

Universidad Andina Simón Bolívar

Sede Ecuador

Área de Derecho

Maestría en Tributación

**El convenio para evitar la doble imposición celebrado entre los
gobiernos de Ecuador y de España en lo referido al tratamiento de
herencias, legados y donaciones**

Edgar René Padilla Mora

Tutor: Juan Carlos Mogrovejo Jaramillo

Quito, 2019

Trabajo almacenado en el Repositorio Institucional UASB-DIGITAL con licencia Creative Commons 4.0 Internacional

| | | |
|---|---|---|
|  | Reconocimiento de créditos de la obra No comercial Sin obras derivadas |  |
|---|---|---|

Para usar esta obra, deben respetarse los términos de esta licencia

Cláusula de cesión de derecho de publicación de tesis

Yo, Edgar René Padilla Mora, autor de la tesis intitulada “El convenio para evitar la doble imposición celebrado entre los gobiernos de Ecuador y de España en lo referido al tratamiento de herencias, legados y donaciones”, mediante el presente documento dejo constancia de que la obra es de mi exclusiva autoría y producción, que he elaborado para cumplir con uno de los requisitos previos para la obtención del título de Magíster en Tributación en la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador.

1. Cedo a la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, los derechos exclusivos de reproducción, comunicación pública, distribución y divulgación, durante 36 meses a partir de mi graduación, pudiendo por lo tanto la Universidad, utilizar y usar esta obra por cualquier medio conocido o por conocer, siempre y cuando no se lo haga para obtener beneficio económico. Esta autorización incluye la reproducción total o parcial en los formatos virtual, electrónico, digital, óptico, como usos en red local y en internet.
2. Declaro que, en caso de presentarse cualquier reclamación de parte de terceros respecto de los derechos de autor 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.

Fecha: Quito, 10 diciembre de 2019

Firma: _____

Resumen

Esta investigación analiza el convenio celebrado entre los gobiernos ecuatoriano y español para evitar la doble imposición sobre renta en lo que respecta al tratamiento de herencias, legados y donaciones. Para ello, se examina también la normativa interna de Ecuador y de España respecto al régimen impositivo con incidencia en el patrimonio y particularmente en lo que corresponde a herencias, legados y donaciones.

Como aspectos que hacen parte del marco de esta temática es importante abordar cuestiones como la tributación internacional, soberanía fiscal, la potestad tributaria de los Estados, así como los criterios de sujeción fiscal desde un plano conceptual y del desarrollo en los regímenes tributarios ecuatoriano y español.

En 1999 se produjo una intensa migración ecuatoriana hacia España producto de la profunda crisis económica que atravesó el país. En los años transcurridos la colonia ecuatoriana se ha consolidado como la segunda en importancia tras la marroquí y la primera latinoamericana. Procesos como el de reagrupación familiar han conducido al incremento significativo del número de ecuatorianos en España.

En consideración a esta situación y en el marco del afianzamiento de las relaciones bilaterales por las implicaciones económicas, sociales y culturales que este proceso ha conllevado, se han ido abordando algunos temas que han formado parte de la agenda bilateral hispano-ecuatoriana.

En este contexto también se han generado algunas consecuencias de orden tributario a la hora de gravar manifestaciones de riqueza de los ecuatorianos residentes en España. Por ello, este estudio se concreta en la revisión del convenio para evitar la doble imposición celebrado entre Ecuador y España, en lo específicamente relacionado con las herencias, legados y donaciones, lo que implica también analizar los ordenamientos jurídicos ecuatoriano y español sobre este tipo de imposición a fin de evidenciar el tratamiento tributario que se la ha dado a este tema.

Dedicatoria

El presente trabajo de investigación lo dedico a mi familia, por su comprensión, paciencia y apoyo durante el transcurso de mi vida y específicamente durante mis estudios y sobre todo por ser mi motor y motivación para seguir adelante.

Agradecimientos

Agradezco primeramente a Dios por todas sus bendiciones, por la fortaleza que me ha dado y por haberme otorgado el regalo más grande y hermoso que es mi familia.

También agradezco a toda mi familia que, con su apoyo incondicional, han estado en todo momento conmigo, que con su cariño y su presencia siempre me llena el corazón.

Hago también un agradecimiento especial a mi director de tesis doctor Juan Carlos Mogrovejo Jaramillo, que, con sus conocimientos y su experiencia profesional, supo orientarme de la mejor manera en el desarrollo del presente trabajo de investigación.

Tabla de contenidos

| | |
|---|----|
| Introducción | 15 |
| Capítulo primero | 17 |
| La problemática de la doble tributación internacional | 17 |
| 1 Poder tributario y criterios de vinculación | 17 |
| 1.1 Principio territorial o de la fuente | 18 |
| 1.2 Principio de renta mundial o mixto | 20 |
| 2 La doble tributación internacional..... | 22 |
| 2.1 Concepto..... | 22 |
| 2.2 Tipos..... | 24 |
| 2.3 Causas..... | 25 |
| 2.4 Conflictos por aplicación de criterios..... | 26 |
| Capítulo segundo..... | 29 |
| Medidas para evitar o atenuar la doble imposición internacional..... | 29 |
| 1 Medidas unilaterales..... | 29 |
| 2 Medidas bilaterales y multilaterales | 31 |
| 3 Métodos para atenuar o eliminar la doble imposición internacional | 32 |
| 3.1 Métodos generales..... | 33 |
| 3.2 Métodos específicos | 36 |
| 4 Los convenios de doble tributación internacional..... | 41 |
| 4.1 Modelos que se han gestado para el diseño de estos convenios..... | 42 |
| 4.2 Estructura general de un convenio para evitar la doble imposición internacional | 45 |
| Capítulo tercero | 49 |

| | |
|--|----|
| El convenio para evitar la doble imposición entre Ecuador y España respecto al tratamiento de herencias, legados y donaciones..... | 49 |
| 1 La imposición sobre herencias, legados y donaciones en el Ecuador..... | 49 |
| 1.1. Objeto y hecho generador del impuesto..... | 50 |
| 1.2. Sujetos..... | 52 |
| 1.3. Base imponible..... | 52 |
| 1.4. Exenciones..... | 54 |
| 1.5. Tarifa..... | 55 |
| 1.6. Declaración y pago..... | 56 |
| 1.7. Prescriptibilidad..... | 57 |
| 1.8. Destino del impuesto..... | 57 |
| 2 La imposición sobre herencias, legados y donaciones en España..... | 57 |
| 2.1. Objeto y hecho generador del impuesto..... | 58 |
| 2.2. Sujetos..... | 59 |
| 2.3. Base imponible..... | 60 |
| 2.4. Exenciones..... | 63 |
| 2.5. Tarifa..... | 63 |
| 2.6. Declaración y pago..... | 65 |
| 2.7. Prescriptibilidad..... | 65 |
| 3 Análisis del convenio para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio celebrado entre Ecuador y España, con particular referencia a la imposición sobre herencias, legados y donaciones..... | 66 |
| 4 Casos de determinación, liquidación y pago del impuesto a la renta sobre ingresos provenientes de herencias, legados y donaciones en Ecuador y España..... | 70 |
| 4.1 Caso hipotético: persona natural residente en ECUADOR..... | 70 |

| | |
|-----------------------------------|----|
| 4.2 Caso hipotético ESPAÑA: | 75 |
| Conclusiones | 83 |
| Recomendaciones..... | 87 |
| Bibliografía | 91 |

Introducción

La presente tesis tiene por objetivo estudiar el tratamiento tributario sobre las herencias, legados y donaciones a la luz del convenio para evitar la doble imposición celebrado entre los gobiernos de Ecuador y España, y en este ámbito también el desarrollo de los regímenes tributarios de los dos países relacionados con esta concreta manifestación de riqueza.

En más de una ocasión las personas naturales y jurídicas como resultado de la globalización cuando han realizado operaciones internacionales ven afectados sus intereses por las diferentes jurisdicciones fiscales de los países en los que desarrollan sus actividades, ocasionando la aplicación de tributos a un mismo sujeto pasivo que gravan la misma materia imponible y por idéntico periodo de tiempo, tanto por el Estado en donde la persona tiene su residencia fiscal como por el Estado en donde realiza sus actividades, lo que da como resultado el fenómeno de la doble imposición -jurídica- internacional.

Este fenómeno tiene incidencia global, yendo claramente en contra de los derechos de los contribuyentes. Lo dicho puede definirse de forma general como el resultado de la percepción de impuestos similares en dos (o más) Estados, sobre un mismo contribuyente, por la misma materia imponible y por el mismo período de tiempo.

En el mundo actual caracterizado por el afán de los Estados por atraer capitales, una de las variables de mayor importancia para el inversionista es sin duda el componente fiscal. Uno de los aspectos que puede tener una incidencia negativa en el flujo de inversiones entre los distintos países es precisamente el fenómeno de la doble o múltiple tributación sobre una misma renta o capital. Los Estados han encontrado algunas soluciones, ya sea a través de la legislación interna o mediante la celebración de instrumentos internacionales que tienen como finalidad eliminar, atenuar y prevenir la doble imposición.

El tener que solucionar el tema de la doble tributación ha llevado a la necesidad de encontrar medidas unilaterales, medidas bilaterales y medidas multilaterales con la finalidad de canalizar las diferentes pretensiones de los países a nivel mundial. Con las medidas unilaterales los países en desarrollo utilizan la exención impositiva hacia las empresas multinacionales. Dentro de las medidas bilaterales se encuentran los acuerdos

para evitar la doble tributación, los mismos que están orientados a distribuir la potestad tributaria entre los Estados en función del tipo de renta.

Por estos motivos, actualmente los tratados para evitar la doble imposición internacional vienen a convertirse en la regulación indispensable para establecer relaciones comerciales entre las economías de los países, constituyéndose en instrumento que coadyuva al desarrollo de una política de Estado orientada hacia el mejoramiento de las condiciones jurídicas y económicas necesarias para incentivar la inversión extranjera.

De lo expuesto, el presente trabajo está estructurado en tres capítulos. El primero se refiere a la problemática de la doble tributación internacional con el correspondiente estudio de los criterios de sujeción fiscal; el segundo aborda los métodos para atenuar o eliminar la doble imposición internacional; y, el tercero analiza el convenio para evitar la doble imposición y la prevención de la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio entre Ecuador y España, con especial referencia al tratamiento a las herencias, legados y donaciones, lo que implica también revisar los regímenes internos sobre este tipo de imposición en los dos países y así evidenciar el trato dado para esta específica manifestación de riqueza. Finalmente, se formulan las conclusiones derivadas de la presente investigación.

Capítulo primero

La problemática de la doble tributación internacional

1 Poder tributario y criterios de vinculación

El poder tributario es considerado como el fundamento del tributo asentado en la posición de supremacía inherente a la propia existencia del Estado que procura obtener recursos para el logro de sus objetivos. Para ello, está dotado del poder necesario para imponer a los ciudadanos el pago de tributos. Este poder se denomina poder tributario y es conferido a cada Estado en los términos que cada Constitución lo determine.

Así, esta categoría se la identifica con la capacidad estatal para crear tributos como cualidad inherente a su soberanía, y en la órbita propia de un Estado de Derecho se legitima por estar formalmente reconocida en su marco normativo superior como es la Constitución.¹

El fundamento del poder tributario está en el poder de imperio en virtud del cual el Estado exige a los particulares el pago de tributos contribuyendo así al cumplimiento de sus objetivos.

Poder que remite necesariamente a la categoría tributo, indicándose de éste como la “[...] prestación, que generalmente se hace en dinero, que el Estado en el ejercicio de su poder de imperio exige a los habitantes del territorio donde ejerce soberanía, con el objeto de obtener recursos materiales, que los va a utilizar en el cumplimiento de sus objetivos”.²

En este mismo sentido, Menéndez Moreno define el tributo como “[...] una obligación legal y pecuniaria, fundamentada en la capacidad económica del deudor, establecida a favor de un ente público en régimen de derecho público para atender sus necesidades económicas”.³

¹ Juan Carlos Mogrovejo Jaramillo, *El poder tributario Municipal en el Ecuador*, (Quito: UASB/ABYA YALA/CEN, 2010), 20.

² Gustavo Durango Vela, *Legislación Sustantiva Tributaria Ecuatoriana*, (Quito: Editorial Edipcentro, 2010), 31.

³ Alejandro Menéndez Moreno, *Derecho Financiero y Tributario*, 11ª ed., (Valladolid: Editorial Lex Nova, 2010), 149.

Es precisamente en este marco que se establece una vinculación jurídica. Como lo ha determinado la doctrina, se debe entender por criterios de vinculación tributaria aquellos que determinan la relación jurídica entre el Estado soberano y el sujeto pasivo que da origen al nacimiento de un derecho impositivo fiscal, más conocida como la relación jurídico-tributaria que nace entre quien ostenta la potestad tributaria y el sujeto pasivo de dicha obligación.⁴

Los elementos que son tomados en cuenta por las normas tributarias se refieren a la vinculación que existe entre el Estado y las personas a quienes se les imputa la obligación de contribuir. Hay que indicar que los criterios de vinculación no son excluyentes entre sí, de hecho, los Estados los combinan y adecuan de acuerdo a sus necesidades. Al referirse a los criterios de vinculación, Dino Jarach indica que:

[...] el legislador puede elegir cualquier criterio de vinculación del hecho imponible al sujeto activo, según le parezca más oportuno. Para un mismo tributo también puede elegir dos o más momentos de vinculación, por ejemplo, el domicilio, la nacionalidad y la situación del objeto material del hecho imponible [...] se produce así una mezcla de momentos de vinculación subjetivos y objetivos.⁵

La denominación “vinculación subjetiva” se refiere a la relación de los sujetos con el Estado en virtud de criterios personales tales como; la nacionalidad, el domicilio y la residencia. Mientras que los criterios de “vinculación objetivos” se refieren a la concurrencia de hechos imponibles y el análisis de operaciones, actividades, transacciones, actos, o efectos jurídicos en un territorio determinado, haciendo énfasis en el nexo que existe entre la persona natural o jurídica con el Estado.

1.1 Principio territorial o de la fuente

La mayoría de los países en vías de desarrollo defienden el criterio de la fuente, según el cual deben gravarse los ingresos que se han obtenido en el territorio del país en donde se encuentra la fuente productora de esos ingresos.

⁴ Ronald Evans, *Régimen jurídico de la doble tributación internacional*, (Caracas: Edición Mc Graw Hill, 1999), 5.

⁵ Dino Jarach, *El hecho imponible. Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo*, 3ª ed., (Buenos Aires: Editorial Abeledo Perrot, 1982), 209.

De conformidad con lo señalado por Troya Jaramillo “conforme al criterio de la fuente deben satisfacer en un Estado sus impuestos todas aquellas personas que posean en él riquezas u obtengan ingresos sin considerar su nacionalidad, domicilio o residencia”.⁶

En este mismo sentido, Ross Bravo señala:

En atención al criterio de la fuente, están sujetos a la potestad tributaria de un Estado todos aquellos que poseen en ese Estado riquezas u obtienen ingresos, sin importar cuál sea su nacionalidad, su domicilio o su residencia. Por ello el país que es fuente de la riqueza o del ingreso es quien ostenta el derecho para aplicar su legislación fiscal a esa riqueza o ingreso, ya que estos instrumentos jurídicos efectivizan el derecho a las riquezas en el país donde están situadas, y por ello se traduce la aplicación jurídica del principio universal de la territorialidad de la norma jurídica tributaria, como derivada de la soberanía fiscal del Estado.⁷

Con esta exposición se desagrega el criterio de territorialidad con el que se indica que para ubicar la fuente en el supuesto de beneficios empresariales o actividades empresariales, se tendrá en consideración el lugar donde se haya desarrollado la actividad que ha originado la renta. El principio de territorialidad o de la fuente somete a impuesto a aquellos ingresos generados dentro del territorio del Estado o considerados de fuente nacional según la definición que establezca cada Estado en su legislación tributaria, sin tomar en cuenta aspectos como, la nacionalidad, el domicilio o el lugar de residencia del contribuyente. En virtud de lo anterior, resulta lógico que los países quieran gravar las rentas obtenidas dentro de su territorio, esto como una especie de retribución económica por las condiciones favorables que presenta dicho Estado para la obtención de esa riqueza.

El principio de territorialidad o de la fuente tiene justificación desde el punto de vista económico y social en virtud del derecho que tiene el Estado de imponer un gravamen a las rentas y al enriquecimiento que se produjo dentro de su economía, ya que su obtención se hace posible debido a que existen las condiciones políticas, económicas, sociales y jurídicas a cuyo sostenimiento y mantenimiento es justo que su beneficio sea retribuido con una contribución.

⁶ José Vicente Troya Jaramillo, *Estudios de Derecho Internacional Tributario*, (Quito: Pudeleco, 2008), 55.

⁷ Jaime Ross Bravo, *Esquema sobre la potestad tributaria y la doble tributación internacional documento 581*, (Chile: Centro Interamericano de Estudios Tributarios, 2012), 18.

El principio de territorialidad es usado en mayor o menor escala por todos los países importadores de capital para imponer un gravamen a los enriquecimientos que se producen en su economía. “[...] la tendencia de los países importadores de capital ha sido la de ampliar el ámbito de aplicación del criterio de la fuente a una mayor cantidad de casos y así asegurar la imposición del capital extranjero que se localice en su territorio”.⁸

Se podría enmarcar aquí también la opinión de Villegas quien sostiene que corresponde gravar al país donde está la fuente productora de riqueza, es decir, donde esa riqueza es generada. Puede ser el lugar de radicación de los bienes o en general el lugar donde el contribuyente realiza su actividad productiva, con absoluta independencia del domicilio, residencia o nacionalidad.⁹

1.2 Principio de renta mundial o mixto

En virtud de este principio se tributa en el país de residencia por la totalidad de la renta obtenida independientemente del lugar donde se origine. Es el criterio de carácter personal de mayor difusión a nivel mundial, ya que abarca de forma ilimitada todas las rentas internas y externas de aquellos sujetos que por razones jurídicas son considerados residentes para efectos fiscales, sin importar que su aplicación sea algo compleja respecto a la recaudación efectiva de los ingresos ubicados fuera del país, ya que la mayoría de países no disponen de herramientas tecnológicas que permitan cruces de información entre ellos o simplemente no hay la disposición para facilitarla, además que son mínimos los tratados de intercambio de información fiscal.

Sobre el punto, Dolores Bustamante menciona que en la actual economía globalizada el gravamen de la renta mundial combinado con la aplicación del principio de residencia sólo es factible si hay un intercambio completo y eficiente de información entre las autoridades fiscales. Esto es, el reforzamiento de la asistencia mutua es un mecanismo esencial para que un país pueda defender sus intereses en cuanto a sus ingresos fiscales y

⁸ Isabel Chiri Gutiérrez, *La Doble Imposición y los Convenios Tributarios documento 1-2012*, (Chile: Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, 2012), 4.

⁹ Héctor Villegas, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, (Buenos Aires: Editorial Depalma, séptima edición ampliada, 2001), 486

para que pueda gravar de forma equitativa a sus residentes, sin perder de vista a aquellos que reciben rentas del extranjero.¹⁰

Para establecer el alcance de este principio es necesario aludir al concepto de residencia. En el caso de las personas físicas generalmente la residencia se adquiere por la permanencia a un Estado. Mientras que para las personas jurídicas, la residencia fiscal se adquiere en base al domicilio, dirección o administración efectiva de ellas.

De conformidad con este criterio, el vínculo entre el Estado titular de la potestad tributaria y sujeto activo de la misma, y el contribuyente, deudor o sujeto pasivo de la obligación tributaria, se afianza en el hecho de que este último tenga su domicilio o residencia dentro del espacio limítrofe de aquel [...] El criterio del domicilio o residencia ha sido adoptado, en general, por los países desarrollados y exportadores de capital, gravando a sus domiciliados por toda la renta que perciben -renta mundial-, es decir, la obtenida en fuente nacional o doméstica y la obtenida por fuente radicada en cualquier Estado extranjero.¹¹

En razón de este principio la potestad tributaria del Estado expone directamente una vinculación del contribuyente y la renta del residente en su totalidad. Esto significa que cuando un país aplica el principio de renta mundial, todos los ingresos que perciba el contribuyente, persona natural o persona jurídica, sea que se generen en territorio nacional o en el extranjero están sujetos al pago del impuesto en el territorio donde reside, esto en contraste con el antedicho criterio de territorialidad donde se gravan únicamente los ingresos obtenidos por el contribuyente en territorio nacional.

Los países desarrollados, exportadores de capitales, que son los más industrializados, siempre han defendido la aplicación de los criterios de la nacionalidad, domicilio y de residencia [...] la aplicación de estos criterios se debe a claras y obvias razones de conveniencia, por cuanto estos países que exportan capitales al resto del mundo quieren gravar dichos capitales en cualquier lugar en donde estén, por lo que recurren a los principios del domicilio o de la residencia.¹²

¹⁰ Dolores Bustamante Esquivias, *Manual de Fiscalidad Internacional*, (Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2001), 488.

¹¹ César Montaña Galarza, *El Ecuador y los problemas de la doble imposición internacional*, (Quito: UASB/CEN, 1999), 66.

¹² *Ibíd.*, 67.

2 La doble tributación internacional

2.1 Concepto

Este evento hace parte del mundo globalizado particularmente notorio ante la coexistencia de potestades tributarias asumidas por cada Estado, en cuya virtud se somete a imposición las rentas generadas por un lado en base al domicilio o residencia y por otro, en función de la fuente o territorio de producción de la riqueza.

Siempre que los países ejerzan su soberanía para someter a un mismo sujeto pasivo a impuestos de naturaleza similar por el mismo objeto impositivo surge la doble tributación internacional. Al respecto, Rubio Guerrero menciona que: “Cuando las actividades empresariales u otras actividades generadoras de renta y los rendimientos del capital, mobiliario e inmobiliario, están sujetos a la jurisdicción de más de una autoridad fiscal nacional, puede plantearse el problema de la doble tributación internacional”.¹³

Siguiendo a Montaña Galarza, la doble imposición se suscita porque los Estados en virtud de su soberanía fiscal pueden someter las transacciones y flujos de renta que más les convenga, privilegiando propósitos recaudatorios que a corto o mediano plazo encarecen y desalientan el comercio exterior y la realización de actividades productoras de ingresos económicos.¹⁴

Sobre el mismo asunto, Víctor Uckmar indica que es evidente que si un sujeto reside en el Estado en cuyo ámbito se encuentra los bienes, o en el que se produce su renta no surge ningún problema de reparo territorial del poder tributario; el problema surge cuando el sujeto tiene el domicilio o la residencia en un Estado diverso de aquel en que aparecen situados los bienes o en que se encuentra la fuente de renta.¹⁵ Así, la doble imposición consiste en la aplicación por parte de dos o más Estados de un impuesto similar, acerca de un mismo hecho imponible, sobre el mismo sujeto pasivo o contribuyente, en el mismo lapso. Condicionantes para la existencia de doble imposición que en el caso

¹³ Juan José Rubio Guerrero, *Manual de Fiscalidad Internacional*, (Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2001), 42.

¹⁴ César Montaña Galarza, *Manual de Derecho Tributario Internacional*, (Quito: UASB/CEN, 2006), 121.

¹⁵ Víctor Uckmar, *La influencia del domicilio, de la residencia y de la nacionalidad en el derecho tributario* (Madrid: Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, 1956), 590.

concreto se halle involucrado el mismo sujeto pasivo, que haya unidad de objeto, de impuesto aplicado, de tiempo y diversidad de poderes tributarios.¹⁶

En general, por un lado tenemos a los Estados en ejercicio de su potestad tributaria, utilizando criterios de vinculación tanto personales como reales de acuerdo a su conveniencia y generalmente sin coordinar con otros Estados, y por otro, a las personas naturales y jurídicas como entes generadores de riqueza, los que se encuentran inmersos en un proceso globalizado que ha dejado atrás la concentración de actividades en un solo sitio, gestiones económicas que son gravadas en materia tributaria por el Estado, de conformidad con su domicilio, residencia y hasta nacionalidad. Esta situación ha generado que los entes económicos decidan trasladar sus inversiones a países de baja o nula imposición; por su parte, los Estados tratan de solucionar estos inconvenientes con medidas unilaterales o mediante la firma de acuerdos bilaterales o multilaterales.

Asimismo, si partimos del hecho de que la doble tributación internacional perjudica al comercio internacional, podemos decir que el objetivo principal radica en tratar de corregir esta situación anómala, disminuyendo así el impacto ante las manifestaciones de capacidad económica gravadas en dos o más países.

La multiplicidad de gravámenes sobre una misma materia ante la concurrencia de potestades tributarias puede llegar a plantear tratos confiscatorios menoscabando el principio de capacidad contributiva, además de repercutir negativamente en proyectos de inversión debido a la excesiva carga fiscal, lo que llevaría a frenar las posibilidades de desarrollo de un país por la escasez de flujo de capitales, financiamiento externo, tecnología y otros factores.

Es importante destacar las circunstancias que deben concurrir para que exista doble tributación internacional, entre ellas se apunta: la existencia de dos o más potestades tributarias diferentes; la imposición de dos o más tributos que lleven el mismo nombre o diferente pero que incidan sobre la misma materia; identidad de sujetos pasivos; y, unidad temporal, esto es, que se trate de impuestos correspondientes a igual periodo.

¹⁶ Montaña Galarza, *El Ecuador y los Problemas...*, 54.

2.2 Tipos

2.2.1 La doble imposición jurídica internacional

La doble imposición jurídica internacional tiene lugar cuando una misma renta es sometida a imposición, total o parcialmente, en dos Estados. “Así, para que se dé una doble imposición jurídica internacional, deben darse una identidad de personas, una identidad en el impuesto y una identidad en el periodo impositivo”.¹⁷

Existe consenso de criterios al indicar que la doble imposición jurídica internacional es la imposición de dos impuestos similares en dos o más Estados, respecto del mismo sujeto pasivo, de la misma renta y en el mismo periodo de tiempo.

En la doble imposición jurídica internacional sí existe la identidad del sujeto pasivo, ya que el mismo sujeto resulta obligado a tributar por un mismo hecho generador por dos potestades tributarias diferentes.

2.2.2 La doble imposición económica internacional

Por otro lado habrá que distinguir la doble imposición económica internacional, que consiste en que “una misma renta obtenida por una sociedad es gravada tanto por la sociedad como en el socio, cada uno de los cuales reside en Estados distintos”.¹⁸

En esta misma línea se señala que: “La doble imposición económica internacional contiene los mismos elementos característicos de la doble imposición jurídica, con excepción del sujeto. En otras palabras, en la doble imposición económica el énfasis está en la renta, aunque ésta sea objeto de imposición en sujetos diferentes. Lo relevante es que económicamente la misma renta sea objeto de imposición más de una vez”.¹⁹

De lo expuesto, la doble imposición económica internacional gira en torno al objeto más que al sujeto, es decir no hay identidad del sujeto pasivo, sino que un mismo hecho económico es gravado en sujetos pasivos diferentes. Un ejemplo podríamos citar el caso de los dividendos, las empresas están gravadas por la obtención de utilidades y luego cuando

¹⁷ Juan Ramón Medina, *Los métodos para evitar la doble imposición internacional en la legislación interna española*, (España: Revista No. 42 Finanzas y Contabilidad, 2004), 12-13.

¹⁸ Medina, *Los métodos para evitar la doble imposición...*, 13.

¹⁹ Chiri Gutiérrez, *La Doble Imposición y los Convenios Tributarios...*, 2.

distribuyen los dividendos a los beneficiarios, éstos últimos también tienen que satisfacer una imposición sobre estos ingresos como beneficios recibidos.

2.3 Causas

En esta parte se exponen las causas por las cuales se presenta la doble imposición jurídica internacional.

Al respecto, se sostiene que la simple existencia de las potestades tributarias de los diferentes Estados no es suficiente para que surja la doble imposición. Es además necesario que se produzca conflicto entre ellas, lo que ocurre por el hecho de que los Estados observan diferentes criterios de atribución de potestad tributaria, básicamente el de domicilio de un lado, y de otro, el de la fuente de producción de la riqueza.²⁰

En este orden, la doble imposición puede presentarse por el hecho de que los criterios de conexión fijados por dos o más ordenamientos jurídicos para la imposición de un determinado hecho imponible se superpongan de manera tal que el mismo hecho resulte fiscalmente vinculado a varios ordenamientos jurídicos.²¹

Como podemos notar, la causa más frecuente para el nacimiento de la doble imposición internacional es principalmente por la aplicación de distintos criterios impositivos por dos o más Estados.

Como hemos indicado, los Estados en su mayoría aplican gravámenes basados en el principio de la residencia o en el de la fuente para sustentar la tributación de los sujetos en su territorio, otros Estados aplican incluso una mezcla de los dos principios. Esto contribuye a que la posibilidad de que haya conflictos por la aplicación de diferentes criterios de imposición sea mayor; incluso entre Estados que aplican el mismo criterio impositivo suelen darse casos de doble imposición provenientes de la diferencia en la definición de residencia y aplicación de las reglas de tributación.

Un conflicto de jurisdicción fiscal entre dos o más Estados puede dar lugar a una doble o múltiple tributación internacional. Usualmente esto se debe a cuatro tipos de conflictos: Conflicto Residencia-Fuente; Residencia-Residencia; Fuente-Fuente y Conflicto derivado de la diferencia en las normas sobre la deducibilidad de los gastos.

²⁰ Troya Jaramillo, *Estudios de Derecho Internacional Tributario*, 48.

²¹ Víctor Uckmar, *Manual de derecho tributario internacional*, (Bogotá: Editorial Temis SA, 2010), 92.

2.4 Conflictos por aplicación de criterios

2.4.1 Residencia vs Fuente

Este tipo de conflicto se presenta cuando un Estado adopta en su legislación interna el principio de residencia y grava a sus sujetos pasivos bajo el criterio de renta mundial, esto es respecto del total de sus ingresos independientemente del origen o procedencia; mientras que por otra parte el otro Estado grava el ingreso obtenido, ya que considera que se originó en su Estado, con esto el sujeto se ve obligado a tributar en los dos Estados.

Citando un ejemplo, diríamos que en un contrato de propagación de calidades de rosas entre una empresa florícola ecuatoriana y la empresa obtentora americana se estipula el pago anual por el derecho de propagación. En la legislación ecuatoriana este tipo de pago se lo trata como una regalía; en este caso el pago estará sujeto a impuesto en Ecuador en base al criterio territorial considerándolo de fuente ecuatoriana, así también el ingreso estará sujeto a impuesto en Estados Unidos en base al criterio de residencia.

Generalmente el Estado de residencia reconoce como criterio para gravar el de la renta mundial. Normalmente el Estado de residencia reconoce que el Estado de fuente tiene derecho primario de gravar el ingreso, por lo que el Estado de residencia grava la renta únicamente después de aceptar como crédito tributario el impuesto pagado en el país de la fuente o en torno a la consideración del ingreso percibido en el exterior como ingreso exento. En el supuesto de que el Estado de residencia no acepte el crédito tributario o no reconozca el ingreso percibido en el exterior como ingreso exento, nace la doble imposición internacional, ya que se aplicaría el principio de territorialidad y el principio de renta mundial sobre un mismo capital recibido por concepto de regalía.

2.4.2 Residencia vs Residencia

Este tipo de conflicto se genera cuando dos o más Estados consideran, de acuerdo con su legislación interna, que una persona natural o jurídica es residente fiscal en ambos Estados. Existen algunas diferencias en los sistemas tributarios para definir a la residencia, tanto para personas naturales como para las jurídicas. En el caso de Ecuador para efectos del impuesto sobre la renta se grava a los ingresos provenientes del trabajo, del capital o de

ambas fuentes, obtenidos de fuente ecuatoriana y a los obtenidos en el exterior por personas naturales o jurídicas nacionales o extranjeras residentes en el país.

Para efectos tributarios en Ecuador la residencia fiscal para personas naturales se da cuando su permanencia en el país, incluyendo ausencias esporádicas sea de ciento ochenta y tres (183) días calendario o más, consecutivos o no, en el mismo periodo fiscal; o cuando su permanencia en el país, incluyendo ausencias esporádicas, sea de ciento ochenta y tres (183) días calendario o más, consecutivos o no, en un lapso de doce meses dentro de dos periodos fiscales a menos que acredite su residencia fiscal para el período correspondiente en otro país o jurisdicción.²²

Respecto del domicilio, se señala normativamente que para todos los efectos tributarios se tendrá como domicilio de las personas naturales el lugar de su residencia habitual o donde ejerzan sus actividades económicas; aquel donde se encuentren sus bienes, o se produzca el hecho generador.²³

De lo mencionado podríamos indicar que, si un ecuatoriano tiene residencia en Estados Unidos, pero mantiene su base de negocios en Ecuador, podría estar tributando en los dos Estados, debido a la aplicación del criterio de la residencia por los dos Estados sobre la misma renta y sobre el mismo sujeto.

Respecto a las sociedades, éstas tienen su residencia fiscal en Ecuador cuando han sido constituidas o creadas en territorio ecuatoriano, de conformidad con la legislación nacional; se entenderán indistintamente como residencia fiscal a los conceptos de domicilio y residencia del sujeto pasivo.²⁴

²² Ecuador, Ley de Régimen Tributario Interno, codificación 26, (LRTI) publicada en el Registro Oficial Suplemento 463, de 17 de noviembre de 2004. (Art. 4.1)

²³ Ecuador, Código Tributario, codificación 9, publicado en el Registro Oficial Suplemento 38 de 14 de junio de 2005. (Art. 59)

²⁴ LRTI (Arts. 4.2 y 4.3)

2.4.3 Fuente vs Fuente

Se presenta cuando dos Estados inciden tributariamente en una misma persona en virtud de la aplicación del criterio de la fuente. Con base en su legislación interna determinan que en su territorio se generó la fuente de riqueza o por el patrimonio que posea en uno de los Estados cuyo sujeto es residente fiscal de un tercer Estado. Este criterio requiere que el sujeto no sea residente en ninguno de los Estados, sino en un tercero, pero que existan puntos de conexión que consideren a la renta o al patrimonio que posee como de fuente nacional para los dos Estados.

2.4.4 Conflictos derivados de la diferencia en las normas por deducibilidad de gastos

Otro aspecto que debe tenerse en cuenta en la problemática de la doble tributación internacional se evidencia cuando los sistemas tributarios (sean distintos, similares o con un grado de armonización) plantean diferencias en la aplicación de las reglas que autorizan la deducibilidad de gastos. Estas diferencias pueden ocasionar que un gasto no sea considerado como deducible en ningún Estado, lo que expresaría también un supuesto de doble tributación.

Capítulo segundo

Medidas para evitar o atenuar la doble imposición internacional

Como ya mencionamos en el capítulo anterior, la necesidad de los Estados de tener que solucionar el tema de la doble tributación internacional los ha llevado a adoptar distintas medidas de carácter unilateral, bilateral y multilateral.

Uno de los principales inconvenientes que se ha vinculado con la doble imposición internacional ha sido que ésta limita la libre circulación de capitales entre los Estados. El argumento detrás de esta afirmación es que los capitales deberían fluir a determinados lugares por razones de índole económica y no motivados por razones de índole fiscal, eligiendo aquella jurisdicción que permita una menor tributación efectiva.²⁵

Las medidas que contrarresten los efectos de la doble imposición pueden ser de diferente tipo, dependiendo del número de partes que intervienen en su adopción.

En general, las medidas que adoptan los Estados para atenuar o eliminar la doble imposición internacional se pueden agrupar tomando en cuenta su origen o su esencia (método).²⁶

- a) Según el origen, se clasifican en unilaterales y en convencionales; estas últimas a su vez se dividen en bilaterales y multilaterales.
- b) Según el método, tenemos el de exención; y, de crédito.

1 Medidas unilaterales

Las medidas unilaterales son aquellas implementadas por el Estado de la residencia, en forma voluntaria en virtud de su soberanía y potestad tributaria, incluyendo dentro del ordenamiento nacional disposiciones que recogen medidas para evitar o atenuar la doble imposición.

Según asevera Montaña Galarza, uno de los métodos, quizás el más utilizado, que está al alcance de los Estados para atenuar o evitar la doble imposición internacional ha sido el que cada Estado introduzca en su legislación nacional o interna las medidas

²⁵ Chiri Gutiérrez, *La Doble Imposición y los Convenios Tributarios...*, 6.

²⁶ Montaña Galarza, *Manual de Derecho Tributario Internacional*, 138.

tendientes a impedir que se produzca el expresado fenómeno. Estas medidas reciben el nombre de unilaterales porque son adoptadas por la iniciativa de cada país. La fórmula anotada deja incólume la soberanía de los Estados, ya que cada uno de ellos por sus propios derechos auto limita su potestad tributaria.²⁷

Como es de entender, la revisión de estas medidas implica remitirse a contextos específicos para colegir su orientación y alcance. En el caso del Ecuador hasta el año 2007 como medida unilateral para evitar la doble tributación se utilizaba el crédito fiscal (o imputación ordinaria). Es decir, que en el momento de liquidar los tributos los sujetos pasivos utilizaban como crédito tributario los tributos pagados en el exterior por una determinada renta.

A partir de la publicación de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria, vigente desde el año 2008, se utiliza como medida unilateral el método de exención, así lo indica la Ley de Régimen Tributario Interno y su Reglamento, en los siguientes términos.

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.²⁸

Impuestos pagados en el exterior.- Sin perjuicio de lo establecido en convenios internacionales, las personas naturales residentes en el país y las sociedades nacionales que perciban ingresos en el exterior sujetos a Impuesto a la Renta en el Ecuador, que hubiesen sido sometidos a imposición en otro Estado, se excluirán de la base imponible en el Ecuador, y se tratarán como rentas exentas.²⁹

Así tenemos que las rentas obtenidas en el exterior por personas naturales o sociedades residentes en el Ecuador y sometidas a imposición en otro Estado se excluirán de la base imponible del impuesto a la renta y en consecuencia no estarán sometidas a gravamen. El método de exención no aplica si las rentas provienen de paraísos fiscales, en este caso dichas rentas formarán parte de la renta global y se aplicará el método de crédito fiscal. No obstante, como se verá más adelante, tanto en el convenio para evitar doble imposición suscrito entre Ecuador y España, como en la propia Ley de Régimen Tributario Interno (artículo 36 letra d cuarto inciso, respecto a los incrementos patrimoniales por

²⁷ Montaña Galarza, *El Ecuador y los Problemas...*, 73.

²⁸ LRTI (Art. 49).

²⁹ Reglamento para Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno (RLRTI), publicado en el Registro Oficial Suplemento 209 de 08 de junio de 2010. (Art. 136 primer inciso).

herencias, legados y donaciones) el método considerado es el de imputación o crédito tributario.

2 Medidas bilaterales y multilaterales

Este tipo de medidas nos ubica en la producción de tratados internacionales celebrados entre los Estados.

