

ROMEO CARPIO RIVERA
CÉSAR MONTAÑO GALARZA
PABLO VILLEGAS LANDÁZURI
Coordinadores

Marco Albán Zambonino
Karilin Arenas Alvarado
Gonzalo Arias Esteban
Malena Barberán Benavides
Santiago Betancourt Vaca
Omar Cabrera Cabrera
Romeo Carpio Rivera
Ignacio Corral Guadaño
Diana Delgado Insuasti
Pablo Egas Reyes
Cristina García-Herrera
César García Novoa
Jairo Godoy Guevara
Juan Francisco Jaramillo
Galo Maldonado López
César Montaña Galarza
Victoria Montero Tamayo
Andrea Moya Hidalgo
Tatiana Pérez Valencia
Álvaro Romano
Fernando Serrano Antón
María Teresa Soler Roch
Sandra Soto Torrenegra
José Ignacio Troya
José Vicente Troya J.
Sandro Vallejo Aristizábal
Álvaro Villegas Aldazosa
Pablo Villegas Landázuri

ANDREA MOYA HIDALGO
Asistente editorial

TRATADO DE FISCALIDAD INTERNACIONAL PARA EL ECUADOR



UNIVERSIDAD ANDINA
SIMÓN BOLÍVAR
Ecuador



Instituto Ecuatoriano
de Derecho Tributario

TRATADO DE FISCALIDAD
INTERNACIONAL
PARA EL ECUADOR

ROMEO CARPIO RIVERA
CÉSAR MONTAÑO GALARZA
PABLO VILLEGAS LANDÁZURI
Coordinadores

TRATADO DE FISCALIDAD INTERNACIONAL PARA EL ECUADOR

Marco Albán Zambonino	Galo Maldonado López
Karilin Arenas Alvarado	César Montaña Galarza
Gonzalo Arias Esteban	Victoria Montero Tamayo
Malena Barberán Benavides	Tatiana Pérez Valencia
Santiago Betancourt Vaca	Oscar Ramos Rivera
Omar Cabrera Cabrera	Álvaro Romano
Romeo Carpio Rivera	Fernando Serrano Antón
Ignacio Corral Guadaño	María Teresa Soler Roch
Diana Delgado Insuasti	Sandra Soto Torrenegra
Pablo Egas Reyes	José Ignacio Troya
Cristina García-Herrera	José Vicente Troya
César García Novoa	Sandro Vallejo Aristizábal
Jairo Godoy Guevara	Álvaro Villegas Aldazosa
Juan Francisco Jaramillo	Pablo Villegas Landázuri

ANDREA MOYA HIDALGO
Asistente Editorial



UNIVERSIDAD ANDINA
SIMÓN BOLÍVAR
Ecuador



Instituto Ecuatoriano
de Derecho Tributario

2019

TRATADO DE FISCALIDAD INTERNACIONAL

COORDINADORES

César Montaña Galarza
Romeo Carpio Rivera
Pablo Villegas Landázuri

AUTORES

Marco Albán Zambonino (Ecuador), Karilin Arenas (Perú), Gonzalo Arias (Argentina), Malena Barberán (Ecuador), Santiago Betancourt (Ecuador), Jorge Bravo Cucci (Perú), Omar Cabrera (Colombia), Romeo Carpio Rivera (Ecuador), Ignacio Corral (España), Diana Delgado (Ecuador), Pablo Egas Reyes (Ecuador), Cristina García-Herrera (España), César García Novoa (España), Jairo Godoy (Ecuador), Juan Francisco Jaramillo (Ecuador), Galo Maldonado (Ecuador), César Montaña Galarza (Ecuador), Victoria Montero de Callejas (Ecuador), Andrea Moya Hidalgo (Ecuador), Tatiana Pérez Valencia (Ecuador), Oscar Ramos (Argentina), Álvaro Romano (Uruguay), Fernando Serrano Antón (España), María Teresa Soler (España), Sandra Soto (Ecuador), José Ignacio Troya (Ecuador), José Vicente Troya Jaramillo (Ecuador), Sandro Vallejo Aristizábal (Ecuador), Álvaro Villegas Aldazosa (Bolivia) y Pablo Villegas Landázuri (Ecuador).

ASISTENTE EDITORIAL

Andrea Moya Hidalgo

Primera edición, 2019

Registro de derechos de autor: 055514 SENADI (19-02-2019)

ISBN: 978-9978-19-922-0 Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador

ISBN: 978-9942-35-945-2 Ius et Historiæ, ediciones

© **Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador**

Toledo N22-80 • apartado postal: 17-12-569 • código postal: 170413

Quito, Ecuador • teléfonos: (593 2) 322 8085, 299 3600

www.uasb.edu.ec • uasb@uasb.edu.ec

© **Ius et Historiæ, ediciones**

Diseño general de interiores y portada

iusethistoriae@gmail.com

Quito, Ecuador

Todo lo relacionado con los contenidos de esta obra es responsabilidad exclusiva de los coordinadores y los autores.

Ius et Historiæ
Ediciones

TABLA DE CONTENIDOS

Presentación

TEMAS GENERALES DE FISCALIDAD INTERNACIONAL

1. Las Fuentes del Derecho de la Fiscalidad Internacional	17
César Montaña G.	
2. Conceptos básicos de Fiscalidad Internacional	
a. Caso internacional	55
Fernando Serrano Antón	
b. Caso ecuatoriano	77
Sandro Vallejo A.	
3. Residencia fiscal	99
Juan Francisco Jaramillo	
4. El impuesto a la renta de los no residentes	
a. Caso internacional	123
Ignacio Corral	
b. Caso ecuatoriano	147
Victoria Montero de Callejas	
5. El establecimiento permanente	
a. Caso internacional	171
Omar Cabrera	
b. Caso ecuatoriano	191
César Montaña G., Romeo Carpio R. y Pablo Villegas L.	
6. El Derecho Tributario Comunitario Andino	225
César Montaña G. y Pablo Villegas L.	
7. Los tributos aduaneros en la Fiscalidad Internacional	261
César Montaña G.	
8. La doble imposición y métodos para evitarla	287
César Montaña G. y Romeo Carpio R.	
9. Convenios para evitar la doble imposición	
a. Caso internacional	331
Fernando Serrano Antón	
b. Caso ecuatoriano	363
Romeo Carpio R. y Andrea Moya H.	

c. Interpretación	397
José Vicente Troya Jaramillo	
d. Distribución de la potestad tributaria entre los Estados	411
Cristina García-Herrera	
e. Beneficios empresariales	433
Álvaro Romano	
f. Dividendos, intereses, cánones y plusvalía	
i. Caso internacional	457
Álvaro Villegas Aldazosa	
ii. Caso ecuatoriano	473
Galo Maldonado	
g. La cláusula del intercambio de información	493
Gonzalo Arias	
h. Cláusulas anti-abuso en los convenios para evitar la doble imposición	
i. Caso internacional	517
María Teresa Soler	
ii. Caso ecuatoriano	535
Romeo Carpio R.	
i. Procesos de negociación de convenios para evitar la doble tributación y entrada en vigencia	557
Galo Maldonado	
10. Planificación tributaria internacional	575
Romeo Carpio R.	

MECANISMOS CONTRA LA EVASIÓN Y ELUSIÓN FISCAL INTERNACIONAL

11. Notas introductorias	600
Los coordinadores	
a. Precios de transferencia	601
Karilin Arenas	
i. El concepto de partes relacionadas	637
Jairo Godoy	
ii. El sexto método - caso argentino	659
Oscar Ramos	
b. Subcapitalización	675
Pablo Egas Reyes	
c. Costos asignados	701
José Ignacio Troya	

d. BEPS	
i. Caso internacional	721
César García Novoa	
ii. Caso ecuatoriano	751
César Montaña G.	

TRIBUTACIÓN DE SECTORES ECONÓMICOS

a. Negocios fiduciarios	785
Sandra Soto	
b. Telecomunicaciones	805
Santiago Betancourt	
c. Industrias extractivas	821
Diana Delgado	
d. Fiscalidad del comercio electrónico	845
Marco Albán Z.	
12. La Fiscalidad Internacional en el contexto constitucional económico ecuatoriano	881
Tatiana Pérez	
13. NIIF y la Fiscalidad Internacional	895
Malena Barberán	
Glosario de términos	907

TRATADO DE FISCALIDAD INTERNACIONAL PARA EL ECUADOR

Presentación

En un mundo globalizado, hablar sobre Fiscalidad Internacional demanda tener presente por una parte, la inmensa casuística generada cotidianamente en forma cada vez más dinámica y compleja, al ritmo de actividades y negocios internacionales entre personas naturales y jurídicas pertenecientes a distintas jurisdicciones, y por otra parte, el marcado y creciente interés de los fiscos nacionales a través de los respectivos regímenes impositivos, de concretar la recaudación de impuestos según los específicos criterios de atribución de potestad tributaria. Este propósito último tendrá que concretarse bajo normas jurídicas precisas, tanto de origen nacional como internacional (convenios contra la doble tributación y normativa supranacional), sin menoscabar las legítimas pretensiones estatales, como tampoco la situación económica de los contribuyentes. Se trata sin duda de un campo en el cual la normativa y la gestión pública deben confluir en una delicada filigrana lo más liviana posible para el administrado. Nuestro país no escapa a tan complicada realidad económica, menos aún cuando persistentemente su política exterior se orienta a alcanzar una inserción estratégica en el mercado mundial, por ejemplo, cuando es miembro pleno de una organización internacional de integración como la Comunidad Andina (CAN) o cuando concreta tratados, convenios y acuerdos en el ámbito comercial con diversos países o grupos de países, como ocurrió con el Acuerdo Comercial Multipartes suscrito a fines de 2016 con la Unión Europea y su participación reciente en la Alianza del Pacífico.

Una obra como la presente tiene una serie de justificaciones y pretende no pocos objetivos, todo lo cual puede comprenderse en el marco de la realidad actual en la que se debate en el mundo contemporáneo con sus actores relevantes para la Fiscalidad Internacional, materia que aquí se trata de manera amplia, en donde se sitúan de un lado, los estados –más o menos soberanos– que se debaten en medio de tensiones generadas a remolque de su posición y rol frente al fenómeno globalizador, del otro lado, las grandes empresas y grupos de empresas poseedoras de inmensas capacidades e iniciativas en el orden económico, los contribuyentes en general, y las personas naturales en especial, los ciudadanos de cada país, estos últimos que, al tiempo que están obligados a contribuir para el sostenimiento del aparato estatal, poseen un cúmulo de expectativas legítimas frente al poder público, sobre todo, aquellas orientadas hacia la materialización de los derechos.

Quienes dirigimos esta publicación llevamos varios años estudiando y trabajando en asuntos propios de la Fiscalidad Internacional, lo que constituye un elemento determinante en la empresa que nos hemos propuesto. Como profesionales,

docentes e investigadores universitarios que somos, constatamos permanentemente el marginal tratamiento que se da en nuestro medio a temas de gran trascendencia en la materia, los cuales se abordan con solvencia en esta entrega. Muchas razones demuestran que tenemos un interés marcado porque el régimen tributario nacional y la gestión de los impuestos se realice en forma idónea, esto quiere decir, con entera sujeción a las disposiciones jurídicas correspondientes, a los derechos de los contribuyentes, con plena observancia de las necesidades justificadas del fisco; también nos motiva la posibilidad de que cada vez más se profesionalice el trabajo sobre los álgidos tópicos de la tributación internacional.

Este esfuerzo editorial colectivo desde el inicio se planteó un objetivo central: entregar a los profesionales que trabajan en los diferentes espacios de las actividades y de los negocios internacionales, un tratado actualizado, amplio y claro para comprender de mejor manera no solo la dogmática jurídica, sino además, diferentes perspectivas teóricas útiles para dar cuenta del estado de debate teórico que ahora se lleva adelante en diferentes países. En efecto, aquí se incorporan las visiones de autores nacionales como del exterior del más alto nivel. Esta primera edición del tratado está dividida en tres partes con un total de 37 artículos escritos por estudiosos y cultores de la disciplina, a quienes les expresamos nuestra gratitud por tan importante contribución al foro local. Un primer bloque de trabajos aborda cuestiones de orden general sobre la problemática tributaria internacional. Luego, un segundo apartado se enfoca en diversas estrategias que a nivel comparado se han diseñado y se están aplicando para luchar contra el fraude y la evasión fiscal internacionales. La tercera y última parte contiene escritos que explican algunas cuestiones propias de la tributación de sectores económicos específicos. Este tratado está enfocado al estudio de la Fiscalidad Internacional desde la perspectiva ecuatoriana, por esto, en los temas que ha sido pertinente se ha incorporado un capítulo que comprende una visión teórica general y a continuación un capítulo que aterriza los conceptos a nivel de la experiencia local.

Vaya nuestro agradecimiento sentido para los coautores: Marco Albán Zambonino (Ecuador), Gonzalo Arias (Argentina), Karilin Arenas (Perú), Malena Barberán (Ecuador), Santiago Betancourt (Ecuador), Jorge Bravo Cucci (Perú), Omar Cabrera (Colombia), Ignacio Corral (España), Pablo Egas Reyes (Ecuador), César García Novoa (España), Cristina García Herrera (España), Jairo Godoy (Ecuador), Juan Francisco Jaramillo (Ecuador), Galo Maldonado (Ecuador), Victoria Montero de Callejas (Ecuador), Tatiana Pérez Valencia (Ecuador), Oscar Ramos (Argentina), Álvaro Romano (Uruguay), Fernando Serrano Antón (España), María Teresa Soler (España), Sandra Soto (Ecuador), José Vicente Troya Jaramillo (Ecuador), Sandro Vallejo Aristizábal (Ecuador), Álvaro Villegas Aldazosa (Bolivia), Diana Delgado (Ecuador) y José Ignacio Troya (Ecuador).

También nuestro reconocimiento especial para Andrea Moya Hidalgo (Ecuador), coautora y asistente editorial del Tratado.

Confiamos en que este esfuerzo editorial pueda servir como texto de consulta para fortalecer las capacidades de desempeño y aportar al conocimiento de funcionarios públicos, profesionales, docentes y estudiantes sobre este campo tan apasionante y complejo como lo es el de la Fiscalidad Internacional.

LOS COORDINADORES

TEMAS GENERALES DE FISCALIDAD INTERNACIONAL

LAS FUENTES DEL DERECHO DE LA FISCALIDAD INTERNACIONAL

CÉSAR MONTAÑO GALARZA¹

Sumario: 1. FUENTES DEL DERECHO INTERNACIONAL COMÚN EN EL DERECHO TRIBUTARIO INTERNACIONAL. 2. ESPECIFICIDADES DE LOS TRATADOS, CONVENIOS, ACUERDOS Y OTROS INSTRUMENTOS INTERNACIONALES EN MATERIA TRIBUTARIA. 3. COSTUMBRE DE DERECHO INTERNACIONAL. 4. LOS PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO. 4.1. Principio *pacta sunt servanda*. 4.2. Principio prohibitivo del abuso del derecho. 4.3. Principio de prescripción adquisitiva. 4.4. Principio del respeto a los derechos adquiridos. 4.5. Principio del respeto a la independencia de los estados. 4.6. Principio de primacía del derecho internacional sobre la ley estatal. 4.7. Principio *rebuc sic stantibus* o cambio esencial de circunstancias. 4.8. Principio prohibitivo del enriquecimiento sin causa. 4.9. Principio de indemnización por actos ilícitos o violatorios de un compromiso. 4.10. Principio *res inter alios* acta. 4.11. Principio *ex consencu advenit vinculum*. 4.12. Principio de *jus cogens*. 5. FALLOS O DECISIONES JUDICIALES (JURISPRUDENCIA INTERNACIONAL). 6. LA DOCTRINA CIENTÍFICA. 7. LEY Y JURISPRUDENCIA TRIBUTARIA NACIONALES. 8. LAS DISPOSICIONES ADMINISTRATIVAS. 9. DISPOSICIONES CON FUERZA DE NORMA JURÍDICA O DERECHO POSITIVO. 10. INSTRUCCIONES PARA LA GESTIÓN TRIBUTARIA. 11. *SOFT LAW*.

Esta temática es de notable complejidad y amplitud, interesa a todo el universo jurídico, por lo que ha merecido la atención de los estudiosos de las diferentes especialidades de la ciencia del Derecho. Pensamos en que ante problemas de dimensión internacional se requiere pensar soluciones con similar alcance, por esto queda justificado iniciar este acápite refiriendo las típicas fuentes del ordenamiento jurídico internacional, en el cual, por ejemplo, se comprende a las fuentes como instrumentos o procedimientos por los cuales se crea, modifica o extingue el ordenamiento jurídico. Al respecto, el Tribunal Permanente de Justicia Internacional (TPJI) sostuvo en el caso *Lotus* (1927), sobre la plataforma continental del Mar del

¹ Rector de la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador (UASB-E), y Presidente del Centro Andino de Estudios Internacionales (CAEI).

Norte, entre otras cuestiones, lo siguiente: “las reglas de derecho obligatorias para los Estados... emanan de su voluntad libremente expresada en convenios o por usos generalmente aceptados como expresión de principios jurídicos.”

Básicamente se han construido las teorías Positivista, Objetivista y Jusnaturalista, para explicar el problema de las fuentes del derecho internacional. La primera, defiende que las reglas del derecho internacional nacen únicamente del consentimiento de los estados (acuerdos de voluntades), manifestado a través de tratados internacionales (*lex scripta*), y de las costumbres internacionales (*pactum tacitum*); la segunda, distingue entre fuentes materiales (elementos metajurídicos) y fuentes formales, aquellas son las únicas que crean Derecho, mientras que éstas (tratados y costumbres internacionales) no lo crean sino que lo formulan, son medios de comprobación; la tercera, encontraría sustento en el derecho natural (equidad y justicia natural), extiende las fuentes formales del derecho internacional (los tratados y las costumbres internacionales) a los principios generales del Derecho y, hasta al propio derecho natural. Las tendencias jusnaturalistas están plasmadas en el art. 38 c., del Estatuto del Tribunal Internacional de Justicia (ETIJ), del 16 de diciembre de 1920, refrendado por el actual Estatuto de la Corte Internacional de Justicia (CIJ), cuando considera “los principios generales del derecho”.²

Según nuestra concepción amplia de la materia, las fuentes directas e indirectas del derecho tributario, del derecho internacional y las que corresponden al derecho de la integración y comunitario, son también referentes jurídicos más o menos intensos e importantes para esta disciplina.³ Solo que para efectos de este tratado, sobre todo nos concentraremos en aquellas fuentes que interesan más al problema de la doble imposición, como son los convenios y tratados, sin dejar de lado obviamente, en lo que sea necesario considerar, las prescripciones de la legislación estatal y, aquellas que forman parte del ordenamiento jurídico de la Comunidad Andina.

Antes de hacer una revisión más detenida de las fuentes del derecho internacional, vale recordar que la interpretación y la aplicación del Derecho, junto con su anterior creación (momento en que actúan las fuentes), constituyen un conjunto sistemático de actividades lógicas que sustentan la realización del ordenamiento jurídico, por lo demás, actualmente un régimen que debe garantizar la existencia y vigencia del *Estado constitucional*, una noción que actualiza al Estado de Derecho por su conteni-

2 Véase, Pedro Pablo Camargo, *Tratado de Derecho Internacional Público*, segunda edición, Bogotá, Editorial Leyer Ltda., 1998, pp. 184 y 185.

3 Existe acuerdo en la doctrina en que las fuentes de mayor importancia del ordenamiento tributario internacional a más de las ordinarias del derecho internacional común son las disposiciones jurídicas del ordenamiento interno de cada país, desde la Constitución pasando por las leyes, los reglamentos, los decretos, hasta llegar a las circulares de efecto general o restringido que puede dictar la Administración Tributaria, y los tratados o convenios internacionales vigentes, así como las normas que se dicten en consecuencia de aquellos, por ejemplo, las contenidas en los denominados “acuerdos específicos”, o las del derecho comunitario originario y derivado.

do franco en materia de valores y principios de orden moral, y por su justificación en el ideal del cumplimiento cabal de los derechos humanos y de la naturaleza bajo una concepción biocéntrica de desarrollo alternativa al extractivismo capitalista.

1. FUENTES DEL DERECHO INTERNACIONAL COMÚN EN EL DERECHO TRIBUTARIO INTERNACIONAL

Al ser el derecho internacional uno de los principales insumos del derecho tributario internacional (convenios y acuerdos en materia tributaria, comercial, de inversiones, etc.), junto al derecho interno y al comunitario andino, sus fuentes constituyen referentes trascendentales del ordenamiento jurídico de la fiscalidad internacional. Es necesario por lo tanto, referir nuevamente el art. 38.1 del ETIJ, aplicable al asunto de marras, que determina que son fuentes del derecho internacional las siguientes:

1. El Tribunal, cuya función es decidir conforme al Derecho Internacional las controversias que le sean sometidas, deberá aplicar:
 - a. Las convenciones internacionales, sean generales o particulares, que establecen reglas expresamente reconocidas por los Estados litigantes.
 - b. La costumbre internacional como prueba de una práctica generalmente aceptada como Derecho.
 - c. Los principios generales del Derecho reconocidos por las naciones civilizadas.
 - d. Las decisiones judiciales y las doctrinas de los publicistas de mayor competencia de las distintas naciones como medio auxiliar para la determinación de las reglas de Derecho sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 59.

El Estatuto únicamente se ocupa de señalar el Derecho que debe aplicar la Corte en los casos sometidos a su conocimiento por los estados, de allí que se ha dicho con razón, que a partir del referido artículo, no es posible construir una teoría general de las fuentes del derecho internacional. Además, como sostiene Pedro Pablo Camargo, su interpretación es restrictiva, ya que los estados no han aceptado otras fuentes del ordenamiento jurídico internacional diferentes a los tratados y costumbres internacionales. Agrega este autor que los principios generales del Derecho reconocidos por las naciones civilizadas, mientras no hayan sido incorporados en tratados internacionales, no pueden ser considerados como fuentes formales directas del derecho internacional. Los principios, junto con la doctrina

y las decisiones judiciales de tribunales internacionales (laudos y sentencias), solo pueden ser tomados como “medio auxiliar para la determinación de las reglas de derecho” o, para su interpretación y aplicación, con valor teórico, no empírico, y nunca en lugar de una regla jurídica.⁴

La norma referida últimamente tiene un gran vacío, pues no comprende las disposiciones jurídicas emanadas de los órganos dotados de poder normativo de las organizaciones internacionales en general y de las organizaciones de integración, por ejemplo, para el primer caso, podría citarse las normas adoptadas en el seno del Consejo de Seguridad de las Naciones Unidas o, para el segundo, de aquellas creadas de manera descentralizada en las modernas organizaciones para la integración supranacional regional, como es el caso de la CAN en nuestro medio.

Sobre esto último, es factible constatar la importante presencia de disposiciones jurídicas adoptadas por las comunidades de estados⁵ a través de sus organismos e instituciones, prescripciones de derecho comunitario –casos de la Comunidad Andina y de la Unión Europea especialmente–, que comprenden, por ejemplo, a aquellas relacionadas con aspectos macroeconómicos, microeconómicos, aduanas, medio ambiente, servicios, transporte, finanzas públicas, tributos. Más en concreto, para lo que ahora nos interesa, habrá que citar especialmente en materia de impuesto directo sobre la renta la Decisión 40, contentiva del *Convenio para evitar la doble tributación entre los Países Miembros y el Convenio Tipo para la celebración de acuerdos sobre doble tributación entre los Países Miembros y otros Estados ajenos a la Subregión*⁶ y, más recientemente la Decisión 578, que incorpora el *Régimen para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal*,⁷ adoptadas en el marco del proceso andino de integración, muy relevantes para los regímenes de imposición directa de los países miembros. Como complemento diremos que en el Mercosur no se han verificado aún avances importantes sobre esta materia, por lo que el asunto queda librado especialmente a las voluntades de los estados miembros.

En cambio, en la Unión Europea destacan entre otros, los siguientes instrumentos jurídicos: el Convenio 90/436/CEE sobre eliminación de la doble imposición en caso de rectificación de beneficios entre empresas asociadas y sus actos

4 Pedro Pablo Camargo, *Tratado de Derecho Internacional Público*, cit., pp. 185 y 186.

5 Sin duda, el panorama se completaría al considerar además todo el derecho comunitario o de la integración, originario y derivado de todos los procesos de integración internacional que están en marcha en el mundo. En esta línea de pensamiento, recurriendo a D. Strasser, Ramón Valdés Costa, *Instituciones del Derecho Tributario*, p. 28, sostiene que para tener una visión integral del DIT, no puede prescindirse del derecho comunitario, del cual se tiene una manifestación significativa con las normas supranacionales de la CEE –hoy Unión Europea (UE)– y de la Convención Interamericana de Derechos Humanos, que implican una extensión trascendental del DIT.

6 Véase, <http://www.comunidadandina.org/normativa/dec/d040.htm>

7 Véase, <http://www.comunidadandina.org/normativa/dec/D578.htm>

modificativos posteriores;⁸ la Directiva 90/435/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados Miembros diferentes y sus actos modificativos posteriores;⁹ la Directiva 90/434/CEE también de 23 de julio de 1990, sobre el régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes estados miembros.¹⁰ Nos parece que este tipo de fuente tan peculiar, está enmarcado sin inconvenientes en el art. 38.1.a. del ETIJ, ya que como han establecido desde hace mucho tiempo los tribunales comunitarios andino y europeo, todo el ordenamiento comunitario o supranacional encuentra fundamento formal y material en tratados internacionales que originariamente son de derecho internacional público, pero que debido a su doble naturaleza, son al mismo tiempo instrumentos jurídicos fundamentales de derecho comunitario.

2. ESPECIFICIDADES DE LOS TRATADOS, CONVENIOS, ACUERDOS Y OTROS INSTRUMENTOS INTERNACIONALES EN MATERIA TRIBUTARIA

El conjunto de tratados y pactos (*lex scripta*) constituye fuente escrita principal del derecho internacional, tiene mucho uso en la sociedad de estados y organizaciones internacionales, a tal punto que tiende a opacar el lugar que ocupa la costumbre internacional. Su naturaleza puede asimilarse a la contractual o negocial, es decir, en este ámbito, dos o más estados deciden negociar y regular directamente una determinada materia según los principios que consideren más idóneos, de allí que la doctrina haya definido a los convenios como: "...the only way status can consciously create international law".¹¹ Por esto, según el art. 38 del ETIJ, la Corte

8 Véase, <http://europa.eu.int/scadplus/leg/es/lvb/l26038.htm>

9 Véase, <http://europa.eu.int/scadplus/leg/es/lvb/l26037.htm>; Pastor Ridruejo, José A., *Curso de Derecho Internacional Público y Organizaciones Internacionales*, pp. 152 - 157.

10 Véase, <http://www.europa.eu.int/scadplus/leg/es/lvb/l26039.htm>; también Sánchez Jiménez, M. Ángeles, *La doble imposición internacional en la Unión Europea*, Madrid, La Ley S. A., 1995, pp. 170 y 171, quien ha sostenido que el objetivo de la Directiva 90/434/CEE es crear las condiciones de un verdadero mercado interior en relación a las operaciones societarias que contempla, para lo cual tiende a eliminar los obstáculos fiscales que se producen en caso de concentración de sociedades que tengan su sede en Estados Miembros diferentes. Se trata de un régimen fiscal común que se aplica a las operaciones de concentración realizadas entre empresas de diferentes países comunitarios. Esta acción, según la autora, se explica porque las leyes fiscales de los Estados Miembros representan un obstáculo a la realización de las operaciones de concentración efectuadas por sociedades de diferentes países comunitarios; porque para la consecución de un mercado interior es preciso que tales operaciones puedan ser realizadas sin desventajas en relación a las efectuadas a nivel nacional; porque las fusiones intracomunitarias representan una mayor ventaja en cuanto a la concurrencia de las empresas europeas en el orden internacional.

11 Sacchetto, Claudio, "Las fuentes del derecho internacional tributario" en Uckmar Victor, coord., *Curso de Derecho Tributario Internacional*, t. I, Bogotá, Temis S. A., 2003, p. 41. Acerca de la consideración del "tratado" como "contrato" véase Kelsen, Hans, *El contrato y el tratado*, México, trad. de Eduardo García Máynez, Editora Nacional, 1979.

está facultada para aplicar en los casos que conoce, primeramente las convenciones internacionales, sean generales (*erga omnes*) o particulares (interesan solo a los contratantes), cuyas reglas sean reconocidas de forma expresa por los estados en litigio.

Como sucede en otros campos de la ciencia jurídica, en el de los tributos, los tratados, convenios, acuerdos, etc., se incorporan a la legislación interna una vez cumplidos los requisitos de rigor, previstos normalmente en la Constitución nacional.¹² Una revisión a la experiencia constitucional comparada usualmente sugiere los pasos siguientes para la formación de los acuerdos internacionales: negociación, firma o suscripción, revisión por el órgano de control constitucional, aprobación por el órgano parlamentario, ratificación e intercambio de los instrumentos de ratificación por el poder ejecutivo, entrada en vigor.

Así, para la aplicación del impuesto sobre la renta o del impuesto sobre el patrimonio en el territorio nacional, cuando se trate del caso concerniente a un contribuyente residente nacional o extranjero, que realiza actividades económicas y que percibe renta de fuentes ubicadas en el territorio y fuera de él, se deberá tomar en cuenta no solamente la legislación nacional, sino además, las excepciones y determinaciones de los convenios vigentes contra la doble imposición, que son parte del ordenamiento jurídico estatal con carácter *supra* ordenado a la legislación estatal. Inclusive, si en el caso concreto están involucrados estados miembros de una organización de integración supranacional, también deberá tomarse en cuenta las normas de ese ordenamiento.

Creemos importante que el principio de respeto a la primacía de los tratados y convenios internacionales, así como a su autonomía, debe estar recogido expresamente no solo en la norma suprema del Estado, sino también en el código tributario estatal o en la ley correspondiente, ya que constituyen el marco jurídico general de la materia en cada país.¹³

Con estas consideraciones, para nuestros países andinos, el sistema jurídico nacional del impuesto sobre la renta o sobre el patrimonio, quedará inaplicado

12 Un objetivo estudio sobre la colisión entre las leyes nacionales, comunitarias y convencionales referidas a asuntos de la fiscalidad internacional se puede encontrar en Fuster Gómez, Mercedes, *La doble imposición internacional en las inversiones directas en el exterior de empresas españolas*, Madrid, Marcial Pons, 2001, p. 149 y ss., quien sostiene que “Los Convenios de doble imposición gozan de una doble naturaleza: por un lado, se trata de acuerdos internacionales que obligan a los Estados que los suscriben y se someten al Derecho internacional, y, por otra parte, una vez incorporados en el Ordenamiento jurídico de cada Estado, constituyen una norma interna que compromete al residente de ese Estado. Este hecho puede provocar un conflicto en la medida en que posteriores cambios legislativos internos vulneren o entren en colisión con los Tratados internacionales”.

13 Para el caso español, véase, entre otros, Abril Abadín, Eduardo, “Tratados y Convenios” en Acosta, Eugenio Simón, coord., *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio*, Pamplona, Aranzadi, 1995, p. 69 y ss.

–tornándose subsidiario o de aplicación inicial–, en las siguientes circunstancias: primero, cuando existan tratados y convenios bilaterales o multilaterales suscritos con otros estados para evitar o atenuar la doble imposición internacional en materia de impuesto sobre la renta o de impuestos sobre el patrimonio, así como cualquier tipo de tratado o convenio bilateral o multilateral que tenga disposiciones relativas a estos tributos, cualquiera que sea la materia a que dichos instrumentos se refieran; segundo, cuando existan tratados o acuerdos bilaterales o multilaterales suscritos con organismos internacionales que de alguna manera afecten al impuesto sobre la renta;¹⁴ tercero, cuando las instituciones de la Comunidad Andina, debidamente autorizadas por los estados miembros, emanen disposiciones de derecho comunitario derivado, orientadas a lograr un régimen armonizado en materia de impuestos directos o indirectos o, a conminar a los estados a evitar el fenómeno de la doble imposición internacional mediante adopción de determinadas medidas.¹⁵

En resumen, se tiene que en primer lugar, el convenio tributario internacional aparecería para el caso concreto, fijando ciertos límites a las posibilidades de imposición estatal en la medida en que dicha autolimitación se requiera para atenuar o eliminar la doble imposición; queda claro que el instrumento internacional no atribuye nuevas facultades impositivas que no existían previamente en la normativa nacional, como tampoco modifica con efectos particulares o generales, las leyes nacionales relacionadas. En cambio, sí que podría crear exenciones totales o parciales de tributos u otros beneficios a quienes resultaren cubiertos por el ámbito subjetivo del convenio.

La prevalencia reconocida ampliamente en el contexto internacional a los convenios tributarios sobre la normativa interna, significa su jefatura sobre la ley del impuesto y demás normas inferiores, por lo que serán aplicados de oficio cuando la Administración Tributaria conozca de alguna situación amparada por el instrumento, así como también las normas de los convenios se mantendrán a buen recaudo ante eventuales cambios de la legislación nacional.

Prácticamente es una regla de universal recepción aquella de que el convenio tributario internacional solo puede modificarse en virtud de los procedimientos que él mismo contemple, por lo tanto, esto es mientras no se ejecute la denuncia, enmienda o reforma,¹⁶ según lo prescrito en la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados (CVDT), de 1969.¹⁷

14 Abril Abadín, Eduardo, “Tratados y Convenios”, cit., p. 71 y 72.

15 La Comunidad Andina ha adoptado las Decisiones 40, 291, 292, 324, 330, 388, 578, 599, 600 y 635, relacionadas con aspectos de los principales impuestos de los regímenes tributarios nacionales.

Abril Abadín, Eduardo, “Tratados y Convenios”, cit., p. 73.

17 Publicada en el *Registro Oficial* N° 6, del 28 de abril de 2005.

Al respecto, Alfred Verdross ha sostenido que los estados están en libertad de promulgar las respectivas órdenes de ejecución de las normas internacionales en cada caso particular o, de encargar de una sola vez para siempre a sus órganos, en la Constitución que apliquen las normas del derecho internacional como si fueran parte integrante de una ley o de un reglamento.¹⁸ Optar como lo ha hecho el Ecuador a través de los artículos 424 y 425 de la Norma Suprema, decantándose por este último sistema, significa identificarse con la ejecución normal y mediata de las disposiciones del derecho de gentes y reconocer la primacía de aquel sobre la ley interna, en fin, situarse en el andarivel del “monismo moderado”.¹⁹

Los tratados internacionales son instrumentos suscritos entre los diferentes estados o entre los sujetos del derecho internacional,²⁰ su función es regular el recíproco proceder.²¹ Entre ellos, los de materia tributaria han desempeñado importantes funciones, originalmente su propósito fue eliminar la doble imposición e incidentalmente promover el comercio mundial mediante la eliminación de los obstáculos a la inversión extranjera; otra función importante consiste en señalar entre los estados contratantes el impuesto a la renta que recae sobre los resultados de actividades económicas internacionales y, otra consiste en que en ellos se hace provisiones acerca de la cooperación entre las autoridades tributarias nacionales, para evitar, por un lado, la elusión y, por el otro, la evasión fiscal a nivel internacional.²² En adición a esto, se puede decir que estos instrumentos jurídicos han servido también para lograr cierta armonización en el uso de términos específicos en la legislación nacional, por ejemplo: residencia, establecimiento permanente, precios de transferencia, paraísos fiscales.

18 Verdross, Alfred, *Derecho internacional público*, sexta edición segunda reimpresión, s. l., Aguilar S. A. Ediciones, 1980. pp. 172 y 173.

19 El monismo moderado se explica por la inclinación de un país en concebir al sistema jurídico como uno solo, en el que prevalece el derecho internacional sobre el derecho nacional infra constitucional, pero las normas de derecho interno contrarias a las internacionales no quedan derogadas automáticamente por éstas, sino que solamente quedan inaplicables hasta que el país modifique o derogue la normativa por medio de sus propios mecanismos.

20 Según moderna doctrina del derecho internacional, los sujetos de esta disciplina son: los estados, las organizaciones internacionales, las comunidades de Estados, las organizaciones no gubernamentales internacionales, y las personas naturales o jurídicas de todos los países del mundo.

21 En opinión de Germán Ramírez Bulla: “...desde hace más de quinientos años los tratados, en muchas ocasiones, han sido la alternativa válida y constructiva que sustituye el poder de la fuerza por el valor de la razón del diálogo, sobre la base de la voluntad que motiva a conciliar las diferencias en la mesa de negociaciones, para que luego de la firma de los convenios y de conformidad con su propio ordenamiento los Jefes de Estado ratifiquen lo acordado.”

22 Entendida como la acción que permite reducir la base imponible mediante operaciones que no se encuentran expresamente prohibidas por disposiciones legales o administrativas, siendo un medio que utiliza el deudor tributario para reducir la carga tributaria, sin transgredir la ley ni desnaturalizarla. Que consiste en sustraerse al pago de un tributo que legalmente se adeuda, constituyéndose en toda acción u omisión dolosa, violatoria de las disposiciones tributarias, destinada a reducir total o parcialmente la carga tributaria en provecho propio o de terceros. Véase, al respecto, Juan F. Jaramillo, “La doble tributación internacional y el control tributario: el papel de los convenios internacionales”. Ramírez Bulla, Germán, *Política Exterior y Tratados Públicos*, Bogotá, Universidad Externado de Colombia, 1999, pp. 475 y 476.

Entre los objetivos que es factible atribuir a los acuerdos y convenios tributarios se encuentran los siguientes: eliminar los obstáculos que representa la doble imposición internacional para el avance en las relaciones económicas entre los estados contratantes, así como aclarar, uniformar y confirmar la situación fiscal de los contribuyentes (normalmente residentes) en cada Estado en donde realizan actividades de comercio, industria, finanzas u otro tipo. Estos instrumentos regulan el marco impositivo aplicable a los hechos imponibles realizados en un determinado ámbito espacial internacional y, distribuyen el poder tributario entre los estados para eliminar en casos concretos el exceso de gravamen, para beneficio del contribuyente.²³

3. COSTUMBRE DE DERECHO INTERNACIONAL

La costumbre funciona en la práctica como fuente subsidiaria del derecho internacional, está contemplada en el art. 38.1.b. del ETIJ. Se trata de las normas consuetudinarias surgidas de una práctica o usanza general, por esta razón la costumbre puede cambiar conforme pasa el tiempo y según el lugar o ámbito geográfico (continental, regional, binacional) en donde aquella práctica se realiza. La imprecisión y la lentitud en manifestarse pueden ser dos de sus atributos naturales. La costumbre internacional puede ser la base de derechos y de obligaciones entre estados, siempre y cuando no afecte los derechos soberanos; tiene como objeto el comportamiento de los estados y de otros sujetos del derecho internacional entre sí.

Esta fuente importante de la materia posee dos elementos, el primero, la práctica o *diuturnitas*, constituido por un cierto número de actos o precedentes, suficientemente reiterados y ocurridos en el medio internacional, convencionalmente ligados los unos a los otros (*consuetudo*); el segundo, la convicción (*opinio juris sive necessitatis*), que es el elemento psicológico que permite entender que tales actos reiterados corresponden a la ejecución de una obligación jurídica.²⁴

Uno de los elementos determinantes de la costumbre es su carácter obligatorio, verbigracia: las inmunidades diplomáticas, la regla *pacta sunt servanda*, la responsabilidad internacional, el reconocimiento y la sucesión de estados, partiendo de esto, no se la puede confundir, por ejemplo, con actos de cortesía, de oportunidad o de tradición, como son los usos en el mundo del protocolo. Sin embargo,

23 Mercedes Fuster Gómez, *La doble imposición internacional en las inversiones directas en el exterior de empresas españolas*, pp. 162 y 163.

24 Camargo, Pedro Pablo, *Tratado de Derecho Internacional Público*, pp. 187 y 188; en el mismo sentido, Monroy Cabra, Marco, *Derecho Internacional Público*, tercera edición, Santa Fe de Bogotá, Temis S.A., 1995, p. 47. Véase también, Pastor Ridruejo, José A., *Curso de Derecho Internacional Público y Organizaciones Internacionales*, pp. 69 - 81.

la obligatoriedad de la costumbre internacional reside en la voluntad soberana de los estados.

Cuando Claudio Sacchetto se refiere con autoridad al art. 38.1.b. TPJI, lo hace en los siguientes términos: “La particularidad del ordenamiento internacional está dada por el hecho de que una de las fuentes (cualitativamente) más significativa es una fuente no escrita: la costumbre internacional, que repite las mismas características de la costumbre interna (*diuturnitas e opinio iuris sive necessitatis*)”,²⁵ agrega que: “el comportamiento no debe derivar de razones de cortesía, ética u otras razones similares”, orientación que ha sido asumida por la Corte Internacional de Justicia en varias sentencias.²⁶

La costumbre en derecho internacional tiene una importancia enorme, a tal punto que en criterio de Marco Monroy Cabra, puede afirmarse que todo el derecho de gentes general que rige en la comunidad de estados está formado por normas consuetudinarias y principios generales de derecho; curiosamente añade que no existe un derecho internacional convencional y, que muchas de las normas universales contenidas en los tratados son precisamente costumbres codificadas o recogidas en ellos;²⁷ en sentido similar opina Rizzo Romano: “Gran parte del Derecho Internacional General que rige en la Comunidad Internacional es de carácter consuetudinario o integrado por principios generales del Derecho. Lamentablemente –hasta ahora– no existe ningún Tratado internacional que haya sido aceptado por todos los Estados que integran esa comunidad”.²⁸ Al respecto, nos parece que por más que el derecho internacional tenga un evidente sustrato consuetudinario, no es su único componente y que no cabe desconocer la existencia de una disciplina jurídica especializada, que posee gran desarrollo en la sociedad internacional. Podría decirse inclusive, que esta realidad no es patrimonio del derecho internacional, ya que mucho del mundo del Derecho deviene de la práctica social de los sujetos que regula.

Por su amplitud en la recepción, pueden distinguirse tipos de costumbre, así por ejemplo: generales o universales, son las que obligan a todos los estados y sujetos de derecho internacional; regionales, locales y bilaterales, alcanzan ámbitos más restringidos, pudiendo incluso originar la oposición de criterios en un momento dado en torno a un caso concreto.

25 Sacchetto, Claudio, “Las fuentes del derecho internacional tributario”, p. 38.

26 Claudio Sacchetto refiere como sustento de su opinión las sentencias de la Corte Internacional de Justicia de: 20 de febrero de 1969 sobre la cuestión de la delimitación de la plataforma continental del Mar del Norte; 3 de junio de 1985, referida a la delimitación de la plataforma continental entre Libia y Malta; 27 de junio de 1986 sobre las actividades militares y paramilitares contra Nicaragua. Sacchetto, Claudio, “Las fuentes del derecho internacional tributario”, cit., p. 39.

27 Monroy Cabra, Marco, *Derecho Internacional Público*, pp. 47 y 48.

28 Rizzo Romano, Alfredo, *Derecho Internacional Público*, tercera edición, Buenos Aires, Editorial Plus Ultra, 1994, p. 68.

Conforme hemos señalado, la costumbre exige que las condiciones de cada caso se hayan observado en el tráfico jurídico internacional durante considerable lapso y, en un amplio número de países, así como la convicción de que se trata de una obligación de carácter jurídico y no únicamente moral o religioso. A la sazón, se ha sostenido con acierto que ambos requisitos elaborados en el derecho romano y canónico para el nacimiento de la costumbre, deben servir como exigencias para la existencia de la costumbre en el DIT.²⁹

Estimamos que en materia de fiscalidad internacional existe menos campo para la costumbre que en otras a causa de la evidente dinámica de la legislación tributaria, y por la fuerte influencia que usualmente tienen las administraciones tributarias en los presupuestos de hecho formulados en las leyes de impuestos de los países, lo que a su vez depende muchas veces de las necesidades de índole financiera de los estados. Habrá de tomarse en cuenta además que esta rama jurídica está en franca formación y no ha alcanzado una madurez suficiente como son los casos del derecho penal y del derecho civil.

Sin embargo, puede citarse como caso de costumbre en la fiscalidad internacional las exenciones a los representantes diplomáticos,³⁰ según los arts. 23, 28, 34 y 36 de la Convención de Viena sobre Relaciones Diplomáticas (CVRD), del año 1961³¹ y, según los arts. 32, 39, 49, 50, 51, 60, 62, y 66 de la Convención de Viena sobre Relaciones Consulares (CVRC), del año 1965,³² así como a las franquicias que se conceden en el ámbito arancelario a los viajeros, respecto a los efectos personales. Por cierto, derivación del derecho de gentes y concretamente del derecho consuetudinario es también la CVDT,³³ aplicable a los tratados internacionales que suscriban los estados entre ellos sobre cualquier materia, incluida la tributaria.³⁴

29 Buhler, Ottmar, *Principios de Derecho Internacional Tributario*, cit., pp. 52 y 53.

30 Villegas, Héctor, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, cit., p. 612.

31 En Ecuador, Decreto Supremo 1647, publicado en el RO 376, del 18 de noviembre de 1964. Véase, además, Endara, Iván José, *Análisis de la Convención de Viena*, Quito, Ediciones Culturales UNP S. A., 1985, pp. 66 y 67, 75 - 83.

32 En Ecuador, Decreto Supremo 2830, publicado en el *Registro Oficial* 472, del 5 de abril de 1965.

33 Según el dictamen del Tribunal de la Haya en el caso *Namibia*, de 21 de junio de 1971: "Las reglas de la Convención de Viena sobre el Derecho de tratados referentes a la terminación de un tratado violado (adoptadas sin oposición) pueden ser consideradas en muchos aspectos como una codificación del Derecho Consuetudinario existente en este campo.". Véase al respecto, CIJ, *Recueil*, 1971, p. 47.

34 Camargo, Pedro Pablo, *Tratado de Derecho Internacional Público*, cit., pp. 166 y 167, al referirse a las tareas desarrolladas por la Comisión de Derecho Internacional de la Organización de Naciones Unidas, dice: "Desde 1949 la Comisión se ocupó de la codificación del llamado derecho de los tratados, rama especializada del derecho internacional. En 1959, en su proyecto de "código de carácter general", la Comisión expresó: "En resumen, el derecho de los tratados no es de origen convencional, pero forma parte del derecho internacional consuetudinario". En 1962 la Comisión cambió de opinión y concluyó que "la codificación del derecho de los tratados mediante una convención multilateral proporcionaría a todos los nuevos Estados una ocasión para participar directamente, si así lo quisieran, en la formulación del derecho". "Después de las deliberaciones de la Sexta Comisión sobre el informe de la Comisión, la Asamblea General convocó en 1966 una conferencia internacional de plenipo-

El Ecuador ratificó la CVDT el año 2003, pese a haberla suscrito más de cuatro décadas antes, situación que no ha impedido que en buena medida el Estado haya respetado los principios del derecho internacional en las relaciones con sus pares o, con otros sujetos de esta disciplina jurídica (*law of nations*). Esto se debe a que la Convención encarna una codificación de las costumbres de derecho internacional general, reflejo de la práctica estatal por muchos años, de allí que es aplicable incluso a estados que no forman parte de ella.

Para cerrar este acápite destacamos que Pastor Ridruejo plantea que los comportamientos unilaterales de los estados también pueden crear costumbre como fuente del derecho internacional; a la sazón señala tres supuestos independientes fundamentados en el principio esencial de la buena fe: actos unilaterales en sentido propio, el *estoppel*, la aquiescencia,³⁵ cita además como otra fuente del derecho internacional la codificación oficial o por vía de tratados,³⁶ y la equidad de conformidad con el art. 38.2. del ETIJ.³⁷

4. LOS PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO

Para la mejor comprensión de este tópico conviene revisar lo que ha opinado Manuel Díez de Velasco, él sostiene que un principio no es una regla jurídica sino que subyace a ella, y explica su causa o razón; explica el porqué y para qué de una o más reglas. Agrega que aunque los principios subyacen a las reglas, su identificación y formulación se establece por inducción a partir de éstas, así las reglas son su fuente de producción y también de conocimiento. Dice además que: “la relación entre principios y reglas no es rígida pero sí compleja, porque un principio puede convertirse en norma o regla sin alterar su contenido. En suma, la distinción entre principios y reglas no es material sino formal”.³⁸

Lo cierto es que la sociedad internacional ha acudido a los principios generales del derecho como medio auxiliar de interpretación y aplicación del derecho internacional, no como fuente en estricto sentido, debido a los vacíos dejados por las

tenciarios para considerar el derecho de los tratados e incorporar los resultados de su labor en una convención internacional. La Conferencia de las Naciones Unidas sobre el derecho de los tratados, que celebró en Viena dos períodos de sesiones, aprobó el 23 de mayo de 1969 la Convención de Viena sobre el derecho de los tratados y dos declaraciones adicionales y cinco resoluciones.” Véase Pastor Ridruejo, José A. *Curso de Derecho Internacional Público y Organizaciones Internacionales*, pp. 87 - 137.

35 Véase Pastor Ridruejo, José A. cit. pp. 144 - 151.

36 Véase Pastor Ridruejo, José A., cit. pp. 138 - 143.

37 Véase Pastor Ridruejo, José A., cit. pp.160 - 164.

38 Díez de Velasco, Manuel, *Instituciones de Derecho Internacional Público*, undécima edición, Madrid, Tecnos, 1997, p. 103.

dos fuentes principales: tratados y costumbre.³⁹ En vista de la interpretación dada a esta fuente en la codificación del Estatuto de la Haya de 1922-1945, respecto a las dos últimas, se la considera provista solo de valor marginal.

Recordemos que el art. 38.1.c. del TPJI refiere a los principios generales del derecho reconocidos por las naciones civilizadas, por lo que podría pretender el desconocimiento infundado de las denominadas naciones bárbaras y de sus reglas jurídicas de gobierno.

Los tribunales internacionales no se han manifestado aún acerca de la naturaleza, contenido y alcance de los principios generales del derecho,⁴⁰ aunque en ocasiones los han aludido expresamente.⁴¹ Empero, en la doctrina se han producido múltiples posiciones que tratan de explicar su esencia,⁴² de entre ellas adherimos a la que los identifica con los principios de derecho natural, lo que permite explicar toda la producción jurídica en función del bienestar del ser humano. Por esta razón, si se explica todo el entramado del derecho internacional como consecuencia de la necesidad de velar por los derechos humanos, por estar sustentado en principios y en valores universales, resulta obvio que tales fundamentos aplicados al ámbito tributario, abogarían, sobre todo, por el respeto a los derechos económicos y sociales de los contribuyentes y administrados.

Afirma con razón Sacchetto que el recurso a los principios generales del derecho constituiría una suerte de *analogía iuris* destinada a colmar las lagunas de derecho convencional y consuetudinario; refiere así mismo que doctrina autorizada ha defendido que deben darse dos condiciones para que ciertos principios estatales se apliquen a título de principios generales del derecho internacional, la una, que estos principios existan y sean aplicados uniformemente en la mayor parte de los estados, la otra, se requiere que sean sentidos como obligatorios y necesarios incluso desde la óptica del ordenamiento jurídico internacional. Califica a los principios generales de derecho reconocidos por las naciones civilizadas como una categoría *sui generis* de normas consuetudinarias internacionales, respecto de las cuales la *diuturnitas* viene dada por su previsión y aplicación uniformes por los estados en sus respectivos ordenamientos. Añade que en materia tributaria el problema sobre

39 Kelsen, Hans, *Principios de Derecho Internacional Público*, Buenos Aires, Editorial El Ateneo, 1965, p. 262, solo consideró la existencia de un doble derecho, el convencional y el consuetudinario, señaló que: "...se supone que estos principios generales de derecho son la fuente supletoria del Derecho Internacional a aplicar si las otras dos –tratado y costumbre– no pueden ser aplicadas".

40 Camargo, Pedro Pablo, *Tratado de Derecho Internacional Público*, cit., p. 190.

41 Véase, Díez de Velasco, Manuel, *Instituciones de Derecho Internacional Público*, pp. 105 y 106, quien cita casos de la jurisprudencia arbitral, del Tribunal Internacional de Justicia con sede en La Haya, y del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas.

42 Pedro Pablo Camargo, por ejemplo, explica que Cheng, al examinar las minutas de discusión respecto del art. 38 del Estatuto llegó a la conclusión de que sus redactores solo pretendieron darle un nombre a la parte del derecho internacional que no es costumbre y tratados internacionales. Camargo, Pedro Pablo, *Tratado de Derecho Internacional Público*, cit., p. 192.

los principios internacionales se especifica en la búsqueda de los límites de derecho internacional general a la potestad normativa de los estados.⁴³ Concordamos especialmente con la última parte expuesta por el autor, y solo agregamos que tal función del ordenamiento jurídico internacional fundamentada en principios generales del derecho se explicaría sobre todo cuando el régimen tributario atente contra los derechos de los administrados y contra los principios constitucionales de la tributación. Según esto existe un vínculo fuerte entre los principios generales del derecho y los derechos de la persona humana, física o natural.

Es indudable que los principios generales del derecho permiten a los tribunales internacionales evacuar todos los casos puestos en su conocimiento –siempre y cuando se entienda que lo que no ha sido delegado al derecho internacional es exclusivo de la jurisdicción soberana estatal–, ya que con aquellos se puede colmar cualquier laguna jurídica existente, crear derechos y hasta garantías para los mismos.

Para dilucidar los problemas de la fiscalidad internacional, pueden considerarse principios generales del derecho, entre ellos los siguientes: *pacta sunt servanda* o “los tratados deben ser observados fielmente y de buena fe”; *lex posterior derogat legi priori* o “ley posterior deroga a la ley anterior”. Es curioso que estos dos casos tratan sobre principios del derecho privado factibles de aplicar también dentro del derecho público. En cambio, el que “no cabe fundarse en negocios jurídicos ilícitos para formular pretensiones” –un principio del derecho civil– prácticamente no rige en derecho tributario, pues en este último domina la convicción de que beneficios de esta naturaleza no pueden privilegiarse fiscalmente. El principio romano *in dubio contra fiscum* difícilmente puede aplicarse como principio general del derecho tributario internacional, sobre todo, porque su aplicabilidad era ya cuestionada en el mismo derecho romano y, añadiríamos, debido a la entendida indisponibilidad de la deuda tributaria –sin perjuicio de los problemas constitucionales que esta posición acarrearía, ya que en la actualidad la defensa por los derechos humanos se sobrepone, no solo a los intereses de los privados, sino inclusive a los del poder público–; en cambio, perfectamente aplicable en esta materia es el principio del “efecto perjudicial de la oposición a los actos propios anteriores” o *venire contra factum proprium*, proveniente también de la doctrina romana.⁴⁴

Los principios generales del derecho se originan en los diversos ordenamientos jurídicos estatales, pero en lo internacional, sin la menor intervención del derecho interno sino con la activa participación estatal. En criterio de B. Conforti, deben darse dos condiciones para que ciertos principios estatales sean aplicables a título de principios generales del derecho internacional, la primera, que existan

43 Sacchetto, Claudio, “Las fuentes del derecho internacional tributario”, cit., p. 39.

44 Buhler, Ottmar, *Principios de Derecho Internacional Tributario*, cit., pp. 55 y 56.

y se apliquen uniformemente en la mayor parte de los estados; y, la segunda, que sean considerados como obligatorios y necesarios, incluso desde el punto de vista del ordenamiento internacional

Revisaremos a continuación algunos principios generales del derecho aceptados por la comunidad internacional, los cuales pueden tener recepción afortunada para la resolución de los conflictos surgidos en el vasto campo de la fiscalidad internacional.

4.1. Principio *pacta sunt servanda*

Este prolegómeno expresa que los tratados deben ser observados fielmente, que obligan a las partes y deben ser cumplidos por ellas de buena fe, entendiéndose por “Parte” un Estado que ha consentido en obligarse por un tratado y con respecto al cual está en vigor. Según este principio, ninguna de las partes podrá invocar disposiciones de su ordenamiento jurídico interno como justificación del incumplimiento de un tratado.⁴⁵ Este principio es de origen consuetudinario, consta recogido por el art. 26 de la CVDT.⁴⁶

Se ha dicho que se trata de un principio latino consagrado en la época del Imperio Romano como compromiso de estados que aceptaron libremente según su voluntad, por lo que resultan conminados a cumplir. No es un principio absoluto, ya que entre sus excepciones se cuentan al menos las siguientes: en primer término, *imposibilidad física*, cuando las condiciones físicas en la aplicación del tratado no posibilitan el cumplimiento, por virtud de esta excepción un tratado válido anteriormente deja de serlo; en segundo término, *imposibilidad moral*, cuando la ejecución del pacto pone en peligro la existencia misma del Estado; es decir, en el caso de esta excepción es posible el cumplimiento práctico de la obligación, pero no lo es desde el punto de vista moral; en tercer término está *la cláusula Rebus sic stantibus*; en último término se considera la *ruptura unilateral* del instrumento internacional.

4.2. Principio prohibitivo del abuso del derecho

Principio relacionado con la aceptación que hacen las personas de la vida que la sociedad impone para el ejercicio de sus derechos y obligaciones, la represión al egoísmo, la mala fe, la desidia y hasta a meras inadvertencias que podrían ser

⁴⁵ Rizzo Romano, Alfredo, *Derecho Internacional Público*, cit., p. 62.

⁴⁶ El art. 26 de la CVDT determina: “Pacta sunt servanda. Todo tratado en vigor obliga a las partes y debe ser cumplido por ellas de buena fe.”

triviales si no fueran causa de daños infringidos a terceros. Siempre el abuso del derecho se presenta en el ejercicio o, lo que es lo mismo, al activar un derecho subjetivo, para esto, se debe diferenciar el derecho como norma, del derecho como potestad o facultad deducidas del ordenamiento jurídico positivo. Respecto a este principio, aún en la actualidad se discute si lo correcto es hablar de abuso del derecho o de abuso de un derecho.⁴⁷

Relacionado con este principio y la materia tributaria operaría un ejemplo en el cual el derecho de propiedad antes que prevalecer, cede o mengua frente a la necesidad de materializar unas determinadas contribuciones para el mantenimiento del Estado y, para la convivencia pacífica en sociedad, toda vez que la tributación –especialmente a través de impuestos directos y progresivos– en ordenamientos constitucionales modernos, viene marcada con orientación solidaria y redistributiva, lo que garantizaría un grado de satisfacción de necesidades sociales.

4.3. Principio de prescripción adquisitiva

Fundado en el reconocimiento general de los estados, de un hecho determinado, por ilícito que fuese su origen. Por ejemplo, a la prescripción adquisitiva en el derecho internacional se la puede definir como la adquisición de la soberanía de un territorio por el ejercicio continuado y pacífico de ella sobre él por parte de otro Estado. Los elementos de la prescripción adquisitiva son la existencia de un despliegue de la autoridad estatal con relación a un territorio y, que esta autoridad se ejerza a título soberano.⁴⁸

Hay que recordar al respecto, que uno de los elementos del Estado es el territorio y, que sobre éste, aquel despliega su poder manifestado en disposiciones jurídicas creadas y aplicadas conforme a derecho, tal cual sucede justamente con las normas jurídico tributarias.

4.4. Principio del respeto a los derechos adquiridos

Está admitido en forma universal que los cambios territoriales no pueden menoscabar los derechos adquiridos. Se trata de un principio general que no solo forma parte del derecho de gentes, sino del Derecho como ciencia amplia y universal. Precisamente, se trata de una de las mayores dificultades del ordenamiento que rige las mutaciones territoriales, la reglamentación de los problemas derivados

47 *Enciclopedia Jurídica Omeba*, t. I, Buenos Aires, Driskill S. A., 1990, pp. 124 - 136.

48 *Enciclopedia Jurídica Omeba*, t. XXII, cit., pp. 893 - 900.

de la coexistencia de dos órdenes jurídicos sucesivos, el del Estado predecesor y el del Estado sucesor.

Este principio tiene su propio campo de aplicación, según la naturaleza de los bienes invocados, así puede distinguirse algún caso excepcional, según el cual basado en el derecho interno del Estado que cede el territorio, los derechos públicos adquiridos antes del cambio de soberanía, verbigracia, el derecho de nacionalidad escapa a la regla del respeto a los derechos adquiridos. No sucede lo mismo cuando al contrario, ante el mismo evento señalado los derechos patrimoniales privados gozan de protección particular, quedan intactos con el cambio de soberanía, por esto se protegen todos los derechos de propiedad, corpóreos o incorpóreos, de una persona física o moral susceptibles de ser avaluados pecuniariamente: derechos personales originados en un contrato y derechos reales propiamente dichos.⁴⁹ En el campo tributario, concretamente respecto a la aplicación del impuesto sobre la renta, ante la cesión del territorio de un Estado a favor de otro, ocurre que el primero –Estado cedente– perdería su derecho a hacer efectiva la referida contribución desde el momento que deja de tener soberanía sobre el territorio que antes le pertenecía, con lo cual no sería viable respetar el principio de *marras*; mientras que el segundo –Estado cesionario– podría adquirir el derecho al crédito tributario, por ejemplo, en el caso de un impuesto patrimonial que grave la propiedad inmobiliaria, crear uno nuevo o modificar el que antes existía.

4.5. Principio del respeto a la independencia de los estados

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

La problemática en torno a los denominados “paraísos fiscales” –zonas de preferente o nula tributación–, coloca sobre la mesa de discusión los criterios acerca de la independencia o autonomía de los estados nacionales para definir la estructura y los elementos de los ordenamientos impositivos, por esta razón la

⁴⁹ Rousseau, Charles, *Derecho Internacional Público*, tercera edición, Barcelona, Ariel, 1966, pp. 273 y 274.

soberanía fiscal puede expresarse a nivel internacional a través de una política tributaria –con su consecuente ordenamiento– condescendiente con afanes de lograr un régimen impositivo nacional gravoso para las personas o, todo lo contrario, lo que dependerá de la voluntad unilateral y suprema del Estado. De manera similar sucede con los tributos aplicables en las operaciones de comercio exterior, los cuales normalmente están regulados sin límite en leyes estatales, pero que ulteriormente son adoptados y gestionados de otra forma en acuerdos internacionales de liberalización económica o integración.

4.6. Principio de primacía del derecho internacional sobre la ley estatal

Es un principio que sirve para afirmar doctrinariamente dentro de una construcción unitaria del orden jurídico la prevalencia del derecho internacional como solución única capaz de ofrecer, a manera de categoría lógica, un conjunto de respuestas incontrovertibles a los numerosos problemas derivados de la convivencia internacional. De las teorías que sobre este particular se han construido prevalece en la práctica la tesis monista pero en un sentido moderado, la que concibe al derecho internacional en general y al nacional como partes de un solo ordenamiento jurídico, solo que dentro de esta unidad, el último por medio de la Constitución define el lugar que ocupará el primero en el sistema de fuentes jurídicas. Una situación diferente ocurre respecto a los instrumentos internacionales de derechos humanos que cada vez más son considerados parte del denominado bloque de constitucionalidad, lo que les dota de un valor similar al de la norma suprema.

Como consecuencia del reconocimiento de la primacía –que no supremacía, atributo reservado solo para la Constitución– del derecho de gentes sobre la ley estatal, automáticamente es posible el reconocimiento de la naturaleza jurídica de los estados extranjeros⁵⁰ y de las diversas organizaciones internacionales. Resulta claro que los convenios contra la doble imposición no son instrumentos de derechos humanos, empero tienen relación con algunos derechos económicos, y se aplican con preeminencia a las leyes y demás normativa interna.

Reiteramos que es deseable que la norma suprema en cada caso defina el tipo de relación que el ordenamiento nacional tendrá con el derecho internacional, por ejemplo, a la luz de la Constitución del Ecuador caben al menos dos cuestiones para considerar, en la actualidad el derecho internacional no concerniente a Derechos Humanos tiene rango supralegal pero infraconstitucional, en cambio, los instrumentos internacionales referidos a derechos de las personas naturales poseen rango constitucional, forman parte del “bloque de constitucionalidad”.⁵¹

50 *Enciclopedia Jurídica Omeba*, t. VII, cit., pp. 539 - 555.

51 Véanse al respecto los arts. 424 y 425 de la CRE.

4.7. Principio *rebus sic stantibus* o cambio esencial de circunstancias

En muchas ocasiones los estados se han desligado de las obligaciones contractuales contenidas en tratados suscritos invocando el art. 62 de la CVDT, que expresa lo siguiente:

Un cambio fundamental en las circunstancias ocurrido con respecto a las existentes en el momento de la celebración de un tratado y que no fue previsto por las partes no podrá alegarse como causa para dar por terminado el tratado o retirarse de él, a menos que por una parte, la existencia de estas circunstancias constituyera una base esencial del consentimiento de las partes en obligarse por el tratado; y, por otra, que este cambio tenga por efecto modificar radicalmente el alcance de las obligaciones que todavía deban cumplirse en virtud del tratado.

Indudablemente este principio puede tener aplicación en materia de los problemas de la fiscalidad internacional, por ejemplo, cuando opera la adopción de una ley estatal que cambia a fondo el régimen del impuesto sobre la renta. Obviamente, para la aplicación de este principio ha de analizarse caso por caso, sin dejar de considerar el papel que tiene el principio *pacta sunt servanda*, tal como quedó explicado más arriba.

4.8. Principio prohibitivo del enriquecimiento sin causa

Sumariamente, este principio se refiere al enriquecimiento injusto o ilegítimo; se trata de un principio del derecho privado contemplado en las legislaciones de muchos países y, que ha logrado gran aceptación y vigencia en el mundo jurídico, debido a la relación directa que tiene con el obrar moralmente y con sometimiento a las leyes. El hecho de no pagar las contribuciones previstas legalmente, puede conducir al enriquecimiento por fuera de la ley, configurándose una falta que por lo general se encuentra proscrita en los ordenamientos jurídicos actuales, como: enriquecimiento ilícito y defraudación –tipos penales establecidos en los arts. 279 y 298 del Código Orgánico Integral Penal (COIP) ecuatoriano–, fraude a la ley tributaria, evasión tributaria o elusión tributaria.

El principio en cuestión posee una connotación nacional y extraterritorial, así como una especial significación para la material tributaria, por esto se explica que la doctrina venga trabajando dinámicamente y con fortuna los fundamentos del derecho penal tributario, aplicable a los ilícitos cometidos por los contribuyentes, precisamente una muestra de esta realidad actual es la legislación penal del Ecuador a partir del COIP de 2014. Por lo demás, la suscripción de convenios contra

la doble imposición, que contienen cláusulas y dispositivos idóneos para luchar contra la evasión fiscal internacional, coadyuva claramente al cumplimiento efectivo de este prolegómeno.

4.9. Principio de indemnización por actos ilícitos o violatorios de un compromiso

Por virtud de este principio admitido en la práctica internacional, la víctima ha de quedar en el mismo estado en que se encontraría si el acto perjudicial no se hubiere producido, de tal forma que en lo posible, la reparación o indemnización que opere debe ser equivalente al perjuicio causado. Al efecto, se ha señalado ya hace mucho tiempo que la reparación no debe ser inferior ni superior al perjuicio y, que la justa compensación implica el restablecimiento completo del *statu quo*.⁵²

La aplicación de este prolegómeno sería posible también en los casos en los cuales los estados incumplen las previsiones de un convenio o acuerdo vigente para evitar la doble tributación o, del ordenamiento jurídico comunitario o supranacional, sea éste originario o derivado. En este último escenario el tribunal supranacional podría declarar, por ejemplo, el incumplimiento del derecho de la comunidad en materia de doble imposición –Decisión 578 de la Comunidad Andina–, evento que daría lugar a que un particular afectado demande ante el Estado incumplidor el resarcimiento de daños y perjuicios originados por su conducta anómala. En la integración europea el Tribunal de Justicia tiene entre sus competencias la de sustanciar demandas por responsabilidad extracontractual de los estados,⁵³ mientras que en la CAN el inconveniente se resolvería según lo prescrito en los arts. 25 y 31 del Tratado de Creación del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, referidos a la acción de incumplimiento, posible de iniciar en contra de los estados miembros.

4.10. Principio *res inter alios acta*

Según este principio –sustentado en la soberanía estatal–, los tratados solamente crean obligaciones entre las partes intervinientes, por esto, en inicio un tratado no podría obligar a los sujetos que no han participado en él; a partir de este postulado, el acuerdo no crea ninguna obligación para terceros estados. La CVDT se ocupa de este tema en los arts. 34 a 38.⁵⁴

52 Rousseau, Charles, *Derecho Internacional Público*, cit., p. 382.

53 Según los arts. 235 y 288 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea (TCE).

54 “Art.- 34. Norma general concerniente a terceros Estados. Un tratado no crea obligaciones ni derechos

Consecuentemente, respecto a los problemas de la fiscalidad internacional derivaría, por una parte, la imposibilidad de un Estado que no es parte de un convenio contra la doble imposición, de compartir con otro fisco información tributaria de un contribuyente –para concretar tal propósito requeriría la firma previa de un acuerdo– y, por otra parte, la prohibición a quienes no entran en el ámbito subjetivo establecido en los instrumentos internacionales de la materia fiscal –usualmente un residente–, de que se beneficien de las cláusulas del convenio; acerca de este asunto se ocupa la reflexión sobre el abuso de los tratados (*treaty shopping*) y, de las operaciones triangulares que realizan entes societarios relacionados.

Si se tienen en cuenta estos antecedentes, en el ámbito comunitario andino sería dable acuñar, por ejemplo, los términos “abuso de decisión”, evento que ocurriría cuando una persona natural o jurídica pretenda de forma improcedente ser amparada en una disposición jurídica supranacional, asunto relacionado con el ámbito subjetivo de validez del ordenamiento jurídico de la Comunidad Andina.

4.11. Principio *ex consensu advenit vinculum*

Traducido como el principio del consentimiento, base de la obligación jurídica no viciada. Este principio resulta de la estructura de la sociedad internacional, formada principalmente por estados diversos, pero considerados jurídicamente iguales e independientes para tomar la decisión de negociar y suscribir un instrumento internacional. De esta manera, la organización estatal debe conceder volun-

para un tercer Estado sin su consentimiento.” “Art. 35.- Tratados en que se prevén obligaciones para terceros Estados. Una disposición de un tratado dará origen a una obligación para un tercer Estado si las partes en el tratado tienen la intención de que tal disposición sea el medio de crear la obligación y si el tercer Estado acepta expresamente por escrito esa obligación.” “Art. 36.- Tratados en que se prevén derechos para terceros Estados. 1. Una disposición de un tratado dará origen a un derecho para un tercer Estado si con ella las partes en el tratado tienen la intención de conferir ese derecho al tercer Estado o a un grupo de Estados al cual pertenezca, o bien a todos los Estados y si el tercer Estado asiente a ello. Su asentimiento se presumirá mientras no haya indicación en contrario, salvo que el tratado disponga otra cosa. 2. Un Estado que ejerza un derecho con arreglo al párrafo I deberá cumplir las condiciones que para su ejercicio estén prescritas en el tratado o se establezcan conforme a éste.

“Art.- 37. Revocación o modificación de obligaciones o de derechos de terceros Estados. 1. Cuando de conformidad con el artículo 35 se haya originado una obligación para un tercer Estado, tal obligación no podrá ser revocada ni modificada sino con el consentimiento de las partes en el tratado y del tercer Estado, a menos que conste que habían convenido otra cosa al respecto. 2. Cuando de conformidad con el artículo 36 se haya originado un derecho para un tercer Estado, tal derecho no podrá ser revocado ni modificado por las partes si consta que se tuvo la intención de que el derecho no fuera revocable ni modificable sin el consentimiento del tercer Estado.

“Art.- 38. Normas de un tratado que lleguen a ser obligatorias para terceros Estados en virtud de una costumbre internacional. Lo dispuesto en los artículos 34 a 37 no impedirá que una norma enunciada en un tratado llegue a ser obligatoria para un tercer Estado como norma consuetudinaria de derecho internacional reconocida como tal.”

tariamente su consentimiento para dar origen a obligaciones jurídicas de carácter contractual, por esto un Estado resultaría vinculado en un tratado internacional únicamente manifestando la voluntad de formar parte del instrumento y de someterse a él; es una de las formas de expresión que permite identificar la soberanía e independencia en las relaciones exteriores, siempre y cuando se observen las normas que para el efecto rigen en el ordenamiento interno, a partir de lo que dispongan las constituciones, no de otra manera se entiende el art. 27 de la CVDT: “El derecho interno y la observancia de los tratados. Una parte no podrá invocar las disposiciones de su derecho interno como justificación del incumplimiento de un tratado. Esta norma se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 16.” Esta última norma jurídica regula el canje o depósito de los instrumentos de ratificación, aceptación, aprobación o adhesión.

Relacionados con este principio se encuentra dos instituciones muy importantes en la doctrina del derecho internacional, se trata de la “reserva” y la “enmienda”. La primera, permite al Estado en cualquier momento no aceptar por diversas razones ciertas cláusulas de los tratados; el uso o no de la reserva depende de las normas que contenga al respecto el mismo instrumento; mientras que, la segunda, se explica mediante la posibilidad de que cuando un Estado parte de un acuerdo internacional crea que éste ya no es acorde a sus intereses y, no existe la posibilidad de plantear reserva alguna, solicite que se realice una enmienda al instrumento.⁵⁵ Estas figuras reafirman la soberanía de los estados como entidades políticas de autodeterminación. Acerca de este principio puede revisarse los arts. 39 y 40 de la CVDT.⁵⁶

Como la gran mayoría de los convenios para evitar la doble imposición se pactan bilateralmente, existe menor posibilidad de que uno de los estados parte plantee alguna reserva con relación a las cláusulas del instrumento, empero, sería más viable desarrollar procesos de enmienda.

55 Véase Jalk Røbens, Gustavo, “Los Tratados Internacionales”, cit., pp. 127 y 128.

56 Art. 39. Norma general concerniente a la enmienda de los tratados. Un tratado podrá ser enmendado por acuerdo entre las partes. Se aplicarán a tal acuerdo las normas enunciadas en la Parte II, salvo en la medida en que el tratado disponga otra cosa. “Art. 40. Enmienda de los tratados multilaterales. 1. Salvo que el tratado disponga otra cosa, la enmienda de los tratados multilaterales se regirá por los párrafos siguientes. 2. Toda propuesta de enmienda de un tratado multilateral en las relaciones entre todas las partes habrá de ser notificada a todos los Estados contratantes, cada uno de los cuales tendrá derecho a participar: a) en la decisión sobre las medidas que haya que adoptar con relación a tal propuesta; b) en la negociación y la celebración de cualquier acuerdo que tenga por objeto enmendar el tratado. 3. Todo Estado facultado para llegar a ser parte en el tratado estará también facultado para llegar a ser parte en el tratado en su forma enmendada. 4. El acuerdo en virtud del cual se enmiende el tratado no obligará a ningún Estado que sea ya parte en el tratado que no llegue a serlo en ese acuerdo, con respecto a tal Estado se aplicará el apartado b) del párrafo 4 del artículo 30. 5. Todo Estado que llegue a ser parte en el tratado después de la entrada en vigor del acuerdo en virtud del cual se enmiende el tratado será considerado, de no haber manifestado ese Estado una intención diferente: a) parte en el tratado en su forma enmendada; y b) parte en el tratado no enmendado con respecto a toda parte en el tratado que no esté obligada por el acuerdo en virtud del cual se enmiende el tratado.”

4.12. Principio de *jus cogens*

Concierne al respeto de las normas imperativas del derecho internacional general, obligatorias para los estados independientemente de su voluntad. Consta en el art. 53 de la CVDT, ha merecido muchos debates debido a que pone en duda la validez de un tratado (*ius dispositivum*) cuando fuere suscrito contrariando a una norma imperativa del derecho de gentes; además, esta disposición deja en claro que una norma de *jus cogens* solo puede ser modificada por una ulterior de derecho internacional general del mismo carácter. El art. 64 de la CVDT establece que si surgiera una nueva norma imperativa de derecho internacional general, todo convenio existente que esté en oposición con esta norma se convertiría en nulo y concluiría.

Aún hoy la definición de las normas *jus cogens* no ha sido terminada. A manera de muestra sobre este polémico tema se ha expresado con ironía lo que sigue: “El *jus cogens* se vuelve un hechizo mágico, un espíritu flotando por encima de la tierra firme del Derecho Internacional (...) un fantasma sin sangre ni huesos. Este fantasma se conoce: un pretendido <<derecho>>, sin contenido que le dé sentido, sin reglas de procedimiento que le dé vida, sin relación con el Derecho positivo, susceptible de ser invocado no importa a qué fines, sin la menor exigencia de rigor científico, es el viejo derecho natural bajo un nuevo disfraz”; y que: “La validez de las normas imperativas del Derecho internacional general descansa, entonces, en el reconocimiento previo de un orden público internacional. Si se niega la existencia de éste, se niega la existencia de las normas *jus cogens* porque se estaría desconociendo su norma fundante”.⁵⁷

Pese a que evocan cuestiones antiguas, las normas *jus cogens* constituyen una noción relativamente nueva en el derecho internacional,⁵⁸ por ser universales trascienden al derecho consuetudinario con base en el consentimiento de los estados, son parte del derecho internacional general, imperativas, de aplicación *erga omnes* y directamente por los estados. Afectan a cualquier materia acogida en un instrumento internacional, entre ellas, a la que se ocupa de las relaciones entre los sujetos pasivos y activos de la obligación tributaria, de tal forma que los convenios para enfrentar la doble imposición no se sitúan al margen de las prescripciones *jus cogens*.

57 Pizzolo, Calogero, *Globalización e integración. Ensayo de una teoría general*, Buenos Aires, EDIAR, 2002, pp. 82 y 83.

58 Michel Virally considera que “la aparición del *ius cogens* depende de un nivel de desarrollo histórico de la sociedad internacional que le confiere una cohesión, unidad y homogeneidad suficientes para que se lleve a cabo un acuerdo general entre todos sus miembros acerca de algunas concepciones éticas comunes y para que la concientización de los intereses comunes se vuelva lo bastante fuerte para ser apremiante. Aquí se trata de un mínimo que constituye un umbral, además muy difícil de definir a priori, más acá del cual la idea de *jus cogens* no puede aparecer en el derecho positivo.” Virally, Michel, *El devenir del derecho internacional*, México, trad. Eliane Cazenave Tapie Isoard, Fondo de Cultura Económica, 1998, p. 165, 181, 182.

Existen otros principios que pueden afectar a los instrumentos internacionales contra la doble imposición, entre ellos están, por ejemplo: principio de extensión de un tratado o acuerdo internacional ante la violación del mismo; principio *nemo plus iuris transferre potest quam ipso habet* o “nadie puede transferir mayores derechos de los que posee”; principio *res iudicata pro veritate habetur* o “la cosa juzgada se tiene por verdad” y, principio de continuidad jurídica de los estados.

También existe un conjunto de principios de diversa naturaleza, subyacentes al Derecho de la fiscalidad internacional y a los convenios sobre la materia, como los siguientes: equidad y justicia, neutralidad y eficiencia, promoción de relaciones económicas, comercio e inversión mutuos, prevención de la evasión fiscal, reciprocidad.⁵⁹ A los cuales habrá que agregar todos los principios constitucionales tributarios de los estados que comparecen a la celebración de un acuerdo contra la doble imposición, más otros propios del ordenamiento jurídico comunitario andino, como los de primacía, aplicabilidad directa e inmediata y, efecto directo. En el caso del Ecuador, el art. 300 de la Constitución refiere varios principios que rigen el régimen tributario –aunque pensamos que algunos son pertinentes sobre todo a la gestión de los tributos–, así establece los siguientes: generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria.

5. FALLOS O DECISIONES JUDICIALES (JURISPRUDENCIA INTERNACIONAL)

El art. 38.1.d. del ETIJ alude a las decisiones judiciales y a las enseñanzas de los publicistas como medios subsidiarios para la determinación de las normas de derecho internacional; constituyen medios auxiliares para la interpretación y aplicación de las reglas convencionales o consuetudinarias del derecho internacional, sin perjuicio de lo que dispone el art. 59 del ETIJ: “la decisión de la Corte no es obligatoria sino para las partes en litigio y respecto del caso que ha sido decidido”. Sobre la temática no existe jurisprudencia internacional obligatoria o *erga omnes*.

La disposición últimamente referida, no alude a la jurisprudencia de los tribunales internacionales, ni que la acumulación de decisiones uniformes de los tribunales de los estados puede constituir prueba de una costumbre internacional, ya que estos solo gozan de competencia interna o territorial, no se trata pues de órganos estatales autorizados para expresar criterio jurídico obligatorio respecto de cuestiones internacionales.⁶⁰

Hay que recordar ahora la definición clásica de “jurisprudencia” –en el sentido riguroso de prudencia del derecho–, como la ciencia de lo justo y de lo injusto

⁵⁹ Véase en este sentido, Rohatgi, Roy, *Principios básicos de tributación internacional*, cit., pp. 41 - 49.

⁶⁰ Camargo, Pedro Pablo, *Tratado de Derecho Internacional Público*, cit., p. 193.

por medio del conocimiento de todas las cosas humanas y divinas. Esta noción colabora para la interpretación idónea del derecho tributario internacional, precisamente cuando lo justo jurídico, determinado prudencialmente, adquiere un estatuto propio entre la virtud de la justicia y las exigencias de la politicidad natural del hombre, concretada en el bien común,⁶¹ y para el propósito que interesa, este bien colectivo es el que en último término persiguen el contribuyente y el Estado, el primero, realiza erogaciones para proveer al presupuesto estatal y, el segundo, cumple su misión mediante la gestión de los bienes y los servicios para servir a las necesidades públicas, dentro de un marco jurídico establecido. Observado globalmente el fenómeno financiero, esto es desde la óptica de los ingresos y desde la proyección de los egresos (calidad en el gasto público, redistribución de la riqueza), se concretaría en alta medida la justicia en la imposición.

Casi la generalidad de tratadistas se refiere con propiedad a “jurisprudencia internacional”, como aquella que comprende todo tipo de decisiones jurisdiccionales, incluso los laudos arbitrales que constituyen un importante medio auxiliar.⁶² Al respecto, se ha dicho también que: “Y si bien los juristas anglosajones no se han apartado fundamentalmente de esta etiología, en la ciencia jurídica internacional y en la continental indica dicho vocablo el conjunto de reglas jurídicas que se desprenden de las decisiones judiciales”.⁶³ Entonces, las decisiones de jueces y árbitros son también fuentes del derecho internacional, ya que la jurisprudencia no se limita a ayudar a la resolución de un problema según precedentes y normas jurídicas determinadas, sino que sirve también para aplicar los principios generales del derecho, todo por medio de la utilización correcta de al menos los cuatro métodos tradicionales de interpretación del derecho legados por Savigny, a saber: gramatical, exegético o literal, sistemático, finalista o teleológico, histórico evolutivo.

Más que crear en sentido estricto un derecho de gentes, las decisiones de los tribunales internacionales constituyen un medio idóneo para determinar las reglas del mismo e interpretar sus principios y prescripciones. Buhler anotaba que tienen gran significación en la materia las decisiones –que comprenden tanto los fallos como las opiniones consultivas– del Tribunal de Arbitraje de la Haya creado en 1899, las del Tribunal Permanente de Justicia Internacional creado en 1922 bajo la égida de la Sociedad de Naciones (SDN), en la Haya cuyas decisiones del período 1922-1945 todavía son importantes y, finalmente, las del Tribunal Internacional de Justicia creado en 1946 en virtud de la Carta de San Francisco de 1945,⁶⁴ en la

61 Sobre la jurisprudencia, Gentile, Francesco, *El ordenamiento jurídico, entre la virtualidad y la realidad*, Madrid, Marcial Pons, 2001, p. 7.

62 Rizzo Romano, Alfredo, *Derecho Internacional Público*, cit., p. 74.

63 Pastor Ridruejo, José A., *Curso de Derecho Internacional Público y Organizaciones Internacionales*, cit., p. 82.

64 Conuerdo con la opinión que sobre el tema en cuestión hace Mercedes Fuster Gómez, en virtud del párrafo 2 del art. 36 del ETIJ: “En el nivel internacional, la discusión que pudiere originarse entre dos

actualidad órgano de la Organización de las Naciones Unidas, que ha sustituido al Tribunal Permanente de Justicia Internacional.⁶⁵ Es sabido que la jurisprudencia de los tribunales de la Haya ha contribuido singularmente al perfeccionamiento del derecho internacional, por lo que es comprensible que amplios sectores de opinión se inclinen ante la creencia de que un organismo internacional especializado que detente las facultades de un tribunal, coadyuve para la consecución de grandes progresos en materia fiscal internacional.

Se hace insoslayable pensar en la necesidad de crear un tribunal especializado en materia tributaria, en el que no solo puedan concurrir los estados u organizaciones internacionales sino también en donde los contribuyentes –personas naturales o jurídicas– puedan presentar reclamaciones contra la decisión de su suprema autoridad fiscal y, contra resultados derivados de procedimientos de consulta y cooperación previstos en los acuerdos contra la doble imposición.⁶⁶ Al igual que muchos expertos, la International Fiscal Association (IFA) ha solicitado siempre la creación de tal tribunal especial.

Mención aparte merecen las sentencias de los tribunales supranacionales o comunitarios, las que no han sido tomadas en cuenta por el art. 38 del ETIJ. Estas manifestaciones judiciales formales plantean problemas interesantes, no solo de índole económica, sino preponderantemente jurídica-tributaria. En este sentido, no se puede dejar de lado el bagaje de sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y, en el medio, las del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, órgano que en uso de sus competencias –interpretación prejudicial,⁶⁷ recurso por omisión o inactividad, acción de incumplimiento, acción de nulidad, jurisdicción laboral, función arbitral– puede manifestarse en relación con asuntos tributarios internacionales. Cuando la corte supranacional andina así lo haga y cuando para esto se sustente en determinaciones de la Carta Andina para la Promoción y Protección de los Derechos Humanos –instrumento que si bien por su naturaleza de directriz del Consejo Presidencial Andino no forma parte del ordenamiento jurídico de la CAN, puede ser tomado en cuenta por los jueces comunitarios al sentenciar–,⁶⁸ podría

Estados contratantes en relación con el cumplimiento de un CDI, puede ser sometida al Tribunal Internacional de Justicia.” Fuster Gómez, Mercedes, *La doble imposición internacional en las inversiones directas en el exterior de empresas españolas*, p. 155.

65 Buhler, Ottmar, *Principios de Derecho Internacional Tributario*, cit., pp. 56 y 57.

66 Buhler, Ottmar, *Principios de Derecho Internacional Tributario*, cit., p. 57.

67 Una revisión sobre los criterios del Tribunal expresados en interpretaciones prejudiciales, consta en: Montaña Galarza, César, “La jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina en materia de armonización legislativa: el caso del impuesto al valor agregado”, en *IV Encuentro de Magistrados de la Comunidad Andina y del Mercosur*, Quito, Ministerio de Justicia, Derechos Humanos y Cultos del Ecuador, 2012, pp. 25 - 40.

68 Véase, <http://www.comunidadandina.org/normativa/dec/d586.htm>. Los cinco Presidentes de los Países Andinos suscribieron en Guayaquil el 26 de julio de 2002, durante la II Reunión de Presidentes Sudamericanos, la Carta Andina para la Promoción y Protección de los Derechos Humanos. El Ministerio de Relaciones Exteriores del Ecuador preparó e impulsó la Carta, a través de un amplio proceso

contarse con mayores aportes para concretar la ansiada justicia tributaria en esta parte del continente.

Una extensión trascendental del derecho de la fiscalidad internacional se concreta en las normas de la Convención Interamericana de Derechos Humanos o Pacto de San José de Costa Rica,⁶⁹ instrumento jurídico vigente para los países que la han ratificado, entre ellos el Ecuador; entre los derechos y obligaciones incluye los de “orden fiscal”, tanto en lo que respecta al derecho material como al formal, procesal y penal; define que las sentencias de la Corte son directamente aplicables en los países miembros de la Convención.⁷⁰ Por estas razones podemos afirmar que dichas decisiones judiciales aportan singularmente a la ampliación del conjunto jurisprudencial susceptible de ser aplicado a los problemas de la fiscalidad internacional. Tal como hemos explicado más arriba, esta posibilidad no consta en el art. 38 del ETJI.

6. LA DOCTRINA CIENTÍFICA

Desde antaño se conoce que la doctrina, el saber o la erudición, constituye otro medio auxiliar para la determinación de las reglas del derecho internacional, por lo que en este sentido tienen enorme importancia las opiniones de los grandes tratadistas de la materia y, las resoluciones y recomendaciones de las entidades o gremios científicos. Claro que la doctrina científica no es fuente creadora de derecho, tampoco es unánime ni estática, ya que está cargada de subjetividad, pero en ciertos casos puede servir como medio de prueba.

de consulta, en el que participaron las Cancillerías de los cinco países andinos, la Universidad Andina Simón Bolívar, el Parlamento Andino, la Comisión Andina de Juristas y representantes de la sociedad civil y de los organismos gubernamentales de los cinco países. Con este paso se incorporó a la Política Exterior Común de la Comunidad Andina un instrumento novedoso que contiene derechos humanos de última generación, concebido bajo la perspectiva específica de la realidad andina, y que constituye un verdadero aporte al desarrollo del Derecho Internacional de los Derechos Humanos. La Carta destaca prioridades en materia de derechos humanos para la Comunidad Andina, como los derechos de los pueblos indígenas y de comunidades de afro descendientes, los derechos económicos, sociales y culturales, el derecho al desarrollo y pone énfasis en aquellos ámbitos de protección de los derechos humanos que revisten particular urgencia, como los derechos de grupos que requieren protección especial (niños, mujeres, migrantes, discapacitados, adultos mayores, desplazados, refugiados, minorías sexuales, personas privadas de la libertad, entre otros). Los mecanismos comunitarios para el seguimiento del instrumento son los que otorgan a la Carta su mayor novedad. El texto de la Carta está en http://www.comunidadandina.org/documentos/actas/cart_DDHH.htm. En la GO No. 1067, del 13 de mayo de 2004, se publicó la Decisión 586, que contiene el Programa de Trabajo para la Difusión y Ejecución de la Carta Andina para la Promoción y Protección de los Derechos Humanos (<http://www.comunidadandina.org/normativa/gace/g1051a1100.htm>).

69 Ecuador suscribió la Convención Interamericana sobre Derechos Humanos del 22 de noviembre de 1969, procediendo a ratificarla mediante Decreto Supremo No. 1883 publicado en el RO 452, del 27 de octubre de 1977. Consta también una publicación mediante Acuerdo Ministerial No. 202, RO 801, del 6 de junio de 1984.

70 Valdés Costa, Ramón, *Instituciones de Derecho Tributario*, cit., pp. 28 y 29.

Al adolecer la doctrina de las falencias señaladas, no permitiría construir criterios dogmáticos del derecho internacional, sino que tan solo serviría como elemento esencial para un “juicio axiológico” con elementos comparados. También se ha sostenido que las resoluciones de las instituciones científicas internacionales carecen del valor de fuentes de derecho internacional en sentido formal.⁷¹

Suele clasificarse a la doctrina en dos grandes bloques, por una parte, la doctrina individual o desarrollada por docentes, investigadores y publicistas en general, a través de enseñanzas universitarias o académicas y publicaciones; y, por otra parte, colectiva, cuando se manifiesta por medio de la labor conjunta, mesas de discusión, paneles, seminarios, discusiones en congresos, resoluciones o acuerdos, realizados dentro de la obra de las instituciones científicas que con su accionar ayudan a la codificación y desarrollo progresivo del derecho.⁷²

Para comprender mejor la problemática que encierra el Derecho de la fiscalidad internacional se debe contar con que las opiniones de los cultores de la materia, al estar fuertemente influidas por los ordenamientos jurídico tributarios de sus propios países, son contradictorias en muchos casos y por considerable lapso, esto se da en forma más notoria que en el caso de las reflexiones sobre el derecho tributario nacional o del internacional general. Pese a estas circunstancias, la labor desplegada en centros de investigación especialmente importantes, como la Harvard Law School en los Estados Unidos de Norteamérica (EEUU), la Internacional Fiscal Association en Amsterdam, el International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD), puede con el tiempo contribuir en forma autorizada a que con base en las teorías reafirmadas en informes y resoluciones acerca de los problemas fundamentales de la fiscalidad internacional y, corroboradas por la doctrina, se hable de “opiniones doctrinales autorizadas”.⁷³ A esta enumeración de instituciones especializadas cabe agregar otras como: Instituto de Estudios Fiscales de España (IEF), American Bar Association, International Tax and Business Lawyer, New

71 Camargo, Pedro Pablo, *Tratado de Derecho Internacional Público*, p. 194. José A. Pastor Ridruejo, por su parte, sostiene que el juez Lachs, ha dicho: “la influencia del profesor de la disciplina y sus enseñanzas excede de la esfera pedagógica y se extiende a la aplicación del Derecho Internacional por los tribunales, en el sentido ya visto, y a las referencias que hacen a la doctrina las opiniones individuales y disidentes de los jueces; la doctrina se utiliza también en la correspondencia diplomática; además, los profesores asesoran con frecuencia a los Gobiernos, especialmente en los casos de controversias ante órganos jurisdiccionales (judiciales y arbitrales); ocurre asimismo que son nombrados en ocasiones árbitros y jueces; y participan finalmente en la elaboración del Derecho Internacional, bien como integrantes de las delegaciones de los Estados en órganos de Organizaciones Internacionales y en conferencias de codificación del Derecho Internacional.” Manuel Díez de Velasco, *Instituciones de Derecho Internacional Público*, p. 111, ha dicho, entre otras cosas: “La misión de la doctrina es hoy mucho más limitada, pues principalmente sirve para dar fe de la existencia de determinadas costumbres internacionales...”. Pastor Ridruejo, José A., *Curso de Derecho Internacional Público y Organizaciones Internacionales*, p. 159,

72 Rizzo Romano, Alfredo, *Derecho Internacional Público*, cit., p. 75.

73 Buhler, Ottmar, *Principios de Derecho Internacional Tributario*, cit., pp. 60 y 61.

York University Institute on Federal Taxation, Asian-Pacific Tax and Investment Research Centre (APTIRC). De este inventario no se puede excluir la trascendencia de los trabajos de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), de la Organización de Naciones Unidas (ONU), la Association of South East Asian Nations (ASEAN), Commonwealth Association of Tax Administration (CATA), Caribbean Organization of Tax Administrators (COTA), para la formación de orientaciones y de modelos de convenios para evitar la doble imposición sobre la renta y el patrimonio y prevenir la evasión fiscal internacional.

Concomitantemente, para los países andinos es justo citar la encomiable labor del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT), mediante sus célebres jornadas de discusión desde el año 1956 ha producido estudios e informes con ponencias de elevados quilates, cuyos autores son voces destacadas de la disciplina en América Latina y en algunos de los países asociados como son Bolivia, Colombia, Ecuador, España, Italia, Portugal; así mismo, el Instituto Luso-Hispanoamericano de Derecho Tributario y, los institutos nacionales de derecho tributario, entre ellos, del Instituto Boliviano de Estudios Tributarios (IBET), Instituto Colombiano de Derecho Tributario (ICDT) desde 1977,⁷⁴ Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario desde 1963,⁷⁵ Instituto Peruano de Derecho Tributario (IPDT) desde 1961.⁷⁶ A este grupo de organizaciones académicas se suma la importante labor desplegada por el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT).⁷⁷

7. LEY Y JURISPRUDENCIA TRIBUTARIA NACIONALES

Concierne a la trascendencia tanto de las leyes como de las sentencias en materia tributaria dentro de un Estado, sobre los problemas de la fiscalidad internacional. Las disposiciones de carácter tributario a aplicarse –cuando no existen tratados orientados a atenuar o eliminar la doble imposición o normas comunitarias sobre la materia–, son para los funcionarios judiciales y administrativos, en primer término, las del propio país, pero no hay que olvidar que en algunos casos la Administración Tributaria y los jueces tendrán que aplicar el derecho propio de otros estados, como cuando se requiere conocer la validez o no y el momento de adquisición de una herencia causada en el extranjero o, de la constitución de una empresa en el exterior. Es decir, las disposiciones de derecho extranjero eventual-

74 Por ejemplo, en las XVIII Jornadas (1994), se trató el tema “La tributación internacional: Colombia un escenario por explorar”, cuyo autor fue Luis M. Gómez Sjöberg; en las XIX Jornadas (1995), se abordó el tema “Estudio para la adecuación del Estatuto Tributario a las tendencias internacionales de tributación en materia de impuesto de renta”, cuyo autor fue Jaime González Bendiksen.

75 www.iedt.org.ec

76 www.ipdt.org

77 www.ciat.org

mente pueden ser consideradas como si fuesen de derecho interno, otorgándoseles validez a los actos derivados de su aplicación fuera de las fronteras nacionales.

Recordemos que las disposiciones de las leyes tributarias y, específicamente, las que reglamentan tributos, son adaptadas constantemente a las necesidades de financiamiento de los presupuestos públicos y a las metas fijadas por las administraciones tributarias nacionales, año tras año éstas obedecerán a las previsiones financieras y económicas del país, entonces, como era de suponer, existe la dificultad constante de lograr una correcta codificación de esta rama jurídica, así como de encontrar líneas maestras permanentes de razonamiento e interpretación en la expedición de resoluciones o de fallos de la Administración Tributaria, tribunales fiscales, cortes nacionales de casación o, inclusive de los tribunales constitucionales.

Anteriormente el art. 293 del CTE, trataba acerca de la jurisprudencia, preveía que los fallos dictados antes de la expedición del Código, así como los que se dicten en lo posterior por cada una de las salas del Tribunal Distrital Fiscal, constituirán precedentes de aplicación de las leyes y reglamentos tributarios. Actualmente solo consta la obligación de la Administración Tributaria de acatar y hacer cumplir por los funcionarios respectivos, los decretos, autos y sentencias expedidos por el Tribunal Distrital de lo Fiscal.⁷⁸ El art. 19 de la Ley de Casación ecuatoriana⁷⁹ prevé que toda sentencia promulgada con base en el recurso de casación deberá ser publicada en su parte dispositiva en el Registro Oficial (RO) y constituirá precedente para la aplicación de la ley y, que si una sentencia de casación tiene triple reiteración, ésta constituirá precedente jurisprudencial obligatorio y vinculante para la interpretación y aplicación de las leyes, a excepción de la propia Corte Suprema (hoy Corte Nacional de Justicia). Para atender estos recursos, la Corte ha instituido una Sala Especializada de lo Fiscal.⁸⁰

Los resultados de la interpretación de las disposiciones de DTI que están en las leyes nacionales, consta principalmente en la jurisprudencia emanada de los tribunales fiscales, ya que en esta instancia los contribuyentes pueden hacer valer sus derechos y, contraponerse a las pretensiones de las autoridades fiscales del Estado. Con estas consideraciones, es factible acudir a la jurisprudencia tributaria originada en cada país en particular y encontrar luces para la solución de los problemas que plantea la fiscalidad internacional. Pueden aportar también los fallos y resoluciones de cortes y tribunales constitucionales.

En los EEUU de Norteamérica es posible el examen de la constitucionalidad de las leyes federales en la más alta instancia judicial; en Francia y Gran Bretaña

78 Art. 103.10 del CTE.

79 Codificación de la Ley de Casación, ROS 299, de 24 de marzo de 2004.

80 La triple reiteración de fallos está regulada por los arts. 185 de la CRE y 182 del Código Orgánico de la Función Judicial.

este control judicial de las leyes dictadas por el Parlamento no está permitido; en los países andinos es factible la valoración constitucional de las leyes tributarias. En todos los países que cuentan con una Constitución como componente de la vigencia –aún cuando solo sea formal en muchos casos– de un Estado Constitucional y Democrático de Derecho,⁸¹ las disposiciones administrativas pueden ser examinadas por los tribunales, respecto de su adecuación al ordenamiento vigente. En los ordenamientos tributarios internos esta comprobación es importante y, no son pocas las declaraciones de nulidad de una disposición por haber rebasado la autorización legal. Sucede a menudo que la Administración Tributaria, cuando se dan aquellas desaprobaciones por los jueces, hace prevalecer su criterio en la primera ocasión que se le presente, por medio de modificaciones legales o mediante la promulgación de disposiciones con fuerza de norma jurídica otrora inimpugnables.⁸² Al respecto, el art. 436 de la CRE, al determinar las atribuciones de la Corte Constitucional, entre otras cosas establece lo siguiente:

2. Conocer y resolver las acciones públicas de inconstitucionalidad, por el fondo o por la forma, contra actos normativos de carácter general emitidos por órganos y autoridades del Estado. La declaratoria de inconstitucionalidad tendrá como efecto la invalidez del acto normativo impugnado. 3. Declarar de oficio la inconstitucionalidad de normas conexas, cuando en los casos sometidos a su conocimiento concluya que una o varias de ellas son contrarias a la Constitución. 4. Conocer y resolver, a petición de parte, la inconstitucionalidad contra los actos administrativos con efectos generales emitidos por toda autoridad pública. La declaratoria de inconstitucionalidad tendrá como efecto la invalidez del acto administrativo.

Con lo dicho queda demostrado que en el Ecuador existe el camino legal para la revisión de la constitucionalidad de la normativa nacional general (leyes, reglamentos, ordenanzas, estatutos, etc.), así como de las disposiciones administrativas emanadas de los órganos competentes, lo que constituye una afirmación del Estado Constitucional de Derecho y, eventualmente un reforzamiento de las garantías de los ciudadanos frente a las pretensiones de los órganos de la Administración Pública, entre ellos, de la Administración Tributaria. Teóricamente, la interdicción de la arbitrariedad tiene una suerte de controles que afirman y dotan de seguridad jurídica al ordenamiento.

81 Véase, Sagües, Néstor Pedro, *Los principios específicos del derecho constitucional*, No. 30, Bogotá, Universidad Externado de Colombia, s. f., pp. 38 - 41.

82 Buhler, Ottmar, *Principios de Derecho Internacional Tributario*, cit., pp. 65 y 66.

8. LAS DISPOSICIONES ADMINISTRATIVAS

Existen tantas y tan variadas disposiciones administrativas como situaciones fácticas relacionadas con la aplicación de los tributos. Estas manifestaciones jurídicas del poder público exhiben muchos matices, por lo que es necesario diferenciar las disposiciones que constituyen derecho objetivo, de las que significan simples instrucciones para la Administración.

El Ecuador cuenta con la Administración Tributaria central a cargo del Servicio de Rentas Internas (SRI),⁸³ institución técnica y autónoma en los órdenes administrativo, financiero y operativo, ejecutora de la política tributaria aprobada por el Presidente de la República. El art. 7 del CTE contempla entre las atribuciones y deberes de la Administración Tributaria, la siguiente:

Facultad reglamentaria.- Solo al Presidente de la República, corresponde dictar los reglamentos para la aplicación de las leyes tributarias. El Director General del Servicio de Rentas Internas y el Gerente General de la Corporación Aduanera Ecuatoriana, en sus respectivos ámbitos, dictarán circulares o disposiciones generales necesarias para la aplicación de las leyes tributarias y para la armonía y eficiencia de su administración.

Ningún reglamento podrá modificar o alterar el sentido de la ley ni crear obligaciones impositivas o establecer exenciones no previstas en ella.

En ejercicio de esta facultad no podrá suspenderse la aplicación de leyes, adicionarlas, reformarlas, o no cumplirlas, a pretexto de interpretarlas, siendo responsable por todo abuso de autoridad que se ejerza contra los administrados, el funcionario o autoridad que dicte la orden ilegal.

Como complemento de la disposición transcrita se encuentra el art. 8 de la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas (LCSRI),⁸⁴ esta determina que el Director del SRI expedirá de forma indelegable mediante resoluciones, circulares o disposiciones de carácter general y obligatorio, las disposiciones necesarias para la aplicación de las normas legales y reglamentarias y para la armonía y eficiencia de su administración. Aclara además que para la vigencia de tales circulares o disposiciones, deberán publicarse en el Registro Oficial y que como es lógico, no podrán contrariar las leyes ni los reglamentos. Al respecto, realizamos las siguientes puntualizaciones: primero, el hecho de que el Director del SRI no pueda delegar la facultad que la ley le concede de normar ciertas situaciones necesarias para el correcto desenvolvimiento de la Administración Tributaria nacional; segundo, que

83 <http://www.sri.gov.ec/>

84 Ley 41, publicada en el *Registro Oficial* N° 206, de 2 de diciembre de 1997.

los actos que está facultado a expedir son instrumentos para aplicar la ley y los reglamentos, cuestión que automáticamente los subordina a la normativa reglamentaria y a todo el andamiaje jurídico que está sobre ella –en donde se encuentra también la norma fundamental–; tercero, que la publicación en el órgano oficial del Estado no otorga a dichos actos administrativos la categoría de ley ni de reglamento, ya que se busca la difusión y conocimiento en el territorio ecuatoriano; y cuarto, expresamente se proscribió que las “resoluciones, circulares o disposiciones de carácter general y obligatorio” lesionen leyes y reglamentos, lo que evita posibles lesiones a la jerarquía del ordenamiento, amén del criterio de la competencia en la materia contemplado en el párrafo último del art. 425 de la Norma Suprema, en el sentido que sigue: “La jerarquía normativa considerará, en lo que corresponda, el principio de competencia, en especial la titularidad de las competencias exclusivas de los gobiernos autónomos descentralizados”.

Un caso en el contexto ecuatoriano se explica por la creación por parte del SRI en el año 2003, del “Certificado de Residencia Fiscal del Impuesto a la Renta”, para hacer operativa la aplicación de los convenios de no doble imposición a los residentes o domiciliados que en ellos pueden cobijarse.⁸⁵

A remolque de los elementos revisados se concluye que el régimen tributario del Ecuador ha incorporado sendas disposiciones orientadas hacia el respeto de los principios de legalidad y reserva de ley y, al cuidado tanto del principio como del derecho a la seguridad jurídica, en el accionar de las administraciones tributarias con incidencia nacional.

9. DISPOSICIONES CON FUERZA DE NORMA JURÍDICA O DERECHO POSITIVO

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

⁸⁵ Certificado de Residencia Fiscal del Impuesto a la Renta, Resolución No. 269, publicada en RO 73, de 2 de mayo de 2003. Este documento se creó de conformidad con el art. 8 de la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas, que faculta para que quien dirige el Servicio de Rentas Internas expida mediante resoluciones disposiciones de carácter general y obligatorio, necesarias para la aplicación de normas legales y reglamentarias y para la armonía y eficiencia de su administración; además, tomando en cuenta que de acuerdo con la legislación tributaria interna, la calidad de residente o domiciliado genera obligaciones fiscales frente a la Administración Tributaria; y que se requiere implementar los procedimientos para fortalecer las medidas para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal.

Ahora bien, frente a lo expuesto en el párrafo anterior, destacamos que en el caso ecuatoriano, el convenio prevalece sobre la norma interna porque constituye un conjunto de disposiciones jurídicas que regulan una materia específica que trasciende el ámbito puramente nacional, además porque el art. 425 CRE, expresamente así lo ha previsto.

Sin perjuicio de lo expresado hasta aquí, disposiciones de tratados en materia tributaria están siendo infringidas por algunos estados por medio del llamado *treaty override*, términos técnicos usados preferentemente en los EEUU y expandidos en el mundo, por los cuales se entiende que las disposiciones de los tratados tributarios pueden ser sustituidas por una ley nacional más favorable, tornando al tratado en inefectivo, esta conducta se ha argumentado y sustentado en la práctica en virtud del principio de ley posterior deroga a la anterior.⁸⁶

Tal posición daría lugar para pensar en que se trata de acuerdos internacionales sin efectos jurídicos obligatorios, de los cuales derivan meros compromisos de honor y de moral, lo que claramente deja en una situación inestable la vigencia del instrumento internacional que se trate. A esto agregamos que obviamente esta posición ha sido defendida vigorosamente por los EEUU, porque encarna múltiples posibilidades de allegar beneficios en orden a sus particulares intereses económicos. Como es fácil deducir, en este caso existe infracción unilateral de las normas convencionales y además del principio *pacta sunt servanda* conforme se lo ha visto, lo que acarrearía una eventual responsabilidad internacional del Estado rebelde según el art. 60.1 CVDI, que a la letra dispone: “Una violación grave de un tratado bilateral por una de las partes facultará a la otra parte para alegar la violación como causa para dar por terminado el tratado o para suspender su aplicación total o parcialmente”.

En todo caso, para obviar este problema y mantener una actualización permanente o automática de los convenios contra la doble tributación, éstos suelen incorporar una cláusula que obliga a los estados contratantes a hacer conocer a su contraparte cuando se han realizado cambios legislativos en los regímenes jurídicos que atañen a las materias de las cuales se ocupan los instrumentos internacionales. Esta cláusula es el art. 2.4. de los modelos de convenio de la OCDE⁸⁷ y de la ONU.⁸⁸

86 Fuster Gómez, Mercedes, *La doble imposición internacional en las inversiones directas en el exterior de empresas españolas*, p. 153.

87 “The Convention shall apply also to any identical or substantially similar taxes that are imposed after the date of signature of the Convention in addition to, or in place of, the existing taxes. The competent authorities of the Contracting States shall notify each other of any significant changes that have been made in their taxation laws.”

88 “The Convention shall apply also to any identical or substantially similar taxes which are imposed after the date of signature of the Convention in addition to, or in place of, the existing taxes. The competent authorities of the Contracting States shall notify each other of significant changes made to their tax law.”

Por ejemplo, el art. 2.4. del Convenio para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuesto a la renta, suscrito entre Ecuador y Canadá (2001), prescribe: “El presente Convenio se aplicará asimismo a los impuestos de naturaleza idéntica o sustancialmente análoga que se establezcan con posterioridad a la fecha de suscripción del mismo y que se añadan o sustituyan a los impuestos actuales. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes se notificarán las modificaciones importantes que se hayan introducido en sus respectivas legislaciones fiscales.”

10. INSTRUCCIONES PARA LA GESTIÓN TRIBUTARIA

De acuerdo con Ottmar Buhler, se insiste mucho en que las disposiciones administrativas no pueden establecer obligación jurídica alguna, sin embargo, dichas disposiciones no raramente establecen obligaciones e incluso llegan a crear derechos en general, como por ejemplo, cuando alguien deriva derechos en su favor de los estatutos de una fundación o sociedad, sin que por esto sea reconocido miembro de la fundación o socio, respectivamente.⁸⁹

A la sazón se puede citar como ejemplo, una resolución que adopta eventualmente la Administración tributaria nacional sobre la delegación a los directores regionales de la facultad de resolver la declaratoria en abandono de las mercaderías incautadas provisionalmente u ordenar su devolución. Sobre esta práctica en la doctrina se encuentra la siguiente opinión:

En el ámbito del Derecho Público, y sobremanera en el Derecho Tributario, con frecuencia los órganos superiores de la Administración publican documentos, bajo distintas denominaciones (Circulares, Instrucciones, Resoluciones, etc.), en que se interpretan y analizan normas legales o reglamentarias o se imparten directrices u órdenes a los órganos jerárquicamente dependientes. En general, hay que negar el carácter normativo de los indicados documentos, que deben entenderse como la interpretación administrativa del contenido que deba darse a una determinada norma, sin posibilidad de vincular a los administrados ni a los Tribunales de Justicia.⁹⁰

Fácilmente las instrucciones unilaterales son propensas a sufrir la objeción de contener modificaciones del espíritu y de la letra de un convenio internacional, por lo que en ellos las partes se imponen mutuamente la obligación de ponerse en contacto entre ellas –procedimiento amistoso–, antes de dictar tales instrucciones.

89 Buhler, Ottmar, *Principios de Derecho Internacional Tributario*, cit., pp. 63 y 64.

90 Queralt, Juan Martín; Lozano, Carmelo; Poveda, Francisco. *Derecho Tributario*, sexta edición, Navarra, Aranzadi, 2001, p. 89.

Sobre este punto, por ejemplo, trata el art. 19 de la Decisión 578 de la Comunidad Andina que contiene el Régimen para evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal (2004).

Dentro del ámbito que ahora revisamos es posible encontrar disposiciones que únicamente vinculan a los funcionarios, pero que no tienen similar efecto para los jueces y tribunales de justicia, ni para los contribuyentes, o sea que encarnan solo criterios de la Administración Tributaria que sin embargo, pueden constituirse en aportes previos para la expedición de reglamentos tributarios, permiten conocer con anticipación el juicio del ente recaudador en asuntos controvertidos y, pueden servir para fundamentar una tacha de desviación de poder si un órgano de la Administración se aleja de lo prevenido en tales disposiciones.⁹¹ Así mismo, la Administración Tributaria puede adoptar normas de alcance general para lograr una correcta aplicación de los instrumentos internacionales orientados a atenuar o evitar la evasión fiscal y la doble imposición.

Por esto insistimos en que en los terrenos del DTI existe especial necesidad de dictar instrucciones de carácter restringido y también de carácter general, tanto para la aplicación de los acuerdos suscritos para evitar la doble tributación, como también en el ámbito de las medidas unilaterales previstas en la legislación. Por lo tanto, es pertinente decir también que la difícil tarea de aplicar los convenios así como las normas foráneas en relación con las nacionales, exige disposiciones previas especialmente detalladas que pueden contenerse dentro de las formas instructivas de la Administración.

11. *SOFT LAW*

Dejamos intencionalmente para esta parte un sucinto desarrollo sobre uno de los conceptos de nueva data en la jerga de los internacionalistas. Se trata de los términos *soft law*, que denotan hechos, principios, normas sociales y actos, que tienen por objeto relaciones internacionales y que no han sido considerados fuente de derecho según el contenido del art. 38 ETIJ, ya revisado.

Con autoridad Claudio Sacchetto sostiene que la definición tiene solo un carácter meramente residual y negativo, sobre lo primero “porque incorpora en el concepto de *soft law* todo aquello que no se incluye en la definición de fuente del derecho internacional”, acerca de lo segundo “porque determina un único carácter del concepto, o bien, porque tales hechos o actos no poseen valor legal para el ordenamiento internacional.”. Añade que se han dividido en cuatro categorías los

91 Queralt, Juan Martín; Lozano, Carmelo; Poveda, Francisco. *Derecho Tributario*, sexta edición, Navarra, Aranzadi, 2001, cit., p. 89.

caracteres del *soft law*: 1) Expresa la apreciación común respecto de la actividad y el comportamiento de los sujetos de derecho en las relaciones internacionales. 2) Ha sido creado por sujetos de derecho internacional. 3) En general, no puede ser prescrito o atribuido a procedimiento constitutivo de ninguna fuente del derecho internacional. 4) Se destaca por la capacidad de producir ciertos efectos jurídicos.⁹²

Como ejemplos de *soft law* interesantes para al derecho tributario internacional podemos señalar los modelos de convenios para evitar la doble imposición sobre la renta y el patrimonio y para prevenir la evasión fiscal internacional de la OCDE y de la ONU, junto con los Comentarios a cada cláusula de dichos prototipos y, a otros documentos como las “Directrices en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias” de la OCDE.⁹³

BIBLIOGRAFÍA

Abril Abadín, Eduardo, “Tratados y Convenios”, en *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio*, Pamplona, coord. Eugenio Simón Acosta, Aranzadi, 1995.

Buhler, Ottmar, *Principios de Derecho Internacional Tributario*

Camargo, Pedro Pablo, *Tratado de Derecho Internacional Público*, segunda edición, Bogotá, Editorial Leyer Ltda., 1998.

Diez de Velasco, Manuel, *Instituciones de Derecho Internacional Público*, undécima edición, Madrid, Tecnos, 1997.

Endara, Iván José, *Análisis de la Convención de Viena*, Quito, Ediciones Culturales UNP S. A., 1985.

Fuster Gómez, Mercedes, *La doble imposición internacional en las inversiones directas en el exterior de empresas españolas*, Madrid, Marcial Pons, 2001.

Gentile, Francesco, *El ordenamiento jurídico, entre la virtualidad y la realidad*, Madrid, Marcial Pons, 2001.

Jalk Röbens, Gustavo, “Los Tratados Internacionales”

92 Sacchetto, Claudio, “Las fuentes del derecho internacional tributario”, cit., pp. 41 y 42.

93 En atención a la naturaleza del *soft law*, sorprende el mandato contenido en el art. 66-6 RLRTI del Ecuador, que dispone: “Referencia Técnica en Materia de Precios de Transferencia.- Como referencia técnica para lo dispuesto en este Capítulo, se utilizarán las “Directrices en Materia de Precios de Transferencia a Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias”, aprobadas por el Consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) en 1995, en la medida en que las mismas sean congruentes con el mandato del artículo 91 del Código Tributario, con las disposiciones de este Decreto y con los tratados celebrados por Ecuador.” (Énfasis añadido).

Kelsen, Hans, *Principios de Derecho Internacional Público*, Buenos Aires, Editorial El Ateneo, 1965.

Kelsen, Hans, *El contrato y el tratado*, México, trad. Eduardo García Máñez, Editora Nacional, 1979.

Martín Queralt, Juan, Lozano, Carmelo, Poveda, Francisco, *Derecho Tributario*, sexta edición, Navarra, Aranzadi, 2001.

Monroy Cabra, Marco, *Derecho Internacional Público*, tercera edición, Santa Fe de Bogotá, Temis S.A., 1995.

Montaño Galarza, César, “La jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina en materia de armonización legislativa: el caso del impuesto al valor agregado”, en *IV Encuentro de Magistrados de la Comunidad Andina y del Mercosur*, Quito, Ministerio de Justicia, Derechos Humanos y Cultos del Ecuador, 2012.

Omeba, *Enciclopedia Juridica Omeba*, t. I, Buenos Aires, Driskill S. A., 1990.

Pizzolo, Calogero, *Globalización e integración. Ensayo de una teoría general*, Buenos Aires, EDIAR, 2002.

Ramírez Bulla, Germán, *Política Exterior y Tratados Públicos*, Bogotá, Universidad Externado de Colombia, 1999.

Rizzo Romano, Alfredo, *Derecho Internacional Público*, tercera edición, Buenos Aires, Editorial Plus Ultra, 1994.

Rohatgi, Roy, *Principios básicos de tributación internacional*.

Rousseau, Charles, *Derecho Internacional Público*, tercera edición, Barcelona, Ariel, 1966.

Sacchetto, Claudio, “Las fuentes del derecho internacional tributario”, en *Curso de Derecho Tributario Internacional*, t. I, Bogotá, coord. Víctor Uckmar, Temis S. A., 2003.

Sagües, Néstor Pedro, *Los principios específicos del derecho constitucional*, No. 30, Bogotá, Universidad Externado de Colombia, s. f.

Sánchez Jiménez, M. Ángeles, *La doble imposición internacional en la Unión Europea*, Madrid, La Ley S. A., 1995.

Valdés Costa, Ramón, *Instituciones del Derecho Tributario*.

Verdross, Alfred, *Derecho internacional público*, sexta edición segunda reimpresión, s. l., Aguilar S. A. Ediciones, 1980.

Virally, Michel, *El devenir del derecho internacional*, México, trad. Eliane Cazenave Tapie Isoard, Fondo de Cultura Económica, 1998.

CONCEPTOS BÁSICOS DE LA FISCALIDAD INTERNACIONAL

FERNANDO SERRANO ANTÓN¹

Sumario: 1. DEFINICIONES Y CUESTIONES BÁSICAS. 2. LAS BASES JURISDICCIONALES DE LA FISCALIDAD INTERNACIONAL: LOS PRINCIPIOS DE TERRITORIALIDAD Y NACIONALIDAD. 3. EL CONCEPTO DE DOBLE IMPOSICIÓN JURÍDICA INTERNACIONAL. 4. MÉTODOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL. 4.1. El método de exención. 4.1.1. La exención como método unilateral para evitar la doble imposición internacional. 4.1.2. La exención como método convenido para evitar la doble imposición internacional. 4.2. El método de imputación o crédito fiscal. 4.2.1. La imputación como método unilateral para evitar la doble imposición internacional. 4.2.2. La imputación como método convenido para evitar la doble imposición internacional. 4.3. Las cláusulas *tax sparing*.

1. DEFINICIONES Y CUESTIONES BÁSICAS

El Derecho tributario internacional o Derecho fiscal internacional es la rama del Derecho tributario que tiene por objeto el análisis de las situaciones en las que puede resultar de aplicación el ordenamiento tributario de dos o más Estados, bien porque la persona que realiza el hecho imponible es residente de un Estado distinto de aquél en que se obtiene la renta o de aquél en el que situado el bien objeto de gravamen. Los tres puntos de conexión: residencia, lugar de obtención de renta y lugar de situación del bien, determinan si existe o no el componente internacional, es decir, si se produce interacción entre dos o más sistemas fiscales, lo que daría lugar a su encaje en el Derecho tributario internacional.

El aspecto internacional, por tanto, no tiene que ver con la fuente de producción legal –aunque podría en el caso de un Convenio de doble imposición internacional–, sino con el objeto de esta rama del ordenamiento. Por eso, cuan-

1 Profesor Titular (Catedrático acreditado) de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Complutense de Madrid. European Union - Jean Monnet Chair on Tax Governance and Fiscal Transparency.

do se examinan en la práctica litigios de este tipo, los profesionales deben tener una mínima noción de los criterios que son usados internacionalmente y en el Derecho comparado, aparte del conocimiento de Derecho tributario interno del mismo.

Dentro de la Fiscalidad Internacional coexisten normas internas con CDIs y con normas en su caso derivadas de distintos procesos de integración, como es el caso de la Unión Europea. Esta diversidad de orígenes ha permitido a algunos autores hablar de un Derecho tributario internacional convencional, Derecho tributario internacional europeo –por ejemplo, por el papel que realizan las directivas– y, un Derecho tributario internacional doméstico o interno de cada país.

Quizás el aspecto más importante de la fiscalidad internacional es la potestad tributaria, entendida como la facultad del Estado de exigir tributos con respecto a las personas o bienes que se hallan en su jurisdicción. Se considera que la potestad tributaria deriva del “poder de imperio” que tiene el Estado y que lo ejerce en el ámbito de su jurisdicción por medio de los tres poderes: el legislativo, el ejecutivo y el judicial.

La potestad o poder tributario no es absoluta y total, sino que tiene “limitaciones de orden político y constitucional” que derivan de la forma de organización política propia de cada Estado y de su contexto internacional.

En general, la potestad tributaria se ve restringida por cuestiones de distinta naturaleza y, en especial, cuando se pretende la tributación de personas de nacionalidad extranjera o con residencia en otro país, o de rentas producidas en un territorio extranjero. Estas restricciones proceden de acuerdos internacionales, más concretamente de los CDI y de las propias normas de los Estados². De hecho, los sistemas tributarios en la actualidad se entienden de mejor manera considerando el conjunto de CDI firmados por un Estado, sabiendo que un CDI determina el ejercicio de la potestad tributaria de un país.

Las normas internacionales pueden limitar el poder tributario de los Estados de distintas maneras, bien por la propia decisión del Estado en cuestión, en el caso de que sea parte contratante de un CDI, por ejemplo; o bien por restricciones de carácter jurisdiccional, o bien derivadas del propio Derecho internacional público.

En general, el poder tributario de un Estado está restringido a las personas físicas o jurídicas que posean su nacionalidad o sean ciudadanos de dicho país; a residentes en el mismo; a personas y objetos presentes en su territorio, y a hechos acaecidos en él como la obtención de renta. En el campo de la imposición directa,

2 Véase Raad, K., Van “*Non Discrimination in International Tax Law*”. Series on International Taxation, 6. Kluwer Law and Taxation Publishers. Deventer, 1986, p. 19.

la nacionalidad permite a un Estado someter a gravamen a sus nacionales incluso cuando sean residentes en otros Estados, salvo CDI que disponga otra cosa. En ausencia del anterior criterio de imposición, el Estado que busca la tributación de personas u objetos debe atenerse a una conexión territorial sobre la que basar su derecho de someterlos a tributación. Al contrario de lo que ocurre con la nacionalidad, el poder tributario fundado en dicha conexión territorial está sujeto obviamente a limitaciones geográficas.

La mayoría de los Estados han aceptado restricciones en la aplicación del principio de territorialidad. Así, cuando aprueban normas legales sobre la tributación de “no nacionales”, los Estados precisan de una conexión relevante con el territorio, debe existir un nexo definido, algún lazo mínimo entre el Estado y la persona, la propiedad o la transacción que pretende hacer tributar. Esta ligazón económica con el territorio fue definida y concretada por el Informe de la Liga de las Naciones realizado por los cuatro expertos (Bruins, Einaudi, Seligman y Stamp)³. En dicho informe se discierne sobre tres posibles nexos económicos entre un extranjero (no nacional) y el Estado que quiere someterlo a tributación:

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

El término residencia cambia notablemente entre las diferentes legislaciones de los Estados. Los CDI no han tenido un efecto armonizador de los criterios nacionales para fijar la residencia, de modo que dichos convenios utilizan una gran variedad de métodos internos para determinar la residencia. Solo si las reglas de residencia de los distintos Estados contratantes de un CDI entran en conflicto se aplicarían las normas del CDI en donde se contienen criterios independientes para la determinación de la residencia (*Tie Break Rules*, art. 4 del CDI).

En relación con las personas jurídicas, la cuestión de la residencia es más complicada por el hecho de que la residencia es una noción intrínsecamente relacionada con personas físicas. Sin embargo, se puede afirmar que la residencia de las personas jurídicas se refiere mucho más al nexo entre la compañía y el Estado. Estas conexiones son de dos tipos: el lugar de constitución y el lugar donde se lleva

3 Véase Einaudi, Bruins, Seligman y Stamp [1923], *Report on Double Taxation*. League of Nations. Geneva; reprinted in *Legislative History of United States Tax Conventions*. US Government Printing Office. Washington. 1962, pp. 4.009 - 4.056.

a cabo la dirección efectiva de las actividades económicas. No obstante, el lugar de constitución suele identificarse con la nacionalidad de la compañía.

- La persona extranjera lleva a cabo una actividad económica dentro del territorio del Estado. Los ejemplos típicos que se suelen poner para determinar la presencia de actividad económica, en sentido amplio, son el hecho de llevar a cabo negocios y la prestación de servicios tanto de forma dependiente como independiente.

El poder tributario para someter a imposición la actividad económica efectuada por empresas o compañías, como regla general, se atribuye al Estado de residencia de la misma. Si se aplican CDI, se observan algunas excepciones a esta regla general, entre otras, cuando se llevan a cabo dichas actividades empresariales a través de un EP (en este caso, la competencia para gravar los beneficios corresponde al Estado donde radique el EP)⁴, actividades empresariales de bienes inmuebles en el extranjero⁵, la tenencia de acciones de empresas extranjeras, actividades profesionales y préstamos y licencias de uso de patentes y marcas⁶.

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

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

La potestad para someter a tributación a los sujetos es un atributo de la propia soberanía de los Estados. La mejor prueba de saber en qué consiste dicho poder tributario es la decisión de los Estados de gravar aquello que entienden que es justo o prudente⁷.

Normalmente se clasifican los factores de vinculación del poder tributario en personales o reales, y, a su vez, este último puede tener carácter objetivo o subjetivo. Así, un Estado puede establecer como factor de vinculación un criterio personal, es decir, somete a tributación a algunas personas por su condición de nacionales. También puede aplicar un criterio real que atiende a consideraciones de índole económica o, lo que es lo mismo, grava las rentas producidas u originadas en su territorio⁸, luego posee carácter objetivo. Al mismo tiempo, la conexión

4 Véanse artículos 7.1 y 2 del MCOCDE.

5 Véanse artículos 7.6 y 7 del MCOCDE.

6 Véanse artículos 10, 11 y 12 del MCOCDE.

7 Véase Martha, R.S.J. [1989], pp. 62 y 63.

8 Véase Zapata, S. [1999], pág. 478.

de la persona con el territorio se determina a través de la residencia, con lo que el criterio real tiene carácter subjetivo.

Concretemos algo más lo anterior. Así, los principios fundamentales que subyacen en la potestad tributaria de los Estados son:

- El principio de la territorialidad, como manifestación del vínculo real. De acuerdo con este criterio, las leyes tributarias solo se aplicarían a quienes residieran en territorio de un determinado país o tuvieran con el mismo alguna relación, es decir, obtuvieran en él rentas, fueran titulares de determinados bienes sitios en el mismo o tuvieran, en definitiva, relaciones económicas en territorio español⁹.
- El principio de la nacionalidad, como muestra del criterio personal. Según esta regla, las leyes tributarias se aplicarían a todos los ciudadanos que ostentaran la nacionalidad de un determinado país, fuere cual fuere el lugar en que residieren y fuere cual fuere el lugar en que obtuvieran sus rentas. El vínculo personal de nacionalidad sería el único motivo que determinaría la sujeción a las leyes tributarias. El actual abandono de este principio parece encontrarse en el hecho de que los Estados entienden como suficiente conexión para someter a gravamen a todos los que tienen una relación con un Estado, por ser residentes en él o por obtener en su territorio rentas, o tener relaciones económicas en el mismo, ya que provocan la realización de determinadas actividades públicas, a cuya financiación son llamados a contribuir mediante el pago de tributos¹⁰. De esta manera se toma en consideración la idea según la cual los lazos de un no residente con su país de origen pueden ser meramente nominales.

La generalidad de los sistemas tributarios incorporan como principio básico de tributación el de residencia efectiva, según el cual, un Estado grava la renta mundial de las personas residentes en su territorio¹¹. Sin embargo, no puede considerarse como un principio distinto al de territorialidad, sino que se trata de una confirmación expresa e inequívoca de este¹². No puede desconocerse, de todas

9 Véase Sainz de Vicuña, A. [1979], p. 125.

10 Como ejemplo de las críticas padecidas por el principio de nacionalidad consúltese el “*Report on Double Taxation Submitted to the Financial Committee by Professors Bruins, Einaudi, Seligman and Stamp*”, League of Nations, Doc. E.F.S. 73.F19, Geneve, 1923, p. 19.

11 En cuanto al origen del criterio de residencia, consúltese Picciotto, S.: *International Business Taxation*. Quorum Books. Nueva York. Weinfeld & Nicholson. 1992, págs. 4 y 5; Zapata, S. “Tributación sobre la renta mundial. Reflexiones sobre su implementación en América Latina”. *Libro homenaje a José Andrés Octavio*. Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Caracas. 1999, p. 482.

12 Véase Sainz de Bujanda, F. *Lecciones de Derecho financiero*, Madrid, Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid. 10.ª edición., 1993, p. 121.

maneras, que el criterio de residencia efectiva acompaña a la persona de forma que, sin equipararse a la nacionalidad, es evidente que se trata de una cualidad personal, sobre todo si se toma en cuenta que la práctica totalidad de los países han asumido el criterio de la residencia efectiva como principio de sujeción a los tributos de naturaleza personal¹³. La residencia implica lazos fuertes con el Estado, ya que el contribuyente residente usa la infraestructura del Estado y disfruta de la protección que le otorgan las autoridades administrativas, y por tanto, en función de todo ello, se justifica el gravamen por renta mundial. Los criterios determinantes de la residencia varían mucho de unos países a otros. Así, se puede fijar por la disposición de una vivienda permanente, o realizar una actividad o determinadas inversiones, o el centro de intereses vitales, pero el criterio más extendido es la permanencia por más de 183 días.

Es innegable la importancia del principio de territorialidad, puesto que todos los Estados hacen tributar de una u otra manera de acuerdo con dicho criterio. Ahora bien, algunos de ellos, entre los que se encuentran Bolivia, Costa Rica, Guatemala, Haití, Nicaragua, Panamá, Paraguay, República Dominicana y Uruguay, gravan en atención a dicho principio, como criterio principal, aunque en teoría alguno de ellos haya manifestado su tendencia progresiva a cambiarlo por el gravamen por renta mundial. La utilización de dicho principio ha servido para que la doctrina haya observado dos cuestiones relevantes: la primera es que este principio favorece a los nacionales y residentes de estos países para invertir fuera de los mismos, lo que produce que el capital necesario para el crecimiento de aquellos salga fuera: la segunda tiene que ver con la necesidad de implantar el principio de la fuente debido a las grandes dificultades que tienen las Administraciones tributarias de estos países si tuviesen que determinar la renta de fuente extranjera obtenida por sus residentes. También es cierto que este último problema pudiera ser resuelto a través de las cláusulas de intercambio de información contenidas en los CDI, pero, a decir verdad, la práctica nos enseña que el intercambio de información de carácter inquisitivo, es decir, previa petición de uno de los Estados, no es suficiente. En el ámbito de la UE, el problema ha sido resuelto a través de los distintos mecanismos relativos al intercambio de información. El debate sobre las ventajas y desventajas del principio de territorialidad frente al de renta mundial está siendo revisado, dado que la creciente internacionalización del mercado y la deslocalización física de las transacciones plantean la necesidad de revisar los postulados tradicionales de la tributación internacional y, en algunos casos, incluso se ha propugnado la implantación de un sistema basado en el principio de territorialidad¹⁴.

13 Con algunos matices, consúltese Cortés Domínguez, M.: *El ordenamiento tributario español*. Civitas. Madrid, 1985, p. 205.

14 Véase Vogel, K. "Worldwide Income vs. Source Taxation of Income. A Review and Re-evaluation of Principles" (III Part). *Intertax*, 10. 1988, pág. 310; Falcón y Tella, R.: "*La imposición de las rentas de las empresas en los procesos de integración*". Correlatoría general, XVIII Jornada Latinoamericana de

La utilización del criterio de territorialidad ha estado vinculada históricamente a las legislaciones de los países latinoamericanos¹⁵. El reconocimiento de la validez y preferencia de este criterio frente al de renta mundial fue una de las principales causas de confrontación entre los países de América Latina y los países europeos y EEUU, tanto a la hora de la discusión de los modelos de CDI¹⁶ como en las negociaciones para la conclusión de CDI bilaterales. Sin duda, para estos países, la conclusión del CDI significaba renunciar en la mayoría de los casos al principio de territorialidad vigente en sus legislaciones internas. Ello puede explicar la tardanza y lentitud de los países latinoamericanos en desarrollar su red de CDI.

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

Se señalaba con anterioridad la tendencia a que los países combinen el principio de la renta mundial (*World Wide Income*) con el de territorialidad (*Source Tax Income*), para residentes y no residentes, respectivamente. Junto con esta posibilidad, se encuentra la que se aplica en Francia, en la que la imposición sobre sociedades reposa en reglas basadas en el principio de territorialidad, mientras que a las personas físicas se las grava de acuerdo con el criterio de la renta mundial. Se trata de un caso aislado dentro de la UE, pero pone de relieve la supervivencia del principio de la fuente en un país desarrollado, acompañado, eso sí, de las especificaciones necesarias para evitar planificaciones fiscales a la búsqueda de la evasión del pago de impuestos¹⁷.

Derecho tributario. Montevideo. 1996; y Soler Roch, M.T. "Una reflexión sobre el principio de residencia como criterio de sujeción al poder tributario del Estado", en la obra colectiva *Presente y futuro de la imposición directa en España*. Lex Nova. Valladolid. 1998, pp. 65 - 78.

15 En 1956, en la "Declaración de Principios" de lo que fueron las primeras Jornadas Latinoamericanas de Derecho tributario se propuso la aplicación exclusiva del principio de territorialidad en y entre los países de la región. De ahí en adelante, la predominancia de dicho criterio fue confirmada y sujeta a mayor elaboración en jornadas posteriores, especialmente las de 1964 y 1975. Véase Vogel, K., cit., p. 221. Asimismo, cabe mencionar el Modelo de Convenio aprobado por el ILADT en 2010 en Cartagena de Indias.

16 Estas diferencias aparecen plasmadas, entre otros documentos, en las discusiones y documentación general que precedieron al Modelo de México de 1943 diseñado por el Comité Fiscal de la Sociedad de Naciones.

17 Véase Zapata, S., cit., p. 486.

Volviendo, por último, al principio de nacionalidad, cuya aplicación es excepcional en el panorama internacional actual, hay que citar los tres países en que está vigente: Cuba, los Estados Unidos de Norteamérica y Filipinas¹⁸. Este principio se basa en una relación de dependencia política que legitima el ejercicio ilimitado del poder de imposición¹⁹. Dicho criterio permite al Estado respectivo gravar las rentas de sus nacionales de forma ilimitada, independientemente de su origen o del lugar donde residan dichos nacionales.

Ahora bien, el principio de nacionalidad se aplica de manera combinada con el de la fuente y el de residencia. En los EEUU, por ejemplo, el principio de nacionalidad permite que los ciudadanos americanos sean gravados por su renta mundial, con independencia de dónde tengan fijada su residencia, con las particularidades derivadas de si el contribuyente reside en un país con el que EEUU tenga firmado un CDI. Además, este país somete a tributación por su renta mundial a los residentes en su territorio aunque no posean la ciudadanía americana y, por último, grava también la renta de los no residentes extranjeros obtenida de fuentes situadas en territorio americano.

Resulta obvio señalar que la elección de uno u otro principio de tributación por parte de un Estado es una elección soberana que exclusivamente le corresponde de acuerdo con sus intereses político-económicos. No obstante, cada vez más resulta evidente cómo el juego de las regiones y el de las organizaciones supranacionales (OCDE, ONU, FMI, etc.) influyen en la toma de decisiones²⁰ sin tener en cuenta, en ocasiones, las condiciones de aplicación y la situación de los distintos Estados. Así, no es extraño encontrar en la actualidad un debate abierto en relación con los criterios de imposición. En este orden de cosas, no podemos dejar de citar algunos de los foros que han levantado sus voces poniendo en entredicho las bondades del principio de renta mundial. Así, en el Congreso de la IFA de 1984 en Buenos Aires se afirmó:

-
- 18 México utilizó este criterio de nacionalidad en su primera Ley sobre el Impuesto de la Renta que estuvo vigente desde el 21 de febrero de 1924 hasta el 31 de diciembre de 1984; desde este momento rige el principio de la renta mundial.
- 19 El derecho a gravar a los nacionales americanos se encuentra previsto y protegido en los CDI firmados por los EEUU a través de la llamada *Saving Clause*. En el caso del CDI firmado entre España y los EEUU, dicha cláusula aparece contemplada en el artículo 1.3. El razonamiento que permite el uso de este principio se basa en que la nacionalidad es vista por los EEUU como una forma de política de seguridad, que permite al nacional americano retomar su residencia cuando lo desee y disfrutar de la protección de los EEUU cuando lo precise. Esta "seguridad" es lo que permite a las autoridades americanas la tributación de sus nacionales por la renta mundial. Véase Doernberg, R.L. y Raad, K.V." *The Forthcoming US Model Income Tax Treaty and the Saving Clause*". *Tax Notes International*, núm. 15, 1992, p. 775.
- 20 Un ejemplo de como un Estado procura, como prioridad, proteger sus propios intereses y eventualmente adaptarlos a la eficiencia en la localización de capitales lo encontramos en la afirmación contenida en un estudio realizado por el Inland Revenue del Reino Unido, donde se analiza la posibilidad de sustituir el actual mecanismo de crédito por el método de la exención: "*United Kingdom's objectives should reflect the national interest, focusing on benefits to the United Kingdom economy, including benefits both to business and to the Exchequer*".

“Que la imposición de la renta mundial de una empresa aun en el caso en que se le conceda crédito por los impuestos abonados en otros países, en general representa una carga adicional sobre las inversiones en el exterior cuando las mismas se hallan allí sujetas a una menor carga efectiva de imposición, al mismo tiempo que puede quitar eficacia a los incentivos fiscales concedidos por el país donde ellas se realizan, y en consecuencia puede disuadir a la empresa de efectuar tales inversiones.

Que, si se tiene en cuenta lo precedentemente expresado, un sistema de imposición de acuerdo con el principio de la territorialidad (...) es preferible porque respeta en mayor medida la soberanía tributaria de las naciones, elimina las distorsiones a la competencia en el país donde se efectúa la inversión y, en consecuencia, no interfiere con el libre flujo de las inversiones.”²¹

Junto con el pronunciamiento de la IFA, se encuentran otros ejemplos como el “Informe Ruding”²² en el que se defiende la legitimación del país de la fuente como el mejor sistema para evitar las distorsiones fiscales entre los países miembros. Se fundamenta dicha afirmación en la idea de que el país en que se realiza la ganancia es el que financia la estructura y los servicios públicos y provee las oportunidades económicas para la realización de dicha ganancia, luego dicho país es el que está calificado para gravarla²³. En el mismo sentido se manifestó en el ILADT Falcón y Tella ²⁴ al señalar que:

“De manera que si bien la legislación interna de los Estados parece orientada cada vez más hacia el criterio de combinar la fuente con el gravamen de los residentes por su renta mundial, este último criterio tiende a neutralizarse a través de mecanismos de exención, al menos entre los países pertenecientes a una misma zona de integración. Y en efecto, solo la fuente (o la residencia combinada con el método de exención) permite la eliminación de la doble imposición y asegura la inexistencia de discriminación entre residentes y no residentes, eliminando así distorsiones de origen fiscal en la colocación de las inversiones.”

Los criterios de sujeción de la imposición sobre la renta de las personas jurídicas en el ámbito interno descansan en tres tipos fundamentalmente:

- Lugar de constitución;

21 Véase Las recomendaciones y conclusiones de este congreso aparecen publicadas en el *Bulletin for International Fiscal Documentation*, 1984, p. 546.

22 Véase “Informe Ruding o del Comité de Expertos Independientes en Imposición Societaria”, Comisión Europea, marzo 1992, Oficina de Publicaciones de la Comunidad Europea, Luxemburgo, 1992.

23 Véase Terra, B. y Wattel, P.J. *European Tax Law*. 2.^a edición. Kluwer. Deventer, 1992, p. 128.

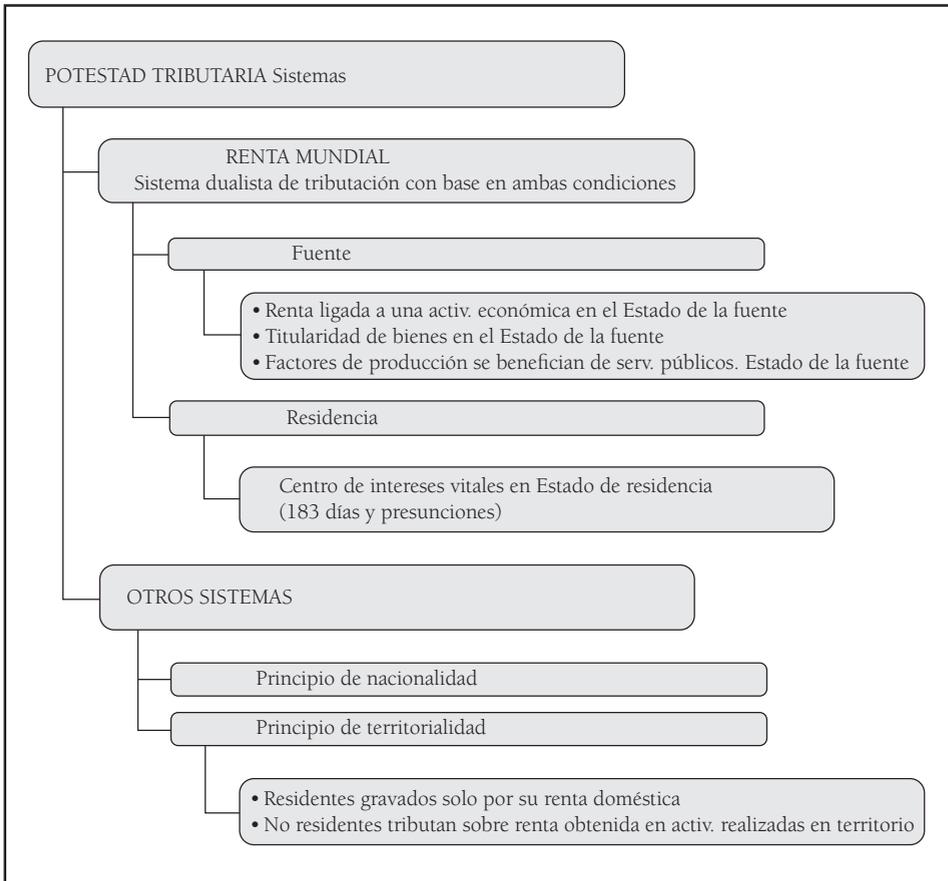
24 Véase Falcón y Tella, R., cit.

- Domicilio social; y,
- Sede de dirección efectiva, o lo que es lo mismo, el lugar donde radique la dirección y control del conjunto de actividades de la entidad, siendo éste el criterio que prevalece sobre los demás.

En los tres casos se trata de una obligación de contribuir por la renta mundial generada por la sociedad. Así, se expresan muchas normativas internas de distintos países y el artículo 4.3 MC OCDE.

Todo lo anterior, junto a la deslocalización física de las transacciones y la creciente internacionalización de la economía, nos lleva a un nuevo replanteamiento del criterio de la renta mundial combinado con el método de imputación o crédito fiscal²⁵.

A modo de conclusión, se puede resumir lo anterior en el siguiente cuadro:



25 Véase Soler Roch, M.T., cit., pp. 65 - 78.

3. EL CONCEPTO DE DOBLE IMPOSICIÓN JURÍDICA INTERNACIONAL²⁶

Aunque puede existir una idea más o menos formada de lo que es doble imposición, las dificultades se presentan cuando se intenta dar una definición de la misma²⁷. La doble imposición puede ser definida como el nacimiento de dos o más obligaciones tributarias por el mismo o análogo hecho imponible y periodo impositivo. Básicamente, dos son los tipos de doble imposición: la jurídica, cuando se grava la misma renta, por el mismo hecho imponible, en las manos del mismo sujeto pasivo, en idéntico periodo impositivo; y la económica, que se produce cuando la doble imposición por la misma renta se refiere a dos personas distintas.

La aplicación actual de los sistemas tributarios basados en algunos o en varios de los criterios más arriba expuestos, residencia, fuente y nacionalidad, da lugar inevitablemente a que las potestades tributarias se solapen, produciendo lo que es generalmente conocido como doble imposición internacional. La definición que se dio en el 31 Congreso de la IFA fue la siguiente: “La doble imposición internacional es el resultado del solapamiento de la competencia tributaria de dos o más Estados”²⁸. La OCDE ha definido de forma más precisa la doble imposición jurídica internacional como la tributación por impuestos comparables de la misma renta en dos o más Estados sobre un mismo contribuyente por idénticos periodos impositivos. Por tanto, se requiere la cuádruple regla de identidad²⁹:

- Identidad objetiva: impuestos comparables.
- Identidad subjetiva: mismo contribuyente.
- Identidad material: misma renta.
- Identidad temporal: idénticos periodos impositivos.

26 Se ha delimitado el objeto de estudio a la doble imposición jurídica internacional en contraste con la doble imposición económica internacional. Esta última se produce como consecuencia de la ausencia de la identidad subjetiva. Es decir, se produce la doble imposición cuando la misma renta, transacción o patrimonio resulta gravada/o en dos o más Estados durante el mismo periodo impositivo, pero en manos de distintos contribuyentes. Un ejemplo típico de doble imposición económica resulta de la corrección de precios de transferencia por parte de la Administración tributaria de un país si no se procede a realizar el ajuste correspondiente en la renta sometida a gravamen en el otro Estado.

27 Véase Pires, M. *Da Dupla Tributação Jurídica Internacional sobre o Rendimento*, Lisboa, Centro de Estudos Fiscais, 1989, p. 11.

28 “The International Double Taxation is defined as the result of overlapping the tax claims of two or more countries”. 31 IFA Congress, “*The revised OECD Model Double Taxation Convention on Income and Capital*”, Proceedings of a Seminar Held in Vienna in 1977 during the 31 IFA Congress, p. 9.

29 Véase Introduction to the OECD Model Convention, párrafo 1, París, September 1995. Vogel, K., *On Double Taxation Conventions*, 3ª edición, Londres -La Haya- Boston, Kluwer Law International., 1997, párrafo 5. Xabier, A., *Direito Tributario Internacional. Tributação das Operacoes Internacionais*, Sao Paulo, Librería Almeida, 1993, p. 31.

Las razones que se dieron en el mencionado congreso para explicar el porqué del solapamiento tributario son:

- Dos Estados pueden someter a tributación a una misma persona (física o jurídica) por su renta mundial o patrimonio debido a su relación personal con los Estados (domicilio, residencia, nacionalidad, lugar de constitución, sede de dirección efectiva): es la llamada sujeción ilimitada de tributación o *dual residence*. Es lo que ocurre en el caso de concurrencia del principio de nacionalidad, utilizado por los Estados Unidos de Norteamérica, y el principio de residencia, adoptado por la práctica totalidad de Estados³⁰. También se produce en el año de solapamiento de dos definiciones de distintos países de la residencia.
- Un Estado somete a tributación a una persona por su renta mundial o patrimonio, ya que es residente en este país (sujeción ilimitada de tributación). Otro Estado grava a la misma persona sobre la renta que obtiene en este país o el patrimonio situado en el mismo (sujeción limitada de tributación). Aquí se produce el conflicto del principio de residencia frente al de fuente.
- Una persona es gravada por sujeción limitada de tributación en dos Estados; el ejemplo sería cuando una sociedad del Estado “A” que posee un EP en el Estado “B” obtiene renta del Estado “C”. En este caso concurren dos criterios de sujeción limitada de tributación o *dual source*³¹.

Las consecuencias de la doble imposición internacional son siempre lesivas, no solo en lo que concierne al contribuyente, sino también en relación con la circulación internacional del capital, de la tecnología y de las personas. De aquella puede resultar una desigual distribución de la carga tributaria, dependiendo de si los contribuyentes invierten en el extranjero o no. En la situación actual en la que se hallan los tipos de gravamen, la tributación de la misma renta por dos Estados distintos puede suponer una carga fiscal prohibitiva, que podría conducir al declive de las inversiones en el extranjero. Por si esto no fuera poco, la falta de coordinación tributaria puede producir en algunas ocasiones la obtención de beneficios fiscales no esperados o bien buscados deliberadamente en la búsqueda de la eficiencia fiscal –supuestos de doble exención–. En cualquier caso, lo que resulta de no eliminar la doble imposición internacional es una distorsión en la

30 Un ejemplo sería el nacional americano con residencia en España, que resultaría considerado contribuyente en el IRPF por renta mundial en los dos países. En este caso, dado que existe un CDI aplicable entre España y EEUU se acudiría al artículo 24.3 de dicho convenio donde se regula un procedimiento que puede ayudar a eliminar la doble imposición.

31 Más ejemplos de coincidencia de dos principios de la fuente pueden ser: lugar de la utilización del capital vs. lugar desde donde se efectúa el pago. No obstante, los mayores problemas de dual source se producen en el caso de rentas pasivas: intereses, cánones y asistencia técnica.

localización de los capitales producida por la tributación, con una probable pérdida de eficiencia en el uso mundial de los mismos. Todas estas razones conducen a reafirmar la importancia de la eliminación de los obstáculos fiscales en forma de doble imposición que impiden el desarrollo de las relaciones económicas entre los distintos países.

Desde la perspectiva del Derecho internacional, se puede afirmar que no existe una sola norma que prohíba la doble imposición internacional, entendida como fruto de la interacción de los distintos sistemas tributarios nacionales. En tanto en cuanto las normas domésticas de cada uno de los países sean acordes con el Derecho internacional, la doble imposición se encontrará formalmente bien fundada. Lo único que está prohibido es el gravamen de un acto por un Estado en el territorio de otro³².

4. MÉTODOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL

Una de las consecuencias principales que se derivan de la implantación del principio de la renta mundial (*World Wide Income*) es la necesidad de mitigar por parte del Estado de residencia los efectos de la doble imposición sobre los residentes que obtengan rentas en el extranjero. Los mecanismos para eliminar la lesiva doble imposición pueden ser clasificados según su fuente o según el método.

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

- En la normativa interna de cada uno de los países.
- En la propia estructura de los CDI.
- En convenios multilaterales.
- A través de la armonización de diferentes sistemas tributarios o de impuestos determinados.

A las primeras normas se las llama medidas unilaterales (*unilateral relief*) y son aquellas adoptadas por la legislación interna de cada país. Las segundas son las normas contenidas en los CDI y se las denomina medidas bilaterales o multilaterales (*bilateral/ multilateral o treaty relief*). Normalmente, las medidas unilate-

32 Véase Vogel, cit., parágrafo 8; véase también Rodríguez Ondarza, J. A. y Rubio Guerrero, J. J. "Doble imposición internacional y mecanismos de corrección. La perspectiva española. Fundamentos y medidas unilaterales (I y II)". *Carta Tributaria. Monografías*, N° 337 y 338. 2000.

rales son insuficientes para la eliminación de la doble imposición por dos razones: la primera, porque habitualmente estas medidas están dirigidas a un número de supuestos, pero no contemplan todos los posibles casos; y, la segunda, ya que al tratarse de doble imposición internacional y verse afectados dos países no son congruentes las normas de ambos Estados. En este sentido, McDaniel y Ault afirman que los CDI permiten tanto modular el reparto del poder tributario entre los Estados implicados de la forma más adecuada a cada caso concreto como introducir soluciones técnicas o mecanismos de resolución de este problema más depurados o acabados, y que únicamente pueden articularse a través de estos sistemas de coordinación de soberanías fiscales³³.

Como regla general, el método previsto por los países para eliminar la doble imposición internacional en su legislación interna coincide con el que adoptan en sus CDI. No obstante, en la práctica no es infrecuente que se encuentren ejemplos de lo contrario, es decir, CDI donde se reconocen sistemas distintos para evitar la doble imposición en la legislación interna del país en cuestión. La razón estriba en que los CDI son acuerdos internacionales que se someten al arte de la negociación entre las misiones de los países interesados en su firma. Es por ello que los métodos para evitar la doble imposición internacional forman parte de la moneda de cambio para recibir otros beneficios por parte del otro país contratante. Ello explica que países que reconocen un sistema de imputación, es decir, una deducción en la cuota o crédito fiscal, eventualmente otorguen exenciones. Si, como es sabido, los CDI prevalecen sobre la ley interna, resulta evidente que las inversiones en aquel Estado se verán favorecidas respecto de las inversiones en el resto de países que no tienen CDI firmados, o bien que existiendo conceden un crédito en lugar de una exención como en su legislación interna.

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

- Método de exención.
- Método de imputación o crédito fiscal.

4.1. El método de Exención

De acuerdo con este sistema, la renta se grava exclusivamente en uno de los países, quedando exenta en los restantes. De alguna manera, lo que subyace en este método es la reciprocidad en el tratamiento de las rentas obtenidas por el otro Estado en idénticas condiciones. La renta puede quedar exenta tanto en el país de

³³ Véase McDaniel y Ault [1989], cit., pp. 173 y 174.

la fuente, como en el de residencia, dando lugar en el primer caso a la aplicación en exclusiva del principio de residencia, y del de la fuente en el segundo caso. Lo normal es que se aplique la exención en el país de residencia, con lo que se garantiza la efectividad de los incentivos fiscales que los países importadores de capital puedan conceder a las inversiones procedentes del extranjero.

4.1.1. La exención como método unilateral para evitar la doble imposición internacional

Según el método de exención, el Estado de residencia del inversor exime de tributación determinados tipos de renta de fuente extranjera, a veces supeditado a un previo gravamen en el Estado de la fuente. En otras palabras, este país concede al Estado donde la renta es generada –Estado de la fuente– el derecho exclusivo a someter a tributación dicho tipo de renta. El Estado de residencia puede considerar dicha renta a los efectos del cálculo del tipo de gravamen aplicable a la base imponible para así respetar la progresividad del sistema tributario (método de exención con progresividad). Como regla general, estas exenciones están confinadas a los beneficios obtenidos por EP, rentas obtenidas por expatriados y rentas inmobiliarias de bienes situados en el extranjero. La exención íntegra de tributar por la renta de fuente extranjera en el Estado de residencia coloca en la misma situación de igualdad tributaria al inversor extranjero en relación con los residentes en el Estado de la fuente. De esta manera, los beneficios fiscales concedidos por el Estado de la fuente no son ni reducidos ni eliminados por el Estado de residencia.

4.1.2. La exención como método convenido para evitar la doble imposición internacional

Cuando el método de exención es aplicado como consecuencia de su reconocimiento en un CDI, uno de los Estados contratantes posee el derecho exclusivo a gravar determinados tipos de renta. Como en el supuesto de la exención unilateral, la exención por un Estado contratante de todo o parte de un componente de renta puede ser íntegra o con progresividad. En el caso de exención total o íntegra, el país de residencia puede no tener ningún derecho a tomar la renta exenta para determinar la base imponible de la persona residente. En el caso de la exención con progresividad, el Estado de residencia se reserva el derecho a tomar la renta exenta para determinar el tipo de gravamen, dado que es progresivo. Una vez calculado se aplicará solo sobre la renta que no está exenta.

Tanto en el supuesto de exención íntegra como con progresividad, su aplicación se realiza en la base imponible, al contrario de lo que ocurre con el método

de imputación, en el que, para evitar la doble imposición, el mecanismo se aplica en la cuota.

La aplicación de este método conlleva algunos inconvenientes que han sido puestos de manifiesto por la doctrina. Entre ellos, se pueden citar los siguientes: fomenta la repatriación de beneficios derivados de la inversión; el complicado y variado régimen de imputación de pérdidas en el Estado de residencia por inversiones en otros países de sus residentes; la imposibilidad de determinar el mínimo exento para residentes que obtengan rentas de origen en otros países; en el caso de países con un régimen diferenciado de tipos para beneficios distribuidos o no en el IS, resulta complejo imputar las rentas obtenidas a uno u otro tipo de gravamen.

Desde el punto de vista del país de la fuente, el sistema de exención favorece la inversión extranjera en dicho país, sobre todo, si los impuestos son más bajos que en el país de residencia y no anula, como se ha comentado, los incentivos que dicho país tenga establecidos para atraer inversiones. Y, desde la perspectiva del país de residencia, se incentiva la salida de capitales, y se introduce una discriminación entre residentes, ya que quienes invierten en el exterior pueden quedar sometidos a una carga fiscal menor³⁴.

4.2. El método de imputación o crédito fiscal

4.2.1. La imputación como método unilateral para evitar la doble imposición internacional

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

34 Consúltense Falcon y Tella, R. y Pulido Guerra, E., *Derecho Fiscal Internacional*, Madrid, Marcial Pons, 2013, p. 89.

Los dos métodos o sistemas de imputación son: ordinaria, cuando el país de residencia acepta la deducción en la cuota del impuesto pagado en el país de la fuente, con el límite de la parte de cuota que corresponde a la renta de fuente extranjera; e, íntegra, cuando se acepta la deducción en la cuota del impuesto efectivamente pagado en el país de la fuente, sin límite alguno. Si las rentas de fuente extranjera se han originado en distintos países o son de distintas categorías, el cálculo de la deducción de la imputación ordinaria puede hacerse de distintas maneras: límite global (*Overall limitation*), límite por países (*per country limitation*) y límite por tipos de renta (*per items of income*, también denominada *per baskets*).

Los países que aplican el método de imputación o crédito fiscal reducen la cuota de su impuesto sobre la renta correspondiente a los beneficios obtenidos en el extranjero en la cuantía ya pagada por el inversor en el país de la fuente. Por tanto, esto significa que los beneficios fiscales reconocidos por el Estado de la fuente, que reducen la carga fiscal por debajo del nivel del país de residencia en relación con dicha renta, no se tomarían en cuenta para la determinación de la cuota del inversor. No obstante, desde un punto de vista práctico, el resultado de lo anterior se ve limitado, ya que las rentas obtenidas por personas jurídicas que llevan a cabo actividades económicas en otros países a través de filiales o EP no suelen ser sometidas a tributación en el país de la residencia de la matriz, a no ser que sea vía reparto de dividendos o repatriación de beneficios. En este punto debe advertirse que si se aplican distintos tipos de gravamen en el país de la fuente, según el país de residencia de quien recibe la renta, esta práctica puede violar el principio de no discriminación de los CDI y poner en peligro además la deducción en la cuota por impuestos pagados en el extranjero de forma discriminatoria.

4.2.2. *La imputación como método convenido para evitar la doble imposición internacional*

Cuando el método de imputación es aplicado dentro de la estructura propia de un CDI, cada uno de los Estados grava la renta obtenida, pero el Estado de residencia permite la deducción en la cuota o crédito por el impuesto pagado en el Estado de la fuente con algunas particularidades. En efecto, puede ocurrir que se haya acordado la deducción completa del impuesto pagado en el Estado de la fuente, lo que significa que se estaría en presencia del método de imputación íntegra (*Full Credit*). Asimismo, también puede ocurrir que se haya convenido que el crédito corresponda tan solo a lo que se debería pagar por dichas rentas de ser obtenidas en el Estado de la residencia, o lo que es lo mismo, se estaría en presencia del método de imputación ordinaria (*Ordinary Credit*).

Con el método de imputación, la carga fiscal de las inversiones en el extranjero es la misma que la de las inversiones internas, salvo en el caso de que el impuesto del país de la fuente sea mayor que el del país de la residencia³⁵. Esta tendencia hacia la igualdad en el tratamiento fiscal tiene serias implicaciones para los países en vías de desarrollo, ya que los beneficios fiscales para atraer inversiones no benefician directamente a los inversores, sino a las Administraciones tributarias de sus correspondientes países de residencia³⁶.

El método de imputación ordinaria o crédito limitado no resulta equitativo respecto a la exportación de capital, ya que al no permitirse compensar íntegramente el impuesto satisfecho en el extranjero, sino solo hasta el límite del impuesto del Estado de residencia correspondiente a las rentas procedentes del exterior, la tributación final resultará superior. Así, este sistema es un mecanismo de desincentivo a la realización de inversiones en el extranjero. La configuración que adopte el método de imputación ordinario también es problemática, ya que de no tomarse en cuenta de manera global, hay que diferenciar tomando en cuenta el tipo de rentas, o por el país origen de las rentas, o incluso por operación realizada.

4.3. Las cláusulas *tax sparing*³⁷

Algunos países desarrollados, especialmente europeos, han introducido en sus tratados con países en vías de desarrollo cláusulas *Tax Sparing* o créditos por impuesto no pagado. Debe tenerse en cuenta también la existencia de las cláusulas *Matching Credit* o, lo que es lo mismo, un crédito fiscal mayor que lo realmente pagado por el impuesto en la fuente³⁸.

Hay que indicar, no obstante, que la filosofía de cada una de estas cláusulas es distinta. Así, en el caso del *Tax Sparing*, el país de la residencia permite la imputación del impuesto que habría sido sufrido en el país de la fuente de no haber existido un determinado incentivo. Su aplicación depende de la existencia de un incentivo otorgado por el país de la fuente como medida especial de

35 La aplicación del método de imputación ordinaria ha sido objeto de críticas al no eliminar completamente la doble imposición internacional en los casos en los que el impuesto pagado en el extranjero es superior al impuesto nacional. Por ello se afirma en los comentarios al MCOCDE que “cuando el impuesto debido en el Estado de la fuente es más elevado y la deducción está limitada (imputación ordinaria), el contribuyente no queda redimido del total del impuesto pagado en el Estado la totalidad de su renta en el Estado de residencia”. Véase Comentario 27 a los artículos 23 A) y 23 B) del MCOCDE.

36 Véase Knechtle, A.A. *Basic Problems in International Fiscal Law*, Londres, HFL. Publishers Ltd. 1979, pp. 76 - 79.

37 Véase OECD [1998].

38 Véase United Nations, “*Tax Treaties between developed and developing countries*”, First Report, Part Two, p. 41.

política fiscal. Se trata de respetar los efectos de la renuncia hecha por el país de la fuente que de otro modo se anularía a favor del país de la residencia³⁹. En el caso del *Matching Credit*, el país de la residencia permite la imputación de un determinado porcentaje superior que el que correspondería aplicar al país de la fuente, independientemente de la existencia de incentivo alguno en el país de la fuente. No se trata entonces de respetar los incentivos otorgados por el país de la fuente, sino de una renuncia unilateral por parte del país de la residencia.

Este tipo de cláusulas han sido abundantemente utilizadas en los CDI firmados por la mayor parte de países exportadores de capital (por ejemplo, Canadá, Francia, Alemania, Japón y el Reino Unido) con países en vías de desarrollo⁴⁰. No obstante, hay que señalar que los CDI firmados por los Estados Unidos de Norteamérica no incluyen la cláusula *Tax Sparing*. La razón parece ser que se halla en la política de este país sobre la NEC⁴¹. Así, se ha mantenido que dicha neutralidad debe ser aplicada en la tributación de inversiones extranjeras. Al considerar esta inversión en países en vías de desarrollo, se ha argumentado por parte de las autoridades de dicho país que puede ser mejor fomentada a través de subvenciones directas en lugar del uso de incentivos fiscales indirectos vía cláusula *Tax Sparing* o *Matching Credit*⁴².

En la actualidad, esta cláusula *Tax Sparing* está siendo muy criticada por distintas razones. La primera, que entendemos errónea, por la creencia de que las decisiones de inversión en un país o en otro por parte de inversores que residen en países con un sistema de imputación ordinaria para evitar la doble imposición buscan prioritariamente un CDI en el que se ofrezcan cláusulas *Tax Sparing*. En honor a la verdad, las multinacionales no estudian en la toma de decisiones inversoras exclusivamente la existencia de este tipo de cláusulas, lo que buscan realmente es la propia existencia de un convenio. La segunda razón, más creíble, es que los países en vías de desarrollo se preocupan cada vez más por las concesiones que deben ofrecer para obtener estas cláusulas cuando negocian los convenios. Estas concesiones toman distintas formas, como tipos de retención en la fuente más bajos o bien reglas más estrictas en relación con los EP. Dadas estas condiciones, es normal que los países en vías de desarrollo se cuestionen si el precio para obtener estas cláusulas no es demasiado alto, dados los beneficios limitados de las mismas.

39 Véase Ogley, A. *The Principles of International Tax*. Interfisc Publishing, Londres, 1999, p. 35.

40 España tiene concedidas cláusulas *Tax Sparing* en los tratados firmados con Argentina, Brasil, China, India, Filipinas y México. Al mismo tiempo, como receptores de estas cláusulas en los CDI firmados con Bélgica, Brasil, Canadá, Dinamarca, Alemania, Japón, Luxemburgo, Noruega, Suecia y Suiza.

41 Véase Musgrave, P.B., *United States Taxation of Foreign Investment Income*, Cambridge, Harvard Law School, 1969, pp. 109 - 121.

42 El Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE publicó en marzo de 1998 un informe en el que se critican las cláusulas *Tax Sparing* y *Matching Credit*, a la vez que se sugieren medidas alternativas.

Otros problemas a los que debe hacer frente este tipo de cláusulas son: la aceleración de la repatriación de beneficios, el fomento de la competencia fiscal entre países interesados en atraer capital extranjero, la falta de lógica en el caso de reinversión de beneficios obtenidos y la discriminación a favor de los países que aplican altos tipos impositivos y que imputan una mayor cantidad.

BIBLIOGRAFÍA

Bruins, Einaudi, Seligman y Stamp, *Report on Double Taxation. League of Nations. Geneva; reprinted in Legislative History of United States Tax Conventions. US Government Printing Office.* Washington. 1962.

Comisión Europea, *Informe Ruding o del Comité de Expertos Independientes en Imposición Societaria*, Comisión Europea, marzo 1992, