mini sistemas fiscales que regulan los principios sustantivos que se refieren a las relaciones fiscales internacionales que fluyen entre dos países. Junto a las reglas de distribución del poder tributario, los CDIs garantizan un entramado jurídico-tributario que evita incoherencias a la hora de la eliminación de la doble imposición internacional y permiten una resolución técnica más eficaz y acabada que mediante la aplicación de medidas unilaterales. Las consecuencias que se producen son, por un lado, una mayor confianza de los operadores económicos y, por otro lado, se efectúa un mejor reparto de la riqueza a nivel internacional lográndose un clima fiscal más adecuado.³¹

En términos generales, los artículos de los CDI del Modelo de Convenio de la OCDE (en adelante MC OCDE), se pueden dividir en seis grupos:

1. Las cláusulas objeto o ámbito de aplicación comprenden a los artículos 1 (personas comprendidas), 2 (impuestos comprendidos), 28 (extensión territorial), 29 (entrada en vigor) y 30 (denuncia).
2. En las cláusulas definitorias se incluyen los artículos 3 (definiciones generales), 4 (residencia) y 5 (establecimiento permanente) así como las definiciones incluidas en alguna de las cláusulas sustantivas como la definición de propiedad inmobiliaria en el artículo 6.2 del MC OCDE.
3. Las cláusulas sustantivas encuadran en los artículos 6 a 22, que contemplan las categorías de renta, las ganancias de capital y el patrimonio y dan reglas de reparto del poder tributario entre los dos Estados contratantes.

³¹ (F. Serrano Antón, 2001: 121-122)

4. Las cláusulas para la eliminación de la doble imposición engloban los artículos 23 y 25 (procedimiento amistoso). El artículo 23 presenta la alternativa de los dos métodos principales para la eliminación de la doble imposición internacional.
5. Las cláusulas anti evasión abarcan principalmente al artículo 9 (empresas asociadas) y 26 (intercambio de información).
6. La miscelánea comprende aquellos artículos de difícil encaje en los demás como el 24 (no discriminación) y 27 (diplomáticos).

1.10 INTERPRETACIÓN DE LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL

La interpretación consiste en una operación intelectual para determinar el sentido del tratado, para determinar su alcance y esclarecer sus puntos ambiguos u oscuros. A diferencia de lo que ocurre en el derecho interno, en el que ordinariamente el Legislativo realiza la interpretación auténtica generalmente mediante la expedición de una ley denominada interpretativa, en los tratados internacionales se tiene por auténtica *“todo acuerdo ulterior entre las partes acerca de la interpretación del tratado o de la aplicación de sus disposiciones”* (art. 31 3) a) de la Convención de Viena, CV).³²

De conformidad con la Convención de Viena, debe atribuirse al tratado el sentido que surge de su texto, tomando en cuenta sus varias partes, las cuales han de armonizar con la finalidad y objeto. Según la Convención, para la interpretación de los tratados deben tenerse en cuenta la buena fe, el sentido corriente de los términos del tratado, el contexto, objeto y fin del tratado, la interpretación auténtica explícita, el

³² (José Vicente Troya, 2008: 122-123)

recurso a los trabajos preparatorios y la búsqueda del efecto útil. Además se han de considerar los acuerdos de interpretación de las partes, los que se infieren de su conducta ulterior y toda otra norma de derecho internacional aplicable entre las partes. “Según la opinión ampliamente compartida, el objetivo fundamental del intérprete ha de ser descifrar la verdadera voluntad del compromiso o acuerdos de las partes”³³.

La interpretación, como es sabido, supone determinar el sentido de una norma. En los convenios de doble imposición internacional esta operación hermenéutica constituye un proceso más complejo, pues entran en juego en su aplicación dos tipos de normas: las normas propias del Derecho Internacional y las normas internas tras su integración en el ordenamiento jurídico de los Estados, lo que plantea el problema de su articulación. “Además, dada la naturaleza del convenio o tratado –negocio jurídico-bilateral o multilateral –la interpretación ha de tener origen en la voluntad acorde de las partes contratantes, lo que en determinadas ocasiones no resultará fácil al entrar en juego los intereses recaudatorios de los Estados implicados.”³⁴

En consecuencia, dicha labor debe resultar uniforme a las partes contratantes, pues, de un lado, la naturaleza jurídica de un tratado o convenio (negocio contractual entre Estados) así lo requiere, so pena de infringir el Derecho Internacional y, de otro, una interpretación unilateral discordante, en la mayoría de las ocasiones, no eliminaría la doble imposición internacional creando disfunciones del sistema convencional y alejándose de la justicia tributaria de nuestro ordenamiento jurídico³⁵.

³³ Antonio Remiro Brotons y otros, *Derecho Internacional*, Madrid, McGraw Hill, 1997, p. 383-391 citado por José Vicente Troya, *Estudios de Derecho Internacional Tributario*, Quito, Pudeleco Editores S.A., 2008, p. 124.

³⁴ (F. Serrano Antón, 2001: 129)

³⁵ Juan Manuel Calderón, *Algunas reflexiones en torno a los problemas de interpretación y calificación que plantea la aplicación de los Convenios de doble imposición internacional. Análisis a la luz del nuevo modelo de Convenio de la OCDE* 92. Ob., cir. Pags. 136 y 137. DEL ARCO RUETE, L., *Doble imposición*

Para los convenios tributarios cabría aplicar la interpretación restrictiva en cuanto conciernen a la potestad de crear tributos y a la derivación de la soberanía de los estados. En base a la teoría de los poderes implícitos, cada órgano dispondría no sólo de los poderes expresamente atribuidos por las normas constitucionales, sino también de los necesarios para el cabal ejercicio de las facultades expresas.

“La tesis prevaleciente es la de que los tratados, en el caso los tributarios, prevalecen sobre la legislación interna, ya en virtud de la jerarquía reconocida en el orden constitucional, ya por tratarse de normas especiales. No se entendería en otro modo el reenvío que, particularmente en los tratados para evitar la doble imposición, en algunos supuestos, se hace a la legislación interna.”³⁶

Alegría Borrás recoge las proposiciones de Damier quién sustenta que las disposiciones de los tratados deben aplicarse de la misma manera en todos los territorios sobre los cuales tiene vigencia; que las cláusulas sustanciales han de prevalecer sobre la exposición de motivos; que las cláusulas de igualdad de tratamiento para nacionales y extranjeros, así como las de la nación más favorecida deben, en materia fiscal, interpretarse según el principio de especialidad.³⁷

Podría distinguirse a efectos de la interpretación de los convenios de doble imposición, entre la interpretación auténtica y la interpretación aplicativa. La interpretación auténtica o normativa es aquella que se realiza por los propios Estados vinculados por el convenio. Así, nadie mejor que los Estados firmantes para definir el

internacional y Derecho tributario español, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1977, págs. 38 y 39. DE JUAN PEÑALOSA, J.L., “Doble imposición internacional. Convenios de doble imposición”, en *Relaciones Fiscales Internacionales*, IEF, Madrid, 1987, pág. 71 y ss.

³⁶(José Vicente Troya, 2008: 131)

³⁷Alegría Borrás, *La Doble Imposición Problemas Jurídico-Internacionales*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales Ministerio de Hacienda, 1974, p. 104-105, citado por (José Vicente Troya, 2008: 131).

contenido de sus voluntades. Por su parte, la interpretación aplicativa no se plasma en disposiciones generales o de interpretación, sino que se produce al aplicar a situaciones jurídicas concretas e individualizadas la regla objetiva del Derecho. Es decir, nos encontramos ante análisis jurídicos realizados diariamente por los órganos jurisdiccionales y administrativos (terceras partes que se encuentran vinculadas directamente con la firma del convenio) con facultades para interpretar y aplicar los términos del acuerdo.

De esta afirmación podemos concluir señalando que la interpretación aplicativa debe tener origen necesariamente en el acuerdo suscrito por las partes, es decir, en una interpretación auténtica del convenio. Así, de ambas clases de interpretación no puede resultar una operación hermenéutica contraria o manifiestamente incompatible con el objeto y fin del convenio de doble imposición internacional, es decir, ha de ser acorde con la voluntad contractual de los Estados plasmada en los diferentes instrumentos para la adopción de estos acuerdos. Respecto al propósito del tratado, que debe considerarse juntamente con su objeto, es necesario aclarar que el mismo no constituye un método de interpretación independiente. “El significado ordinario de los términos es el cotidiano, el que los estados utilizan y el que se le confiere en ciertas áreas especializadas.”³⁸ “Los Comentarios al Modelo de la OCDE no forman parte del contexto. La conclusión sustenta la exclusiva aplicación del derecho interno para la interpretación de los términos no definidos en los convenios bilaterales.”³⁹

En todo caso, las partes firmantes del convenio podrían acordar estipulaciones distintas a las recogidas en el MC OCDE, por lo que las interpretaciones auténticas y aplicativas del acuerdo firmado por las partes podrían ser divergentes a las suscritas anteriormente por la OCDE. Los Estados firmantes del convenio Modelo de la OCDE

³⁸ (José Vicente Troya, 2008: 134)

³⁹ (José Vicente Troya, 2008: 137)

deberían inspirarse y respetar al máximo sus estipulaciones cuando suscriban otros acuerdos internacionales en beneficio del principio de seguridad jurídica. No existe regla jurídica alguna que obligue a estos Estados a transcribir en los mismos términos del modelo de convenio las estipulaciones que se recogen en la firma de otros acuerdos.

1.11 APLICACIÓN DE LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL

Quizás sea reducir muchísimo el método aplicativo de los CDIs ya que se obvian los requisitos procedimentales y puede que no sea aplicable a todos los artículos de un CDI. No obstante puede ser de ayuda para ver cómo un CDI normal se aplica en la práctica. Pues bien, se observan principalmente una serie de fases que se suelen repetir en la aplicación de los mismos. Determinar si el asunto entra dentro del ámbito de aplicación de un CDI en particular es decir, se trata de averiguar:⁴⁰

Primera fase. Lo primero que hay que estudiar es si el contribuyente reúne todas las condiciones para que el CDI le sea aplicable. Es decir, según el artículo 1 se requieren “personas residentes en uno o en ambos Estados contratantes”. Por tanto, primero se examinara si el contribuyente es “persona” de acuerdo con la definición del artículo 3.1 A o si se trata de un establecimiento permanente. Posteriormente, se confirmará si el contribuyente es residente de uno de los Estados contratantes de acuerdo con el artículo 4 y en el caso de que lo sea en ambos se aplicarían las *Tie-Break Rules*, contenidas en los artículos 4.2 y 3, y diseñadas a dirimir cuál es el Estado de residencia. Desde el punto de vista objetivo, también se debe observar si el

⁴⁰ (F. Serrano Antón, 2001: 124)

impuesto en cuestión entra en la lista de impuestos contemplados en el artículo 2, o al menos, que sea sustancialmente similar al impuesto citado en la lista del artículo 2.

Desde el punto de vista temporal, es preciso saber si el CDI es aplicable para el período impositivo en el que el impuesto se devengó. Así mismo, es importante determinar si se han cumplido todos los requisitos legales que las leyes domésticas establecen, para que un CDI entre en vigor y sea válidamente aplicable.

Segunda fase. Una vez determinado que el CDI resulta aplicable, el siguiente paso consiste en analizar que cláusula sustantiva resulta aplicable al caso. Es decir, se trata de definir el tipo de renta que se obtiene, en muchos casos, esta labor de integración se realiza de forma inmediata, pero en otros supuestos la tarea se complica.

Tercera fase. Una vez que el tipo de renta ha sido definido, comienza la aplicación del mismo. Las cláusulas sustantivas generalmente responden a tres tipos de estructura:

- a) El Estado de la fuente puede gravar sin limitación. Esto ocurre en los casos de las rentas derivadas de bienes inmuebles situados en dicho estado y de los beneficios empresariales obtenidos por un establecimiento permanente.
- b) El Estado de la fuente puede someter a gravamen hasta un máximo, ya que el CDI establece un límite máximo a la tributación en dicho estado. Ejemplo de ello son las reglas contenidas para la tributación de dividendos e intereses.
- c) El Estado de la fuente puede no gravar –exención en el Estado de la fuente-. En este caso, el Estado de residencia del contribuyente tiene exclusivamente el derecho a someter a gravamen.

Cuarta fase. Llegados a este punto hay que aplicar la cláusula para la eliminación de la doble imposición. Cada artículo sustantivo (6-22) debe ser considerado junto con el artículo 23, que establece cuales son los métodos para eliminar la doble tributación internacional.

Quinta fase. Por último, hay que analizar los CDI, en relación con la legislación doméstica de cada uno de los Estados, ya que a veces las cláusulas de los CDI se dejan vacías de contenido por la normativa interna. “Así, los contribuyentes deberán observar si la exención concedida por un CDI, o si el límite de la retención en la fuente, o si el crédito por el impuesto pagado en el extranjero operan realmente. En caso contrario, se estaría en presencia de una tributación en desacuerdo con el CDI, lo que puede producir la incoación de un procedimiento amistoso del artículo 25.”⁴¹

⁴¹ (F. Serrano Antón, 2001: 124-126)

CAPÍTULO II:

UBICACIÓN DE LA FIGURA DEL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN EL DERECHO TRIBUTARIO INTERNACIONAL

El concepto de “Establecimiento Permanente” (en adelante EP), se aplica sustancialmente para determinar el derecho de un Estado para gravar los beneficios de una empresa situada en otro territorio.

Los efectos concretos y prácticos que se derivan de esta situación se concentran, fundamentalmente, en la potestad tributaria del Estado en el que se sitúa el EP, de esta manera se somete a jurisdicción impositiva, bajo el alcance de los impuestos la renta que producen o el patrimonio que van construyendo. Lo que luce interesante en esta figura es que el EP no tiene personalidad jurídica sino que se trata de una prolongación de las actividades de la casa matriz. Sin embargo, estos lugares fijos de negocio se consideran –a los fines tributarios- con los mismos efectos de un residente, otorgándoles así una personalidad fiscal *ad hoc* y, por tanto recae sobre los mismos, la obligación personal de contribuir⁴².

La personalidad fiscal implica el reconocimiento de un ente como sujeto pasivo de tributos ante la Administración Tributaria; mientras que la personería jurídica, conforme lo dispone el artículo 1957 del Libro IV del Código Civil ecuatoriano, se refiere a la sociedad o compañía, de un contrato en donde dos o más personas estipulan poner algo en común, con el fin de dividir entre sí los beneficios que de ello provengan, formando una persona (jurídica) distinta de los socios individualmente considerados.

⁴²Instituto Colombiano de Derecho Tributario, *Estudios de Derecho Internacional Tributario –Los convenios de doble imposición*, Bogotá, Legis Editores, 2006, págs. 116-117

Los EP tienen la función primordial de limitar la soberanía fiscal y distribuir el poder tributario y, conforme lo expresa García Prats, este concepto "...responde al deseo de limitar la jurisdicción fiscal del Estado de generación de los rendimientos empresariales, justificando por la conveniente expansión del comercio y las relaciones económicas y empresariales internacionales"⁴³. Taveira Torres ofrece la idea de "función negativa" de los establecimientos permanentes, que consiste en elaborar una forma de limitación de la competencia fiscal del Estado de residencia respecto a los rendimientos obtenidos por un residente en otro Estado pero que tiene una instalación fija en el de la fuente⁴⁴.

El concepto de EP contenido en los convenios para evitar la doble imposición internacional, resulta suficientemente específico para entender que se trata de una norma de directa aplicación que nos revela los alcances del concepto. Los convenios se introducen en el ordenamiento interno de los Estados, cumpliendo con los requisitos constitucionales exigibles, especialmente el que salvaguarda el derecho de auto-imposición, es decir el someter a imposición a los entes que realicen actividad económica dentro de su territorio. Por lo tanto, los efectos que produce la existencia de un EP deben ser reglados en la normativa interna de los Estados, en razón del principio de legalidad, el cual impide que una norma de directa aplicación haga nacer obligaciones tributarias no previstas en las normas internas. Por ello, los convenios para evitar la doble imposición no son fuente de soberanía tributaria sino que se limitan a funcionar como canal de aplicación de la normativa interna de cada Estado u, opuestamente, a impedir su aplicación.

El artículo 5 del MC OCDE que otorga las bases para la definición del EP tiene una estructura bien definida. Es una norma ineludible en el estudio de este tema, que no se deja de lado en la legislación interna de cada Estado. En la legislación ecuatoriana, el numeral 1

⁴³Francisco García Prats, *El establecimiento permanente. Análisis jurídico-internacional de la imposición societaria*, Madrid, Tecnos, 1996, p. 397.

⁴⁴Heleno Taveira Torres, *Plurirributação Internacional sobre as rendas de empresas*, San Pablo, Revista dos Tribunais, 2001, p. 217.

del artículo 8 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno (RLRTI) de manera general entiende que “para efectos tributarios, establecimiento permanente es el lugar fijo en el que una empresa efectúa todas o parte de sus actividades”.

La estructura del artículo 5 del MC OCDE es la siguiente: a) define el concepto de EP con carácter general; b) enumera una serie de supuestos considerados EP, siempre al amparo de la definición general del párrafo anterior, y también quedan pautadas ciertas actividades que serán consideradas EP solo en función de la duración de las mismas; d) delimita negativamente el concepto de EP; e) indica que el concepto de EP queda cerrado con la introducción de la cláusula de la agencia y dicha cláusula queda perfilada así mismo con una delimitación negativa de este tipo de EP; y f) define que las filiales, con carácter general, no son EP.

El concepto de EP se ha construido a través de la doctrina y la práctica internacional al amparo de la necesidad de dar respuesta a casos concretos y circunstancias históricas específicas.

2.1 INTRODUCCIÓN AL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

El concepto de “domicilio de negocios” se aplica para designar el lugar donde una persona individual o colectiva desarrolla su actividad económica. Si ésta se lleva a cabo en diferentes estados eventualmente estaría sujeta a más de una potestad tributaria, lo que es nocivo para el sujeto obligado.

Como atenuación a este posible efecto, en varias legislaciones se exige que esa actividad tenga cierta permanencia o autonomía, por lo que algunos estudiosos han elaborado la noción de “establecimiento permanente”, para ser aplicada a las empresas comerciales que operan internacionalmente. Ricardo Riveiro asimila el término

“permanente” al de “estable”⁴⁵, además, asegura sin carencia de razón que es un concepto básico de la fiscalidad internacional.

Los esfuerzos por intentar una definición de establecimiento permanente han estado acompañados por estudios profundos de parte de una pluralidad de interesados, que con varios enfoques (jurídico, económico, técnico, financiero, comercial, etc.) y desde distintos puntos de vista (de la academia, de la administración tributaria, del administrado). Por ello, también se han vertido sinnúmero de opiniones y comentarios en múltiples conferencias y reuniones especializadas de carácter nacional e internacional.

Al menos queda claro que atendiendo a la noción de establecimiento permanente, la potestad tributaria corresponde al Estado o Estados donde se ha radicado un emplazamiento de la empresa comercial residente en el sector extranjero, y no al Estado donde esta misma sociedad realiza operaciones o actividades eventuales, sin contar con un establecimiento permanente. Si este último fuera el caso, tributará en el Estado donde la empresa tiene su domicilio⁴⁶.

Resulta incontrovertible que las empresas, sea que actúen individualmente o agrupadas, utilizan el establecimiento permanente, cuya noción ha surgido como un instituto jurídico con cierto grado de complejidad, destinado a ser un instrumento del ordenamiento jurídico tributario para atenuar o eliminar la doble imposición internacional sobre las diversas rentas de carácter empresarial.

⁴⁵Ricardo Enrique Riveiro, *Paraísos fiscales. Aspectos tributarios y societarios*, Buenos Aires, Integra International, 2001, pág. 69.

⁴⁶Jaime Ross Bravo, *Esquema sobre la potestad tributaria y la doble tributación internacional*, doc. Núm. 581, s. 1., CIET, s.f., pág. 11

2.2 ELEMENTOS PARA CONSTRUIR LA NOCIÓN DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

Volviendo al concepto de establecimiento permanente, según José Vicente Troya Jaramillo, no es más que “un arbitrio del DIT para conciliar las diferentes posiciones de las tesis de la fuente y del domicilio o residencia, la primera, que aparta a la segunda, pretende que el país donde se origina la riqueza o se encuentra en los bienes es el único que debe aplicar los impuestos, mientras, que quienes defienden la otra postura se inclinan por el reconocimiento permanente, de tal manera que las actividades ocasionales no se consideren para efectos tributarios en el país de la fuente.”⁴⁷. Sobre esto último cabe aclarar que aunque se entiende que una actividad ocasional implica una corta duración, no por ello queda cerrada la posibilidad que aquella sea significativamente importante en el ámbito económico para las empresas y también para los Estados.

Como acotación a lo anterior, vale mencionar que Fernando Serrano Antón señala que ni en el derecho interno español, ni en el Modelo de Convenio de la OCDE se encuentra una verdadera definición de establecimiento permanente, “sino una serie de situaciones y de aspectos parciales que intentan elaborar esa pretendida descripción”⁴⁸. Este comentario por cierto es aplicable a los intentos que constan en las legislaciones de los países de la Comunidad Andina y el resto de Latinoamérica. Por eso muchos autores se atreven a decir que no creen que se logre una definición acabada, pues nunca se llegará a conocer el nivel medio de beneficios que en justicia cada uno de los países debe recibir por virtud de la presencia y de la actuación de las empresas primero en el ámbito supraestatal y luego en el estatal.

⁴⁷José Vicente Troya Jaramillo, *Derecho Internacional Tributario*, vol.4, Quito, Corporación Editora Nacional, 1990, pag.49.

⁴⁸Fernando Serrano Antón, *Los aspectos fiscales internacionales de los establecimientos permanentes*, en *Fiscalidad Internacional*, Madrid, Centro de Estudios Financieros, 2001, pág. 183.

Con la noción 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. Dicho de otra manera, la función primordial de una concepción 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 ejercicio de una actividad de carácter económico, es la de facilitarnos el presupuesto para la sujeción de dicha actividad de una persona jurídica extranjera al poder tributario de un Estado, mediante la utilización de mecanismos jurídico-positivos estatales o interestatales.

Antes del año 2000, la renta de actividades profesionales y de otras de carácter independiente se trataba por separado en un artículo del MC OCDE, concretamente en el artículo 14. Las disposiciones de este artículo eran similares a las aplicables a las “actividades” o “negocios”, pero se utilizaba el concepto de *base fija* y no el de establecimiento permanente, ya que se había considerado en un principio que este último concepto sólo debía aplicarse en el marco de actividades industriales y comerciales. La eliminación del artículo 14 en el año 2000 reflejó el hecho de que no existían diferencias intencionadas entre los conceptos de establecimiento permanente del artículo 7 y de base fija del artículo 14 o entre el modo de calcular los beneficios y el impuesto según se aplicara el artículo 7 o el 14. La eliminación del artículo 14 del MC OCDE significó que la definición de establecimiento permanente, se aplicara desde entonces, a lo que previamente constituía una base fija⁴⁹.

Tratándose de los elementos estructurales, cuatro son los que forman al establecimiento permanente en el Modelo de Convenio de la OCDE, así:

⁴⁹(Numeral 1.1 de los Comentarios al artículo 5 relativo a la definición de Establecimiento Permanente del MC OCDE)

1. La cláusula general o del lugar fijo de negocios por medio del cual se realizan todo o parte de los negocios.
2. Lista ejemplificativa de lo que puede constituir un establecimiento permanente (lista positiva).
3. Lista negativa de establecimientos permanentes.
4. Las ficciones usuales de establecimiento permanente (actividades temporales: obras de instalación, construcción o montaje cuya duración exceda de doce o seis meses; la cláusula de la gente, y las cláusulas de servicios de consultoría y actividades de compañías aseguradoras).

En general se considera que el establecimiento permanente no incluye algunos supuestos tales como:

- a. Uso de instalaciones que únicamente realizan almacenaje, exponen o entregan bienes o mercancías que son de la empresa;
- b. Mantener un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas;
- c. Mantener un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a 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 realizar para la empresa cualquier otra actividad de carácter auxiliar o preparatorio;
- e. Mantener un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar compras de bienes o mercancías o de recabar información para la empresa;
- f. Mantener un lugar fijo de negocios con el único fin del ejercicio combinado de las actividades mencionadas en todos los literales anteriores, si el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios conserva su carácter auxiliar o preparatorio.

Hasta 1992 la OCDE quiso proyectar en su Modelo de Convenio la experiencia de la práctica internacional en la negociación y suscripción de convenios para evitar la doble tributación internacional. A más de proveer una definición general del establecimiento permanente, se manifiestan las características esenciales del concepto, a saber: *un situs* especial y una instalación fija de negocios, que se explicitan también en el Modelo de Convenio de la OCDE de 1977 mediante tres criterios o condiciones: la existencia de una instalación de negocios; la fijeza de la instalación de negocios, que supone que debe estar establecida en un lugar determinado y con cierto grado de permanencia; el ejercicio de las actividades de la empresa por medio de esta instalación fija de negocio⁵⁰.

Los tres criterios o condiciones señalados en el párrafo precedente, no son los únicos para delimitar la significación del establecimiento permanente, pues la definición general necesariamente debe vincular a los supuestos específicos que constan a lo largo de todo el contenido del artículo 5 del Modelo de Convenio. Con una similar previsión a cerca del concepto de establecimiento permanente tenemos al artículo 5 del Modelo de Convenio de la OCDE revisada en el año 2003, que indica: “la expresión establecimiento permanente significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad”.

Consiguientemente, es factible sostener que solamente deberán tributar en el Estado de la fuente los beneficios societarios de la empresa residente en el exterior, siempre y cuando sean obtenidos o sean atribuibles por medio de un establecimiento permanente situado en el primer Estado, cuestión que facilita la desmembración de la renta obtenida en el país de fuente y que corresponde a un establecimiento permanente

⁵⁰ Detalle que consta en los Comentarios del Modelo de Convenio de la OCDE de 1977 y 1992, párr. 5.1.2.

ubicado en él, de la renta de fuente extranjera lograda por una sociedad del exterior no residente en el país fuente, y por ende, no sujeta al impuesto nacional sobre la renta de las empresas.

Para operar de esta forma se requiere que previamente se haya negociado y suscrito un convenio fiscal internacional para evitar la doble imposición, de lo contrario, el tratamiento tributario descrito se modificaría de tal manera que la administración tributaria del país fuente sometería a gravamen las actividades de la empresa no residente, sea que existiere o no un establecimiento permanente, suscitándose seguramente el fenómeno de la doble o múltiple tributación internacional.

La aplicación de la fuente a los variados casos particulares puede causar perplejidad. El artículo 1 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, dispone: *Para efectos de la aplicación de la ley, los ingresos obtenidos a título gratuito o a título oneroso, tanto de fuente ecuatoriana como los obtenidos en el exterior por personas naturales residentes en el país o por sociedades, se registrarán por el precio del bien transferido o del servicio prestado o por el valor bruto de los ingresos generados por rendimientos financieros o inversiones en sociedades. En el caso de ingresos en especie o servicios, su valor se determinará sobre la base del valor de mercado del bien o del servicio recibido.* En concordancia con lo establecido en los artículos 2 y 8 de la Ley de Régimen Tributario Interno, que consideran como renta a los ingresos de fuente ecuatoriana y a los obtenidos en el exterior por personas naturales domiciliadas en el país y por sociedades nacionales; y se puntualiza qué ingresos se consideran de fuente ecuatoriana, conforme lo dispuesto en el artículo 10 de su reglamento.

El artículo 8 del texto reglamentario antes citado, determina cuales ingresos no se consideran de fuente ecuatoriana, entre estos los percibidos por personas naturales no residentes en el país por servicios ocasionales prestados en el Ecuador cuando su remuneración u honorarios son pagados desde el exterior por sociedades extranjeras, sin cargo a sociedades constituidas, domiciliadas o con establecimiento permanente en el Ecuador. Menciona también que no está sujeto a retención ni pago de tributo, cuando el pago de la remuneración u honorario esté comprendido dentro de los pagos efectuados por la ejecución de una obra o prestación de un servicio por una empresa contratista en los que se haya efectuado la retención en la fuente, correspondiente al ejecutor de la obra o prestador del servicio. Sin embargo, en la legislación ecuatoriana no se presenta una definición de fuente.

2.3 LA CLÁUSULA GENERAL DEL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

Los modelos de convenio de la OCDE (2003), ONU (2012) y USA (1996) definen el establecimiento permanente en la cláusula general como un “lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa efectúa toda o parte de su actividad”; la primera definición del EP, como lugar fijo de negocios, implica algunas condiciones:

- a. La existencia de un lugar de negocios, es decir, de instalaciones (local, maquinaria o equipo); nótese que en esta parte se prescinde de la exigibilidad de presencia humana como operaria de máquinas o equipo;
- b. El lugar debe ser fijo, establecido en un determinado sitio (lo físico) y con cierto grado de permanencia (lo temporal);
- c. La realización de las actividades de la empresa por medio del lugar fijo de negocios.

Por su parte Serrano Antón aconseja que además de las cuestiones planteadas, en el régimen jurídico se considere el elemento subjetivo de quien se puede plantear la posibilidad de llevar a cabo la obtención de rentas empresariales por medio de un establecimiento permanente. Dice con certeza que es crucial introducir un condicionante más que sería la residencia, ya que solo los no residentes, son quienes pueden operar a través de establecimiento permanente. Si bien es cierto, las cada vez más cuestionadas normas que regulan el establecimiento permanente, sobre todo, como consecuencia de la globalización de la economía y el uso masivo de internet; la tendencia a la personalización del establecimiento permanente; y, la jurisprudencia reciente del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea en materia de libertad de establecimiento y de no discriminación –Gilly Case, entre otros– producen un acercamiento cada vez mayor al trato como residentes a los establecimientos permanentes.

A) El lugar de negocios como elemento de la cláusula general de establecimiento permanente

Según Skaar, la condición de un *lugar de negocios* es crucial y fundamental para la propia existencia del establecimiento permanente. De conformidad con el párrafo 5.1.4. de los Comentarios al MCOUDE el *lugar de negocios* cubre cualquier local, instalación o medios materiales, usados para la realización de las actividades de la empresa, sirvan o no exclusivamente a ese fin. Entonces, se puede colegir que un lugar de negocios puede existir incluso si la empresa dispone de cierto espacio o emplazamiento (por ejemplo: podría ser la posesión de una valla publicitaria en el territorio del Estado de la fuente), sin contar

entonces, con un local. Tampoco interesa que la empresa sea dueña o arrendataria de un local, instalación o medios, o disponga por otra causa de ellos...⁵¹

García Prats al respecto, menciona que parece no ser necesaria la existencia de un local o cualquier otro bien de naturaleza inmobiliaria y que en determinados CDI se admiten cláusulas como *Use of Substantial Machinery* como supuesto constitutivo de establecimiento permanente, aceptando la utilización de esta maquinaria en el territorio de otro país como lugar de negocios de la empresa.

Lo cierto es que, concluir en la existencia de una empresa en el territorio del Estado de la fuente, debe ser resultado de la proyección de los elementos determinativos del lugar de negocios, sin importar si dicha organización es o no propietaria de inmuebles. Otra condición es que en lugar de negocios se desarrolle una actividad empresarial, diferenciando necesariamente si el lugar o bien inmueble sirve para el ejercicio de la empresa o si el bien es el objeto mismo del ejercicio empresarial (inmuebles objeto de tráfico empresarial), enmarcándose este caso en los supuestos de rentas inmobiliarias. Sin perjuicio de lo citado, es factible que un establecimiento permanente realice actividades –como actividad principal –de arrendamiento o cesión de inmuebles.

Si bien los tratados tributarios no contemplan la definición del lugar de negocios, la existencia de este es connatural a la propia de un establecimiento permanente, tal como se puede verificar en la mayoría de convenios vigentes en la actualidad, lo que se compadece con la tradicional forma de operar de las empresas, con el modelo económico adoptado por ellas, consistente en la

⁵¹César Montaña Galarza, *El Establecimiento Permanente en los Países Miembros de la Comunidad Andina (CAN) y en el Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE)*, Quito, UASB-E, 2002, p. 14.

realización de sus actividades con emplazamientos físicos o corporales en los lugares en los cuales decidan invertir y laborar; de esta forma se sustenta el reconocimiento concreto de la presencia de una sociedad en determinado territorio estatal por medio de un lugar de negocios.

Para verificar la existencia o inexistencia del lugar de negocios como elemento para la configuración del establecimiento permanente, se debería realizar un ejercicio interpretativo que enlace este elemento material con el contribuyente y con la actividad o actividades que él ejecuta. El intento de definir al lugar de negocios tiene que nutrirse con el contenido del comentario aludido del Modelo de Convenio de la OCDE de 1977, y de las exigencias contenidas en la propia definición general de establecimiento permanente, que consta en el artículo 5.1 de los convenios para evitar la doble imposición.

B) La fijeza como elemento de la cláusula general de establecimiento permanente

La potestad tributaria de un Estado para someter a imposición las rentas de las empresas obtenidas mediante un establecimiento permanente, en cierta medida se apoya en la fijeza del lugar de negocios, manifestada por la conexión entre este y un punto geográfico determinado, aunque se debe decir también que las nuevas formas de realización de actividades de las empresas, como aquellas relacionadas con el internet, podrían hacer tambalear la posición inicialmente expuesta, y demandarían la búsqueda de nuevos ingredientes y supuestos para la configuración de los establecimientos permanentes.

La permanencia o fijeza temporal (continuada) no debe considerarse aisladamente de la fijeza física, solo así se encontrarán las suficientes relaciones

entre los elementos de la trilogía que para estos efectos son: el lugar de negocios, el territorio del país de la fuente y la actividad empresarial.

Serrano Antón –aludiendo a Nitikman –explica que se ha querido ver en el plazo de doce meses la continuidad mínima para la existencia de un establecimiento permanente, y que también se ha defendido un plazo de seis meses, como aplicaciones analógicas de las reglas que se han dispuesto para las obras de construcción, instalación y montaje. Este último período más restringido ha sido asumido en el Modelo de Convenio de la ONU y también en algunos tratados para evitar la doble tributación suscritos por los Estados de la CAN.

Acerca de lo temporal, Herbert Bettinger Barrios manifiesta: “(...) no es necesario que la actividad sea permanente en el sentido de que no haya interrupción de la operación, sino que las operaciones deben realizarse de manera regular”. También explica que “Si el sitio de operaciones no fue establecido tan solo para propósitos temporales, puede constituir un establecimiento permanente aun cuando haya existido en la práctica, solo por un período muy breve por la naturaleza especial de la actividad de la empresa o como consecuencia de circunstancias especiales (por ejemplo, el fallecimiento del contribuyente).”⁵²

Por su parte, J. Nitikman, sostiene que el propósito de la fijeza como requisito, consiste en proveer un nexo –del establecimiento permanente–con una determinada jurisdicción tributaria.⁵³

Anteriormente –refrendada incluso por doctrina y jurisprudencia alemana y norteamericana–la posición acerca del nexo del lugar de negocios con un punto geográfico implicaba la conexión material del sitio de negocios al suelo, en un

⁵²Herbert Bettinger Barrios, *Efecto impositivo del establecimiento permanente*, México D.F., Ediciones Fiscales ISEF, 1998, pág. 65.

⁵³(C. Montaña Galarza, 2004: 17)

punto único. Contemporáneamente tenemos que alejarnos de esa posición, pues las nuevas formas empresariales y de operación, demandan que se involucren en consideraciones de este talante otros elementos como la temporalidad, cuya manifestación se evidencia en el caso de las obras de construcción. “Ahora bien, esta exigencia se ha flexibilizado sin llegar tampoco a su extinción, pues se dice que es posible considerar incluso cierto grado de movilidad del lugar de negocios, y hoy se concibe que la fijeza ‘no significa que el utillaje que constituya la instalación de negocios tenga que estar materialmente fijado al suelo’, por lo que solo bastaría que el utillaje se mantenga en un lugar determinado”⁵⁴.

Estamos ante dos criterios de la vinculación: el primero, referido a la fijeza material del lugar de negocios y, el segundo, que comporta su permanencia. Sin lugar a dudas, es factible manifestar que en orden a la determinación del sitio de negocios habrá que considerar la existencia de especiales circunstancias en las que bien se puede comprobar que este debe estar relacionado con un punto geográfico determinado y concreto, de amplitud más o menos variable, pero no de carácter genérico o indeterminado, de esta manera, actuamos con una interpretación flexible de los citados criterios de vinculación.

Adicionalmente, la doctrina y el propio Modelo de Convenio de la OCDE han elaborado la noción de “permanencia” como sustitutiva de la “fijeza” como requisito del lugar de negocios en un determinado territorio, también contribuyendo a presentar una divergencia: la correlación entre la fijeza y la permanencia, tratando de concebir a esta última como consecuencia o como elemento integrante de la primera.

⁵⁴ Comentarios al MC OCDE de 1977 y 1992, párr. 5.1.5.

Pese a que han existido voces respecto a la incorporación de la variable tiempo (permanencia), para configurar el lugar de negocios, el autor ecuatoriano César Montaña acertadamente cita a Nitikman, al coincidir en que el elemento temporal sirve para no considerar ciertas actividades como establecimiento permanente por su breve duración, es decir, se utiliza para una delimitación negativa⁵⁵.

No existe hasta ésta época una solución con eficacia general sobre el tema aquí abordado, más bien se encuentran muchas posiciones que se utilizarían según la actividad que se ejecute y la presencia concurrente del resto de elementos o signos que permitan ver mayor o menor vinculación con el territorio de un país, no solo del lugar de negocios, sino además, de la realización de la misma actividad, de tal forma que así se pueda valorar la posible incidencia de la permanencia en la calificación del sitio como fijo de negocios y de este como establecimiento permanente. La fijeza en sí, no es determinante para la existencia del Establecimiento Permanente ni para la configuración del lugar fijo de negocios, pues para esto se involucran otros elementos que se orientan a demostrar el vínculo entre el *lugar de negocios, el territorio y la actividad societaria*.

La posición que se encuentra en el Modelo de Convenio de la OCDE es la de concebir a la *fijeza* de manera relajada, es decir, que no es necesario que la instalación en donde se ejecute la actividad esté fija, sino que se permite cierta movilidad dentro del territorio; así se vigoriza la consideración de la realización efectiva, continua y regular de la actividad empresarial.

⁵⁵ (C. Montaña Galarza, 2002: 17)

A modo de conclusión, diré que tanto la *fijeza* como la *permanencia* cuentan con cualidades exclusivas, pero juntas ayudan a categorizar al lugar de negocios como fijo, es más, son dependientes al momento de trabajar para construir el concepto de lugar fijo de negocios como uno de los requisitos de la cláusula general que define al establecimiento permanente en el Modelo de Convenio de la OCDE.

C) *La empresa y la actividad empresarial como elementos de la cláusula general de establecimiento permanente*

En esta parte se ubica el principal elemento para la configuración del establecimiento permanente, que es la comprobación de la realización de una actividad empresarial en el territorio de un Estado. Para el efecto, el último inciso del artículo 5.1. del Modelo de Convenio de la OCDE, que contiene la descripción del establecimiento permanente, dice: “mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad”, lo que habrá que relacionar con el artículo 7 del Modelo, pues este concede la competencia para someter a imposición los rendimientos de las empresas al Estado por medio de la residencia, pero “a no ser que realice su actividad en el otro Estado por medio de un establecimiento permanente”. La cuestión hasta aquí es clara, sin embargo, la definición del sujeto que realiza la actividad económica no lo es, por ello el tema en cuestión.

Los convenios para atenuar o evitar la doble imposición, y las normas tributarias nacionales, normalmente aluden a los gravámenes que se pueden imponer a las empresas por la obtención de determinados ingresos producto de la realización de sus actividades; al Estado de la residencia respecto de las empresas residentes, y al Estado de la fuente respecto de los establecimientos permanentes.

Cuando la empresa realiza sus actividades en el Estado de la fuente por medio de un establecimiento permanente, es dable la atribución de rentas de conformidad al principio de la empresa independiente.

La doctrina aconseja remitirse a la legislación interna para establecer lo que el término “empresa” significa e implica. Así el artículo 1984 del Código Civil ecuatoriano determina que: “Sociedad o compañía es un contrato en que dos o más personas estipulan poner algo en común, con el fin de dividir entre sí los beneficios que de ello provengan. La sociedad forma una persona jurídica, distinta de los socios individualmente considerados”. El artículo 94 de la Ley de Régimen Tributario Interno del Ecuador –en uso de la autonomía calificadora del derecho tributario -, se refiere a “empresa” en términos de “sociedad” y construye un concepto ampliado de lo que se ha de entender por ella para fines impositivos, de la siguiente manera:

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

Lo cierto es que en el orden interno –estatal–es más o menos usual encontrar el significado de empresa, ya sea en las normas referidas a las actividades mercantiles o societarias, como en las que tienen que ver con los

sistemas tributarios domésticos; también es verdad que los convenios para atenuar o eliminar la doble tributación no proveen dicho significado, pues solamente hacen mención a lo que se entiende por “empresa de un Estado contratante”, como es el caso de los tratados objeto de revisión en la presente investigación.

El artículo 3.1. del Modelo de Convenio de la OCDE concibe a la empresa como el ejercicio de toda actividad empresarial o profesional; y a la actividad empresarial y profesional como la ejecución de actividades, de servicios profesionales y la realización de otras actividades de carácter independiente. Por otro lado, la misma disposición se ocupa de definir “empresa y establecimiento”, en los siguientes términos: se considera “empresa” la persona física o moral que realice las actividades a que se refiere este artículo, ya sea directamente, a través de fideicomiso, o por conducto de terceros, y por “establecimiento” se entenderá cualquier lugar de negocios en que se desarrollen, parcial o totalmente, las citadas actividades empresariales.

Lo que designa la acepción de empresa ha estado –por virtud de la doctrina y la jurisprudencia –sostenido en tres posiciones importantes a lo largo del tiempo, así:

- a. Identificación con el ejercicio de una actividad calificada;
- b. Condición de centro de imputación de normas, y
- c. Condición de sujeto económico.

Revisando trabajos de otros autores, es necesario trasladar lo expuesto por el ecuatoriano Miguel Macías Hurtado cita a F. Messineo, quien ha dicho reflexivamente lo siguiente:

Empresa es desenvolvimiento profesional de una actividad económica organizada, para un determinado fin, o sea una forma particular o desenvolvimiento de actividad, por parte de un sujeto; es una fuerza que opera (concepto dinámico) sirviéndose de determinados medios; razón por la cual es –en este sentido –un *quid inmateriale*. Por tanto, la misma no puede ser definida optando entre la categoría de los sujetos y la categoría de los objetos, para asignarla a la una o a la otra; escapa a los términos de tal alternativa, porque es un *testiumgenus*⁵⁶.

José I. Romero define apropiadamente a la empresa de la siguiente manera: “La empresa como tal es un acto, una actividad. Un acto difícil, complejo, intrincado, que el empresario o los sujetos activos que la tienen a su cargo asumen la relación [...] implica tal complejidad, interrelación, intrincamiento interno que trasciende los menores actos de sus integrantes y ha llevado a [...] concebirla como un ente objetivo [...] se da a través de una multiplicidad de vínculos que superan el acto particular de cada uno de los integrantes”⁵⁷.

La figura del establecimiento permanente conforme se ha concebido en el Modelo de Convenio de la OCDE, no considera al carácter productivo como parte de su definición, sin embargo, como ya se enunció anteriormente, se puede comprender que el ejercicio de la actividad empresarial, naturalmente, conlleva la persecución del lucro o beneficio económico. Esta consideración bien se puede

⁵⁶Miguel Macías Hurtado, *Instituciones de derecho mercantil ecuatoriano Volumen II*, Quito, Biblioteca de Derecho Económico Banco Central del Ecuador, 1988, p. 169.

⁵⁷Alfredo Hanna Musse, *Lecturas de derecho económico Volumen. III*, Quito, Biblioteca de Derecho Económico, Banco Central del Ecuador, 1990, p. 213-214, cita a José I. Romero.

extender al tratamiento legal de la empresa y sus actividades, a nivel nacional e internacional.

Es importante traer a colación lo citado por César Montaña Galarza cuando menciona la importancia que en la actualidad tienen las empresas en el contexto mundial, especialmente aquellas transnacionales que han establecido procesos integrados de producción y comercialización en diversos países. Como ejemplo cita el hecho de que muchas de estas sociedades pueden fabricar componentes o partes en los estados A y B, que los ensamblan en el Estado C y que los distribuyen como productos acabados desde el Estado D. Frecuentemente, la producción de cierto producto terminado, utiliza insumos producidos por filiales o sucursales ubicadas en varios países, lo que genera problemas para asignar la base imponible entre las diferentes jurisdicciones involucradas.

Los datos estadísticos con los que se cuenta dejan ver que una significativa porción del comercio mundial se realiza entre empresas pertenecientes a grupos multinacionales, así: 65% del comercio mundial lo realizan empresas relacionadas; 26% del PIB mundial está en poder de tan solo trescientas empresas multinacionales; 80% de las regalías mundiales se cancelan entre partes relacionadas; únicamente mil empresas multinacionales poseen el 20% de los activos mundiales; cincuenta empresas multinacionales tienen activos en el extranjero por setenta y nueve mil millones de dólares; y, finalmente, según la *Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo (UNCTAD)*, a principios de los años noventa, unas treinta y siete mil casas matrices de empresas multinacionales controlaban 206.000 subsidiarias diseminadas en el mundo.⁵⁸

⁵⁸ (C. Montaña Galarza, 2002: 21)

Finalmente, César Montaña concluye que, pese a lo que pueda proyectarse en el plano real, la existencia de un Establecimiento Permanente no debe acarrear automáticamente la consideración de sus actividades como perseguidoras de ingresos y beneficios, cuestión que no es definitiva del establecimiento. Lo que sí sería crucial es la verificación de la actividad empresarial ejecutada en un lugar de negocios, y que sea potencialmente productiva, es decir, que no basta que exista el emplazamiento empresarial, sino que la actividad se realice efectivamente, y que la actividad sea continuada pudiendo además ser lucrativa.

2.4 LA LISTA POSITIVA DE SUPUESTOS DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

Se ha ubicado al segundo párrafo de la definición de establecimiento permanente como contenido de los supuestos afirmativos de la existencia de tal emplazamiento, de esta manera, comprendería 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.

De la redacción de las hipótesis de Establecimiento Permanente que constan en el Modelo de la OCDE, según García Prats, se establece una presunción de Establecimiento Permanente en favor de los supuestos enumerados en la lista, pero aclara que no se sabe si esa presunción admite o no prueba en contrario. Adiciona que

el entendimiento de los presupuestos que constan en el MCOCDE no debe hacerse a *priori*, sino en *principio*, siempre y cuando se verifiquen sus condiciones a los requisitos generales que se desprenden de la cláusula general que consta en los modelos de convenio y CDI. En la misma línea se han manifestado los expertos de Naciones Unidas a la hora de comentar su Modelo de Convenio⁵⁹.

A continuación presento algunas definiciones concretas respecto a los términos comprendidos en los supuestos positivos de Establecimiento Permanente:

A) *La sucursal*

Refiriéndose a la sucursal, César Montaña⁶⁰ cita a Alegría Borrás expresa que es todo establecimiento comercial que, en la dependencia de una empresa principal, de la que forma jurídicamente parte ejerce de forma individual, en locales separados, una actividad similar y goza de una cierta autonomía en el ámbito económico y en el de los negocios.

Con una óptica interesante, Raúl Aníbal Etcheverry defiende que “la casa matriz y la sucursal son dos establecimientos distintos, pero tienen un solo patrimonio y una misma administración, y que solo se desenvuelven en espacios dispares por razones de descentralización. [...] La sucursal no posee patrimonio ni personalidad propia, lleva el nombre de la empresa central, tiene un domicilio especial a causa de la necesidad de descentralización que la creó”⁶¹.

En cambio, Osvaldo E. Pisani define a la sucursal como “[...] un establecimiento secundario subordinado jurídica y económicamente a uno

⁵⁹(C. Montaña Galarza, 2002: 23)

⁶⁰(C. Montaña Galarza, 2002: 24)

⁶¹ Raúl Aníbal Etcheverry, *Derecho comercial y económico*, Buenos Aires, Astrea, 1984, pág. 525.

principal; está a cargo de un factor o gerente y responde a la casa central (tanto ésta como aquéllas pertenecen al mismo sujeto jurídico; p. ej.: las sucursales de un banco)”⁶².

No se puede desconocer que en la práctica internacional de los convenios para atenuar o eliminar la doble imposición y en la administración de justicia en casos relacionados con la figura de establecimiento permanente, la noción de sucursal ha sido asumida de manera pacífica con los rasgos comunes que describen los autores citados en los párrafos precedentes, diciendo que constituye un establecimiento comercial importante, que depende jurídica y económicamente de la sociedad matriz aunque posee cierta autonomía para actuar en el mundo de los negocios, no realiza meras actividades preparatorias o auxiliares, ejecuta actividades que se identifican con las propias de la casa central, no importa la dimensión de su actividad económica respecto a la de la sede principal.

En el Ecuador, la Ley de Compañías hace alusión a la sucursal o establecimiento administrado por un factor, y los lugares en que funcionen éstas o éstos se consideran domicilio de las compañías para los efectos judiciales o extrajudiciales derivados de los actos o contratos realizados por los mismos, finalmente el artículo 4 de la mencionada Ley establece que el domicilio de la compañía está en el lugar que se determine en el contrato constitutivo de la misma.

B) La sede de dirección

Usualmente, la sede de dirección no está definida en los convenios para atenuar o eliminar la doble tributación, ni en los Comentarios a los modelos de

⁶² Osvaldo E. Pisani, *Elementos de derecho comercial*, Buenos Aires, Astrea, 2002, p. 51

convenio de la OCDE y de la ONU, y tampoco en los sistemas jurídicos tributarios nacionales. Se podría asumir que la sede de dirección implica la existencia de personal con autoridad para decidir la política empresarial de la parte de la empresa y no solo de ejecución decidida en otro lugar (casa matriz u otro), ni tampoco la meramente representativa.

Pese a que el término *filial* o *subsidiaria* no está considerado en la lista positiva de supuestos de Establecimiento Permanente, es importante manifestar que estos elementos se manejan con independencia jurídica entre las partes, por ello son sujetos jurídicos diferentes. Sobre este tema, Raúl Etcheverry opina que la filial posee un patrimonio y una organización propios; tiene nombre, domicilio y personalidad independiente de la sociedad principal, pero de ninguna manera esa independencia es solo formal, ya que por algún mecanismo societario –que bien puede ser contractual– la filial está controlada por la casa central. Para Pisani, la filial puede utilizarse solo para el caso de sociedades, cuando aquella opera a cargo de una sociedad distinta de la que funciona en el establecimiento principal; la filial es jurídicamente independiente, pero económicamente subordinada a la casa central del extranjero.

El Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno dispone en su artículo 4, cuando se trata de los contribuyentes relacionados, lo siguiente: “Se considera como filial o subsidiaria a aquellas cuyas decisiones se encuentran sometidas al control y ratificación de otra sociedad que constituye la matriz”.

C) Las Obras de Construcción, Instalación o Montaje

Desde 1963 el Modelo de Convenio de la OCDE incluye el elemento temporal en la definición de un tipo especial de establecimiento permanente. En el Modelo actual, el artículo 5.3., dispone: “Una obra de construcción, instalación o montaje solo constituye un establecimiento permanente si su duración excede de doce meses”. A tono con la definición de establecimiento permanente que consta en la cláusula general, se ha de comprender que las obras de construcción, instalación o montaje deben desarrollar una actividad empresarial, sin olvidar las cuestiones particulares que eventualmente se deriven de la naturaleza de la actividad.

Obra de construcción puede ser: construcción de edificios, carreteras, puentes o canales, túneles, instalación de conducciones, represas, nivelación de terrenos, dragado, etc. La instalación de un oleoducto o gasoducto puede considerarse como un establecimiento permanente. En algunos casos, en los tratados orientados a eliminar la doble tributación, se incluyen también dentro del término establecimiento permanente la planificación y supervisión de la construcción de una edificación, si dichas actividades las desempeña el contratista de la obra.

Siguiendo con la argumentación, entonces se debería considerar como establecimiento permanente a un proyecto de construcción o de montaje que se desplace continuamente por el territorio de uno de los Estados contratantes, de esta forma, podremos afirmar que la fijeza física (o de lugar) es prescindible, mas no la fijeza temporal (duración/continuidad), que se convierte en requisito constitutivo.

D) La actividad auxiliar o preparatoria como elemento de la definición general de establecimiento permanente

Se ha constatado que en la práctica convencional para atenuar o eliminar la doble imposición no se ha incluido definición alguna sobre lo que se debe entender como “actividad auxiliar o preparatoria”; sin embargo, el tema no ha escapado al análisis de algunos doctrinarios, entre ellos, García Prats, quien afirma que una primera aproximación al concepto de auxiliaridad o preparatoriedad debe tener en cuenta aquellos elementos comunes que pueden extraerse del texto del Modelo de Convenio y de los comentarios del mismo con validez general. “Ello es así en la medida en que la legislación interna no se contiene referencia a la auxiliaridad o a la preparatoriedad para la definición de la actividad empresarial que debe realizar un establecimiento permanente”⁶³.

La naturaleza auxiliar o preparatoria de la actividad empresarial se da respecto a la prestada por la casa central, y es denominador común de las excepciones de la definición general de establecimiento permanente contenidas en el artículo 5.4. del Modelo de Convenio de la OCDE, esto pese a que se verifique la continuidad y efectividad del emplazamiento de que se trate.

El entendimiento y la constatación de que las actividades señaladas son meramente preparatorias o auxiliares no es fácil, por lo que cada caso debe ser analizado individualmente; sin embargo, el criterio que se puede colegir de la doctrina es que la actividad del sitio fijo de operaciones en sí es o no parte esencial y significativa de la actividad de la empresa considerada como unidad. Se ha asumido en la práctica que si el objeto de la actividad del lugar de negocios

⁶³(C. Montaña Galarza, 2002: 29)

coincide con el objeto universal de la casa central, es decir, es idéntico a él, no se estará frente a un supuesto de actividad auxiliar o preparatoria.

E) La cláusula de la agencia

La agencia se identifica como un supuesto más de establecimiento permanente, de gran importancia en el medio y sobre todo en los actuales tiempos, cuando la creación de oficinas de representación de diversa naturaleza y las crecientes operaciones de los *ciberagentes* y las *websites* obligan a diferenciar la cláusula de la agencia, de la general de establecimiento permanente. Esta cláusula implica un ejercicio de planificación por parte de la empresa, tendiente a usar una persona natural o jurídica intermediaria que depende de la sociedad extranjera no residente.

La persona natural o jurídica es el componente medular de esta cláusula, y en tal sentido se acepta que una empresa cuente con un establecimiento permanente en el Estado de la fuente si existe una persona –cualquier persona aunque no posea la calificación de agente–en el que actúa para la compañía extranjera bajo ciertas condiciones, pese a que esta última no cuente con un lugar fijo de negocios en el territorio de ese Estado.

La especie de representación consta normalmente en el “poder de representación”, al respecto César Montaña, cita a Serrano Antón cuando manifiesta que: “Se precisa la capacidad para contratar en nombre de la sociedad, vinculándola legalmente. La vinculación directa de la empresa representada es la que justifica el gravamen y que sea considerada como un establecimiento

permanente, ya que es ella la que se beneficia de las infraestructuras de un país y de los servicios públicos del mismo”⁶⁴.

Desde el enfoque del derecho comercial se ha entendido a la agencia como un local independiente, vinculado con el principal por medio de un contrato de agencia, pese a ello, de conformidad con la cláusula de la agencia, no es imprescindible la existencia de un lugar de negocios fijo para entender que existe el establecimiento permanente; es más, según el artículo 5.5 del Modelo de Convenio de la OCDE en ningún momento se exige al representante que sea residente en el Estado el que se la considera agente, de esta forma, la habitualidad de su actuación cobra relevancia para sustentar el ejercicio de la potestad tributaria por parte del Estado de la fuente.

2.5 EL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO ECUATORIANO

La legislación ecuatoriana presenta el criterio de la *fuerza productora de ingresos*, y en el artículo 8 de la Ley de Régimen Tributario Interno contempla varios supuestos como ingresos de fuente ecuatoriana, entre ellos: los pagados en el exterior por sociedades extranjeras sin cargo al gasto de sociedades constituidas, domiciliadas o con Establecimiento Permanente en el Ecuador (numeral 1); en ese mismo numeral se determina que se entenderá por servicios ocasionales cuando la permanencia en el país sea inferior a seis meses consecutivos o no en un mismo año calendario. El numeral 6 incluye a los ingresos provenientes por exportaciones realizadas por personas naturales o sociedades, nacionales o extranjeras, con domicilio o Establecimiento Permanente en el Ecuador, sea que se efectúen directamente o

⁶⁴(C. Montaña Galarza, 2002: 31)

mediante agentes especiales, comisionistas, sucursales, filiales o representantes de cualquier naturaleza. En la parte final de este mismo artículo se establece que:

“[...] se entiende como establecimiento permanente de una empresa extranjera todo lugar o centro fijo ubicado dentro del territorio nacional, en el que una sociedad extranjera efectúe todas sus actividades o parte de ellas. En el reglamento se determinarán los casos específicos incluidos o excluidos en la expresión establecimiento permanente.”

La alusión a “una empresa extranjera” en esta disposición, permite aclarar que la figura del EP es un supuesto mediante el cual las sociedades no residentes actúan en el territorio ecuatoriano. La referencia que esta norma hace al Reglamento es adecuada por cuanto allí se trata con más amplitud el tema.

El Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario del Ecuador, entiende para efectos tributarios que el Establecimiento Permanente es el lugar fijo en el que una empresa efectúa todas o parte de sus actividades (artículo 9), además recoge detalladamente para efectos de la imposición directa a la renta sus significaciones positiva (numerales 1 y 2) y las excepciones (numeral 3). Se debe notar que en esta disposición se concibe al Establecimiento Permanente como el lugar fijo *en donde se realizan* total o parcialmente las actividades empresariales, al contrario de lo que establece el MC OCDE en el sentido de considerar al lugar fijo *mediante el cual* se realizan dichas actividades.

El literal a) del artículo 8 del texto reglamentario considera que una sociedad foránea tiene Establecimiento Permanente, cuando: a) Mantenga *lugares o centros fijos de actividad económica*, tales como: (i) cualquier centro de dirección de la actividad; (ii) cualquier sucursal, agencia u oficina que actúe a nombre y por cuenta de una empresa extranjera; (iii) fábricas, talleres, bienes inmuebles u otras instalaciones

análogas; (iv) minas, yacimientos minerales, canteras, bosques, factorías y otros centros de explotación o extracción de recursos naturales; (v) cualquier obra material inmueble, construcción o montaje; si su duración excede de 6 meses; y, (vi) almacenes de depósitos de mercaderías destinadas al comercio interno y no únicamente a demostración o exhibición. Cuando: b) Tenga una oficina para: (i) la práctica de consultoría técnica, financiera o de cualquier otra naturaleza para desarrollar proyectos relacionados con contratos o convenios realizados dentro o fuera del país; y, (ii) la prestación de servicios utilizables por personas que trabajan en espectáculos públicos, tales como: artistas de teatro, cine, televisión y radio, toreros, músicos, deportistas, vendedores de pasajes aéreos y de navegación marítima o de transportación para ser utilizados en el Ecuador o fuera de él.

“De esta disposición se desprende que se considera que la empresa extranjera tiene Establecimiento Permanente en el país si posee un lugar o centro fijo de actividad, u oficinas. Pero, en el primer caso, también se cita a la *oficina* como sinónimo de subsidiaria, mientras que, en el segundo caso, mediante oficinas se pueden hacer varias actividades a cargo de la empresa foránea. [...]”⁶⁵

En el segundo numeral del mismo artículo se determina que no obstante lo dispuesto en el primero, también se considera que una empresa extranjera tiene un Establecimiento Permanente en el Ecuador si cuenta con una *persona o entidad que actúe por cuenta de dicha empresa y ostente o ejerza habitualmente en el país alguna actividad económica distinta de las establecidas en el numeral 3)* de este artículo, en cualquiera de las siguientes formas: a) con poder que la faculte para concluir contratos a nombre de la empresa o comprometer legalmente a las personas o empresas para quienes trabajan; b) ligadas mediante contrato para realizar actividades económicas

⁶⁵ (C. Montaña Galarza, 2002: 39)

por cuenta de las personas o empresas para quienes trabajen; c) con tenencia de mercaderías de propiedad de una empresa extranjera, destinadas a la venta en el Ecuador; y, d) que pague a nombre de una empresa extranjera el valor de arrendamiento de locales, de servicios o de gastos vinculados con el desarrollo de una actividad económica. En este caso se trata del agente dependiente o apoderado que actúa a nombre de la empresa extranjera, que en el caso del MC OCDE es considerado en el artículo 5.5.