Los tratados internacionales son tan antiguos como la existencia misma de las relaciones entre los pueblos y las tribus. Se menciona que desde el momento en que existieron dos Estados sobre la tierra ya podían existir tratados internacionales bilaterales. “Desde inicios del siglo XX, la Organización de Naciones Unidas (ONU) incluyó en su agenda el diseño de mecanismos para eliminar o reducir la doble tributación sobre la renta, junto a su énfasis en la cooperación económica, financiera y fiscal internacional”.³⁰

Los acuerdos bilaterales se dan justamente con la participación de dos Estados que se reparten las competencias soberanamente. Con estos se busca fundamentalmente eliminar la doble imposición e incidentalmente promover el comercio mundial mediante la eliminación de los obstáculos a la inversión extranjera. Una segunda función importante es la de señalar entre los Estados contratantes el impuesto a la renta generado por la inversión extranjera; y, en tercer lugar, la viabilización de una cooperación entre las autoridades nacionales para evitar por un lado la elusión y, por otro, la evasión.

La doble imposición internacional se puede evitar y, en general, regular a través de los tratados bilaterales junto con la legislación interna, mecanismos mediante los cuales se promueve también la lucha contra el fraude y la evasión fiscal. En los tratados se ha previsto la mutua ayuda de las administraciones tributarias de los diferentes Estados a través del intercambio de información. No cabe duda que los acuerdos bilaterales ayudan o fortalecen y mantienen las relaciones políticas y comerciales de los Estados, es de utilidad si se cumplen los parámetros acordados en ellos procurando lograr mejores oportunidades a los Estados en vías de desarrollo.

Sobre el tema, Montañó Galarza manifiesta “Los tratados son acuerdos suscritos entre los diferentes estados o entre los sujetos del derecho internacional, que están encaminados o que tienen por función regular su recíproco proceder. En principio las

³⁰ Serrani y Falco, *Acuerdos para evitar la doble tributación en América Latina*, 35.

normas de los tratados solamente vinculan a los signatarios o a los que se adhieran a ellos”.³¹

Sobre su naturaleza, Uckmar comenta que son actos que contienen declaraciones de voluntad de naturaleza bilateral donde ambas partes regulan normativamente sus relaciones. En consecuencia, estos acuerdos son tratados internacionales entre sujetos de derecho internacional.³²

En tal contexto, estos instrumentos sirven igualmente para allanar el camino acorde a propósitos dirigidos a atraer la inversión extranjera. En este sentido, Ecuador no se queda atrás y ha ido gradualmente celebrando acuerdos con diferentes Estados que incluyen intercambios de información para eliminar y mitigar la doble tributación y al mismo tiempo para prevenir la evasión fiscal. En el país se han adoptado medidas bilaterales y multilaterales para evitar la doble tributación. Hasta la fecha se han suscrito 16 convenios bilaterales para evitar la doble imposición, siendo el primero el suscrito con la República de Argentina en el año 1981.

Respecto de los tratados multilaterales, estos son el resultado de una cooperación entre más de dos Estados para adoptar acuerdos de carácter colectivo con la finalidad de evitar la doble imposición internacional y en esa dimensión mayor este objetivo se plantea como parte de las grandes aspiraciones de la fiscalidad internacional. Sin embargo, su puesta en marcha no es sencilla ya que su implementación requiere una limitación de la potestad tributaria entre los Estados integrantes. Una proyección en este ámbito puede atribuirse en los marcos de procesos de integración. En el caso ecuatoriano se observa, por ejemplo, la Decisión 578 de la Comunidad Andina.

3 Métodos para atenuar o eliminar la doble imposición internacional

En el Derecho tributario internacional, ámbito en el que los Estados han adoptado medidas con base en conciertos bilaterales y multilaterales para evitar la doble imposición, encontramos como parte de las medidas de los convenios una cláusula en la que se indica el método a aplicarse para evitar la doble imposición entre los Estados contratantes. Por esta

³¹ Montaña Galarza, *El Ecuador y los Problemas...*, 23.

³² Uckmar, *Manual de Derecho Tributario Internacional*, 24-25.

razón los métodos para evitar la doble imposición son la base de los llamados convenios de doble imposición.

A medida que han surgido los problemas de doble imposición internacional se han ido planteando diferentes métodos, no sin la consideración propia de cada Estado a la hora de asumir y modular su soberanía estatal. En este plano la doctrina reconoce algunos métodos agrupándolos en generales y específicos, desarrollo que ha servido para la estructuración de los modelos de convenios para atenuar o eliminar la doble imposición elaborados por la OCDE y por la ONU.³³ Son precisamente estos referentes los que han orientado el diseño de convenios bilaterales.

El modelo de convenio de la OCDE, en su parte introductoria, nos plantea una regla básica sobre la implementación de los métodos, la cual implica que los Estados contratantes tienen a elección dos tipos de métodos de desgravación: el método de exención y el método de imputación o crédito tributario.³⁴

En tanto que, el modelo de convenio de la ONU en su artículo 23 plantea que: “El método usado por un país para impedir la doble tributación depende primordialmente de su política fiscal general y de la estructura de su régimen tributario”.³⁵

3.1 Métodos generales

3.1.1 Método de exención

Conforme este método no se grava en el país de la residencia la renta de fuente extranjera o los elementos patrimoniales que se encuentren ubicados en el extranjero, puesto que ya han sido sometidos a imposición en el Estado de la fuente. De esta manera, la renta está gravada únicamente en el país de procedencia, con lo cual el país de residencia declina del cobro del tributo. Podríamos decir que, con el método de exención, un Estado renuncia a someter a imposición todas las rentas o el patrimonio generados fuera de su territorio, logrando así que las rentas o el patrimonio se sometan a gravamen en un solo Estado.

³³ OCDE, *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio*, (Instituto de Estudios Fiscales, 2010), 11.

³⁴ OCDE, *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio*, (Instituto de Estudios Fiscales, 2010), 11.

³⁵ ONU, *Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación*, (Departamento de Asuntos Económicos y Sociales, 2011), 318.

La doctrina indica que con este método se logra un reparto de bases imponibles, esto es del poder tributario. Asimismo, se reconoce el derecho del país fuente a gravar y, por otro lado, la obligación del Estado de la residencia de evitar la doble imposición.

En la práctica podrían presentarse dos modalidades:³⁶

- a) Exención integral, que se da cuando no se toma en cuenta para ningún efecto la renta obtenida en el extranjero, es decir la renta percibida en el Estado de la fuente no es tomada en cuenta por el Estado de residencia al momento de calcular su impuesto.³⁷
- b) Exención con progresividad, que se da cuando la renta a pesar de no estar gravada, se toma en cuenta junto con la renta de origen interno, para efectos de determinar la alícuota progresiva que se aplica a la totalidad de la renta, es decir el Estado de residencia toma en cuenta las rentas obtenidas en el Estado de la fuente para la determinación de la alícuota aplicable.³⁸ En este punto habrá que indicar también que cuando el Estado aplica un sistema de imposición con tasas progresivas, se suele incluir las rentas exentas para determinar las alícuotas correspondientes.³⁹

En estos mismos términos, los comentarios al Modelo de la OCDE consideran los dos eventos. Por un lado, la renta imponible en el Estado E o F no la toma en cuenta de ninguna forma el Estado R a efectos impositivos; el Estado R no está legitimado para computar la renta así exenta cuando determina el impuesto a percibir sobre el resto de la renta, situación que describe el método denominado exención integral. Por otro lado, la renta imponible en el Estado E o F no la grava el Estado R, pero este Estado conserva el derecho a tomar en cuenta esta renta cuando fije el impuesto a percibir sobre el resto de la renta, situación que expresa el método de exención con progresividad.⁴⁰

En este mismo orden de cosas, Mario Rago sostiene que el método de exención ocasiona en el país de residencia el efecto de hacer más atractivas las inversiones en el extranjero que las que se realizan en el propio país, porque los países en desarrollo usualmente aplican tasas de imposición más bajas que aquellas que aplican los países desarrollados, y que también conceden estímulos fiscales especiales a dichas inversiones.⁴¹

³⁶ *Ibíd.*, 141.

³⁷ Mercedes Castillo Solsona, *La tributación de las personas físicas no residentes en España en la imposición sobre la renta*, (Salamanca: Tesitex S.L.), 30.

³⁸ *Ibíd.*, 30.

³⁹ Chiri Gutiérrez, *La Doble Imposición y los Convenios Tributarios...*, 7.

⁴⁰ OCDE, *Modelo de Convenio Tributario*, Comentarios al Art.23 A y 23 B, 321.

⁴¹ Mario C. Rago, citado por César Montañó Galarza, *Manual de Derecho Tributario Internacional*, 142.

3.1.2 Método de imputación o crédito

Bajo este método se concede al residente la posibilidad de deducir como crédito tributario el impuesto pagado en el extranjero contra el impuesto resultante en su Estado, por lo que su aplicación se da a nivel del impuesto neto. En este método se refleja la aplicación del criterio de “renta mundial”, pues reconoce el impuesto pagado tanto en el Estado fuente, como en el de residencia.

Sin embargo, el crédito está sujeto a reglas que limitan la posibilidad de aplicar el total del impuesto pagado en el extranjero. Usualmente, los impuestos pagados en el extranjero, que serán objeto del crédito, no pueden superar el monto del impuesto que hubiese resultado si todas las rentas hubieran sido producidas en el Estado de residencia del sujeto.⁴²

Este método también presenta dos modalidades:

- a) Imputación integral o de deducción total en el que se acepta lo efectivamente pagado en el país de la fuente productora de los ingresos, es decir el Estado de residencia acepta deducir, sin limitación alguna, el importe total del impuesto efectivamente pagado en el otro Estado.⁴³
- b) Imputación ordinaria o de deducción limitada que se produce cuando el país del domicilio o residencia acepta la deducción hasta cierto límite, es decir la deducción por concepto de impuestos satisfechos en el extranjero no podrá ser superior a la parte de impuesto devengado en el Estado de residencia que, proporcionalmente corresponda a las rentas provenientes del extranjero.⁴⁴

Sobre este asunto, Montaña Galarza menciona que la deducción concedida por el país del domicilio o residencia puede ser total, o sea, lo efectivamente pagado en el país de la fuente productora de ingresos; o limitada, cuando el país del domicilio o residencia acepta la deducción hasta cierto límite, que suele ser el monto al que habría alcanzado el impuesto cancelado en el extranjero, si se hubiere calculado con las tarifas del país que acepta este crédito tributario.⁴⁵

A decir de Villegas, este sistema es una atenuación del principio del domicilio o residencia, si tomamos en cuenta que cada país grava la totalidad de las rentas, ya sea que

⁴² Chiri Gutiérrez, *La Doble Imposición y los Convenios Tributarios...*, 7.

⁴³ Mercedes Castillo Solsona, *La tributación de las personas físicas*, (Salamanca: Tesitex S.L.), 31.

⁴⁴ *Ibíd.*, 31.

⁴⁵ Montaña Galarza, *El Ecuador y los Problemas...*, 76.

se produzcan dentro, como fuera de su territorio, pero se acepta que los impuestos pagados en el extranjero por rentas allí producidas se deduzcan de los impuestos totales.⁴⁶

Los citados comentarios al Modelo de la OCDE, indican lo siguiente:⁴⁷

El Estado R acuerda una deducción correspondiente al importe total del impuesto efectivamente pagado en el otro Estado sobre las rentas imponibles en este Estado; este método se denomina “imputación o crédito integral [...]”

La deducción concedida por el Estado R en concepto de impuesto pagado en el otro Estado se limita a la fracción de su propio impuesto que corresponda a las rentas imponibles en el otro Estado; este método se llama “imputación o crédito ordinario”.

3.2 Métodos específicos

Sobre este tipo de métodos, Montaña Galarza nos indica que se han propuesto algunos de ellos para lograr la eliminación o atenuación de la doble imposición internacional vía la suscripción previa de un tratado internacional y considerando la necesidad de colaboración y cooperación internacional, de solidaridad genuina entre Estados y sobre todo de la existencia de una desigualdad entre las partes. A continuación se mencionan algunos de los sistemas propuestos más utilizados.⁴⁸

- a) Exención de rentas obtenidas en el exterior (exemption method);
- b) Crédito de impuestos pagados en el exterior (tax credit);
- c) Crédito por impuestos exonerados (tax sparing credit);
- d) Crédito por impuesto subyacente (underlying tax credit);
- e) Crédito por impuesto nacional (matching credit);
- f) Crédito por inversiones en el exterior (investment tax credit);
- g) Reducción del Impuesto (tax reduction);
- h) Deducción del impuesto pagado en el extranjero;
- i) Reparto de la materia imponible; y
- j) Sistema de aplazamiento (tax deferral)
- k) Sistema de división del Producto

⁴⁶ Villegas, *Curso de finanzas públicas, Derecho financiero y tributario*, 488.

⁴⁷ OCDE, *Modelo de Convenio Tributario*, Comentarios al Art.23 A y 23 B, 322.

⁴⁸ Montaña Galarza, *Manual de Derecho Tributario Internacional*, 147.

A. Método de exención de rentas obtenidas en el exterior (*Exemption method*)

Tiene que ver con la exención que otorga el Estado exportador de la inversión, del impuesto a la renta al sujeto pasivo respecto de los ingresos que obtenga en el exterior. Es así que se faculta al Estado receptor de la inversión para que sea el titular del derecho a cobrar los tributos de conformidad con su legislación interna.

El Estado exportador a través de la residencia del sujeto de la obligación tributaria considera exentas a las rentas obtenidas fuera de sus fronteras territoriales, indicando que las mismas ya fueron sometidas a tributación en el Estado de la fuente.

B. Método de crédito por impuestos pagados en el exterior (*Tax-credit*)

A través de este método se logra evitar la doble imposición, pero resulta algo perjudicial para los países en vías de desarrollo ya que el país inversionista o exportador de capital grava la totalidad de las rentas dentro como fuera de su territorio, sin embargo el Estado exportador permitirá deducir del impuesto sobre la renta de ese residente una cantidad igual al impuesto sobre la renta pagado en el Estado receptor de la inversión; y deducir del impuesto sobre el capital de ese residente una cantidad igual al impuesto sobre el capital pagado en ese otro Estado.

C. Crédito por impuestos exonerados (*Tax Sparing*)

Esta modalidad se da generalmente entre un país desarrollado y un país en vías de desarrollo. Permite que el sujeto que obtenga rentas en el exterior materia de exención en el país importador, deduzca no solo los impuestos efectivamente pagados en el país receptor de la inversión, sino también el impuesto que se debió pagar y no se pagó, ya sea por la existencia de medidas de política económica o por la exención o reducción que dicho país en vías de desarrollo establece con la finalidad de promover la inversión extranjera⁴⁹.

⁴⁹ Montaña Galarza, *Manual de Derecho Tributario Internacional*, 150.

Como podemos notar este método es mayormente utilizado por los países importadores de capital que manejan un criterio territorial o de fuente, ya que a través del mismo se establecen ventajas favorables para atraer la inversión extranjera.

“(…) el Estado Fuente otorga beneficios tributarios, ya sea eximiendo u otorgando deducciones y que por la aplicación del método de imputación neutraliza dicho beneficio pues el sujeto inversionista que no paga el impuesto en el país de la fuente, lo hará en el país de la residencia. Ante esta situación, las cláusulas “taxsparing” implican que al sujeto obligado se le permite deducir el impuesto calculado en el país de residencia el importe que hubiera correspondido abonar en el país de la fuente de no existir el beneficio fiscal”.⁵⁰

D. Crédito por impuesto subyacente (*Underlying Tax Credit*)

Este sistema permite tener en cuenta en la compensación de impuestos extranjeros aquellos que de una u otra forma se han soportado desde un punto de vista económico y no solamente los que se han soportado en calidad de contribuyentes.⁵¹

A través de este método un accionista puede beneficiarse en su país de residencia de un crédito tributario por los impuestos pagados por la sociedad extranjera respecto de sus beneficios y además del crédito tributario que le corresponde al accionista por la tributación de los dividendos en el país de origen. Al permitir usar como crédito tributario tanto el impuesto soportado por la sociedad y el impuesto gravado por los beneficios distribuidos, este método busca evitar la doble imposición económica.

En el caso de Ecuador lo podemos evidenciar en el artículo 138 del Reglamento a la Ley de Régimen Tributario interno, que señala:

Créditos Tributarios por dividendos remesados al exterior.- Las sociedades que remesen dividendos, utilidades o beneficios al exterior, entregarán el certificado de retención por el Impuesto a la Renta pagado por la sociedad y por el impuesto retenido, en el caso de paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición, así como también por el pago de la participación del 15% de utilidades a favor de los trabajadores, valor este que se asimila al Impuesto a la Renta por ser de carácter obligatorio en virtud de lo que dispone la Constitución Política de la República y el Código del Trabajo.⁵²

⁵⁰ Juan Carlos Vicchi, *Interpretación de los convenios para evitar la doble imposición*, (Montevideo: Revista Criterios Tributarios No. 90, 1999)

⁵¹ *Ibíd.*, 153.

⁵² Reglamento para Aplicación Ley de Régimen Tributario Interno, (Ecuador: 2016), Art.138

E. Crédito por impuesto nacional (*Matching credit*)

Con este método el país de residencia concede un crédito fiscal por una cantidadalzada o por un porcentaje más alto que el tipo tributario efectivo que hubiera gravado la renta en el país de su origen o del tipo que el tratado de no doble imposición establezca como límite de gravamen. Esta medida es estimativa ya que puede dejar sin solución el problema de doble imposición en el caso de existir grandes diferencias entre el crédito concedido y el impuesto teórico que le hubiere correspondido tributar.⁵³

F. Crédito por inversiones en el exterior (*Investment Tax Credit*)

Consiste en que el país exportador de capitales otorga descuentos tributarios a manera de porcentajes sobre las inversiones que se realicen en el exterior; pero el inversionista se someterá ineludiblemente al impuesto en su país de origen y en el país receptor del capital.⁵⁴

Según Villegas, “consiste en deducir de los impuestos a pagar en el país del capitalista, un porcentaje de las inversiones que este haga en un país en vías de desarrollo y que tiende a incrementar el crecimiento económico de tal país”.⁵⁵

G. Reducción del impuesto (*Tax reduction*)

Según este método el Estado de la residencia del sujeto obligado no reconoce ningún impuesto pagado en el extranjero; somete a tributación las rentas originadas en el extranjero más las del propio país; pero a modo de compensación y para atenuar la doble imposición aplica una tarifa impositiva reducida respecto de la tarifa del país del inversionista.⁵⁶

H. Dedución del impuesto pagado en el extranjero

⁵³ Montaña Galarza, *Manual de Derecho Tributario Internacional*, 154.

⁵⁴ *Ibíd.*, 155.

⁵⁵ Villegas, *Curso de finanzas públicas, Derecho financiero y tributario*, 489.

⁵⁶ Montaña Galarza, *Manual de Derecho Tributario Internacional*, 155.

Este método permite al contribuyente del país del domicilio deducir del ingreso obtenido el impuesto que ha pagado en el extranjero; de esta forma disminuye su base imponible de una manera similar a la deducción de los gastos. Al efectuarse la deducción a nivel de la base imponible sólo se logra eliminar la doble imposición sobre una parte de la renta. Este sistema puede ser atractivo ya que con la aplicación de tarifas menores a las que se aplican en el país del domicilio abre la posibilidad de atenuar la imposición de las rentas generadas en el extranjero.

I. Reparto de la materia imponible

Este sistema se traduce en la atribución exclusiva a un Estado para la aplicación de impuestos sobre algunas materias imponibles, al reconocerse previamente la existencia de un determinado criterio de atribución de potestad tributaria, lo que implica indudablemente la firma de tratados que permitan a los países suscriptores, según las materias negociadas, aplicar los criterios de atribución que les han parecido más apropiados a cada uno de ellos.⁵⁷

J. Sistema de aplazamiento (*Tax deferral*)

Este sistema permite que el Estado del domicilio postergue la aplicación del impuesto hasta que se realice la remisión de utilidades desde el Estado de la fuente. Es propiamente una medida unilateral pero no constituye un arbitrio para solucionar la doble imposición. Proceder de esta forma es positivo para el país de la fuente, ya que no existe presión para la entrega de divisas, por un lado, y, por el otro, el empresario gozará de liquidez y flujo de caja por mayor tiempo.⁵⁸ Lamentablemente con este método no se elimina la doble imposición, ya que lo único que se logra es postergar en el tiempo la aplicación del poder tributario del Estado de la residencia.

K. División del producto

⁵⁷ *Ibíd.*, 156.

⁵⁸ *Ibíd.*, 157.

Sobre esta modalidad se indica que “un Estado sin mediar discusión acerca de la prevalencia de tal o cual criterio de atribución de potestad tributaria, aplica el impuesto y posteriormente entrega al otro Estado la parte que le corresponda. Para que esto ocurra debe existir necesariamente de por medio un tratado para evitar la doble imposición”.⁵⁹

4 Los convenios de doble tributación internacional

Los denominados convenios de tributación internacional son acuerdos bilaterales o multilaterales que tienen como tarea fundamental buscar y adoptar criterios tributarios uniformes que, modulando el ejercicio de las potestades tributarias de los diferentes Estados, eviten la doble imposición en el territorio de origen logrando dar seguridad jurídica a los contribuyentes. A medida que los agentes económicos extienden sus negocios y trasponen las fronteras de cada país están abocados a asumir tributos en cada Estado donde se generan ingresos, es aquí cuando surge la necesidad de los Estados de firmar acuerdos para evitar o atenuar la doble tributación y al mismo tiempo generar las condiciones más apropiadas para la atracción de inversión.

Son instrumentos de política fiscal que se utilizan en el sistema internacional respecto de la imposición sobre la renta orientados a garantizar que no se graven doblemente las inversiones internacionales, esto es, de que no se cobre impuestos a las empresas transnacionales tanto en el país donde se origina la renta como en el país de donde proviene el capital.

Los Estados a través de sus administraciones tributarias buscan mecanismos para evitar la doble imposición, lo hacen inicialmente tomando medidas unilaterales, así como también con medidas generadas a través de acuerdos entre Estados de orden bilateral o multilateral.

Podemos indicar que a través de estos convenios las ventajas pueden ir por el lado de la seguridad jurídica, garantías para la inversión, evitar tratos discriminatorios, entre otros, constituyéndose al mismo tiempo en herramientas de las administraciones tributarias para evitar la evasión fiscal mediante el intercambio de información.

Por el lado de desventajas podría señalarse la renuncia parcial del poder tributario de cada Estado expuesto en la imposibilidad de incidir sobre determinadas rentas.

⁵⁹ *Ibíd.*, 157.

En líneas generales se podría afirmar que los convenios de tributación internacional forman parte del conjunto de instrumentos jurídicos que buscan brindar estabilidad jurídica a los inversionistas extranjeros.

4.1 Modelos que se han gestado para el diseño de estos convenios

En la actualidad los modelos más utilizados como referentes para la elaboración de acuerdos bilaterales para evitar o atenuar la doble imposición internacional son dos: el modelo de la Organización de Naciones Unidas (ONU) cuya última versión es del año 2011; y, el modelo de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) cuya última versión data del año 2010. Los dos modelos reconocen a los Estados suscriptores el derecho a gravar tanto en el país donde se ubica la fuente generadora de la renta como en el país donde se encuentra la residencia del sujeto que la obtuvo, con los énfasis que en cada uno se determinan. Así, en el modelo OCDE se pone mayor énfasis al criterio de residencia a diferencia del de la ONU que se inclina por el de la fuente.”⁶⁰

El Modelo OCDE al haber sido creado como referente para negociaciones entre Estados industrializados y principalmente exportadores de capital, establece reglas a favor de los intereses de estos Estados. Estas medidas están dirigidas a asegurar la imposición en el Estado de residencia de los sujetos, aun cuando la renta haya sido generada por inversiones fuera de dicho Estado. En ese sentido, la mayoría de las disposiciones del Modelo OCDE están orientadas a que sea el país de la fuente o el país donde se destina la inversión, el que soporte un mayor sacrificio o renuncia a la imposición.⁶¹

El Modelo de Convenio de la OCDE ha servido como una guía orientadora para que los Estados miembros lo utilicen como base en las negociaciones bilaterales en la firma de los CDI, facilitando con una estructura común los acuerdos para evitar la doble imposición.

Por otro lado, el Modelo de la ONU pensando en servir en las negociaciones entre países desarrollados y países en desarrollo o principalmente importadores de capital, introduce algunas variables al Modelo OCDE con la finalidad de mantener un mayor grado de imposición en el Estado donde se localice la renta, es decir el Estado de la fuente.⁶²

⁶⁰ Sandro Vallejo y Galo Maldonado, *Los convenios para evitar la doble imposición*, (Quito: Revista Institucional SRI, Edición #1, 2007), 50.

⁶¹ Chiri Gutiérrez, *La Doble Imposición y los Convenios Tributarios*, 14.

⁶² *Ibíd.*, 14.

En esa evolución de los modelos de convenios conforme al recuento que realizan Serrani y Falco en su trabajo sobre los Acuerdos para evitar la doble tributación en América Latina,⁶³ vale indicar:

La Conferencia Financiera de Bruselas solicitó la intervención de la ONU por un periodo de aproximadamente 25 años (1921–1946), este organismo supra nacional enfocó su trabajo en la búsqueda de soluciones para evitar o contrarrestar la doble tributación, con la finalidad de aplicarlas en el mundo. En todo caso, la parte más importante de este trabajo fue el desarrollo de un modelo de convenio para evitar la doble tributación.

El primer Modelo redactado por la ONU para la eliminación de la doble tributación en materia del impuesto a la renta data de 1929. Conforme a este, el país de origen de la renta (fuente) debía eliminar su tributación sobre ciertas rentas y el otro país (residencia) adquiriría potestad plena para gravar la totalidad de la misma. Es decir, el país fuente transfería su poder de tributación al país de residencia del beneficiario, a efectos de “eliminar la doble tributación”. Posteriormente, se redactó un segundo modelo en 1943 en México, conocido como el modelo de México, que evidencia la influencia de países no europeos. Su redacción incluyó la participación de nueve expertos de países de Latinoamérica. Quizás por ello, en este borrador el principio de la fuente tiene una preponderancia mayor.

Finalmente, el modelo de convenio preparado en Londres en 1946, conocido como el modelo de Londres, sí tuvo una participación prioritaria de países europeos, lo que se refleja en la preponderancia del principio de residencia.

Ninguno de estos tres modelos fue aceptado de manera unánime.

Desde entonces, se manifestaron dos posiciones:

- La de los países en desarrollo, con preponderancia al principio de la fuente. Es decir, que el país en donde se origina la riqueza o se encuentran los bienes debía tener preeminencia a la hora de aplicar impuestos.

- La de los países desarrollados, con preferencia al principio de residencia. Es decir, los países de residencia de los inversionistas debían tener primacía a la hora de gravar las rentas generadas por las inversiones de capital efectuadas por sus residentes en el país de la fuente.

Las resoluciones del Consejo Económico y Social de la Organización de la ONU de 1951 y 1967 reconocen el derecho de gravar en el país de la fuente, y recomienda la suscripción de tratados bilaterales, a fin de que dichos países sufran un sacrificio mínimo, pues de lo que se trata, en último término, es fomentar el desarrollo económico. En este sentido, el modelo ONU fue pensado como un modelo que pudiera servir en negociaciones entre países desarrollados y aquellos en desarrollo.

Sin embargo, y a raíz de las fuertes presiones de los países desarrollados, el modelo de convenio que finalmente predominó, en el cuál se basaron la mayor parte de los convenios suscritos, es el elaborado por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, de 1991, del cual se han publicado modificaciones al modelo de convenio en 1994, 1995, 1997, 2000, 2003, 2005, y la última en el 2010. El mismo refleja los intereses de los países desarrollados. La primera versión del Modelo de las Naciones Unidas data del año 1980 y se basó principalmente en el modelo OCDE de 1977.

⁶³ Serrani y Falco, *Acuerdos para evitar la doble tributación en América Latina*, 36-37.

A parte de estos dos modelos de convenios podemos citar el Modelo de la Comunidad Andina y el Modelo de Convenio de los Estados Unidos, los cuales no dejan de ser importantes, no solo como fuente de estudio a nivel internacional, sino también para los países andinos.

Con relación al contexto andino, la Decisión 578 expone el régimen de la Comunidad Andina para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal entre los países miembros en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio.

La Decisión 578 fue adoptada por Bolivia, Colombia, Ecuador, Perú y Venezuela el 4 de mayo de 2004 y empezó a regir a partir del primer día del ejercicio fiscal siguiente a su publicación en la Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena el 5 de mayo de 2004, es decir, desde el 1 de enero de 2005. Habrá que indicar que Venezuela dejó de pertenecer a la CAN en el año 2011.

A través de la Decisión 578, artículo 3, los países de la Comunidad Andina adoptaron el criterio de la fuente, ya que independientemente de la nacionalidad o domicilio de las personas, las rentas de cualquier naturaleza que éstas obtuvieren, sólo serán gravables en el país miembro en el que tales rentas tengan su fuente productora.⁶⁴

Otro aspecto importante que vale señalar es que según el artículo 3 inciso 2 de la Decisión 578, para la determinación de la base imponible del país miembro en donde el sujeto tenga la residencia, domicilio o nacionalidad, se utilizará el método de la exoneración de rentas gravables, considerando que las mismas ya fueron sometidas a tributación en el Estado de la fuente y en donde las legislaciones internas tienen la potestad tributaria para gravar las rentas establecidas en el convenio, independiente del domicilio o nacionalidad del contribuyente.

La interpretación y aplicación de lo dispuesto en esta Decisión se hará siempre de tal manera que se tenga en cuenta que su propósito fundamental es el de evitar doble tributación de unas mismas rentas o patrimonios a nivel de los países miembros.

No serán válidas aquellas interpretaciones o aplicaciones que permitan como resultado la evasión fiscal correspondiente a rentas o patrimonios sujetos a impuestos de acuerdo con la legislación de los países miembros.

⁶⁴ Decisión 578: Régimen para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal.

Los países miembros podrán intercambiar información necesaria para evitar el fraude y la evasión fiscal. En este sentido, están facultados para realizar auditorías simultáneas y usar la información obtenida para fines de control tributario.

Al igual que los Convenios de Doble Tributación basados en el Modelo de la OCDE, la Decisión establece que las normas sobre el intercambio de información no podrán obligar a un país miembro a:

- a) Adoptar medidas contrarias a su legislación o práctica administrativa;
- b) Suministrar información que no se pueda obtener según su propia legislación o práctica administrativa normal;

Suministrar información que revele secretos industriales, comerciales, o profesionales o informaciones cuya comunicación sea contraria al orden público.

Finalmente habrá que indicar que en el caso del Ecuador, al igual que en el de los demás miembros de la Comunidad Andina, el Modelo OCDE ha servido como base de la mayoría de los tratados suscritos, otorgándosele una importancia especial tanto dentro como fuera de los países que conforman la OCDE.⁶⁵

4.2 Estructura general de un convenio para evitar la doble imposición internacional

Los convenios para evitar la doble imposición constituyen mecanismos mediante los cuales se da una distribución del poder tributario, es decir, los Estados contratantes ceden entre ellos parte de su soberanía fiscal. Asimismo, es importante señalar que la estructura de los convenios es generalmente uniforme. Como se ha mencionado, los modelos más utilizados son el Modelo OCDE y el Modelo ONU. En el caso del Modelo OCDE contiene una parte normativa y una parte de comentarios que ayuda a entender la intención y el alcance de las cláusulas que lo conforman.

Durante el transcurso de los años se han suscrito numerosos tratados internacionales adoptados por los Estados para evitar o disminuir el problema de la doble tributación, tratados internacionales que han sido celebrados en base a la necesidad de los Estados firmantes.

Para poder comprender el alcance y contenido de estos tratados que se han venido celebrando recurrentemente, me permito tomar como referencia la estructura general que ha

⁶⁵ Vallejo y Maldonado, *Los convenios para evitar la doble imposición*, 52.

citado Montaña Galarza⁶⁶ y el desarrollo de dicha estructura realizada por Pastor García,⁶⁷ contenido que los Estados toman como base en la celebración de estos convenios para evitar o disminuir el exceso de gravámenes a pagar por parte de los contribuyentes en transacciones de tipo internacional.

Dentro de la estructura de los convenios encontramos los siguientes puntos de mayor relevancia:

1. El ámbito de aplicación subjetivo del tratado internacional, esto es el Convenio se aplica a los residentes de uno o de ambos Estados.
2. El ámbito de aplicación objetivo, esto es, los impuestos comprendidos en el tratado internacional: impuesto sobre la renta y sobre el patrimonio tanto de personas físicas como jurídicas.
 - 2.1. Definición general, enumeración enunciativa.
 - 2.2. Actualización automática.
 - 2.3. Los impuestos locales sobre la renta y el patrimonio.
3. Definiciones generales, con determinados términos y expresiones que se utilizan a lo largo del texto y que se definen al comienzo del mismo.
 - 3.1. Concepto de residencia en personas físicas y en personas jurídicas.
 - 3.2. Criterios subsidiarios para dirimir los conflictos de residencia.
 - 3.3. Concepto de establecimiento permanente.
4. Distribución de potestades tributarias, refleja el resultado de la distribución de las potestades tributarias de ambos Estados en relación con las distintas categorías de rentas y de patrimonio.
 - 4.1. Imposición compartida entre los Estados.
 - 4.1.1. Con imposición ilimitada en el Estado de la fuente.
 - 4.2. Imposición exclusiva en el Estado de la fuente.
 - 4.3. Imposición exclusiva en el Estado de residencia.
5. Métodos para evitar la doble imposición: los Estados reflejan en el artículo del Convenio relativo a este particular la forma en que van a permitir a sus residentes eliminar la doble

⁶⁶ Montaña Galarza, *Manual de Derecho Tributario Internacional*, 262-263.

⁶⁷ María Pastor García, *Manual de Fiscalidad Internacional*, (Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2001), 76-77.

imposición cuando las rentas o el patrimonio provengan de fuentes situadas en el otro Estado.

5.1. Exención.

5.2. Imputación.

6. Disposiciones especiales, entre las más importantes que aparecen en los Convenios tenemos:

6.1. Principio de no discriminación.

6.2. Procedimiento amistoso.

6.3. Intercambio de información.

7. Disposiciones finales, aquí se trata de la entrada en vigor y denuncia.

De la estructura anotada podemos concluir con algunos aspectos importantes que se contemplan en la celebración de un instrumento internacional de doble tributación como los siguientes: el objetivo del convenio es resolver los problemas tributarios entre los países suscriptores, debiéndose determinar con claridad el ámbito de aplicación considerando a las personas involucradas como a los impuestos que abarca; se define claramente lo que debe entenderse por establecimiento permanente con la finalidad de esclarecer el poder del Estado fuente respecto a las rentas de las empresas extranjeras; también se debe señalar la base de jurisdicción de la imposición, la cual recae en dos principios: la fuente productora de la renta o el sitio de desarrollo de la actividad económica; y, la residencia de la entidad que genera la renta. Igualmente se establece el principio de libre competencia para los ajustes de precios de transferencia a ser aplicados en transacciones entre sociedades vinculadas; se hacen constar reglas otorgando exoneración de impuestos o crédito por el impuesto pagado en el extranjero; y, finalmente se incluyen acuerdos de intercambio de información entre las administraciones tributarias de los Estados contratantes.

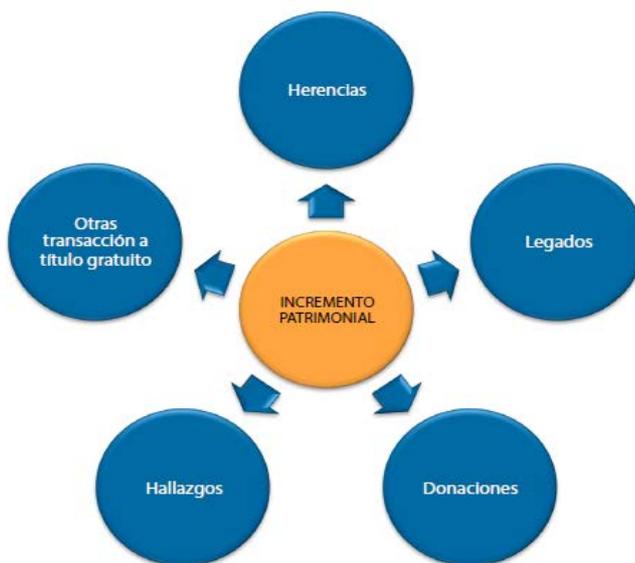
Capítulo tercero

El convenio para evitar la doble imposición entre Ecuador y España respecto al tratamiento de herencias, legados y donaciones

1 La imposición sobre herencias, legados y donaciones en el Ecuador

En Ecuador el impuesto a la renta sobre herencias, legados y donaciones grava de manera directa, personal y progresiva, considerándose como ingresos de fuente ecuatoriana los provenientes de herencias, legados, donaciones y hallazgos de bienes situados en el Ecuador.

El impuesto a la renta sobre herencias, legados y donaciones se encuentra normado por la Ley de Régimen Tributario Interno,⁶⁸ y su Reglamento de aplicación,⁶⁹ así como en la Ley Orgánica para Evitar la Elusión del Impuesto a la Renta sobre Ingresos Provenientes de Herencias, Legados y Donaciones.⁷⁰



Fuente: Folleto SRI 2015

⁶⁸ Ley de Régimen Tributario Interno, codificación 26, Registro Oficial Suplemento 463 de 17 de noviembre de 2004.

⁶⁹ Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, Registro Oficial Suplemento 209 de 8 de junio de 2010.

⁷⁰ Ley Orgánica para Evitar la Elusión del Impuesto a la Renta sobre Ingresos Provenientes de Herencias, Legados y Donaciones, Registro Oficial Suplemento 802 de 21 de julio de 2016.

1.1. Objeto y hecho generador del impuesto

Están gravados con este impuesto y por ende son objeto del impuesto a la renta, los incrementos patrimoniales de personas naturales o sociedades provenientes de herencias, legados, donaciones, hallazgos y todo tipo de acto o contrato por el cual se adquiriera el dominio a título gratuito, de bienes y derechos existentes en el Ecuador, cualquiera que fuera el lugar del fallecimiento, nacionalidad, domicilio o residencia del causante o sus herederos, del donante, legatario o beneficiario.

En caso de residentes en el Ecuador, también estará gravado con este impuesto el incremento patrimonial proveniente de bienes o derechos existentes en el extranjero y en el caso de no residentes, cuando el incremento provenga de bienes o derechos existentes en el Ecuador.

En lo referente al hecho generador del impuesto existe una contradicción entre lo que dispone la Ley de Régimen Tributario Interno y su Reglamento, ya que la ley en su artículo 36 literal d) inciso 7, indica que en el caso de herencias, legados y donaciones el hecho generador lo constituye la aceptación expresa o tácita, mientras que el reglamento en el artículo 55 menciona que para efectos tributarios el hecho generador del impuesto para las herencias y legados se produce en el momento en que fallece la persona de cuya sucesión se defiere al heredero o legatario, en tanto que para las donaciones será el otorgamiento de actos o contratos que determinen la transferencia a título gratuito de un bien o derecho.

Sin duda que esta contradicción puede ocasionar problemas para identificar el momento en que nace la obligación, ya que el beneficiario podría aceptar la herencia o legado con fecha posterior a aquella en la que fallece la persona de cuya sucesión se defiere al heredero o legatario. Por otro lado, la Administración Tributaria podría generar valores de multas e intereses, ya que tomaría como referencia del hecho generador el momento en que fallece la persona de cuya sucesión se defiere al heredero o legatario. Sin embargo, en esta contradicción, por efectos de la aplicación normativa en atención al orden jerárquico, habrá que observar lo que dispone la ley y no el reglamento, lo que quiere decir que el hecho generador del impuesto opera con la aceptación expresa o tácita del heredero o legatario, y en la donación igualmente con la aceptación del donatario que se verifica con el

otorgamiento del acto o contrato por el cual se instrumente la transferencia de un bien o derecho a título gratuito a su favor.

Algo importante a tomar en cuenta hace referencia a la presunción de la realización del hecho generador del impuesto, evidenciándose tal situación cuando se haya transferido bienes o derechos existentes en el Ecuador que saliendo del patrimonio personal del enajenante o constituyente, a través de cualquier acto, contrato o figura jurídica empleada, tales como sociedades, instituciones privadas sin fines de lucro, constitución de derechos personales de usufructo o de uso de habitación sobre bienes inmuebles, fideicomisos y similares, tenga por beneficiarios últimos, de manera directa o indirecta, a los legitimarios del enajenante o constituyente; hecho generador que ante tales circunstancias se entiende verificado producido el fallecimiento del causante, causándose el impuesto sobre aquellos bienes o derechos, aunque no se transfiera el dominio a los beneficiarios, con la salvedad, en todo caso, de demostrarse prueba en contrario.

Considero que con esta disposición lo que se está tratando, es de evitar la evasión del impuesto a través de la utilización de figuras jurídicas con las que se pueda ocultar la realidad de la operación sujeta a gravamen, con un perjuicio evidente al Estado. Ahora, también podría resultar que esas figuras respondan a actuaciones fidedignas de los actores involucrados sin ningún ánimo de evasión, por ello la normativa ha considerado que tal presunción podría desvanecerse de probarse lo contrario, es decir, de demostrarse que con la operación no se pretende solapar beneficios hacia legitimarios sea como herederos, legatarios o donatarios, de bienes o derechos.

También habrá que considerar que para el caso de donaciones se presumirá la realización del hecho generador, salvo prueba en contrario, en la transferencia realizada con la intervención de terceros cuando los bienes y derechos han sido de propiedad de los enajenantes hasta dentro de los cinco años anteriores; así como en toda transferencia directa o indirecta de dominio de bienes y derechos, cuando el adquirente sea legitimario del enajenante, o sea persona natural o jurídica domiciliada en un paraíso fiscal, jurisdicción de menor imposición o régimen preferente, aun cuando la transferencia se realice a título oneroso.

Otro aspecto a tomar en cuenta es que la ley hace una importante distinción para el caso de residentes y no residentes en el Ecuador. Para el caso de residentes se grava

también el incremento patrimonial que provenga de bienes o derechos existentes en el extranjero, pudiendo, en todo caso, utilizar como crédito tributario el importe del impuesto que haya pagado en el exterior por ese mismo concepto. Para el caso de no residentes se grava el incremento que provenga de bienes o derechos existentes en el Ecuador.

1.2. Sujetos

a) Sujeto activo:

El Código Tributario ecuatoriano en el artículo 23 indica que el sujeto activo es el ente público acreedor del tributo, mientras que la Ley de Régimen Tributario Interno en el artículo 3 menciona que el sujeto activo del impuesto a la renta es el Estado y que es administrado por el Servicio de Rentas Internas.

b) Sujetos pasivos:

La Ley de Régimen Tributario Interno en el artículo 36, literal d) incisos 5 y 6, indica que son responsables de este impuesto, cuando corresponda, los albaceas, representantes legales, tutores, apoderados, curadores, administradores fiduciarios o fideicomisarios, entre otros; así también se constituyen en sustitutos del contribuyente los donantes residentes en el Ecuador que realicen donaciones a favor de no residentes.

Mientras que el Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno en el artículo 56 indica que son sujetos pasivos del impuesto a la renta sobre herencias legados y donaciones, los herederos, legatarios y donatarios que obtengan un acrecimiento patrimonial a título gratuito; de igual manera hace responsables de este impuesto a los albaceas, los representantes legales, los tutores, apoderados o curadores.

Finalmente, el Código Tributario ecuatoriano en el artículo 24 primer inciso nos indica que son sujetos pasivos la persona natural o jurídica que, según la ley, está obligada al cumplimiento de la prestación tributaria, sea como contribuyente o como responsable.

1.3. Base imponible

Componentes

El Reglamento LRTI en el artículo 57 indica que los ingresos gravados están constituidos por el valor de los bienes y derechos sucesorios, de los legados o de las donaciones; constituyendo como base imponible el valor de los bienes y derechos

percibidos por cada heredero, legatario o donatario, menos la parte proporcional de las deducciones atribuibles a este ingreso.

Deducciones

En el artículo sin número después del artículo 36 de la LRTI y en el artículo 57 del Reglamento, se indica que, a los ingresos por herencias, legados y donaciones, se aplicarán únicamente las siguientes deducciones:

a) Todos los gastos de la última enfermedad, de funerales, de apertura de la sucesión, inclusive de publicación del testamento, sustentados por comprobantes de venta válidos, que hayan sido satisfechos por el heredero después del fallecimiento del causante y no hayan sido cubiertos por seguros u otros medios, en cuyo caso solo será considerado como deducción el valor deducible pagado por dicho heredero.

b) Las deudas hereditarias inclusive los impuestos, que se hubiere encontrado adeudando el causante hasta el día de su fallecimiento.

c) Los derechos de albacea que hubieren entrado en funciones con tenencia de bienes.

Criterios de valoración

Según el artículo 58 del Reglamento LRTI la valoración de los bienes se efectuará bajo los siguientes criterios.

1. A los bienes muebles en general, se asignará el avalúo comercial que será declarado por el beneficiario. En el caso de que la donación sea realizada por contribuyentes obligados a llevar contabilidad, se considerará el valor residual que figure en la misma.

2. En el caso de bienes inmuebles la declaración no podrá considerar un valor inferior al que haya sido asignado por peritos dentro del juicio de inventarios ni al avalúo comercial con el que conste en el respectivo catastro municipal.

3. A los valores fiduciarios y más documentos objeto de cotización en la Bolsa de Valores, se asignará el valor que en ella se les atribuya, a la fecha de presentación de la declaración de este impuesto o de la determinación realizada por la Administración Tributaria. En tratándose de valores fiduciarios que no tuvieren cotización en la Bolsa de Valores, se procederá como sigue:

a) En el caso de acciones o de participaciones en sociedades, se les asignará el valor en libros al 31 de diciembre del año anterior a la fecha de presentación de la declaración de este impuesto o de la determinación realizada por la Administración Tributaria; y,

b) En el caso de otros valores fiduciarios se les asignará su valor nominal.

4. Los valores que se encuentran expresados en monedas distintas al dólar de los Estados Unidos de América, se calcularán con la cotización de la fecha de presentación de la declaración de este impuesto o de la determinación realizada por la Administración Tributaria.

5. A los derechos en las sociedades de hecho, se les asignará el valor que corresponda según el Balance de Situación del año anterior a la fecha de presentación de la declaración de este impuesto o de la determinación realizada por la Administración Tributaria.

6. A los automotores se les asignará el avalúo que conste en la Base Nacional de Datos de Vehículos, elaborada por el Servicio de Rentas Internas vigente en el año en el que se verifique el hecho generador del impuesto a las herencias, legados y donaciones.

7. El valor imponible de los derechos de uso y habitación, obtenido a título gratuito, será el equivalente al 60% del valor del inmueble o de los inmuebles sobre los cuales se constituyan tales derechos. El valor de la nuda propiedad motivo de la herencia, legado o donación será equivalente al 40% del valor del inmueble.

1.4. Exenciones

En el artículo 36 literal d, inciso 3 de la LRTI, se indica que no están sujetos al impuesto a la renta por herencias, legados y donaciones, los valores recibidos por seguros de vida, obtenidos por los beneficiarios del causante en la póliza correspondiente; también están exentos los valores recibidos por becas de estudio e investigación a desarrollarse en el Ecuador o en el extranjero, en cualquier nivel y grado educativo, concedidos por entidades del sector público o de la sociedad civil legalmente reconocidas.

La ley también indica que están exentos los ingresos provenientes de herencias y legados, cuyos beneficiarios sean hijos menores de edad del causante.

Mientras que en el caso de personas con discapacidad el beneficiario se someterá al porcentaje de aplicación fijado en la Ley Orgánica de Discapacidades y su Reglamento. El

artículo 1 del reglamento menciona que se entenderá por persona con discapacidad a aquella que, como consecuencia de una o más deficiencias físicas, mentales, intelectuales o sensoriales, con independencia de la causa que la hubiera originado, ve restringida permanentemente su capacidad biológica, psicológica y asociativa para ejercer una o más actividades esenciales de la vida diaria, en una proporción equivalente al treinta por ciento (30%) de discapacidad, debidamente calificada por la autoridad sanitaria nacional.⁷¹

En el caso de que los beneficiarios de herencias y legados se encuentren dentro del primer grado de consanguinidad con el causante y sean mayores de edad, las tarifas serán reducidas a la mitad.

1.5. Tarifa

Los rangos para la liquidación del impuesto a la renta por incrementos patrimoniales provenientes de herencias, legados, donaciones, hallazgos y todo tipo de acto o contrato por el cual se adquiriera el dominio a título gratuito, de bienes y derechos, correspondientes al ejercicio económico 2019, son los siguientes:

TABLA IMPUESTO A LA RENTA SOBRE INGRESOS PROVENIENTES DE HERENCIAS, LEGADOS, DONACIONES Y HALLAZGOS.

| AÑO 2019 En dólares | | | |
|------------------------|--------------|--------------------------|-------------------------------|
| Fracción Básica | Exceso hasta | Impuesto Fracción Básica | % Impuesto Fracción Excedente |
| 0 | 72.060 | 0 | 0 % |
| 72.060 | 144.120 | 0 | 5 % |
| 144.120 | 288.240 | 3.603 | 10 % |
| 288.240 | 432.390 | 18.015 | 15 % |
| 432.390 | 576.530 | 39.637 | 20 % |
| 576.530 | 720.650 | 68.465 | 25 % |
| 720.650 | 864.750 | 104.495 | 30 % |
| 864.750 | En adelante | 147.727 | 35 % |

Resolución No. NAC-DGERCGC18-00000439 publicada en el tercer suplemento del Registro Oficial No. 396 de 28/12/2018

⁷¹ Reglamento a la Ley Orgánica de Discapacidades, Decreto Ejecutivo 194, publicado en el Registro Oficial Suplemento 109, de 27 de octubre de 2017.

1.6. Declaración y pago

La LRTI en el artículo 36, nos indica que los sujetos pasivos declararán el impuesto en los siguientes plazos:

1) En el caso de herencias y legados, dentro del plazo de seis meses a contarse desde la aceptación expresa o tácita.

2) En el caso de donaciones y otros actos y contratos que transfieran la propiedad a título gratuito, la declaración deberá presentarse en forma previa a la inscripción de la escritura de donación o celebración del contrato pertinente, cuando corresponda; y,

3) En todo caso de donación en numerario que supere una fracción básica desgravada del impuesto a la renta de personas naturales del año en curso, el beneficiario deberá declararla de acuerdo con la ley.

Mientras que el Reglamento LRTI (artículo 61) nos indica que los sujetos pasivos declararán el impuesto en los siguientes plazos:

1. En el caso de herencias y legados dentro del plazo de seis meses a contarse desde la fecha de fallecimiento del causante.

2. En el caso de donaciones, en forma previa a la inscripción de la escritura o contrato pertinente.

Aquí nuevamente podemos evidenciar la contradicción mencionada al inicio de este capítulo entre la ley y el reglamento, ya que la norma legal nos indica que los sujetos pasivos declararán el impuesto en el caso de herencias y legados dentro del plazo de seis meses a contarse desde la aceptación expresa o tácita; mientras que el reglamento nos indica que los sujetos pasivos declararán el impuesto en el caso de herencias y legados dentro del plazo de seis meses a contarse desde la fecha de fallecimiento del causante. Ante esta circunstancia, por efectos de la primacía de la ley al reglamento, atendiendo la aplicación normativa según el orden jerárquico, resultaría pertinente acoger los plazos de exigibilidad que prevé el artículo 36 LRTI en concordancia con el alcance que la propia ley establece sobre el hecho generador del impuesto.

Cuando en un mismo ejercicio económico, un sujeto pasivo fuere beneficiario de más de una herencia o legado, presentará su declaración y pagará el respectivo impuesto por cada caso individual.

Y en el caso de que, en un mismo ejercicio económico, un sujeto pasivo fuere beneficiario de más de una donación, estará obligado a presentar una declaración sustitutiva, consolidando la información como si se tratase de una sola donación.

También se aclara que las declaraciones se presentarán para efecto del pago del impuesto en las formas y medios que establezca la administración tributaria. Igualmente se determina que la declaración se presentará aún en el caso de que no se haya causado impuesto.

1.7. Prescriptibilidad

La obligación y la acción de cobro del impuesto a la herencia, legados y donaciones, prescribirá en diez años, contados a partir de la fecha que fueron exigibles; y, en quince años si la declaración efectuada por el sujeto pasivo resulta incompleta o si no la hubiere presentado. Cuando se concedan facilidades para el pago, la prescripción operará respecto de cada cuota o dividendo, desde su respectivo vencimiento, debiéndose enfatizar que la prescripción para que pueda operar debe ser alegada expresamente por quien pretende beneficiarse de ella, de manera que la autoridad judicial o administrativa no podrá declararla de oficio.

1.8. Destino del impuesto

Según el artículo 51 de la LRTI, los valores recaudados por concepto de impuesto a la renta sobre herencias, legados y donaciones se destinarán a becas de educación superior para el quintil más bajo de ingresos de la población, dando preferencia a los miembros de comunidades y nacionalidades indígenas, pueblo afroecuatoriano, montubios, migrantes e hijos de madres jefas de hogar.

2 La imposición sobre herencias, legados y donaciones en España

En España el impuesto equivalente al establecido en el Ecuador como impuesto a la renta sobre ingresos provenientes de herencias, legados y donaciones, se denomina Impuesto de Sucesiones y Donaciones. Se trata de un tributo estatal cedido a las Comunidades Autónomas que grava por un lado los bienes que deja una persona a sus sucesores cuando ésta fallece, por otro lado, las donaciones que pudiese recibir un

determinado sujeto siempre que supere una determinada cantidad; y, por último, la percepción de cantidades por los beneficiarios de contratos de seguros sobre la vida, cuando el contratante sea persona distinta del beneficiario.

Para determinar el ámbito de sujeción al impuesto un dato fundamental refiere a la identificación del lugar de residencia de la persona, ya que, al tratarse de un impuesto cedido a las Comunidades Autónomas, estas entidades tienen capacidad normativa sobre dicho gravamen, dándose diferencias sustanciales entre sujetos de distintas Comunidades, incluso con sujetos no residentes en territorio español, que sólo tributarán por aquellos bienes situados en territorio español.

En la Constitución española sobre los derechos y deberes de los ciudadanos en el artículo 33, numeral 1, se reconoce el derecho a la propiedad privada y a la herencia. Para una mejor ilustración extraigo los aspectos que considero más relevantes del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en el contexto español que se encuentra regulado en la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y en el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.⁷²

2.1. Objeto y hecho generador del impuesto

Se trata de un impuesto de naturaleza directa y subjetiva, que grava los incrementos patrimoniales obtenidos a título lucrativo (es decir, sin contraprestación onerosa) por las personas físicas, puesto que los obtenidos por las personas jurídicas están sometidas al Impuesto de Sociedades.

Se los toma como sinónimos: a título gratuito y a título lucrativo (verificable en un acto jurídico que produce beneficio a una de las partes sin que exista contrapartida).

El hecho generador del impuesto se produce en las siguientes circunstancias:

- a) La adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio.
- b) La adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito «inter vivos».

⁷² Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y en el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre.

- c) La percepción de cantidades por los beneficiarios de contratos de seguros sobre la vida, cuando el contratante sea persona distinta del beneficiario.

También se maneja la figura de la presunción del hecho generador, estando ante tal circunstancia:

- a) Cuando de los registros fiscales se evidencie una disminución del patrimonio de una persona y simultáneamente el incremento patrimonial correspondiente en el cónyuge, descendientes, herederos o legatarios.
- b) Se presumirá transmisión lucrativa la adquisición a título oneroso realizadas por los ascendientes como representantes de los descendientes menores de edad por el valor de los bienes o derechos transmitidos, a menos que se pruebe la existencia de bienes o medios suficientes del menor para realizarlas.

Para proceder a realizar las liquidaciones correspondientes a las presunciones anteriores, primero se pondrán en conocimiento de los interesados para que de ser el caso presenten las alegaciones y pruebas que estimen convenientes.

2.2. Sujetos

a) Sujeto activo

El sujeto activo es la Agencia Tributaria quien tiene encomendada la aplicación efectiva del sistema tributario estatal y aduanero, así como de aquellos recursos de otras administraciones públicas nacionales o de la Unión Europea cuya gestión se le encomiende por ley o por convenio.

Con referencia al régimen autonómico, en el artículo 2 numeral 2 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, se indica que la cesión del Impuesto a las Comunidades Autónomas se registrará por lo dispuesto en las normas reguladoras de la Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y tendrá el alcance y condiciones que para cada una de ellas establezca su específica ley de cesión.

b) Sujeto pasivo

Los obligados al pago del impuesto a título de contribuyentes, son:

- En las adquisiciones por causa de muerte, los herederos o legatarios.

- En las donaciones y demás transmisiones "inter vivos" equiparables, el donatario o el favorecido por ellas.
- En los seguros sobre la vida, los beneficiarios.

La ley en los artículos 6 y 7 hace referencia a la obligación personal y a la obligación real sobre el impuesto. A los contribuyentes que tengan su residencia habitual en España se les exigirá el impuesto por obligación personal, con independencia de dónde se encuentren situados los bienes o derechos que integren el incremento de patrimonio gravado. De igual forma, los representantes y funcionarios del Estado español en el extranjero quedarán sujetos a este impuesto por obligación personal, atendiendo a idénticas circunstancias y condiciones que las establecidas para tales sujetos pasivos en las normas del impuesto sobre la renta de las personas físicas.

Por otro lado, los contribuyentes no incluidos en la situación antedicha se les exigirá el impuesto por obligación real, por la adquisición de bienes y derechos, cualquiera que sea su naturaleza, que estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español, así como por la percepción de cantidades derivadas de contratos de seguros sobre la vida cuando el contrato haya sido realizado con entidades aseguradoras españolas o se haya celebrado en España con entidades extranjeras que operen en ella.

2.3. Base imponible

Componentes

- a) En las transmisiones «mortis causa», el valor neto de la adquisición individual de cada causahabiente, entendiéndose como tal el valor real de los bienes y derechos minorado por las cargas y deudas que fueren deducibles.
- b) En las donaciones y demás transmisiones lucrativas «inter vivos» equiparables, el valor neto de los bienes y derechos adquiridos, entendiéndose como tal el valor real de los bienes y derechos minorado por las cargas y deudas que fueren deducibles.
- c) En los seguros sobre la vida, las cantidades percibidas por el beneficiario.

Deducciones

Del valor real de los bienes, únicamente serán deducibles las cargas o gravámenes de naturaleza perpetua, temporal o redimibles que aparezcan directamente establecidos

sobre los mismos y disminuyan realmente su capital o valor, como los censos y las pensiones, sin que merezcan tal consideración las cargas que constituyan obligación personal del adquirente ni las que, como las hipotecas y las prendas, no supongan disminución del valor de lo transmitido.

En las transmisiones por causa de muerte, a efectos de la determinación del valor neto patrimonial, podrán deducirse con carácter general las deudas que dejare contraídas el causante de la sucesión siempre que su existencia se acredite por documento público o por documento privado.

En especial, serán deducibles las cantidades que adeudare el causante por razón de tributos del Estado, de Comunidades Autónomas o de Corporaciones Locales o por deudas de la Seguridad Social y que se satisfagan por los herederos, albaceas o administradores del caudal hereditario, aunque correspondan a liquidaciones giradas después del fallecimiento.

Así también se deducirán los gastos que cuando la testamentaría o abintestato adquieran carácter litigioso se ocasionen en el litigio en interés común de todos los herederos por la representación legítima de dichas testamentarías o abintestatos, excepto los de administración del caudal relicto, siempre que resulten aquéllos cumplidamente justificados con testimonio de los autos.

Los gastos de última enfermedad, entierro y funeral, en cuanto se justifiquen. Los de entierro y funeral deberán guardar, además, la debida proporción con el caudal hereditario, conforme a los usos y costumbres de la localidad.

En las adquisiciones por causa de muerte, en el artículo 20 de la ley se hace referencia a algunas deducciones para llegar a la base liquidable, señalándose:

Grupo I: adquisiciones por descendientes y adoptados menores de veintiún años, 15.956,87 euros, más 3.990,72 euros por cada año menos de veintiuno que tenga el causahabiente, sin que la reducción pueda exceder de 47.858,59 euros.

Grupo II: adquisiciones por descendientes y adoptados de veintiuno o más años, cónyuges, ascendientes y adoptantes, 15.956,87 euros.

Grupo III: adquisiciones por colaterales de segundo y tercer grado, ascendientes y descendientes por afinidad, 7.993,46 euros.

Grupo IV: en las adquisiciones por colaterales de cuarto grado, grados más distantes y extraños, no habrá lugar a reducción.

De igual manera, según el artículo 23 de la referida ley, se admite la deducibilidad por doble imposición internacional:

1. Cuando la sujeción al impuesto se produzca por obligación personal se podrá deducir la menor de las dos cantidades siguientes: a) El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de impuesto similar que afecte al incremento patrimonial sometido a gravamen en España; b) El resultado de aplicar el tipo medio efectivo de este impuesto al incremento patrimonial correspondiente a bienes que radiquen o derechos que puedan ser ejercitados fuera de España, cuando hubiesen sido sometidos a gravamen en el extranjero por un impuesto similar.

2. Según el nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas, éstas podrán aprobar las deducciones y bonificaciones que estimen convenientes, siendo en todo caso necesario que resulten compatibles con las deducciones y bonificaciones establecidas en la normativa estatal reguladora del impuesto.

Criterios de valoración

El artículo 22 del Reglamento sobre Sucesiones y Donaciones indica que en las adquisiciones por causa de muerte constituye la base imponible del impuesto el valor neto de la participación individual de cada causahabiente en el caudal hereditario, entendiéndose como tal el “valor real” de los bienes y derechos adquiridos minorado por las cargas o gravámenes, deudas y gastos que fueren deducibles.

La definición de “valor real del bien o derecho” no queda establecida en la normativa tributaria, ni existe ninguna referencia aclaratoria sobre este concepto en ninguna de las normativas reguladoras de las valoraciones de bienes inmuebles de nivel nacional.

Ha sido el Tribunal Supremo, el que en abundante jurisprudencia ha fijado una definición clara del valor real, equiparándolo al valor de mercado, doctrina que ha sido asumida por la Dirección General de Tributos en varias consultas vinculantes, en las que se manifiesta “(...) el concepto de valor real no viene determinado en las normas tributarias, pero el Tribunal Supremo lo equipara al valor de mercado. Por tanto, se puede definir el valor de mercado como aquel precio que estaría dispuesto a pagar un comprador independiente en condiciones normales de mercado. Dicho valor debe calcularse objetivamente, con independencia de las circunstancias que concurran en la transmisión y

todo ello con independencia de la facultad de la Administración de comprobar dicho valor”.⁷³

2.4. Exenciones

El Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, en su artículo 3, establece supuestos de exclusión del impuesto, a saber:

- a. Los premios obtenidos en juegos autorizados.
- b. Los demás premios y las indemnizaciones exoneradas del impuesto sobre la renta de las personas físicas.
- c. Las subvenciones, becas, premios, primas, gratificaciones y auxilios que se concedan por entidades públicas o privadas con fines benéficos, culturales, deportivos o de acción social.
- d. Las cantidades, prestaciones o utilidades entregadas por corporaciones, asociaciones, fundaciones, sociedades, empresas y demás entidades a sus trabajadores, empleados y asalariados, cuando deriven directa o indirectamente de un contrato de trabajo, aunque se satisfagan a través de un seguro concertado con aquellas.
- e. Las cantidades que en concepto de prestaciones se perciban por los beneficiarios de planes y fondos de pensiones o de sus sistemas alternativos, siempre que esté dispuesto que estas prestaciones se integren en la base imponible del Impuesto sobre la renta del perceptor.
- f. Las cantidades percibidas por un acreedor, en cuanto beneficiario de un contrato de seguro de vida celebrado con el objeto de garantizar el pago de una deuda anterior, siempre que resulten debidamente probadas estas circunstancias.

2.5. Tarifa

La cuota íntegra del impuesto se obtendrá aplicando a la base liquidable la escala que, conforme a lo previsto en el artículo 21 de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la

⁷³ Resolución vinculante de la Dirección General de Tributos, V1091-06, de 12 de junio de 2006.

que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y ciudades con Estatuto de Autonomía, haya sido aprobada por la Comunidad Autónoma.

Si la Comunidad Autónoma no hubiese aprobado la escala a que se refiere el párrafo anterior o si aquella no hubiese asumido competencias normativas en materia de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o no resultase aplicable a los sujetos pasivos la normativa propia de la Comunidad, la base liquidable será gravada a los tipos impositivos que se indican en la siguiente escala:

| Base liquidable hasta euros | Cuota íntegra euros | Resto base liquidable hasta euros | Tipo aplicable porcentaje |
|------------------------------------|----------------------------|--|----------------------------------|
| 0,00 | - | 7.993,46 | 7,65 |
| 7.993,46 | 611,50 | 7.987,45 | 8,50 |
| 15.980,91 | 1.290,43 | 7.987,45 | 9,35 |
| 23.968,36 | 2.037,26 | 7.987,45 | 10,20 |
| 31.955,81 | 2.851,98 | 7.987,45 | 11,05 |
| 39.943,26 | 3.734,59 | 7.987,46 | 11,90 |
| 47.930,72 | 4.685,10 | 7.987,45 | 12,75 |
| 55.918,17 | 5.703,50 | 7.987,45 | 13,60 |
| 63.905,62 | 6.789,79 | 7.987,45 | 14,45 |
| 71.893,07 | 7.943,98 | 7.987,45 | 15,30 |
| 79.880,52 | 9.166,06 | 39.877,15 | 16,15 |
| 119.757,67 | 15.606,22 | 39.877,16 | 18,70 |
| 159.634,83 | 23.063,25 | 79.754,30 | 21,25 |
| 239.389,13 | 40.011,04 | 159.388,41 | 25,50 |
| 398.777,54 | 80.655,08 | 398.777,54 | 29,75 |
| 797.555,08 | 199.291,40 | En adelante | 34,00 |

La misma tarifa será aplicable en el supuesto de obligación personal de contribuir, en los casos de donación de bienes inmuebles situados en el extranjero o cuando el sujeto pasivo o el causante fuesen no residentes en territorio español.

Adicionalmente, en el artículo 22 de la normativa española en las sucesiones y donaciones se crea la cuota tributaria, que será el resultado de multiplicar la cuota íntegra por el coeficiente que corresponda de los que se indican a continuación, establecidos en función del patrimonio preexistente del contribuyente y del grupo en el que, por su parentesco con el transmitente, figure incluido:

| Patrimonio preexistente – Euros | Grupos del artículo 20 | | |
|--|------------------------|--------|--------|
| | I y II | III | IV |
| De 0 a 402.678,11 | 1,0000 | 1,5882 | 2,0000 |
| De más de 402.678,11 a 2.007.380,43..... | 1,0500 | 1,6676 | 2,1000 |
| De más de 2.007.380,43 a 4.020.770,98... | 1,1000 | 1,7471 | 2,2000 |
| Más de 4.020.770,98..... | 1,2000 | 1,9059 | 2,4000 |

2.6. Declaración y pago

En el artículo 67 del Reglamento se menciona los documentos o declaraciones que se presentarán en los siguientes plazos:

a) Cuando se trate de adquisiciones por causa de muerte, incluidas las de los beneficiarios de contratos de seguro de vida, en seis meses, contados desde el día del fallecimiento del causante o desde aquel en que adquiera firmeza la declaración de fallecimiento. El mismo plazo será aplicable a las adquisiciones del usufructo pendientes del fallecimiento del usufructuario, aunque la desmembración del dominio se hubiese realizado por acto «inter vivos».

b) En los demás supuestos, en el de treinta días hábiles, a contar desde el siguiente a aquel en que se cause el acto o contrato.

2.7. Prescriptibilidad

El reglamento en su artículo 48 indica que:

1. Prescribirá a los cinco años el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación y la acción para imponer sanciones tributarias. El plazo de prescripción comenzará a contarse, en el primer supuesto, desde el día en que finalice el de presentación del documento, declaración o declaración-liquidación; en el segundo, desde que se cometiere la infracción.

2. En las adquisiciones que tengan su causa en una donación o en otros negocios jurídicos a título lucrativo e «inter vivos» incorporados a un documento privado, el plazo de prescripción comenzará a contarse a partir del momento en que, conforme al artículo 1.227 del Código Civil, la fecha del documento surta efectos frente a terceros.

3. La presentación por los sujetos pasivos de los documentos y declaraciones interrumpirá el plazo de prescripción del derecho de la Administración, para determinar la

deuda tributaria que corresponda a las adquisiciones por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, en relación con todos los bienes y derechos que pertenecieran al causante en el momento del fallecimiento o que, por aplicación de lo dispuesto en los artículos 25 a 28 del reglamento, deban adicionarse a su caudal hereditario.

3 Análisis del convenio para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio celebrado entre Ecuador y España, con particular referencia a la imposición sobre herencias, legados y donaciones

El convenio para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio celebrado entre Ecuador y España, fue firmado el 20 de mayo de 1991, y publicado en el Registro Oficial No. 253 el 13 de agosto de 1993, con vigencia a partir del 9 de julio de 1993.

Se establece que el convenio se aplica a los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio exigible por cada uno de los Estados contratantes, cualquiera que sea el sistema de su determinación.

Los tributos actuales a los que concretamente se aplica el convenio en mención son:

a) En Ecuador

- El impuesto sobre la renta de las personas naturales.
- El impuesto sobre la renta de las sociedades.

Gravámenes que para los fines del convenio constan referidos como "Impuesto Ecuatoriano".

b) En España

- El impuesto sobre la renta de las personas físicas.
- El impuesto sobre sociedades.
- El impuesto sobre el patrimonio.

Estos impuestos igualmente para los efectos del convenio se los señala como "Impuesto Español".

En el marco de este convenio que tiende a evitar o atenuar la doble imposición, se utiliza el método de imputación o crédito tributario, así lo podemos verificar en el artículo 24, cuyo tenor es como sigue:⁷⁴

Art.24 Método para evitar la doble imposición

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

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

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

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

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

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

3. Sin embargo, en uno y otro caso, esta deducción no podrá exceder de la parte del impuesto sobre la renta o sobre el patrimonio, calculado antes de la deducción, correspondiente, según el caso, a las rentas o al patrimonio que pueden someterse a imposición en el otro Estado.

Según el convenio firmado entre los dos Estados, las rentas o elementos patrimoniales pueden someterse a imposición en el Estado de la fuente y también se someten a gravamen en el Estado de residencia, pero el impuesto soportado en el Estado de la fuente se deducirá del impuesto aplicado por el Estado de residencia. Con este procedimiento, el Estado de residencia mantiene el principio de gravamen sobre la renta mundial, tomando en cuenta las rentas del exterior en la determinación de la base imponible de sus residentes como ocurre en el caso de los incrementos patrimoniales por herencias legados y donaciones, y que va en la misma línea de lo que prevé el artículo 36 letra d inciso cuarto de la Ley de Régimen Tributario Interno.

Según el convenio el problema de la doble imposición se resuelve reconociendo *crédito tributario*, dándole al sujeto pasivo la atribución de deducir en la cuota de su propio

⁷⁴ Convenio para Evitar la Doble Tributación entre Ecuador y España, artículo 24, Registro Oficial No. 253 de 13 de agosto de 1993.

impuesto (impuesto asumido en el país de residencia) el gravamen que se hubiera pagado en el extranjero (impuesto asumido en el país de la fuente) por aquellas rentas, en este caso en particular, las atribuidas a incrementos patrimoniales por herencias, legados y donaciones.

Partiendo de que en la presente investigación se desarrolla un caso hipotético para un residente en Ecuador y para un residente en España, se detalla en términos generales lo que menciona la normativa interna de Ecuador y España así como el convenio en lo referente a la Residencia

Según la Ley y Reglamento en Ecuador se consideran como Residentes Fiscales a las personas naturales, en los siguientes casos:

1. Cuando su permanencia en el país, incluyendo ausencias esporádicas, sea de 183 días calendario o más, consecutivos o no, en el mismo periodo fiscal, o en el lapso de 12 meses dentro de dos periodos fiscales.
2. Cuando el núcleo principal de sus actividades o intereses económicos radique en Ecuador, de forma directa o indirecta, siempre y cuando haya obtenido en los últimos doce meses, directa o indirectamente, el mayor valor de ingresos con respecto a cualquier otro país.

2.1 Así también se considerará que una persona natural tiene el núcleo principal de sus intereses económicos en Ecuador cuando el mayor valor de sus activos esté en el Ecuador.

3. Cuando no haya permanecido en ningún otro país más de 183 días calendario, consecutivos o no, en el ejercicio fiscal y sus vínculos familiares (cónyuge, e hijos dependientes, padres dependientes) más estrechos los mantenga en Ecuador.

Mientras que en España se entenderá que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español en los siguientes casos:

1. Cuando permanezca más de 183 días, durante un año natural, en territorio español, incluyendo ausencias esporádicas.
2. Que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos de forma directa o indirecta.
3. Se presumirá salvo prueba en contrario, que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando, según los criterios anteriores, resida habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad dependientes.

El Convenio de Doble imposición internacional indica lo siguiente:

1. Para los efectos del presente Convenio, la expresión “residente de un estado contratante” significa toda persona que, en virtud de la legislación de dicho Estado, este sujeta a imposición en él por razón de su domicilio o residencia.
2. Cuando una persona fuere residente en ambos Estados Contratantes en virtud de su domicilio o residencia, el caso se resolverá según las siguientes reglas.
 - a) Se considerará residente del Estado donde disponga de una vivienda permanente; si dispusiera de una vivienda permanente en ambos Estados, se considerará residente del Estado en el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas (centro de intereses vitales).
 - b) Si o fuese posible determinar el Estado en que dicha persona tiene el centro de sus intereses vitales o si no dispusiera de una vivienda permanente en ninguno de los Estado Contratantes, se le considerará residente del Estado donde viva habitualmente.
 - c) Si viviera habitualmente en ambos Estados Contratantes o no lo hiciera en ninguno de ellos, se considerará residente del Estado Contratante del que sea nacional.
 - d) Si la residencia no pudiese determinarse por ninguno de los criterios anteriores, las autoridades competentes de los Estados Contratantes resolverán el caso de común acuerdo.

4 Casos de determinación, liquidación y pago del impuesto a la renta sobre ingresos provenientes de herencias, legados y donaciones en Ecuador y España

4.1 Caso hipotético: persona natural residente en ECUADOR

La señora Eva Mariana Rodríguez (causante) con residencia en Ecuador, falleció el día 24 de enero de 2019, casada con el señor Miguel Ángel Sánchez Rosales, quienes procrearon 2 hijos, mayores de edad: Teresa Sánchez Rodríguez y Anita Sánchez Rodríguez. Se detalla a continuación los bienes totales de la causante adquiridos en vida.

| BIENES DE LA SOCIEDAD CONYUGAL SÁNCHEZ RODRÍGUEZ | |
|---|-------------------------|
| DESCRIPCIÓN | VALORES (USD \$) |
| BIENES MUEBLES | TOTAL DEL AVALUO |
| VEHÍCULO EN ECUADOR | 30,000 |
| BIENES INMUEBLES | TOTAL DEL AVALUO |
| CASA EN ECUADOR | 100,000 |
| CASA EN MADRID-ESPAÑA | 350,000 |
| TERRENO EN ECUADOR | 50,000 |
| TOTAL DE BIENES A HEREDAR | 530,000.00 |

Determinación de los ingresos gravados

Como se observa, el monto por el total de bienes de la sociedad conyugal adquiridos en vida fue de USD \$ 530.000,00.

De la información indicada, tomamos el valor total USD \$ 530.000,00 y lo dividimos en dos partes. El 50% para el cónyuge sobreviviente, que en este caso es el señor Miguel Ángel Sánchez, al que le corresponderá USD \$ 265.000,00. El otro 50% será dividido en partes iguales entre los herederos que son sus dos hijas: Teresa Sánchez Rodríguez y Anita Sánchez Rodríguez, resultando para cada una de ellas un valor de USD \$ 132.500,00

A continuación, detallo los valores correspondientes a los gananciales del cónyuge sobreviviente y el valor a recibir de cada heredero:

| TIPO DE BIENES | 100% Bienes Hereditarios | 50% Cónyuge Sobreviviente | 50% | |
|-----------------------------|--------------------------|---------------------------|-----------------------------|----------------------------|
| | | | 25% Heredero Teresa Sánchez | 25% Heredero Anita Sánchez |
| BINES MUEBLES | | | | |
| VEHÍCULO EN ECUADOR | 30,000.00 | 15,000.00 | 7,500.00 | 7,500.00 |
| TOTAL BIENES MUEBLES | 30,000.00 | 15,000.00 | 7,500.00 | 7,500.00 |

| BIENES INMUEBLES | | | | |
|-------------------------------|-------------------|-------------------|-------------------|-------------------|
| CASA EN ECUADOR | 100,000.00 | 50,000.00 | 25,000.00 | 25,000.00 |
| CASA EN MADRID-ESPAÑA | 350,000.00 | 175,000.00 | 87,500.00 | 87,500.00 |
| TERRENO EN ECUADOR | 50,000.00 | 25,000.00 | 12,500.00 | 12,500.00 |
| TOTAL BIENES INMUEBLES | 500,000.00 | 250,000.00 | 125,000.00 | 125,000.00 |

| | | | | |
|-------------------|-------------------|-------------------|-------------------|-------------------|
| GRAN TOTAL | 530,000.00 | 265,000.00 | 132,500.00 | 132,500.00 |
|-------------------|-------------------|-------------------|-------------------|-------------------|

Materia gravable

Los valores correspondientes a la asignación hereditaria a cada una de las dos herederas.

