

**Universidad Andina Simón Bolívar**

**Sede Ecuador**

**Área de Derecho**

Programa de Maestría en Derecho

Mención en Derecho Tributario

**El abuso de los convenios y la cláusula de limitación de beneficios como norma antiabuso en los tratados fiscales celebrados por el Ecuador**

**Autor:** Bolívar Andrés Figueroa Martínez

**Director:** César Montaña Galarza

**Quito, 2016**



### **Cláusula de cesión de derecho de publicación de tesis/monografía**

Yo, Bolívar Andrés Figueroa Martínez, autor de la tesis intitulada “El abuso de los convenios y la cláusula de limitación de beneficios como norma anti abuso en los tratados fiscales celebrados por el Ecuador”, 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 formato virtual, electrónico, digital u óptico, como usos en red local y en internet.
2. Declaro que en caso de presentarse cualquier reclamación de parte de terceros respecto de los derechos de autor/a de la obra antes referida, yo asumiré toda responsabilidad frente a terceros y a la Universidad.
3. En esta fecha entrego a la Secretaría General, el ejemplar respectivo y sus anexos en formato impreso y digital o electrónico.

Fecha: 1 de agosto de 2016

Firma: .....

## Resumen

La tesis “el abuso de los convenios y la cláusula de limitación de beneficios como norma anti abusos en los tratados fiscales celebrados por el Ecuador” procura responder qué elementos podrían configurar el abuso de beneficios de un convenio, así como cuáles son las potenciales soluciones al problema desde la perspectiva práctica.

Los objetivos de la investigación se enfocaron en realizar un estudio analítico y crítico sobre la problemática del abuso de los convenios y las posibles soluciones para su cumplimiento efectivo desde la perspectiva ecuatoriana, profundizando, reformulando e innovando las tesis existentes sobre la aplicación de convenios tributarios en el país.

El trabajo académico sufrió una constante evolución y retroalimentación jurídica desde el inicio de su desarrollo dado los avances en los informes técnicos de la OCDE mediante su Plan BEPS lo que -sin lugar a dudas- aportó enormemente a su conclusión con altos resultados. Existieron limitaciones debido a la falta de existencia de estudios, doctrina, jurisprudencia y casos prácticos dentro del Ecuador, del tema planteado, lo que fue balanceado con el análisis de la doctrina internacional y su aplicación práctica a caso ecuatoriano.

Para el desarrollo del presente trabajo se utilizó el método analítico sintético para el estudio de la doctrina de fiscalidad internacional, más el apoyo del método comparativo para el análisis de las cláusulas modelo de convenios tributarios dadas por la ONU, OCDE, ILADT, entre otros. Se descartó el método cuantitativo dada la falta de información mínima requerida para continuar con un trabajo en este sentido.

Como resultados del documento se han incluido seis conclusiones que sintetizan el trabajo investigativo. El documento instituye un único, innovador y significativo aporte al tema del abuso de los convenios fiscales del Ecuador, desde la perspectiva de la doctrina internacional y los modelos rectores hacia su aplicación práctica en el Ecuador.

Palabras clave: doble no imposición; uso indebido de convenio tributario; abuso de convenio tributario; *treaty shopping*; normas antiabuso; limitación de beneficios.

## **Dedicatoria**

A la comunidad universitaria, a mis padres por sus excelentes enseñanzas de vida, principios y valores impartidos. Al amor de mi vida que sin su apoyo no habría sido posible este trabajo.

## **Agradecimientos**

Al profesor César Montaña Galarza por sus criterios y opiniones técnicas al dirigir la presente tesis, a mis profesores de la Universidad Andina por mostrarme a través de sus clases lo apasionante del Derecho Tributario, y en general el Derecho; a los colegas y amigos de la Administración Tributaria por proporcionarme diligentemente su ayuda.

A la memoria del Dr. José Vicente Troya, a todos mis colegas tributaristas, queridos amigos, por sus enseñanzas y conocimientos compartidos.

A todas mis profesoras y profesores, cada uno en el ámbito de sus conocimiento, enseñándome el ser y el deber ser del Derecho.

En fin, a todos ellos un agradecimiento especial por volverse parte de mi programa de postgrado y de mi profesión de abogado.

## Tabla de Contenidos

|  |    |
|--|----|
| Capítulo primero .....   | 11 |
| Conceptos nucleares de impuesto a la renta y potestad tributaria de los estados.<br>Operaciones comerciales transnacionales y sujeción tributaria.....   | 11 |
| 1.1 Naturaleza jurídica del impuesto a la renta. Criterios de imposición.....  | 11 |
| 1.1.1 Potestad tributaria en materia de impuesto a la renta. Criterios de sujeción.....  | 13 |
| 1.1.2 Criterio de fuente o imposición en el territorio. Principio de territorialidad.....  | 21 |
| 1.1.3 Criterio de residencia o imposición por la nacionalidad. Principio de renta mundial.....   | 24 |
| 1.2 Problemas actuales en relación a la convivencia del principio de renta mundial y el principio de territorialidad del impuesto a la renta.....  | 27 |
| 1.2.1 Competencia fiscal internacional. Paraísos fiscales. Regímenes fiscales preferentes y jurisdicciones de menor imposición.....  | 30 |
| 1.2.2 La presión de la comunidad internacional en relación a la competencia fiscal internacional nociva. El rol de los organismos internacionales y multilaterales. Acercamiento hacia la iniciativa BEPS..... | 32 |
| 1.3 El régimen del impuesto a la renta en el Ecuador.....  | 34 |
| 1.3.1 Régimen fiscal del impuesto a la renta en operaciones locales.....   | 37 |
| 1.3.2 Régimen fiscal del impuesto a la renta en operaciones internacionales.....   | 38 |
| 1.3.2.1 Método de exención sobre rentas extraterritoriales.....  | 39 |
| 1.3.3 Impuesto a las ganancias de capital sobre hechos impositivos extraterritoriales.....   | 40 |
| 1.3.4 Régimen fiscal de no residentes.....   | 42 |
| Capítulo dos .....   | 44 |
| Doble imposición tributaria y planificación fiscal internacional.....  | 44 |
| 2.1 El fenómeno de la doble imposición tributaria en las transacciones comerciales internacionales .....   | 44 |
| 2.2 Mecanismos para evitar la doble imposición tributaria.....   | 48 |

|       |   |     |
|-------|---|-----|
| 2.2.1 | Mecanismos de carácter unilateral o medidas internas.....   | 48  |
| 2.2.1 | Mecanismos de carácter bilateral o medidas externas .....   | 50  |
| 2.3   | Los convenios para evitar la doble imposición tributaria. Modelos de tratados fiscales. ....  | 53  |
| 2.3.1 | Breves comentarios al modelo OCDE.....  | 54  |
| 2.3.2 | Breves comentarios al modelo ONU. ....  | 59  |
| 2.3.3 | Referencias generales a los modelos latinoamericanos. Modelo ILADT. Modelo CIAT. 64   |     |
| 2.3.4 | Breves comentarios al Modelo de Convenio de la República del Ecuador para evitar la doble imposición tributaria, elaborado por el Servicio de Rentas Internas. ....   | 67  |
|       | Capítulo tercero.....   | 70  |
|       | La cláusula de limitación de beneficios como norma antiabuso y sus elementos esenciales. Revisión en los modelos de convenios para evitar la doble imposición internacional.....  | 70  |
| 3.1   | La cláusula de limitación de beneficios, concepto y naturaleza.....   | 73  |
| 3.2   | La cláusula de limitación de beneficios, características y elementos configuradores   | 79  |
| 3.3   | Análisis comparado de las cláusula de limitación de beneficios en los modelos de convenios tributarios. Acercamiento a la doctrina.....   | 85  |
| 3.3.1 | Cláusula de limitación de beneficios modelo OCDE .....  | 86  |
| 3.3.2 | Cláusula de limitación de beneficios modelo ONU.....  | 92  |
| 3.3.3 | Cláusula antiabuso modelo ILADT .....   | 98  |
| 3.4   | Las cláusulas de limitación de beneficios existentes en los Convenios tributarios celebrados por la República del Ecuador. Análisis comparado de las cláusulas de limitación de beneficios en los convenios para evitar la doble imposición, suscritos por el Ecuador. .... | 100 |
| 3.4.1 | Primera generación de CDIs en el Ecuador 1982-2011.....   | 101 |
| 3.4.2 | Segunda generación de CDIs en el Ecuador 2011-2015.....   | 102 |

|   |     |
|---|-----|
| 3.4.2.1 CDI Ecuador - Uruguay (2013) .....  | 103 |
| 3.4.2.2 CDI Ecuador Corea del Sur (2014).....   | 107 |
| 3.4.2.3 CDI Ecuador – China (2015).....   | 109 |
| 3.4.2.4 CDI Ecuador – Singapur (2016).....  | 116 |
| 3.5 Potenciales soluciones a los casos de abuso de cláusulas de convenios para evitar la doble imposición internacional. Propuestas de medidas unilaterales o de carácter interno para evitar abuso de cláusulas de tratados fiscales en la legislación tributaria ecuatoriana..... | 120 |
| 3.6 La iniciativa BEPS y su aplicación en el Ecuador. Acercamiento a la implementación de sus conceptos en la normativa tributaria ecuatoriana.....   | 122 |
| 3.7 Conclusiones.....   | 123 |
| Bibliografía.....   | 128 |
| Anexos.....   | 133 |
| Anexo uno.....  | 133 |
| Estructura de los convenios tributarios para evitar la doble imposición .....   | 133 |
| Anexo dos.....  | 134 |
| Evolución del modelo de convenio tributario de la OCDE .....  | 134 |
| Anexo tres.....   | 137 |
| Tipo de imposición bajo el modelo de convenio OCDE .....  | 137 |
| Anexo cuatro.....   | 140 |
| Evolución del modelo de convenio tributario de la ONU .....   | 140 |
| Anexo cinco.....  | 142 |
| Principales cambios del modelo de convenio tributario de la ONU en relación con sus versiones pasadas y con el modelo OCDE .....  | 142 |
| Anexo seis.....   | 144 |
| Principales diferencias entre el Modelo OCDE y Modelo ONU.....  | 144 |

|  |     |
|--|-----|
| Anexo siete .....  | 146 |
| Evolución del modelo de convenio tributario del ILADT .....  | 146 |
| Anexo ocho .....   | 148 |
| Herramientas del modelo ILADT en relación al objetivo de eliminar la doble imposición tributaria .....                                     | 148 |
| Anexo nueve .....  | 150 |
| Cláusula de Limitación de Beneficios en el Modelo de Convenio de la República del Ecuador para evitar la doble imposición tributaria ..... | 150 |
| Anexo diez .....   | 153 |
| Cláusula de Limitación de Beneficios. Cuadro Comparativo Modelo de Convenio ecuatoriano, Convenio celebrado con Uruguay .....              | 153 |
| Anexo once .....   | 156 |
| Cláusula de Limitación de Beneficios. Cuadro Comparativo Modelo OCDE, Modelo ONU, Modelo ecuatoriano .....                                 | 156 |

## **Introducción**

### **“El abuso de los convenios y la cláusula de limitación de beneficios como norma anti abuso en los tratados fiscales celebrados por el Ecuador”**

La presente tesis analiza el abuso de los convenios tributarios y la cláusula de limitación de beneficios existentes en la actualidad en los tratados fiscales celebrados por el Ecuador.

La selección del tema se fundamenta en la necesidad de aportar desde la academia, un documento que ofrezca herramientas e información a la gran cantidad de dudas e inconvenientes que se pueden suscitar a futuro, en la aplicación de determinados convenios fiscales celebrados por el Ecuador. Esto se basa dada la actual coyuntura política, en la cual el Gobierno a través de la autoridad tributaria nacional ha negociado en los últimos cinco años, más de diez convenios para evitar la doble imposición tributaria con diversos países.

La tesis se encuentra desarrollada en tres capítulos, el primero analiza los conceptos nucleares de impuesto a la renta y la potestad tributaria de los Estados en las operaciones comerciales transnacionales. Se analizan los criterios de sujeción del impuesto a la renta y se hace un repaso de los problemas actuales en relación a la convivencia del principio de residencia con el principio de fuente,.

El segundo capítulo analiza el fenómeno de la doble imposición tributaria en las transacciones comerciales internacionales, los mecanismos para evitar la doble imposición tributaria y se realizan breves comentarios sobre el fondo histórico y la coyuntura de la ONU y la OCDE con sus modelos de convenios tributarios.

Finalmente el tercer capítulo aborda la cláusula de limitación de beneficios y sus elementos esenciales. Se realiza un análisis de esta cláusula antiabuso contenida en los modelos de convenios para evitar la doble imposición internacional tanto de la ONU, OCDE como ILADT y la Decisión 578 de la CAN. Se analiza la cláusula de limitación de beneficio existente en los convenios negociados por el Ecuador, y se concluye con 6 apartados dedicados a sintetizar los resultados de la investigación.

## **Capítulo primero**

### **Conceptos nucleares de impuesto a la renta y potestad tributaria de los estados. Operaciones comerciales transnacionales y sujeción tributaria.**

El presente capítulo analiza los conceptos nucleares de impuesto a la renta tales como su naturaleza jurídica y los criterios de imposición. Se revisa la potestad tributaria de los Estados en el marco de las operaciones comerciales transnacionales. Y se analizan los criterios de sujeción del impuesto a la renta haciendo un acercamiento y un repaso a los problemas actuales en relación a la convivencia del principio de residencia con el principio de fuente.

#### **1.1 Naturaleza jurídica del impuesto a la renta. Criterios de imposición.**

El impuesto a la renta se lo conoce a nivel mundial con diferentes denominaciones. Sin embargo, en la mayoría de ordenamientos jurídicos, sin perjuicio de su denominación, revestirá las mismas características y naturaleza jurídica.

Adicionalmente, el impuesto a la renta se escindirá, de acuerdo a la concepción de cada legislación, en impuestos a las personas físicas e impuestos a las sociedades, ambos con las mismas características y naturaleza jurídica. No obstante, los cambios de denominación corresponderá a la administración y gestión tributaria que compete a cada país su organización. En el Ecuador por ejemplo, existe un solo impuesto a la renta, tanto para personas naturales como para sociedades; la única diferencia será, en términos generales, las tarifas. Existen diferencias conceptuales entre la determinación del impuesto a la renta de personas naturales, versus las de sociedades, no por ello, la naturaleza jurídica de la institución no sea la misma. En España por ejemplo el impuesto a la renta se divide en impuesto a las personas físicas (IRPF) y en impuesto a las

sociedades, sin embargo, como ya se ha expuesto, reviste de las mismas características y naturaleza jurídica<sup>1</sup>.

Para responder cuál es entonces la naturaleza jurídica del impuesto a la renta, diversos tratadistas y doctrinarios coincidirán, en mayor o menor cercanía que el impuesto a la renta tiene una naturaleza directa y progresiva<sup>2</sup>.

Para Casado Ollero la naturaleza jurídica del impuesto la renta es de carácter personal y directo que grava de acuerdo a los principios de igualdad, de generalidad y de progresividad, la renta<sup>3</sup>. Sobre la naturaleza de impuesto directo, Varona Alabern expone que son calificados como impuestos directos los que gravan manifestaciones de riqueza que constituyen un índice directo de la capacidad económica de quien la ostenta<sup>4</sup>.

“El impuesto [sobre la renta ] es un impuesto personal, merced a que aspira a gravar la capacidad económica del contribuyente, sin importar el lugar en que ésta se obtenga. La naturaleza personal del impuesto es independiente de la técnica o del sistema de imposición (individual o conjunta)” señala Casado Ollero<sup>5</sup>.

No obstante los postulados de los autores anteriores, se debe aclarar que si bien en España por ejemplo la legislación ha dividido el tributo en dos partes, la naturaleza jurídica del impuesto a la renta es aplicable *mutatis mutandis* tanto para personas naturales como para personas jurídicas.

El Ecuador reconoce en su Constitución la convivencia de los principio de progresividad como marco de los impuestos en el Ecuador. La naturaleza jurídica del impuesto a la renta estaría entonces reconocida en la Carta Magna al referirse que “el régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, *progresividad*, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria.” Es importante destacar que el articulado constitucional separa y distingue

---

<sup>1</sup> Véase autores como Sergio Francisco De la Garza, *Evolución de los conceptos de Renta y de ganancias*  
<sup>2</sup> Santiago Álvarez García, “Introducción sobre el impuesto a la renta de sociedades”, (Asturias, Universidad de Oviedo, s/f) ,11.

<sup>3</sup> Gabriel Casado Ollero, “*Naturaleza, objeto del impuesto, hecho imponible, rentas exentas*”, Estudios del IRPF, (Valladolid, Lex Nova, 2000), 30 -1.

<sup>4</sup> Juan Enrique Varona Alabern, “*Impuesto*” (Madrid, Enciclopedia Jurídica Básica, 1995), vol. II, p. 3382.

<sup>5</sup> Gabriel Casado Ollero, “*Naturaleza, objeto del impuesto*”, 32-3.

que en el Ecuador, “se priorizarán los *impuestos directos y progresivos*. La política tributaria promoverá la redistribución y estimulará el empleo, la producción de bienes y servicios, y conductas ecológicas, sociales y económicas responsables”<sup>6</sup>.

En este punto es importante recordar la función actual del impuesto a la renta, entre otros, que como se han concebido en las legislaciones actuales, constituye por defecto el sostén para mantener las finanzas y el gasto público<sup>7</sup>. Este elemento es relevante dado que, conforme se analizará en el capítulo dos, la imposición sobre determinadas rentas, que luego son desgravadas por el Estado mediante la suscripción de un Convenio de Doble Imposición (en adelante “CDI”) también se justifican en la necesidad de mantener las finanzas públicas, mediante la atracción de inversión extranjera<sup>8</sup>.

### **1.1.1 Potestad tributaria en materia de impuesto a la renta. Criterios de sujeción.**

La potestad tributaria en materia de impuesto a la renta es la capacidad del Estado para gravar sobre rentas e ingresos obtenidos en su jurisdicción o por sus nacionales, sean estos de nacimiento o naturalizados. Para los autores Amatucci y González, el tributo [impuesto a la renta] debe estar adecuado a los principios del Estado, contenidos en la Constitución. Los autores manifiestan que los principios permiten visualizar la finalidad de los impuestos y los límites de los mismos.

Es de entender entonces que la limitación señalada por Amatucci y Gonzáles aplicada a la potestad tributaria en materia de impuesto a la renta le permite al Estado, mediante su Constitución, a la celebración de convenios tributarios en los cuales se otorgue potestad tributaria sobre determinadas rentas, con una finalidad exclusiva.

---

<sup>6</sup> CRE, art. 300.

<sup>7</sup> Véase (a) el artículo 285, núm. 1 de la Constitución de la República del Ecuador. La política fiscal tendrá como objetivos específicos: 1. El financiamiento de servicios, inversión y bienes públicos; *Constitución de la República del Ecuador* [2008], tít. VI, “Régimen de Desarrollo”, cap. cuarto, “Soberanía Económica”, sec. segunda, “Política Fiscal”, art. 285, núm. 1 ([Quito]: Asamblea Nacional, Comisión Legislativa y de Fiscalización, s.f.): 52. En adelante se cita como CRE. Véase (b) Ecuador, *Código Tributario, en Registro Oficial, Suplemento*, No. 38 (14 de junio de 2005), art. 6. En adelante se cita este Código como CT.

<sup>8</sup> Véase los comentarios en la introducción del Modelo ONU.

Es importante analizar también los conceptos del Código Tributario ecuatoriano en relación a la potestad tributaria aplicable al impuesto a la renta. El Código señala que los tributos [impuesto a la renta] son “medios para recaudar ingresos públicos”, que tienen como fin “[servir] como instrumento de política económica general” que “[estimulan] la inversión, la reinversión, el ahorro y su destino hacia los fines productivos y de desarrollo nacional” así también “[atienden] a las exigencias de estabilidad y progreso sociales” para finalmente “[procurar] una mejor distribución de la renta nacional”<sup>9</sup>.

Dado el concepto anterior, más el trasfondo constitucional, la potestad tributaria del Estado, en relación al impuesto a la renta se puede modificar considerablemente en atención a las normas anteriormente citadas, lo que le permite de otra manera al Estado a negociar la imposición de sus rentas a otras jurisdicciones, brindando de esta manera su potestad tributaria.

Héctor Belisario Villegas se refiere a la potestad tributaria aplicable al impuesto a la renta que “no tiene más fundamento jurídico que lo justifique que la sujeción a la potestad tributaria del Estado. En virtud de esa potestad, el Estado exige coactivamente a los ciudadanos su contribución para poder cumplir sus fines, lo cual le requiere realizar gastos”<sup>10</sup>.

La potestad tributaria, tiene como fundamento la capacidad del Estado para imponer impuestos. Los límites para el ejercicio de esa potestad se encuentran en la Constitución y los principios constitucionales. El principio de reserva de ley, el principio de legalidad y el principio de capacidad contributiva constituyen principios limitantes y rectores a la potestad tributaria. González García ratifica en relación a la aplicación de justicia para el caso de los impuestos que los tribunales deben resolver a menudo, específicamente al ejercer el control sobre cada caso, “el cumplimiento de los dos grandes principios sobre los que se asienta la contribución a los gastos públicos de los ciudadanos, esto es legalidad (normativa y aplicativa) y capacidad económica”<sup>11</sup>.

---

<sup>9</sup> CT, art. 6.

<sup>10</sup> Héctor Belisario Villegas, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, (Buenos Aires, Editorial Depalma, 1984), 79.

<sup>11</sup> Eusebio González García, *Concepto actual de tributo: análisis de jurisprudencia*, (Madrid, Arazandi Editorial, 1996).

Por su parte, habiendo revisado el concepto de potestad tributaria aplicable al impuesto a la renta, se pasa a analizar los criterios de imposición o sujeción de rentas. Giannini, por ejemplo, otorga el concepto de sujeción a la potestad tributaria del Estado, y Jarach en su visión hace referencia a la relación entre las finanzas públicas y la naturaleza positivista, y de derecho público<sup>12</sup>. Los dos autores coinciden en que la sujeción tributaria nace expresamente de la ley y de la potestad estatal, y su límite se cumple bajo la premisa latina *nullum tributum sine lege*<sup>13</sup>, es decir el principio de reserva de ley y el principio de legalidad. Bajo estos dos principios se podrán establecer los criterios de imposición visto a continuación:

La doctrina reconoce dos criterios rectores en relación a los criterios de sujeción del impuesto a la renta, el criterio de fuente o imposición en el territorio y el criterio de residencia o imposición por la nacionalidad. Este último es el más considerado por las legislaciones de los países ya que bajo este criterio se concibe la renta mundial, es decir la producida en cualquier fuente generadora, sin perjuicio de la extraterritorialidad de la nacionalidad de quien obtiene la renta.

Para reforzar lo anterior es importante recordar brevemente las dos teorías que dan origen a los criterios de sujeción del impuesto a la renta. Explicados perfectamente por el profesor Villegas, a continuación se detallan:

La teoría de la Renta-Producto<sup>14</sup> “es el producto neto y periódico que se extrae de una fuente capaz de producirlo y reproducirlo. Tal fuente es el capital, y como permanece inalterado, no obstante generar tal producto, tiene la propiedad de ser una fuente productiva”.

La teoría de la Renta-Incremento Patrimonial<sup>15</sup> “es todo ingreso que incremente el patrimonio. La noción de renta es amplia ya que no solo incluye los ingresos periódicos sino también aquellos ocasionados como la plusvalía, donaciones, legados, ganancias del juego, herencias, etc.”.

---

<sup>12</sup> Ibid.

<sup>13</sup> Este aforismo latino ha sido usado por diversos autores. La significación traducida al español se podría manifestar en “no existe tributo sin ley”. Héctor Belisario Villegas, *Curso de Finanzas*, (Buenos Aires, DePalma, 1943), 79.

<sup>14</sup> Ibid., 80.

<sup>15</sup> Ibid., 80.

Sin mayor lugar a dudas, el régimen fiscal ecuatoriano, que grava a la renta global, aplica el criterio de sujeción de la Teoría de la Renta – Incremento Patrimonial. La Ley de Régimen Tributario Interno (máxima legislación ecuatoriana sobre los impuestos nacionales) establece “el impuesto a la renta global que obtengan las personas naturales, las sucesiones indivisas y las sociedades nacionales o extranjeras”, cuya consideración de renta incluye “los ingresos de fuente ecuatoriana obtenidos a título gratuito o a título oneroso provenientes del trabajo, del capital o de ambas fuentes, consistentes en dinero, especies o servicios”<sup>16</sup>.

Hay que notar sobre esto último que la legislación tributaria ecuatoriana ya enmarca y delimita dos grandes grupos de renta que deben ser considerados para efectos del impuesto; por un lado los ingresos obtenidos a (1) título gratuito; y por otro, los ingresos obtenidos a (2) título oneroso, ya sea (a) de trabajo, (b) del capital, o (c) de ambas fuentes. En el acápite 1.3 de la presente obra se desarrollará más a detalle el régimen de impuesto a la renta en el Ecuador.

Como se venía mencionando, existen dos criterios de imposición en el impuesto a la renta, mundialmente reconocidos, por la doctrina y las legislaciones, que regentan la sujeción fiscal internacional. Estos dos criterios de imposición se encuentran recogidos en diversos tratados, doctrinas, así como en legislaciones fiscales y convenios tributarios internacionales.

Montaño Galarza explica que no se puede iniciar el análisis de los criterios de imposición en la fiscalidad internacional, sin antes remitirnos al concepto de soberanía fiscal. El autor explica que al existir confluencia de los poderes tributarios de diversos Estados que van más allá de sus límites territoriales, las manifestaciones que denotan capacidad contributiva entran en relación, y por consiguiente en conflicto entre los diversos poderes cuya sujeción tributaria se produce<sup>17</sup>.

La soberanía fiscal, por lo tanto, no se debe confundir con la potestad tributaria ya que son conceptos algo distintos. Por un lado, la soberanía fiscal se discute en el ámbito de la fiscalidad internacional cuando entra en conflicto la sujeción fiscal de dos o más territorios –como lo explica Montaño– y es necesario verificar su origen y la

---

<sup>16</sup> *Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno*, [2004], art. 2, en *Registro Oficial*, No. 463 (Quito, 17 de noviembre de 2004): 2-32. En adelante se cita esta ley como LORTI.

<sup>17</sup> César Montaño, “Manual de Derecho Tributario Internacional”, (Quito, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador / Corporación Editora Nacional, 2006), 59.

capacidad de cada Estado en imponer sobre algunas rentas. Por otro lado, la potestad tributaria es anterior a la soberanía fiscal en tanto, no entra en conflicto con ningún otro Estado. Al contrario, la potestad tributaria busca justificar al Estado su capacidad propia de imponer sus tributos en su jurisdicción y territorio. Se podría decir que potestad tributaria es un concepto más genérico y anterior que la soberanía fiscal.

La territorialidad, en relación a los criterios de imposición del impuesto a la renta, cumple una función importante, puesto que esta define el alcance de la sujeción fiscal. El principio de territorialidad, uno de los principios rectores del Derecho Tributario como bien lo han reconocido notablemente profesores como Uckmar y Giannini en sus diversas obras, se basa en la sujeción tributaria que tienen los países sobre determinado territorio, cuya jurisdicción aplica para la imposición. Es importante combinar los conceptos sobre soberanía fiscal como poder político del Estado para imponer sus propios tributos y cómo esta soberanía puede replicarse o reproducirse a hechos económicos que se encuentran fuera de los territorios de los Estados.

Montaño explica que “*las leyes impositivas de un Estado pueden tomar como presupuesto de hecho para su aplicación, hechos acaecidos fuera de las fronteras nacionales con base en una vinculación subjetiva con el territorio del Estado que los toma en cuenta*”<sup>18</sup>, explica además, que en principio la ley no rige fuera del territorio para el cual fue creada, a no ser que la legislación de ese otro Estado le otorgue la  *fuerza obligatoria*  para que sea aplicada, a través de un Convenio Internacional, cuyas disposiciones otorguen valor jurídico a disposiciones de otro Estado.<sup>19</sup>

No obstante lo explicado por Montaño; en el Ecuador, en diciembre de 2014 se produjo una reforma tributaria un tanto llamativa en relación a gravar hechos económicos que suceden fuera del Ecuador, y sin perjuicio de que no sean reconocidas por convenios internacionales. La ***Ley Orgánica de Incentivos a la Producción, y Prevención del Fraude Fiscal***<sup>20</sup>, estableció la imposición sobre las rentas obtenidas por la enajenación directa e indirecta de acciones, participaciones, y cualquier otro derecho representativo de capital, que involucren a sociedades domiciliadas o establecimientos

---

<sup>18</sup> Ibid., 67.

<sup>19</sup> Ibid.

<sup>20</sup> Ecuador, Ley Orgánica de Incentivos a la Producción, y Prevención del Fraude Fiscal, [2014], en la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción, y Prevención del Fraude Fiscal, en *Registro Oficial, Suplemento*, No. 405 (Quito, 29 de diciembre de 2014): 3-16. En adelante se cita esta ley como LOIPPF.

permanentes en el Ecuador, aun cuando dichos hechos y actos jurídicos se realicen fuera de la jurisdicción ecuatoriana de imposición, y no se efectúen de manera directa:

“[Se consideran ingresos de fuente ecuatoriana] las utilidades que perciban las *sociedades domiciliadas o no en Ecuador* y las personas naturales, ecuatorianas *o extranjeras, residentes o no en el país*, provenientes de la enajenación directa o indirecta de acciones, participaciones, otros derechos representativos de capital u otros derechos que permitan la exploración, explotación, concesión o similares; de sociedades domiciliadas o establecimientos permanentes en Ecuador.”<sup>21</sup> (Énfasis añadido).

Por lo anterior, se revela más claramente, cómo los Estados pueden ocuparse de regular hechos imposables que no se producen dentro de sus territorios, y gravar rentas que probablemente se encuentran sujetas a otro, con una sujeción fiscal perteneciente a la potestad tributaria del país en donde se producen dichos hechos.

El principio de territorialidad entonces, tiene una importancia significativa para develar de mejor manera la soberanía y sujeción fiscal, con la potestad tributaria de los Estados; y cómo estas conviven y convergen de mejor manera para la aplicación de impuestos reclamados desde diversas bases jurisdiccionales.

Blumenstein y Giannini señalan que el principio de territorialidad y el de residencia no son diferentes ni opuestos; para los autores, el principio de residencia es una de las manifestaciones a través de la cual actúa técnicamente el principio de territorialidad<sup>22</sup>. Ello determina que en la visión de algunos tratadistas, la verificación de los criterios de imposición se reduce siempre a la aplicación del criterio de residencia. Esto se explica de mejor forma en la visión de los autores de países OCDE y países desarrollados, que defienden la aplicación del principio de residencia como criterio mundial para la imposición de rentas.

Ahora bien, para verificar la aplicación de un determinado criterio de sujeción fiscal es necesario determinar los vínculos jurídicos que nacen de la relación jurídico tributaria entre los sujetos, conocida esta como obligación tributaria.

---

<sup>21</sup> Ibid.

<sup>22</sup> Sainz de Bujanda, “Análisis Jurídico del Hecho Imponible, en Hacienda y Derecho del Instituto de Estudios Fiscales”, (Madrid, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 1966).

Sin la definición de la relación jurídico tributaria no se podría dar paso al análisis de la aplicación de criterios de sujeción fiscal. Para esto, diversos autores han dedicado sus esfuerzos en analizar las características de la relación jurídico tributaria. Los profesores Jarach y Bocchiardo, definen obligación tributaria como *“la relación jurídica que tiene por objeto un prestación pecuniaria a título de tributo, como así también una diversidad de obligaciones de naturaleza patrimonial que son accesorias o vinculadas a ella, como los intereses, recargos, actualización monetaria, anticipos, pagos a cuenta, ingresos de retenciones o percepciones, garantías reales o personales y la repetición por ingresos indebidos, que tienen su origen en hechos distintos al hecho imponible, pero quedan comprendidos dentro del derecho tributario material por no tener entidad suficiente como para no hacer un estudio separado”*<sup>23</sup>

Eusebio González García y José Luis Pérez de Ayala señalan 5 como los elementos constitutivos del tributo<sup>24</sup>. Los autores coinciden en que los sujetos son parte esencial para verificar los actores de la relación jurídico tributaria. Por su parte, el autor Troya conjuntamente con Simone Lasso afirman que el sujeto pasivo es el llamado al cumplimiento de la prestación (impuesto), sea por obligación propia, sea por obligación ajena; no se requiere tener tal calidad para sufrir el gravamen.<sup>25</sup> La carga tributaria – manifiestan– no corre necesariamente por cuenta del sujeto pasivo, sino que los denominados responsables por mandato legal pueden también ostentar la calidad de sujeto pasivo.

Como se observa de lo anterior, tanto la doctrina acreditada como la legislación en el caso ecuatoriano reconocen como sujetos pasivos de la prestación tributaria tanto al contribuyente como tal, cuanto al responsable por mandato de la ley. La legislación de cada país puede reconocer diferentes tipos de responsables para el cumplimiento de la prestación impositiva. La norma sustantiva tributaria ecuatoriana reconoce al contribuyente como la persona natural o jurídica a quien la ley impone la prestación tributaria por la verificación del hecho generador. Dicha norma establece que “nunca

---

<sup>23</sup> Horacio García Belsune y José Carlos Bocchiardo, Tratado de Tributación, vol. 2, Derecho Tributario, tít. Parte II Derecho Tributario Sustantivo o Material, (Buenos Aires, Editorial Astrea, 2003).

<sup>24</sup> Véase la obra de Eusebio Gonzales García y José Luis Pérez de Ayala, “Elementos Constitutivos de Tributo”, (Madrid, 1996)

<sup>25</sup> José Vicente Troya Jaramillo & Carmen Simone Lasso, “Manual de Derecho Tributario”, (Quito, Editorial Corporación de Estudios y Publicaciones, 2014), 152.

perderá su condición de contribuyente quien, según la ley, deba soportar la carga tributaria, aunque realice su traslación a otras personas.”<sup>26</sup>

La verificación sobre en quien recae la prestación impositiva, en la relación jurídico tributaria determina la sujeción que se puede aplicar y los criterios rectores para la imposición, ya sea esta en razón de la residencia o en razón del territorio.

Con relación a los sujetos pasivos en calidad de responsables, la legislación ecuatoriana reconoce cuatro clases de responsables: los responsable por representación<sup>27</sup>; aquellos como adquirente o sucesor<sup>28</sup>; los responsable por retenciones y percepciones<sup>29</sup>; y los responsable por sustitución<sup>30</sup>;

Con la revisión de la legislación citada, se puede identificar claramente que la aplicación del criterio de sujeto pasivo en calidad de responsable no estaría extendiéndose hacia la verificación de la sujeción impositiva en la relación jurídico tributaria cuando deba aplicarse un criterio de residencia o de territorio. No obstante en

---

<sup>26</sup> ibíd., art. 25.

<sup>27</sup> Ibíd., art. 27: “Los representantes legales de los menores no emancipados y los tutores o curadores con administración de bienes de los demás incapaces; Los directores, presidentes, gerentes o representantes de las personas jurídicas y demás entes colectivos con personalidad legalmente reconocida; Los que dirijan, administren o tengan la disponibilidad de los bienes de entes colectivos que carecen de personalidad jurídica; Los mandatarios, agentes oficiosos o gestores voluntarios respecto de los bienes que administren o dispongan; y, Los síndicos de quiebras o de concursos de acreedores, los representantes o liquidadores de sociedades de hecho o de derecho en liquidación, los depositarios judiciales y los administradores de bienes ajenos, designados judicial o convencionalmente;”

<sup>28</sup> Ibíd., art. 28: “Los adquirentes de bienes raíces, por los tributos que afecten a dichas propiedades, correspondientes al año en que se haya efectuado la transferencia y por el año inmediato anterior; Los adquirentes de negocios o empresas, por todos los tributos que se hallare adeudando el tradente, generados en la actividad de dicho negocio o empresa que se transfiere, por el año en que se realice la transferencia y por los dos años anteriores, responsabilidad que se limitará al valor de esos bienes; Las sociedades que sustituyan a otras, haciéndose cargo del activo y del pasivo, en todo o en parte, sea por fusión, transformación, absorción o cualesquier otra forma. La responsabilidad comprenderá a los tributos adeudados por aquellas hasta la fecha del respectivo acto; Los sucesores a título universal, respecto de los tributos adeudados por el causante; y, Los donatarios y los sucesores a título singular, respecto de los tributos adeudados por el donante o causante correspondientes a los bienes legados o donados; y,”

<sup>29</sup> Ibíd., art. 29, numerales 1 y 2: “Los agentes de retención, entendiéndose por tales las personas naturales o jurídicas que, en razón de su actividad, función o empleo, estén en posibilidad de retener tributos y que, por mandato legal, disposición reglamentaria u orden administrativa, estén obligadas a ello. Serán también agentes de retención los herederos y, en su caso, el albacea, por el impuesto que corresponda a los legados; pero cesará la obligación del albacea cuando termine el encargo sin que se hayan pagado los legados; Los agentes de percepción, entendiéndose por tales las personas naturales o jurídicas que, por razón de su actividad, función o empleo, y por mandato de la ley o del reglamento, estén obligadas a recaudar tributos y entregarlos al sujeto activo.”

<sup>30</sup> Ibíd., art. 29, numeral 3: “Los sustitutos del contribuyente, entendiéndose por tales a las personas que, cuando una ley tributaria así lo disponga, se colocan en lugar del contribuyente, quedando obligado al cumplimiento de las prestaciones materiales y formales de las obligaciones tributarias.”

la reforma tributaria producida en el Ecuador en diciembre 2014<sup>31</sup>, el Código Tributario acogió por primera vez en su historia el concepto del sustituto del contribuyente como sujeto pasivo en calidad de responsable de la obligación tributaria. Este es un innovador concepto, cuya limitación estaría sujeta al mandato de cualquier ley tributaria a quien se le imponga una prestación tributaria.

Para retomar la discusión anterior, habiéndose analizado la naturaleza jurídica y calidad del sujeto pasivo en la relación jurídico tributaria se puede continuar con el análisis de los principios de territorialidad y residencia, cuyos criterios establecen las ideas generales sobre la sujeción fiscal internacional.

A continuación se observarán a detalle los principios de territorialidad y de residencia, para verificar los criterios de fuente y nacionalidad, como criterios de sujeción fiscal internacional, en el Impuesto sobre la Renta y sus denominaciones análogas.

### **1.1.2 Criterio de fuente o imposición en el territorio. Principio de territorialidad.**

Como se ha explicado antes, los dos criterios rectores en la imposición del impuesto a la renta son el criterio de fuente o imposición en el territorio, y el segundo el criterio de residencia o imposición por la nacionalidad<sup>32</sup>.

Una vez establecida la relación jurídico tributaria (obligación tributaria) entre los sujetos de la imposición (contribuyentes y responsables como sujetos pasivos, el Estado como sujeto activo) y la sujeción al poder tributario de un Estado, es importante definir el alcance de los vínculos jurídicos para la aplicación de un criterio de imposición.

Para Claudio Sacchetto pocos conceptos en el Derecho Tributario Internacional han sido tan afrontados, debatidos y analizados como el Principio de Territorialidad<sup>33</sup>

---

<sup>31</sup> Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal, (Quito, RO, 2014).

<sup>32</sup> Alguna doctrina ha intentado defender o revelar la existencia de otros criterios de sujeción fiscal internacional pero las investigaciones y análisis han conllevado a ratificar y afirmar que cualquier criterio que se pueda estudiar separadamente de los anteriores implicaría en cualquier momento en llegar a cualquiera de los dos.

<sup>33</sup> Claudio Sacchetto, “El Principio de Territorialidad, en Impuestos sobre el Comercio Internacional” Segunda Edición. Víctor Uckmar, Alejandro C. Altamirano y Heleno Taveira Torres coordinadores, (Buenos Aires, Editorial Marcial Pons, 2008), 15.

afirma; ya que el principio ha sufrido en el tiempo numerosos condicionamientos tanto en su contenido como en su significado, sostiene.

Lo mencionado por el autor no se aleja de la realidad, el principio de territorialidad no es exclusivo del Derecho Tributario ni mucho menos de la Fiscalidad Internacional, por el contrario es un principio rector del derecho y se aplica para casi todas sus ramas.

Para la Fiscalidad Internacional, que es lo que nos interesa, el principio de territorialidad establece algunas variables y consideraciones que son tomadas en cuenta para la aplicación de un criterio de imposición. Por una parte se encuentra el territorio, como elemento esencial del Estado, que delimita la jurisdicción y competencia sobre los tributos existentes, tanto desde la perspectiva de la creación del impuesto cuanto hacia su aplicación y ámbito de acción. Por otra parte está la soberanía sobre dicho territorio que se complementa con la potestad de imperio.

El análisis del principio de territorialidad en el Derecho Tributario Internacional no debe excluirse del análisis del principio de territorialidad desde la perspectiva amplia aplicable a todo el derecho. El estudio de este principio, como elemento de la soberanía del Estado es importante también para la verificación del principio de la eficacia de la ley<sup>34</sup>, que debe siempre ser considerado para su análisis en la fiscalidad internacional.

En relación a su carácter legal y normativo, Sacchetto considera que existe fundamento tanto constitucional como legal para el principio de territorialidad, inclusive su reconocimiento en el Derecho Internacional Público para la interacción de este con los demás Estados<sup>35</sup>.

Ahora bien, si bien existe abundante doctrina en relación al principio de territorialidad se deben destacar algunas cuestiones de importancia sobre este. Como primer elemento debemos decir que el principio se relaciona al territorio de un país para el cual existirá un tributo, cuya existencia se justifica en la soberanía estatal de crear sus propios impuestos y ejecutar su cobro. Para efectos de entendimiento de este principio se debe decir que un tributo es territorial por cuanto existe sobre determinado espacio de

---

<sup>34</sup> Claudio Sacchetto considera que el Principio de Territorialidad ha tenido como característica funcional y constitutiva el de establecerse como criterio para delimitar la soberanía o potestad de un Estado frente a los otros así como el de la eficacia de su propia ley frente a los demás Estados conocida como la eficacia de la ley tributaria del Estado en el espacio.

<sup>35</sup> Claudio Sacchetto, “El Principio de Territorialidad, en Impuestos sobre el Comercio Internacional”, 18.

la circunscripción estatal. Más adelante se analizarán las diferentes manifestaciones de riqueza y eventos imposables sobre el cual se aplica un tributo.

Como segundo elemento del principio de territorialidad se debe destacar la relevancia que tiene la soberanía del Estado para gravar eventos imposables sobre dicho territorio. Desde una perspectiva amplia, este elemento internacionaliza más la aplicación del principio ya que bajo estos argumentos es que un Estado justifica no solamente la creación de un tributo para sus nacionales o extranjeros residentes de su territorio, sino que puede gravar eventos imposables y manifestaciones de riqueza que no sean propias de nacionales o residentes pero que involucran la obtención de renta dentro de su territorio. Sobre este punto cobra importancia y relevancia el reconocimiento de las manifestaciones de riqueza en razón del territorio, cuya denominación común toma el nombre de ingresos de la fuente productora.

Es entonces por lo anterior, que la vinculación jurídica entre el tributo y el sujeto se puede establecer gracias al principio de territorialidad, en donde la esencia de la imposición se encuentra en el criterio de fuente productora de donde se obtiene la renta.

Para el profesor Montaña el Principio de Territorialidad muestra una vinculación real o material; al respecto manifiesta que casi la totalidad de países en vías de desarrollo han postulado y defendido el principio de territorialidad según el cual deben sufrir gravámenes los contribuyentes cuyos ingresos se han obtenido en el país en el cual se encuentre la fuente productora de aquellos.<sup>36</sup>

La defensa de la sujeción de la imposición por la fuente productora de la renta se mantiene en nuestros días. Las iniciativas del Proyecto BEPS (*base erosion and profit shifting*) creadas por la Organización de Cooperación para el Desarrollo Económico (en adelante “OCDE”<sup>37</sup>) en el 2013 y los planes de acción presentados nos obligan a reanalizar más que nunca la importancia del principio y la relevancia e intereses que tienen para nuestros países en desarrollo.

Sacchetto reconoce los aspectos internos y externos del Principio de Territorialidad. El primero, como ya lo mencionamos, relacionado exclusivamente con la imposición interna y la facultad exclusiva del Estado en aplicar tributos sobre su territorio. El segundo aspecto, denominado externo para Sacchetto reviste de dos momentos fundamentales. Uno, territorialidad en sentido material y dos, territorialidad

---

<sup>36</sup> César Montaña, “Manual de Derecho Tributario Internacional”, 89.

<sup>37</sup> OCDE. *Plan de Acción BEPS*, (Ginebra, OCDE, 2013,)5- 8.

en sentido formal.<sup>38</sup> La territorialidad en sentido material intentaría responder a los cuestionamientos de si existen y cuáles son los límites internos o internacionales para que un Estado pueda vincular su potestad tributaria a presupuestos que pueden tener elementos ajenos –objetivos o subjetivos– con su propio territorio<sup>39</sup>, dice Sacchetto.

La territorialidad en sentido formal, manifiesta, pretende responder a la cuestión de si existen límites internos o internacionales dirigidos a la actuación de la potestad de imposición de un Estado fuera de los confines de su territorio<sup>40</sup>.

En ambas esferas, compartiendo la línea de Sacchetto, se discute la territorialidad del tributo por evento imponible que pudiera suceder fuera del territorio, ya sea por elementos ajenos a su territorio, o ya sea por la extraterritorialidad como tal.

De acuerdo al profesor Jaime Ross Bravo, en atención al criterio de fuente están sujetos a la potestad de un Estado todos aquellos sujetos que poseen en ese Estado riquezas u obtienen ingresos, sin importar cual sea su nacionalidad, domicilio o residencia. Por ello, manifiesta, el país que es fuente de la riqueza o del ingreso es el que ostenta el derecho para aplicar su legislación fiscal a esa riqueza o ingreso.<sup>41</sup>

Adicionalmente el principio es importante porque se funda en la soberanía del Estado y cómo este con su potestad soberana puede crear impuestos. Finalmente, es de destacar que la eficacia de la ley como principio ejecutor de una voluntad estatal tiene relevancia con el principio de territorialidad porque no existe Ley extraterritorial que pueda ser aplicada sin la fuerza de coacción o eficacia necesaria para su aplicación.

### **1.1.3 Criterio de residencia o imposición por la nacionalidad. Principio de renta mundial.**

El segundo criterio rector en la imposición del impuesto a la renta es el criterio de residencia o imposición por la nacionalidad, por el cual la sujeción tributaria estaría atada al país de residencia o nacionalidad del sujeto pasivo sin perjuicio de donde se produzca la renta. El resultado es una imposición mundial.

Sobre el criterio de residencia, a veces también denominado principio de residencia, la doctrina parecería coincidir en reconocer a este como una forma de

---

<sup>38</sup> Claudio Sacchetto, “El Principio de Territorialidad, en Impuestos sobre el Comercio Internacional”, 20

<sup>39</sup> *ibíd.*

<sup>40</sup> Claudio Sacchetto, “El Principio de Territorialidad, en Impuestos sobre el Comercio Internacional”, 21

<sup>41</sup> *ibíd.*

territorialidad o manifestación de la misma. Autores como Blumenstein, Giannini, Giuseppe Milano, Fernando Pérez Royo, Feliz Vega Borrero, inclusive el profesor Montaña comparten esta posición<sup>42</sup>.

Para el profesor Milano, la residencia “cumple la tarea de determinar si la obligación de un sujeto de contribuir a los gastos públicos debe calcularse sobre base territorial o sobre base mundial”<sup>43</sup>. A este criterio es importante hacer la diferenciación necesaria sobre la imposición aplicada a personas naturales de las personas físicas.

La residencia como cualidad de la persona natural se encuentra reflejada bajo un ordenamiento jurídico y se sujeta al cumplimiento de condiciones. Para la Fiscalidad Internacional es importante reconocer diferencias entre la residencia habitual, de la residencia con fines impositivos o fiscales. Los criterios de la residencia habitual a la de la fiscal varían de acuerdo al ordenamiento, y doctrinariamente existen diferencias sustanciales.

En el Ecuador, por ejemplo, la residencia fiscal –de acuerdo al artículo 4.1 de la Ley- se encuentra sujeta a dos condiciones de permanencia en el territorio, incluyendo ausencias esporádicas, de ciento ochenta y tres (183) días calendario o más, consecutivos o no, en el mismo período fiscal o en un lapso de doce meses dentro de dos periodos fiscales, a menos que acredite su residencia fiscal para el período correspondiente en otro país o jurisdicción. Adicional a la permanencia se otorgará residencia fiscal “cuando el núcleo principal de actividades o intereses económicos radique en Ecuador, de forma directa o indirecta”; o “cuando el sujeto no haya permanecido en ningún otro país o jurisdicción más de ciento ochenta y tres (183) días calendario, consecutivos o no, en el ejercicio fiscal y sus vínculos familiares más estrechos los mantenga en Ecuador”<sup>44</sup>.

Los criterios existentes actualmente en el Ecuador para otorgar residencia fiscal a personas naturales no se encuentran alejados de lo que está sucediendo en el mundo actualmente. Muchos países se encuentran reformando sus ordenamientos para cambiar o modificar las condiciones de residencia fiscal para sus nacionales y extranjeros; en la cual se busca no solo considerar el tiempo de permanencia física en el territorio

---

<sup>42</sup> Para profundizar sobre las posiciones de autores destacados sobre los criterios de imposición o su posición frente al criterio de fuente véase obras de los autores Blumenstein, Giannini, Giuseppe Milano, Fernando Pérez Royo, Feliz Vega Borrero entre otros.

<sup>43</sup> César Montaña, “Manual de Derecho Tributario Internacional” 99.

<sup>44</sup> Ecuador, *Ley de Régimen Tributario Interno*, (Quito, RO, 2005) Art. 4.1.

nacional de un país, sino también se extiende a criterios subjetivos como “*centro de intereses vitales*”, “*relaciones personales y económicas más estrechas*” entre otros. Tanto la *Convención modelo de las Naciones Unidas sobre doble tributación entre países desarrollados y en desarrollo* de la Organización de las Naciones Unidas ONU<sup>45</sup> (en adelante “Modelo ONU”) cuanto el *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el patrimonio* de la Organización de Cooperación para el Desarrollo Económico OCDE<sup>46</sup> (en adelante “Modelo OCDE”) establecen diferentes parámetros en relación a los criterios de residencia fiscal para personas naturales.

Para el caso de sociedades, la legislación ecuatoriana establece que “una sociedad tiene residencia fiscal en Ecuador cuando ha sido constituida o creada en territorio ecuatoriano, de conformidad con la legislación nacional”<sup>47</sup>. Los Modelos antes mencionados en cambio señalan que el domicilio para las personas jurídicas será el de la sede de dirección efectiva.

Por consiguiente, existen diferencias sustanciales entre la imposición por la residencia a las personas físicas de las personas jurídicas. En el Ecuador, la imposición en razón de la nacionalidad o residencia está atada a un criterio inclusive apartado a la permanencia mayor a los 183 días dentro del país, considerando también el núcleo principal de actividades o intereses económicos o los vínculos familiares más estrechos.

El criterio de residencia no distingue de donde es la fuente productora de la renta, por el contrario, reconoce sujeción y potestad tributaria por eventos imposables que suceden fuera de su jurisdicción y competencia (extraterritorialidad). El vínculo jurídico existente entre la persona natural o jurídica para con el Estado se produce por el carácter de residente fiscal de dicho Estado, y por consiguiente obligado al cumplimiento de la prestación tributaria en ese país.

En razón de la existencia del criterio de residencia se han presentado un sinnúmero de problemas y fenómenos no resueltos hasta la actualidad. De hecho, se podría manifestar que la existencia y defensa de este criterio ha dado origen y relevancia al criterio de renta mundial o imposición sin fronteras, ya que la falta de reconocimiento de la atribución exclusiva de la renta o los ingresos en razón del

---

<sup>45</sup> *Convención modelo de las Naciones Unidas sobre doble tributación entre países desarrollados y en desarrollo* de la Organización de las Naciones Unidas, (Nueva York, ONU, 2011)

<sup>46</sup> *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio* de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (Convenio Modelo de la OCDE)

<sup>47</sup> Ecuador, “*Ley de Régimen Tributario Interno*”, art. 4.2.

territorio y su fuente productora, ha conllevado a que se produzca imposición en diversas bases jurisdiccionales, con el consiguiente efecto y fenómeno de la doble imposición tributaria, analizado a continuación.

## **1.2 Problemas actuales en relación a la convivencia del principio de renta mundial y el principio de territorialidad del impuesto a la renta.**

Los problemas que se producen en relación a la convivencia del principio de renta mundial y el principio de territorialidad es de su aplicación misma y los criterios de sujeción que los imponen. Como se revisó anteriormente, los dos principios rectores establecen las líneas para la imposición de las rentas, lo cual debería dejar resuelto el problema. No obstante, el problema de sujeción de rentas y de convivencia de los dos principios se produce ya que por un lado el origen de la renta la otorga la fuente productora mediante el principio de territorialidad; por otro lado, el origen de la renta se produce en función de la nacionalidad y/o residencia fiscal que persiguen las rentas de cualquier fuente ya sea dentro o fuera de su territorio. Esta problemática es la que ha hecho que los Estados tomen posiciones y cartas en el asunto<sup>48</sup>. Es así como, conforme lo observaremos más adelante en el presente capítulo así como en el capítulo tres, los Estados protegerán la imposición de sus rentas aplicando a todas luces el principio de residencia.

Esto sin lugar a dudas otorga cierta dificultad en la aplicación de determinado principio de sujeción, y es por este motivo que los países discuten su potestad tributaria y su capacidad de atribuirse determinadas rentas. En muchos casos se negocian vía Convenio Internacional la división o reparto de los ingresos (fuente y residencia) o en otro se establecen medidas unilaterales para mitigar posibles efectos de una doble imposición tributaria, analizada más adelante. Se presume que el fenómeno de la doble

---

<sup>48</sup> El Plan de Acción de la OCDE producido por mandato de los países del G20 no es una iniciativa pensada recientemente (2013) El problema de descolocación de rentas y uso indebido de convenios ya se debía develando desde 1998. No obstante, los intereses particulares de determinados Estados, que no se encontraban involucrados, inmersos o afectados por el problema no lo consideraban hasta entonces como un gran problema. En la actualidad, con las propuestas a las iniciativas BEPS tanto países en desarrollo como desarrollados se encuentran alineados en modificar y enmendar sus ordenamientos y tomar otro tipo de medidas con la finalidad de evitar la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios

imposición boicotea el desarrollo de los Estados y por eso se lucha para su eliminación<sup>49</sup>.

Los problemas generados por la aplicación de la renta mundial ocupan las discusiones de los foros tributarios internacionales: académicos, gubernamentales y no gubernamentales. Una muestra de esto es la iniciativa BEPS de la OCDE. Se busca superar los problemas de fondo. Existe detrás de todo el interés de los Estados de gravar renta de diversas y diferentes bases jurisdiccionales, es entonces aquí donde tiene lugar la pregunta: *¿Qué países persiguen su renta mundial?*

La respuesta a esta interrogante parecería de plano inmediata, todos los países persiguen su renta mundial. No obstante si se analiza a detalle la pregunta, no todos los países tienen mayor interés que otros en gravar rentas extranjeras o foráneas. Por razones de lógica, la renta territorial está gravada por defecto en los Estados, por lo que no admite discusión sobre si se busca su imposición. No así es el caso de la renta mundial, que bajo el criterio de residencia/nacionalidad, persigue por sobretodo las rentas extranjeras, obtenidas fuera del territorio en donde el Estado tiene plena jurisdicción y competencia, y por supuesto su potestad tributaria.

Es entonces cuando se plantea, *¿qué tan justo es gravar rentas extranjeras cuando no se han producido en el país, y la fuente productora está fuera del territorio?* La segunda interrogante goza de ser complementaria a la primera. Los países que persiguen su renta mundial en razón de la nacionalidad o residencia de los suyos tienen en buena parte la posibilidad, en mayor o menor medida, de poder producir renta fuera del espacio territorial asignado para su Estado<sup>50</sup>. Este fenómeno se denomina en algunos casos “deslocalización de rentas”<sup>51</sup>, no obstante en este punto no debe entenderse esto como una estrategia de optimización de impuestos, sino al contrario, en la legítima necesidad de aumentar o incrementar los ingresos en atención a la producción en más jurisdicciones o Estados.

---

<sup>49</sup> La mayoría de autores que escriben en relación a temas de Fiscalidad Internacional, aplicación de convenios tributarios reconocen esta problemática. Al respecto véase María Teresa Soler Rich, Fernando Serrano Antón, Alfredo García Prats, Alberto Vega Borrego.

<sup>50</sup> Véase las Resoluciones de las XXVII y XXVIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario llevadas a cabo en Lima y México DF respectivamente.

<sup>51</sup> Véase María Teresa Soler Roch, Fernando Serrano Antón: “*Las medidas anti-abuso en la normativa interna española y en los convenios para evitar la doble imposición internacional y su compatibilidad con el derecho comunitario*”, (Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2002).

Aquí entonces llegamos al concepto de *países generadores o exportadores de capital*, un concepto con relevancia indudable para reflejar los problemas en relación a la convivencia de los principios de territorialidad y residencia. El profesor español Alberto Vega Borrego al respecto manifiesta que con carácter general, los Estados utilizan simultáneamente criterios de sujeción personales y territoriales a la hora de configurar su sistema impositivo. No obstante, manifiesta que sí es cierto que en función de que se trate de un Estado importador o exportador de capital y tecnología se otorga preferencia a uno u otro criterio. El autor explica que en el primer caso, dan preponderancia al principio de imposición real y, respecto a los segundos, optan por reforzar el criterio personal<sup>52</sup>.

Vega Borrego expone con acertada metodología la problemática que aquí se plantea en relación a la convivencia de los dos principios. La primacía del criterio personal de sujeción y, en consecuencia, la preferencia del Estado de residencia sobre el Estado de la fuente, nos dice, tiene lugar en los Estados que siguen a la hora de celebrar convenios para evitar la doble imposición (CDIs) las sucesivas versiones del Modelo de Convenio OCDE. El planteamiento del autor es de indudable aporte y reconocimiento. Es sabido que los países exportadores de capital tienden a seguir el Convenio OCDE, conforme lo analizaremos más adelante.<sup>53</sup>

Como contrapunto, sigue Vega Borrego, los Estados que forman parte del Acuerdo de Cartagena o Pacto Andino, dan prioridad absoluta al criterio territorial de sujeción y el correlativo principio de tributación en el Estado de la fuente.<sup>54</sup>

Finalmente y como corolario de éste acápite, Vega Borrego concluye que la utilización simultánea por parte de los Estados de criterios personales y reales de sujeción (principio de residencia: criterio personal; principio de territorio: criterio real) puede producir el fenómeno de la doble imposición internacional<sup>55</sup>. En efecto, nos allanamos a dicha posición y ratificamos también que el problema actual en relación a la convivencia del principio de renta mundial con el principio de territorialidad es en efecto el fenómeno de la doble imposición tributaria.

---

<sup>52</sup> Alberto Vega Borrego, “Las medidas contra el treaty shopping”, (Madrid, Institutos de Estudios Fiscales, 2003), 25.

<sup>53</sup> *Ibid.*, 26

<sup>54</sup> *ibid.*

<sup>55</sup> *Ibid.*

En el capítulo II del presente trabajo se analizará el fenómeno de la doble imposición, así como sus mecanismos, tanto de carácter unilateral como los de carácter bilateral.

### **1.2.1 Competencia fiscal internacional. Paraísos fiscales. Regímenes fiscales preferentes y jurisdicciones de menor imposición.**

Habida cuenta de los problemas en torno a la convergencia de los criterios de fuente y de residencia resumidos en la doble imposición tributaria, a esto se suma o agrava en mayor medida los problemas existentes en relación a la competencia fiscal internacional, y a la existencia de paraísos fiscales, regímenes fiscales preferentes y jurisdicciones de menor imposición.

Como si fuera poco, a más del fenómeno de la doble imposición los países se enfrentan a una batalla aun más compleja que la doble tributación, y es la existencia de los denominados paraísos fiscales.

Ya en 1998 la Organización de Cooperación para el Desarrollo Económico OCDE presentaba su informe de la “*competencia fiscal nociva, un problema global que emerge*”, mediante una publicación aprobada por el Consejo Directivo de la OCDE<sup>56</sup>. Es sabido que la existencia o develación del fenómeno de la doble imposición ha obligado tanto a países como a sujetos pasivos de tributos a buscar mecanismos para su evitación, no obstante esto ha creado en la comunidad internacional ciertos parámetros y estándares que al contrario de ser posibles soluciones han dado lugar a conflictos diplomáticos y distanciamientos políticos entre naciones, para una posterior ubicación en grupos o segmentos con criterios clasificatorios sobre competencia fiscal internacional nociva.

Lo anterior, dicho de otra manera es lo que se conoce como la competencia fiscal nociva o dañina. Países con tasas de imposición bajas o nulas, que distorsionarían la imposición que determinados países podrían tener en promedio o en rangos cercanos unos de otros. En 1996, los Ministros de Economía y Finanzas de los países miembros de la OCDE ya identificaban la competencia fiscal con características de dañinas, perniciosas o nocivas. El informe de 1998 de la OCDE sobre competencia fiscal nociva

---

<sup>56</sup> “Harmful Tax Competition An Emerging Global Issue”, *Organización de Cooperación para el Desarrollo Económico OCDE*, (1998): 3. URL <<http://www.oecd.org/tax/transparency/44430243.pdf>>.

nace en efecto, por pedido de sus Ministros de Economía y Finanzas. El referido informe en su prólogo indica que los Ministros exhortaron a la OCDE a “*desarrollar medidas para contrarrestar los efectos distorsionadores de la competencia fiscal perniciosa en las decisiones de inversión y financiación y las consecuencias para las bases imponibles nacionales*”<sup>57</sup>. Así también el informe indica que el petitorio vino respaldado de los Presidentes del Grupo de Países “G7” que solicitaron expresamente en el exhorto dirigido a la OCDE lo siguiente:

*“Por último, la globalización está creando nuevos desafíos en el ámbito de la política fiscal. Regímenes fiscales destinados a atraer actividades financieras y otras geográficamente móviles pueden crear competencia fiscal perjudicial entre Estados, llevando riesgos de distorsión del comercio y la inversión y podría conducir a la erosión de las bases impositivas nacionales. Instamos enérgicamente a la OCDE para perseguir vigorosamente su trabajo en este campo, con el objetivo de establecer un enfoque multilateral en virtud del cual los países podrían operar de forma individual y colectiva para limitar la extensión de estas prácticas. Vamos a seguir de cerca el progreso en el trabajo de la OCDE, que se debe producir un informe de 1998”*<sup>58</sup>

Por otro lado, los países de la Unión Europea, en 1997, también se unieron a la iniciativa de luchar en contra de los paraísos fiscales mediante la creación de disposiciones en el Código de Conducta Comunitario sobre fiscalidad de las empresas, y su combate a la “*competencia fiscal perniciosa*”<sup>59</sup>

Por consiguiente, como se observa de lo anterior, está plenamente reconocida por la mayoría de países la problemática que presenta la existencia de países de baja o nula imposición y sus efectos en los países que perderían la imposición de sus nacionales o residentes fiscales por la “*descolocación de las rentas*”.

La legislación ecuatoriana contiene disposiciones expresas en relación a los paraísos fiscales, regímenes fiscales preferentes y regímenes de menor imposición. Al respecto señala que aquellas jurisdicciones cuya tasa efectiva de impuesto sobre la renta o impuestos de naturaleza idéntica o análoga sea inferior a un sesenta por ciento (60%)

---

<sup>57</sup> *Ibid.*, 7.

<sup>58</sup> *Ibid.*

<sup>59</sup> Alberto Vega Borrego, *Las medidas contra el Treaty Shopping*, 95.

a la que corresponda en el Ecuador sobre las rentas de la misma naturaleza de conformidad con la Ley de Régimen Tributario Interno, durante el último período fiscal, según corresponda, se considerarán jurisdicciones de menor imposición y por consiguiente obtendrán la categoría y tratamiento fiscal de un paraíso fiscal. En el Ecuador los paraísos fiscales están fijados dentro de una lista que para el efecto ha expedido el Servicio de Rentas Internas SRI (Autoridad Tributaria Ecuatoriana). En la actualidad la mencionada lista se encuentra contenida en la Resolución No. 52 de 3 de febrero de 2015<sup>60</sup>.

Es un tanto novedoso el criterio aplicado por la autoridad tributaria ecuatoriana para categorizar a paraísos fiscales ya que en el artículo 5 de la Resolución No. 52 se establece que tendrán el mismo tratamiento de paraíso fiscal, aquellos regímenes vigentes en cualquier país o jurisdicción que cumplan con cualquiera de las siguientes condiciones:

“a) No existe actividad económica sustancial; o

b) La tarifa efectiva de impuesto sobre la renta o impuestos de naturaleza idéntica o análoga cumple para dicho régimen con una tasa efectiva de impuesto sobre la renta o impuestos de naturaleza idéntica o análoga inferior a un sesenta por ciento (60%) a la que corresponda en el Ecuador sobre las rentas de la misma naturaleza, durante el último período fiscal, según corresponda”<sup>61</sup>.

Finalmente, la competencia fiscal internacional nociva es un objetivo de lucha para muchos países que defienden criterios de renta mundial o de renta territorial, inclusive. Entidades internacionales como ONU, OCDE, G20, entre otros, se han unido al combate de las imposiciones bajas o nulas, con la finalidad de evitar la migración de bases imponibles y el traslado de beneficios.

### **1.2.2 La presión de la comunidad internacional en relación a la competencia fiscal internacional nociva. El rol de los organismos**

---

<sup>60</sup> Ecuador. Servicio de Rentas Internas, SRI. “Resolución No. NAC-DGERCGC15-00000052: Expedir las normas que establezcan paraísos fiscales, regímenes fiscales preferentes y regímenes o jurisdicciones de menor imposición”, *Registro Oficial, Segundo Suplemento*, No. 430 (03 de febrero de 2015): 2-4.

<sup>61</sup> *Ibidem*

## **internacionales y multilaterales. Acercamiento hacia la iniciativa BEPS.**

Lo anterior otorga base suficiente para especular y deducir la cantidad de foros y debates que el uso o existencia de paraísos fiscales pueda crear y producir. En efecto, actualmente existe pleno debate de una de las iniciativas más publicitadas y comentadas en los últimos años, en relación a la descolocación de rentas, erosión de bases imponibles y traslado de beneficios.

La iniciativa BEPS (*Base Erosion and Profit Sharing*) Erosión de Base y Traslado de Beneficios, de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico OCDE es un mandato del grupo de países más industrializados conocidos como Grupo 20 o G20<sup>62</sup>. El mandato le ordenó a la OCDE que “*desarrolle un plan de acción para tratar los problemas de la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios de un modo coordinado y completo*”<sup>63</sup> De acuerdo a los antecedentes del Plan de Acción este “*debería proporcionar a los países instrumentos nacionales e internacionales que alineen mejor la potestad impositiva con las actividades económicas*”<sup>64</sup>.

Tal es así la preocupación de los 20 que dentro de las cuestiones más complejas que ven emerger frente al fenómeno de la globalización es la evasión tributaria y la afectación que se produce a la recaudación de impuestos de cada uno de los países, ya sean estos industrializados así como en desarrollo.

El Plan de Acción BEPS contempla como objetivos “(i) identificar las acciones necesarias para paliar la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, (ii) establecer plazos para poner en marcha estas acciones e (iii) identificar los recursos necesarios y la metodología para poner en marcha estas acciones”<sup>65</sup>.

Las 15 acciones BEPS publicadas por la OCDE se sintetizan en: “(i) abordar los retos de la economía digital para la imposición; (ii) neutralizar los efectos de los instrumentos híbridos; (iii) reforzar la normativa sobre las CFC (Compañías foráneas

---

<sup>62</sup> Países del G20: Alemania, Arabia Saudí, Argentina, Australia, Brasil, Canadá, China, Corea del Sur, Estados Unidos, Francia, India, Indonesia, Italia, Japón, México, Reino Unido, Rusia, Sudáfrica, Turquía y la Unión Europea como miembro número 20. Adicionalmente España ha sido invitado permanente del foro y ha participado en todas y cada una de las reuniones

<sup>63</sup> Antecedentes del Plan de Acción contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios. Publicación de la OCDE 2014.

<sup>64</sup> *Ibid.*

<sup>65</sup> *Ibid.*

controladas); (iv) limitar la erosión de la base imponible por vía de deducciones en el interés y otros pagos financieros; (v) combatir las prácticas tributarias perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia; (vi) impedir la utilización abusiva de convenio; (vi) impedir la elusión artificiosa del estatuto de EP; (viii) (ix) (x) asegurar que los resultados de los precios de transferencia están en línea con la creación de valor; (xi) establecer metodologías para la recopilación y el análisis de datos sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, y sobre las acciones para enfrentarse a ella; (xii) exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva; (xiii) reexaminar la documentación sobre precios de transferencia; (xiv) hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias; y, finalmente (xv) desarrollar un instrumento multilateral”<sup>66</sup>.

Como se puede observar, el Plan de Acción BEPS de la OCDE es muy extenso, completo y abarca un sinnúmero de situaciones, escenarios, fenómenos o comportamientos que podrían ser habituales en determinadas compañías y multinacionales, lo que ha llevado a tomar acción frente a los determinados o posibles abusos producidos por los sujetos pasivos, en contra de las legislaciones tributarias nacionales: deficientes y limitadas a las nuevas formas de negocios jurídicos y mercantiles existentes en la actualidad en el mundo.

### **1.3 El régimen del impuesto a la renta en el Ecuador**

El régimen del impuesto a la renta en el Ecuador se encuentra contenido en el Título Primero de la Codificación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno (en adelante “LORTI”)<sup>67</sup>. Como se explicó anteriormente, este impuesto “grava la renta global que obtengan las personas naturales, las sucesiones indivisas y las sociedades nacionales o extranjeras”. Es decir se somete al principio de renta mundial o imposición por la nacionalidad (criterio de residencia).

El impuesto a la renta ecuatoriano aplica dos criterios para la consideración de renta. El primero son “los ingresos de fuente ecuatoriana obtenidos a título gratuito o a título oneroso provenientes del trabajo, del capital o de ambas fuentes, consistentes en dinero, especies o servicios”, conforme lo establece el numeral 1 del artículo 2 de la

---

<sup>66</sup> Extracto del Plan de Acción BEPS publicado por la OCDE en 2013

<sup>67</sup> Ecuador, “*Ley de Régimen Tributario Interno*”, art, 1

LORTI. El segundo son “los ingresos obtenidos en el exterior por personas naturales domiciliadas en el país o por sociedades nacionales”, éstas últimas consideradas de conformidad con el artículo 98 de esta Ley<sup>68</sup>. De esta manera se configura imposición sobre fuente e imposición sobre nacionalidad o residencia en el Ecuador.

La LORTI establece –en el artículo 4– como sujetos pasivos de este impuesto a “las personas naturales, las sucesiones indivisas y las sociedades, nacionales o extranjeras, domiciliadas o no en el país, que obtengan ingresos” de acuerdo a los criterios anteriores. Es de relucir que tanto nacionales como extranjeros, domiciliados o no en el Ecuador son sujetos de imposición en el país.

Para efectos de definir qué ingresos son de fuente ecuatoriana, la norma tributaria ha considerado las siguientes manifestaciones de riqueza: “ingresos percibidos por ecuatorianos y extranjeros por actividades laborales, profesionales, comerciales, industriales, agropecuarias, mineras, de servicios y otras de carácter económico realizadas sobre el territorio ecuatoriano”; de conformidad con el numeral 1 del artículo 8 de la LORTI; y “los ingresos percibidos por ecuatorianos y extranjeros por actividades desarrolladas en el exterior, provenientes de personas naturales, de sociedades nacionales o extranjeras, con domicilio en el Ecuador, o de entidades y organismos del sector público ecuatoriano”, de conformidad con el numeral 2 del artículo 8 de la LORTI<sup>69</sup>.

Adicionalmente, se han considerado otros eventos imposables. “Las utilidades provenientes de la enajenación de bienes muebles o inmuebles ubicados en el Ecuador”, con la reforma de diciembre de 2014 (Ley de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal) se incluyeron también como ingresos de fuente ecuatoriana “las utilidades percibidas por sociedades domiciliadas o no en Ecuador y por las personas naturales, ecuatorianas o extranjeras, residentes o no en el país, cuyos ingresos provienen de la enajenación directa o indirecta de acciones, participaciones, otros derechos representativos de capital u otros derechos que permitan la exploración, explotación, concesión o similares; de sociedades domiciliadas o establecimientos permanentes en Ecuador”; de conformidad con los numerales 3 y 3.1 del artículo 8 de la LORTI. En otras legislaciones, la imposición sobre la enajenación de derechos

---

<sup>68</sup> LORTI, art. 2, numeral 2.

<sup>69</sup> Ecuador, “*Ley de Régimen Tributario Interno*”, art. 4.2.

representativos de capital se la conoce como imposición a las ganancias del capital (*capital gains*).

Por su parte, los ingresos por “beneficios o regalías de cualquier naturaleza, provenientes de derechos de autor, así como de la propiedad industrial, tales como patentes, marcas, modelos industriales, nombres comerciales y la transferencia de tecnología” se encuentran gravados de conformidad con el numeral 4 del artículo 8 de la LORTI. “Las utilidades y dividendos distribuidos por sociedades constituidas o establecidas en el país; los ingresos provenientes de exportaciones realizadas por personas naturales o sociedades, sean estas nacionales o extranjeras, y tengan domicilio o establecimiento permanente en el Ecuador, sea que se efectúen directamente o mediante agentes especiales, comisionistas, sucursales, filiales o representantes de cualquier naturaleza; los ingresos obtenidos de intereses y demás rendimientos financieros pagados o acreditados por personas naturales, nacionales o extranjeras, residentes en el Ecuador; o por sociedades, nacionales o extranjeras, con domicilio en el Ecuador, o por entidades u organismos del sector público; los ingresos obtenidos de loterías, rifas, apuestas y similares, promovidas en el Ecuador; los ingresos obtenidos de herencias, legados, donaciones y hallazgo de bienes situados en el Ecuador” se someten de igual forma a imposición en el Ecuador<sup>70</sup>.

Por otro lado, de acuerdo a la misma legislación tributaria, no se consideran expresamente ingresos de fuente ecuatoriana los percibidos por personas naturales no residentes en el país por servicios ocasionales prestados en el Ecuador<sup>71</sup>, cuando su remuneración u honorarios son pagados por sociedades extranjeras y forman parte de los ingresos percibidos por ésta, sujetos a retención en la fuente o exentos; o cuando han sido pagados en el exterior por dichas sociedades extranjeras sin cargo al gasto de sociedades constituidas, domiciliadas o con establecimiento permanente en el Ecuador.

Para concluir esta parte, todo lo que no estaría considerado dentro de lo anteriormente citados, no constituyen ingresos de fuente ecuatoriana. Sin embargo, se debe considerar que la legislación tributaria, con referencia al numeral 10 del artículo 8 de la LORTI, como para no dejar duda alguna que todo tipo de renta se somete a

---

<sup>70</sup> Ibid. Art. 8.

<sup>71</sup> El régimen fiscal de Impuesto a la Renta en el Ecuador reconoce el criterio de servicios ocasionales cuando la permanencia en el país es inferior a seis meses consecutivos o no en el mismo año calendario;

imposición en el Ecuador el legislador ha considerado incluir una disposición que crea un amplio paraguas para contener todo lo que pudo no haber sido considerado anteriormente, al establecer que (i) “*cualquier otro ingreso que perciban [ii] las sociedades y las personas naturales nacionales o extranjeras residentes en el Ecuador, [iii] incluido el incremento patrimonial no justificado*”, es considerado ingreso de fuente ecuatoriana.<sup>72</sup>

### **1.3.1 Régimen fiscal del impuesto a la renta en operaciones locales.**

Doctrinariamente, los Estados reconocen diferentes regímenes de imposición para sus operaciones locales como para las operaciones internacionales. Algunos autores han enfocado sus estudios de acuerdo a esta clasificación, más académica didáctica que conceptual. Así se puede señalar que el régimen fiscal en operaciones locales se somete al ámbito del derecho tributario puro, dejando las operaciones internacionales al campo y ámbito de la fiscalidad internacional.

El régimen de impuesto a la renta sobre operaciones locales en Ecuador, no dista de un régimen común para este tipo de impuestos. La legislación reconoce un régimen de deducciones generales y deducciones especiales, así como exenciones o exoneraciones para determinados eventos imposables. De igual manera la normativa establece un régimen de retenciones para determinados pagos o acreditaciones en cuenta, de conformidad con los porcentajes que se han establecido para el efecto.

No obstante lo anterior, en el Ecuador existen regímenes especiales que tienen disposiciones específicas aplicables a exclusivos eventos imposables.

Por no ser materia de análisis de fondo del presente trabajo, solamente se refiere a continuación los regímenes diferentes al régimen general de impuesto a la renta en el Ecuador: Régimen Impositivo Simplificado Ecuatoriano (RISE)<sup>73</sup> y el Impuesto a la renta único para las actividades del sector bananero; extensible a otros subsectores del

---

<sup>72</sup> Existe un consenso casi generalizado en el Ecuador por parte de algunos profesionales del derecho que coinciden en que el concepto de “cualquier incremento patrimonial no justificado” es una norma altamente peligrosa si no es usada adecuadamente por la Administración Tributaria. II Dialogo de Tributación Andina “*Análisis de la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal*”, Universidad Andina Simón Bolívar, 22 de enero de 2015.

<sup>73</sup> *Ibid.*, art. 97.1 y siguientes.

sector agropecuario, pesquero o acuicultor para su fase de producción, previa autorización del Presidente de la República efectuada mediante Decreto Ejecutivo<sup>74</sup>.

Por otro lado, los ingresos generados por “la enajenación directa o indirecta de acciones, participaciones, otros derechos representativos de capital u otros derechos que permitan la exploración, explotación, concesión o similares; de sociedades domiciliadas o establecimientos permanentes en Ecuador” se somete al régimen general en el caso de nacionales y residentes fiscales ecuatorianos. Para el caso de extranjeros y no residentes se aplican disposiciones específicas, desarrolladas a continuación.

### **1.3.2 Régimen fiscal del impuesto a la renta en operaciones internacionales.**

Como se señaló al inicio del acápite 1.3.2 del presente trabajo, los estudios de la tributación y en general del derecho tributario, han sido abordados y analizados, se presume, por efectos académicos y didácticos, en dos temáticas dependiendo los tipos de operaciones que se llevan a cabo. Algunos autores han enfocado sus estudios de acuerdo a esta clasificación, y así se puede señalar que el régimen fiscal en operaciones internacionales se somete al ámbito de la fiscalidad internacional. A continuación se pasa a revisar el régimen fiscal de las operaciones internacionales circunscrita a este campo.

El régimen de impuesto a la renta sobre operaciones internacionales en Ecuador, no se encuentra regulado de manera independiente del régimen general existente para este impuesto, no obstante establece determinadas condiciones que deben ser cumplidas para la obtención de deducciones según sea el caso. Al igual que el régimen para operaciones nacionales, se reconoce un régimen de deducciones por los pagos efectuados al exterior, sujeto a condiciones: así como exenciones o exoneraciones para determinadas rentas que no son consideradas como rentas de fuente ecuatoriana. Es de especial relevancia notar la importancia de las transacciones internacionales dentro del Ecuador para ubicar la presente investigación sobre el posible abuso de un Convenio para Evitar la Doble Imposición Tributaria.

En términos generales, todo pago al exterior se encuentra sujeto a un porcentaje de retención establecido, de conformidad con lo desarrollado más adelante en el punto

---

<sup>74</sup> *Ibid.*, art. 27.

1.3.4 del presente trabajo. Adicionalmente, se reconoce el pago de impuestos efectuado en el extranjero, para los nacionales o residentes ecuatorianos a efectos de evitar una doble imposición.

A continuación se detalla el método utilizado o reconocido por la legislación ecuatoriana para la imposición fuera del Ecuador, que no se sujeta a imposición en el Ecuador.

#### **1.3.2.1 Método de exención sobre rentas extraterritoriales.**

De acuerdo al artículo 49 de la LORTI, que se refiere específicamente al tratamiento sobre rentas del extranjero, “toda persona natural o sociedad residente en el Ecuador que obtenga rentas en el exterior, que han sido sometidas a imposición en otro Estado, se excluirán de la base imponible en Ecuador y en consecuencia no estarán sometidas a imposición”.<sup>75</sup>

Como se puede observar de lo anterior, el método unilateral utilizado por la legislación ecuatoriana es el método de exención o exclusión de rentas sobre la base imponible.

Vale destacar sobre lo anterior que se intentó sin éxito hacer un acercamiento hacia la doctrina calificada en relación a este tópico, no obstante se debe aclarar que el método de exención ha sido abordado y analizado desde el ámbito de la aplicación de un Convenio de Doble Imposición, como la respuesta a una medida bilateral y no se ha analizado a detalle, por no revestir mayor complejidad la medida unilateral para evitar la doble imposición como la que estamos analizando en este caso.

Continuando con la revisión de la medida unilateral para evitar la doble imposición, es preciso indicar que “en el caso de rentas provenientes de paraísos fiscales no se aplicará la exención y las rentas formarán parte de la renta global del contribuyente”; esto en atención al mismo artículo 49 de la LORTI. Así también de esta manera se verifica, en consonancia con lo anterior, la lucha en contra del uso de paraísos fiscales, regímenes de menor imposición y regímenes fiscales preferentes.

Todos estos preceptos, en mayor medida será revisados cuando se realice el análisis de las cláusulas antiabuso como respuesta, no solo a la doble imposición, sino también rebasando el ámbito del convenio.

---

<sup>75</sup> *Ibid.*, art. 49.

### **1.3.3 Impuesto a las ganancias de capital sobre hechos imposables extraterritoriales.**

El impuesto a las ganancias de capital, por hechos imposables fuera del Ecuador aun no ha sido abordado por la doctrina ecuatoriana dado que la reforma se introdujo en el Ecuador en el mes de diciembre de 2014. A nivel internacional, no se ha podido identificar doctrina calificada que se refiera al estudio y análisis del impuesto a las ganancias de capital con el enfoque a rentas extraterritoriales, no obstante se debe considerar que la legislación chilena, peruana, panameña, entre otros por ejemplo, si las mantiene dentro de su ordenamiento jurídico<sup>76</sup>. Quizás con ligeras diferencias los eventos imposable extraterritoriales han sido gravados en muchos ordenamientos como parte del concepto de sujeción a la renta mundial.

Haciendo un acercamiento a la doctrina en términos generales, para la explicación de este impuestos (o variación del impuesto a la renta en el caso del Ecuador) García Belsune señala en términos generales sobre las ganancias de capital que si bien estas ganancias, al igual que las rentas ordinarias provienen de una fuente productiva, las de capital carecen de la “condición de durabilidad” ya que una vez que se obtiene este tipo de renta, “la fuente desaparece y el beneficio no puede repetirse”. Adicionalmente explica que “Si se pretendiera sostener que el precio obtenido sustituye al bien realizado y constituye fuente para nuevos réditos, estaríamos entonces admitiendo que el bien enajenado no era un bien de capital sino una mercadería.”<sup>77</sup>.

La apreciación de García Belsune es importante ya que cuando analizamos específicamente un evento imposable en el Ecuador, el mismo podría someterse a imposición tanto en el Ecuador como en el extranjero, en cuyo caso se produciría un fenómeno de doble imposición. Al respecto, dependiendo de la jurisdicción en la cual recaiga el gravamen, se deberá verificar la aplicación de una medida unilateral o bilateral para eliminar la doble imposición.

---

<sup>76</sup> Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, la tributación de las rentas del capital en América Latina, (Panamá, CIAT, s/f), 7. Disponible en: <http://www10.iadb.org/intal/intalcdi/PE/2013/11903.pdf>

<sup>77</sup> Horacio García Belsune, “*El Concepto de Rédito en la Doctrina y en el Derecho Tributario*”, (Buenos Aires, Depalma, ), 122.

Horacio Suriano por su parte, nos ofrece el siguiente concepto de ganancia de capital, no específicamente sobre las ganancias de capital extraterritorial, no obstante nos ofrece un acercamiento al pensamiento del autor: “se entiende por ganancia de capital el mayor valor logrado por toda clase de bienes a cuya negociación el contribuyente no se dedica regularmente”. Por el contrario, tipifica a la renta o rédito ordinario como “...el que proviene de aquellos (bienes) a cuya negociación el contribuyente sí se dedica regularmente, junto con otros ítems como las remuneraciones por sus servicios o por el uso o disposición de sus bienes...”<sup>78</sup>

Con este acercamiento a la doctrina, se debe regresar a la legislación nacional sobre ganancias de capital, recientemente incorporado en el ordenamiento jurídico ecuatoriano (diciembre 2014). Como se indicó anteriormente, los ingresos que provengan de la “enajenación [i] directa o [ii] indirecta de [a] acciones, [b] participaciones, [c] otros derechos representativos de capital u [d] otros derechos que permitan la exploración, explotación, concesión o similares; de sociedades domiciliadas o establecimientos permanentes en Ecuador obtenidas por [1] sociedades domiciliadas o no en Ecuador y [2] personas naturales, ecuatorianas o extranjeras, residentes o no en el país”, se someten a imposición en el Ecuador.<sup>79</sup>

La tasa aplicable para este evento imponible es igual a la tarifa de impuesto a la renta prevista para sociedades, es decir del 22%.

Es de especial atención la disposición en relación al sujeto pasivo de este impuesto ya que la normativa establece que el responsable por sustitución de este impuesto es la sociedad ecuatoriana cuyas acciones, participaciones y otros derechos representativos de capital fueron enajenados. La norma señala expresamente lo siguiente:

“Para efecto de este impuesto, la sociedad domiciliada o el establecimiento permanente en Ecuador cuyas acciones, participaciones y otros derechos señalados en este artículo fueron enajenados directa o indirectamente, será

---

<sup>78</sup> Horacio Suriano, “*Integración de las Ganancias de Capital con los Réditos Ordinarios a efectos de su Imposición*”, Derecho Fiscal, Tomo XIV, (Buenos Aires, AADF, 1973) 475.

<sup>79</sup> *Ibíd.*, art. 39, cuarto inciso.

sustituto del contribuyente y como tal será responsable del pago del impuesto y del cumplimiento de sus deberes formales.”<sup>80</sup>

De lo anterior, se puede observar quién ejerce la calidad de sujeto pasivo por representación y quién soporta la carga impositiva, que luego de haber revisado el marco conceptual sobre la sujeción y elementos del tributo, nos permite pensar en nuevas formas de cobro o recaudación de impuestos.

#### **1.3.4 Régimen fiscal de no residentes**

El régimen fiscal de no residentes en el Ecuador fue reformado en diciembre 2014, por lo que existen disposiciones más claras y concluyentes en relación a la imposición de no residentes. La doctrina ecuatoriana aun no se ha podido pronunciar sobre esta reforma, dado que al igual que las ganancias de capital la reforma se produjo en diciembre de 2014. No obstante es de rescatar los aportes otorgados por los autores Paola Robalino, Adrián Estrella y Romeo Carpio Rivera en el II Dialogo de Tributación Andina sobre el análisis del régimen fiscal de no residentes en el marco del análisis de la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal<sup>81</sup>.

Pasando a la revisión en la legislación nacional, el artículo 39 de la LORTI establece que: “los ingresos gravables de no residentes que no sean atribuibles a establecimientos permanentes, siempre que no tengan un porcentaje de retención específico establecido en la normativa tributaria vigente, enviados, pagados o acreditados en cuenta, directamente, mediante compensaciones, o con la mediación de entidades financieras u otros intermediarios, pagarán la tarifa general prevista para sociedades sobre dicho ingreso gravable.”<sup>82</sup> En el Ecuador, la tarifa general prevista para sociedades es del veinte y dos por ciento (22%)<sup>83</sup>.

Adicionalmente, el régimen de impuesto a la renta reconoce a nivel de legislación una distinción para la imposición de los no residentes que están domiciliados en paraísos fiscales, regímenes fiscales de menor imposición y regímenes fiscales preferentes. Al respecto, la norma establece una imposición más alta con condiciones

---

<sup>80</sup> Ibid., art. 39, quinto inciso.

<sup>81</sup> II Dialogo de Tributación Andina “Análisis de la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal”, Universidad Andina Simón Bolívar, 22 de enero de 2015.

<sup>82</sup> Ibid., art. 39.

<sup>83</sup> Ibid., art. 37.

particulares. Por ejemplo, la norma señala que “los ingresos percibidos por personas [i] residentes, [ii] constituidas o [iii] ubicadas en [a] paraísos fiscales, [b] jurisdicciones de menor imposición, o [c] están sujetas a regímenes fiscales preferentes, se les aplicará una retención en la fuente equivalente a la máxima tarifa prevista para personas naturales”<sup>84</sup>. En el Ecuador la tarifa máxima para personas naturales es del treinta y cinco por ciento (35%)<sup>85</sup>.

Finalmente, en relación a las utilidades o dividendos que se “[i] envíen, [ii] paguen o [iii] acrediten al exterior, [a] directamente, [b] mediante compensaciones o [c] con la mediación de entidades financieras u otros intermediarios, pagarán la tarifa general prevista para sociedades sobre el ingreso gravable”, es decir del 22%. El régimen para no residentes sí reconoce deducción de créditos tributarios de conformidad con las condiciones que señala la misma ley.<sup>86</sup>

Finalmente y a modo de cierre de este primer capítulo, toda vez que se han revisado los conceptos nucleares de impuesto a la renta y potestad tributaria de los Estados, los criterios de imposición del impuesto, así como los problemas actuales en relación a la convivencia del principio de renta mundial y el principio de territorialidad del impuesto a la renta, sin dejar de lado el régimen de impuesto a la renta en la legislación ecuatoriana, a continuación se pasa a explicar la doble imposición tributaria en las transacciones comerciales internacionales y la planificación fiscal internacional.

---

<sup>84</sup> *Ibid.*, art. 39, primer inciso.

<sup>85</sup> *Ibid.*, art. 36.

<sup>86</sup> *Ibid.*, art. 39, segundo inciso.

## **Capítulo dos**

### **Doble imposición tributaria y planificación fiscal internacional**

El presente capítulo analiza el fenómeno de la doble imposición tributaria en las transacciones comerciales internacionales, los mecanismos para evitar la doble imposición tributaria analizando tanto las medidas unilaterales o de carácter interno como las medidas bilaterales o de carácter externo, se elaboran comentarios a los modelos de convenio de la OCDE y de la ONU, así como se realiza un acercamiento hacia la estructura de los convenios de doble imposición. Definir la estructura de los convenios de doble imposición se convierte en una herramienta de suma valía para la negociación de convenios o el estudio de los mismos, que permitirá identificar sus cláusulas e institutos jurídicos más importantes. Adicionalmente se realiza una revisión histórica tanto del modelo OCDE y ONU lo que permitirá visualizar la evolución de sus instituciones jurídicas. Por otro lado se elabora un cuadro con los tipos de imposición de las rentas bajo el modelo OCDE lo que ofrecerá una herramienta muy importante para conocer la asignación y reparto de rentas de acuerdo a este modelo, que a su vez es base de los convenios negociados por el Ecuador hasta el año 2011. Este documento conjuntamente con todos los cuadros elaborados se constituyen en una herramienta de excelencia para el estudio y análisis de convenios fiscales en el Ecuador.

Finalmente y no menos importante se revisa también el histórico del modelo ILADT así como su estructura y principales institutos, lo que permite tener una herramienta académica de mayor acercamiento a nuestras realidades económicas y jurídicas en relación a los fenómenos de doble imposición y los mecanismos para evitarlos.

#### **2.1 El fenómeno de la doble imposición tributaria en las transacciones comerciales internacionales**

El desarrollo del comercio internacional, la globalización, las operaciones comerciales transnacionales, son los principales factores que dan lugar a tener economías más internacionalizadas y enfocadas en la oferta de bienes y servicios en diferentes países y regiones.

Así también, la internacionalización de la economía ha creado los diversos problemas de imposición en diferentes bases jurisdiccionales, y cada vez la deslocalización de rentas ha sido un problema que ha generado inconvenientes a los Estados al momento de aplicación y recaudación de sus impuestos<sup>87</sup>.

No obstante, el problema de la doble imposición siempre debe abarcar dos enfoques y aristas distintas, considerando que en la relación tributaria existen dos actores: el Estado como sujeto activo del tributo y el contribuyente como sujeto pasivo y quien cumple la prestación<sup>88</sup>. La perspectiva no debe reducirse a la visión y problemas de ejecución de tributos que tienen únicamente las administraciones tributarias de los Estados, sino también deben resolver los gravámenes económicos y efectos fiscales de los contribuyentes que como sujetos pasivos de la obligación deben soportar para poder llevar a cabo las operaciones de comercio internacional<sup>89</sup>.

Para sustentar lo anterior, es necesario considerar que el comercio internacional y las operaciones transnacionales no solo conllevan a la obtención de rentas y beneficios para quienes desarrollan la prestación de bienes y servicios en determinadas jurisdicciones, sino también implican desarrollo y beneficios para quien recibe dichos bienes y servicios. De hecho, esta afirmación es la que ha llevado a determinados Estados a ceder su soberanía y potestad tributaria de determinadas rentas, para ponerlas a disposición de otro Estado del cual es residente el sujeto pasivo que realiza la prestación de bienes y servicios. De esta manera, si bien un Estado determinado no recibe rentas de determinada operación, sí recibe el beneficio de la ejecución de una prestación de un bien específico o un servicio<sup>90</sup>. Lo único que queda por analizar de esta situación o escenario es que bajo este paraguas no se pueden dejar rentas sin imposición en alguno de los dos países que participan de la operación.

No admite discusión que los fenómenos de la doble imposición económica y la doble imposición jurídica internacional, dieron origen a la celebración de convenios

---

<sup>87</sup> Servicio de Rentas Internas, *Una nueva política fiscal para el buen vivir, la equidad como soporte del pacto fiscal*, (Quito, Centro de Estudios Fiscales SRI, 2012, ) 333

<sup>88</sup> En las XXVII Jornadas Tributarias de Derecho Tributario de Lima, Perú como parte de las resoluciones al tema dos “Las cláusulas antiabuso específicas y los convenios de doble imposición” se adoptaron dos resoluciones que en resumen exhortan la aplicación de los principio de capacidad contributiva, igualdad, legalidad, seguridad jurídica y tutela judicial efectiva para que se respeten los derechos y garantías de los contribuyentes. Véase las resoluciones octava y novena del tema II de las XXVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario.

<sup>89</sup> *Ibid.*

<sup>90</sup> *Manual de las Naciones Unidas en temas específicos sobre la administración de convenios de doble tributación para países en desarrollo*, (Nueva York, ONU, 2015)

tributarios para evitarlos<sup>91</sup>. Es discutible si el origen que dio a los Convenios Tributarios fue en parte también la evasión fiscal puesto que para 1958, año en el que la OCDE presentó su primer borrador de modelo de convenio tributario<sup>92</sup> el objeto era exclusivamente evitar la doble imposición internacional.

La doble imposición jurídica reviste de dos fenómenos particulares específicos. La doble imposición económica y la doble imposición jurídica. Cada una se puede materializar tanto de manera interna como es el caso de la producida en el mismo país, tanto como internacional, cuando se involucran a dos o más países inclusive. La doble imposición económica es el gravamen que recae dos veces sobre un mismo hecho económico, a diversos sujetos; el ejemplo clásico es el caso de la imposición de los dividendos, en el cual se grava a la sociedad que los reparte como al sujeto que los recibe. La doble imposición jurídica es el gravamen que recae dos veces sobre un mismo hecho económico y a un mismo sujeto; el ejemplo se produce cuando dos países reclaman soberanía tributaria e imposición de rentas sobre un mismo beneficio, esto en el caso de una operación internacional en donde el país del pagador sostiene que es renta de su fuente, así como el país del receptor defiende que es renta de su residencia<sup>93</sup>. En ambos casos se ha producido el fenómeno de doble imposición y es obligación de los Estados solucionar estos problemas fiscales a efectos de aliviar la doble carga fiscal de los sujetos y de este modo facilitar las operaciones comerciales internacionales. De otro modo, ante la falta de solución de los fenómenos de la doble imposición, los sujetos pasivos buscarán articular operaciones en donde no existan dobles gravámenes sobre un mismo hecho económico y lo cual producirá los problemas más adelante analizados.

Como se indicó anteriormente, la primera elaboración del Modelo de Convenio Tributario para Evitar la Doble Imposición se produjo en el año de 1958, por parte de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos OCDE. En 1963 se publicó un primer borrador como documento de trabajo, y no fue sino hasta 1977 que

---

<sup>91</sup> El preámbulo e introducción del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE sostiene esta como una de las razones fundamentales para dar nacimiento a los convenios para evitar la doble imposición.

<sup>92</sup> <http://www.oecd.org/about/history/>. Consulta: 7 de diciembre de 2014.

<sup>93</sup> Véase autores como César Montaña Galarza, José Vicente Troya, Fernando Serrano Antón, Alfredo García Prats, Alberto Vega Borrego, María Teresa Soler Roch, como los grandes exponentes de temas de doble imposición, entre otros.

dicho modelo fue formalmente publicado<sup>94</sup> y difundido oficialmente para la utilización por parte de los países suscriptores de dicho organismo.

No obstante, para 1996 los Ministros de Economía de los países suscriptores de la OCDE ya convocaban a este organismo a tomar acciones frente a lo que avizoraban como un escenario problemático hasta ese entonces. En términos generales las complicaciones sobre la afectación a las bases imponibles nacionales y la deslocalización de rentas ya se había presentado en muchos de los Estados suscriptores. Luego de dos años de trabajo, para 1998 el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE ya tenía los resultados.<sup>95</sup>

Las primeras líneas del documento de 1998 señala que los paraísos fiscales así como la competencia fiscal nociva “*afecta la ubicación de los servicios financieros y otras actividades de servicios, erosiona las bases imponibles nacionales de otros países y distorsiona el comercio y los patrones de inversión y socava la imparcialidad, neutralidad y amplia aceptación social de los sistemas fiscales en general*”<sup>96</sup>. Para 1998 ya se reconocía grandes problemas sobre la alocación de rentas y el uso de paraísos fiscales. El documento señala con seguridad una clara tendencia de la existencia de la erosión de bases imponibles nacionales de los países hacia 1998, indicando adicionalmente las distorsiones al comercio y los patrones de inversión producidas por diversos factores. Las actividades de servicios financieros y en general otros servicios prestados desde paraísos fiscales son altamente atacadas.

Se debe decir finalmente, que el presente trabajo se ocupa del fenómeno de la doble imposición jurídica, es decir el gravamen recaído sobre el mismo hecho económico al mismo sujeto en dos jurisdicciones impositivas diferentes.

Vega Borrego señala que dadas las múltiples connotaciones de carácter negativo (de la aplicación del principio de fuente o residencia), vistas tanto desde los principios de justicia tributaria, como desde el enfoque económico, generado por la doble

---

<sup>94</sup> [http://www.oecdobserver.org/news/archivestory.php/aid/2756/OECD\\_Model\\_Tax\\_Convention.html](http://www.oecdobserver.org/news/archivestory.php/aid/2756/OECD_Model_Tax_Convention.html). Consulta: 7 de diciembre de 2014.

<sup>95</sup> “Harmful Tax Competition An Emerging Global Issue”, *Organización de Cooperación para el Desarrollo Económico OCDE*, (1998): 3. URL <http://www.oecd.org/tax/transparency/44430243.pdf>.

<sup>96</sup> *Ibid.*, 8.

imposición internacional, los Estados han articulado métodos unilaterales y bilaterales para su eliminación<sup>97</sup>.

A continuación se pasa a analizar los mecanismos para evitar la doble imposición tributaria:

## **2.2 Mecanismos para evitar la doble imposición tributaria**

Existen dos mecanismos ampliamente recogidos por la doctrina y desarrollados por los diversos ordenamientos jurídicos de los Estados que han detectado el fenómeno de la doble imposición como un problema jurídico que merece la atención a nivel de su normativa.

Montaño por su parte analiza en dos grupos los mecanismos para evitar la doble imposición. Por un lado ubica las medidas y mecanismos “según su origen” y por otro “según el método”<sup>98</sup>. De acuerdo al origen los clasifica en unilaterales y convencionales y divide éstos últimos en bilaterales y multilaterales. De acuerdo al método los clasifica en el de exención y el de crédito, haciendo referencia a la existencia de estos métodos que tienen diferentes modalidades de aplicación.

Sin perjuicio de ello, la clasificación según el origen y según el método debe ser recogido desde la generalidad a lo específico, considerando que la clasificación según el método siempre se aplicaría una vez definido el alcance de la medida, de ser unilateral o bilateral, ya que el método de exención o de crédito se aplican tanto para las medidas unilaterales como convencionales de la clasificación de Montaño.

A continuación se pasa a analizar los mecanismos unilaterales o de carácter interno para evitar la doble imposición tributaria.

### **2.2.1 Mecanismos de carácter unilateral o medidas internas**

Los mecanismos de carácter unilateral o medidas internas son aquellas que los Estados han establecido dentro de sus propios ordenamientos jurídicos, considerando situaciones de índole general que se pueden aplicar sin el consentimiento de otros

---

<sup>97</sup> Alberto Vega Borrego, “Medidas contra el Treaty Shopping”, (Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2003), 26.

<sup>98</sup> César Montaño, “*Manual de Derecho Tributario Internacional*”, 138.

Estados. Estas medidas por lo general se encuentran ubicadas dentro de la normativa tributaria y fiscal de cada país, y posee sus propias reglas de calificación y tratamiento para las rentas que se obtienen en otras jurisdicciones y que puedan suscitar problemas de doble imposición.

El mecanismo unilateral ofrece la posibilidad a los sujetos pasivos residentes de un determinado Estado de aplicar sus disposiciones propias para no verse afectados por un doble gravamen. El problema de aplicación de las medidas de carácter unilateral es la falta de información que pueden tener las administraciones tributarias de los países a la hora de controlar la aplicación de una medida unilateral en el caso del uso de una exención o de un crédito de otro país, por un sujeto pasivo de jurisdicción<sup>99</sup>.

Para Joaquín de Arespachoga las medidas unilaterales sí ofrecen soluciones a la doble imposición jurídica. Al respecto manifiesta que este fenómeno se elude por la intervención de un Estado que renunciando a una imposición previamente considerada por su ordenamiento interno, otorga una dispensa legal de no sujeción, exención o crédito<sup>100</sup>. Adicionalmente menciona que países como Estados Unidos, Holanda o Austria lo aplican desde hace muchos años y de manera total y progresiva usando el método de exención.

En el Ecuador por ejemplo, en la Ley de Régimen Tributario Interno, se encuentran consideradas las medidas de carácter unilateral a través del reconocimiento del pago de impuestos en el extranjero, estableciendo el método de exención para la obtención de rentas en el extranjero, como sigue a continuación:

“Art. 49.- Tratamiento sobre rentas del extranjero.- Toda persona natural o sociedad residente en el Ecuador que obtenga rentas en el exterior, *que han sido sometidas a imposición en otro Estado, se excluirán de la base imponible en Ecuador y en consecuencia no estarán sometidas a imposición. En el caso de rentas provenientes de paraísos fiscales no se aplicará la exención y las rentas formarán parte de la renta global del contribuyente.*”<sup>101</sup> (Énfasis añadido).

---

<sup>99</sup> El Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (“CIAT”) en diversos foros ha señalado los problemas que genera la falta de intercambio de información entre Administraciones Tributarias, entre otras la imposibilidad de verificar la imposición real o efectiva de un sujeto que aplica un crédito o una exención en otro país.

<sup>100</sup> *Ibíd.*, 139.

<sup>101</sup> LORTI, art. 49..

No obstante, como se ha citado la disposición arriba, esta medida unilateral no reconoce el pago de impuestos en el extranjero para el caso de rentas obtenidas en paraísos fiscales; este castigo se presume dado que de acuerdo a la doctrina internacional dichas jurisdicciones tienen un porcentaje de imposición inferior a los estándares internacionales del impuesto a la renta o impuestos análogos.

La medida unilateral recogida por el ordenamiento tributario ecuatoriano tal como se encuentra en la actualidad, con la exclusión de rentas de paraísos fiscales, debe ser considerada como un límite al posible abuso de la medida, entendiendo que en los considerados “paraísos fiscales” existe baja o nula imposición fiscal.

i Sin perjuicio de lo anterior, se debe considerar que para los efectos prácticos, y dada la reforma a la norma ecuatoriana relativa a paraísos fiscales de febrero de 2015, no solo se consideran paraísos fiscales las 87 jurisdicciones listadas en la Resolución No. 52 del SRI<sup>102</sup>, sino también se han considerado como “*paraísos fiscales*” a las entidades en las cuales no exista “*actividad económica sustancial*”, sin perjuicio del lugar o jurisdicción en la cual esté incorporada o constituida la entidad. Por lo que, al no existir definición en el ordenamiento jurídico ecuatoriano de lo que se deberá entender por actividad económica sustancial, se generará -sin lugar a dudas- problemas de aplicación del método unilateral de exención recogido en la norma ecuatoriana.

Es necesario que la legislación tributaria, por el imperio del principio de reserva de ley establezca y considere qué se deberá entender como “actividad económica sustancial” para efectos de aplicación de la medida unilateral para evitar la doble imposición, recogida por el ordenamiento ecuatoriano y no se produzca el fenómeno de doble imposición.

A continuación se pasa a revisar el mecanismo bilateral o las medidas externas.

### **2.2.2 Mecanismos de carácter bilateral o medidas externas**

Las medidas de carácter bilateral o también consideradas medidas de carácter externa son aquellas que por el consenso y convención de las partes contratantes (los Estados) deciden establecer medidas específicas para evitar la doble imposición tributaria.

---

<sup>102</sup> Resolución No. NAC-DGERCGC15-0000052. Adicionalmente ver los comentarios sobre la norma ecuatoriana de paraísos fiscales en el Acápite 1.2.1 del presente trabajo.

Es este consenso y voluntad de los Estados lo que da origen y nacimiento a los Convenios Bilaterales, o en algunos casos Convenios Multilaterales, para evitar la doble imposición.

Para Montaña es aconsejado por la doctrina acudir a la celebración de convenios tributarios, bien de carácter bilateral como aquellos multilaterales, mediante la negociación y suscripción de este tipo de instrumentos internacionales<sup>103</sup>.

Si bien los Estados, dentro de su potestad y soberanía interna pueden establecer medidas unilaterales dentro de su legislación, como ya se citó en el caso del Ecuador, no estaría por demás la celebración de un tratado específico para evitar la doble imposición.

Organizaciones como la OCDE y la ONU han impulsado la celebración de tratados fiscales (medidas bilaterales) como mecanismos para apalejar el fenómeno de la doble Imposición. En el caso de la OCDE el Modelo de Convenio Tributario fue trabajado desde 1958 y publicado en 1977 para difusión y consideración de los países en general para la celebración de sus Acuerdos Bilaterales.

Esta tendencia fue apoyada también por la Comisión de Asuntos Económicos y Sociales de la ONU que trabajó en la elaboración de un Modelo de Convenio para evitar la Doble Imposición Tributaria entre países desarrollados y en desarrollo, trabajado en 1979 mediante el Manual para la Negociación de Tratados Fiscales Bilaterales<sup>104</sup>.

Como se puede observar anteriormente, las organizaciones como la OCDE y la ONU desde 1958 y 1979 respectivamente, ya establecían los parámetros de negociación de Convenio Fiscales, como medidas para evitar la doble imposición tributaria. Estos modelos servían a los Estados contratantes para utilizar como referentes las disposiciones para evitar los gravámenes dobles en las operaciones comerciales internacionales.

Es de vital importancia tomar nota que mediante la elaboración de estos Modelos de Convenios, se establecían los parámetros de aplicación de los principios relacionados a la fuente y a la residencia para la sujeción e imposición de rentas. Dicho

---

<sup>103</sup> César Montaña, “Manual de Derecho Tributario Internacional”, 63.

<sup>104</sup> “United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries”, ONU, Nueva York. (2011). URL <[http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN\\_Model\\_2011\\_Update.pdf](http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Model_2011_Update.pdf)>, Consulta: 6 de diciembre de 2015.

de otra manera, los Modelos ONU y OCDE, establecían los lineamientos y guías con los cuales un Estado decidiría sobre qué renta tendría derecho y a cuál renunciaría.

Es también importante considerar el rol de la OCDE en la elaboración y desarrollo de estos modelos de convenio, toda vez que su interés a nivel de organización es velar favorablemente por los intereses de sus miembros<sup>105</sup>. En este caso, los países suscriptores de la OCDE son economías sumamente desarrolladas e industrializadas, que frente a la expansión de negocios de sus nacionales y residentes (principio de residencia) han decidido primar e imponer el criterio de residencia para la sujeción de rentas obtenidas fuera de sus jurisdicciones.

Esta situación ha perjudicado, desde los años 70, a los países en desarrollo que no han tenido la capacidad de negociar de igual a igual el destino de las rentas. Es por ello, como se explica, que la mayoría de Convenios suscritos en América Latina tienen un alto contenido de criterio de residencia en sus disposiciones.

No se puede desconocer tampoco, los enormes esfuerzos desarrollados en la última década por el Comité de Expertos de la ONU que en gran medida actualizaron el modelo en el año 2011, en el cual se otorga una mayor posición del principio de la fuente sobre el de residencia.

En el preámbulo del citado documento se señala que:

“La Convención modelo de las Naciones Unidas representa una solución de compromiso entre el principio de la fuente y el principio de la residencia, aunque, como se ha señalado antes, concede más importancia al principio del país fuente que la Convención modelo de la OCDE.”<sup>106</sup>

---

<sup>105</sup> Los Países miembros que se han adherido a la Organización de Cooperación para el Desarrollo Económico (OCDE) son en orden alfabético: 1) Alemania; 2) Australia; 3) Austria; 4) Bélgica; 5) Canadá; 6) Chile; 7) Corea; 8) Dinamarca; 9) Eslovenia; 10) España; 11) Estados Unidos; 12) Finlandia; 13) Francia; 14) Grecia; 15) Hungría; 16) Irlanda; 17) Islandia; 18) Italia; 19) Japón; 20) Luxemburgo; 21) México; 22) Noruega; 23) Nueva Zelandia; 24) Países Bajos; 25) Polonia; 26) Portugal; 27) Reino Unido; 28) República Checa; 29) República Eslovaca; 30) Suecia; 31) Suiza y 32) Turquía. La Comisión Europea, órgano de la Unión Europea, colabora con la OCDE. Se prevé que Colombia finalice su proceso de adhesión a la OCDE en el año 2016.

<sup>106</sup> “Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo”, *Departamento de Asuntos Económicos y Sociales de la ONU*, Nueva York, (2011), URL <[http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2014/09/UN\\_Model\\_2011\\_UpdateSp.pdf](http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2014/09/UN_Model_2011_UpdateSp.pdf)>

Una vez revisados los dos mecanismos (unilateral / interno y bilateral / externo) para evitar la doble imposición, a continuación se pasa a revisar los modelos de convenios de doble imposición.

### **2.3 Los convenios para evitar la doble imposición tributaria. Modelos de tratados fiscales.**

Como ya se dilucidó en párrafos anteriores, las respuestas de los Estados para evitar la doble imposición tributaria pasan por medidas unilaterales (legislación interna) así como por medidas bilaterales o multilaterales (negociación de convenios fiscales). Sobre las medidas bilaterales o multilaterales se dedicarán estas líneas para lo cual se abordarán los términos generales de los Convenios tanto de ONU como de OCDE y otros modelos de referencia que permiten a los Estados tomar las decisiones en relación al tratamiento de determinadas rentas generadas en sus países o sus residentes, según sea el caso.

Para discutir en relación a las cláusulas antiabuso, es necesario abordar la creación y existencia de los convenios de doble imposición tributaria. Como se observó anteriormente desde la década de los años 70 los modelos tanto de ONU como de OCDE han servido en mayor o menor medida como referencia para la negociación de tratados fiscales que buscan evitar el fenómeno de la doble imposición tributaria.

Por su parte, se ha señalado que el Modelo OCDE prima el principio de residencia por sobre la fuente. En el caso del Modelo ONU, no en la medida necesaria a favor de los países en desarrollo, pero sí prima el criterio de fuente sobre el de residencia.

Tanto el Modelo ONU como el de OCDE tienen la misma estructura en sus cláusulas. Luego del trabajo de identificación y ubicación de institutos jurídicos y cláusulas a continuación se resumen la estructura de los convenios tributarios para evitar la doble imposición. Adicionalmente para profundizar la consulta en la sección de anexos, bajo el Anexo uno “Estructura de los convenios tributarios para evitar la doble imposición” se podrá encontrar el cuadro ilustrativo sobre la estructura de los convenios fiscales:

Los modelos inician con un capítulo uno de “ámbito de aplicación del convenio” y se contienen las cláusulas de “personas” e “impuestos comprendidos” en el CDI. En el capítulo dos se incluyen las cláusulas de “definiciones generales”, “residencia” y “establecimiento permanente”. El capítulo tres ubica las disposiciones de imposición de las rentas en la cual se desarrollan las cláusulas de “rentas inmobiliarias”, “beneficios empresariales”, “transporte internacional”, “empresas asociadas”, “dividendos”, “intereses”, “regalías”, “ganancias de capital”, “trabajo dependiente”, “servicios personales independientes”, “participación de los directores”, “artistas y deportistas”, “pensiones”, “función pública”, “estudiantes y pasantes” y la cláusula de “otras rentas”, instituida para todas las rentas que no tengan una asignación específica.

El capítulo cuatro luego continúa con los métodos para eliminar la doble imposición, en la cual se instituye una cláusula genérica para la selección de cualquiera de los dos métodos elegidos por las partes, en la cual adicionalmente se detalla el desarrollo del método para eliminar la doble imposición. Las propuestas tanto de OCDE como de ONU son crédito o exención.

Finalmente, el capítulo cinco establece las disposiciones especiales que incluyen cláusulas de no discriminación, procedimientos amistosos en el caso de conflictos entre autoridades tributarias, intercambio de información, misiones diplomáticas y consulares, limitación de beneficios, entre otras disposiciones misceláneas.

### **2.3.1 Breves comentarios al modelo OCDE**

Como ya se ha señalado anteriormente, el Modelo OCDE nació en 1958 a pedido de los Ministerios de Finanzas de sus miembros y en 1963 se realizó la primera publicación del documento borrador, continuando hasta 1977 para la publicación oficial y difusión del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio. Antes de ello se había producido la negociación de más de 70 Convenios Fiscales de países miembros de la OCDE; no obstante, ninguno con disposiciones similares dada la falta de existencia de un modelo generalmente aceptado<sup>107</sup>. Existían dos modelos, uno de 1943 y otro de 1946 (Modelos de México y Londres respectivamente), sin tener una referencia bibliográfica sobre las disposiciones que contenían esos Modelos. Sin

---

<sup>107</sup> “Modelo de Convenio Tributario de la OCDE”, OCDE, (1977): 12.

embargo, de acuerdo al mismo informe del Modelo de la OCDE de 1977 “ninguno de estos Modelos recibió una aceptación completa y unánime”<sup>108</sup>. Por otro lado, el informe señala que los modelos presentaban importantes divergencias y ciertas lagunas respecto de algunas cuestiones esenciales.

El modelo de convenio ha sido trabajando a lo largo de estos años desde 1963. A continuación se detalla una reseña de la evolución histórica del Modelo OCDE. Adicionalmente para profundizar la consulta, en la sección de anexos, bajo el Anexo dos “Evolución del modelo de convenio tributario de la OCDE”<sup>109</sup> se podrá encontrar el cuadro ilustrativo sobre la evolución del modelo:

De acuerdo a los reportes de la revisión del último manual de la OCDE, los trabajos por la elaboración de un convenio tributario modelo iniciaron en el año de 1956, fecha en la cual, el Comité Fiscal de la OCDE inició sus trabajos con la finalidad de establecer un Proyecto de Convenio para que “resuelva eficazmente los problemas de doble imposición entre los países miembros de la OCDE”<sup>110</sup> y que fuera aceptable para todos ellos, dados los problemas generados modelos anteriores de la Sociedad de Naciones y la falta de armonía en los mismo, como ya se comentó en párrafos anteriores.

Desde el año de 1958 hasta el año 1961 el entonces creado Comité Fiscal de la OCDE, elaboró cuatro informes antes de presentar su informe final en 1963 que se tituló: “*Proyecto de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio*”. En dicho año, el Consejo de la OCDE recomendó a los Estados miembros eliminar la doble imposición solicitando y exhortando a los Gobiernos de dichos Estados el uso del Proyecto de Convenio “cuando concluyeran o revisaran entre ellos convenios bilaterales”<sup>111</sup>.

En 1971, el Comité de Asuntos Fiscales abordó la revisión del proyecto de convenio de 1963 y de los comentarios al mismo. El nuevo modelo conjuntamente con la revisión se publicó en 1977.

---

<sup>108</sup> *Ibíd.*, 13

<sup>109</sup> *Ibíd.*, 10-13

<sup>110</sup> *Ibíd.*, 10-13

<sup>111</sup> *Ibíd.*, 10-13

Uno de los cambios más importantes en el modelo OCDE se produjo en 1991, año en el cual el Comité de Asuntos Fiscales adoptó la modalidad denominada “dinámica” que serviría desde ese entonces para crear modificaciones y actualizaciones del convenio, de manera regular y periódica, realizando cambios específicos y puntuales, sin la necesidad de realizar una revisión de todo el convenio. Para ese entonces, el Comité había reconocido que “la revisión del Convenio Modelo y los Comentarios se había convertido en un proceso continuo”. Todo esto se produjo dados los avances en los negocios jurídicos y la internalización de la economía.

Otro hito importante en la evolución del modelo es que desde el año 1992 se cuenta con la participación de países no miembros de la OCDE lo cual les ha permitido adquirir experiencias y conocimientos de las posiciones de los países emergentes y en desarrollo, “se consideró que tales contribuciones externas asistirían al Comité de Asuntos Fiscales en su tarea continuada de actualización del Convenio Modelo para adaptarlo a los cambios de las normas y principios internacionales”<sup>112</sup>.

Finalmente el último hito más importante dentro de la evolución del modelo OCDE se produjo en el año 1997, en el cual dada la gran cantidad de comentarios y retroalimentaciones de los países miembros y no miembros, “se incluyeron en un segundo volumen las posiciones de cierto número de países no miembros en reconocimiento de la creciente influencia del Convenio Modelo fuera del ámbito de la OCDE”<sup>113</sup>.

Por otro lado, abordando el tema en relación al contenido de las cláusulas y disposiciones del Convenio de la OCDE, el mismo establece una clara línea preferencial al principio de residencia, como criterio para la imposición de las rentas sujetas al ámbito del convenio.

Por un lado, desde el artículo 6 hasta el artículo 21 se determina a qué imposición se sujetará cada tipo de renta, dividiendo la imposición entre el Estado de la Fuente y el Estado de la Residencia. El Convenio establece un derecho exclusivo de imposición a uno de los Estados contratantes (Principio de Residencia) para

---

<sup>112</sup> *Ibíd.*, 10-13

<sup>113</sup> *Ibíd.*, 10-13

determinados tipos de renta. El otro Estado contratante no podrá gravar dichos tipos de renta, aplicando de esta manera, la medida bilateral para eliminar la doble imposición.

El mismo Convenio reconoce, que en general, “*el derecho exclusivo de imposición se otorga al Estado de residencia*”<sup>114</sup>. Para otros tipos de renta, el Convenio no otorga el derecho exclusivo de gravar dichas rentas. Para la renta específica de dividendos e intereses el Convenio divide la imposición limitándola de acuerdo a la cuantía del impuesto que se exigirá por cada país en la retención. Si bien ambos Estados tienen derecho a gravar sobre dividendos e intereses, de acuerdo a los postulados de la OCDE, se limita la cuantía del tributo exigible por el Estado de la fuente, lo cual también refleja y demuestra la preferencia por el principio de residencia.

Por otro lado, en relación a la aplicación de los métodos de doble imposición, el Convenio establece que en la medida en que las disposiciones del Convenio confieran al Estado de la fuente un derecho de gravar determinadas rentas, ya sea de manera plena o con limitaciones, el Estado de residencia está en la obligación de permitir una desgravación de dichas rentas<sup>115</sup>, para que de esta manera se aplique la medida bilateral de eliminación de la doble imposición.

El Convenio deja a los Estados contratantes la posibilidad de elegir de entre el método de la exención y el método de crédito o imputación como cualquier forma válida para la eliminación de la doble imposición.

En relación a la imposición sobre determinadas rentas, en términos generales el Modelo OCDE establece los lineamientos para la grabación de rentas expuestos en el siguientes líneas. Adicionalmente, para eficacia de la consulta se recomienda revisar el Anexo tres “tipos de imposición bajo el modelo de convenio OCDE”<sup>116</sup>:

El modelo establece tres tipos de rentas y elementos patrimoniales que se pueden sujetar al ámbito del convenio “según el régimen aplicable en el Estado de la fuente o situación”. 1) “Las rentas y elementos patrimoniales que pueden gravarse sin ninguna limitación en el Estado de la fuente o situación”; 2) “las rentas que pueden someterse a una imposición limitada en el Estado de la fuente”, y 3) “las rentas y

---

<sup>114</sup> Párrafo 19 de la Introducción al Modelo del Convenio de la OCDE, OCDE, 11.

<sup>115</sup> *Ibíd.*

<sup>116</sup> De acuerdo a la versión publicada del Modelo de Convenio OCDE del año 2011 texto en español

elementos patrimoniales que no pueden someterse a imposición en el Estado de la fuente o situación”<sup>117</sup>.

En la misma línea, los tipos de renta y de patrimonio que pueden someterse a imposición sin límite alguno en el Estado de la fuente o situación son las siguientes: “1) Rentas de la propiedad inmobiliaria; 2) ganancias de capital derivadas de la enajenación de dicha propiedad y patrimonio que representa; 3) beneficios de los establecimientos permanentes situados en dicho Estado; 4) ganancias de capital derivadas de la enajenación de un establecimiento permanente; 5) rentas de las actividades de artistas y deportistas realizadas en dicho Estado; 6) remuneraciones en calidad de consejero; 7) por razón de un trabajo dependiente en el sector privado; 8) por razón de un trabajo dependiente en el sector público”<sup>118</sup>; todas las cláusulas con determinadas condiciones y reglas de calificación. En el anexo tres se podrá consultar a detalle el tipo de imposición y condiciones de aplicación.

Adicionalmente, en relación a las rentas de imposición limitadas en el Estado de la fuente, la OCDE reconoce a los dividendos e intereses, en un monto no mayor al 15% y bajos determinadas condiciones<sup>119</sup>.

Finalmente, en relación a la imposición sobre otras rentas, como regla general, el modelo establece que aquellas rentas sólo se someterán a imposición en el Estado de residencia del contribuyente, con ligeras variaciones, no obstante se reconocen como exclusivas de residencia, las siguientes rentas: “ 1) regalías; 2) las ganancias derivadas de la enajenación de acciones y otros valores mobiliarios; 3) las pensiones del sector privado; 4) las cantidades percibidas por un estudiante para sus estudios o capacitación; y 5) el patrimonio representado por acciones u otros valores mobiliarios”; los beneficios empresariales no imputables a un establecimiento permanente en el Estado de la fuente sólo pueden someterse a imposición en el Estado de residencia<sup>120</sup>.

Es importante cerrar manifestando que si bien el Convenio de la OCDE se concibió como herramienta exclusiva y la más válida para eliminar la doble imposición tributaria, la evolución de las transacciones económicas y las erosiones de las bases imponibles producidas por algunos sujetos pasivos en el desarrollo de sus operaciones y

---

<sup>117</sup> OCDE, *Modelo de Convenio Tributario*, (Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2010), 14.

<sup>118</sup> *Ibíd.*, 15-16

<sup>119</sup> *Ibíd.*, 15.

<sup>120</sup> *Ibíd.*, 16.

transacciones, ha obligado a que los Convenios también se ocupen de la evasión y elusión tributaria<sup>121</sup>.

### **2.3.2 Breves comentarios al modelo ONU.**

En el caso del Modelo ONU, este nació luego de la evolución de los documentos trabajados por la Sociedad de Naciones después del final de la Primera Guerra Mundial. Existen registros de los primeros convenios tributarios celebrados desde 1921, año en el cual ya se identificaba como solución a los problemas de doble imposición tributaria a la celebración y suscripción de Convenios Tributarios. Los trabajos realizados por la Sociedad de Naciones desde 1921 dieron origen al primer modelo de Convenio Tributario publicado en el año de 1928. Este primer modelo de convenio evolucionó para el establecimiento del Modelo de Convenio de México de 1943 y de Londres de 1946<sup>122</sup>.

Posteriormente, con la creación de la Organización de las Naciones Unidas, el 24 de octubre de 1945, se inició a través del Consejo Económico y Social ECOSOC, los trabajos enfocados al desarrollo de temas tributarios y de cooperación fiscal internacional. En ese marco, el Consejo, mediante resolución de 4 de agosto de 1967 estableció formalmente la necesidad de concertar acuerdos fiscales bilaterales entre países tanto desarrollados como en desarrollo. En 1968 el Secretario General de la ONU estableció la creación de un Grupo Especial de Expertos en tratados fiscales, integrado por funcionarios de administraciones tributarias de países desarrollados y en desarrollo así como de expertos fiscales de todo el mundo. Desde esa fecha hasta la actualidad, el Comité de Expertos de la ONU ha venido trabajando conjuntamente con la colaboración y cooperación del Comité Fiscal de la OCDE en el Modelo de Convenio Tributario ONU para países desarrollados y en desarrollo.<sup>123</sup>

Al igual que se realizó una reseña de la evolución histórica del Modelo OCDE, a continuación un reseña del modelo ONU. Adicionalmente en la sección de anexos

---

<sup>121</sup> El Modelo de Convenio Tributario de la OCDE cambió su denominación incluso en portada desde la séptima versión por lo que ahora el ámbito del convenio no solo es evitar la doble imposición tributaria sino también prevenir la elusión y evasión tributaria.

<sup>122</sup> Introducción al Modelo de Convenio Tributario de la OCDE, *OCDE*, (2010): 11.

<sup>123</sup> Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo, *ONU*, Nueva York, (2011): Viii.

consta el anexo cuatro “Evolución del modelo de convenio tributario de la ONU” que sirve como referencia para la consulta sobre el presente tema.

El 4 de agosto de 1967, mediante resolución No. 1273 (XLIII) el Consejo Económico y Social (ECOSOC) aprobó la pertinencia de fomentar la celebración de convenios tributarios bilaterales entre países considerados como desarrollados y países considerados en vías de desarrollo.

A raíz de lo anterior, en 1968, el titular de la ECOSOC creó un grupo especial de expertos en materia de convenios tributarios compuesto por funcionarios designados a título personal.<sup>124</sup>

Mediante Resolución No. 1980-13, de 28 de abril de 1980, el Consejo Económico y Social ECOSOC dio al Grupo de Expertos el nombre de “Grupo ad hoc de Expertos sobre cooperación internacional en cuestiones de tributación” (conocido hasta la actualidad como Grupo ad hoc de Expertos). El grupo de expertos ya venía trabajando con anterioridad y en 1979 publicaron el primer “Manual para la negociación de acuerdos fiscales bilaterales entre países desarrollados y países en desarrollo”<sup>125</sup>.

El trabajo del grupo de expertos, con las nuevas directrices del ECOSOC, fue la publicación en 2001 de la nueva versión de la “Convención modelo de las Naciones Unidas” Dicha publicación fue divulgada electrónicamente en 2003 como parte de una nueva versión digital del manual.

Finalmente, para concluir la cuestión histórica del convenio, mediante la resolución No. 69 del año 2004, el ECOSOC estableció que el grupo de expertos tendrá rango de Comité, cuestión que se mantiene hasta la actualidad. Para la conformación del Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación, los 25 miembros deben ser “propuestos por los países y elegidos por el Secretario General de las Naciones Unidas para que actúen a título personal a lo largo de un período de cuatro años. El Comité rinde ahora informes directamente al ECOSOC y se reúne cada año, en vez de cada dos años”<sup>126</sup>.

Por otro lado, una vez revisado el fondo histórico, y pasando a analizar el tema de los contenidos de las cláusulas, en relación a las disposiciones del Modelo de Convenio ONU, el mismo no presenta una tendencia exclusiva hacia la imposición del

---

<sup>124</sup> *Ibíd.* Viii

<sup>125</sup> *Ibíd.*

<sup>126</sup> *Ibíd.*

Estado de la fuente o situación como erróneamente se refiere de dicho Convenio. Es pertinente aclarar que la estructura y contenido del Modelo de Convenio ONU tiene una cercana similitud y semejanza con el Modelo de Convenio OCDE; sin embargo, la existencia de algunas disposiciones a favor de la imposición de la fuente, lo cual ha permitido ubicar las diferencias del primero con el segundo, consecuentemente ha dado como resultado un inequívoco entendimiento de que el Modelo ONU prima o prioriza la imposición de la fuente.

En razón de una precisión metodológica y académica, es pertinente señalar que si bien existen disposiciones a favor de la imposición de la residencia, no por dichas disposiciones específicas, se puede determinar que el Modelo de Convenio ONU es inminentemente favorable a la fuente. Salvo por algunas consideraciones de establecimiento permanente en 6 meses por obras, construcciones o proyectos de instalación o montaje o actividades de inspección relacionadas con ellos; o por configuración de establecimiento permanente en la prestación de servicios por una empresa, cuando esta excede los 183 días; o por el tratamiento diferenciado que se puede otorgar a favor de la fuente en el caso de intereses, dividendos o regalías; entre otras disposiciones, el Modelo de Convenio ONU podría ser difícilmente diferenciable al Modelo de Convenio OCDE, dadas las similitudes en estructura y contenido.

El Modelo de Convenio ONU no deja de lado la preferencia por la imposición de la residencia; sin embargo, no es menos cierto que la elección de la imposición de una renta, en residencia o en fuente, no responde a la decisión exclusiva de favorecer a un determinado principio de sujeción directamente; sino por el contrario, el carácter exclusivo de a quién se le otorga la facultad de imponer determinadas rentas, responde necesariamente a la lógica en relación al nacimiento u origen de dichas rentas, que consecuentemente determina a dónde se debería otorgar la imposición.

No obstante lo mencionado anteriormente, primar el criterio de fuente si resulta; positivo para los países importadores de capital por la necesidad de atraer capital e inversiones para el desarrollo de sus proyectos y planes.

Por lo anterior, el preámbulo e introducción del Modelo del Convenio refleja expresamente su posición a favor de la imposición de la fuente a través de las siguientes líneas contenidas en el documento:

“La Convención modelo de las Naciones Unidas favorece en general la retención de mayores derechos de tributación del llamado “país fuente” en virtud de un acuerdo fiscal —los derechos de imposición del país anfitrión de la inversión— que del “país de residencia” del inversor. Durante mucho tiempo los países en desarrollo han dado gran importancia a esa cuestión, aunque también algunos países desarrollados han comenzado a incorporarla en sus acuerdos bilaterales.”<sup>127</sup>

Adicionalmente, el Convenio señala la armonización y coherencia entre el Modelo ONU y Modelo OCDE. Al respecto se menciona que: “representa una solución de compromiso entre el principio de la fuente y el principio de la residencia, aunque, como se ha señalado antes, concede más importancia al principio del país fuente que la Convención modelo de la OCDE”<sup>128</sup>. El documento también señala que la Convención no es de carácter prescriptivo<sup>129</sup>; es decir no es mandatorio, y al contrario trata de ofrecer a las autoridades de las administraciones tributarias elementos de información que son necesarios para la toma de decisiones y el conocimiento “para comprender la repercusión de esos diferentes planteamientos en la situación específica de su país”.<sup>130</sup>

Continuando con los comentario al Modelo ONU, en relación a los principales cambios de dicho modelo, relacionadas con versiones pasadas y con el modelo OCDE, en el Anexo cinco “Principales cambios del modelo de convenio tributario de la ONU en relación con sus versiones pasadas y con el modelo OCDE” del presente trabajo se podrá consultar a detalle los contenidos de los cambios. No obstante, a modo de resumen, a continuación se reflejan los más relevantes:

Las principales diferencias entre los artículos de la presente versión de la Convención modelo de las Naciones Unidas y la versión anterior revisada en 1999 y publicada en 2001, de acuerdo a la publicación de la ONU de 2011 son las siguientes:

---

<sup>127</sup> Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo, *ONU*, Nueva York, (2011): Viii.

<sup>128</sup> *Ibíd.*

<sup>129</sup> “Las disposiciones de la Convención no tienen carácter ejecutivo bajo el Derecho Internacional Público ni la Convención de Viena sobre el derecho de los tratados. Tampoco tienen el carácter de vinculante ni se deben interpretar como recomendaciones oficiales de la ONU. La Convención trata más bien de contribuir a la negociación, interpretación y aplicación práctica de los acuerdos fiscales bilaterales basados en sus disposiciones”. Texto recogido del párrafo 12 del texto de introducción del Convenio Modelo de la ONU.

<sup>130</sup> *Ibíd.*

- a. Se modificó la versión del párrafo 5 del artículo 13 para contemplar posibles usos indebidos;
- b. Se modificó el artículo 25, en la que se prevé el arbitraje obligatorio y vinculante cuando un conflicto no puede resolverse mediante el procedimiento de acuerdo mutuo. Vale comentar que en el caso del Ecuador, por norma constitucional, se tiene reparos al uso de esta cláusula.
- c. Se elaboró una nueva versión del artículo 26 que confirma y aclara la importancia del intercambio de información en el marco de la Convención modelo de las Naciones Unidas, con arreglo a la disposición de la actual Convención modelo de la OCDE; Esta norma se instituyó como parte de las normas y disposiciones sobre prevención de la elusión y evasión fiscal, cuestión que no era abordada anteriormente por el convenio.
- d. Se elaboró un nuevo artículo 27 sobre la asistencia para la recaudación de impuestos, con arreglo a la disposición de la actual Convención modelo de la OCDE igual enfocada a la prevención de la elusión y evasión fiscal,

Por otro lado, así como se produjeron cambios al articulado y las disposiciones contenidas en las cláusulas, la revisión de 2001 reporta que se incluyeron las siguientes modificaciones y consideraciones a los comentarios de los convenios.

Por su parte en la revisión de 2001 también se realizaron inclusiones al comentario del artículo uno relativo al uso indebido de los convenios tributarios, como parte de las normas antielusión y antievasión; se extendió el comentario del artículo 5 con contenidos “ampliamente actualizados”; se recogió la posibilidad de que los países que han suprimido el artículo 14 y ubicado dichas imposiciones en los artículos 5 y 7, consideren una variante al comentario del artículo 5; se agregaron textos al comentario del artículo 7 en el cual se adopta una posición en relación a dicha cláusula y se repara sobre el contenido del artículo 7 promulgado por la OCDE y que se devela en el comentario de la Convención modelo de la OCDE de 2010; se incluyeron comentarios en el artículo 10 sobre los propietarios beneficiarios; en el comentario al artículo 11 se elaboró un nuevo texto en relación al régimen de específicos instrumentos financieros que, aunque técnicamente no son préstamos que devienen en intereses, reciben tienen un tratamiento similar a los efectos del convenio; y finalmente, se revisaron los comentarios a varios artículos para citar el texto de las versiones más recientes de los

comentarios sobre la Convención modelo de la OCDE, cuando se considera que pueden ser útiles para interpretar las disposiciones basadas en la Convención modelo de las Naciones Unidas.<sup>131</sup>

Habiéndose revisado a detalle tanto el modelo OCDE como el modelo ONU en cuanto a fondo histórico así como evolución a sus instituciones jurídicas, a continuación se pasa a analizar las referencias generales de los modelos ILADT y CIAT

### **2.3.3 Referencias generales a los modelos latinoamericanos. Modelo ILADT. Modelo CIAT.**

El Modelo del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (“ILADT”) es el modelo que quizás mejor se apega a la realidad económica y jurídica de los países latinoamericanos. No obstante, por ello tampoco significa que sea el que tenga el mejor desarrollo técnico e investigaciones a fondo de las consideraciones que aquí se proponen. Se debe considerar que el Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario es un foro académico y una organización no gubernamental<sup>132</sup>. En este sentido, las propuestas que aquí se exponen no constituyen en mayor o menor manera una lectura de la situación jurídica de determinadas figuras legales o posiciones del Estado como sí sucede con los foros de la OCDE y de la ONU. Se debe considerar que tanto los foros de la OCDE como de la ONU se nutren de información oficial de los Estados y las Administraciones Tributarias. Este conocimiento es el que les permite en mayor o menor medida la ejecución de políticas públicas y el descubrimiento de determinadas figuras de orden legal que puedan distorsionar o puedan alterar un sistema tributario específico y una situación fiscal determinada en el caso del descubrimiento del abuso de un Convenio Tributario.

La construcción del modelo ILADT es de reciente data, y hasta hace poco se incluyeron las últimas recomendaciones y modificaciones. No obstante, las

---

<sup>131</sup> Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo, *ONU*, Nueva York, (2011): Viii-X.

<sup>132</sup> El **Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario** es una institución privada de carácter civil que agrupa a especialistas en materia tributaria de origen latino. Su surgimiento se remonta a mediados del siglo XX. La primera reunión tuvo lugar en Uruguay, quien convocó en una primera instancia a intercambiar ideas sobre los problemas tributarios a los colegas de los países vecinos (Argentina y Brasil); en virtud de la entusiasta aceptación que tuvo dicha iniciativa, la invitación se extendió a los especialistas que actuaban como profesores de la materia financiera y tributaria en las facultades latinoamericanas. Texto recogido de la página web del Instituto <<http://www.iladt.org/frontend/AboutDescription.aspx>>

preocupaciones sobre los problemas de fiscalidad internacional y doble imposición se registran desde las I Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario llevadas a cabo en 1956 en Montevideo Uruguay<sup>133</sup>.

A continuación, aunque en menor medida como se realizó con los modelos OCDE y ONU, se presenta la evolución histórica del modelo ILADT. Adicionalmente en la sección de anexos, en el anexo seis “Evolución del modelo de convenio tributario del ILADT” se podrá consultar con mayor detalle lo contenido en esta sección.

Las actividades del ILADT se iniciaron en el año 1956, y desde aquel año hasta 1975 se trabajó en la adopción de criterios comunes en materia de fiscalidad internacional para todos los países latinoamericanos. Fue hasta las VII Jornadas, celebradas en 1975 en Caracas (Venezuela) que se inició la adopción de criterios comunes para los países miembros<sup>134</sup>.

No obstante lo anterior, no fue sino hasta el año de 2006 que con ocasión de las XXIII Jornadas de 2006 en Córdoba, Argentina, que por recomendación del Consejo Directivo del ILADT se concretó un verdadero proyecto de creación de un modelo de convenio con comentarios, que comprendía dos fases y se encargó la misión a una comisión de trabajo específica diseñada para el efecto<sup>135</sup>.

Los resultados del trabajo de la comisión especial no ofreció sus resultados sino hasta el año 2009. La primera fase de la comisión comprendía la redacción de un modelo de Convenio multilateral contra la doble imposición para Latinoamérica y fue presentado en el año 2010 con ocasión de las XXV Jornadas Latinoamericanas desarrolladas en Cartagena, Colombia<sup>136</sup>.

La segunda fase de la comisión se desarrolló en las XXVI Jornadas Latinoamericanas de 2012, en Santiago de Compostela, España, en la cual se la transposición de las cláusulas del Modelo Latinoamericano en los convenios de doble imposición de los países latinoamericanos con los demás países del mundo<sup>137</sup>.

Como se mencionó inicialmente y de lo que se puede revisar de los párrafos anteriores, el modelo de Convenio ILADT tuvo su origen y nacimiento recién en el año

---

<sup>133</sup> Prolegómenos al Comentario del Modelo de Convenio para América Latina, *ILADT*, Montevideo - Uruguay, (2010)

<sup>134</sup> *ILADT, Modelo de Convenio del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario*, , (Cartagena, ILADT, 2010), 14.

<sup>135</sup> *Ibid.*, 14-6.

<sup>136</sup> *Ibid.*, 14-6.

<sup>137</sup> *Ibid.*, 14-6.

2010, fecha que con ocasión de las Jornadas Latinoamericanas celebradas en Cartagena, Colombia, se realizó la publicación y difusión del modelo.

Por otro lado, en relación a las disposiciones contenidas en las cláusulas del Convenio, se debe decir firmemente que el Modelo ILADT defiende a toda costa la imposición en el Estado de la fuente, pudiendo inclusive considerar al Modelo ILADT como polémico frente a los reparos que hace a los modelos de Convenio OCDE y ONU.

El Modelo ILADT señala que: “quizás por falta de una acción común a nivel internacional entre los países latinoamericanos, la defensa de la tributación en la fuente – conceptualmente teorizada en el pensamiento de Ramón Valdés Costa, así como de los otros padres fundadores del ILADT – no ha sido ni intensa, ni efectiva, sino que se ha debilitado progresivamente por efecto de la inapresable expansión del modelo de la OCDE, tanto por medio de los convenios de sus países miembros con los países latinoamericanos, como de los muchos que se han suscrito por los países latinoamericanos con un mayor desarrollo económico. Por esta razón se debe reconocer que la actual expansión del Modelo de la OCDE ha sin duda sobrepasado las fronteras geográficas de las partes del mundo que se reconocían en los valores jurídicos y objetivos de política fiscal propios del Modelo de la ONU, cuya importancia en el mundo de la globalización es sólo una pequeña porción de la que era propia del mismo en los años en que los padres fundadores del ILADT teorizaban la defensa de la tributación en la fuente.”<sup>138</sup>.

Por otro lado, conforme la metodología empleada en el presente documento, a continuación se expondrá la referencia sobre el modelo ILADT en relación a la eliminación de la doble imposición, tal como se ha desarrollado del modelo OCDE y del modelo ONU. Así también la herramienta de consulta se encuentra disponible en el anexo siete “Herramientas del modelo ILADT en relación al objetivo de eliminar la doble imposición tributaria” del presente trabajo.

El Modelo de Convenio del ILADT se resumen en los siguientes tres objetivos: El primero enfocado hacia la simplificación de las cláusulas mediante el aminoramiento del número de cláusulas. El segundo objetivo enfocado hacia la protección de los derechos del contribuyente en las situaciones transfronterizas mediante el

---

<sup>138</sup> Modelo de Convenio ILADT, *ILADT*, (2010): 14.

reconocimiento de derechos de los contribuyentes por parte de los Estados partes atendiendo entre otros la seguridad jurídica; y el tercer objetivo enfocado hacia el fortalecimiento a todas luces de la imposición en el Estado de la fuente usando e imponiendo el criterio de fuente por sobre el de residencia.

#### **2.3.4 Breves comentarios al Modelo de Convenio de la República del Ecuador para evitar la doble imposición tributaria, elaborado por el Servicio de Rentas Internas.**

La Autoridad Tributaria del Ecuador elaboró hacia el año 2009 un *Modelo de Convenio de la República del Ecuador para evitar la doble imposición tributaria*. Con este instrumento, se daba inicio a lo que posteriormente sería el documento de referencia para la inminente negociación de los convenios fiscales que el Ecuador celebraría con posterioridad hasta lo que conocemos en la actualidad. Si bien se entiende que el modelo de convenio tributario ecuatoriano fue desarrollado con anterioridad, no se produjo sino hasta el año 2009 la publicación oficial de este Modelo de Convenio.

El nacimiento de este instrumento, respondió a la necesidad imperativa del Estado ecuatoriano, de crear un Modelo de Convenio capaz de ser referente para la negociación de convenios tributarios para evitar la doble imposición a cargo del Ecuador. De fondo estaba la decisión del Gobierno de iniciar negociaciones y suscribir la mayor cantidad de convenios fiscales posibles con los nuevos aliados comerciales, con la finalidad de obtener inversión extranjera y ofrecer estos instrumentos como parte de los estímulos e incentivos para la inversión.

El primer convenio tributario negociado por el Ecuador fue el Convenio con la República Oriental del Uruguay en el año 2011. Es decir, luego de 2 años de expedido el Modelo de Convenio. Sin embargo, de la revisión de las cláusulas negociadas con Uruguay, en relación con las cláusulas contenidas en el Modelo ecuatoriano si existen diferencias sustanciales.

Dentro de la investigación de campo del presente trabajo, se solicitó a los funcionarios del SRI relacionados con este tema, comentarios institucionales sobre la evolución del modelo ecuatoriano y las razones por las cuales pudieron existir cambios

dentro de las cláusulas negociadas en el Convenio con Uruguay respecto de las cláusulas ya elaboradas en el modelo ecuatoriano. La respuesta en términos generales fue que el modelo ecuatoriano estaba en ese entonces en un proceso de evolución y transformación, para apegar las disposiciones con lo que mejor se ajuste a los intereses del país. Es tanto así lo anterior, se menciona, que para el día de hoy, el modelo de convenio ecuatoriano está descartado. El comentario final en relación al modelo de convenio ecuatoriano, de acuerdo a funcionarios del SRI, es que si bien sirvió como un referente inicial para las futuras negociaciones que estaba emprendiendo el Ecuador en ese momento, las disposiciones contenidas en las cláusulas del modelo, quedaron obsoletas e inaplicables<sup>139</sup>.

La estructura del modelo ecuatoriano (2009) contiene disposiciones OCDE y ONU. En general, se puede concluir que el modelo ecuatoriano tiene influencia de ambos. Si bien existen algunas disposiciones consideradas ONU dentro del texto del modelo, la influencia OCDE no se aleja del mismo.

Complementando lo anterior, y entrando en materia que nos corresponde, el modelo ecuatoriano de 2009 si concibe la cláusula de limitación de beneficios. Para el efecto, se pone a consideración de lector, el texto íntegro de la cláusula, en el Anexo nueve del presente documento.

Por lo anterior, revisando la cláusula de limitación de beneficios en contraposición con la primera negociada en cuyo caso es Uruguay, existen marcadas diferencias entre una cláusula de la otra. Para el efecto, en el Anexo diez, se ha preparado un cuadro comparativo entre la cláusula de limitación de beneficios mantenida por el modelo ecuatoriano (2009), en contraposición con la cláusula negociada y suscrita con Uruguay en 2011.

Es importante mencionar que la información bibliográfica y académica acreditada del Modelo de Convenio ecuatoriano es escasa por no decir nula. En la actualidad no existe una posición oficial sobre el Modelo de Convenio ecuatoriano vigente a la fecha. No obstante, revisando las cláusulas negociadas en los últimos convenios fiscales celebrados y suscritos por el Ecuador se puede observar determinada

---

<sup>139</sup> Visitas al Servicio de Rentas Internas, Departamento de Fiscalidad Internacional y Departamento de Normativa Tributaria, reuniones esporádicas mantenidas entre agosto 2014 y abril 2016.

tendencia que estaría adoptando el Ecuador, en relación al criterio de fuente o de residencia.

Finalmente para cerrar el presente capítulo dos, es importante recordar que los temas tratados fueron la revisión realizada al fenómeno de la doble imposición, los mecanismos tanto unilaterales y bilaterales como medidas para evitar el fenómeno, los breves análisis realizados a los modelos OCDE, ONU, ILADT y SRI, en términos generales puesto que la cláusula específica de limitación de beneficios será analizada en el capítulo tres por ser parte de esa sección. También se revisó la estructura de los convenios tributarios que son la base de los modelos, y la clasificación de la imposición de las rentas del modelo OCDE, herramientas de suma importancia dentro del presente trabajo.

A continuación se pasa a revisar el capítulo tres, en el cual se analizará y estudiará la cláusula de limitación de beneficios y sus elementos esenciales.

## **Capítulo tercero**

### **La cláusula de limitación de beneficios como norma antiabuso y sus elementos esenciales. Revisión en los modelos de convenios para evitar la doble imposición internacional.**

El presente capítulo cierra la investigación en relación al abuso de los convenios y la cláusula de limitación de beneficios como norma antiabuso en los tratados fiscales celebrados por el Ecuador.

Como resultado de la investigación, a lo largo del presente capítulo se observará la cláusulas de limitación de beneficios como norma antiabuso, los elementos esenciales que la conforman y se identificarán sus elementos configuradores. Se revisará la situación ecuatoriana en relación a los convenios de doble imposición y se determinará la existencia o no existencia de la cláusula antiabuso de limitación de beneficios, en los convenios celebrados por el Ecuador. De igual forma se revisará la diferenciación entre los convenios negociados hasta antes del 2009 y los negociados después de aquel año para determinar si existen diferencias sustanciales entre los convenios, en relación a la limitación de beneficios. Finalmente, el capítulo cierra con los resultados y conclusiones de la investigación para de esta manera sellar el trabajo investigativo desarrollado que procura constituirse en una herramienta de consulta para las futuras generaciones.

Ahora bien, a continuación se inicia con el tercer capítulo.

El tema de las cláusulas antiabuso, como es el caso de la cláusula de limitación de beneficios, es una cuestión relativamente nueva y bastante novedosa en la Fiscalidad Internacional, considerando que la existencia del primer modelo OCDE data de 1953 y el primer modelo ONU de 1967, aun cuando estos modelos eran el desarrollo y evolución del análisis de la problemática de doble imposición ya abordada por la Sociedad de Naciones en 1927.

Sin embargo de lo anterior, como se podrá observar a lo largo del presente capítulo, la cláusula de limitación de beneficios no se encuentra incorporada como parte integrante de los modelos ONU y OCDE, vigentes en la actualidad, sino por el contrario han sido abordadas a nivel de textos sustitutos o complementarios, a nivel de

comentarios y a nivel de propuestas de modificación a las cláusulas, en determinadas secciones o párrafos de los modelos.

Se debe reconocer primeramente que en términos generales las cláusulas antiabuso nacen como una respuesta a la indebida aplicación o aplicación extensiva de los convenios tributarios para evitar la doble imposición. Existen diferentes tipos de cláusulas y normas antiabuso, y el presente trabajo se ha enfocado específicamente en la cláusula de limitación de beneficios. Sobre esta última mucho se ha discutido y ha sido abordado tanto por la doctrina calificada como por los mismos modelos de convenios ONU y OCDE, que las últimas versiones corregidas, analizan la limitación de beneficios como una cuestión esencial para la aplicación de los Convenios.

Como bien se menciona anteriormente, la cláusula de limitación de beneficios no es sino uno de los tipos de cláusula o norma antiabuso; se debe reconocer que en general existe un sinnúmero de cláusulas y disposiciones que buscan evitar el uso indebido o el abuso de un tratado fiscal, incluso, desde la normativa local, se han creado disposiciones para limitar el uso de los beneficios fiscales de un convenio. Así también, las normas antiabuso puede ser desde generales, que limitan el uso de un convenio, hasta específicas, cuando regulan o limitan disposiciones específicas de una sección de un convenio. Finalmente, se debe concluir que cada disposición, cláusula o norma antiabuso puede tener como misión cumplir un fin específico dentro del convenio. Los Estados Partes, de acuerdo a su experiencia local, factores socioeconómicos o macroeconómicos, podrán disponer la necesidad determinada de una cláusula general antiabuso o una cláusula específica.

Respecto a la limitación de beneficios, los comentarios al artículo 1 del modelo OCDE por ejemplo, señalan que: “los contribuyentes pueden tener la tentación de hacer un uso abusivo de la legislación tributaria aprovechando las diferencias legislativas de los países. Estas maniobras pueden ser contrarrestadas mediante disposiciones o reglas jurisprudenciales que forman parte de la legislación nacional de los Estados en cuestión. Estos últimos difícilmente pues aceptarán disposiciones en sus convenios bilaterales de doble imposición que permitan operaciones abusivas que, en otro caso, serían impedidas por las disposiciones y reglas sobre esta clase de operaciones existentes en su

legislación interna. Además, no desearán aplicar sus convenios bilaterales de forma que produzcan tal efecto.”<sup>140</sup>

La idea que debe plantearse consiste en cómo un problema jurídico (la doble imposición) crea un nuevo problema jurídico (la doble no imposición). El presente trabajo sostiene la tesis de que el uso indebido o el abuso de un convenio tributario puede acarrear un fenómeno de doble no imposición, en la medida de que si existe imposición, ya sea en fuente o sea en residencia, no existiría un abuso de un convenio.

No obstante la pregunta de fondo deberá enfocarse en resolver ¿qué acarrea un fenómeno de doble no imposición?. Si por una parte es la voluntad de los sujetos pasivos de obtener optimizaciones y beneficios fiscales excesivos, o si por otra parte son los vacíos legales de los ordenamientos jurídicos de los países los que permiten el uso artificioso de negocios jurídicos que permiten la distorsión de los sistemas fiscales.

Queda hacer la reflexión, entonces, si de la aplicación de un convenio tributario para evitar la doble imposición, se genera renta a favor de un país de la fuente o un país de la residencia, se quiebra el supuesto de doble no imposición, y por consiguiente no existiría el abuso de un convenio. La condición *sin equa nom* para que opere el abuso de un convenio es la no sujeción de renta ni en el país de la fuente, ni en el país de la residencia, sin perjuicio de que dichas rentas puedan estar exentas en uno de los Estados Parte. Adicionalmente se aclara que lo anterior no es la única forma de abusar de un convenio de doble imposición, ya que, si bien puede existir sujeción de renta en el país de la fuente o en el de residencia igual se podrían presentar casos de abusos de convenio, por el uso de otro tipo de figuras elusivas o abusivas, sin que impliquen desgravar las rentas de la fuente y la residencia simultáneamente. La doctrina internacional calificada ha identificado por ejemplo que el uso excesivo de deducciones disminuye la base imponible y por consiguiente la carga de impuestos es menor<sup>141</sup>. Esta referencia sin duda aporta a la explicación de que no solo con desgravar una renta de un país podría configurar el abuso de un convenio, sino también, el uso artificiosos de otras figuras elusivas.

---

<sup>140</sup> Modelo OCDE 2010, pp. 64.

<sup>141</sup> Comentarios al Plan de Acción BEPS. Ver referencia en nota al pie no. 66.

Es por ello que se debe considerar que el abuso de un convenio, para configurarse como tal debe tener una clara finalidad pernicioso de causar daño al gravamen o impuesto de un Estado Parte; más por el contrario, sin que exista la voluntad dolosa de evitar el gravamen por falta de sujeción de determinadas rentas, no podría configurarse abuso alguno. Porque siendo lo último lo que configuraría un abuso, todas las legislaciones deberían tener incorporados en sus ordenamientos jurídicos, en atención a la legalidad tributaria y reserva de ley, todos los supuestos de sujeción posibles para evitar por un lado una indebida interpretación de la norma impositiva por parte de las autoridades tributarias de los Estados, y por otro lado el abuso *per se* que podrían dar los sujetos pasivos de tributos a determinados institutos jurídicos.

Por otro lado, se debe considerar que el reto de la definición de los conceptos de abuso de convenios tributarios radica en desintegrar en partes el origen del problema. Se debe conocer que es lo que dio nacimiento a los convenios tributarios, y que es lo que ahora conlleva a incorporar cláusulas que limiten su aplicación.

### **3.1 La cláusula de limitación de beneficios, concepto y naturaleza**

Habiendo hecho un acercamiento a la precisión del concepto estudiado, para iniciar la descripción metodológica de esta cláusula antiabuso es necesario revisar también los conceptos que dan nacimiento a la misma, de tal manera que se muestre la evolución y transformación de determinadas instituciones jurídicas para llegar a lo que actualmente se conoce como la cláusula antiabuso de limitación de beneficios<sup>142</sup>.

Es por ello que se debe iniciar estableciendo que la cláusula de limitación de beneficios nace como una medida para mitigar y evitar el uso indebido o inadecuado de un tratado fiscal, por las razones que a continuación se explican.

Se debe considerar como punto de partida para el análisis de esta cláusula que para efectos de aplicación de un Convenio, los Estados han establecido determinadas reglas de calificación de los sujetos o personas comprendidas, con la finalidad de determinar la pertinencia y validez de quien desee hacer uso del Convenio. Estas reglas de calificación se encuentran concatenadas con los artículos o cláusulas primeras de los

---

<sup>142</sup> Es preciso comentar que la categoría jurídica “abuso de convenio” ha sido reconocida ya por los Modelos de Convenio de la OCDE y de la ONU, así como en diversa y nutrida doctrina calificada, por lo que debe excluirse de la lectura del presente trabajo, una connotación negativa hacia el uso del término “abuso” o “abusivo”.

modelos ONU y OCDE así como en los Convenios celebrados por los Estados. Nos referimos a las cláusulas de “personas comprendidas” existentes en el artículo 1 de los Modelos OCDE y ONU<sup>143</sup>. Norma que también existe en el Modelo ecuatoriano como artículo 1 igual: “*ámbito subjetivo*”<sup>144</sup>.

El contenido de esta norma, tanto para el Modelo OCDE, ONU y ecuatoriano, establece que el Convenio tributario “*se aplicará a las personas que sean residentes de uno de los Estados contratantes o de ambos*”<sup>145</sup>.

De acuerdo al consenso entre los comentarios al artículo 1 del Modelo OCDE y ONU, esta disposición evolucionó con el paso del tiempo dado que en sus inicios, la cláusula estipulaba un alcance más limitado dirigido exclusivamente a los ciudadanos en general. Sin embargo, por su parte los comentarios al artículo 1 del Modelo ONU si hacen una referencia también a la existencia de Convenios con cláusulas muy amplias cuando refieren que el Convenio aplicará a “*los contribuyentes de una Parte Contratante*” lo cual permite que cualquier persona natural o física, que se sujete a imposición de un Estado, así sea por determinadas rentas, aun no ostentando la calidad de residente fiscal de un Estado Contratante, igual puede hacer uso del Convenio<sup>146</sup>. Esto en la actualidad, de acuerdo a lo que refieren los comentarios a los modelos ha sido superado.

Ahora bien, dicho lo anterior, luego de establecer el ámbito subjetivo del Convenio o las personas comprendidas dentro del convenio, se pasa a analizar las reglas de calificación. Estas normas se incorporan como parte de las cláusulas de residencia, dado que una vez determinado que quien puede hacer uso del convenio es un residente de un Estado Parte, posteriormente se debe hacer la calificación de quien se puede considerar entonces como un residente de un Estado Parte.

En este sentido, tanto en el Modelo OCDE, ONU y ecuatoriano, la cláusula de residencia se contiene en el artículo 4, y determina quién se califica como residente para efectos de ser beneficiario de un Convenio. A continuación se muestra un cuadro comparativo sobre la disposición de residencia en cada uno de los Modelos de

---

<sup>143</sup> Véase el contenido de los artículos 1 de los Modelos OCDE y ONU citados anteriormente.

<sup>144</sup> Artículo 1 “Ámbito Subjetivo” Modelo de Convenio de la República del Ecuador para evitar la doble imposición tributaria.

<sup>145</sup> *Ibidem*

<sup>146</sup> Comentarios al Artículo 1, Convención Modelo ONU, Modelo de Convenio OCDE. Véase la referencia citada anteriormente.

Convenio, para establecer, determinar y visualizar claramente cuáles son las diferencias existente en cada una de las disposiciones:

### Cuadro comparativo No. 1

#### Cláusula Residente

| MODELO OCDE  | MODELO ONU  | MODELO ECUATORIANO   |
|--|---|--|
| <b>Art. 4. Residente</b>   | <b>Art. 4. Residente</b>  | <b>Art. 4. Residente</b>   |
| 1. A los efectos de este Convenio, la expresión “residente de un Estado contratante” significa toda persona que, en virtud de la legislación de ese Estado, esté sujeta a imposición en el mismo en razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga, incluyendo también a ese Estado y a sus subdivisiones políticas o entidades locales. Esta expresión no incluye, sin embargo, a las personas que estén sujetas a imposición en ese Estado exclusivamente por la renta que obtengan de fuentes situadas en el citado Estado o por el patrimonio situado en el mismo. | 1. A los efectos de la presente Convención, la expresión “residente de un Estado contratante” significa toda persona que, en virtud de la legislación de ese Estado, esté sujeta a impuestos en él por razón de su domicilio, residencia, lugar de constitución, sede de dirección o cualquier otro criterio análogo, y abarca también a ese Estado y a sus subdivisiones políticas o sus administraciones locales. La expresión, sin embargo, no incluirá a las personas que solo estén sujetas a impuestos en ese Estado si obtienen rentas de fuentes en ese Estado o de capitales situados en él. | 1. A los efectos de este Convenio, la expresión “residente de un Estado Contratante” significa toda persona que, en virtud de la legislación de ese Estado, esté sujeta a imposición en el mismo por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección, lugar de constitución o cualquier otro criterio de naturaleza análoga e incluye también al propio Estado y a cualquier subdivisión política o autoridad local. Sin embargo, esta expresión no incluye a las personas que estén sujetas a imposición en ese Estado exclusivamente por la renta que obtengan de fuentes situadas en el citado Estado. |

Fuente: Modelo OCDE, Modelo ONU, Modelo ecuatoriano. **Elaboración:** el Autor

Como se puede observar de lo anterior, tanto las cláusulas del Modelo OCDE como el Modelo ecuatoriano son idénticas, y difieren de la cláusula de Modelo ONU únicamente en cuestiones de forma. En las tres cláusulas, existe el consenso de calificar como residente a la persona natural o jurídica que está sujeta a impuestos en un Estado Contratante en razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga, excluyendo de la misma manera a las personas que solo

estén sujetas a impuestos en ese Estado si obtienen rentas de fuentes en ese Estado o de capitales situados en él<sup>147</sup>.

Pues bien, determinado lo anterior, se puede establecer que las reglas de calificación de un Convenio permiten a los Estados Contratantes otorgar los beneficios fiscales atribuibles en razón del Convenio; sin embargo, es exactamente en este punto en donde se ha producido problemas en la aplicación práctica de los Convenios, dado que una cláusula de residencia es fácil de cumplir cuando el único requisito para ser residente de un Estado Contratante, por ejemplo, para el caso de personas jurídicas es el del domicilio de constitución o incorporación.

Es en este orden de ideas, que la cláusula de limitación de beneficios toma un protagonismo único para develar lo que puede configurar un abuso o uso indebido de un convenio tributario. Por consiguiente, se pasa a analizar la doctrina calificada, en relación a la figura de los abusos y cómo esta concatena con la cláusula de limitación de beneficios, para que de esta manera se deleve claramente la funcionalidad y naturaleza de esta cláusula.

Para dar inicio al análisis doctrinario, es preciso mencionar que la cláusula de limitación de beneficios es reconocida sin discusión alguna por la doctrina como una de las medidas específicas para evitar y contrarrestar el “*treaty shopping*” o “*compra de tratados*”; figura elusiva de la fiscalidad internacional en la que se reconoce la práctica del uso de convenios de un país y otro con la finalidad de que mediante un intermediario se obtenga una optimización fiscal.

El profesor Vega Borrego explica con acertada claridad y abundante revisión bibliográfica esta figura elusiva que da origen a una de cláusulas antiabuso: la limitación de beneficios. Primeramente señala que las denominadas estructuras *treaty shopping* otorgan la posibilidad de reducir la carga fiscal global, por un lado reduciendo la imposición en la fuente haciendo uso de un convenio de doble imposición y por el otro, usando un régimen fiscal favorable en el Estado de la residencia de la sociedad intermedia o conductora<sup>148</sup>.

---

<sup>147</sup> Véase referencia en nota a pie no. 144.

<sup>148</sup> Félix Alberto Vega Borrego, *Las medidas contra el treaty shopping*, (Instituto de Estudio Fiscales, Madrid, 2003), 67.

Segundo, el treaty shopping es posible por la facilidad al acceso de la aplicación del Convenio, como se mencionaba anteriormente. El autor manifiesta que: “para que un convenio sea aplicable basta con estar sujeto a tributación en un Estado por la renta mundial obtenida. Las personas que están sujetas en un Estado por obligación personal de contribuir tienen en principio, derecho a la aplicación del convenio según los arts. 1 y 4 del Modelo OCDE”<sup>149</sup> como ya se verificó anteriormente.

De ahí que la discusión que plantea más adelante el autor es de indiscutible valía, y es que el profesor Víctor Uckmar en 1956 ya revelaba una cuestión que a lo largo de los años se ha ido ratificando como un elemento muy importante a considerar para la aplicación de los convenios de doble imposición, y esto es la calificación de residente fiscal para ser beneficiario de un convenio.

Para este autor italiano, el acceso a un convenio por el criterio definitorio del lugar de incorporación o constitución de una compañía ofrece “*cierto grado de flexibilidad al contribuyente*”<sup>150</sup>, que por esta razón le permite elegir la jurisdicción sobre la cual se sujetará la imposición.