La regulación negativa o excluyente del Establecimiento Permanente está en el tercer numeral de la disposición que se revisa, de él se desprende que dicho término no comprenda: a) la utilización de instalaciones con el único fin de exponer bienes o mercaderías pertenecientes a la sociedad; b) el mantenimiento de un lugar con el único fin de recoger y suministrar información para la empresa; y, c) el desarrollar actividades por medio de un corredor; comisionista general, agente, representante, distribuidor o cualquier otro mediador que goce de un estatuto independiente, siempre que estas personas actúen dentro del marco ordinario de su actividad y aun cuando, para cumplir con la Ley de Compañías, les haya sido otorgado un poder; todo ello, sin perjuicio de la responsabilidad tributaria personal de dicho corredor, comisionista general, agente, representante, distribuidor o mediador. Concluye la norma disponiendo que de todas maneras, los representantes de las correspondientes empresas que utilizan los mencionados locales, deberán obtener la inscripción en el Registro Único de Contribuyentes (número de identificación fiscal ecuatoriano), siempre que tal utilización sea por un período superior a un mes y sin que tengan la obligación de presentar declaraciones ni de efectuar retenciones.

CAPÍTULO III:
LA TRIBUTACIÓN DE LOS BENEFICIOS EMPRESARIALES EN LOS
CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN SUSCRITOS CON
CHILE Y URUGUAY

3.1 EL APARTADO 1 DEL ARTÍCULO 7 MC OCDE: LA CLÁUSULA GENERAL DE
TRIBUTACIÓN DE BENEFICIOS EMPRESARIALES

Artículo 7

1. Los beneficios de una empresa de un Estado contratante solamente pueden someterse a imposición en este Estado, a no ser que la empresa realice sus actividades en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él. Si la empresa realiza sus actividades de dicha manera, los beneficios de la empresa pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero solo en la medida en que sean imputables a ese establecimiento permanente.

Consideraciones generales

Al analizar el contenido sustantivo de la regla del apartado 1 del artículo 7, se debe señalar ante todo que es una de las principales reglas de reparto de poder tributario entre el Estado de la fuente y el Estado de la residencia contenidas en el MC OCDE.

Básicamente, el artículo 7.1 contiene dos grandes principios de fiscalidad internacional concernientes a la tributación de la renta empresarial de carácter transnacional. Por un lado, se establece la importante regla convencional consistente en que una empresa residente de un Estado contratante no será sometida a imposición en el otro Estado a menos que lleve a cabo actividades empresariales en el territorio de

este segundo Estado a través de un establecimiento permanente situado en tal lugar; esta regla en sí misma contiene un importante principio de fiscalidad internacional que articula el reparto de poder tributario entre el Estado de la fuente y el Estado de la residencia, de manera que el Estado de la fuente ostenta poder tributario sobre la renta empresarial en la medida en que las actividades se desarrollen a través de un EP, tal como lo configura el artículo 5 MC OCDE, de ahí la importancia de la definición de EP y de ahí las discrepancias a la hora de definir o interpretar tal concepto en los CDI en análisis.

La justificación jurídico-tributaria de este principio radica en la idea comúnmente aceptada en el ámbito internacional de que una empresa residente de un Estado contratante que realiza actividades empresariales en un segundo Estado no participa de modo relevante en la “vida económica” de este último si no opera en su territorio a través de un EP; la existencia del EP opera y supone la concurrencia de un umbral mínimo de territorialidad que justifica, a nivel internacional, el gravamen del Estado de la fuente por la renta empresarial obtenida en su territorio, en el marco de su economía y servicios públicos⁶⁶.

Este es, por tanto, un principio de fiscalidad internacional que distribuye el poder tributario de los Estados fuente y residencia en torno a un factor de conexión territorial fijado a través de un concepto-umbral (la existencia de un EP) que resulta operativo únicamente con relación a la realización de actividades empresariales cubiertas por el artículo 7 (beneficios empresariales)⁶⁷; de esta manera, aunque pudiera

⁶⁶Par. 3 de los comentarios al artículo 7 del MC OCDE. Véase igualmente que la regla del artículo 7.1 también opera como cláusula de eliminación de la doble imposición internacional al excluir en determinadas circunstancias el solapamiento de “soberanías fiscales” sobre el mismo hecho imponible.

⁶⁷En este sentido se ha pronunciado la mayor parte de la doctrina; véase García Prats 1996, pp. 397 y ss. Este autor pone de manifiesto que en el artículo 7.1 subyace el predominio del principio personal sobre el territorial para el gravamen de los rendimientos empresariales de acuerdo con la *economical legiance* o, lo

pensarse que este mismo principio y razonamiento resulta igualmente trasladable con relación a otro tipo de actividades y rentas, lo cierto es que tal idea no es exacta; el MC OCDE articula un reparto de poder tributario de tipo analítico y en cada caso se hace depender tal reparto de conexiones territoriales diferentes.

La segunda regla que contiene el artículo 7.1 MC OCDE se refiere al alcance del poder tributario dispuesto a favor del Estado de la fuente allí donde se supera el umbral fijado por el principio antes citado. Es decir, una vez que se ha determinado la posibilidad de que el Estado de la fuente puede someter a imposición a la empresa residente del otro Estado contratante en la medida en que opera en su territorio a través de un EP (de acuerdo con el artículo 5 del CDI), debe delimitarse el alcance del poder tributario de tal Estado fuente.

La existencia del EP constituye el factor habilitante para la tributación en el Estado de su ubicación, pero acto seguido el propio artículo 7.1 limita tal poder de imposición circunscribiéndolo objetivamente a una serie de rentas (los beneficios imputables al EP).

El artículo 7.1 solo opera como presupuesto habilitador de la tributación en la fuente del EP por el Estado de la ubicación pero no establece *per se* tal imposición si esta no está establecida en su legislación interna; el tenor del artículo 7.1 del MC OCDE resulta fundamental en este sentido cuando establece que “los beneficios de la empresa pueden someterse a imposición en el otro Estado”.

En la legislación nacional, el artículo 2 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, entre los sujetos pasivos del Impuesto a la Renta, incluye en calidad de contribuyentes a las personas naturales, las sucesiones indivisas,

que es lo mismo, del predominio del gravamen con base en la teoría de la capacidad económica en perjuicio de la teoría del beneficio; con todo, no puede dejar de señalarse que en el marco de un CDI tal predominio requiere un examen global del convenio considerando el reparto de poder tributario basado en los principios real y personal.

las sociedades definidas como tales por la Ley de Régimen Tributario Interno y *sucursales o establecimientos permanentes de sociedades extranjeras*, que obtengan ingresos gravados.

Adicionalmente incluye como sujetos pasivos del Impuesto a la Renta en calidad de agentes de retención a las personas naturales y las sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad, a las sociedades definidas como tales por la Ley de Régimen Tributario Interno, a las instituciones del Estado y a las empresas públicas reguladas por la Ley Orgánica de Empresas Públicas y a *las sucursales o establecimientos permanentes de sociedades extranjeras*, que realicen pagos o acrediten en cuenta valores que constituyan ingresos gravados para quienes lo reciban.

En términos generales, el ejercicio del poder tributario del Estado de la fuente genera la obligación de eliminar la doble imposición internacional sobre tales beneficios por parte del Estado de la residencia de la empresa, “en tanto este último Estado contribuya a la generación de tal fenómeno; de ahí las discrepancias entre los Estados contratantes no solo se refieran a la existencia del EP sino también al alcance del poder tributario del Estado de la fuente sobre los ‘beneficios’ imputables al EP”⁶⁸.

Por tanto, esta segunda regla del artículo 7.1 delimita el alcance del poder tributario del Estado de la fuente sobre la empresa residente del otro Estado contratante, de suerte que solo pueden someter a imposición los “beneficios” (renta neta) imputables al EP con relación a las actividades (comercial o empresarial) desarrolladas por el mismo.

⁶⁸Nótese, no obstante, que el Estado de la residencia de la empresa puede someter a imposición la renta imputable al EP en el extranjero de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 23 del CDI y su legislación interna; el artículo 7, por tanto, no prejuzga o limita tal tributación en la residencia. Id. Vogel, 1997, artículo 7, par. 17. Baker (1994, pp. 175-176) ha señalado cómo se han planteado supuestos donde las autoridades del Estado de residencia han negado la aplicación del artículo 7 en conexión con el artículo 23 (método de exención) argumentando que el contribuyente no realizaba “actividades empresariales” (a través de un EP).

El EP es configurado, en este sentido, como un “centro de imputación de rentas” y el artículo 7 se encarga de ir determinando las reglas con arreglo a las cuales debe llevarse a cabo tal imputación. En sentido negativo, la regla apuntada significa que el Estado de la fuente o de ubicación del EP no puede someter a imposición a la empresa residente del otro Estado contratante por rentas (empresariales o comerciales) distintas a las imputables al EP, de esta forma, el resto de actividades o rentas que obtenga tal empresa en el territorio del Estado donde tiene ubicado el EP no pueden ser gravadas por tal Estado, a menos que resulten imputables al EP o en el caso de que otro precepto del CDI establezca expresamente una regla especial en tal sentido⁶⁹.

Los comentarios al artículo 7.1 muestran cómo algunos países consideran criticable la regla finalmente establecida en el MC OCDE por cuanto permite o facilita que se produzcan ciertas situaciones abusivas o conductas calificables como de “evasión fiscal” (ilegitima); en concreto, se apunta como una empresa puede situar un EP en el territorio de un segundo Estado de manera que formalmente desarrolle funciones preparatorias o de supervisión de negocios de suerte que las operaciones son sustanciadas principal y directamente con la casa central en el otro Estado; a través de esta y otro tipo de fórmulas pueden desviarse o canalizarse rentas hacia la empresa no residente cuando están conectadas materialmente con el EP⁷⁰.

El Comité Fiscal OCDE, sin embargo, considera que en la mayor parte de las ocasiones la forma de estructurar las operaciones empresariales y comerciales por parte de las empresas no obedece a este tipo de motivaciones exclusivamente fiscales, sino que las formas de articular los negocios suelen guiarse por motivos empresariales; en concreto, se advierte sobre la complejidad que se está alcanzando dentro del entramado empresarial a la hora de organizar sus negocios de modo que la “especialización y

⁶⁹Par. 5 de los comentarios al artículo 7 MC OCDE.

⁷⁰Pars. 5 a 9 de los comentarios al artículo 7 MC OCDE.

desagregación funcional” que se está generalizando responde a razones más cercanas a una dinámica empresarial y de simple y eficiente administración que a una motivación puramente fiscal.

La regla del artículo 7.1, limitando la tributación en la fuente a los beneficios imputables a las actividades desarrolladas efectivamente por el EP, resulta acorde con la necesaria neutralidad fiscal que se pretende instrumentar a través de los CDI en el complejo escenario económico de las actividades empresariales internacionales; la conexión funcional entre las actividades/activo del EP y la renta generada por la misma constituye un criterio que puede emplearse para determinar la renta imputable a tal lugar fijo de negocios.

El artículo 7.1 no entra a delimitar la forma en que deben computarse los beneficios que pueden someterse a imposición en el Estado de la fuente; esta cuestión se ha dejado al derecho interno del Estado, aunque los restantes apartados del citado precepto sí contienen límites materiales que inciden de modo relevante sobre la configuración de tal impuesto.

La delimitación de lo que constituyen “beneficios empresariales” y su determinación o cuantificación resulta básicamente ordenado por la legislación interna del Estado de ubicación del EP; no obstante, “conviene advertir desde un comienzo que el CDI también tiene reglas que contribuyen a delimitar positiva y negativamente la calificación, atribución y cuantificación de tal renta, aunque la creación de este hecho imponible y su configuración sustantiva tiene y tendrá su origen, como regla, en el derecho interno de los Estados contratantes”⁷¹.

⁷¹Instituto Colombiano de Derecho Tributario, *Estudios de Derecho Internacional Tributario – Los convenios de doble imposición*, Bogotá, Legis Editores S.A., 2006, p. 159.

La palabra “beneficios” alude a “renta neta”, de manera que el Estado de la fuente debe permitir la deducción de todos los gastos necesarios para la obtención de ingresos o beneficios en términos o condiciones equiparables a las aplicables para las empresas residentes, salvando las peculiaridades propias de los EPs; en este mismo sentido, “[...] se considera que las bases imponibles negativas no conectadas directamente con las actividades del EP no son compensables con beneficios futuros del EP en tal Estado, sino que deben compensarse, en su caso, con bases imponibles positivas de la casa central.”⁷²

La mayor parte de la doctrina se ha posicionado a favor de una interpretación convencional autónoma con relación a la interpretación de la expresión *beneficios de una empresa*. Baker por su parte considera que tal expresión “[...] debe entenderse en forma amplia trascendiendo la renta derivada de actividades comerciales e industriales, aunque advierta de la tendencia de las autoridades fiscales de los Estados fuente a operar con un concepto más estricto al objeto de someter a imposición tal renta”⁷³.

Consecuentemente, conviene aportar aquí las principales cuestiones que el *OECD Steering Group on Transfer Pricing* (STG, en adelante) ha puesto de relieve con relación a la interpretación del artículo 7.1 y la atribución de rentas al EP con arreglo al principio de plena concurrencia. El STG ha elaborado y publicado el *Discussion Draft on the Attribution of Profits to Permanent Establishment*, (OECD; París, 2001 “Borrador 2001 sobre Atribución de Beneficios al EP”, en lo sucesivo)⁷⁴, el STG pretende alcanzar y establecer una interpretación consensuada respecto al artículo 7, particularmente en lo que se refiere a la aplicación del principio de plena concurrencia,

⁷² (Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2006: 159)

⁷³ (Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2006:161), cita a Baker.

⁷⁴ Este documento aparece en la página web de la OCDE: www.oecd.org

tal y como lo recogen las directrices OCDE de 1925 sobre Precios de Transferencia, al establecimiento permanente.

Los problemas interpretativos que aborda el STG en el citado “Borrador 2001 sobre atribución de rentas al EP” sobre el artículo 7.1 se refieren principalmente a la cuestión relativa a los límites materiales que tal concepto establece frente a la tributación del EP en el Estado de su situación (*host country*). Respecto a esto, el STG señala que el artículo 7.1 y sus comentarios, más allá de la prohibición o rechazo del principio de fuerza atractiva, apenas aporta reglas o indicaciones sobre la determinación de los beneficios del EP a efectos de su imposición en el Estado de situación. Tal circunstancia ha provocado la existencia de varias interpretaciones sobre la manera como debe aplicarse el artículo 7 en este punto. Existen, no obstante, dos grandes aproximaciones o líneas interpretativas.

Por un lado, estaría el denominado “*relevant business activity approach*”, respecto al cual la expresión beneficios de una empresa, se refiere únicamente a los beneficios de las actividades empresariales en la cual el EP posee cierta participación; de acuerdo con este enfoque, el artículo 7.1 impone un límite sobre los beneficios que podrían ser atribuidos, con arreglo al artículo 7.2 al EP: los beneficios atribuidos no podrían exceder de los beneficios que la totalidad de la empresa obtiene de las actividades empresariales de que se trate.

Los beneficios de la empresa serían los obtenidos de operaciones con terceros así como los obtenidos de operaciones vinculadas, pero estos últimos necesitarían ser ajustados con arreglo a las normas de precios de transferencia si no reflejan el principio de plena concurrencia. Los beneficios de las empresas como un todo serían considerados en el sentido de comprender los beneficios y pérdidas agregados resultantes de todas sus actividades empresariales.

En este enfoque, si la “*actividad empresarial relevante*” incluye operaciones realizadas por otras partes de la empresa, y tales operaciones generan pérdidas, la “pérdida” creada por estas otras partes de la empresa reduciría efectivamente el beneficio que podría ser atribuido al EP, dado que la “pérdida” reduciría los beneficios globales de la empresa derivados de la actividad empresarial relevante. No obstante, mermas de una actividad empresarial que no sea considerada parte de la misma “actividad empresarial relevante” que la realizada por EP no reduciría el beneficio que le resulta atribuible.

El segundo enfoque es el denominado “*functionally separate entity approach*”. Esta posición parte de una interpretación amplia de la expresión *beneficios de una empresa* en el sentido de beneficios atribuibles como una empresa funcionalmente separada, por tanto no limita el beneficio imputable al EP por referencia al beneficio de la empresa globalmente considerada o a una específica actividad empresarial en la que el EP ha participado.

Según este enfoque, el apartado 1 del artículo 7 es interpretado de manera que no afecta a la determinación de la cuantía de los beneficios que resultan atribuibles al EP, más allá de confirmar específicamente que “el derecho de someter a imposición (del Estado de ubicación del EP) no se extiende a los beneficios que la empresa pueda obtener de tal Estado de otra forma que a través de un EP”.

“Los beneficios atribuibles al EP son los beneficios que el EP hubiera obtenido con arreglo al principio de plena concurrencia si fuera una empresa ‘distinta y separada’ que estuviera realizando las mismas o similares funciones bajo las mismas o

similares condiciones, determinadas por aplicación del principio de plena concurrencia con arreglo al artículo 7.2”⁷⁵.

El Steering Group analizó las ventajas e inconvenientes de uno u otro enfoque y su interrelación con el artículo 7 y el principio de plena concurrencia y se posicionó a favor del *functionally separate entity approach*. Se considera que este enfoque resulta más sencillo de aplicar o administrar y a la vez más consistente con el principio de plena concurrencia.

3.2 EL APARTADO 2 DEL ARTÍCULO 7 MC OCDE: LAS REGLAS DE ATRIBUCIÓN DE BENEFICIOS AL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

Artículo 7

2. *Sin perjuicio de las disposiciones del apartado 3, cuando una empresa de un Estado contratante realice sus actividades en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él, en cada Estado contratante se atribuirán a dicho establecimiento permanente los beneficios que el mismo 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.*

Consideraciones generales

Como señala el Comité Fiscal OCDE, el apartado 2 del artículo 7 constituye la regla central que ordena la atribución de rentas al EP. Puede afirmarse que este precepto contiene un auténtico principio de fiscalidad internacional que configura la tributación del EP a partir del criterio de atribución de rentas; el artículo 7.2 sintetiza

⁷⁵(Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2006: 168-169).

tal principio en una fórmula de compleja aplicación e interpretación de acuerdo con la cual se atribuirán a dicho establecimiento permanente los beneficios que el mismo 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.

La atribución de beneficios al EP descansa sobre los principios de empresa separada y empresa independiente; el EP debe tributar como un centro de imputación de rentas similar al integrado por la formación de una empresa separada y residente que opera de forma independiente con relación a las operaciones que realice con personas vinculadas (incluyendo a su casa matriz). Así, con arreglo al principio de empresa separada se atribuirán al EP los beneficios efectivamente realizados por el mismo en el sentido de derivados de las actividades que desarrolle; el método de cómputo de tales beneficios es la contabilidad separada del EP (*separate accounting*).

La concreta determinación de los beneficios imputables al EP resultará delimitada por la legislación interna del Estado contratante donde esté ubicado; no obstante, tal legislación debe resultar aplicada con arreglo a los principios y límites establecidos en el MC OCDE.

Desde un punto de vista conceptual o de su fundamentación teórica, el principio de atribución de rentas al EP viene a coincidir en buena medida con el principio de plena competencia o competencia del artículo 9 MC OCDE⁷⁶. De esta forma, el artículo 7.2 no viene sino a constituir una especificación del mismo que clarificaría (y modularía) su aplicación con relación a las operaciones entre la casa matriz y el EP, así

⁷⁶ Así se afirma en el par. 11 de los comentarios al artículo 7 MC OCDE; el Steering Group ha reafirmado esta interpretación en el Borrador OCDE 2001 sobre Atribución de Beneficios al EP llegando a afirmar en su par. 39 que el artículo 7.2 “tiene sus orígenes en los principios de empresa independiente y contabilidad separada adoptados por la Sociedad de Naciones en 1932 – 33 y que puede ser considerado la formulación del principio de plena competencia en el contexto del establecimiento permanente”.

como entre EP pertenecientes a la misma empresa; las operaciones entre un EP de una empresa y otra empresa asociada (y sus EP) se ordenan con arreglo al artículo 9.

Con ser el principio de plena concurrencia (*arm's length*) una regla central de la imposición y atribución de beneficios al EP, no puede perderse de vista que tal regla tiene carácter secundario o se aplica en un segundo nivel con relación a la regla prevista en el artículo 7.1. De esta forma, la regla de atribución basada en el principio de plena concurrencia, resulta aplicable para determinar los beneficios empresariales que pueden imputarse al EP de acuerdo con el artículo 7.1.

El principio de plena competencia opera como regla de distribución del poder tributario entre los estados fuente y residencia, en lo relativo a la atribución de potestad de gravamen sobre determinados “beneficios”; los beneficios gravables en la fuente son aquellos que resulten atribuibles al EP con arreglo al principio de plena competencia, los cuales deben coincidir con aquellos respecto de los cuales el Estado de residencia está obligado a eliminar la doble imposición.

El principio de plena competencia como regla de atribución de poder tributario y de tributación tiene igualmente el efecto de excluir la aplicación de otros criterios a tales efectos, salvo cuando el CDI hubiera modulado tal regla. El artículo 7.2 entra a delimitar la aplicación práctica o efectiva del principio de plena concurrencia en el marco de las relaciones EP-casa matriz o entre los EP de la misma empresa.

3.3EL APARTADO 3 DEL ARTÍCULO 7 MC OCDE: LA CLÁUSULA DE DEDUCCIÓN Y ASIGNACIÓN DE GASTOS DEL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

Artículo 7

3. *Para la determinación del beneficio del establecimiento permanente se permitirá la deducción de los gastos realizados para 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.*

Consideraciones generales

Como ocurre con frecuencia en el marco del MC OCDE y, especialmente, en el contexto del artículo 7, el apartado 3 de tal precepto ha sido interpretado de forma diversa en los diferentes Estados miembros de la OCDE. Muy en particular, existen dos grandes líneas interpretativas con relación a este precepto⁷⁷.

Una de las interpretaciones dominantes, considera que el apartado 3 del artículo 7 MC OCDE tiene como finalidad garantizar que los gastos conectados con las actividades del EP no sean rechazados por razones inapropiadas; en concreto, debido a que el gasto ha sido desembolsado fuera del territorio del Estado donde está localizado el EP, o debido a que el gasto no tiene como única funcionalidad otra interpretación del artículo 7.3, considera que su funcionalidad reside en modificar el principio de plena concurrencia articulado en el apartado 2 del artículo 7; tales modificaciones consistirían básicamente en que, por un lado, los costos imputables al EP deberían ser deducibles incluso si excedían de aquellos en los que incurriría una empresa independiente, y, por otro lado, que otra parte de la empresa no puede recobrar más que los costos con relación a los gastos incurridos a efectos del EP, a menos que tales gastos se refieran directamente a operaciones con terceras empresas.

⁷⁷Siguiendo en este sentido lo expuesto por el Steering Group OCDE en el *Borrador OCDE 2001 sobre Atribución de Beneficios al EP*, pars. 168 y ss.

La funcionalidad del artículo 7.3 sería la de asegurar o garantizar que los gastos conectados con las actividades del EP no sean rechazados por razones inapropiadas; esto es, debido a que el gasto ha sido desembolsado fuera del territorio del Estado donde está localizado el EP, o debido a que el gasto no tiene como única funcionalidad atender a las necesidades generadas por las actividades desarrolladas por el EP. Partiendo de esta interpretación mayoritaria y oficial, el profesor García Prats ha tratado de explicar el concreto alcance clarificador de la cláusula del apartado 3 del artículo 7 MC OCDE.

En primer lugar, el citado autor considera que esta norma da cuenta de los criterios específicos de determinación de la fuente de los gastos o costos de una empresa; a diferencia de lo que ocurre con los ingresos –para los que el legislador suele establecer reglas para la determinación de su origen (*source rules*)–, lo cierto es que la imputación de costes se suele hacer a la empresa en su conjunto, procediendo con posterioridad al reparto entre las diversas partes afectadas por el mismo; ello obedece a las dificultades que existen para conectar un determinado gasto con un ingreso específico producido en un determinado territorio; se acepta, por tanto, la regla de que los gastos carecen de fuente, por lo que debe seguirse un criterio diferente de imputación para los mismos⁷⁸.

El artículo 7.3 MC OCDE vendría a confirmar la aplicación de tal concepción en el marco de los CDI fijando un criterio de imputación de gastos –en principio, compatible con el artículo 7.2– que atiende a la conexión funcional del gasto con las actividades del EP y obvia toda consideración (excluyente) sobre el lugar de desembolso del gasto o la parte de la empresa que incurre efectivamente en tal gasto o costo.

⁷⁸(Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2006: 209-210)

De todos modos, “[...] no puede perderse de vista que, en ocasiones, la regulación interna de precios de transferencia que articula el principio de plena competencia, en último análisis, puede terminar requiriendo una correlación entre los gastos deducibles y los ingresos o pérdidas obtenidas en el desarrollo de la actividad económica realizada por una empresa”⁷⁹.

La regla convencional cifra la relación entre la efectividad y la vinculación del costo efectivo con el EP exigiendo que el costo reporte un “beneficio” al EP; esto es, el gasto en que incurre la casa matriz (u otra parte de la misma empresa) será deducible en la base imponible del EP allí donde y en la medida en que tal costo contribuya, en forma directa o indirecta, en la realización de los fines (actividades empresariales) que desarrolla efectivamente el EP.

El artículo 7.3, indicaría que gastos deben admitirse como gastos deducibles, mientras el artículo 7.2 MC especificaría que los beneficios determinados según la regla contenida en el párrafo tercero con relación a la deducción de gastos deben equipararse a aquellos que una empresa separada y distinta que realice las mismas actividades, habría obtenido.

Por ello, mientras el párrafo tercero proporciona una regla aplicable para la determinación de los beneficios del EP, el párrafo segundo requiere que los beneficios así determinados correspondan a los beneficios que una empresa separada e independiente habría obtenido.

El lenguaje empleado en el artículo 7.3 no es declarativo ni facultativo sino constitutivo; el MC OCDE no deja en este punto libertad para arbitrar o no una medida sobre la imputación de gastos al EP sino que establece un mandato directo y claro obligando imperativamente a los Estados a reconocer a favor del EP la deducción de

⁷⁹(Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2006: 210)

unos gastos determinados; así, la expresión “*se permitirá*” contenida en el artículo 7.3 MC OCDE obliga a la imputación de tales gastos en la base imponible del EP, sin que tal posibilidad quede supeditada a lo previsto en la legislación interna de tal Estado ni tampoco a la voluntad de la propia empresa afectada.

Enlazando con esto último, no puede dejar de señalarse que la imputación de gastos derivada del artículo 7.3 MC OCDE tiene alcance limitado. Desde un punto de vista objetivo, la deducibilidad en la base imponible del EP solo está referida a aquellos gastos en los que haya incurrido efectivamente la empresa siempre que exista y pueda demostrarse la vinculación económica del gasto y del servicio realizado con el fin y la actividad desarrollada por el EP.

Concurriendo tales condicionantes materiales carecen de trascendencia otros requisitos de índole formal; en particular, la falta de contabilización efectiva del gasto por el EP o la inexistencia de una operación efectiva entre la casa matriz y el EP no afectan la imputación del gasto en la base imponible del EP; lo mismo cabe decir con respecto al hecho de que haya sido otra parte de la empresa la que haya incurrido efectivamente en el gasto o que éste haya sido realizado en el extranjero; tampoco afecta negativamente la imputación del gasto la falta de reembolso del gasto por parte del EP a la casa central⁸⁰.

El hecho de que el gasto incurrido por la matriz beneficia a varias partes de la misma empresa, incluyendo al EP, tampoco excluye la imputación del mismo en la base imponible del EP, aunque tal circunstancia sí afecta lógicamente la cuantía imputable en tal concepto⁸¹.

⁸⁰ Par.16 de los comentarios al artículo 7 MC OCDE.

⁸¹ El Comité Fiscal OCDE señala en los comentarios al artículo 7 que en este tipo de casos resulta necesario estimar o calcular por medios convencionales la cuantía de los gastos a imputar. Así, en el caso de los gastos generales de administración en que ha incurrido la casa central de la empresa, puede resultar apropiado tener en consideración una parte proporcional basada en la cifra de negocios del EP con

Por tanto, la imputación de un gasto incurrido por otra parte de la empresa en la base imponible del EP, resulta de la vinculación económica del gasto con la función y actividades desarrolladas por el EP, sin necesidad de que tal partida negativa deba estar vinculada con un ingreso correspondiente ni de que el gasto imputado deba suponer la obtención necesaria de un ingreso por parte del EP.

La deducibilidad del gasto no depende de un juicio sobre su “necesidad” para los fines del EP, ni tampoco que como consecuencia de las actividades de lo que resulta el gasto se derive un beneficio directo para el EP cuya consecuencia directa sea la obtención de beneficios (imponibles).

La concepción que está presente en el artículo 7.3 articula un concepto amplio de gasto imputable al EP al supeditarlos únicamente a los requisitos de su efectividad (no se admiten gastos ficticios) y de la vinculación económica del gasto con los “fines” del EP; la palabra fines podría entenderse equivalente a las funciones y actividades desarrolladas por el EP, aunque parece que no se agota en tal significado; tal concepción permitiría, la imputación, total o parcial, de gastos que de forma directa o indirecta están vinculados con la existencia del EP (como ejemplo, gastos de auditoría externa del EP en los que ha incurrido la casa matriz).

Cuando el artículo 7.3 MC OCDE menciona los gastos de dirección y generales de administración, lo hace a título de ejemplo, esto es, como supuesto arquetípico de gastos generales en los que incurre la empresa y que son realizados (parcialmente cuando menos) para los “fines del EP”. Sin embargo, la interpretación de la expresión *gastos de dirección y generales de administración* debe en todo caso conectarse con la

relación a la de la empresa considerada en su totalidad (par. 16 de los comentarios al artículo 7 MC OCDE). Cuando el CDI no arbitre un criterio específico para el reparto de gastos vinculados con varias partes de la empresa habrá que acudir a la legislación interna para determinar una fórmula razonable para la estimación y reparto de estos gastos. No obstante, la normativa interna en ningún caso puede contravenir la regla imperativa recogida en el artículo 7.3 MC OCDE.

de los *fines del establecimiento permanente*, sin que por tanto pueda realizarse una lectura excesivamente estricta de la misma, toda vez que tal lectura contravendría la finalidad del precepto en el sentido indicado.

En el párrafo 17.7 de los comentarios al artículo 7 MC OCDE se afirma que la mayor parte de los servicios prestados por la matriz al EP forman parte de las actividades de dirección general de la entidad en su globalidad; por ejemplo, allí donde la empresa lleva a cabo o ha puesto en marcha un sistema común de formación y los empleados de cada parte de la empresa se benefician del mismo; en tal caso resultaría adecuado, con carácter general, tratar el costo de prestación del servicio como parte de los gastos administrativos generales de la empresa en su conjunto que deberían ser imputados o distribuidos a precio de costo entre las diferentes partes de la empresa en la medida en que tales costos son incurridos para los fines de tal parte de la empresa, sin incluir ningún margen de beneficio para otra parte de la empresa.

Por otra parte, a nivel internacional se viene admitiendo mayor flexibilidad en las imputaciones de gastos generales de administración y de control, que con relación a la imputación de otro tipo de gastos, de manera que no es necesario que la actividad generadora del gasto beneficie específicamente al EP sino basta que afecte en tal sentido a la empresa en su conjunto; ello no significa que no deba justificarse en este tipo de casos la conexión económica entre el servicio y el EP, la base reparto del gasto entre las diferentes partes de la empresa, así como las pruebas documentales que acrediten la efectividad de las cuantías de gastos tomados en consideración.

También se ha indicado que el requisito de la efectividad tiene un cierto carácter antiabuso al excluir la imputación de gastos ficticios. A este respecto, se ha señalado que tal requisito debe interpretarse en el sentido de que el gasto es deducible

en tanto en cuanto haya supuesto un coste efectivo para la empresa; tal circunstancia requiere, según esta línea doctrinal, que el gasto imputable al EP haya supuesto un ingreso para un tercero, eliminando así la relevancia tributaria de las relaciones internas que supongan una partida negativa⁸².

Así mismo, si se considerara que solo puede imputarse un gasto al EP cuando ha supuesto un desembolso de la matriz frente a un tercero.

Actualmente las empresas asociadas deben cumplir en todo caso con el principio de plena concurrencia; ello significa que con carácter general toda operación vinculada debe generar un beneficio de mercado para una de las empresas asociadas, salvo en situaciones muy específicas⁸³.

3.4 EL APARTADO 4 DEL ARTÍCULO 7 MC OCDE: LOS MÉTODOS DE REPARTO PROPORCIONAL

Artículo 7

4. Mientras sea usual en un Estado contratante determinar los beneficios imputables a un establecimiento permanente sobre la base de un reparto de los beneficios totales de la empresa en sus diversas partes, lo establecido en el apartado 2 no impedirá que ese Estado contratante determine de esta manera los beneficios imponibles; sin embargo, el método de reparto adoptado habrá de ser tal que el resultado obtenido sea conforme a los principios contenidos en este artículo.

⁸²(Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2006: 219)

⁸³ Véase el par. 7.33 de las directrices OCDE 1995 sobre Precios de Transferencia.

Consideraciones generales

El apartado 4 del artículo 7 MC OCDE constituye una cláusula a través de la cual se reconoce la validez de los sistemas de reparto proporcional para la atribución y distribución de rendimientos al establecimiento permanente. Este tipo de sistemas de reparto proporcional –también denominados sistemas indirectos por contraposición al método directo o de contabilidad separada- parten de la consideración unitaria de la empresa a efectos de llevar a cabo una distribución de sus beneficios entre las diferentes partes de la misma; así, este tipo de métodos proporcionales parten del beneficio total obtenido por la unidad empresarial para en un momento posterior distribuirlo entre los diferentes establecimientos que formen parte de la misma, utilizando para ello distintas variables o criterios de reparto.⁸⁴

Los comentarios al Modelo OCDE se limitan a indicar que este método puede continuar siendo empleado por un Estado contratante en la medida en que lo haya adoptado tradicionalmente⁸⁵. Se insiste sin embargo, en que con carácter general la atribución de beneficios al EP debería realizarse por referencia a la contabilidad del mismo en la medida en que refleje datos reales.

El método proporcional solo debería emplearse en casos excepcionales allí donde venga aplicándose históricamente en un Estado, resultando aceptado, tanto por las autoridades fiscales como por los contribuyentes del mismo al obtenerse resultados satisfactorios como consecuencia de su aplicación.

Los comentarios a esta cláusula del modelo OCDE se refieren con carácter muy general a los diferentes criterios que pueden emplearse para repartir los beneficios entre las diferentes partes integrantes de la misma empresa. El Comité Fiscal OCDE se

⁸⁴(Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2006: 234-235)

⁸⁵ Par. 25 de los comentarios al artículo 7 MC OCDE.

refiere en particular a tres grandes criterios de reparto: los basados en la cifra de negocios de la empresa, los basados en sus gastos, y los basados en la estructura del capital de la empresa. Se considera sin embargo, que ninguno de estos criterios es intrínsecamente más exacto o más recomendable que otros, de suerte que la conveniencia de aplicar uno u otro depende de las circunstancias en las que resulta aplicado⁸⁶.

Respecto al método de reparto proporcional, cabe invocar entre los principales argumentos que se han invocado para justificar su aplicación:

Por un lado, se ha señalado que la consideración unitaria de la empresa evita algunos de los principales conflictos fiscales que soporta la empresa que realiza operaciones internacionales a través de un EP; así, al repartirse el beneficio global de la empresa entre los Estados que ostentan poder tributario sobre el mismo, la empresa no puede ser gravada por una cuantía mayor que la realmente obtenida, eliminándose el problema de la doble imposición internacional existente entre el Estado de residencia y el Estado de ubicación del EP⁸⁷.

Por otro lado, se considera que el método de reparto proporcional al determinar los beneficios en forma conjunta, hace innecesarias las reglas de asignación de ingresos y gastos, evitando la valoración de los mismos por la compleja aplicación del principio de plena concurrencia.

Tales argumentos favorables a la aplicación de los métodos de reparto proporcional, sin embargo, han sido puestos en tela de juicio por parte de un sector relevante de la doctrina internacional. Estos sistemas de reparto proporcional (*lato*

⁸⁶ Par. 25 de los comentarios al artículo 7 MC OCDE.

⁸⁷ (Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2006: 239).

sensu), a pesar de haber sido objeto de severas críticas y objeciones, está recibiendo un nuevo impulso desde las instituciones comunitarias, por cuanto el estudio de los servicios de la Comisión *Company Taxation in the Internal Market*(2001) considera que tal sistema constituye un elemento fundamental a fin de activar la propuesta de base imponible consolidada común entre los Estados miembros para gravar a las empresas multinacionales con relación a sus actividades de ámbito europeo.

El sistema propuesto por la comisión permitiría distribuir la base imponible consolidada común entre los diversos Estados miembros, de manera que estos posteriormente aplicarían a la proporción que les es asignada su tipo impositivo nacional. Esta propuesta, a largo plazo, a pesar de haber recibido un cierto respaldo del sector privado, ha sido rechazada por el momento por los Estados miembros de la UE en las últimas reuniones del ECOFIN.

3.5 EL APARTADO 5 DEL ARTÍCULO 7 MC OCDE: LA REGLA DE NO IMPUTACIÓN DE BENEFICIOS POR LA SIMPLE COMPRA DE MERCANCÍAS PARA LA EMPRESA

Artículo 7

5. No se atribuirán beneficios a un establecimiento permanente por razón de la simple compra de bienes o mercancías para la empresa.

Consideraciones generales

El apartado 5 del artículo 7 MC OCDE considera la cuestión de la imputación de beneficios al EP con relación a la realización de determinado tipo de funciones que se consideran “auxiliares o preparatorias”. De hecho, allí donde el lugar fijo de negocios ubicado en el otro estado contratante solo lleva a cabo este tipo de actividades

auxiliares o preparatorias para la empresa de la que forma parte, se considera, con arreglo al artículo 5.4 MC OCDE, que no existe un establecimiento permanente en tal estado.

Lógicamente, las reglas de determinación de la existencia de un EP (art. 5) son previas y prevalecen sobre las de imputación de beneficios al mismo (art. 7), de manera que no cabe imputación de beneficios allí donde se ha determinado que no existe un EP⁸⁸. En esta misma línea de pensamiento, el Comité Fiscal OCDE ha señalado que el apartado 5 del artículo 7 no se refiere a casos donde el lugar fijo de negocios realiza únicamente actividades auxiliares de “mera compra de mercancías o bienes para la empresa”, dado que tal supuesto no determina la existencia de un EP y, en consecuencia, tampoco resultan operativas las reglas de atribución de beneficios del artículo 7.

Por el contrario, el apartado 5 del artículo 7 tiene por objeto los casos donde el EP realiza actividades empresariales y, a su vez, realiza la actividad (auxiliar) de compra de bienes para su casa central. Por tanto, esta cláusula constituye una subregla específica de atribución de beneficios que completa y modula las establecidas en los restantes apartados del artículo 7 MC OCDE. El contenido de esta regla específica, determina que los beneficios que obtiene y son atribuidos al EP con relación al desarrollo de su actividad empresarial no serán incrementados añadiendo o imputando un “beneficio ficticio” resultante de la actividad de compra de bienes para la matriz; la regla está formulada en términos imperativos, de manera que prevalecen sobre lo previsto en la legislación interna de los Estados contratantes, salvo disposición convencional específica en contrario.

⁸⁸Tal conclusión puede extraerse de los pars. 29 y 30 de los comentarios al artículo 7 MC OCDE, por lo que no hace falta incluir otros argumentos como la interpretación sistemática y finalista de los artículos 5.4 y 7 MC OCDE.

Así mismo, el Comité Fiscal OCDE considera que los gastos en que haya podido incurrir el EP a la hora de realizar tales actividades de compra tampoco podrán ser tenidos en cuenta al momento de determinar los beneficios imponibles del EP⁸⁹; la no deducibilidad de estos gastos en la base imponible del EP no solo resulta coherente con la regla de no atribución de beneficios del artículo 7.5 MC sino que también viene impuesta por la cláusula contenida en el artículo 7.3 MC OCDE, en la medida en que esta solo admite la deducción de gastos realizados para los fines del establecimiento permanente; esta regla de exclusión de la deducción de gastos resultantes de actividades de compra de bienes debe interpretarse y aplicarse en forma restrictiva impidiendo solo la deducción de gastos específicamente dedicados a tal actividad pero sin que ello implique una reducción proporcional de otras partidas o gastos generales de funcionamiento del EP.

La cláusula del artículo 7.5 MC OCDE tiene, a su vez, un ámbito objetivo muy limitado. Solo resultan cubiertas por el mismo las operaciones “de mera compra de mercancías o bienes para la empresa”; es decir, debe tratarse de una operación que realiza el EP por orden y cuenta de la empresa de la que forma parte encargándole la “gestión de compra” de unas determinadas mercancías y bienes; los términos *mercancías y bienes* deben entenderse como objetos de comercio en sentido tradicional; el *dinero* y los principales instrumentos de pago y financieros (*lato sensu*) no parece que encajen en el ámbito del artículo 7.5 MC OCDE⁹⁰.

Tampoco parece que esta cláusula haya sido concebida para ser aplicada de manera análoga a otras “actividades auxiliares” contempladas en el artículo 5.4 MC

⁸⁹ Par. 30 de los comentarios al artículo 7 MC OCDE.

⁹⁰ (Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2006: 246-247)

OCDE, aunque se puede reconocer que tal diferencia de trato no tiene una justificación objetiva evidente. Ciertamente, la cuestión de la atribución de beneficios al EP con relación a prestaciones de servicios auxiliares por parte del EP a la casa matriz no deja de resultar controvertida; el profesor García Prats ha planteado que la posibilidad de atribuir un rendimiento al EP por la prestación de servicios aún de carácter auxiliar a su casa central, establece ciertas contradicciones con la cláusula negativa del EP del artículo 5.4 MC OCDE en el que la concepción de auxiliaridad descansa sobre la imposibilidad de atribuir un rendimiento al EP.

La interpretación funcional y sistemática de los artículos 5.4 y 7 MC OCDE lleva a dar prioridad al primero sobre el segundo, esto es, solo procede imputar beneficios si media un EP; de esta forma, la imputación de beneficios con relación a la prestación de servicios a través de la realización de actividades auxiliares y preparatorias solo debería operar allí donde tales actividades fueran realizadas por un EP cuya existencia se ha establecido a partir de otras cláusulas del artículo 5 del CDI aplicable. Tal conclusión podría apoyarse, a su vez, en el párrafo (17.6) de los comentarios artículo 7 donde se matiza que la posibilidad de atribuir beneficios al EP con relación a los servicios a su casa matriz no parece que vaya referido a actividades auxiliares o preparatorias sino a servicios que proporcionan una ventaja a la empresa cuyos costos representan una parte significativa de los costos de la empresa.

3.6 EL APARTADO 6 DEL ARTÍCULO 7 MC OCDE: LA REGLA DE CONTINUIDAD Y CONSISTENCIA EN LA APLICACIÓN DEL MÉTODO DE ATRIBUCIÓN DE BENEFICIOS AL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

Artículo 7

6. *A efectos de los párrafos 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 en otra forma.*

Consideraciones generales

Tal como explica el Comité Fiscal OCDE, la finalidad del apartado 6 del artículo 7 no es otra que establecer una regla de continuidad y consistencia en el empleo del método que se ha elegido para la atribución de beneficios al EP⁹¹. Una vez que se ha optado por la determinación y atribución de beneficios con sujeción a uno de los dos métodos previstos en el artículo 7, tal método debe seguir siendo empleado sin que pueda ser alterado ni por las autoridades fiscales del Estado de ubicación del EP ni por el contribuyente. “De esta forma, esta cláusula protege al contribuyente frente a cambios repentinos e injustificados por parte de las autoridades del Estado donde está ubicado y, en menor medida, también protege los intereses del referido Estado ya que la alteración del método de atribución de beneficios por el EP puede alterar sus previsiones presupuestarias cuando el cambio mermara los ingresos tributarios estimados *a priori*.”⁹²

La restricción que articula la cláusula del artículo 7.6 MC OCDE solo alcanza al método de atribución de beneficios al EP; es decir que afecta a los cambios injustificados de la atribución de beneficios basada en el método directo o de contabilidad separada al método indirecto o de reparto proporcional y viceversa. No parece, sin embargo, que esta medida limite el empleo de métodos de valoración distintos en el marco de un mismo método de atribución de beneficios. A su vez, debe señalarse que esta norma convencional no excluye totalmente los cambios de método

⁹¹ Par. 31 de los comentarios al artículo 7 MC OCDE

⁹² (Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2006: 252)

de atribución de beneficios al EP, sino que solo los restringe con la finalidad de garantizar un cierto grado de estabilidad y certeza en el tratamiento fiscal aplicable al establecimiento permanente.

[...] El artículo 7.6 MC OCDE permite el cambio de método de atribución de beneficios cuando “*existan motivos válidos y suficientes para proceder de otra forma*”. Esta expresión se ha entendido en el sentido que permite a cada Estado modificar su legislación alterando el método de atribución de beneficios cuando tales modificaciones se realicen de forma consistente y justificada; de no interpretarse de manera flexible la referida cláusula, ello podría conllevar una inaceptable limitación de soberanía fiscal al articular un cierto grado de “petrificación” del ordenamiento fiscal. [...] ⁹³

También estaría justificado el cambio de método cuando existiese evidencia de que se ha dejado de producir una correcta determinación de los beneficios del EP.

3.7 EL APARTADO 7 DEL ARTÍCULO 7 MC OCDE: LA REGLA QUE ORDENA LA INTERRELACIÓN DEL ARTICULO 7 CON OTRAS DISPOSICIONES DEL CONVENIO

Artículo 7

7. *Cuando los beneficios comprendan rentas reguladas separadamente en otros artículos de este convenio, las disposiciones de aquellos no quedarán afectadas por las del presente artículo.*

⁹³(Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2006: 252)

Consideraciones generales

El artículo 7.7 MC OCDE contiene una regla que contribuye a delimitar positiva y negativamente su ámbito objetivo de aplicación; tal delimitación se realiza fundamentalmente a través de una regla de prioridad específica de acuerdo con la cual las rentas que, de acuerdo con otros preceptos del convenio, caen en el ámbito objetivo de preceptos distintos del artículo 7 quedan, en principio, excluidas del ámbito de aplicación de este último; por otro lado, “[...] esta cláusula interpretada sistemáticamente con la del apartado 1 del artículo 7° termina estableciendo una suerte de *vis atractiva*, de manera que toda la renta derivada del ejercicio de actividades comerciales, industriales o empresariales que no pertenezca a categorías de renta cubiertas por preceptos específicos cae en el ámbito de aplicación del artículo 7°.”⁹⁴

⁹⁴ (Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2006: 257)

CONCLUSIONES FINALES

- Como se pudo comprobar al finalizar el estudio del primer capítulo del presente documento, el Derecho Tributario Internacional es una rama del Derecho Público Económico, concretamente del Derecho Tributario, especializada en los principios y aspectos jurídicos objetivos y subjetivos que surgen especialmente de la aplicación de los tributos a eventos que presentan algún elemento poseedor de connotación internacional o supranacional. Ámbitos naturales de producción de tales eventos serían los de la inversión, el comercio, la libre movilidad de los bienes, capitales y personas, la libre circulación del capital, la integración económica en el marco de la integración del tipo comunitario entre estados.
- Como parte del Derecho Internacional Tributario aparecen los tratados internacionales de índole fiscal suscritos por los estados, que han desempeñado importantes funciones, cuyo propósito originalmente ha sido eliminar la doble imposición y consecuentemente promover el comercio mundial mediante la eliminación de los obstáculos a la inversión extranjera; una segunda función importante es la de señalar entre los estados contratantes el impuesto a la renta que recae sobre los resultados de actividades económicas internacionales, y en tercer lugar, en ellos se hacen provisiones acerca de la cooperación entre las autoridades tributarias nacionales, para evitar por un lado la elusión y por otro lado la evasión fiscal a nivel internacional.
- En cuanto a la situación de las relaciones tributarias y los derechos y obligaciones de la Administración Tributaria Central en el Ecuador, los contribuyentes y responsables se someten en forma estricta a la Constitución, los tratados internacionales y a las leyes tributarias, que otorgan los criterios referentes a la capacidad contributiva de los administrados, la proporcionalidad y progresividad de la imposición, la generalidad y

las relaciones de igualdad horizontal y vertical -entre contribuyentes, y entre el contribuyente y la Administración respectivamente-. Esto queda sustentado en lo que disponen los artículos 300 y 425 de la Constitución de la República del Ecuador, que abordan los Principios del Régimen Tributario y el Orden Jerárquico de Aplicación de las Normas, respectivamente.

- Nuestro país mantiene el criterio del Impuesto a la Renta Global, por cuanto reconoce como crédito tributario el impuesto pagado en el exterior, afirmando el concepto de la imposición en la fuente, y, respecto a aquellos ingresos de fuente extranjera obtenidos por personas naturales domiciliadas en el Ecuador o por sociedades nacionales, la imposición alcanza a los no residentes cuando tienen una organización estable en el país. El Ecuador utiliza el criterio de imposición en su territorio de acuerdo a la fuente productora de ingresos, sin dejar de lado la imposición de sus contribuyentes nacionales que obtengan ingresos en el exterior, lo cual me parece conveniente para sus intereses recaudatorios, además, no creo que dicho modelo influya negativamente en su imagen en el exterior al presentarse como una fuente de inversión extranjera, por cuanto así como se pagan tributos al ejercer actividad económica dentro de sus límites territoriales, también se consideran exentas las rentas que fueron sujetas a imposición en el exterior.
- En la actualidad se puede hablar de una configuración estructural general de Establecimiento Permanente, asumida en buena medida a nivel mundial, y que al menos incorpora los siguientes elementos: una cláusula general o lugar fijo de negocios por medio del cual se realizan todo o parte de los negocios; una lista ejemplificativa de lo que puede constituir un Establecimiento Permanente; una lista negativa o excluyente y un detalle no exhaustivo de las ficciones usuales que se consideran Establecimiento Permanente.

- La figura del Establecimiento Permanente, como se pudo analizar en el segundo capítulo de la investigación, tiene también vinculación con varias cuestiones, entre otras, con la soberanía fiscal del Estado, la potestad tributaria estatal, la diversidad en la normativa jurídica impositiva de los Estados, la organización de las empresas a nivel internacional, los regímenes societarios y mercantiles en los diferentes países, el principio de no discriminación en materia fiscal, el comercio electrónico, los niveles de eficiencia de las administraciones tributarias, los principios de neutralidad y no discriminación. En atención a la ubicación del Establecimiento Permanente, la potestad de imponer tributos corresponde al Estado o estados donde se ha radicado un emplazamiento de la actividad comercial y no al Estado donde esta misma sociedad realiza operaciones o actividades eventuales, sin contar con dicho emplazamiento. Si este último fuera el caso, se debe tributar en el Estado donde la empresa tiene su domicilio o residencia.
- En el segundo capítulo fue posible cumplir con uno de los objetivos más importantes que se plantearon al iniciar el presente trabajo investigativo, pues se llegaron a determinar las consideraciones normativas tributarias en el ordenamiento jurídico ecuatoriano, que regulan los criterios de conceptualización de la ubicación del establecimiento permanente y el método establecido para evitar la doble imposición internacional para entidades comerciales, residentes en Chile y Uruguay, al establecer relaciones comerciales con personas (naturales o jurídicas) domiciliadas en el Ecuador a través de un Establecimiento Permanente.
- También a ese respecto, me permito mencionar que el Estado ecuatoriano cuenta con una noción normativa expresa, que en varios acápite, aborda la definición y varias disposiciones que regulan la imposición de las rentas que obtuvieren los Establecimientos Permanentes en territorio nacional, aunque a veces se presenten

abiertas a diversas interpretaciones, como por ejemplo lo establecido en el artículo 8 de la Ley de Régimen Tributario Interno, en donde se define al Establecimiento Permanente de una empresa extranjera a “*todo lugar o centro fijo ubicado dentro del territorio nacional, en el que una sociedad extranjera efectúe todas sus actividades o parte de ellas. (...)*” la cual considero que es imprecisa al referirse a *todo lugar o centro fijo*, y que seguramente podría causar desviaciones en la aplicación de lo que pretendió definir el legislador y lo que se termina aplicando en cada caso. Con los avances tecnológicos logrados hasta la actualidad, sería importante recoger en la normativa ecuatoriana un concepto de EP más inclusivo respecto a las distintas formas de comercio, incluidas las electrónicas (*e-commerce*), ya que éstas, han venido ganando espacios importantes en el desarrollo del comercio mundial.

- Al finalizar el estudio del segundo capítulo también se llegó a profundizar en el Establecimiento Permanente como un instituto del Derecho Internacional Tributario, el mismo que permite la efectiva realización de la potestad tributaria del Estado en el cual actúa un emplazamiento parte de la sociedad principal o matriz que está ubicada en su Estado de residencia. En el análisis del antes mencionado capítulo, se pudo concluir con uno de los objetivos planteados antes de empezar la investigación, por cuanto fue posible identificar varios de los inconvenientes que se presentan al momento de determinar las obligaciones fiscales de un establecimiento permanente ubicado en el Ecuador.
- En el tercer capítulo se elaboró un estudio de la cláusula de los Beneficios Empresariales en los convenios internacionales suscritos por el Ecuador, con Chile y con Uruguay, se pudo llegar a establecer que dicha cláusula -contemplada en el artículo 7-, contiene en buena medida un conjunto de reglas materiales de tributación que de alguna forma continúan las previstas en el artículo 5 (Establecimiento Permanente), en

tanto en cuanto el precepto citado en primer término se refiere fundamentalmente a la imposición de dicho establecimiento. La regla de tributación principal que establece el artículo 7, se refiere al régimen jurídico-tributario de las rentas obtenidas por empresas (no residentes) a través de Establecimientos Permanentes ubicados en el territorio del otro Estado contratante.

- Las reglas materiales establecidas en el artículo 7 del Modelo de Convenio de la OCDE, revisten cierta complejidad tanto por su objeto como por la ambigüedad y escaso detalle con que han sido configuradas; el propio Comité Fiscal OCDE reconoce que algunas de las principales “directrices” del artículo 7 no están totalmente perfiladas y son objeto de continuas “clarificaciones” por vía de modificación de los comentarios al modelo de convenio. El examen de las diferentes reglas de tributación convencional del artículo 7 MC OCDE, en mi opinión, nos conduce en cierta medida hacia un régimen todavía inacabado o por definir en muchos casos, lo cual sin duda es fuente de múltiples problemas prácticos y generador de cierta inseguridad jurídica.
- También como parte del tercer capítulo de la investigación, pude apreciar que el artículo 7 del MC OCDE (utilizado en los Convenios suscritos por el Ecuador con Chile y con Uruguay), determina en qué medida el Estado de ubicación del EP puede someter a imposición los beneficios empresariales, obtenidos por la empresa no residente que opera de tal forma (por medio de un EP) en su territorio; esto es, qué rentas pueden someterse en sede del EP y cómo deben gravarse tales beneficios empresariales, esto último como parte de los objetivos presupuestados al inicio de la investigación.
- La intención principal de la investigación, fue la de relacionar la legislación tributaria ecuatoriana con los Modelos de Convenio suscritos con Chile y con Uruguay, y comprobar a manera de hipótesis, si nuestro régimen impositivo contempla

disposiciones claras y completas respecto al Establecimiento Permanente, y que incluso puedan reforzar los conceptos y el procedimiento que establecen los Convenios Internacionales para Evitar la Doble Imposición. Al finalizar la investigación pude constatar que nuestra legislación contempla una definición bastante amplia del Establecimiento Permanente, incluso más que los supuestos del concepto presentado en el Modelo de Convenio de la OCDE, ya que muchas disposiciones permiten orientarse de manera clara para reconocer un EP y hacer que éste cumpla con sus obligaciones tributarias, sin embargo, en la gran mayoría de acuerdos fiscales internacionales suscritos con países desarrollados, el Ecuador asume con pocas variaciones la cláusula del Establecimiento Permanente del Modelo de Convenio de la OCDE.

- Adicionalmente puedo deducir que, las empresas extranjeras con residencia en Chile y Uruguay, cuentan con instrumentos legales adecuados para ejercer actividades comerciales en nuestro país a través de un Establecimiento Permanente, no solamente porque se encuentra vigente un Convenio Internacional para Evitar la Doble Imposición con el Ecuador, sino también porque la legislación ecuatoriana contempla expresamente en sus disposiciones tributarias, amplias consideraciones respecto a los Establecimientos Permanentes y al ámbito de su aplicación. No sucede lo mismo con respecto a los Beneficios Empresariales, donde nuestra legislación parece no aportar en cuanto a su definición, ni a consideraciones especiales que puedan ayudar en la aplicación de instrumentos internacionales para evitar o atenuar la doble imposición; personalmente considero, que se trata, en cierta medida, de un vacío legal que bien podría ser subsanado para beneficio del propio Estado ecuatoriano.
- Puedo concluir también, que los Convenios Internacionales para Evitar la Doble Imposición, son instrumentos que han venido siendo utilizados a lo largo de la historia contemporánea como parte de las relaciones políticas internacionales, y como una

manera legítima de otorgar beneficios de carácter tributario a aquellos que puedan aportar positivamente en la generación de riqueza a nivel local, quienes como contrapartida, obtienen descuentos y exenciones tributarias que les permiten mejorar su proyección a nivel internacional, cumpliendo con el Estado receptor en cuanto al pago de los tributos que correspondan, en los términos más justos.

BIBLIOGRAFÍA

- Bettinger Barrios, Herbert, *Efecto impositivo del establecimiento permanente*, México D.F., Ediciones Fiscales ISEF, 1998.
- Borrás, Alegría, *La Doble Imposición Problemas Jurídico-Internacionales*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales Ministerio de Hacienda, 1974.
- Bruins, Einaudi, Seligman & Stamp, *Report on Double Taxation, League of Nations*, Geneve, 1923; reprinted in *Legislative History of United States Tax Conventions*, US Government Printing Office, Washington, 1962.
- Bühler, Ottmar, *Principios de derecho internacional tributario*, trad. Fernando Cervera Torrejón, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1968.
- Calderón, Juan Manuel, *Algunas reflexiones en torno a los problemas de interpretación y calificación que plantea la aplicación de los Convenios de doble imposición internacional. Análisis a la luz del nuevo modelo de Convenio de la OCDE* 92.
- Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE.
- Constitución de la República del Ecuador.
- De Juan Peñalosa, J.L., *Doble imposición internacional. Convenios de doble imposición*, en *Relaciones Fiscales Internacionales*, IEF, Madrid, 1987.
- Del Arco Ruete, L., *Doble imposición internacional y Derecho tributario español*, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1977.
- Etcheverry, Raúl Aníbal, *Derecho comercial y económico*, Buenos Aires, Astrea, 1984.
- García Prats, Francisco, *El establecimiento permanente. Análisis jurídico-internacional de la imposición societaria*, Madrid, Tecnos, 1996.

- Hanna Musse, Alfredo, *Lecturas de derecho económico Volumen. III*, Quito, Biblioteca de Derecho Económico, Banco Central del Ecuador, 1990.
- Hurtado, Miguel Macías, *Instituciones de derecho mercantil ecuatoriano Volumen II*, Quito, Biblioteca de Derecho Económico Banco Central del Ecuador, 1988.
- Instituto Colombiano de Derecho Tributario, *Estudios de Derecho Internacional Tributario –Los convenios de doble imposición*, Bogotá, Legis Editores, 2006.
- Ley de Régimen Tributario Interno vigente a diciembre del año 2012.
- Montaña Galarza, César, *Manual de Derecho Tributario Internacional*, Quito, Corporación Editora Nacional, 2007.
- Montaña Galarza, César, *El Establecimiento Permanente en los Países Miembros de la Comunidad Andina (CAN) y en el Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE)*, Quito, UASB-E, 2002.
- Osvaldo E. Pisani, *Elementos de derecho comercial*, Buenos Aires, Astrea, 2002.
- Página web de la OCDE: www.oecd.org.
- Rajmilovich, Darío Marcelo, *La renta mundial en el impuesto a las ganancias*, Buenos Aires, La Ley, 2001.
- Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, vigente a diciembre de 2012.
- Riveiro, Ricardo Enrique, *Paraísos fiscales. Aspectos tributarios y societarios*, Buenos Aires, Integra International, 2001.
- Serrano Antón, Fernando, *Fiscalidad Internacional*, Madrid, COYVE S.A., 2001.
- Serrano Antón, Fernando, *Los aspectos fiscales internacionales de los establecimientos permanentes, en Fiscalidad Internacional*, Madrid, Centro de Estudios Financieros, 2001.

- Taveira Torres, Heleno, *Plurirributação Internacional sobre as rendas de empresas*, San Pablo, Revista dos Tribunais, 2001.
- Troya, José Vicente, *Derecho Internacional Tributario*, Quito, Corporación Editora Nacional, 1990.
- Troya, José Vicente, *Estudios de Derecho Internacional Tributario*, Quito, Pudeleco Editores S.A., 2008.
- Uckmar, Víctor, *Curso de Derecho Tributario Internacional Tomo I*, Bogotá, Editorial Temis S.A., 2003.
- United Nations, *Manual for the Negotiation of Bilateral Tax Treaties Between Developed and Developing Countries*, New Cork, 1979.
- Zapata, Segura, *Tributación sobre la renta mundial. Reflexiones sobre su implementación en América Latina*, en Libro homenaje a José Andrés Octavio, Caracas, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, 1999.