Determinación de los gastos deducibles

En este caso, al ingreso gravado se le descontará los gastos deducibles debidamente sustentados en comprobantes de venta legalmente autorizados por el Servicio de Rentas Internas:

El total de gastos dividido 50% para cada heredero. Gastos de la última enfermedad USD \$ 2000,00 (50% USD \$ 1000,00) y gastos de funeraria USD \$ 1300,00 (50% USD \$ 650,00). Dando un total deducible para cada heredero de USD \$ 1650,00.

| DESCRIPCIÓN | | 100% GASTOS DEDUCIBLES | 50% Heredero Teresa Sánchez | 50% Heredero Anita Sánchez |
|---------------------------------|----------|------------------------|-----------------------------|----------------------------|
| Gastos última enfermedad | | 2,000.00 | 1,000.00 | 1,000.00 |
| Clínica | 1,000.00 | | | |
| Intervención Quirúrgica | 800.00 | | | |
| Medicinas | 200.00 | | | |
| Gastos funerales | | 1,300.00 | 650.00 | 650.00 |
| Alquiler Sala | 500.00 | | | |
| Caja Mortuoria | 350.00 | | | |
| Gastos Varios | 450.00 | | | |
| TOTAL GASTOS DEDUCIBLES | | 3,300.00 | 1,650.00 | 1,650.00 |

Liquidación del impuesto a la renta a pagar por herencia

El siguiente paso es liquidar el impuesto a la renta sobre los ingresos provenientes de las herencias, para lo cual voy a tomar como ejemplo el caso de uno de los herederos: señora Teresa Sánchez Rodríguez, a quien le corresponde un ingreso por herencia de USD \$ 132.500,00 y una deducción por gastos de USD \$ 1.650,00

Dándonos como base imponible el valor de USD \$ 130.850, obtenido restando el valor de la herencia USD \$132.500,00, menos los gastos deducibles USD \$ 1.650,00.

| HEREDERO: TERESA SÁNCHEZ RODRÍGUEZ | |
|---|----------------------|
| Ingresos gravados | \$ 132,500.00 |
| (-) Gastos deducibles | \$ 1,650.00 |
| (=) Base Imponible | \$ 130,850.00 |

Aplicando la tabla de impuesto a la renta sobre ingresos por herencias por el año 2019 tenemos que se ubica en el segundo rango, en este caso la fracción básica o deducción legal a restar de la base imponible es de USD \$ 72.060,00, dándonos como base para aplicar el 5% de impuesto sobre la fracción excedente el valor de USD \$ 58.790,00, más el impuesto sobre la fracción básica, que en este tramo de la base es de USD \$ 0,00.

Ahora, en el ejemplo expuesto los herederos (hijos de la causante) son mayores de edad, y están dentro del primer grado de consanguinidad, por lo que la tarifa se reduce a la mitad.

TABLA IMPUESTO A LA RENTA SOBRE INGRESOS PROVENIENTES DE HERENCIAS, LEGADOS, DONACIONES Y HALLAZGOS.

| AÑO 2019 En dólares | | | |
|------------------------|--------------|--------------------------|-------------------------------|
| Fracción Básica | Exceso hasta | Impuesto Fracción Básica | % Impuesto Fracción Excedente |
| 0 | 72.060 | 0 | 0 % |
| 72.060 | 144.120 | 0 | 5 % |
| 144.120 | 288.240 | 3.603 | 10 % |
| 288.240 | 432.390 | 18.015 | 15 % |
| 432.390 | 576.530 | 39.637 | 20 % |
| 576.530 | 720.650 | 68.465 | 25 % |
| 720.650 | 864.750 | 104.495 | 30 % |
| 864.750 | En adelante | 147.727 | 35 % |

En resumen, el valor a pagar por el impuesto a la renta sobre ingresos provenientes de herencias por cada heredera, según los datos manejados en el caso planteado, sería de USD \$ 1.469,75 (USD \$ 130.850,00 – USD \$ 72.060,00 = USD \$ 58.790,00 x 2,5% = **1.469,75**)

| LIQUIDACION DEL IMPUESTO | |
|---|--------------------|
| Ingresos Gravados | 132,500.00 |
| (-) Gastos Deducibles | (1,650.00) |
| (=) Porción Liquidada | 130,850.00 |
| APLICANDO TABLA DEL 2019 | |
| (-) Dedución Legal (Fracción Básica) | (72,060.00) |
| (=) Base Imponible | 58,790.00 |
| (+) Impuesto Fracción Básica \$0 | - |
| (*) Impuesto Fracción Excedente (5% Tabla) | 2.50% |
| IMPUESTO A LA RENTA CAUSADO ECUADOR | \$ 1,469.75 |
| (-) CREDITO TRIBUTARIO IMPUESTO PAGADO POR BIEN UBICADO EN ESPAÑA | - |
| (=) IMPUESTO A PAGAR EN ECUADOR | \$ 1,469.75 |

A este valor por impuesto a la renta por herencias, legados y donaciones en Ecuador se tendría que aplicar el criterio de crédito tributario, es decir restar el valor del impuesto a la renta pagado en España sobre el bien heredado en Madrid-España.

Analizando en detalle el proceso de declaración y pago del impuesto a través del formulario 108, hemos evidenciado que no existe un casillero específico que indique que allí se deba ubicar el valor de retenciones por ingresos provenientes del exterior con derecho a crédito tributario, consta únicamente el casillero 901 (pago previo); no existe manual o instrumento normativo que dé alguna referencia acerca de que el casillero 901 sirva para ubicar los valores pagados con anterioridad; sin embargo, en consulta verbal hecha a funcionarios del SRI, se nos indica que efectivamente ese casillero sirve para colocar los valores pagados con anterioridad, sea en Ecuador o en otros Estados.

Ahora veamos el monto del impuesto que se pagó en España por el bien ubicado en Madrid.

| DATOS INICIALES | |
|---|------------------|
| Valor Porción Caudal Hereditario / bien Ubicado en España USD | 87.500,00 |
| Tipo de Cambio euros | 1,23 |
| Valor Porción Caudal Hereditario / bien Ubicado en España euros | 71.138,21 |
| (-) Reducción por Parentesco (hija de 44 años) | (15.956,87) |
| (=) Base Liquidable en euros | 55.181,34 |

En el ejemplo expuesto el heredero es la hija mayor de edad (44 años), es decir para la deducción está dentro del **Grupo II: adquisiciones por descendientes y adoptados de veintiuno o más años, cónyuges, ascendientes y adoptantes, 15.956,87 euros.**

Aplicando la tabla del Impuesto de Sucesiones y Donaciones tenemos que se ubica en el séptimo rango, en este caso la fracción básica o deducción legal a restar de la base imponible es de 47.930,72 euros, dándonos como base para aplicar el 12,75% de Impuesto sobre la Fracción excedente el valor de 7.250,61 euros, más el Impuesto sobre la Fracción Básica de 4.685,10 euros.

| Base liquidable hasta euros | Cuota íntegra euros | Resto base liquidable hasta euros | Tipo aplicable porcentaje |
|-----------------------------|---------------------|-----------------------------------|---------------------------|
| 0,00 | - | 7.993,46 | 7,65 |
| 7.993,46 | 611,50 | 7.987,45 | 8,50 |
| 15.980,91 | 1.290,43 | 7.987,45 | 9,35 |
| 23.968,36 | 2.037,26 | 7.987,45 | 10,20 |
| 31.955,81 | 2.851,98 | 7.987,45 | 11,05 |
| 39.943,26 | 3.734,59 | 7.987,46 | 11,90 |
| 47.930,72 | 4.685,10 | 7.987,45 | 12,75 |
| 55.918,17 | 5.703,50 | 7.987,45 | 13,60 |
| 63.905,62 | 6.789,79 | 7.987,45 | 14,45 |
| 71.893,07 | 7.943,98 | 7.987,45 | 15,30 |
| 79.880,52 | 9.166,06 | 39.877,15 | 16,15 |
| 119.757,67 | 15.606,22 | 39.877,16 | 18,70 |
| 159.634,83 | 23.063,25 | 79.754,30 | 21,25 |
| 239.389,13 | 40.011,04 | 159.388,41 | 25,50 |
| 398.777,54 | 80.655,08 | 398.777,54 | 29,75 |
| 797.555,08 | 199.291,40 | En adelante | 34,00 |

| LIQUIDACION DEL IMPUESTO | |
|--|------------------|
| Valor Porción Caudal Hereditario / bien Ubicado en España USD | 87.500,00 |
| Tipo de Cambio euros | 1,23 |
| Valor Porción Caudal Hereditario / bien Ubicado en España euros | 71.138,21 |
| (-) Reducción por Parentesco (hija de 44 años) | (15.956,87) |
| (=) Base Liquidable | 55.181,34 |
| APLICANDO LA TABLA | |
| (-) Deducción Legal (Fracción Básica) | (47.930,72) |
| (=) Base Imponible | 7.250,62 |
| (*) Impuesto Fracción Excedente (12,75% Tabla) | 12,75% |
| (=) IMPUESTO FRACCION EXCEDENTE (12,75% Tabla) | 924,45 |
| (+) Cuota Íntegra euros | 4.685,10 |
| (=) CUOTA INTEGRAL TOTAL euros | 5.609,55 |
| Coeficiente Multiplicador de Patrimonio Preexistente (Menor a 403 mil euros) | 1,00 |
| (=) CUOTA TRIBUTARIA TOTAL euros | 5.609,55 |

Es importante dejar constancia de que al impuesto causado por herencias, legados y donaciones en Ecuador se tendría que aplicar el criterio de crédito tributario, es decir, restar a este impuesto el importe por el impuesto a la renta pagado en España sobre el bien heredado en Madrid.

| | |
|--|-------------------|
| IMPUESTO A LA RENTA CAUSADO ECUADOR | \$1.469,75 |
| (-) CREDITO TRIBUTARIO IMPUESTO PAGADO POR BIEN UBICADO EN ESPAÑA (5.609,55x1.23= USD \$ 6.899,75) | (\$1.469,75) |
| (=) IMPUESTO A PAGAR EN ECUADOR | (-\$0-) |

En virtud de esta aplicación con base en el criterio de crédito tributario, el resultado es que en Ecuador no se tendría que pagar ningún valor, debido a que el impuesto pagado en España es superior al tributo causado en aquel, ocasionando, en consecuencia, un perjuicio a las recaudaciones del Estado ecuatoriano.

4.2 Caso hipotético ESPAÑA:

El señor Byron Portilla (causante) residente en España, falleció el día 20 de enero de 2019, casado con la señora Jenny Morales, quienes procrearon 2 hijos, mayores de edad: Jenny Portilla y Jonathan Portilla. Se detalla a continuación los bienes del causante adquiridos en vida y los valores deducibles de deudas y gastos.

| BIENES DE LA SOCIEDAD CONYUGAL PORTILLA MORALES | |
|--|-------------------------|
| DESCRIPCION | VALORES (EUROS) |
| BIENES MUEBLES | TOTAL DEL AVALUO |
| VEHÍCULO EN ESPAÑA | 60.000,00 |
| BIENES INMUEBLES | TOTAL DEL AVALUO |
| CASA EN MADRID-ESPAÑA | 400.000,00 |
| TERRENO EN MADRID-ESPAÑA | 150.000,00 |
| TERRENO EN ECUADOR | 300.000,00 |
| TOTAL DE BIENES A HEREDAR | 910.000,00 |
| Banco de España (Casa) | -45.000,00 |
| Banco Santander (Terreno) | -32.000,00 |
| TOTAL DEUDAS DEDUCIBLES | -77.000,00 |
| CAUDAL HEREDITARIO NETO A REPARTIR | 833.000,00 |

Determinación de los ingresos gravados:

Como se observa el total neto a repartir de bienes de la sociedad conyugal adquiridos en vida fue de 833.000,00 euros.

De la información indicada tomamos el valor total 833.000,00 euros y lo dividimos en dos partes: el 50% para el cónyuge sobreviviente que en este caso es la señora Jenny Morales, a quien le corresponderá 416.500,00 euros, el otro 50% será dividido entre los herederos que son sus dos hijos, en partes iguales, Jenny Portilla el valor de 208.250,00 euros y Jonathan Portilla, el valor de 208.250,00 euros.

A continuación, detallo los valores correspondientes a los gananciales del cónyuge sobreviviente y el valor a recibir de cada heredero:

| TIPO DE BIENES | 100% Bienes Hereditarios | 50% Cónyuge Sobreviviente | 50% | |
|------------------------------------|---------------------------------|----------------------------------|------------------------------------|---------------------------------------|
| | | | 25% Heredero Jenny Portilla | 25% Heredero Jonathan Portilla |
| CAUDAL HEREDITARIO NETO A REPARTIR | 833.000,00 | 416.500,00 | 208.250,00 | 208.250,00 |

Materia gravable

Los valores correspondientes a la asignación hereditaria a cada una de las dos herederas.

Determinación de los gastos deducibles

En este caso, al ingreso gravado se le descontará los gastos deducibles debidamente sustentados en comprobantes de venta legalmente autorizados según la legislación española:

El total de gastos dividido 50% para cada heredero. Gastos de la última enfermedad 8.700,00 euros (4.350,00) y gastos de funeraria 3.000,00 euros (1500,00). Dando un total deducible para cada heredero de 5.850,00 euros.

| DESCRIPCION | | 100% GASTOS DEDUCIBLES | 50% Heredero Jenny Portilla | 50% Heredero Jonathan Portilla |
|---------------------------------|------------------|------------------------|-----------------------------|--------------------------------|
| Gastos Ultima Enfermedad | Euros | 8.700,00 | 4.350,00 | 4.350,00 |
| Clínica | 3.000,00 | | | |
| Intervención Quirúrgica | 4.500,00 | | | |
| Medicinas | 1.200,00 | | | |
| Gastos Funerales | | 3.000,00 | 1.500,00 | 1.500,00 |
| Alquiler Sala | 1.200,00 | | | |
| Caja Mortuoria | 1.000,00 | | | |
| Gastos Varios | 800,00 | | | |
| TOTAL GASTOS DEDUCIBLES | 11.700,00 | 11.700,00 | 5.850,00 | 5.850,00 |

Liquidación del impuesto a la renta a pagar por herencia

El siguiente paso es liquidar el impuesto a pagar de los ingresos provenientes de las herencias. Para lo cual voy a tomar como ejemplo el caso de uno de los herederos: señora Jenny Portilla, a quien le corresponde un ingreso por herencia de 208.250,00 euros y una deducción por gastos de 5.850,00 euros.

Dándonos como base imponible el valor de 202.400 euros, valor obtenido restando el valor de la herencia 208.250,00 euros, menos los gastos deducibles de 5.850,00 euros.

En el ejemplo expuesto el heredero es la hija mayor de edad, es decir, para la deducción está dentro del **Grupo II: adquisiciones por descendientes y adoptados de veintiuno o más años, cónyuges, ascendientes y adoptantes, 15.956,87 euros**; por lo que a la base previamente obtenida se le resta 15.956,87 euros, resultando una base imponible liquidable de 186.443,13 euros.

| Base liquidable hasta euros | Cuota íntegra euros | Resto base liquidable hasta euros | Tipo aplicable porcentaje |
|-----------------------------|---------------------|-----------------------------------|---------------------------|
| 0,00 | - | 7.993,46 | 7,65 |
| 7.993,46 | 611,50 | 7.987,45 | 8,50 |
| 15.980,91 | 1.290,43 | 7.987,45 | 9,35 |
| 23.968,36 | 2.037,26 | 7.987,45 | 10,20 |
| 31.955,81 | 2.851,98 | 7.987,45 | 11,05 |
| 39.943,26 | 3.734,59 | 7.987,46 | 11,90 |
| 47.930,72 | 4.685,10 | 7.987,45 | 12,75 |
| 55.918,17 | 5.703,50 | 7.987,45 | 13,60 |
| 63.905,62 | 6.789,79 | 7.987,45 | 14,45 |
| 71.893,07 | 7.943,98 | 7.987,45 | 15,30 |
| 79.880,52 | 9.166,06 | 39.877,15 | 16,15 |
| 119.757,67 | 15.606,22 | 39.877,16 | 18,70 |
| 159.634,83 | 23.063,25 | 79.754,30 | 21,25 |
| 239.389,13 | 40.011,04 | 159.388,41 | 25,50 |
| 398.777,54 | 80.655,08 | 398.777,54 | 29,75 |
| 797.555,08 | 199.291,40 | En adelante | 34,00 |

Aplicando la tabla del Impuesto de Sucesiones y Donaciones tenemos que se ubica en el décimo tercer rango, en este caso la Fracción Básica o deducción legal a restar de la Base Imponible es de 159.634,83 euros, dándonos como base para aplicar el 21,25% de Impuesto sobre la Fracción excedente el valor de 26.808,30 euros, lo que nos da un impuesto de 5.696,76 euros; más el Impuesto sobre la Fracción Básica de 23.063,25 euros, nos da un total de cuota íntegra de 28.760,01 euros. Ahora bien, resulta que en la legislación española en la liquidación del impuesto dependiendo del patrimonio preexistente del contribuyente consta un impuesto adicional, mismo que en nuestro caso asumimos que el heredero antes de recibir la herencia posee un patrimonio de 500 mil euros, por lo que se ubica en el segundo rango, aplicándose el coeficiente de 1.05. Dando como valor final a pagar 30.198,01 euros.

| Patrimonio preexistente - Euros | Grupos del artículo 20 | | |
|--|------------------------|--------|--------|
| | I y II | III | IV |
| De 0 a 402.678,11 | 1,0000 | 1,5882 | 2,0000 |
| De más de 402.678,11 a 2.007.380,43..... | 1,0500 | 1,6676 | 2,1000 |
| De más de 2.007.380,43 a 4.020.770,98... | 1,1000 | 1,7471 | 2,2000 |
| Más de 4.020.770,98..... | 1,2000 | 1,9059 | 2,4000 |

| LIQUIDACION DEL IMPUESTO en euros | |
|---|-------------------|
| Ingresos Gravados | 208.250,00 |
| (-) Gastos Deducibles | -5.850,00 |
| (-) Reducción por Parentesco (hija de 40 años) | -15.956,87 |
| (=) Base Liquidable | 186.443,13 |
| APLICANDO TABLA | |
| (-) Dedución Legal (Fracción Básica) | -159.634,83 |
| (=) Base Imponible | 26.808,30 |
| (*) Impuesto Fracción Excedente (21,25% Tabla) | 21,25% |
| (=) IMPUESTO FRACCION EXCEDENTE (21,25% Tabla) | 5.696,76 |
| (+) Cuota Íntegra euros | 23.063,25 |
| (-) CUOTA INTEGRAL TOTAL | 28.760,01 |
| Coeficiente Multiplicador de Patrimonio Preexistente (Mas de 402 y menor a 2'007 mil euros) | 1,05 |
| (=) CUOTA TRIBUTARIA TOTAL (euros) | 30.198,01 |

En resumen, el valor a pagar por el impuesto a la renta sobre ingresos provenientes de herencias por cada heredero, según los datos manejados en el caso planteado, sería de 30.198,01 euros.

A este valor por impuesto a la renta por herencias en España se tendría que aplicar el criterio de crédito tributario, es decir, restar el valor del impuesto a la renta pagado en Ecuador sobre el bien heredado en este país.

Ahora veamos el monto del impuesto que se pagó en Ecuador por el bien ubicado en el país por parte de uno de los herederos.

El terreno ubicado en Ecuador tiene un avalúo de 300.000 euros de los cuales el 50% le corresponde al cónyuge y el otro 50% a los herederos. Del 50% de herederos tomamos el valor que corresponde a uno de ellos ($150.000 \times 50\% = 75.000$) al tipo de cambio de 1.23 nos da USD \$ 92.250,00.

| LIQUIDACION DEL IMPUESTO | |
|--|------------------|
| TERRENO EN ECUADOR | 300,000.00 |
| Valor Porción Caudal Hereditario / bien Ubicado en Ecuador euros | 75,000.00 |
| Tipo de Cambio euros | 1.23 |
| (=) Porción Liquidada USD | 92,250.00 |
| APLICANDO TABLA DEL 2019 | |
| (-) Dedución Legal (Fracción Básica) | -72,060.00 |
| (=) Base Imponible | 20,190.00 |
| (+) Impuesto Fracción Básica \$0 | - |
| (*) Impuesto Fracción Excedente (5% Tabla) | 2.50% |
| IMPUESTO A LA RENTA CAUSADO ECUADOR | \$ 504.75 |

Aplicando la tabla de impuesto a la renta sobre ingresos por herencias tenemos que se ubica en el segundo rango, en este caso la fracción básica o deducción legal a restar de la base imponible es de USD \$ 72.060,00, dándonos como base para aplicar el 5% de impuesto sobre la fracción excedente el valor de USD \$ 20.190,00, más el impuesto sobre la fracción básica, que en este tramo de la base es de USD \$ 0,00.

Ahora, en el ejemplo expuesto los herederos (hijos de la causante) son mayores de edad, y están dentro del primer grado de consanguinidad, por lo que la tarifa se reduce a la mitad.

TABLA IMPUESTO A LA RENTA SOBRE INGRESOS PROVENIENTES DE HERENCIAS, LEGADOS, DONACIONES Y HALLAZGOS.

| AÑO 2019 En dólares | | | |
|------------------------|--------------|--------------------------|-------------------------------|
| Fracción Básica | Exceso hasta | Impuesto Fracción Básica | % Impuesto Fracción Excedente |
| 0 | 72.060 | 0 | 0 % |
| 72.060 | 144.120 | 0 | 5 % |
| 144.120 | 288.240 | 3.603 | 10 % |
| 288.240 | 432.390 | 18.015 | 15 % |
| 432.390 | 576.530 | 39.637 | 20 % |
| 576.530 | 720.650 | 68.465 | 25 % |
| 720.650 | 864.750 | 104.495 | 30 % |
| 864.750 | En adelante | 147.727 | 35 % |

Resolución No. NAC-DGERCGC18-00000439 publicada en el tercer suplemento del Registro Oficial No. 396 de 28/12/2018

En resumen, el valor a pagar por el impuesto a la renta sobre ingresos provenientes de herencias por cada heredero, según los datos manejados en el caso planteado, sería de USD \$504,75 (USD \$92.250,00 – USD \$ 72.060,00 = USD \$ 20.190,00 x 2,5% = **\$504,75**)

RESUMEN DEL IMPUESTO A PAGAR EN ESPAÑA

| | |
|---|------------------|
| (=) CUOTA TRIBUTARIA TOTAL (euros) | 30.198,01 |
| (*) IMPUESTO A LA RENTA CAUSADO ECUADOR USD | 504,75 |
| (-) IMPUESTO A LA RENTA CAUSADO ECUADOR (euros) | 410,37 |
| (=) TOTAL CUOTA TRIBUTARIA FINAL EN ESPAÑA (euros) | 29.787,65 |

Contrario a lo que pasa con el caso planteado del residente en Ecuador, sobre el bien heredado en España, en donde el Estado ecuatoriano por el hecho de utilizar el valor de crédito tributario no se generaba ningún impuesto a cobrar, vemos que para el Estado español la recaudación si se genera, pese al hecho de deducir como crédito tributario el valor del impuesto pagado en Ecuador.

Conclusiones

El problema de la doble tributación internacional forma parte del mundo globalizado particularmente notorio ante la coexistencia de potestades tributarias asumidas por cada Estado, en cuya virtud se somete a imposición las rentas generadas por un lado en función de la fuente productora de riqueza y por otro, en base al domicilio o residencia. Se configura la doble tributación al momento que un mismo ingreso de un determinado sujeto pasivo es sometido a imposición por dos sujetos activos del impuesto a la renta en un mismo periodo fiscal.

Tratar de evitar o atenuar el problema de la doble Tributación Internacional ha llevado a los Estados a adoptar distintas medidas; una de las medidas más usadas ha sido el que cada Estado introduzca en su legislación nacional o interna medidas tendientes a evitar que se produzca la doble imposición. Tenemos el caso del Ecuador que a partir de la publicación de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria vigente desde el año 2008 en lo referente al tratamiento de las rentas del extranjero se utiliza como medida unilateral el método de exención; excepto si las rentas provienen de paraísos fiscales. Sin embargo esta medida unilateral no es posible aplicar respecto de los incrementos patrimoniales por herencias, legados y donaciones, ya que tanto en el convenio para evitar doble imposición suscrito entre Ecuador y España, como en la propia Ley de Régimen Tributario Interno el método considerado es el de imputación o crédito tributario.

Los acuerdos bilaterales se dan con la participación de dos Estados que se reparten las competencias soberanamente, con los siguientes propósitos: 1) Eliminar la doble imposición; 2) Cuantificar el impuesto a la renta generado por inversión extranjera entre los estados contratantes; y, 3) Cooperar entre las autoridades tributarias con el fin de evitar tanto la elusión como la evasión tributaria. Hasta la fecha Ecuador ha suscrito 19 convenios bilaterales para evitar la doble imposición.

En cuanto a los tratados multilaterales, estos son el resultado de una cooperación entre más de dos Estados para adoptar acuerdos de carácter colectivo con la finalidad de evitar la doble imposición internacional. En el caso ecuatoriano tenemos, la Decisión 578 de la Comunidad Andina.

La adecuada aplicación del convenio firmado entre Ecuador y España para evitar la doble imposición proporcionaría a los contribuyentes beneficios fiscales, los cuales se evidenciarían en ahorros importantes al momento de pagar impuestos por las operaciones de contribuyentes entre los dos Estados, en este caso en particular por las concernientes a sucesiones y donaciones.

En Ecuador los convenios para evitar la doble imposición, al menos respecto de herencias, legados y donaciones, no han sido utilizados por los ecuatorianos, básicamente por el desconocimiento que existe en el medio entre los profesionales; también por el desconocimiento y falta de revisión a lo interno de la Administración Tributaria, dejando de lado una herramienta muy importante que el mismo convenio lo indica como es el intercambio de información entre entidades de los Estados firmantes; dichos intercambios podrían darse a nivel de administraciones tributarias así como también a nivel de registros y catastros municipales.

No fue posible evidenciar la aplicación del convenio en lo referido a sucesiones y donaciones debido a que no se encontraron casos reales en la Administración Tributaria ecuatoriana; las razones podrían ser muchas; sin embargo las más importantes considero que son: i) todavía no se produce el hecho generador; ii) Los migrantes ecuatorianos fueron afectados por la crisis del bum inmobiliario en España lo que habría ocasionado que pierdan sus bienes, por lo que posiblemente al perder los bienes adquiridos ya no habría bienes que heredar; y, iii) al no existir un correcto sistema de cruce de información podría darse una evasión del impuesto.

Por la aplicación del convenio firmado entre los dos Estados y con ello del método de crédito tributario para atenuar la doble imposición, en el caso planteado queda anulada la imposición en Ecuador por ingresos derivados de herencias, legados y donaciones; como hubo ocasión de analizar con el ejercicio efectuado en el capítulo III, generando un perjuicio al Estado ecuatoriano. Vale la pena indicar que las tarifas en España son mucho mayores que las de Ecuador, tal es así que en España la exención de impuesto a las herencias es hasta 7.993,46 euros y a partir de ahí se aplica una tasa del 7.65%; mientras que en Ecuador hay una exención de hasta 71.810,00 USD y a partir de ahí se aplica una tasa del 5%.

Al hecho de que las tarifas en España para sucesiones y donaciones son altas en comparación con Ecuador, se suma una complicación más y es que el cálculo de la cuota tributaria aun no estará completo, hasta no determinar si el contribuyente tiene patrimonio preexistente e incorporar este como elemento constitutivo de su capacidad contributiva en este tributo. Dicho de otra manera los contribuyentes por un lado tienen que pagar el impuesto generado por los bienes efectivamente heredados y por otro lado un impuesto adicional en función al patrimonio preexistente.

En el Estado Español, la administración del impuesto sobre sucesiones y donaciones es cedido a las Comunidades Autónomas, ahora bien la cesión de éste tributo ha generado gran controversia y ello se debe a que las comunidades tienen potestad normativa, la misma que les permite dentro de los límites legales, establecer sus propias regulaciones al tributo. Esto conlleva a que las comunidades haciendo ejercicio pleno de su potestad tributaria, empleen mecanismos más que como herramientas de recaudación para fines fiscales, empleen como herramienta económica con fines extra-fiscales, y es que las bajas tasas en la tributación por herencias, tiene repercusión directa en el comercio de bienes, especialmente los inmuebles.

Contrario a Ecuador en España no se reconoce como exentos los ingresos por sucesiones cuyos beneficiarios sean hijos menores de edad del causante; únicamente se establecen reducciones dependiendo de la edad de los descendientes y del vínculo de consanguinidad entre el causante y el beneficiario.

En cuanto a la deducibilidad de gastos las dos legislaciones tienen cierta similitud, lo que no pasa con los plazos de prescripción; ya que en Ecuador la obligación y la acción de cobro prescribe en diez años y en quince años si la declaración efectuada por el sujeto pasivo resulta incompleta o si no la hubiere presentado; mientras que en España el derecho para determinar la deuda tributaria prescribe en cinco años.

Un hecho a destacar es que en España se grava con el Impuesto sobre sucesiones y donaciones la percepción de cantidades por los beneficiarios de contratos de seguros sobre la vida, cuando el contratante sea persona distinta del beneficiario; mientras que en Ecuador están exentos los importes por seguros de vida obtenidos por quienes consten como beneficiarios del causante.

Sobre el hecho generador y la exigibilidad del impuesto, en el caso español se entenderán realizadas el día del fallecimiento del causante aunque no se hayan formalizado ni presentado a liquidación los documentos; mientras que en el caso ecuatoriano, por ley se indica que el hecho generador constituye la aceptación expresa o tácita de la herencia, legado o donación, mientras que el reglamento señala que el hecho generador se da al momento del fallecimiento del causante de cuya sucesión se defiere al heredero o legatario. Ante esta contradicción normativa, por efectos de la preeminencia de ley sobre el reglamento, ha prevalecido aquella; sin embargo, habrá que indicar las dificultades que ocasiona la interpretación de la norma legal en cuanto a la determinación del hecho que acredite esa aceptación expresa o tácita. La ley tributaria indica que el impuesto en el caso de herencias y legados se declarará dentro del plazo de seis meses contados desde la aceptación expresa o tácita, de acuerdo con lo previsto en el Código Civil, luego de lo cual sería exigible, pero no señala los plazos que dispone el heredero o legatario como contribuyente para aceptar la herencia o legado, siendo que el derecho de petición de herencia (artículo 1292 Código Civil) vence en 15 años. Pese a ello, la práctica indica que la exigibilidad opera seis meses después del fallecimiento del causante, situación que no necesariamente coincide con aquella relativa a la aceptación de la herencia o del legado.

Para el caso de las donaciones, la determinación de la exigibilidad no genera mayor problema, dado que generalmente ésta es aceptada en el mismo acto o contrato expresivo de la transferencia a título gratuito de un bien o derecho y que constituye el hecho generador del impuesto para el caso de la donación.

Recomendaciones

Los acuerdos bilaterales para evitar o atenuar la doble imposición son instrumentos de política económica internacional que buscan fomentar la inversión extranjera y transparentar los ingresos que llegaren a obtener los sujetos pasivos, sin embargo la experiencia del presente estudio muestra que este tipo de acuerdos pueden generar un desequilibrio para los ingresos de uno de los Estados, sin duda que la idea de firmar acuerdos es la de obtener ventajas, pero tales ventajas no deben ser usadas como vías para permitir el incumplimiento de la legislación, por lo que la administración tributaria debe ejercer el control necesario para exigir el cumplimiento a los sujetos pasivos y que los mismos asuman su carga tributaria correspondiente.

Se debe considerar para la firma de futuros acuerdos establecer mecanismos que permitan repartir de forma más equitativa las rentas que por algún motivo llegaren a tener un desequilibrio para uno de los Estados, evitando así que se pretenda equilibrar la balanza a través de medidas unilaterales que irían en desmedro de la relación entre Estados.

Sugiero que haya una estandarización en cuanto a la aplicabilidad del Convenio a sus métodos y al método que establezca la normativa interna, esto en virtud de la disimilitud tarifaria considerada en la regulación de cada uno de los Estados analizados, que ha ocasionado que en el caso ecuatoriano se anule o, en el mejor de los casos, se reduzca significativamente la recaudación por este impuesto. No se pretende analizar que método se debería acoger, nuestro objetivo se direcciona a que haya una estandarización del método que se adopte tanto en las medidas unilaterales como en las medidas bilaterales-multilaterales, sin importar de donde provengan los ingresos del contribuyente residente en el Ecuador.

Se debe considerar que los acuerdos firmados y los por firmarse por Ecuador tengan una cláusula en la que se establezca un indicativo para que se realicen actualizaciones y revisiones cada cierto periodo de tiempo, debido a que la economía de los Estados firmantes están en constante transformación, solo así se lograría asegurar que la distribución de la carga tributaria para el sujeto pasivo y la distribución de la renta para los Estados, vaya al mismo ritmo de la realidad de cada sujeto pasivo y cada Estado.

Para Ecuador se sugiere mayor atención y fortalecimiento a cargo de la Administración Tributaria de la gestión (controles) del impuesto a la renta por ingresos provenientes de herencias, legados y donaciones, cuando se verifique ingresos o acrecimientos fuera del país, tanto más, en aquellos casos en los que la determinación y pago implica la aplicación de convenios para evitar o atenuar la doble imposición, como ha quedado evidenciado en esta investigación.

Se debe incrementar la comunicación entre las administraciones tributarias y establecer un control sobre el alcance de los convenios para poder detectar los casos de evasión o elusión. Dando mayor importancia a una herramienta que el mismo convenio lo indica como es el intercambio de información entre entidades de los Estados firmantes; dichos intercambios podrían darse a nivel de administraciones tributarias así como también a nivel de registros y catastros municipales.

Se deben implementar mecanismos de capacitación e información por parte de la administración tributaria ecuatoriana hacia los contribuyentes, mismos que deben transmitir de forma clara y precisa el uso y aplicación de los acuerdos internacionales para evitar la doble imposición, generando así mayor confianza entre los usuarios, lo que dará como resultado una mejor cultura tributaria.

El Estado ecuatoriano debe analizar las cifras de recaudaciones por sucesiones y donaciones provenientes de residentes en Ecuador de los bienes heredados en España, para identificar si se han gestado transacciones en las que se haya aplicado el convenio o simplemente no se presentan transacciones, debido a que no se ha presentado el hecho generador o sencillamente los contribuyentes no declararon los bienes recibidos en el exterior.

En el caso del Estado español se evidencia más claridad al momento de regular el tributo a las sucesiones y donaciones ya que toma en cuenta las condiciones del sujeto pasivo; sin embargo el hecho de estar cedido la administración de éste tributo a las Comunidades Autónomas ha generado serias afectaciones, debido a que se han producido situaciones de inequidad dentro del reino de España.

Para Ecuador es recomendable que la regulación de todos los elementos esenciales del impuesto a la renta por ingresos (incremento patrimonial) provenientes de herencias, legados y donaciones se genere por ley, para evitar posibles excesos o distorsiones del

impuesto por efectos de la regulación de uno o más de sus elementos cardinales vía reglamento, como de hecho ha quedado constatado en este trabajo.

Resulta indispensable la reforma al Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno (artículo 55) en lo referente al hecho generador del impuesto, en términos que guarden concordancia con el artículo 36, letra d, inciso siete de la Ley de Régimen Tributario Interno, por el cual el hecho generador del impuesto lo constituye la aceptación expresa o tácita de la herencia, legado o donación.

Para evitar interpretaciones indebidas sobre la exigibilidad del impuesto en el caso ecuatoriano, en el marco de una reforma al artículo 36 de la Ley de Régimen Tributario Interno, se debe precisar en la parte relativa a la declaración del impuesto en el caso de herencias y legados, los plazos en los que podría operar la aceptación expresa o tácita de esa herencia o de ese legado, de acuerdo con lo previsto en el Código Civil, para así determinar desde cuando procedería el cómputo de los seis meses que otorga la ley como plazo para la declaración del tributo y su consecuente exigibilidad, con los efectos por intereses y multas que aquel evento acarrea.

Para la aplicación del crédito tributario como mecanismo para evitar o atenuar la doble imposición por ingresos provenientes de herencias, legados y donaciones, en los términos que prevé el convenio suscrito entre Ecuador y España, se debe considerar incluir un campo en los formularios de declaración del impuesto ecuatoriano que permita ubicar el valor pagado (crédito tributario) en el otro Estado (España).

Bibliografía

- Bustamante Esquivias, Dolores. *Manual de fiscalidad internacional*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2001.
- Castillo Solsona, Mercedes. *La tributación de las personas físicas no residentes en España en la imposición sobre la Renta*. Salamanca: Tesitex SL, s.f
- Chiri Gutiérrez, Isabel. *La doble imposición y los convenios tributarios*. Documento de trabajo, Chile: Centro interamericano de administraciones tributarias, 2012.
- Convenio para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio entre Ecuador y España, publicado en el Registro Oficial 253, de 13 de agosto de 1993.
- Durango Vela, Gustavo. *Legislación Sustantiva Tributaria Ecuatoriana*. Quito: Edipcentro, 2010.
- Evans, Ronald. *Regimen jurídico de la doble tributación Internacional*. Caracas: Mc Graw Hill, 1999.
- Jarach, Dino. *El hecho imponible. Teoría general del derecho tributario sustantivo*. Buenos Aires: Abeleco Perrot, 1982.
- Ley de Régimen Tributario Interno, codificación 26, publicada en el Registro Oficial Suplemento 463, de 17 de noviembre de 2004.
- Medina, Juan Ramón. *Los métodos para evitar la doble imposición internacional en la legislación interna española*. Revista, España: AECA, 2004.
- Menéndez Moreno, Alejandro. *Derecho Financiero y Tributario*. Valladolid: Lex Nova, 2008.
- Mogrovejo Jaramillo, Juan Carlos. *El poder tributario Municipal en el Ecuador*. Quito: UASB/ABYA YALA/CEN, 2010.
- Montaño Galarza, César. *El Ecuador y los problemas de la doble imposición internacional*. Quito: Editora Nacional, 1999.
- . *Manual de derecho tributario internacional*. Quito: Editora Nacional, 2006.
- OCDE. *Modelo de Convenio Tributario sobre la renta y sobre el Patrimonio*. Instituto de Estudios Fiscales, 2010.

- ONU. *Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación*. Nueva York: Departamento de Asuntos Económicos y Sociales, 2011.
- Pastor García, María. *Manual de Fiscalidad Internacional*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2001.
- Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, publicado en el Registro Oficial Suplemento 209, de 08 de junio de 2010.
- Ross Bravo, Jaime. *Esquema sobre la potestad tributaria y la doble tributación internacional*. Documento, Chile: Centro Interamericano de estudios tributarios, 2012.
- Rubio Guerrero, Juan José. *Manual de Fiscalidad Internacional*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2001.
- Serrani Esteban y Adrián Falco. *Acuerdos para evitar la doble tributación en América Latina*. Buenos Aires: Fundación SES, 2013.
- Troya Jaramillo, José Vicente. *ESTUDIOS DE DERECHO INTERNACIONALTRIBUTARIO*. Quito: Pudeleco, 2008.
- Uckmar, Víctor. *La influencia del domicilio, de la residencia y de la nacionalidad en el derecho tributario*. Revista, Madrid: Revista de Derecho financiero, 1956.
- . *Manual de derecho tributario internacional*. Bogotá: Temis SA, 2010.
- Vallejo, Sandro y Galo Maldonado. *Los convenios para evitar la doble imposición*. Ecuador: SRI, 2007.
- Vicchi, Juan Carlos. «Interpretación de los convenios para evitar la doble imposición.» *Criterios Tributarios*, 1999.
- . *Interpretación de los convenios para evitar la doble imposición*. Montevideo: Revista Criterios Tributarios, 1999.
- Villegas, Héctor. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Buenos Aires: Depalma, 2001.