Para poner en contexto esta información, se debe considerar que para acceder a un convenio tributario solo basta acreditar la residencia fiscal de la entidad (sea persona natural o jurídica) como ya se mencionó en el ejemplo citado anteriormente. Es por esta razón que para acceder a los beneficios de un convenio, basta con ubicar la residencia fiscal de una entidad en una jurisdicción con la cual el Estado con quien se vaya a realizar una operación comercial tiene un convenio y con ella se estaría configurando una estructura de treaty shopping. Es por la facilidad que puede llegar a ser, la ubicación de una entidad en un país con el cual una tercera parte tiene un Convenio tributario suscrito, lo que va configurando la necesidad de establecer una cláusula de limitación de beneficios.

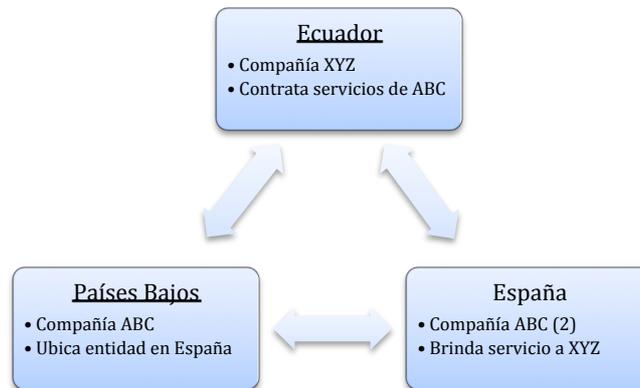
Para efectos de comprender cual podría ser el alcance de una cláusula de limitación de beneficios, a continuación se muestra un gráfico descriptivo con un ejemplo clásico y muy simple, de cómo opera una práctica común de un esquema de

---

<sup>149</sup> *Ibíd.*

<sup>150</sup> Uckmar, Víctor., “Influencia del domicilio, de la residencia y de la nacionalidad en el Derecho tributario, RDFHP, núm. 24, 1956, pp. 579 a 592. \_\_\_\_\_. *Elusión fiscal y evasión fiscal*”, CDFI, vol. LXVIIIa, Kluwer, Deventer, 1983, pp. 147 a 189.

treaty shopping; en la que tres compañías de tres Estados Contratantes realizan actividades económicas:



En el gráfico anterior vemos una operación clásica de treaty shopping. La compañía XYZ, incorporada en el Ecuador, con residencia fiscal en ese país y sujeta a imposición por todas sus rentas, decide contratar servicios con la compañía ABC, incorporada y residente fiscal en Países Bajos. No existe convenio entre Ecuador y Países Bajos por lo que la compañía ABC decide estructurar la operación para realizarla desde España, país con el que si existe un convenio con Ecuador. La compañía ABC crea una nueva entidad en España bajo el nombre de ABC (2) que será la que ofrezca los servicios a XYZ de Ecuador. Para efectos de aplicación del CDI entre Ecuador y España, al ser ABC (2) una entidad incorporada y residente fiscal de España, es aplicable los beneficios del Convenio. De acuerdo al artículo 7 del CDI entre Ecuador y España, los beneficios empresariales solo se sujetarán a imposición en el país de la residencia, es decir en España. Por su parte ABC (2) trasladará los beneficios a Países Bajos aplicando el Convenio existente entre ese país con España. Ecuador, finalmente, se queda sin la imposición en la residencia de los ingresos generados por ABC Países Bajos, que sin la estructuración de un treaty shopping se hubiera sujetado a una retención en el Ecuador por dicho ingreso, pero que, por razón de la aplicación del CDI entre Ecuador y España, se sujetaron a imposición española.

Por consiguiente, conociendo la práctica regular de este tipo de estructuras y planificación fiscal, esto ha dado origen, entre otras razones, a la cláusula antiabuso de limitación de beneficios, la mismas que como bien indica su nombre y denominación

busca limitar el acceso y el uso de los convenios, para que sean única y exclusivamente permitidos para los residentes fiscales que efectivamente cumplan con criterios sustanciales de residencia y que no solo sea el efecto de una estructuración jurídica alterable fácilmente en el tiempo.

Es por anterior que debemos concluir que la cláusula de limitación de beneficios se concibe como uno de los instrumentos que otorga los elementos y herramientas suficientes para evitar el abuso o uso indebido del convenio o tratado cuando los “residentes de un Estado Contratante” desean usar artificiosamente un Convenio tributario.

En este orden de ideas, se pasa a analizar a continuación el contenido de la cláusula de limitación de beneficios para establecer sus características y elementos configuradores, los mismos que permiten, como su nombre lo indica limitar los beneficios a los residentes de los Estados Contratantes que con cumplan con las condiciones y requisitos exigidos por esta cláusula.

### **3.2 La cláusula de limitación de beneficios, características y elementos configuradores**

Para revisar las características y elementos configuradores de la cláusula de limitación de beneficios, es necesario desentrañar las bases que dan nacimiento al concepto de abuso de convenio, por lo que es preciso revisar los comentarios y doctrina generada alrededor de los convenios tributarios así como la legislación interna de los Estados sobre la aplicación de los mismos. Una primera institución de la legislación local que se debe repasar es la del fraude a la ley.

El fraude de ley es un elemento configurador de una cláusula de limitación de beneficios. Es decir, si se configura un fraude a la ley, por consiguiente puede existir un fraude a un convenio, lo que consecuentemente deberá activar una cláusula antiabuso como la limitación de beneficios. En este paraguas se puede afirmar que el fraude a la ley es un elemento configurador para la cláusula la limitación de beneficios.

El Código Civil ecuatoriano es el que establece el concepto de abuso de ley, bajo la legislación de este país. El artículo innumerado agregado a continuación del artículo 36 establece:

“Art. ... .- Constituye abuso del derecho cuando su titular excede irrazonablemente y de modo manifiesto sus límites, de tal suerte que se perviertan o se desvíen, deliberada y voluntariamente, los fines del ordenamiento jurídico.”<sup>151</sup>

Para razonar lo anterior es preciso reflexionar que los convenios internacionales se vuelven parte del ordenamiento jurídico de un país de acuerdo a lo que la Constitución establece al respecto. En el caso ecuatoriano, el artículo 417 ajusta a los tratados internacionales a lo establecido en la Constitución. Así también de acuerdo a la Carta Magna existe una jerarquía en la aplicación de las normas establecida de la siguiente manera:

“Art. 425.- El orden jerárquico de aplicación de las normas será el siguiente: La Constitución; los tratados y convenios internacionales; las leyes orgánicas; las leyes ordinarias; las normas regionales y las ordenanzas distritales; los decretos y reglamentos; las ordenanzas; los acuerdos y las resoluciones; y los demás actos y decisiones de los poderes públicos.

En caso de conflicto entre normas de distinta jerarquía, la Corte Constitucional, las juezas y jueces, autoridades administrativas y servidoras y servidores públicos, lo resolverán mediante la aplicación de la norma jerárquica superior.”<sup>152</sup>

Ahora bien, no se puede limitar o estudiar el concepto del fraude a la ley desde una perspectiva civilista únicamente, sin tener una lectura desde la perspectiva de la materia especializada del presente trabajo, es decir desde la fiscal. El Código Tributario establece las regulaciones a las que se someten las relaciones jurídicas provenientes de los tributos, entre los sujetos activos y los contribuyentes o responsables de aquellos. En este cuerpo legal se ubica la supremacía de las leyes tributarias sobre leyes ordinarias, los principios tributarios, el poder tributario del Estado y el Principio de Reserva Legal<sup>153</sup>.

Es pertinente señalar que el Código Tributario establece en el artículo 17 el principio de sustancia sobre la forma en el ordenamiento jurídico ecuatoriano, por el

---

<sup>151</sup> Codificación del Código Civil. Suplemento del Registro Oficial No. 46 de 24 de junio de 2005. Artículo innumerado agregado a continuación del artículo 36.

<sup>152</sup> Constitución de la República del Ecuador. Registro Oficial No. 449 de 20 de octubre de 2008

<sup>153</sup> CT (citado anteriormente), artículos 1, 2, 3, 4 y 5.

cual establece como se califica el hecho generador, de acuerdo a si responde a un acto jurídico o un acto económico. La norma mencionada dispone lo siguiente:

“Cuando el hecho generador consista en un acto jurídico, se calificará conforme a su verdadera esencia y naturaleza jurídica, cualquiera que sea la forma elegida o la denominación utilizada por los interesados.

Cuando el hecho generador se delimite atendiendo a conceptos económicos, el criterio para calificarlos tendrá en cuenta las situaciones o relaciones económicas que efectivamente existan o se establezcan por los interesados, con independencia de las formas jurídicas que se utilicen.”<sup>154</sup>

Por lo anterior, la norma del Código Tributario, en lo que respecta a la sustancia sobre la forma y calificación del hecho generador, ya nos da un acercamiento importante para identificar lo que podría ser o podría configurar un abuso de un convenio.

Adicionalmente, existen normas para la aplicación de impuestos, que son de carácter específico para evitar el abuso de la ley o el abuso de un Convenio. Así por ejemplo, para el caso de deducibilidad de impuesto a la renta, sin retenciones en la fuente por pagos al exterior, existe una norma que limita el abuso de un convenio tributario.

Para explicar lo anterior, a continuación se cita la norma del artículo 30 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, relacionada con la deducibilidad por pagos al exterior:

“Art. 30.- Deducción por pagos al exterior.- Son deducibles los pagos efectuados al exterior que estén directamente relacionados con la actividad en el Ecuador y se destinen a la obtención de rentas gravadas.

Los pagos efectuados al exterior son deducibles siempre que se haya efectuado la correspondiente retención en la fuente de Impuesto a la Renta. Si el sujeto pasivo omitiere la retención en la fuente, será responsable del pago del impuesto, caso en el cual el valor de la retención deberá ser considerado como

---

<sup>154</sup> *Ibidem*, Art. 17.

gasto no deducible en la conciliación tributaria de su declaración de impuesto a la renta para el ejercicio fiscal correspondiente.

(...)

*En caso de establecerse que el contribuyente utilizó a un intermediario, ubicado en un país con el cual se haya suscrito un convenio de doble tributación, con el fin de realizar una triangulación y beneficiarse de la exención de la retención en la fuente, la Administración Tributaria podrá determinar el impuesto a pagar sin perjuicio de las responsabilidades penales a las que hubiere lugar.”*

Como se puede observar de lo anterior, la norma local ya establece una disposición antiabuso para limitar el uso de un convenio, cuando se verifique que la pretensión de la utilización de un convenio es la de obtener un beneficio de una exoneración de retención en la fuente.

Del texto de la norma anterior, es también importante notar que existe una referencia hacia la legislación local penal. Esta referencia de carácter penal no es sino un recordatorio de la existencia en la legislación local, de las posibles consecuencias punitivas por el uso indebido o abuso de un convenio tributario. Si bien esta posición no ha sido del todo posicionada en el Ecuador, la existencia de un tipo penal en el Ecuador cuyo acto punible podría ser ubicado dentro de la configuración de un abuso o uso indebido de un Convenio, si abre las puertas al debate, para considerar que en el Ecuador, el uso indebido o el abuso de un Convenio, siempre y cuando se haya producido de manera dolosa, está sancionado penalmente en el Ecuador.

Para complementar esta línea de ideas, a continuación se pasa a revisar la material penal tributaria en relación a la configuración de un fraude a la ley o un abuso a la ley, por el cual la norma reconocería cuando se produce un acto de esta naturaleza:

“Artículo 298.- Defraudación tributaria.- La persona que simule, oculte, omita, falsee o engañe en la determinación de la obligación tributaria, para dejar de pagar en todo o en parte los tributos realmente debidos, en provecho propio o de un tercero, será sancionada cuando:

(...)

16. Extienda a terceros el beneficio de un derecho a subsidios, rebajas, exenciones, estímulos fiscales o se beneficie de los mismos sin derecho.

17. Simule uno o más actos, contratos para obtener o dar un beneficio de subsidio, rebaja, exención o estímulo fiscal.”<sup>155</sup>

Es por las disposiciones penales anteriores, contenidas en los numerales 16 y 17 del artículo 298 del Código Orgánico Integral Penal, que se podría pensar que existe la responsabilidad penal tributaria en el caso de un uso indebido o abuso de un convenio tributario. Sin embargo, es pertinente señalar que dicha configuración debe estar concatenada con una acción de simulación, ocultación, omisión, falseo o engaño a la Autoridad Tributaria y siempre considerando la premisa de que debe existir la conciencia y voluntad de ejecutar el daño, es decir actuar con dolo.

Ahora bien, habiéndose revisado la normativa local anterior, tanto civil, como tributaria e incluso hasta penal, se puede concluir fehacientemente que existen normas locales que permiten definir y conocer el alcance del abuso de la ley o abuso del derecho. Revisado esto, a continuación se pasa a analizar más de cerca la cláusula de limitación de beneficios, materia de estudio.

Sin perjuicio de lo mencionado en líneas anteriores, se hace un pequeño paréntesis para señalar que la categorización de un abuso de un convenio podría presentar algunas dificultades para su determinación, dependiendo desde la perspectiva o el enfoque que se observe a la operación. Es decir, la configuración de abuso de un convenio se podría mirar desde la perspectiva de posiciones contrarias; por un lado se podría afirmar que el abuso de un convenio tributario constituye un fraude a la ley, por la sujeción que tiene el convenio al ordenamiento jurídico interno de los países partes, de tal manera esto se ata en una relación directa al concepto del derecho positivo de defraudar un expreso mandato de la ley. La segunda perspectiva estaría enfocada en los criterios que se usan para la aplicación de un determinado convenio en relación al principio de legalidad y el principio de reserva de ley, en la cual se puede afirmar que considerando que los convenios no establecen a *prima facie* límites de aplicación o enumeración de exclusiones sobre los sujetos que aplican, se puede aplicar y usar un convenio sin limitaciones. Es por estas razones que tener una cláusula de limitación de beneficios lo

---

<sup>155</sup> Código Orgánico Integral Penal, artículo 298, defraudación tributaria.

más adecuado y acorde para los convenios tributarios ya que de esta manera se encuentra regulada su aplicación.

Analizado lo anterior, a continuación se pone en consideración un cuadro resumen que muestra la estructura de la cláusula de limitación de beneficios de acuerdo al Modelo OCDE, Modelo ONU y Modelo ecuatoriano. Adicionalmente, en el Anexo Once se podrá observar al tenor literal el contenido específico de cada disposición dentro de la cláusula.

Utilizando el método comparativo, se ha revisado y analizado tanto la cláusula de limitación de beneficios del Modelo OCDE, así como la cláusula del Modelo ONU, para finalmente revisar y comparar con la cláusula del Modelo ecuatoriano.

Dicho lo anterior, se pasa a revisar la estructura de la cláusula de limitación de beneficios, lo que establece en líneas generales y las seis disposiciones en su estructura, que configuran sus elementos esenciales, condiciones, requisitos y elementos configuradores. A continuación se expone el cuadro resumen:

**Cuadro No 2**  
**Estructura Cláusula Modelo de Limitación de Beneficios**

| MODELO OCDE<br>(2010)  | MODELO ONU (2011) | MODELO<br>ECUATORIANO (2009) |
|--|-------------------|------------------------------|
| <b>Art. 25.- Limitación de beneficios.-</b>  |                   |                              |
| <b>a. Limitación del beneficio a residentes que no “reúnen condiciones necesarias” / que “no son personas calificadas”</b>   |                   |                              |
| Se establece que solo los residentes que reúnan las condiciones necesarias o cumplan las consideraciones de personas calificadas, pueden ser beneficiarias de los beneficios del Convenio tributario.  |                   |                              |
| <b>b. Características de las “condiciones necesarias” / consideración de “persona calificada”</b>  |                   |                              |
| Se establecen los requisitos, condiciones y consideraciones que deberán cumplir las personas físicas, las personas jurídicas, entidades o sociedades de personas, y las entidades gubernamentales y organizaciones sin fines de lucro para ser consideradas o calificadas como beneficiarios del convenio. |                   |                              |

|   |
|---|
| <b>c. Excepciones a las condiciones necesarias de residente / persona calificada</b>  |
| Se establecen las excepciones por las cuales una persona que bajo las disposiciones anteriores no haya podido calificarse o ser considerada como residente, pueda beneficiarse del convenio, sin ostentar dicha calidad.  |
| <b>d. Condiciones para la parte “desproporcionada” de la renta</b>  |
| Se establecen las condiciones exigibles por las cuales la parte desproporcionada de la renta o del ingreso, no se pueden acoger a los beneficios del Convenio.  |
| <b>e. Capacidad de otorgamiento de los beneficios a residentes que no cumplen condiciones necesarias, por parte de las Autoridades Tributarias Partes / que no cumplen las consideraciones de “persona calificada”</b>  |
| Se establece la facultad por la cual se otorga a las Administraciones Tributarias Partes la capacidad de otorgar beneficios del Convenio a los residentes que de acuerdo a las disposiciones anteriores, no cumplen condiciones necesarias o no se les puede considerar “persona calificada”. |
| <b>f. Definición de “mercado de valores reconocido” / “bolsa reconocida”</b>  |
| Se establece finalmente, una disposición que define que se considerara mercado de valores reconocido o bolsa reconocida, para efectos de ser beneficiario del convenio.   |

A continuación, en el numeral 3.3 se pasará a revisar específicamente el contenido de cada una de las secciones de la cláusula de limitación de beneficios con el respectivo análisis efectuado.

### **3.3 Análisis comparado de las cláusula de limitación de beneficios en los modelos de convenios tributarios. Acercamiento a la doctrina.**

Como se ha venido profundizando, los modelos de convenios tributarios han escrito las pautas, lineamientos y criterios técnicos por los cuales los países han utilizado como guía y referencia para la negociación de sus CDIS. La cuestión de que sean los gobiernos de los países o sus administraciones tributarias los que tengan la facultad de decidir corresponde exclusivamente a un tema de soberanía y política fiscal,

que en caso del Ecuador corresponde exclusivamente al Presidente de la República y la ejerce a través del Servicio de Rentas Internas<sup>156</sup>.

Retomando al tema, en una publicación realizada por la Organización de las Naciones Unidas, denominada “Manual de las Naciones Unidas en temas específicos sobre la administración de convenios de doble tributación para países en desarrollo” publicada en inglés a finales de 2013 y traducida al español en el 2015, se destaca la importancia como referente de los modelos para el tema de convenios: “la Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la Doble Tributación entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo (Convención Modelo de las Naciones Unidas) y el Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (Convenio Modelo de la OCDE) son *modelos que utilizan los países como guía en la negociación de sus convenios, y los mismos se actualizan regularmente*”<sup>157</sup> (énfasis añadido).

Por consiguiente, el análisis de las cláusulas de limitación de beneficios propuestas por los modelos conlleva inexorablemente implícito el análisis de las cláusulas de limitación de beneficios que se encuentran desarrolladas por los Convenios celebrados por los Estados. Es decir, si bien se analizan los modelos, también se deben analizar las cláusulas negociadas, suscritas y vigentes en los ordenamientos de los países. En el caso del Ecuador puntualmente, cuando se revisen las cláusulas antiabuso, estas serán ubicadas acorde al modelo OCDE o al modelo ONU, con las reservas y modificaciones propias que se realicen producto de las negociaciones.

### **3.3.1 Cláusula de limitación de beneficios modelo OCDE**

Se puede asumir con seguridad que la construcción y desarrollo de esta cláusula, viene de la evolución de los trabajos emprendidos por la Comisión de Asuntos Sociales y Económicos de la ONU para la revisión del modelo desde el año 1966. La evolución de las operaciones comerciales internacionales y los retos de la globalización e internalización de la economía van creando los espacios y brechas que han permitido el uso indebido de convenios por parte de determinados sujetos pasivos de tributos, esto

---

<sup>156</sup> El artículo 2 de la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas establece que dicha tendrá las siguientes facultades atribuciones y obligaciones: 1. Ejecutar la política tributaria aprobada por el Presidente de la República;

<sup>157</sup> *Manual de las Naciones Unidas en temas específicos sobre la administración de convenios de doble tributación para países en desarrollo*, (Nueva York, ONU, 2015)

sin duda ha sido detectado y reflejado por las Administraciones Tributarias de los Estados, y lo que da nacimiento a la discusión y desarrollo de las cuestiones fiscales de antiabuso.

Es así como en la última revisión del Convenio de la OCDE, que data del año 2010 se agregan los comentarios y criterios técnicos que recogen los principales postulados para hacerle frente a los abusos de los convenios.

Como se ha venido explicando con anterioridad, las cláusulas de limitación de beneficios no están expresamente definidas como cláusulas autónomas incorporadas dentro de los Modelos de Convenio, sino por el contrario, se proponen textos fuera del Modelo de Convenio para que los Estados, en uso de sus facultades puedan escoger o construir medidas de limitación de beneficios de acuerdo a las necesidades que se puedan producir dentro de la realidad de cada Estado.

La propuesta de cláusula de limitación de beneficios (en adelante la “cláusula”) que ha desarrollado la OCDE se encuentra estipulada y estructurada en los siguientes términos<sup>158</sup>:

**a. Limitación del beneficio a residentes que no “reúnen condiciones necesarias”**

La cláusula inicia con una disposición general de limitación de beneficios en la cual se instituye la no aplicación del convenio a los residentes que no cumplen con las condiciones necesarias. Para el efecto, el modelo establece una lista de requisitos que los residentes (personas físicas o jurídicas) deberán cumplir para confirmar su calidad de “residente que reúne las condiciones necesarias”, de conformidad con lo solicitado por el modelo:

“1. Salvo en los casos en que este artículo disponga lo contrario, un residente de un Estado contratante que obtenga una renta de otro Estado contratante podrá

---

<sup>158</sup> “Los Estados que quieran abordar este problema de forma integral pueden tener en cuenta los siguientes ejemplos de disposiciones detalladas de limitación de beneficios, disposiciones cuyo objetivo es evitar que las personas que no sean residentes de ninguno de los Estados firmantes del Convenio puedan disfrutar de los beneficios del mismo mediante el recurso a una entidad que, en otro caso, reuniría las condiciones para ser considerada como residente de uno de esos Estados, ello sin olvidar que tal vez resulten necesarias algunas adaptaciones y que muchos países quizás prefieran otros enfoques para abordar el problema del mercadeo de tratados”. Comentarios al Artículo 1, OCDE, Modelo de Convenio... Instituto de Estudios Fiscales, Madrid), 69-70.

acogerse a todos los beneficios fiscales de este Convenio, acordados por lo demás a cualquier residente de un Estado contratante, *sólo si ese residente “reúne las condiciones necesarias”* definidas en el apartado 2 y cumple los otros requisitos que exige el presente Convenio para la concesión de tales beneficios.”<sup>159</sup> (énfasis añadido).

#### **b. Características de las “condiciones necesarias”**

De acuerdo a la cláusula, los residentes que se acogieren al convenio, de acuerdo a lo establecido en el párrafo uno de la cláusula, deberán reunir y cumplir las siguientes condiciones necesarias para calificar como residente que puede aplicarse en su beneficio el convenio para evitar la doble imposición. El presente párrafo dos del modelo de cláusula contiene la división de las personas en personas físicas, entidades estatales, sociedades de acuerdo a condiciones y finalmente entidades jurídicas fiscalmente exoneradas tales como fundaciones y organizaciones benéficas:

“2. Se entenderá que una persona residente de un Estado contratante reúne las condiciones necesarias en un año fiscal únicamente cuando se trate de:

- a) una persona física;
- b) una entidad estatal que reúna las condiciones necesarias;
- c) una sociedad, cuando

(i) la categoría principal de sus acciones cotice en un mercado de valores reconocido según lo estipulado en los apartados a) o b) del apartado 6 y sea objeto de operaciones ordinarias en uno o más mercados de valores reconocidos,

o (ii) al menos el 50 por ciento de los derechos de voto y del valor de las acciones de la sociedad sea propiedad, ya sea directa o indirectamente, de un número igual o inferior a cinco sociedades con derecho a disfrutar de los beneficios fiscales de conformidad con el apartado (i) de la presente letra, siempre que –en el caso de que la propiedad sea por sociedad interpuesta– cada uno de los propietarios resida en uno de los Estados contratantes;

d) una organización benéfica o cualquier otra entidad fiscalmente exenta, siempre que, en el caso de un fondo de pensiones –pension trust– o cualquier

---

<sup>159</sup> OCDE, *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio*, (Madrid, 2010), 70-1

otra entidad cuyo objeto sea proporcionar una pensión u otros beneficios similares, más del 50 por ciento de los beneficiarios, de los miembros o de los partícipes sean personas físicas residentes en alguno de los Estados contratantes;

o e) una persona que no sea una persona física, cuando:

(i) al menos durante la mitad del ejercicio fiscal, las personas que reúnan las condiciones necesarias en virtud de las letras a), b) o d) o del subapartado (i) de la letra c) sean propietarias, de forma directa o indirecta, de al menos el 50 por ciento de la totalidad de los derechos de voto y del valor de las acciones o cualesquiera otras participaciones en los beneficios de la persona, y

(ii) menos del 50 por ciento de la renta bruta de la persona durante el ejercicio fiscal en cuestión se abone o devengue, directa o indirectamente, a favor de personas que no sean residentes de ninguno de los Estados contratantes, efectuándose los pagos en forma de importes desgravables a efectos de los impuestos a los que se aplica el presente Convenio en el Estado de residencia de la persona (quedando excluidos los pagos con arreglo al principio de plena competencia• que se realicen en el desarrollo ordinario de un negocio por servicios o por bienes corporales, así como los que se abonen a un banco en relación con obligaciones financieras, siempre que, en el caso de que el banco no sea residente de un Estado contratante, el pago sea imputable a un establecimiento permanente del banco ubicado en uno de los Estados contratantes).<sup>160</sup>

### **c. Excepciones a las condiciones necesarias de residente**

La cláusula establece determinadas excepciones a la calificación *de residente que reúne las “condiciones necesarias”* para el caso en el que determinados residentes no puedan acceder al beneficio por incurrir en algunas de las reglas de clasificación anterior. Adicionalmente es presumible que el presente párrafo tres corresponda a evitar que la limitación de los beneficios recaiga sobre los residentes que hayan incurrido a través del párrafo dos *ibidem* como sujetos no residentes. Para el efecto la cláusula ha creado la categoría jurídica de “persona que participa activamente en un negocio” para el otorgamiento de los beneficios del convenio. A continuación se revisa en que casos se

---

<sup>160</sup> OCDE, *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio*, (Madrid, 2010), 70-1

aplica la clasificación o consideración de “persona que participa activamente en un negocio”:

“3. a) Una persona residente de un Estado contratante podrá disfrutar de los beneficios del Convenio en relación con un elemento de su renta procedente de otro Estado, con independencia de que dicha persona reúna o no las condiciones necesarias, siempre y cuando participe activamente en un negocio en el Estado mencionado en primer lugar (negocio que no podrá consistir en la realización o la gestión de inversiones por cuenta del residente, salvo cuando se trate de actividades relacionadas con la banca, los seguros o con valores y cuando las lleve a cabo una entidad bancaria, una compañía de seguros o una agencia de valores reconocida) y la renta procedente del otro Estado contratante se obtenga en relación con o como resultado de dicho negocio, cumpliendo el residente el resto de los requisitos que exige el Convenio para la obtención de los beneficios de los que se trate.

b) Cuando el residente o cualquiera de las empresas asociadas a este desarrollen una actividad empresarial en el otro Estado contratante donde se genera un elemento de su renta, será de aplicación la letra a) a esta parte de su renta solamente si la actividad que se desarrolla en el Estado mencionado en primer lugar es sustancial en relación con la que se lleva a cabo en el otro Estado. El que una actividad sea sustancial o no a efectos del presente apartado se determinará teniendo en cuenta el conjunto de los hechos y de las circunstancias.

c) Para determinar si una persona participa activamente en un negocio en un Estado contratante, en el marco de la letra a) del presente apartado, se entenderá que dicha persona participa en todas aquellas actividades que desarrolle una sociedad de personas –partnership– de la que sea socio, así como en las actividades que lleven a cabo personas que estén vinculadas con él. Se entenderá que dos personas están vinculadas cuando una de ellas posea al menos el 50 por ciento de cualesquiera participaciones en los beneficios de la otra (o, en el caso de una sociedad, al menos el 50 por ciento de la totalidad de los derechos de voto y del valor de las acciones), o cuando otra persona posea, directa o indirectamente, al menos el 50 por ciento de cualesquiera participaciones en los beneficios de cada una de las personas (o, en el caso de una sociedad, al menos el 50 por ciento de la totalidad de los derechos de

voto y del valor de las acciones). En cualquier caso, se entenderá que una persona está vinculada con otra cuando, a juzgar por los hechos y las circunstancias, resulte que una de ellas controla a la otra o que ambas están bajo control de una misma persona o personas.”<sup>161</sup>

#### **d. Condiciones para la parte “desproporcionada” de la renta**

La cláusula establece condiciones especiales para la parte de la renta considerada desproporcionada:

“4. Pese a lo mencionado en las disposiciones anteriores del presente artículo, si una sociedad residente de un Estado contratante, o una sociedad bajo cuyo control está colocada esta, tiene en circulación una categoría de acciones:

- a) que está sujeta a unas condiciones u otras exigencias que confieren a sus titulares el derecho a percibir una porción de la renta de la sociedad procedente de otro Estado contratante mayor de la que percibirían esos mismos titulares de no existir dichas condiciones o exigencias (“la parte desproporcionada de la renta”); y
- b) cuyos derechos de voto y valor son propiedad en un 50 por ciento o más de unas personas que no reúnen las condiciones necesarias para acogerse a los beneficios de este Convenio,

dichos beneficios no serán aplicables a la parte desproporcionada de la renta.”<sup>162</sup>

#### **e. Capacidad de otorgamiento de los beneficios a residentes que no cumplen condiciones necesarias, por parte de las Autoridades Tributarias Partes**

Esta disposición de la cláusula es, sin lugar a dudas, singularmente atractiva, dado que se otorga la facultad a las administraciones tributarias de los Estados ha aceptar como beneficiarios del convenio a residentes que no hayan cumplido con las condiciones y requisitos establecidos en el párrafo dos de la cláusula.

“5. Un residente de un Estado contratante, que no reúna las condiciones necesarias de conformidad con las disposiciones del apartado 2 ni tenga derecho a los

---

<sup>161</sup> OCDE, *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio*, (Madrid, 2010), 71-2

<sup>162</sup>

beneficios con arreglo a los apartados 3 ó 4, podrá acogerse, no obstante, a los beneficios fiscales del Convenio si la autoridad competente de ese otro Estado contratante determina que el establecimiento, la adquisición o el mantenimiento de dicha persona y el desarrollo de sus operaciones no perseguía como uno de sus objetivos principales la posibilidad de acogerse a los beneficios fiscales al amparo del Convenio.”<sup>163</sup>

Por otro lado, la cláusula en su párrafo seis establece la disposición por la cual se deberá señalar los mercados de valores que serán los reconocidos por los Estados Parte, para efectos de la aplicación de la cláusula, particularmente el párrafo dos relacionado con la calificación de residente que cumpla los requisitos necesarios:

“6. A efectos del presente artículo, el término “mercado de valores reconocido” significa:

- a) en el Estado A .....
- b) en el Estado B .....
- y
- c) cualquier otro mercado de valores que las autoridades competentes acuerden reconocer como oficial a efectos del presente artículo”<sup>164</sup>.

Finalmente, toda vez que se ha revisado y analizado a detalle y profundidad la cláusula de limitación de beneficios de la OCDE, a continuación se pasa a revisar la cláusula de limitación de beneficios de la ONU, de tal manera que se pueda identificar y determinar las semejanzas y diferencias de cada uno de los contenidos de las cláusulas antiabuso. El Anexo Once del presente trabajo, contiene el texto integro de cada sección de la cláusula a modo de cuadro comparativo.

### **3.3.2 Cláusula de limitación de beneficios modelo ONU**

Como se verá a continuación, la cláusula de limitación de beneficios de la ONU no revestirá de mayores diferencias o diferencias sustanciales y significativas a los postulados ya referidos y propuestos por la cláusula de limitación de beneficios de la

---

<sup>163</sup> OCDE, *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio*, (Madrid, 2010), 72

<sup>164</sup> *ibíd.*, 72.

OCDE. No obstante, para no perder el rigor académico ni la técnica y metodología desarrollada en el presente trabajo de tesis, a continuación se expone en los mismos términos del análisis de la cláusula del modelo OCDE, el análisis de la cláusula de limitación de beneficios de la ONU:

**a. Limitación del beneficio a residentes que son “personas calificadas”**

Al igual que se indicó respecto de la cláusula OCDE, la cláusula antiabuso de la ONU (en adelante “cláusula”) inicia con una disposición general de limitación de beneficios en la cual se inhabilita” la aplicación del convenio a los residentes que no cumplen con la clasificación y consideración de “personas calificadas” de acuerdo a las condiciones y requisitos creados para el efecto en el párrafo dos de la cláusula.

Si bien las categorías en OCDE y ONU son diferentes, para efectos didácticos y académicos, la consideración de “residente que no cumple los requisitos necesarios” de OCDE tiene las mismas connotaciones y efectos jurídicos en la cláusula que la consideración de “personas calificadas” de ONU.

Por lo anterior, a continuación se revisa la lista de requisitos de calificación que los residentes (personas físicas o jurídicas) deberán satisfacer para confirmar su calidad de “persona calificada”, de conformidad con lo solicitado por el modelo ONU:

“1. Salvo disposición en contrario del presente artículo, un residente de un Estado contratante que perciba ingresos del otro Estado contratante tendrá derecho a todos los beneficios de la presente Convención reconocidos a los residentes de un Estado contratante *únicamente si ese residente es una “persona calificada” de acuerdo con la definición del párrafo 2 y cumple las otras condiciones de la presente Convención para obtener dichos beneficios.*”<sup>165</sup>

**b. Consideración de “persona calificada”**

De acuerdo a la cláusula ONU, se obtiene la consideración de persona calificada con la cual se obtendrán los beneficios del convenio, aquellos residentes que cumplan con las condiciones y requisitos establecidos en el presente párrafo dos de la cláusula. La disposición contiene la distinción entre los siguientes tres tipos de sujetos: a) personas

---

<sup>165</sup> *Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo*, (Nueva York, ONU, 2011), 61

físicas, b) entidades gubernamentales calificadas, c) las sociedades de acuerdo a los requisitos y condiciones establecidas; y, d) organizaciones benéficas y cualquier otra entidad exonerada de impuestos. Como se podrá recordar del modelo OCDE, se cumplen los mismos preceptos en relación a OCDE y ONU:

“2. Un residente de un Estado contratante es una persona calificada durante un año fiscal únicamente si dicho residente es:

- a) Una persona física;
- b) Una entidad gubernamental calificada;
- c) Una sociedad, si
  - i) la clase principal de sus acciones cotiza en una bolsa reconocida especificada en el apartado a) o b) del párrafo 6 y se negocia habitualmente en una o más bolsas reconocidas, o
  - ii) al menos el 50% del total de los derechos de voto y del valor de las acciones de la sociedad es propiedad directa o indirecta de cinco o menos sociedades con derecho a percibir beneficios en virtud del inciso i) de este apartado, siempre que, en el caso de propiedad indirecta, cada propietario intermedio sea residente de uno de los Estados contratantes;
- d) Una organización benéfica u otra entidad exenta de impuestos, siempre que, en el caso de un fondo de pensiones o cualquier otra organización establecida exclusivamente para el pago de pensiones u otros beneficios semejantes, más del 50% de los beneficiarios, miembros o participantes de la persona sean personas físicas residentes en uno de los Estados contratantes; o
- e) Una persona que no sea una persona física, si:
  - i) Durante al menos el 50% de los días del año fiscal las personas calificadas en virtud de los apartados a), b) o d) o del inciso i) del apartado c) de este párrafo poseen, directa o indirectamente, al menos el 50% del total de los derechos de voto y del valor de las acciones u otros beneficios contractuales con respecto a la persona, y
  - ii) Menos del 50% del ingreso bruto de la persona en el año imponible se paga o asigna, directa o indirectamente, a personas que no son residentes de ninguno de los Estados contratantes en forma de pagos que sean deducibles a los

efectos de los impuestos contemplados en esta Convención en el Estado de residencia de la persona (pero con exclusión de los pagos en condiciones de plena competencia en las actividades comerciales ordinarias para los servicios o propiedades tangibles y pagos en relación con las obligaciones financieras con un banco, siempre que, cuando dicho banco no sea residente de un Estado contratante, el pago sea atribuible a un establecimiento permanente de dicho banco sito en uno de los Estados contratantes).”<sup>166</sup>

### c. Excepciones a las consideraciones de “persona calificada”

Al igual que se pudo analizar en el tercer párrafo de la cláusula antiabuso de la OCDE, el modelo ONU también establece excepciones a las consideraciones de “persona calificada”, conforme se describirá a continuación. En este caso, la cláusula distingue la calificación de “*persona que se encarga activamente de las actividades comerciales*” para efectos del otorgamiento de los beneficios fiscales del convenio. A igual que en el caso analizado de la OCDE, por su parte la cláusula ONU también establece el tratamiento que se le deberá dar a los sujetos de rentas que no califiquen como persona calificada y que aun así, por el cumplimiento de las condiciones de este párrafo, si podrán hacer uso de los beneficios fiscales del convenio:

“3. a) Todo residente de un Estado contratante tendrá derecho a los beneficios de la Convención con respecto a un elemento de renta, derivado del otro Estado, con independencia de que el residente sea o no una persona calificada, si se encarga activamente de las actividades comerciales en el primer Estado (salvo la realización o gestión de inversiones por cuenta propia del residente, a no ser que se trate de actividades bancarias, de seguros o de valores realizadas por un banco, una compañía de seguros o un agente de valores registrado), el ingreso derivado del otro Estado contratante está relacionado o vinculado con esa actividad y el residente cumple las otras condiciones de la presente Convención para la obtención de dichos beneficios.

b) Si el residente o cualquiera de sus empresas asociadas realiza en el otro Estado contratante una actividad comercial que dé lugar a un componente de renta,

---

<sup>166</sup> Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo, (Nueva York, ONU, 2011), 60-1

el apartado a) se aplicará a dicho componente de los derechos de voto y del valor de las acciones de la sociedad) u otra persona posee, directa o indirectamente, al menos el 50% de los beneficios contractuales (o, en el caso de una sociedad, al menos el 50% del total de los derechos de voto y del valor de las acciones de la sociedad) en cada persona. En cualquier caso, una persona se considerará vinculada con otra si, de acuerdo con todos los hechos y circunstancias, una tiene control de la otra o ambas se encuentran bajo el control de la misma persona o personas.”<sup>167</sup>

#### **d. Condiciones para la parte “desproporcionada” del ingreso**

La cláusula ONU, en el mismo sentido que la cláusula OCDE, también establece condiciones especiales para la parte del ingreso considerado desproporcionado, de conformidad a la disposición que sigue a continuación:

“4. No obstante las disposiciones precedentes de este artículo, si una sociedad que es residente de un Estado contratante, o una sociedad que controla dicha compañía, tiene pendientes una clase de acciones

a) Que esté sujeta a condiciones u otros dispositivos que autorizan a sus titulares a una parte de los ingresos de la compañía derivados del otro Estado contratante que sea mayor que la parte que esos titulares recibirían en ausencia de esas condiciones o mecanismos (“la parte desproporcionada del ingreso”); y

b) El 50% o más de cuyo derecho de voto y valor sea propiedad de personas que no son personas calificadas, los beneficios de la presente Convención no se aplicarán a la parte desproporcionada del ingreso.”<sup>168</sup>

#### **e. Capacidad de otorgamiento de los beneficios a residentes que no cumplen las consideraciones de “persona calificada”, por parte de las Autoridades Tributarias Partes**

Como ya se explicó anteriormente, esta disposición de la cláusula, al igual que la contenida en el modelo OCDE, es sin lugar a dudas, de las más destacadas por su importancia y valía, al otorgar a las administraciones tributarias la facultad de

---

<sup>167</sup> *Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo*, (Nueva York, ONU, 2011), 60-2

<sup>168</sup> *Ibid.*, 60-2.

reconocer beneficios del convenio a determinados sujetos que por infinidad de razones no podrían calificar bajo los preceptos del párrafo dos de la presente cláusula.

“5. Todo residente de un Estado contratante que no sea una persona calificada de conformidad con las disposiciones del párrafo 2 ni tenga derecho a beneficios en virtud del párrafo 3 o 4 podrá acogerse, no obstante, a los beneficios de la Convención si la autoridad competente de ese otro Estado contratante determina que el establecimiento, adquisición o mantenimiento de dicha persona y la realización de sus operaciones no tuvieron entre sus objetivos principales la obtención de beneficios previstos en la Convención.”<sup>169</sup>

Por otro lado, la cláusula establece la disposición por la cual se instituirán, de conformidad con lo requerido por el párrafo dos de la cláusula, las bolsas de valores que serán considerados por los Estados Parte, para efectos de la aplicación de la consideración de “persona calificada”:

“6. A los efectos del presente artículo, el término “bolsa reconocida” significa:

- a) En el Estado A...;
- b) En el Estado B...; y
- c) Cualquier otra bolsa que las autoridades competentes convengan reconocer a los efectos del presente artículo.”<sup>170</sup>

Finalmente, a modo de conclusión del presente apartado se debe ratificar que tanto el modelo OCDE como el modelo ONU y sus cláusulas de limitación de beneficios revisten de disposiciones muy similares y parecidas, lo cual se refleja en la naturaleza y características de las mismas. Las diferencias encontradas son casi imperceptibles toda vez que las mismas son de carácter formal y semántico, más que conceptualmente diferentes en el fondo.

---

<sup>169</sup> *Ibíd.* 60-62

<sup>170</sup> Organización de las Naciones Unidas, *Modelo de Convenio Tributario, ONU, (Nueva York, 2011), 61.*

### 3.3.3 Cláusula antiabuso modelo ILADT

Por su parte, el Modelo ILADT no tiene una propuesta de cláusula específica antiabuso, como han desarrollado la ONU y la OCDE mediante sus modelos. Aquí cabe hacer la precisión que los trabajos del modelo ILADT iniciaron con posterioridad al año 1956 no obstante en el año 2010 fue publicado por primera vez el modelo con sus resultados. Sobre esto último, dicha publicación no consideraba los últimos avances y desarrollos de propuestas de cláusulas elaboradas por OCDE y ONU en sus publicaciones de 2010 y 2011 respectivamente, por lo que se debe concluir que el Modelo ILADT no consideraba para ese entonces la creación de una cláusula antiabuso.

Sin perjuicio de ello, la medida antiabuso del modelo ILADT se aborda en el comentario 5 al artículo 1, en donde se hace una referencia al ámbito subjetivo del Convenio, y señala que este es aplicable “a todas las personas de buena fe que se encuentren en una situación objetivamente similar”<sup>171</sup>. El comentario distingue que como existe una amplitud y no se limita su aplicación para residentes únicamente, es potestativo del Estado analizar y a su discreción permitir el acceso a determinadas entidades o estructuras, a los beneficios del convenio<sup>172</sup>.

Adicionalmente es de suma importancia resaltar las Resoluciones y comentarios emitidos con ocasión de las XXVII y XXVIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario llevadas a cabo por este Instituto en las ciudades de Lima y México de DF en los años 2014 y 2015 respectivamente.

Particular atención merecen las XXVII Jornadas de Lima de 2015 en la cual se instituyó como Tema Central No. 2 “las cláusulas antiabuso específicas y los convenios de doble imposición” cuya relatora general estuvo a cargo de la Dra. María Teresa Soler Roch de España.

En las Jornadas de Lima se analizaron los institutos relacionados con el abuso de los convenios y las cláusulas antiabuso con un enfoque latinoamericano.

---

<sup>171</sup> Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, *Modelo ILADT de Convenio para Evitar la Doble Imposición en América Latina. Modelo Multilateral*, (ILDT: 2010), 24.

<sup>172</sup> El comentario señala textualmente que “La existencia de una cláusula que limita dicha aplicación a los supuestos de buena fe permite lograr este resultado sin privar los Estados contratantes del derecho de excluir la aplicación del mismo en posibles situaciones abusivas. Se trata de un camino alternativo a la previsión de cláusulas de limitación de beneficios, cuya existencia se justifica en los convenios de los países con una mayor fuerza de negociación como instrumento para evitar el rodeo de las cláusulas del convenio mismo en el marco de prácticas de *treaty shopping* finalizadas a lograr la aplicación de menores retenciones en la fuente, lo que no sería apropiado en este contexto.” *Ibíd.*, 24-5

Adicionalmente se analizaron las propuestas BEPS relacionadas con el abuso de los tratados y se resolvieron algunas cuestiones relevantes para la lucha del abuso de los convenios:

La Resolución del Tema Dos estableció las siguientes conclusiones y recomendaciones:

Primero.- Recomendar una mejor definición jurídica del concepto otorgado al término “planificación agresiva”, considerando la vigencia del principio que prohíbe el abuso del derecho.

Segundo.- Redirigir los objetos de la doble no imposición hacia las cláusulas antiabuso solo cuando el resultado sea en razón de estrategias de planificación fiscal agresiva.

Tercero.- Mantener las cláusulas existentes en los convenios con el fin de evaluar la pertinencia de la inclusión de nuevas normas esta vez considerando los preceptos antielusión y antielusión.

Cuarto.- Establecer una cláusula general sobre la base de los preceptos del principio de buena fe tributaria en cuanto a la consideración del uso inadecuado o abuso del convenio. Otra opción es la elaboración de una cláusula antiabuso de limitación de beneficios que instituya y delimite los alcances y situaciones que configurarían un abuso de convenio.

Quinto.- Proponer incluir una “cláusula expresa de compatibilidad condicionada a la no alteración de las normas de atribución del CDI y a la no discriminación”. Sexto.- Introducir en los convenios una cláusula de sujeción al impuesto, en los cuales se establezcan como excepciones la coexistencia de las cláusulas tax sparing.

Séptimo.- Recomendar a los Estados que establezcan las respectivas medidas para corregir la doble imposición.

Octavo.- Exhortar el uso y consideración de los principios de capacidad contributiva, legalidad, igualdad, seguridad jurídica entre otros, en la aplicación de las normas antiabuso en situaciones de fiscalidad internacional.

Noveno.- Exigir el respeto y la tutela judicial efectiva en el caso de procedimientos administrativos de aplicación de tributos en razón del convenio.

Décimo.- Elaborar la adecuada y eficiente coordinación entre Estados con la finalidad de luchar contra la evasión y elusión fiscal.

Undécima.- Insistir en la necesidad de revisar las recomendaciones séptima y octava como instrumentos legítimos para la resolución de conflictos fiscales internacionales adoptadas en las XXVI Jornadas del ILADT relativas al tema 1 sobre interpretación y aplicación de Convenios de Doble Imposición Internacional.”<sup>173</sup>

### **3.4 Las cláusulas de limitación de beneficios existentes en los Convenios tributarios celebrados por la República del Ecuador. Análisis comparado de las cláusulas de limitación de beneficios en los convenios para evitar la doble imposición, suscritos por el Ecuador.**

Para iniciar el análisis comparado de las cláusulas de limitación de beneficios en los convenios fiscales suscritos por el Ecuador es importante considerar, conforme ya se refirió brevemente en la introducción del presente capítulo, los dos momentos que distinguen la celebración de convenios fiscales en el Ecuador. Se debe determinar que dada la existencia de estos dos momentos, fueron consideradas cláusulas e institutos jurídicos específicos dentro de la negociación de los convenios.

El primer convenio tributario celebrado por el Ecuador data del año 1975<sup>174</sup> mediante la suscripción y ratificación de la Decisión de la Comunidad Andina de Naciones (en adelante “CAN”) No. 40 que aprobó el “Convenio para evitar la doble tributación entre los Países Miembros”. Luego de ello le prosiguió el Convenio para evitar la doble imposición en relación con el transporte aéreo celebrado entre el Gobierno de la República del Ecuador y el Gobierno de la República Argentina<sup>175</sup>, no obstante el ámbito del convenio solo sujetaba las rentas en relación al transporte aéreo y no a la generalidad de las rentas cubiertas por los convenios fiscales<sup>176</sup>.

De ahí, los convenios celebrados más adelante, con excepción de la Decisión No. 578 de la CAN, que sustituye la Decisión No. 40 antes mencionada, conforme se observará más adelante, todos han sido celebrados con carácter bilateral y han comprendido la totalidad de las rentas que por lo general se sujetan al ámbito objetivo

---

<sup>173</sup> *Ibíd.*

<sup>174</sup> Comunidad Andina de Naciones, Decisión No. 40 “*Convenio para evitar la doble tributación entre países miembros*”, (Lima, CAN, 1975), 1.

<sup>175</sup> “*Convenio entre el Gobierno de la República del Ecuador y el Gobierno de la República Argentina para evitar la doble imposición en relación con el transporte aéreo*”. (Decreto Ejecutivo No. 834, Registro Oficial No. 235, 1982) 1.

<sup>176</sup> *Ibíd.*, 1

de los convenios fiscales, en consonancia con los modelos referenciales de la ONU y de la OCDE.

El primer convenio fiscal ecuatoriano suscrito con carácter bilateral que comprenda todas las rentas fue el convenio con Alemania que data de 1987<sup>177</sup>. De ahí se negociaron y celebraron por parte de Ecuador convenios fiscales para evitar doble imposición con los siguientes países, en su orden: Brasil (1989); Italia (1991); Francia (1993); España (1994); Rumanía (1996); Suiza (1996) México (2002) Canadá (2002) Chile (2004); Bélgica (2005); Uruguay (2013); Corea del Sur (2014); China (2015); Singapur (2016), respectivamente<sup>178</sup>.

### **3.4.1 Primera generación de CDIs en el Ecuador 1982-2011**

Ahora bien, como se podrá develar del párrafo anterior, existe una clara diferencia entre los dos momentos de negociación producidos por el Ecuador. Por una parte existen los convenios desde la Decisión 40 (sustituida por la Decisión 578) en 1975 hasta Bélgica (2005) en cuyo período de tiempo se produjo la suscripción de 12 instrumentos internacionales para evitar la doble imposición; y por otro lado, el segundo momento de negociación de convenios (o también denominada segunda generación) por parte del Ecuador, en el cual se suscribieron 4 convenios y se negociaron 7 instrumentos más, que se encuentran pendientes de suscripción, dando un total de 11 instrumentos internacionales para el período 2011-2015<sup>179</sup>.

Como lo explica el profesor Carpio Rivera, ha sido de público conocimiento la negociación de convenios bilaterales de doble imposición por parte del Ecuador, con

---

<sup>177</sup>

<sup>178</sup> Se incluyó como referencia los años de entrada en vigor y aplicación de los convenios como fechas referenciales ya que en algunos casos han pasado más de dos años desde la fecha de negociación, suscripción, y ratificación de un convenio hasta la fecha de entrada en vigencia y/o vigor. Para los fines prácticos la fecha válida es aquella en la cual se pueden aplicar las disposiciones del Convenio, ya que las fechas de negociación inclusive suscripción no producen efectos jurídicos en cuanto la aplicación de un Convenio. Como caso particular, por ejemplo, el Convenio con China fue suscrito en enero de 2013, no obstante la finalización del proceso constitucional de aprobación en el Ecuador se produjo en enero de 2014. El intercambio de notas y la entrada en vigor se produjo en 2014 viabilizando su aplicación desde el ejercicio fiscal 2015. Para más detalle de la negociación del Convenio con China véase las publicaciones del Ministerio de Relaciones Exteriores, Asamblea Nacional y los Registros Oficiales en los cuales se publicaron el convenio negociado, el dictamen de constitucionalidad de la Corte Constitucional, la resolución de aprobación de la Asamblea Nacional, la ratificación del Presidente y su publicación final por parte del Ministerio de Relaciones Exteriores.

<sup>179</sup> Véase Romeo Carpio Rivera, “*Las cláusulas antiabuso específicas y los convenios de doble imposición*” en Instituto Peruano de Derecho Tributario, *Memorias de las XXVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Tomo II* (Lima, IPDT, 2015) 257-75

países con los cuales hasta antes del año 2007 no tenía importantes relaciones comerciales<sup>180</sup>. Actualmente se encuentran negociados y pendiente de suscripción los siguientes convenios: 1) Rusia; 2) Irán; 3) Portugal; 4) Emiratos Árabes Unidos; 5) Indonesia, 6) Qatar y 7) Kuwait<sup>181</sup>. Adicionalmente existen abiertos procesos de renegociación de convenios vigentes como es el caso de los convenios con Alemania y Suiza. Puntualmente en el caso de Suiza es por la cláusula de intercambio de información en la cual se pretende sustituir la cláusula que protege de los intercambio de información a la información financiera y bancaria<sup>182</sup>.

Para continuar hacia la revisión de las cláusulas de limitación de beneficios, es pertinente considerar mediante los dos momentos descritos anteriormente, que el tema de cláusulas de limitación de beneficios, conforme se estudió y explicó en el capítulo dos de la presente tesis, tuvo sus primeros orígenes recién desde los años 1998 y particular énfasis en los años 2010 y 2011, años en los cuales se actualizaron los modelos que daban origen -de cierta manera- a las cláusulas modelo para evitar el abuso de convenio (ONU y OCDE). Es por ello que la búsqueda, estudio y análisis de cláusulas de limitación de beneficios en los convenios suscritos por el Ecuador, previo a los años 2010, reviste de cierta ineficacia para los fines técnicos y académicos. No se pretende señalar con esta afirmación, que ello signifique que dichos convenios no puedan sufrir el abuso de sus cláusulas o lo que sería más preocupante al asumir, sea que por no contener cláusulas de limitación de beneficios, esto de puerta abierta para hacer el uso indebido o artificioso de dichos instrumentos internacionales.

### **3.4.2 Segunda generación de CDIs en el Ecuador 2011-2015**

Ahora, identificados 11 convenios entre los negociados y los suscritos para el período 2011-2015 (segundo momento de negociación de convenios ecuatorianos), cabe hacer la precisión sobre cuáles se analizarán para identificar las cláusulas de limitación de beneficios. Por un tema del principio de legalidad se pasará a analizar los cuatro convenios vigentes y sus cláusulas de limitación de beneficios para el caso de los instrumentos que las contengan. No se analizarán los convenios que se encuentran en

---

<sup>180</sup> *Ibíd.*, 258

<sup>181</sup> *Ibíd.*, 258

<sup>182</sup> Servicio de Rentas Internas, Departamento de Normativa Tributaria y Departamento de Fiscalidad Internacional, consultas informales realizadas a funcionarios de dicha unidad administrativa.

proceso de negociación dado que hasta que no se suscriban y se aprueben constitucionalmente sus disposiciones en cada Estado Parte, no surten efectos jurídicos. Adicionalmente, los convenios que se encuentran en procesos de aprobación constitucional puede sufrir, aunque no ha sucedido hasta la fecha, reparos o informes negativos en los cuales se solicite renegociar determinadas cláusulas o contenidos de cláusulas en razón de no encontrarse en armonía con nuestra Constitución de la República.

Por lo anterior, los convenios que se analizarán son, en su orden; 1) Uruguay (2013); 2) Corea del Sur (2014); 3) China (2015); y, 4) Singapur (2016).

#### **3.4.2.1 CDI Ecuador - Uruguay (2013)**

Para iniciar con la análisis del Convenio con Uruguay a efectos de verificar la existencia de una cláusula de limitación de beneficios se analizaron todas las cláusulas contenidas en el convenio. Luego de la respectiva revisión, se verificó la existencia del artículo 25 “Limitación de Beneficios” como parte integrante del convenio. La referida disposición establece expresamente y a detalle disposiciones y contenido de la cláusula tipo de la Organización de las Naciones Unidas ONU como la norma antiabuso para la limitación de beneficios.

Para efectos académicos a continuación se replica la cláusula para que sea considerada en todo su contexto. Adicionalmente se han incluido comentarios al final de los párrafos. El texto es el que sigue a continuación:

“Art. 25.- Limitación de beneficios

1. Salvo que en el presente convenio se disponga lo contrario, una persona (*distinta de una persona natural o física*), que sea residente de un Estado contratante y que obtenga ingreso del otro Estado contratante tendrá derecho a todos los beneficios de este Convenio acordados para los residentes de un Estado contratante, *únicamente si dicha persona satisface los requisitos señalados en el apartado 2 y cumple con las demás condiciones* de este

Convenio para la obtención de cualquiera de dichos beneficios.” (énfasis añadido).<sup>183</sup>

Como se puede observar, el primer párrafo pertenece al tipo OCDE y ONU en el cual se establece la limitación del beneficio al residente que “satisface los requisitos” y “cumple con las demás condiciones”. Se considera que este texto ha sido trabajado en función de limitar la consideración de “residente” dado el posible abuso que pueda existir a la obtención de la categoría de residente. Es de notar que la limitación de beneficios no se ocupa de personas naturales, dejando en libertad a las personas físicas residentes el uso del convenio sin limitaciones ni cumplimiento de requisitos. Para el caso de sociedades se establecen limitaciones. En el caso de compañías instrumentales por ejemplo, se puede constituir una compañía en Uruguay solo para obtener los beneficios no gravados en Ecuador y desde Uruguay ser trasladados a otros país. En este sentido la cláusula en general limita la categoría y consideración de residente solo a quienes conforme se revisará a continuación:

“2. Una persona de un Estado contratante es una persona que cumple con los requisitos para un ejercicio fiscal únicamente si dicha persona es:

(a) Una entidad gubernamental; o

(b) Una sociedad constituida en cualquiera de los Estados contratantes, si:

(i) la principal clase de sus acciones - *cotiza en una bolsa de valores* reconocida tal como se define en el apartado 6 de este Artículo y son negociadas ordinariamente en una o más bolsas de valores reconocidas; o

(ii) al menos el 50% de los derechos de voto o del valor de las *acciones* de la sociedad sea *propiedad directa o indirectamente de una o más personas físicas residentes en cualquiera de los Estados contratantes* o de otras sociedades constituidas en cualquiera de los Estados contratantes, en las que al menos el *50% de los derechos de voto* o del

---

<sup>183</sup> “Convenio entre el Gobierno de la República del Ecuador y la República Oriental del Uruguay para evitar la Doble Imposición en Materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio y Prevenir la Evasión Fiscal”. (Decreto Ejecutivo No. 1323, Suplemento Registro Oficial No. 812, 2012) 1-22.

valor de las *acciones* o de la participación en los beneficios sean propiedad directa o indirectamente de una o más *personas físicas residentes* en cualquiera de los Estados contratantes; o

(c) Una institución de beneficencia u otra entidad sin fines de lucro que se encuentre exenta para efectos fiscales, cuyas principales actividades sean realizadas en cualquiera de los Estados contratantes.

Las personas mencionadas anteriormente *no tendrán derecho a los beneficios del Convenio, si más del 50% del ingreso bruto de las personas en el ejercicio fiscal es pagable, directa o indirectamente, a personas que no sean residentes de ninguno de los Estados contratantes* mediante pagos que sean deducibles para efectos de determinar el impuesto comprendido en este Convenio en el Estado de residencia de la persona.” (énfasis añadido)<sup>184</sup>

En los párrafos anteriores del apartado dos de la cláusula limitación de beneficios del CDI con Uruguay, se observa como se otorgan los beneficios únicamente a entidades gubernamentales, entidades sin fines de lucro, y a sociedades cumpliendo los límites del 50% de propiedad de residentes de los dos países suscriptores, directa o indirectamente. De esta manera, como se mencionó anteriormente, se limita los beneficios por ejemplo a sociedades instrumentales o holdings que repartan los beneficios fuera de Uruguay a no residentes.

Continuando la revisión de la cláusula, el párrafo tres señala lo siguiente:

“3. Sin embargo, un residente de un Estado contratante tendrá derecho a los beneficios del Convenio si la autoridad competente del otro Estado contratante determina que dicho residente lleva a cabo activamente actividades empresariales en el otro Estado y que el establecimiento o adquisición o mantenimiento de dicha persona y la realización de dichas operaciones no ha

---

<sup>184</sup> *Ibíd.* 1-22

tenido como uno de sus principales fines la obtención de los beneficios del Convenio.”<sup>185</sup>

En el apartado tres anterior se establece la capacidad y facultad legal que otorga el convenio a las Administraciones Tributarias de los Estados Parte para que en el ámbito de sus competencias otorguen beneficios fiscales a quienes de acuerdo a las disposiciones del apartado dos quedaren excluidos de los beneficios del convenio. Esta disposición debe de ser considerada como de suma valía puesto que con las reglas de clasificación del apartado dos pueden existir escenarios en los cuales residentes fiscales tanto de Ecuador o Uruguay puedan quedar fuera del ámbito subjetivo del convenio.

El siguiente párrafo complementa lo anterior, otorgando la obligación a las Autoridades Tributarias Partes a activar consultas mutuas en el caso de considerar una limitación de beneficios a un residente de un Estado Parte, conforme se expone a continuación:

“4. Antes de que a un residente de un Estado contratante se le niegue la desgravación fiscal en el otro Estado contratante debido a lo dispuesto en los párrafos anteriores, las autoridades competentes de los Estados contratantes se consultarán mutuamente.

Asimismo, las autoridades competentes de los Estados contratantes podrán consultarse mutuamente con respecto a la aplicación de este artículo.”<sup>186</sup>

Complementando el párrafo tres, el presente apartado cuatro del convenio establece la obligatoriedad a las Administraciones Tributarias Partes de consultarse sobre la aplicación de los beneficios sobre quienes no completen las reglas de clasificación contenidas en la cláusula 25 limitación de beneficios. Esta norma igual se puede complementar con la disposición denominada “procedimiento de acuerdo mutuo” (cláusula veintiséis) en la cual se establece que “cuando una persona considere que las

---

<sup>185</sup> *Ibíd.* 1-22

<sup>186</sup> *Ibíd.* 1-22

medidas adoptadas por uno o por ambos Estados contratantes implican o pueden implicar para ella una imposición que no esté conforme con las disposiciones del presente Convenio podrá, con independencia de los recursos previstos por la legislación interna de esos Estados, someter su caso a la autoridad competente del Estado contratante del que sea residente o, si fuera aplicable el apartado 1 del Artículo 24, a la del Estado contratante del que sea nacional. El caso deberá ser planteado dentro de los tres años siguientes a la primera notificación de la medida que implique una imposición no conforme a las disposiciones del presente Convenio.”<sup>187</sup>

“5. A efectos de este Artículo, la expresión "bolsa de valores reconocida" significa:

- a) En Ecuador, la Bolsa de Valores de Quito y la Bolsa de Valores de Guayaquil;
- b) En Uruguay, la Bolsa de Valores de Montevideo y la Bolsa Electrónica de Valores S.A.; y,
- c) Cualquier otra bolsa de valores que las autoridades competentes acuerden reconocer a efectos de este artículo.”<sup>188</sup>

Finalmente, incluir la lista de bolsas de valores de los Estados Partes, permite conocer las bolsas que serán consideradas válidas para efectos de aplicación de la cláusula limitación de beneficios del presente convenio analizado entre Ecuador y Uruguay.

### **3.4.2.2 CDI Ecuador Corea del Sur (2014)**

En relación al análisis del convenio de doble imposición entre Ecuador y Corea del Sur a efectos de verificar la existencia de una cláusula de limitación de beneficios se analizaron, al igual que todos los convenios objeto de estudio, todas las cláusulas contenidas en el convenio. Luego de la revisión, se confirmó la existencia de un artículo

---

<sup>187</sup> *Ibíd.* 1-22

<sup>188</sup> *Ibíd.* 1-22

25 “Limitación de Beneficios” como parte del convenio. La referida cláusula establece una disposición muy amplia y general de limitación de beneficios, en la cual se aborda en términos generales que la limitación estará enfocada en prevenir el uso indebido o “tomar ventaja de los beneficios del Convenio”<sup>189</sup>.

La cláusula analizada se encuentra desarrollada en dos apartados. No es parte de la cláusula tipo de los modelos ONU y OCDE por lo que se presume fue negociada directamente entre los Estados suscriptores de acuerdo a los criterios que en ese momento se consideraron imperantes. El contenido de la cláusula es la que sigue a continuación:

“Art. 25.- Limitación de beneficios

1. Un residente de un Estado contratante no tendrá derecho a beneficios que no sean los acordados por este Convenio para los residentes de un Estado contratante, si:

a) el residente está *controlado directa o indirectamente* por una o más personas que no son residentes de ninguno de los Estados Contratantes; y

b) el principal objetivo o uno de los principales objetivos del establecimiento, adquisición, existencia o realización de actividades de dicho residente haya sido tomar ventaja de los beneficios de este Convenio.

2. Nada en este Artículo deberá interpretarse como restrictivo, de manera alguna, en la aplicación de la legislación de un Estado contratante dirigida a prevenir la elusión o evasión de impuestos.”<sup>190</sup>

Como se puede colegir de lo anterior, la cláusula establece dos condiciones para el desconocimiento de los beneficios del Convenio. La primera condición es que el residente esté controlado directa o indirectamente por uno o varios no residentes. La

---

<sup>189</sup> “Convenio entre la República del Ecuador y la República de Corea para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal respecto a impuestos sobre la renta” (Decreto Ejecutivo No. 114, Suplemento Registro Oficial No. 95, 2013) 1-26.

<sup>190</sup> *Ibid.*, 1-26.

segunda dista de claridad e incluso se puede considerar dañina para los sujetos pasivos en relación a lo que puede ser catalogado como “el principal objetivo” o “uno de los principales objetivos” de uso del convenio sea “tomar ventaja” del mismo. Esta segunda condición puede ser ubicada dentro del tipo de disposiciones que producen grandes problemas de interpretación y aplicación dado que la Autoridad Fiscal podría considerar muchos de los actos jurídicos y negocios jurídicos que se realizan día a día por parte de las compañías como planificación fiscal para obtención de beneficios fiscales. En relación a la segunda condición hay que considerar que la estructuración corporativa y en general cualquier diseño de una estructura corporativa no necesariamente es creada con motivos de eficiencia fiscal o de ahorro de impuestos. En muchos de los casos existen variables como “riesgo político”<sup>191</sup>, “riesgo país”, indicadores de PIB, de crecimiento y de desarrollo que son tomados en cuenta para la estructuración de una inversión por parte de las compañías<sup>192</sup>. Es por ello que, como se ha mencionado, esta cláusula, sobre todo en lo relacionado al cumplimiento de la segunda condición, puede crear a futuro distorsiones sobre los criterios usados por las Autoridades Tributarias en contraposición de los criterios usados por los administrados (sujetos pasivos de impuestos beneficiarios de los convenios) que debido al contenido amplio de la cláusula, pueden sufrir gravámenes mayores.

### 3.4.2.3 CDI Ecuador – China (2015)

El tercer instrumento analizado es el Convenio para evitar la doble imposición tributaria entre Ecuador y China. Al igual que el estudio de los anteriores instrumentos se realizó la revisión correspondiente de sus cláusulas a efectos de verificar una que contenga la disposición antiabuso de limitación de beneficios. El convenio, al igual que los revisados, confirma la existencia de la cláusula de limitación de beneficios como parte integrante del instrumento<sup>193</sup>.

---

<sup>191</sup> En el análisis de la estructuración de una nueva inversión u operación por parte de una compañía en un país en desarrollo, o en la negociación de Contratos de Inversión se incluyen cláusulas de “riesgo político” para establecer protecciones ante cambios de políticas públicas o políticas de gobierno. Esto demuestra entre otras cosas, que los temas fiscales no ocupan la totalidad de las preocupaciones de inversión y no siempre responden a métodos y técnicas de planificación fiscal, por poner un ejemplo.

<sup>192</sup> *Ibíd.*

<sup>193</sup> “Acuerdo entre el Gobierno de la República del Ecuador y el Gobierno de la República Popular China para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal con respecto a los impuestos sobre la

Haciendo un paréntesis al análisis del convenio, se confirma mediante estos tres instrumentos seleccionados, la justificación de su denominación, para efecto académico de “convenios de segunda generación” o “segundo momento” de negociación, ya que hasta ahora son los únicos con cláusulas expresas antiabuso, no así ninguno de los convenios anteriores a su negociación en 2011. Si bien no se hace un análisis pormenorizado y a detalle de los convenios de 1985 hasta 2005, se pone en conocimiento que ninguno posee cláusula específica antiabuso o de limitación de beneficios. Si bien en la actualidad los modelos de los convenios OCDE y ONU realizan interpretaciones sobre las decisiones del “ámbito del convenio” y “residente”, como ya se lo ha expuesto, por principio de pacta sunt servanta, y principio de reserva de ley y seguridad jurídica no se pueden hacer interpretaciones extensivas a los convenios y menos aun con la única visión y a favor de las autoridades tributarias de los Estados Partes ya que se corre el riesgo que el derecho de los contribuyentes se queden de lado.

Continuando con el análisis de la cláusula antiabuso del Convenio con China, vale mencionar que es la más extensa de todos los convenios de última generación negociados por Ecuador. La cláusula contiene todos los apartados del modelos OCDE / ONU y desarrolla sus características propias en cada párrafo.

La cláusula de limitación de beneficios se divide en seis párrafos numerados que son los explicados a continuación:

“1. Salvo en los casos en que este Artículo disponga lo contrario, un residente de un Estado Contratante que obtenga una renta de otro Estado Contratante podrá acogerse a todos los beneficios fiscales de este Acuerdo acordados por lo demás a cualquier residente de un Estado Contratante sólo si ese residente "reúne las condiciones necesarias" definidas en el párrafo 2 y cumple los otros requisitos que exige el presente Acuerdo para la concesión de tales beneficios.”<sup>194</sup>

---

*renta y su Protocolo*,”. (Decreto Ejecutivo No. 208, Segundo Suplemento de Registro Oficial No. 171, 2012) 1-22.

<sup>194</sup> *Ibíd.*

La presente cláusula en su párrafo uno establece la disposición tipo de la OCDE creando la limitación de los beneficios del convenio al residente que “reúne las condiciones necesarias”. Las mismas se explican en el párrafos dos conforme se expone a continuación:

“2. Se entenderá que una persona residente de un Estado Contratante reúne las condiciones necesarias en un año fiscal únicamente cuando se trate de:

a) una persona física;

b) una entidad estatal que reúna las condiciones necesarias;

c) una sociedad, cuando:

i. la categoría principal de sus acciones coticen en un mercado de valores reconocido según lo estipulado en los subpárrafos a) ó b) del párrafo 6 y sea objeto de operaciones ordinarias en uno o más mercados de valores reconocidos, o, ii. al menos el 50 por ciento de los derechos de voto y del valor de las acciones de la sociedad sea propiedad, ya sea directa o indirectamente, de un número igual o inferior a cinco sociedades con derecho a disfrutar de los beneficios fiscales de conformidad con el párrafo (i) del presente subpárrafo c), siempre que -en el caso de que la propiedad sea por sociedad interpuesta- cada uno de los propietarios resida en uno de los Estados Contratantes;

d) una organización benéfica o cualquier otra entidad fiscalmente exenta, siempre que, en el caso de un fondo de pensiones -pensión trust- o cualquier otra entidad cuyo objeto sea proporcionar una pensión u otros beneficios similares, más del 50 por ciento de los beneficiarios, de los miembros o de los partícipes sean personas físicas residentes en alguno de los Estados Contratantes; o

e) una persona que no sea una persona física, cuando:

(i) al menos durante la mitad del ejercicio fiscal, las personas que reúnan las condiciones necesarias en virtud de los subpárrafos a), b) o d) o del párrafo (i) del subpárrafo c) sean propietarias, de forma directa o indirecta, de al menos el

50 por ciento de la totalidad de los derechos de voto y del valor de las acciones o cualesquiera otras participaciones en los beneficios de la persona, y

(ii) menos del 50 por ciento de la renta bruta de la persona durante el ejercicio fiscal en cuestión se abone o devengue, directa o indirectamente, a favor de personas que no sean residentes de ninguno de los Estados Contratantes, efectuándose los pagos en forma de importes desgravables a efectos de los impuestos a los que se aplica el presente Acuerdo en el Estado de residencia de la persona (quedando excluidos los pagos con arreglo al principio de plena competencia que se realicen en el desarrollo ordinario de un negocio por servicios o por bienes corporales, así como los que se abonen a un banco en relación con obligaciones financieras, siempre que, en el caso de que el banco no sea residente de un Estado Contratante, el pago sea imputable a un establecimiento permanente del banco ubicado en uno de los Estados Contratantes).”

El párrafo dos de la cláusula antiabuso establece limitación únicamente a personas no físicas tales como entidades gubernamentales que cumplan determinadas condiciones, así como personas jurídicas, sean o no exentas de impuestos. Existen condiciones especiales para las entidades exentas de impuestos como los fondos de pensiones (párrafo 2 literal d). Para el caso de entidades y personas no físicas o sociedades se establece la condición de la participación mayor al 50% de residentes fiscales, incluyendo la condición de que las rentas de dicha entidad no se repartan en más del 50% a no residentes de los Estados Partes. Solo con el cumplimiento de estas condiciones las sociedades podrán ser beneficiarias del convenio, lo cual muestra que es una disposición muy restrictiva a los verdaderos residentes y se evita de esta manera la colocación de entidades instrumentales para hacer uso del Convenio.

Es importante revelar la posición china en la negociación de esta cláusula, en la cual demuestra su predisposición por limitar el uso indebido del convenio. Como se ha visto de los convenios analizados anteriormente, hasta ahora es la cláusula más

restrictiva en relación al abuso del convenio lo que la convierte en la disposición más rígida de los instrumentos de segunda generación negociados por el Ecuador.

A continuación se pasa a revisar las disposiciones de los párrafos tres, cuatro y cinco que establecen condiciones particulares a la limitación de beneficios establecida en los párrafos uno y dos.

“3.a) Una persona residente de un Estado Contratante podrá disfrutar de los beneficios del Acuerdo en relación con un elemento de su renta procedente de otro Estado, con independencia de que dicha persona reúna o no las condiciones necesarias, siempre y cuando participe activamente en un negocio en el Estado mencionado en primer lugar (negocio que no podrá consistir en la realización o la gestión de inversiones por cuenta del residente, salvo cuando se trate de actividades relacionadas con la banca, los seguros o con valores y cuando las lleve a cabo una entidad bancaria, una compañía de seguros o una agencia de valores reconocida) y la renta procedente del otro Estado Contratante se obtenga en relación con o como resultado de dicho negocio, cumpliendo el residente el resto de los requisitos que exige el Acuerdo para la obtención de los beneficios de los que se trate.

b) Cuando el residente o cualquiera de las empresas asociadas a este desarrollen una actividad empresarial en el otro Estado Contratante donde se genera un elemento de su renta, será de aplicación el subpárrafo a) a esta parte de su renta solamente si la actividad que se desarrolla en el Estado mencionado en primer lugar es sustancial en relación con la que se lleva a cabo en el otro Estado. El que una actividad sea sustancial o no a efectos del presente párrafo se determinará teniendo en cuenta el conjunto de los hechos y de las circunstancias.

c) Para determinar si una persona participa activamente en un negocio en un Estado Contratante, en el marco del subpárrafo a) del presente párrafo, se entenderá que dicha persona participa en todas aquellas actividades que desarrolle una sociedad de personas -partnership- de la que sea socio, así como en las actividades que lleven a cabo personas que estén vinculadas con él. Se entenderá que dos personas están vinculadas cuando una de ellas posea al menos

el 50 por ciento de cualesquiera participaciones en los beneficios de la otra (o, en el caso de una sociedad, al menos el 50 por ciento de la totalidad de los derechos de voto y del valor de las acciones), o cuando otra persona posea, directa o indirectamente, al menos el 50 por ciento de cualesquiera participaciones en los beneficios de cada una de las personas (o, en el caso de una sociedad, al menos el 50 por ciento de la totalidad de los derechos de voto y del valor de las acciones). En cualquier caso, se entenderá que una persona está vinculada con otra cuando, a juzgar por los hechos y las circunstancias, resulte que una de ellas controla a la otra o que ambas están bajo control de una misma persona o personas.”<sup>195</sup>

El párrafo tres de la presente cláusula replica el párrafo tres tipo del modelo OCDE y esto es otorgar la posibilidad de brindar los beneficios del convenio a entidades y sociedades que, sin cumplir los porcentajes del 50% de participación o de reparto de rentas a no residentes, de alguna manera son considerados sujetos que “participan activamente del negocio”. El párrafo desarrolla lo que se deberá considerar por participación activa en el negocio así como se realiza una aclaración en relación a los no residentes que realicen actividades de banca, seguros y valores. Esta disposición permite que determinada participación de no residentes obligue que la entidad “no residente” bajo los requisitos establecidos en el convenio, se queden fuera de la consideración de “residente que reúne los requisitos necesarios”. También es de notar que las Administraciones Tributarias Partes establecerá los criterios de calificación del presente párrafo mediante el análisis de los “hechos y circunstancias”<sup>196</sup>.

El párrafo cuatro a continuación establece limitaciones a los no residentes que “participan activamente del negocio” mediante la disposición “parte desproporcionada de la renta” conforme se expone a continuación:

“4. Pese a lo mencionado en las disposiciones anteriores del presente artículo, si una sociedad residente de un Estado Contratante, o una sociedad bajo cuyo control está colocada esta, tiene en circulación una categoría de acciones

---

<sup>195</sup> *Ibíd.*

<sup>196</sup> *Ibíd.*

a) que está sujeta a unas condiciones u otras exigencias que confieren a sus titulares el derecho a percibir una porción de la renta de la sociedad procedente de otro Estado Contratante mayor de la que percibirían esos mismos titulares de no existir dichas condiciones o exigencias ("la parte desproporcionada de la renta"); y

b) cuyos derechos de voto y valor son propiedad en un 50 por ciento o más de unas personas que no reúnen las condiciones necesarias para acogerse a los beneficios de este Acuerdo, dichos beneficios no serán aplicables a la parte desproporcionada de la renta.”<sup>197</sup>

Al igual que se analizó en el modelo OCDE, la presente disposición establece la limitación del beneficio a la “parte desproporcionada de la renta”. La misma está enfocada a limitar el uso de convenio en estructuras fiscales o sociedades que por su naturaleza tienen diferentes clases o tipos de acciones que bajo un mismo valor nominal podrían entregar mayor participación de los beneficios de la renta de un ejercicio fiscal a una parte de los accionistas. Esta disposición es bastante novedosa en el Ecuador ya que nuestra legislación no contempla diferentes tipos de clases de acciones o participaciones que por un mismo valor nominal se puede obtener mayores o menores beneficios de la renta de una sociedad.

“5. Un residente de un Estado Contratante, que no reúna las condiciones necesarias de conformidad con las disposiciones del párrafo 2 ni tenga derecho a los beneficios con arreglo a los párrafos 3 ó 4, podrá acogerse, no obstante, a los beneficios fiscales del Acuerdo si la autoridad competente de ese otro Estado Contratante determina que el establecimiento, la adquisición o el mantenimiento de dicha persona y el desarrollo de sus operaciones no perseguía como uno de sus objetivos principales la posibilidad de acogerse a los beneficios fiscales al amparo del Acuerdo.”<sup>198</sup>

---

<sup>197</sup> *Ibíd.*

<sup>198</sup> *Ibíd.*

El párrafo cinco, por su parte, otorga la facultad a las Administraciones Tributarias Partes a otorgar los beneficios del convenio a quienes bajos las consideraciones de los párrafos dos, tres o cuatro no podrían acogerse al mismo. En todos los casos, la Autoridad Competente Parte deberá determinar que no existe, por parte del residente que no calificó a los beneficios, objeto de acogerse a los beneficios que no le correspondan por su calidad de no residente.

A continuación se pasa a analizar la última disposición sobre la cláusula de limitación de beneficios:

“6. A efectos del presente Artículo, el término "mercado de valores reconocido" significa:

- a) en China, Bolsa de Valores de Shanghai y Bolsa de Valores de Shenzhen;
- b) en Ecuador, Bolsa de Valores de Quito y Bolsa de Valores de Guayaquil; y
- c) cualquier otro mercado de valores que las autoridades competentes acuerden reconocer como oficial a efectos del presente Artículo.”<sup>199</sup>

Finalmente como ya se ha mencionado en apartados anteriores, la presente disposición permite a las autoridades partes aceptar los beneficios del convenio a personas cuyas acciones se negocian en las bolsas de valores antes citadas. La disposición por un lado busca transparentar los mercados bursátiles y de valores de sus países a incluir a las entidades que cotizan en bolsa a acceder los beneficios, y por otro lado, limitar los beneficios de dichas entidades a bolsas de valores reconocidas y no creadas exclusivamente con la finalidad de usar indebidamente un convenio.

#### **3.4.2.4 CDI Ecuador – Singapur (2016)**

El convenio entre Ecuador y Singapur entrará en vigencia desde el 1 de enero de 2016, luego de haber finalizado el proceso de aprobación y ratificación constitucional, necesario para dar cumplimiento con el intercambio de notas entre los Estados Partes y

---

<sup>199</sup> “Acuerdo entre el Gobierno de la República del Ecuador y el Gobierno de la República de Singapur para evitar la doble tributación y para la prevención de la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y su protocolo” (Decreto Ejecutivo No. 791, Registro Oficial No. 618, 2015) 1-29

completar de esta manera el artículo de “entrada en vigor” o “entrada en vigencia” del Convenio.

El “Acuerdo entre el Gobierno de la República del Ecuador y el Gobierno de la República de Singapur para evitar la doble tributación y para la prevención de la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y su protocolo”<sup>200</sup> fue ratificado por el Ecuador el 29 de octubre de 2015 y entró en aplicación desde el 1 de enero del 2016.

De la revisión del Convenio, no existe la disposición expresa sobre limitación de beneficios, no obstante el instrumento establece una cláusula denominada “disposiciones misceláneas” en la cual se incluyen reglas y condiciones para limitar el acceso a los beneficios del convenio. Para los efectos académicos del presente trabajo, la cláusula de “disposiciones misceláneas”, en la parte correspondiente al desconocimiento de beneficios, será considerada la disposición antiabuso de limitación de beneficios del CDI entre Ecuador y Singapur.

La cláusula se compone del siguiente texto, mismo que será explicado al final de cada párrafo:

“Art. 27.- Disposiciones Misceláneas

1. Ningún residente de los Estados Contratantes podrá alegar la existencia del presente Acuerdo para justificar el incumplimiento de obligaciones y requisitos formales, previstos en la legislación interna de cada uno de los Estados Contratantes.”<sup>201</sup>

La disposición *ibidem* es de carácter general y otorga la posibilidad a los Estados Partes a desconocer o dejar de reconocer los beneficios del convenio en el caso de que se haya usado el convenio y se haya dejado de cumplir obligaciones fiscales y requisitos contenidos en la legislación interna.

---

<sup>200</sup> *Ibid.*

<sup>201</sup> *Ibid.*

“2. El presente Acuerdo no podrá interpretarse en el sentido de impedir a un Estado Contratante aplicar las disposiciones de su legislación interna para prevenir la evasión o elusión fiscal.”<sup>202</sup>

La presente cláusula es muy similar a la contenida en el párrafo uno pero enfocada exclusivamente en otorgar legitimidad a los Estados Partes a aplicar normas internas o locales para evitar evasión y elusión fiscal. Vale decir, como se ha criticado en anteriores ocasiones a las cláusulas antiabuso de acuerdo a como estén estipuladas, la presente cláusula debe ser considerada como muy general y de amplio alcance ya que el convenio no ha sabido definir que se deberá entender como “evasión” o “elusión fiscal”. Como se ha mencionado, la lectura que la Autoridad Tributaria le pueda dar a determinada operación o transacción y recategorizarla como una cuestión de evasión o elusión fiscal dista de los principios de seguridad jurídica, legalidad, estabilidad tributaria, entre otros.

“3. Los Estados Contratantes acuerdan que sus procedimientos y reglas internas con respecto a los abusos de la ley (incluyendo sus Acuerdos tributarios) podrán aplicarse para la resolución de dichos abusos.”<sup>203</sup>

Esta cláusula es la primera referencia que existe en un convenio tributario ecuatoriano en la cual se haga mención a que la legislación interna podrá aplicarse en relación a un posible abuso de la ley (abuso de convenio). Es de notar que por certeza jurídica y derechos del contribuyente, el convenio debería contener una cláusula más desarrollada en este párrafo en el cual se explique y exponga que se consideraría abuso de la ley y elevar a convenio internacional lo que la normativa interna podría considerar como abuso de la ley.

---

<sup>202</sup> *Ibíd.*

<sup>203</sup> *Ibíd.*

“4. Las disposiciones de los Artículos 10, 11 y 12 *no serán de aplicación cuando el objetivo principal o uno de los objetivos principales* de cualquiera de las personas que ha intervenido en la creación o colocación de las acciones u otros derechos con respecto a los cuales se pagan los dividendos, la creación o colocación del crédito con respecto al cual se pagan los intereses, la creación o colocación de los derechos con respecto a los cuales se pagan las regalías, *haya sido sacar partido de estos Artículos mediante dicha creación o colocación.*”<sup>204</sup>

Como se ha expuesto anteriormente, y en la misma línea de la crítica a la cláusula de limitación de beneficios con Corea que establece el concepto de “tomar ventaja” del convenio, mutatis mutandis se debe señalar que el convenio con Singapur debería expresamente señalar o establecer categorías, requisitos, condiciones y definiciones en relación al concepto de “sacar partido”. Toda revisión y control tributario realizado por las Autoridades Partes para la verificación de la aplicación de un Convenio deberá sujetarse al principio de legalidad, reserva de ley, seguridad jurídica y debido proceso. Haciendo una analogía con el derecho penal, no se podría sancionar por un tipo penal que no haya sido legal y debidamente tipificado como tal. En el mismo sentido, la consideración de “sacar partido” del convenio se puede convertir en extremadamente subjetivo.

“5. Sin perjuicio de las disposiciones de los Artículos de este Acuerdo, un residente de un Estado Contratante no se beneficiará de ninguna reducción o exención de impuestos prevista en este Acuerdo por parte del otro Estado Contratante si las operaciones llevadas a cabo por dicho residente o cualquier persona relacionada a esas operaciones hubieren tenido como objetivo principal obtener los beneficios del presente Acuerdo.”<sup>205</sup>

---

<sup>204</sup> *Ibíd.*

<sup>205</sup> *Ibíd.*

En el mismo sentido que lo anterior, el contenido de esta disposición se vuelve débil y de difícil aplicación ya que no existe un marco legal reconocido por el Ecuador por el cual se pueda diferenciar o distinguir una operación de planificación fiscal nociva, en contraposición de sufrir un gravamen por una mera especulación o criterios unilaterales de carácter subjetivo expedidos por la Autoridad Tributaria Parte.

Finalmente para cerrar el análisis de estos cuatro convenios se debe resumir que dos convenio (Uruguay y China) tiene disposiciones antiabuso de limitación de beneficios con altos contenidos técnicos y condiciones que permitan aplicar un ejercicio de calificación al residente que desea obtener los beneficios de un convenio, dando cumplimiento a los principios de legalidad, seguridad jurídica, reserva de ley, certeza jurídica, entre otros. Los convenios de Corea y Singapur contienen cláusulas antiabuso un poco más generales y amplias, lo que producirá en un futuro cercano la necesidad del pronunciamiento de los jueces en el caso de que las Autoridades Tributarias Partes decidan aplicar a su antojo criterios subjetivos sobre las operaciones y los beneficiarios de los convenios.

### **3.5 Potenciales soluciones a los casos de abuso de cláusulas de convenios para evitar la doble imposición internacional. Propuestas de medidas unilaterales o de carácter interno para evitar abuso de cláusulas de tratados fiscales en la legislación tributaria ecuatoriana.**

Al inicio del presente trabajo de investigación se presentaba la hipótesis de que en el Ecuador existían, aunque sea en menor proporción, casos de abusos de cláusulas de convenios fiscales celebrados. En la medida de que se fue desarrollando la tesis, mediante los acercamientos a la Autoridad Tributaria ecuatoriana así como a las distintas salas de jueces contenciosos tributarios se obtuvo como resultado del trabajo de campo la no existencia de procesos formales, ni administrativos ni judiciales iniciados por abuso o uso indebido de convenio tributario<sup>206</sup>. Sin embargo de esto, no significa que no existan abusos de convenios en el Ecuador.

---

<sup>206</sup> Información obtenida como resultado del trabajo de campo dentro de la investigación. Se realizaron visitas al Servicio de Rentas Internas solicitando información sobre los procesos de control tributario, reclamos administrativos, recursos de revisión que involucren aplicación de convenios de doble imposición como el tópico general, para posteriormente ubicar mal uso, uso indebido, o abuso de

La no existencia formal de la hipótesis general, es muy positiva toda vez que el presente trabajo se convierte en una herramienta de carácter innovador, novedoso y anticipado a lo que en un futuro podría generarse como un problema de aplicación e interpretación de los nuevos convenios celebrados en el Ecuador. Al no existir un problema identificado por parte de la Autoridad Tributaria sobre la problemática del abuso de convenios en el Ecuador, la presente investigación se considera de suma valía ya que se adelanta en el tiempo a los posibles problemas ya mencionados en el análisis de las cláusulas de limitación de beneficios, lo que permite desde ahora ofrecer recomendaciones y sugerencias para evitar posibles inconvenientes de aplicación, futuros.

No obstante, la no existencia formal o falta de evidencia documental sobre una problemática de abuso de convenios tributarios, no exime que en la práctica diaria se estén ejecutando acciones y encaminando planificaciones fiscales con la finalidad de hacer un uso doloso, uso indebido, o abuso de un convenio tributario. Sin embargo, la falta de evidencia empírica y documental, otorga como consecuencia la difícil cuantificación de una problemática de abuso de convenios en el Ecuador.

Por otro lado, como propuestas de medidas unilaterales o de carácter interno para evitar abuso de cláusulas de tratados fiscales en la legislación tributaria ecuatoriana es necesario armonizar, regular y reglamentar las disposiciones de carácter interno previo la suscripción de convenios fiscales para evitar la doble imposición.

En el caso de tener convenios ya suscritos –como es el caso de Ecuador– es necesario que se realicen las reformas legales, reglamentarias y regulatorias en donde se establezca, exprese y codifique a detalle las definiciones y consideraciones que usará la Autoridad Tributaria para determinar un uso indebido, artificioso, pernicioso, o abuso per se, de un convenio tributario. Esta medida unilateral ofrecerá seguridad jurídica,

---

convenio dentro de dichos procesos administrativos ante el SRI. El resultado fue que no existen muchos procesos de control, reclamos administrativos o recursos de revisión en la cual se esté discutiendo el uso de un convenio de doble imposición, dentro de esa muestra, procesos administrativos por uso indebido, mal uso, o abuso de convenio fue de cero. Dicha información fue corroborada por las máximas autoridades del SRI, no obstante se debe comprender que dichos datos no pudieron ser documentados mediante comunicaciones formales para con el SRI dada la sensibilidad de la información solicitada. Se replicó el mismo ejercicio en los Tribunales y Salas Especializadas de lo Contencioso Tributario obteniendo como resultado cero procesos cuya traba de la Litis se haya ubicado en el uso indebido, mal uso, o abuso de convenio.

respeto a los derechos de los contribuyentes, observancia a los principios de legalidad y reserva de ley, y sobre todo certeza jurídica.

Una legislación local bien desarrollada, entendida ésta como clara, completa, metodológica y abundante en conceptos y definiciones sobre lo que se puede considerar abuso de convenio, otorgará tanto a la Autoridad Tributaria como al contribuyente facilidad en la aplicación de los beneficios de un CDI. Los beneficios serán mayores para el contribuyente como para la Autoridad Tributaria si en el desarrollo de estas normas existe el acompañamiento de parte de los contribuyentes para que expongan sus precisiones y comentarios en relación a la producción de legislación local sobre abuso de convenios. Este ejercicio permitirá por un lado nutrir a la Autoridad Tributaria de cuestiones que en el día a día no conoce de las grandes operaciones; y por otro, otorga a los contribuyentes la oportunidad de ser escuchados sobre determinadas cuestiones.

### **3.6 La iniciativa BEPS y su aplicación en el Ecuador. Acercamiento a la implementación de sus conceptos en la normativa tributaria ecuatoriana**

De acuerdo con lo indicado en el último Reporte Oficial de la OCDE sobre el trabajo entre dicha organización y los países en desarrollo, Ecuador no se ha unido formal ni oficialmente a la implementación de las iniciativas BEPS de conformidad con el Plan de Acción e Iniciativas elaboradas por la OCDE<sup>207</sup>. Sin perjuicio de ello, es a todas luces evidente que la influencia de las iniciativas BEPS se encuentran presente en mayor o menor medida en algunas de las últimas reformas normativas así como reglamentaciones y regulaciones expedidas por la Autoridad Tributaria ecuatoriana en los últimos años (2014-2015).

Resulta evidente también que los avances en el estudio de los conceptos de fiscalidad internacional incluyen a todos los países y todas las regiones en busca de optimización de recaudación de impuestos por parte de las autoridades tributarias, lo que conlleva en buena medida a adoptar, así sea de modo informal, las posiciones que países con grandes economías y criterios de residencia como rectores de su imposición, puedan incluir en su ordenamiento. Esto no quiere decir que los países en desarrollo no deban considerar para sus ordenamientos las últimas figuras de la fiscalidad

---

<sup>207</sup> Véase la información reportada por la página web y documentos conexos de la página web oficial de la OCDE, disponible Online en <http://www.oecd.org/tax/developing-countries-and-beps.htm>

internacional como mecanismos para evitar la elusión y evasión tributaria, no obstante como toda implementación la misma debe responder a análisis técnicos sobre las realidades económicas y jurídicas de la legislación local a la cual se desea hacer la implementación.

Es frecuente en el Ecuador que las reformas normativas novedosas se encuentren sujetas a reformas inmediatas por efectos de aplicación o de falta de consideración de determinados hechos jurídicos o cuestiones jurídicas que no han sido vistas en el momento de expedición de la norma reformativa al régimen.

### **3.7 Conclusiones**

El trabajo investigativo “el abuso de los convenios y la cláusula de limitación de beneficios como norma anti abuso en los tratados fiscales celebrados por el Ecuador”, se ha enfocado en resolver ¿qué elementos podrían configurar el abuso de un convenio para evitar la doble imposición tributaria y, cuáles son las potenciales soluciones al problema desde la perspectiva práctica?. La tesis estableció como objetivos realizar un estudio analítico y crítico sobre la problemática del abuso de los convenios para evitar la doble imposición tributaria y las posibles soluciones para su cumplimiento efectivo desde la perspectiva ecuatoriana, profundizando, reformulando e innovando las tesis existentes sobre la aplicación de convenios tributarios en el país. Otro de los objetivos planteados ha sido explicar y analizar críticamente la cláusula de limitación de beneficios como norma anti abuso y sus elementos esenciales a partir de los modelos OCDE, ONU y sus respectivos comentarios, así como el artículo 20 de la Decisión 578 de la Comunidad Andina de Naciones.

Al finalizar la presente tesis, luego de la revisión de estilo, de la bibliografía y doctrina calificada, así como el análisis y estudio de los modelos OCDE, ONU y modelo ecuatoriano en relación a las cláusulas antiabuso se puede concluir lo siguiente:

1. Sin lugar a discusión los negocios jurídicos actuales y las transacciones comerciales internacionales operan sin barreras ni límites territoriales lo cual se constituyen en verdaderos desafíos diarios de la fiscalidad internacional. Por ello, se concluye que es obligación de los Estados, organizarse mediante sus organismos supranacionales para establecer medidas de armonización de

impuestos con la finalidad de evitar la competencia fiscal perniciosa y nociva, identificando patrones de comportamiento dañinos y ajustando las legislaciones, no de modo unilateral sino multilateral con el único fin de ajustar las disposiciones internas en un ámbito más regional e internacional. De este mismo modo se concluye que los Estados deben mejorar enormemente sus esfuerzos en el intercambio de información de sus contribuyentes con el único fin de conocer las estructuras fiscales nocivas de las compañías y hacer frente a los retos de evasión y elusión, procurando que imperen los derechos de los contribuyentes y no aumenten los gravámenes fiscales. Esto no sería posible sin una adecuada armonización de las legislaciones fiscales de los Estados.

2. Se concluye que la falta de legislación tributaria local lo suficientemente clara permite la existencia de brechas normativas que obligan a los contribuyentes a usar la legislación de acuerdo a como ésta es entendida y cómo puede ser usada en beneficio de una optimización de impuestos. La optimización de impuestos es saludable en tanto en cuanto se use de acuerdo a lo permitido en la normativa tributaria local. Es por ello que los supuestos de elusión no deberán ser considerados por las Administraciones Tributarias de los Estados si es que no existe legislación y regulación adecuada, ordenada, taxativa y expresa. Es deber de los Estados garantizar en primer lugar el respeto imperativo al principio *pacta sunt servanta*, la seguridad jurídica, el principio de reserva de ley, el principio de legalidad y por supuesto los derechos de los contribuyentes cuando las administraciones tributarias realicen la gestión, control y determinación de tributos, en uso de sus facultades. El principio sustancia sobre la forma debe estar regulado dentro de un marco legal que enseñe a los contribuyentes que patrones están permitidos y que es lo que está legalmente prohibido. Las interpretaciones para la aplicación de ajustes a los tributos, y la adopción de los criterios contenidos en los comentarios, que pueden llegar a realizar las administraciones tributarias en atención a la falta de su legislación clara es sumamente dañina para los contribuyentes y atenta todos los principios del derecho.

3. En relación a la problemática del abuso de los convenios se concluye que los esfuerzos realizados por la OCDE y la ONU entre otras tantas organizaciones internacionales tanto gubernamentales como no gubernamentales como es el caso del ILADT, son altamente positivas y efectivas puesto que involucran a cantidad de actores y participantes para la creación de políticas públicas y recomendaciones que se ajusten a la mayor cantidad de países. No obstante es necesario manifestar que es imprescindible que exista un foro latinoamericano de contrapeso, enfocado en analizar, estudiar y determinar empíricamente si el principio de fuente debe ser el principio rector de las políticas fiscales de los países en desarrollo. La iniciativa BEPS de la OCDE ha perennizado entre otras cuestiones al principio de residencia como principio rector de las relaciones jurídicas comerciales de los contribuyentes de sus Estados lo cual está bien entre economías industrializadas pero se debe determinar si en efecto, el principio de fuente, puede ser o es dañino para economías emergentes y en desarrollo. Si no existe el compromiso firme de averiguar, investigar y determinar al principio de fuente como positivo en las economías emergentes y en desarrollo no se puede hablar de cooperación fiscal internacional e impulso hacia el desarrollo para nuestros países, cuando en Modelos tributarios de ONU y OCDE existe una prevalencia por el principio de residencia. No se puede generar más dudas sobre la soberanía fiscal en atención a políticas y recomendaciones BEPS cuando las mismas pueden no estar enfocadas a priorizar al principio de fuente en nuestras economías, si es que este ha sido determinado como favorable y positivo para nuestros ordenamientos.
4. En relación a la Decisión 578 de la CAN se concluye que el ámbito objetivo del convenio es débil en la definición de a quién es aplicable ya que si bien establece que los beneficiarios serán los “domiciliados” en cualquiera de los países miembros, y a través de la interpretación de las definiciones se podrá colegir que la Decisión se refiere a “residentes”. No obstante se insiste en que la definición es débil ya que para el caso de las personas físicas la residencia se señala como el lugar de “residencia habitual”, una cuestión que dista del concepto de residencia fiscal para efecto tributarios reconocido ampliamente por la fiscalidad internacional. Para el caso de personas jurídicas la situación se

complica aun más ya que si no existe un “instrumento de constitución” que defina el lugar de incorporación, la Decisión remite al lugar “donde se encuentre su administración efectiva” lo cual es complejo al momento de calificar a los sujetos ya que los avances en los negocios jurídicos y estructuras corporativas no permiten obtener un panorama claro sobre dónde es la administración efectiva. Finalmente, se considera que la norma antiabuso contenida en el artículo 20 garantiza a los Estados Miembros la aplicación de medidas antielusión y antievasión propias de su ordenamiento jurídico lo cual permite que no se use indebidamente la Decisión.

5. En relación a los elementos configuradores de las cláusulas de limitación de beneficios se concluye que las mismas establecen las reglas de calificación para acogerse a los beneficios de acuerdo a determinadas situaciones y características exigidas para cada situación, no obstante se debe advertir que dichas reglas de calificación y condiciones, contenidas en las cláusulas de los convenios, deben ser desarrolladas con mayor profundidad y detalle en los protocolos de los convenios negociados para que de esta manera formen parte integrante del convenio de doble imposición negociado. El convenio conjuntamente con el protocolo, como instrumento internacional que obliga al Estado a su cumplimiento, debe tener una plataforma jurídica (legislación interna) adecuada y suficiente que permita una correcta aplicación y no se produzcan errores de interpretación. Para esto, es obligación de los Estados suscriptores de convenios fiscales para evitar la doble imposición que ajusten y armonicen su legislación con lo pactado en los convenios. Sólo de esta manera se puede materializar y concretar los esfuerzos de los países en la lucha en contra de la evasión y elusión tributaria y el abuso de los convenios.
6. Finalmente, y para cerrar el presente trabajo se concluye que en el Ecuador, de acuerdo a los resultados de la investigación oficial y documental, tanto de procesos administrativos como judiciales, aun no existe un problema reconocido como abuso de tratados fiscales, más por el contrario puede existir un uso indebido o inadecuado de los convenios, sin embargo esto aun no ha sido objeto de procesos de control y fiscalización por parte de la Autoridad Tributaria.

Contrario a lo que se pensaría, existe una percepción generalizada por parte de algunos actores de la Administración Tributaria de que la aplicación de convenios fiscales no ha sido de mayores proporciones que generen una transaccionalidad que preocupe a la Autoridad Fiscal. Sin embargo, esta tendencia puede estar cambiando con el pasos de los días y los avances en el conocimiento de las estrategias de planificación fiscal. El hecho de que no existan programa de control tributario por uso indebido o abuso de convenios, evidencia formalmente que no se encuentran en la agenda de la Autoridad Tributaria por el momento.. Podemos concluir sobre esto también, que el control tributario de fiscalidad internacional se ha enfocado actualmente al control de precios de transferencia para la determinación de ajustes y en menor medida el control de la correcta aplicación de la Decisión No. 578 de la CAN, por criterios de atribución de rentas, antes que por uso indebido o abuso de convenio. Por lo anterior, la presente tesis también concluye que dada la reciente negociación y suscripción de convenios fiscales (últimos 5 años) es en el futuro lo previsible que se habrán de producir problemas de uso indebido y abusos de convenios visibles y formales, por lo que el presente trabajo se constituye en innovador de la materia planteada que podrá servir para el futuro en la aplicación de convenios fiscales en el Ecuador.

## Bibliografía

- Álvarez García, Santiago. *Introducción sobre el impuesto a la renta de sociedades*. Asturias. Universidad de Oviedo, s/f.
- Amatucci, Andrea, y González García Eusebio. *El concepto de tributo*. Vol. Tomo II, in *Tratado de Derecho Tributario*, edited by Andrea Amatucci, 3-16. Bogota: Editorial Temis, 2001.
- Carpio Rivera, Romeo. *Las cláusulas antiabuso específicas y los convenios de doble imposición* en Instituto Peruano de Derecho Tributario, *Memorias de las XXVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Tomo II*. Lima. IPDT. 2015.
- Casado Ollero, Gabriel. *Naturaleza, objeto del impuesto, hecho imponible, rentas exentas*. Estudios del IRPF. Valladolid. Lex Nova. 2000.
- Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. CIAT. *La tributación de las rentas del capital en América Latina*. Panamá. CIAT. s/f). Disponible en: <http://www10.iadb.org/intal/intalcdi/PE/2013/11903.pdf>
- Comunidad Andina de Naciones CAN. *Decisión No. 40 Convenio para evitar la doble tributación entre países miembros*. Lima. CAN. 1975.
- \_\_\_\_\_. *Decisión No. 578 Régimen para evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal*. Lima. CAN. 2004.
- De la Garza, Sergio Francisco. *Evolución de los conceptos de Renta y de ganancias de capital en la doctrina y en la legislación mexicana durante el período de 1921-1980*. México. Tribunal Fiscal de la Federación.
- Fedele, Andrea. *La reserva de ley*. Vol. Tomo II, chap. Capítulo V in *Tratado de derecho tributario*, edited by Andrea Amatucci, translated by Antonio Vázquez, 158-203. Bogotá: Editorial Temis, 2001.
- García Belsune, Horacio; Bocchiardo, José Carlos. *Parte II Derecho Tributario Sustantivo o Material* en *Tratado de Tributación*, de José Carlos Bocchiardo Horacio García Belsune. Buenos Aires. Astrea. 2003.

García Belsune, Horacio. *El Concepto de Rédito en la Doctrina y en el Derecho Tributario*. Buenos Aires. Depalma.

González García, Eusebio. *Concepto actual de tributo: análisis de jurisprudencia*. Madrid: Arazandi Editorial, 1996.

Gonzales García, Eusebio y Pérez de Ayala, José Luis. *Elementos Constitutivos de Tributo*. Madrid. 1996.

Grupo Editorial Oceano. *Diccionario de Antónimos y Sinónimos*. Barcelona: Ediciones Oceano S.A, 1988.

Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT). Acerca del Instituto. Publicación disponible en: <http://www.iladt.org/frontend/AboutDescription.aspx>.

\_\_\_\_\_. *Modelo de Convenio ILADT*. 2010.

\_\_\_\_\_. *Prolegómenos al Comentario del Modelo de Convenio para América Latina*. Montevideo, Uruguay, 2010.

\_\_\_\_\_. Resoluciones de las XXVII y XXVIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario llevadas a cabo en Lima 2014 y México DF 2015.

\_\_\_\_\_. XXVII Jornadas Tributarias de Derecho Tributario. Lima, Perú. Resoluciones VIII y IX al Tema II “Las cláusulas antiabuso específicas y los convenios de doble imposición”. XXVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. 2014.

Jarach, Dino. *Finanzas Públicas, esbozo de una teoría general*, (Buenos Aires, Cangallo, 1978).

Lobo Torres, Ricardo. “Legalidad tributaria y armonía entre los poderes del Estado” En *Estudios de derecho tributario constitucional e internacional*, editado por Pasquale Pistone and Heleno Taveira Torres, 243-263. Buenos Aires: Editorial Ábaco, 2005.

Montaño, César. *Manual de Derecho Tributario Internacional*. Quito: Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador / Corporación Editora Nacional, 2006.

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). *Antecedentes Plan de Acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*. 2014.

\_\_\_\_\_. *Harmful Tax Competition An Emerging Global Issue*, 1998. URL <http://www.oecd.org/tax/transparency/44430243.pdf>.

\_\_\_\_\_. *Introducción al Modelo del Convenio de la OCDE 2010*.

\_\_\_\_\_. *Modelo de Convenio Tributario de la OCDE*. OCDE. 1977.

\_\_\_\_\_. *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos*. Convenio Modelo de la OCDE. 2010.

\_\_\_\_\_. *Modelo de Convenio Tributario*. 2011.

\_\_\_\_\_. *Plan de Acción BEPS*. Ginebra. OCDE. 2013.

\_\_\_\_\_. *Plan de Acción contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios*. 2015

\_\_\_\_\_. *Preámbulo del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE*. 1977.

Organización de las Naciones Unidas (ONU), Departamento de Asuntos Económicos y Sociales. “*Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo*”. 2013. <http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2014/09>.

\_\_\_\_\_. “*Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo*.” New York, 2011.

\_\_\_\_\_. “*United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries*”. 2011.

[http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN\\_Model\\_2011\\_Update.pdf](http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Model_2011_Update.pdf)

Plazas Vega, Mauricio Alfredo. *La clasificación de los impuestos en directos e indirectos y el derecho tributario comunitario*. Vol. Tomo II, en *Curso de Derecho Tributario Internacional*, editado por Victor Uckmar. Bogota. Editorial Temis, 2003.

República del Ecuador. *Código Tributario, Codificación No.9* . Registro Oficial Suplemento No. 38, 14 de junio de 2005.

\_\_\_\_. Código Civil. Suplemento del Registro Oficial No. 46 Codificación de 24 de junio de 2005.

\_\_\_\_. Constitución del Ecuador. Registro Oficial No. 449, 20 de Octubre de 2008.

\_\_\_\_. Constitución Política de la República del Ecuador. Registro Oficial No. 1, 11 de agosto de 1998.

\_\_\_\_. Código Orgánico de la Producción. Quito. Registro Oficial Suplemento No. 351, 29 de diciembre de 2010.

\_\_\_\_. Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización. Registro Oficial Suplemento No. 303, 19 de Octubre de 2010.

—. *Ley Orgánica de Incentivos a la Producción, y Prevención del Fraude Fiscal*. Quito, 29 de diciembre de 2014. Registro Oficial Suplemento No. 405, 2014.

—. *Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno*. Quito, 17 de noviembre de 2004. Registro Oficial No. 463, 2004.

Ríos Granados, Gabriela. «Los tributos.» In *Manual de Derecho Tributario*, by Miguel de Jesús (Coord.) Alvarado Esquivel, 139-160. México DF: Porrúa, 2005.

Sainz de Bujanda, Fernando. *Hacienda y Derecho*. Vol. IV. IV vols. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1966.

Soler Roch, María Teresa. Serrano Antón, Fernando. “*Las medidas anti-abuso en la normativa interna española y en los convenios para evitar la doble imposición internacional y su compatibilidad con el derecho comunitario*”. Madrid. IEF 2002.

Suriano, Horacio. *Integración de las Ganancias de Capital con los Réditos Ordinarios a efectos de su Imposición*. Derecho Fiscal, Tomo XIV. Buenos Aires. AADF, 1973.

Torruco Salcedo, Sitaly. *Los principios constitucionales tributarios.*» In *Manual de Derecho Tributario*, editado por Miguel de Jesús Alvarado Esquivel, 15-28. México. Editorial Porrúa. 2005.

Troya Jaramillo, José Vicente. *Los tributos y sus clases*. Quito. Universidad Andina Simón Bolívar. Editora Nacional. 2002.

Troya Jaramillo, José Vicente; Simone Lasso Carmen. *Manual de Derecho Tributario*. Quito. Corporación de Estudio y Publicaciones. 2014.

Saccheto, Claudio; coordinadores Víctor Uckmar, Alejandro Altamirano y Heleno Taveira. *Impuestos sobre el Comercio Internacional*. Buenos Aires: Pons, 2008.

Servicio de Rentas Internas, SRI. *Resolución No. NAC-DGERCGC15-00000052*. Quito, 3 de febrero 2015: en Registro Oficial, Segundo Suplemento, No. 430, 2015.

\_\_\_\_\_. *Una nueva política fiscal para el buen vivir, la equidad como soporte del pacto fiscal*. Quito. Centro de Estudios Fiscales. SRI. 2012.

Uckmar, Victor., *Influencia del domicilio, de la residencia y de la nacionalidad en el Derecho tributario*. RDFHP, núm. 24, 1956, pp. 579 a 592.

\_\_\_\_\_. *Elusión fiscal y evasión fiscal*”, CDFI, vol. LXVIIIa, Kluwer, Deventer, 1983.

Universidad Andina Simón Bolívar . II Dialogo de Tributación Andina “Análisis de la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal”, Foro realizado el 22 de enero de 2015.

Varona Alabern, Juan Enrique. “*Impuesto*” (Madrid, Enciclopedia Jurídica Básica, 1995), vol. II, p. 3382.

Vega Borrego, Félix Alberto. *Las medidas contra treaty shopping*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2003.

Villegas, Héctor Belisario. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Buenos Aires: Editorial Depalma, 1984.

## Anexos

### Anexo uno

#### Estructura de los convenios tributarios para evitar la doble imposición

| Estructura   | Título                                    | Cláusulas (disposiciones referentes a: )  |
|--------------|---|---|
| Capítulo I   | Ámbito de Aplicación del Convenio         | Personas<br>Impuestos comprendidos en el CDT  |
| Capítulo II  | Definiciones                              | Definiciones generales. Residencia. Establecimiento Permanente.   |
| Capítulo III | Imposición de las Rentas                  | Rentas Inmobiliarias. Beneficios Empresariales. Transporte Internacional. Empresas Asociadas. Dividendos. Intereses. Regalías. Ganancias de Capital. Trabajo Dependiente. Servicios Personales Independientes. Participación de los Directores, Artistas y Deportistas. Pensiones, Función Pública, Estudiantes y Pasantes. Otras Rentas. |
| Capítulo IV  | Métodos para eliminar la Doble Imposición | Eliminación de la doble imposición. Desarrollo del método   |
| Capítulo V   | Disposiciones Especiales                  | No discriminación. Procedimientos amistosos. Intercambio de información. Misiones diplomáticas y consulares, Limitación de beneficios.  |

**Fuente:** Modelo de Convenio OCDE versión 2010 y el Autor.

## Anexo dos

### Evolución del modelo de convenio tributario de la OCDE

| Año                | Acción   |
|--------------------|--|
| <b>1956</b>        | El Comité Fiscal de la OCDE inicia sus trabajos con el propósito de establecer un Proyecto de Convenio que resolviera eficazmente los problemas de doble imposición entre los países miembros de la OCDE y que fuera aceptable para todos ellos.   |
| <b>1958 a 1961</b> | El Comité Fiscal preparó cuatro Informes previos antes de someter en 1963 su Informe final, titulado “Proyecto de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio”.  |
| <b>1963</b>        | <p>El 30 de julio de 1963 el Consejo de la OCDE adoptó una Recomendación sobre la eliminación de la doble imposición y exhortó a los Gobiernos de los países miembros para que siguieran el Proyecto de Convenio cuando concluyeran o revisaran entre ellos convenios bilaterales.</p> <p>El Comité Fiscal de la OCDE había previsto, al presentar su Informe en 1963, la posibilidad de que el Proyecto de Convenio fuera revisado en un momento posterior tras nuevos estudios. Dicha revisión era además necesaria para valorar la experiencia adquirida por los países miembros en la negociación y aplicación de convenios bilaterales, los cambios en los sistemas fiscales de los países miembros, el aumento de las relaciones fiscales internacionales y el desarrollo de nuevos sectores de actividad empresarial, así como la aparición de nuevas y complejas formas de organización empresarial a nivel internacional.</p> |
| <b>1971</b>        | El Comité Fiscal primero y, a partir de 1971, el Comité de Asuntos Fiscales,   |

|                    |   |
|--------------------|---|
|                    | <p>su sucesor, abordó la revisión del Proyecto de Convenio de 1963 y de los Comentarios al mismo. Ello condujo a la publicación en 1977 del nuevo Convenio Modelo y Comentarios.</p> <p>Los factores que motivaron la revisión del Proyecto de Convenio de 1963 han continuado ejerciendo su influencia y, en muchos aspectos, la presión para actualizar y adaptar el Convenio Modelo a unas condiciones económicas cambiantes se acentuó. Se desarrollaron nuevas tecnologías y, al mismo tiempo, se produjeron cambios fundamentales en el modo de realizarse las operaciones transfronterizas. Los métodos de elusión y de evasión fiscal se hicieron más sofisticados. El proceso de globalización y liberalización de las economías de la OCDE también se aceleró en los años 80.</p> |
| <p><b>1977</b></p> | <p>Consecuentemente, el Comité de Asuntos Fiscales –y, en particular, su Grupo de Trabajo No. 1– continuaron examinando, a partir de 1977, diversas cuestiones directa o indirectamente relacionadas con el Convenio Modelo de 1977 como parte de su programa de trabajo. Este trabajo dio lugar a diversos informes, algunos de los cuales recomendaban modificaciones del Convenio Modelo y sus Comentarios.</p>  |
| <p><b>1991</b></p> | <p>El Comité de Asuntos Fiscales adoptó el concepto de un Convenio Modelo “dinámico” que permite actualizaciones y modificaciones periódicas y puntuales, sin esperar a una revisión completa reconociendo que la revisión del Convenio Modelo y los Comentarios se había convertido en un proceso continuo.</p> <p>Consecuentemente, se decidió publicar una versión revisada del Convenio Modelo que tuviera en cuenta el trabajo realizado desde 1977 incorporando muchas de las recomendaciones recogidas en los informes mencionados más arriba.</p>   |

|                    |   |
|--------------------|---|
|                    |   |
| <p><b>1992</b></p> | <p>Debido a la extensión de la influencia del Convenio Modelo más allá de las fronteras de los países miembros de la OCDE, el Comité decidió asimismo abrir el proceso de revisión para beneficiarse de las aportaciones de países no miembros, otras organizaciones internacionales y otras partes interesadas. Se consideró que tales contribuciones externas asistirían al Comité de Asuntos Fiscales en su tarea continuada de actualización del Convenio Modelo para adaptarlo a los cambios de las normas y principios internacionales.</p> <p>Ello condujo a la publicación, en 1992, del Convenio Modelo en formato de hojas cambiables. A diferencia del Proyecto de Convenio de 1963 y del Convenio Modelo de 1977, el Modelo revisado no representaba la culminación de una revisión general sino más bien el primer paso de un proceso continuo de revisión, con actualizaciones periódicas que permitieran garantizar que el Convenio Modelo continuase reflejando con precisión los puntos de vista de los países miembros en cada momento.</p> |
| <p><b>1997</b></p> | <p>Con motivo de una de tales actualizaciones, se incluyeron en un segundo volumen las posiciones de cierto número de países no miembros en reconocimiento de la creciente influencia del Convenio Modelo fuera del ámbito de la OCDE. Se incluyeron además reediciones de informes anteriores del Comité que habían dado lugar a modificaciones del Convenio Modelo.</p>   |

**Fuente:** Modelo de Convenio OCDE versión 2010 y el Autor.

## Anexo tres

### Tipo de imposición bajo el modelo de convenio OCDE<sup>208</sup>

| Tipo de renta   | Criterio aplicable a dicha renta  |
|---|---|
| Las rentas pueden clasificarse en tres categorías según el régimen aplicable en el Estado de la fuente o situación:                       | <ol style="list-style-type: none"><li>1. Rentas y elementos patrimoniales que pueden gravarse sin ninguna limitación en el Estado de la fuente o situación,</li><li>2. Rentas que pueden someterse a una imposición limitada en el Estado de la fuente, y</li><li>3. Rentas y elementos patrimoniales que no pueden someterse a imposición en el Estado de la fuente o situación.</li></ol>   |
| Las categorías de renta y patrimonio que pueden gravarse sin ninguna limitación en el Estado de la fuente o situación son las siguientes: | <ol style="list-style-type: none"><li>1. Rentas de la propiedad inmobiliaria situada en dicho Estado (incluyendo las rentas de explotaciones agrícolas y forestales), ganancias de capital derivadas de la enajenación de dicha propiedad y patrimonio que representa (artículo 6 y apartado 1 de los artículos 13 y 22);</li><li>2. Beneficios de los establecimientos permanentes situados en dicho Estado, ganancias de capital derivadas de la enajenación de un establecimiento permanente y patrimonio representado por la propiedad mobiliaria que forme parte del activo de dicho establecimiento permanente (artículo 7, y apartado 2 de los artículos 13 y 22); se hace una excepción, sin embargo, si el establecimiento permanente se dedica al transporte marítimo</li></ol> |

<sup>208</sup> De acuerdo a la versión publicada del Modelo de Convenio OCDE del año 2010 texto en español

|   |  |
|---|--|
|   | <p>internacional, el transporte por aguas interiores o el transporte aéreo internacional (véase el párrafo 23 siguiente);</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>3. Rentas de las actividades de artistas y deportistas realizadas en dicho Estado, independientemente de que tales rentas se atribuyan al artista o deportista o a otra persona (artículo 17);</li> <li>4. Remuneraciones en calidad de consejero pagadas por una sociedad residente en dicho Estado (artículo 16);</li> <li>5. Remuneraciones por razón de un trabajo dependiente en el sector privado realizado en dicho Estado, salvo cuando el empleado permanezca allí durante un período que no exceda de ciento ochenta y tres días en cualquier período de doce meses que comience o termine en el período impositivo relevante y se cumplan ciertas condiciones; y remuneraciones de un trabajo dependiente a bordo de un buque o aeronave explotado en el tráfico internacional, o a bordo de una embarcación, si la sede de dirección efectiva de la empresa está situada en dicho Estado (artículo 15);</li> <li>6. Remuneraciones y pensiones pagadas por razón de un trabajo dependiente en el sector público, bajo ciertas condiciones (artículo 19).</li> </ol> |
| <p>Las siguientes categorías de renta pueden someterse a una imposición limitada en el Estado de la fuente:</p> | <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Dividendos: siempre que la participación que genera los dividendos no esté efectivamente vinculada a un establecimiento permanente o a una base fija situados en el Estado de la fuente, ese Estado debe limitar su gravamen al 5 por 100 del importe bruto de los dividendos cuando el beneficiario efectivo sea una sociedad que posea directamente al menos el 25 por 100 del capital de la sociedad que paga los</li> </ol>  |

|  |   |
|--|---|
|  | <p>dividendos, y al 15 por 100 de su importe bruto en otros casos (artículo 10);</p> <p>2. Intereses: en las mismas condiciones que para los dividendos, el Estado de la fuente debe limitar su gravamen al 10 por 100 del importe bruto de los intereses, salvo en el caso de intereses que excedan del importe normal (artículo 11).</p>  |
| <p>Categorías de renta no sujetas a imposición específica:</p> | <p>Los restantes elementos de renta o de patrimonio no pueden someterse a imposición en el Estado de la fuente o situación; como regla general, sólo se someten a imposición en el Estado de residencia del contribuyente. Esto es válido, por ejemplo, para las regalías (artículo 12), las ganancias derivadas de la enajenación de acciones y otros valores mobiliarios (apartado 5 del artículo 13), las pensiones del sector privado (artículo 18), las cantidades percibidas por un estudiante para sus estudios o capacitación (artículo 20) y el patrimonio representado por acciones u otros valores mobiliarios (apartado 4 del artículo 22). Los beneficios procedentes de la explotación de buques o aeronaves en el tráfico internacional, o de embarcaciones dedicadas al transporte por aguas interiores, las ganancias derivadas de la enajenación de dichos buques, embarcaciones o aeronaves y el patrimonio representado por dichos buques, embarcaciones o aeronaves, sólo pueden someterse a imposición en el Estado en que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa (artículo 8 y apartado 3 de los artículos 13 y 22). Los beneficios empresariales no imputables a un establecimiento permanente en el Estado de la fuente sólo pueden someterse a imposición en el Estado de residencia (apartado 1 del artículo 7).</p> |

**Fuente:** Modelo de Convenio OCDE versión 2010 y el Autor.

## Anexo cuatro

### Evolución del modelo de convenio tributario de la ONU

| Año  | Acción   |
|------|--|
| 1967 | La conveniencia de fomentar la concertación de acuerdos fiscales bilaterales entre países desarrollados y países en desarrollo la reconoció el Consejo Económico y Social (ECOSOC) en su resolución 1273 (XLIII), aprobada el 4 de agosto de 1967.   |
| 1968 | A raíz de ello, el Secretario General estableció en 1968 el Grupo Especial de Expertos en acuerdos fiscales entre países desarrollados y países en desarrollo, compuesto por funcionarios y expertos fiscales de países desarrollados y países en desarrollo, designados a título personal.  |
| 1980 | Tras las deliberaciones del Grupo de Expertos, las Naciones Unidas publicaron la Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo, que fue precedida en 1979 por el Manual para la negociación de acuerdos fiscales bilaterales entre países desarrollados y países en desarrollo (el Manual). En su resolución 1980/13, de 28 de abril de 1980, el Consejo Económico y Social dio al Grupo de Expertos el nuevo nombre de “Grupo ad hoc de Expertos sobre cooperación internacional en cuestiones de tributación” (Grupo ad hoc de Expertos), en reconocimiento de la importancia de la cooperación fiscal internacional en los asuntos no relacionados con los acuerdos fiscales. |
| 1990 | El Grupo ad hoc de Expertos tomó nota de las importantes transformaciones  |

|             |  |
|-------------|--|
|             | <p>ocurridas en el entorno económico, financiero y fiscal internacional. Además, cada vez se prestaba mayor atención a las repercusiones fiscales de los nuevos instrumentos financieros y regímenes de precios de transferencia, al crecimiento de los paraísos fiscales y a la globalización, que afectaba a las relaciones económicas internacionales. Las actualizaciones cada vez más frecuentes de la Convención modelo de la OCDE agudizaron la necesidad de mantener un examen constante del proceso de reflexión creciente sobre las cuestiones relacionadas con la cooperación fiscal internacional. En consecuencia, el Grupo ad hoc de Expertos continuó revisando y actualizando la Convención modelo de las Naciones Unidas y el Manual.</p> |
| 1999 a 2003 | <p>El resultado fue una nueva versión de la Convención modelo de las Naciones Unidas (revisada en 1999 y publicada en 2001) y una nueva versión del Manual (publicado electrónicamente en 2003).</p>   |
| 2004        | <p>Por la resolución 2004/69 del ECOSOC, el Grupo ad hoc de Expertos adquirió rango de Comité, que continúa siendo su forma actual. Los 25 miembros del Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación son propuestos por los países y elegidos por el Secretario General de las Naciones Unidas para que actúen a título personal a lo largo de un período de cuatro años. El Comité rinde ahora informes directamente al ECOSOC y se reúne cada año, en vez de cada dos años.</p>   |

**Fuente:** Modelo de Convenio ONU versión 2011 y el Autor.

## Anexo cinco

### Principales cambios del modelo de convenio tributario de la ONU en relación con sus versiones pasadas y con el modelo OCDE

| Situación general   | Modificaciones específicas   |
|---|--|
| <p>Las principales diferencias entre los artículos de la presente versión de la Convención modelo de las Naciones Unidas y la versión anterior revisada en 1999 y publicada en 2001 son las siguientes:</p> | <ol style="list-style-type: none"><li>1. Versión modificada del párrafo 5 del artículo 13 para contemplar posibles usos indebidos;</li><li>2. Variante del artículo 25, en la que se prevé el arbitraje obligatorio y vinculante cuando un conflicto no puede resolverse mediante el procedimiento de acuerdo mutuo;</li><li>3. Nueva versión del artículo 26 que confirma y aclara la importancia del intercambio de información en el marco de la Convención modelo de las Naciones Unidas, con arreglo a la disposición de la actual Convención modelo de la OCDE; y</li><li>4. Nuevo artículo 27 sobre la asistencia para la recaudación de impuestos, con arreglo a la disposición de la actual Convención modelo de la OCDE.</li></ol> |
| <p>Además de las modificaciones en los comentarios a los artículos realizadas para tener en cuenta los cambios antes mencionados, se han introducido:</p>   | <ol style="list-style-type: none"><li>1. Adiciones al comentario al artículo 1 relativo al uso indebido de los acuerdos fiscales (párr. 8 a 103);</li><li>2. Un comentario al artículo 5 ampliamente actualizado;</li><li>3. Variante del comentario al artículo 5 para los casos en que los países suprimen el artículo 14 y recurren a los artículos 5 y 7 para abordar los casos anteriormente contemplados en</li></ol>  |

dicho artículo (párr. 15.1 a 15.25);

4. Adición al texto del comentario al artículo 7 en la que se observa que el planteamiento del artículo 7 adoptado por la OCDE y que se pone de manifiesto en el comentario de la Convención modelo de la OCDE de 2010 (y resultante del Informe de la OCDE de 2008 sobre la atribución de beneficios a establecimientos permanentes) no se ha adoptado en relación con el artículo considerablemente diferente de la Convención modelo de las Naciones Unidas (párr. 1);
5. Inclusión del texto revisado de la Convención modelo de la OCDE sobre los propietarios beneficiarios en los comentarios sobre los artículos 10 (párr. 13), 11 (párr. 18) y 12 (párr. 5);
6. Nuevo texto en el comentario al artículo 11 acerca del régimen de determinados instrumentos que, si bien técnicamente no son préstamos que devenguen intereses, reciben el mismo trato a los efectos del acuerdo. Esta consideración es especialmente pertinente en el caso del trato reservado a determinados instrumentos financieros islámicos (párr. 19.1 a 19.4); y
7. Revisiones de los comentarios a varios artículos para citar el texto de las versiones más recientes de los comentarios sobre la Convención modelo de la OCDE, cuando se considera que pueden ser útiles para interpretar las disposiciones basadas en la Convención modelo de las Naciones Unidas.

**Fuente:** Modelo de Convenio ONU versión 2011 y el Autor.

## Anexo seis

### Principales diferencias entre el Modelo OCDE y Modelo ONU

| Art. | Modelo OCDE   | Modelo ONU  |
|------|---|---|
| 3    | Definición de los términos “sociedad” y “negocio”   |   |
| 5    | EP se configura en Obras y Proyectos de construcción a los 12 meses;  | <ul style="list-style-type: none"> <li>- EP se configura en Obras y Proyectos de construcción a los 6 meses;</li> <li>- EP: Prestación de servicios por más de 183 días;</li> <li>- No constituye EP la combinación de actividades preparatorias o auxiliares;</li> <li>- Aseguradoras configuran EP;</li> <li>- Agente dependiente, actúa total o casi totalmente en nombre empresa y relación diferente a partes independientes.</li> </ul> |
| 8    |   | Variante B: derecho de Imposición se limita en la fuente.   |
| 10   | <ul style="list-style-type: none"> <li>- Tasa de retención del 5% y 15%</li> <li>- Límite de tenencia: 25%</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>-Deja abierta a negociación tasa de retención en el estado fuente;</li> <li>- Límite de tenencia: 10%</li> </ul>   |
| 11   | <ul style="list-style-type: none"> <li>- Tasa de retención del 10%</li> </ul>   | <ul style="list-style-type: none"> <li>- Deja abierta a negociación tasa de retención en el estado fuente;</li> </ul>   |
| 12   | <ul style="list-style-type: none"> <li>- Tributación exclusiva en residencia</li> </ul>                               | <ul style="list-style-type: none"> <li>-Tributación compartida fuente y residencia;</li> <li>- Definición de regalías más amplia.</li> </ul>  |
| 13   | <ul style="list-style-type: none"> <li>- Tributación en Estado de origen de acciones si la tenencia</li> </ul>        |   |

|    |   |   |
|----|---|---|
|    | sobrepasa un límite acordado                      |   |
| 14 |   | - Incluye artículo: 183 días y base fija a disposición                          |
| 18 |   | - Dos alternativas  |
| 21 | -Tributación exclusiva en el estado de residencia | -Posibilidad de tributación en el estado fuente                                 |
| 25 |   | - Más detallado el proceso;<br>- Dos alternativas.                              |
| 26 |   | - Intercambio de información de utilidad para prevenir la evasión y elusión;    |
| 27 |   | - Métodos y técnicas para intercambio de información deciden entre autoridades. |
| 29 | - Incluye Extensión Territorial                   |   |

**Fuente:** Modelo de Convenio OCDE y ONU y el Autor.

## Anexo siete

### Evolución del modelo de convenio tributario del ILADT

| Año               | Acción  |
|-------------------|---|
| 1956<br>a<br>1975 | La adopción de criterios comunes en materia de fiscalidad internacional para todos los países latinoamericanos fue una preocupación constante de las primeras décadas de labor del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, desde las I Jornadas Latinoamericanas, celebradas en 1956 en Montevideo (Uruguay), hasta las VII Jornadas, celebradas en 1975 en Caracas (Venezuela).   |
| 2006              | Sin embargo, no fue hasta las XXIII Jornadas de 2006 en Córdoba (Argentina) que - por efecto del impulso del Consejo Directivo del ILADT y de su Presidente pro tempore Alberto Tarsitano - se concretó en un verdadero proyecto, articulado en dos fases y encargado a una comisión de trabajo, integrada por los Dres. Antonio Hugo Figueroa (Argentina), Jacques Malherbe (Bélgica), Pasquale Pistone (Italia) y Heleno Taveira Torres (Brasil) con sus respectivos equipos. |
| 2009<br>-<br>2010 | En la primera fase la comisión ha redactado un modelo de Convenio multilateral contra la doble imposición para Latinoamérica para su presentación en 2010 en ocasión de las XXV Jornadas Latinoamericanas de Cartagena (Colombia).<br><br>En ese contexto, más allá de las reuniones periódicas, el grupo de trabajo ha   |

|      |   |
|------|---|
|      | tenido la ocasión de confrontarse con un grupo más amplio de miembros del ILADT en ocasión de un seminario a participación libre organizado por la Dra. Addy Mazz en la Universidad de la República Oriental del Uruguay en mayo de 2009.                             |
| 2012 | La segunda fase se desarrollará hasta las XXVI Jornadas Latinoamericanas de 2012, con el objetivo de la transposición de las cláusulas del Modelo Latinoamericano en los convenios de doble imposición de los países latinoamericanos con los demás países del mundo. |

**Fuente:** Modelo de Convenio ILADT versión 2010 y el Autor.

## Anexo ocho

### Herramientas del modelo ILADT en relación al objetivo de eliminar la doble imposición tributaria

| HERRAMIENTA   | PROPUESTA  |
|---|--|
| <p><b>Las herramientas del Modelo de Convenio ILADT se resumen en los siguientes tres objetivos:</b></p> <p><b>3. La simplificación de sus cláusulas.</b></p> | <p>En primer lugar, alcanzar la simplificación de las cláusulas del Convenio, que se realiza por medio de (i) la reducción del número de las mismas, así como de (ii) su contenido y (iii) por medio de una nueva repartición del poder de imposición, ya que el objetivo de una justa imposición con arreglo al principio de capacidad contributiva no se debe sólo entender en un sentido formal, sino más bien en una perspectiva moderna que reconoce la importancia de un efectivo cumplimiento de dicho principio en los supuestos transfronterizos.</p>   |
| <p><b>4. La protección de los derechos del contribuyente en las situaciones transfronterizas; y,</b></p>  | <p>En segundo lugar, el Modelo se propone fortalecer la protección de los derechos del contribuyente en las situaciones transfronterizas. Eso conlleva una nueva dimensión para este Modelo respecto a la que es propia de los otros convenios y modelos internacionales: la previsión de reglas procedimentales, que limitan la soberanía nacional de los Estados contratantes y fijan estándares de protección que en todo caso es necesario asegurar. En otras palabras, no se deben admitir discriminaciones en el plano internacional, ya que las mismas perjudicarían los derechos de los contribuyentes, así como la competitividad de los países latinoamericanos, privándolos de los capitales internacionales que son necesarios</p> |

|  |   |
|--|---|
|  | <p>para asegurar el desarrollo económico. Sin embargo, la protección de los derechos de los contribuyentes no se puede separar de la de las administraciones financieras, y por esta vía el Modelo ILADT recoge también las novedades del Fórum Global sobre la Transparencia Fiscal que aseguran la efectiva defensa de la soberanía fiscal de cada Estado por medio de la asistencia mutua en el intercambio de informaciones y la recaudación.</p>   |
| <p><b>5. El fortalecimiento de la imposición en el Estado de la fuente</b></p> | <p>En tercer lugar, el Modelo ILADT realiza una radical transformación en la atribución del poder de imposición sobre las rentas y el capital transfronterizo, ya que propugna un fortalecimiento general de la imposición el Estado de la fuente. Eso se realiza en muchos casos por medio del reconocimiento de un poder exclusivo de imposición, que al mismo tiempo logra el objetivo de prevenir la doble imposición, más bien que eliminarla. Sin embargo, en algunos casos se mantienen poderes de imposición compartidos, así que el Modelo tiene que aliviar la doble imposición internacional sin permitir interferencias por parte del Estado de residencia respecto a los objetivos de política fiscal del Estado de la fuente. En otros casos, como para las pensiones y las otras rentas y capitales, el Modelo ILADT guarda el poder de imposición exclusivo del Estado de residencia.</p> |

**Fuente:** Modelo de Convenio ILADT versión 2010 y el Autor.

## Anexo nueve

### **Cláusula de Limitación de Beneficios en el Modelo de Convenio de la República del Ecuador para evitar la doble imposición tributaria**

**“Art. 25.- Limitación de beneficios.-**

*1. Salvo que en el presente convenio se disponga lo contrario, una persona (distinta de una persona natural), que sea residente de un Estado Contratante y que obtenga ingreso del otro Estado Contratante tendrá derecho a todos los beneficios de este Convenio acordados para los residentes de un Estado Contratante, únicamente si dicha persona satisface los requisitos señalados en el apartado 2 y cumple con las demás condiciones de este Convenio para la obtención de cualquiera de dichos beneficios.*

*2. Una persona de una Estado Contratante es una persona que cumple con los requisitos para un ejercicio fiscal únicamente si dicha persona es:*

*(a) Una entidad Gubernamental; o*

*(b) Una compañía constituida en cualquiera de los Estados Contratantes, en la que al menos el 50% de los derechos de voto o del valor de las acciones de la compañía sea propiedad directa o indirectamente de una o más personas físicas residentes en cualquiera de los Estados Contratantes y/o de otras personas constituidas en cualquiera de los Estados Contratantes, en las que al menos el 50% de los derechos de voto o del valor de las acciones o de la participación en los beneficios sean propiedad directa o indirectamente de una o más personas físicas residentes en cualquiera de los Estados Contratantes, o*

*(c) Una sociedad de personas o una asociación de personas, en la que al menos el 50% o más de la participación en los beneficios sea propiedad de una o más personas físicas residentes en cualquiera de los Estados Contratantes y/o de otras personas constituidas en cualquiera de los Estados Contratantes, en las que al menos el 50% de los derechos de voto o del valor de las acciones o la participación en los beneficios sean propiedad directa o indirectamente de una o más personas físicas residentes en cualquiera de los Estados Contratantes, o*

- (d) *Una institución de beneficencia u otra entidad que se encuentre exenta para efectos fiscales, cuyas principales actividades sean realizadas en cualquiera de los Estados Contratantes.*

*Las personas mencionadas anteriormente no tendrán derecho a los beneficios del Convenio, si más del 50% del ingreso bruto de las personas en el ejercicio fiscal es pagado directa o indirectamente a personas que no sean residentes de ninguno de los Estados Contratantes mediante pagos que sean deducibles para efectos de determinar el impuesto comprendido en este Convenio en el Estado de residencia de la persona.*

*3. Sin embargo, un residente de un Estado Contratante tendrá derecho a los beneficios del Convenio si la autoridad competente del otro Estado Contratante determina que dicho residente lleva a cabo activamente actividades empresariales en el otro Estado y que el establecimiento o adquisición o mantenimiento de dicha persona y la realización de dichas operaciones no ha tenido como uno de sus principales fines la obtención de los beneficios del Convenio.*

---

*4. Ninguna disposición del Convenio, excepto por lo que respecta al Artículo sobre “Intercambio de Información”, será aplicable a:*

- (a) *los ingresos que se encuentren exentos de impuesto en un Estado Contratante del cual el beneficiario efectivo del ingreso sea residente, o a los ingresos que se encuentren sujetos a imposición en este Estado obtenidos por ese residente a una tasa menor que la tasa aplicable al mismo ingreso obtenido por otros residentes de este Estado que no se beneficien de esa exención o tasa; o*
- (b) *los ingresos obtenidos por un beneficiario efectivo que sea residente de un Estado Contratante, que goce de una deducción, devolución u otra concesión o beneficio que se establezca directa o indirectamente en relación con ese ingreso, distinto a lo previsto en el Art. 23 del presente convenio, y que no se otorgue a otros residentes de este Estado.*

*5. Antes de que a un residente de un Estado Contratante se le niegue la desgravación fiscal en el otro Estado Contratante debido a lo dispuesto en los párrafos anteriores, las autoridades competentes de los Estados Contratantes se consultarán mutuamente. Asimismo, las autoridades competentes de los Estados Contratantes podrán consultarse mutuamente con respecto a la aplicación de este artículo.”*

## Anexo diez

### Cláusula de Limitación de Beneficios. Cuadro Comparativo Modelo de Convenio ecuatoriano, Convenio celebrado con Uruguay.

| MODELO ECUATORIANO (2009)   | CDI CON URUGUAY (2011)  |
|---|---|
| <b>Art. 25.- Limitación de beneficios.-</b>   | <b>Art. 25.- Limitación de beneficios.-</b>   |
| <p>1. Salvo que en el presente convenio se disponga lo contrario, una persona (distinta de una persona natural), que sea residente de un Estado Contratante y que obtenga ingreso del otro Estado Contratante tendrá derecho a todos los beneficios de este Convenio acordados para los residentes de un Estado Contratante, únicamente si dicha persona satisface los requisitos señalados en el apartado 2 y cumple con las demás condiciones de este Convenio para la obtención de cualquiera de dichos beneficios.</p> <p>2. Una persona de una Estado Contratante es una persona que cumple con los requisitos para un ejercicio fiscal únicamente si dicha persona es:</p> <p style="margin-left: 40px;">(e) Una entidad Gubernamental; o</p> <p style="margin-left: 40px;">(f) Una compañía constituida en cualquiera de los Estados Contratantes, en la que al menos el 50% de los derechos de voto o del valor de las acciones de la compañía sea propiedad directa o indirectamente de una o más personas físicas residentes en cualquiera de los Estados Contratantes y/o de otras personas constituidas en cualquiera de los Estados Contratantes, en las que al menos el 50% de los derechos de voto o del valor de las acciones o de la participación en los beneficios sean propiedad directa o indirectamente de una o más personas físicas residentes en cualquiera de los Estados Contratantes, o</p> | <p>1. Salvo que en el presente convenio se disponga lo contrario, una persona (distinta de una persona natural o física), que sea residente de un Estado contratante y que obtenga ingreso del otro Estado contratante tendrá derecho a todos los beneficios de este Convenio acordados para los residentes de un Estado contratante, únicamente si dicha persona satisface los requisitos señalados en el apartado 2 y cumple con las demás condiciones de este Convenio para la obtención de cualquiera de dichos beneficios.</p> <p>2. Una persona de un Estado contratante es una persona que cumple con los requisitos para un ejercicio fiscal únicamente si dicha persona es:</p> <p style="margin-left: 40px;">(a) Una entidad gubernamental; o</p> <p style="margin-left: 40px;">(b) Una sociedad constituida en cualquiera de los Estados contratantes, si:</p> <p style="margin-left: 80px;">i. la principal clase de sus acciones - cotiza en una bolsa de valores reconocida tal como se define en el apartado 6 de este Artículo y son negociadas ordinariamente en una o más bolsas de valores reconocidas; o</p> <p style="margin-left: 80px;">ii. al menos el 50% de los derechos de voto o del valor de las acciones de la sociedad sea propiedad directa o indirectamente de una o más personas físicas residentes en cualquiera de los Estados contratantes o de otras sociedades constituidas en cualquiera de los Estados contratantes, en las que al menos el 50% de los derechos de voto o del valor de las acciones o de la participación en los beneficios sean propiedad directa o indirectamente de una o más personas físicas residentes en cualquiera de los Estados contratantes; o</p> <p style="margin-left: 40px;">(c) Una institución de beneficencia u otra entidad sin fines de lucro que se encuentre exenta para efectos fiscales, cuyas principales actividades</p> |

|   |   |
|---|---|
| <p>(g) Una sociedad de personas o una asociación de personas, en la que al menos el 50% o más de la participación en los beneficios sea propiedad de una o más personas físicas residentes en cualquiera de los Estados Contratantes y/o de otras personas constituidas en cualquiera de los Estados Contratantes, en las que al menos el 50% de los derechos de voto o del valor de las acciones o la participación en los beneficios sean propiedad directa o indirectamente de una o más personas físicas residentes en cualquiera de los Estados Contratantes, o</p> <p>(h) Una institución de beneficencia u otra entidad que se encuentre exenta para efectos fiscales, cuyas principales actividades sean realizadas en cualquiera de los Estados Contratantes.</p> <p>Las personas mencionadas anteriormente no tendrán derecho a los beneficios del Convenio, si más del 50% del ingreso bruto de las personas en el ejercicio fiscal es pagado directa o indirectamente a personas que no sean residentes de ninguno de los Estados Contratantes mediante pagos que sean deducibles para efectos de determinar el impuesto comprendido en este Convenio en el Estado de residencia de la persona.</p> <p>3. Sin embargo, un residente de un Estado Contratante tendrá derecho a los beneficios del Convenio si la autoridad competente del otro Estado Contratante determina que dicho residente lleva a cabo activamente actividades empresariales en el otro Estado y que el establecimiento o adquisición o mantenimiento de dicha persona y la realización de dichas operaciones no ha tenido como uno de sus principales fines la obtención de los beneficios del Convenio.</p> <hr/> <p>4. Ninguna disposición del Convenio, excepto por lo que respecta al Artículo sobre “Intercambio de Información”, será aplicable a:</p> <p>(c) los ingresos que se encuentren exentos de impuesto en un Estado Contratante del cual el beneficiario efectivo del ingreso sea residente, o a los ingresos que se encuentren sujetos a imposición en este Estado obtenidos por ese residente a una tasa menor que la tasa aplicable al mismo ingreso obtenido por otros residentes de este Estado que no se beneficien de esa exención o tasa; o</p> | <p>sean realizadas en cualquiera de los Estados contratantes.</p> <p>Las personas mencionadas anteriormente no tendrán derecho a los beneficios del Convenio, si más del 50% del ingreso bruto de las personas en el ejercicio fiscal es pagable, directa o indirectamente, a personas que no sean residentes de ninguno de los Estados contratantes mediante pagos que sean deducibles para efectos de determinar el impuesto comprendido en este Convenio en el Estado de residencia de la persona.</p> <p>3. Sin embargo, un residente de un Estado contratante tendrá derecho a los beneficios del Convenio si la autoridad competente del otro Estado contratante determina que dicho residente lleva a cabo activamente actividades empresariales en el otro Estado y que el establecimiento o adquisición o mantenimiento de dicha persona y la realización de dichas operaciones no ha tenido como uno de sus principales fines la obtención de los beneficios del Convenio.</p> <p>4. Antes de que a un residente de un Estado contratante se le niegue la desgravación fiscal en el otro Estado contratante debido a lo dispuesto en los párrafos anteriores, las autoridades competentes de los Estados contratantes se consultarán mutuamente. Asimismo, las autoridades competentes de los Estados contratantes podrán consultarse mutuamente con respecto a la aplicación de este artículo.</p> |
|---|---|

|  |  |
|--|--|
| <p>(d) los ingresos obtenidos por un beneficiario efectivo que sea residente de un Estado Contratante, que goce de una deducción, devolución u otra concesión o beneficio que se establezca directa o indirectamente en relación con ese ingreso, distinto a lo previsto en el Art. 23 del presente convenio , y que no se otorgue a otros residentes de este Estado.</p> <p>5. Antes de que a un residente de un Estado Contratante se le niegue la desgravación fiscal en el otro Estado Contratante debido a lo dispuesto en los párrafos anteriores, las autoridades competentes de los Estados Contratantes se consultarán mutuamente. Asimismo, las autoridades competentes de los Estados Contratantes podrán consultarse mutuamente con respecto a la aplicación de este artículo.</p> | <p>5. A efectos de este Artículo, la expresión "bolsa de valores reconocida" significa:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) En Ecuador, la Bolsa de Valores de Quito y la Bolsa de Valores de Guayaquil;</li> <li>(b) En Uruguay, la Bolsa de Valores de Montevideo y la Bolsa Electrónica de Valores S.A.; y,</li> <li>(c) Cualquier otra bolsa de valores que las autoridades competentes acuerden reconocer a efectos de este artículo.</li> </ul> |
|--|--|

**Fuente:** Modelo de Convenio Ecuador y CDI con Uruguay, y el Autor.

## Anexo once

### Cláusula de Limitación de Beneficios. Cuadro Comparativo Modelo OCDE, Modelo ONU, Modelo ecuatoriano.

| MODELO OCDE (2010)  | MODELO ONU (2011)  | MODELO ECUATORIANO<br>(2009)   |
|---|--|--|
| <b>Art. 25.- Limitación de beneficios.-</b>   |  |  |
| <b>a. Limitación del beneficio a residentes que no “reúnen condiciones necesarias” / que “no son personas calificadas”</b>  |  |  |
| <p>1. Salvo en los casos en que este artículo disponga lo contrario, un residente de un</p> <p>Estado contratante que obtenga una renta de otro Estado contratante podrá acogerse a todos los beneficios fiscales de este Convenio, acordados por lo demás a cualquier residente de un Estado contratante, sólo si ese residente “reúne las condiciones necesarias” definidas en el apartado 2 y cumple los otros requisitos que exige el presente Convenio para la concesión de tales beneficios.</p>  | <p>1. Salvo disposición en contrario del presente artículo, un residente de un Estado contratante que perciba ingresos del otro Estado contratante tendrá derecho a todos los beneficios de la presente Convención reconocidos a los residentes de un Estado contratante únicamente si ese residente es una “persona calificada” de acuerdo con la definición del párrafo 2 y cumple las otras condiciones de la presente Convención para obtener dichos beneficios</p>  | <p>1. Salvo que en el presente convenio se disponga lo contrario, una persona (distinta de una persona natural), que sea residente de un Estado Contratante y que obtenga ingreso del otro Estado Contratante tendrá derecho a todos los beneficios de este Convenio acordados para los residentes de un Estado Contratante, únicamente si dicha persona satisface los requisitos señalados en el apartado 2 y cumple con las demás condiciones de este Convenio para la obtención de cualquiera de dichos beneficios.</p>   |
| <b>b. Características de las “condiciones necesarias” / consideración de “persona calificada”</b>   |  |  |
| <p>2. Se entenderá que una persona residente de un Estado contratante reúne las condiciones necesarias en un año fiscal únicamente cuando se trate de:</p> <p>(a) una persona física;</p> <p>(b) una entidad estatal que reúna las condiciones necesarias;</p> <p>(c) una sociedad, cuando</p> <p>i. la categoría principal de sus acciones cotice en un mercado de valores reconocido según lo estipulado en los apartados a) o b) del apartado 6 y sea objeto de operaciones ordinarias en uno o más mercados de valores reconocidos, o</p> <p>ii. al menos el 50 por ciento de los derechos de voto y del valor de las acciones de la sociedad sea</p> | <p>2. Un residente de un Estado contratante es una persona calificada durante un año fiscal únicamente si dicho residente es:</p> <p>(a) una persona física;</p> <p>(b) una entidad gubernamental calificada;</p> <p>(c) una sociedad, si</p> <p>i. la clase principal de sus acciones cotiza en una bolsa reconocida especificada en el apartado a) o b) del párrafo 6 y se negocia habitualmente en una o más bolsas reconocidas, o</p> <p>ii. al menos el 50% del total de los derechos de voto y del valor de las acciones de la sociedad es</p> | <p>2. Una persona de una Estado Contratante es una persona que cumple con los requisitos para un ejercicio fiscal únicamente si dicha persona es:</p> <p>(a) una entidad Gubernamental; o</p> <p>(b) una compañía constituida en cualquiera de los Estados Contratantes, en la que al menos el 50% de los derechos de voto o del valor de las acciones de la compañía sea propiedad directa o indirectamente de una o más personas físicas residentes en cualquiera de los Estados Contratantes y/o de otras personas constituidas en cualquiera de los Estados Contratantes, en las que al menos el 50% de los derechos de voto o del valor de las acciones o</p> |

|  |  |  |
|--|--|--|
| <p>propiedad, ya sea directa o indirectamente, de un número igual o inferior a cinco sociedades con derecho a disfrutar de los beneficios fiscales de conformidad con el apartado (i) de la presente letra, siempre que – en el caso de que la propiedad sea por sociedad interpuesta– cada uno de los propietarios resida en uno de los Estados contratantes;</p> <p>(d) una organización benéfica o cualquier otra entidad fiscalmente exenta, siempre que, en el caso de un fondo de pensiones –pension trust– o cualquier otra entidad cuyo objeto sea proporcionar una pensión u otros beneficios similares, más del 50 por ciento de los beneficiarios, de los miembros o de los partícipes sean personas físicas residentes en alguno de los Estados contratantes; o</p> <p>i. al menos durante la mitad del ejercicio fiscal, las personas que reúnan las condiciones necesarias en virtud de las letras a), b) o d) o del subapartado (i) de la letra c) sean propietarias, de forma directa o indirecta, de al menos el 50 por ciento de la totalidad de los derechos de voto y del valor de las acciones o cualesquiera otras participaciones en los beneficios de la persona, y</p> <p>ii. menos del 50 por ciento de la renta bruta de la persona durante el ejercicio fiscal en cuestión se abone o devengue, directa o indirectamente, a favor de personas que no sean residentes de ninguno de los Estados contratantes, efectuándose los pagos en forma de importes desgravables a efectos de los impuestos a los que se aplica el presente Convenio en el Estado de residencia de la persona (quedando excluidos los pagos con arreglo al principio de plena competencia que se realicen en el desarrollo ordinario de un negocio por servicios o por bienes corporales, así como los que se abonen a un banco en relación</p> | <p>propiedad directa o indirecta de cinco o menos sociedades con derecho a percibir beneficios en virtud del inciso i) de este apartado, siempre que, en el caso de propiedad indirecta, cada propietario intermedio sea residente de uno de los Estados contratantes;</p> <p>(d) Una organización benéfica u otra entidad exenta de impuestos, siempre que, en el caso de un fondo de pensiones o cualquier otra organización establecida exclusivamente para el pago de pensiones u otros beneficios semejantes, más del 50% de los beneficiarios, miembros o participantes de la persona sean personas físicas residentes en uno de los Estados contratantes; o</p> <p>(e) Una persona que no sea una persona física, si:</p> <p>i. Durante al menos el 50% de los días del año fiscal las personas calificadas en virtud de los apartados a), b) o d) o del inciso i) del apartado c) de este párrafo poseen, directa o indirectamente, al menos el 50% del total de los derechos de voto y del valor de las acciones u otros beneficios contractuales con respecto a la persona, y</p> <p>ii. Menos del 50% del ingreso bruto de la persona en el año imponible se paga o asigna, directa o indirectamente, a personas que no son residentes de ninguno de los Estados contratantes en forma de pagos que sean deducibles a los efectos de los impuestos contemplados en esta Convención en el Estado de residencia de la persona (pero con exclusión de los pagos en condiciones de plena competencia en las actividades comerciales ordinarias para los servicios o propiedades tangibles y pagos en relación con las obligaciones financieras con un banco, siempre que, cuando dicho banco no sea residente de un Estado contratante, el pago sea atribuible a un establecimiento</p> | <p>de la participación en los beneficios sean propiedad directa o indirectamente de una o más personas físicas residentes en cualquiera de los Estados Contratantes, o</p> <p>(c) Una sociedad de personas o una asociación de personas, en la que al menos el 50% o más de la participación en los beneficios sea propiedad de una o más personas físicas residentes en cualquiera de los Estados Contratantes y/o de otras personas constituidas en cualquiera de los Estados Contratantes, en las que al menos el 50% de los derechos de voto o del valor de las acciones o la participación en los beneficios sean propiedad directa o indirectamente de una o más personas físicas residentes en cualquiera de los Estados Contratantes, o</p> <p>(d) Una institución de beneficencia u otra entidad que se encuentre exenta para efectos fiscales, cuyas principales actividades sean realizadas en cualquiera de los Estados Contratantes.</p> <p>Las personas mencionadas anteriormente no tendrán derecho a los beneficios del Convenio, si más del 50% del ingreso bruto de las personas en el ejercicio fiscal es pagado directa o indirectamente a personas que no sean residentes de ninguno de los Estados Contratantes mediante pagos que sean deducibles para efectos de determinar el impuesto comprendido en este Convenio en el Estado de residencia de la persona.</p> |
|--|--|--|

|   |  |   |
|---|--|---|
| <p>con obligaciones financieras, siempre que, en el caso de que el banco no sea residente de un Estado contratante, el pago sea imputable a un establecimiento permanente del banco ubicado en uno de los Estados contratantes).</p>  | <p>permanente de dicho banco sito en uno de los Estados contratantes).</p>   |   |
| <p><b>c. Excepciones a las condiciones necesarias de residente</b></p>  |  |   |
| <p>3.</p> <p>(a) Una persona residente de un Estado contratante podrá disfrutar de los beneficios del Convenio en relación con un elemento de su renta procedente de otro Estado, con independencia de que dicha persona reúna o no las condiciones necesarias, siempre y cuando participe activamente en un negocio en el Estado mencionado en primer lugar (negocio que no podrá consistir en la realización o la gestión de inversiones por cuenta del residente, salvo cuando se trate de actividades relacionadas con la banca, los seguros o con valores y cuando las lleve a cabo una entidad bancaria, una compañía de seguros o una agencia de valores reconocida) y la renta procedente del otro Estado contratante se obtenga en relación con o como resultado de dicho negocio, cumpliendo el residente el resto de los requisitos que exige el Convenio para la obtención de los beneficios de los que se trate.</p> <p>(b) Cuando el residente o cualquiera de las empresas asociadas a este desarrollen una actividad empresarial en el otro Estado contratante donde se genera un elemento de su renta, será de aplicación la letra a) a esta parte de su renta solamente si la actividad que se desarrolla en el Estado mencionado en primer lugar es sustancial en relación con la que se lleva a cabo en el otro Estado. El que una actividad sea sustancial o no a efectos del presente apartado se determinará teniendo en cuenta el conjunto de los hechos y de las circunstancias.</p> | <p>3.</p> <p>(a) Todo residente de un Estado contratante tendrá derecho a los beneficios de la Convención con respecto a un elemento de renta, derivado del otro Estado, con independencia de que el residente sea o no una persona calificada, si se encarga activamente de las actividades comerciales en el primer Estado (salvo la realización o gestión de inversiones por cuenta propia del residente, a no ser que se trate de actividades bancarias, de seguros o de valores realizadas por un banco, una compañía de seguros o un agente de valores registrado), el ingreso derivado del otro Estado contratante está relacionado o vinculado con esa actividad y el residente cumple las otras condiciones de la presente Convención para la obtención de dichos beneficios.</p> <p>(b) Si el residente o cualquiera de sus empresas asociadas realiza en el otro Estado contratante una actividad comercial que dé lugar a un componente de renta, el apartado a) se aplicará a dicho componente de los derechos de voto y del valor de las acciones de la sociedad) u otra persona posee, directa o indirectamente, al menos el 50% de los beneficios contractuales (o, en el caso de una sociedad, al menos el 50% del total de los derechos de voto y del valor de las acciones de la sociedad) en cada persona. En cualquier caso, una persona se considerará vinculada con otra si, de acuerdo con todos los hechos y circunstancias, una tiene control de</p> | <p>3. Sin embargo, un residente de un Estado Contratante tendrá derecho a los beneficios del Convenio si la autoridad competente del otro Estado Contratante determina que dicho residente lleva a cabo activamente actividades empresariales en el otro Estado y que el establecimiento o adquisición o mantenimiento de dicha persona y la realización de dichas operaciones no ha tenido como uno de sus principales fines la obtención de los beneficios del Convenio.</p> <hr style="width: 20%; margin-left: auto; margin-right: auto;"/> |

|  |  |  |
|--|--|--|
| <p>(c) Para determinar si una persona participa activamente en un negocio en un Estado contratante, en el marco de la letra a) del presente apartado, se entenderá que dicha persona participa en todas aquellas actividades que desarrolle una sociedad de personas –partnership– de la que sea socio, así como en las actividades que lleven a cabo personas que estén vinculadas con él. Se entenderá que dos personas están vinculadas cuando una de ellas posea al menos el 50 por ciento de cualesquiera participaciones en los beneficios de la otra (o, en el caso de una sociedad, al menos el 50 por ciento de la totalidad de los derechos de voto y del valor de las acciones), o cuando otra persona posea, directa o indirectamente, al menos el 50 por ciento de cualesquiera participaciones en los beneficios de cada una de las personas (o, en el caso de una sociedad, al menos el 50 por ciento de la totalidad de los derechos de voto y del valor de las acciones). En cualquier caso, se entenderá que una persona está vinculada con otra cuando, a juzgar por los hechos y las circunstancias, resulte que una de ellas controla a la otra o que ambas están bajo control de una misma persona o personas.</p> | <p>la otra o ambas se encuentran bajo el control de la misma persona o personas.</p>   |  |
| <p><b>d. Condiciones para la parte “desproporcionada” de la renta</b></p>  |  |  |
| <p>4. Pese a lo mencionado en las disposiciones anteriores del presente artículo, si una sociedad residente de un Estado contratante, o una sociedad bajo cuyo control está colocada esta, tiene en circulación una categoría de acciones:</p> <p>(a) que está sujeta a unas condiciones u otras exigencias que confieren a sus titulares el derecho a percibir una porción de la renta de la sociedad procedente de otro</p>  | <p>4. No obstante las disposiciones precedentes de este artículo, si una sociedad que es residente de un Estado contratante, o una sociedad que controla dicha compañía, tiene pendientes una clase de acciones</p> <p>(a) Que esté sujeta a condiciones u otros dispositivos que autorizan a sus titulares a una parte de los ingresos de la compañía derivados del otro Estado contratante que sea</p> | <p>4. Ninguna disposición del Convenio, excepto por lo que respecta al Artículo sobre “Intercambio de Información”, será aplicable a:</p> <p>(a) los ingresos que se encuentren exentos de impuesto en un Estado Contratante del cual el beneficiario efectivo del ingreso sea residente, o a los ingresos que se encuentren</p> |

|   |   |   |
|---|---|---|
| <p>Estado contratante mayor de la que percibirían esos mismos titulares de no existir dichas condiciones o exigencias (“la parte desproporcionada de la renta”); y</p> <p>(b) cuyos derechos de voto y valor son propiedad en un 50 por ciento o más de unas personas que no reúnen las condiciones necesarias para acogerse a los beneficios de este Convenio,</p> <p>dichos beneficios no serán aplicables a la parte desproporcionada de la renta.</p>   | <p>mayor que la parte que esos titulares recibirían en ausencia de esas condiciones o mecanismos (“la parte desproporcionada del ingreso”); y</p> <p>(b) El 50% o más de cuyo derecho de voto y valor sea propiedad de personas que no son personas calificadas, los beneficios de la presente Convención no se aplicarán a la parte desproporcionada del ingreso.</p>  | <p>sujetos a imposición en este Estado obtenidos por ese residente a una tasa menor que la tasa aplicable al mismo ingreso obtenido por otros residentes de este Estado que no se beneficien de esa exención o tasa; o</p> <p>(b) los ingresos obtenidos por un beneficiario efectivo que sea residente de un Estado Contratante, que goce de una deducción, devolución u otra concesión o beneficio que se establezca directa o indirectamente en relación con ese ingreso, distinto a lo previsto en el Art. 23 del presente convenio, y que no se otorgue a otros residentes de este Estado.</p> |
| <p><b>e. Capacidad de otorgamiento de los beneficios a residentes que no cumplen condiciones necesarias, por parte de las Autoridades Tributarias Partes / que no cumplen las consideraciones de “persona calificada”</b></p>   |   |   |
| <p>5. Un residente de un Estado contratante, que no reúna las condiciones necesarias de conformidad con las disposiciones del apartado 2 ni tenga derecho a los beneficios con arreglo a los apartados 3 ó 4, podrá acogerse, no obstante, a los beneficios fiscales del Convenio si la autoridad competente de ese otro Estado contratante determina que el establecimiento, la adquisición o el mantenimiento de dicha persona y el desarrollo de sus operaciones no perseguía como uno de sus objetivos principales la posibilidad de acogerse a los beneficios fiscales al amparo del Convenio.</p> | <p>5. Todo residente de un Estado contratante que no sea una persona calificada de conformidad con las disposiciones del párrafo 2 ni tenga derecho a beneficios en virtud del párrafo 3 o 4 podrá acogerse, no obstante, a los beneficios de la Convención si la autoridad competente de ese otro Estado contratante determina que el establecimiento, adquisición o mantenimiento de dicha persona y la realización de sus operaciones no tuvieron entre sus objetivos principales la obtención de beneficios previstos en la Convención.</p> | <p>5. Antes de que a un residente de un Estado Contratante se le niegue la desgravación fiscal en el otro Estado Contratante debido a lo dispuesto en los párrafos anteriores, las autoridades competentes de los Estados Contratantes se consultarán mutuamente. Asimismo, las autoridades competentes de los Estados Contratantes podrán consultarse mutuamente con respecto a la aplicación de este artículo.</p>  |
| <p><b>f. Definición de “mercado de valores reconocido” / “bolsa reconocida”</b></p>   |   |   |
| <p>6. A efectos del presente artículo, el término “mercado de valores reconocido” significa:</p> <p>a) en el Estado A .....;</p> <p>b) en el Estado B .....; y</p> <p>c) cualquier otro mercado de valores que las autoridades competentes acuerden reconocer como oficial a efectos del presente artículo</p>  | <p>6. A los efectos del presente artículo, el término “bolsa reconocida” significa:</p> <p>a) En el Estado A...;</p> <p>b) En el Estado B...; y</p> <p>c) Cualquier otra bolsa que las autoridades competentes convengan reconocer a los efectos del presente artículo.</p>   | <p>No existe la disposición</p>   |

**Fuente:** Modelo ONU, Modelo OCDE, Modelo ecuatoriano. **Elaboración:** El Autor.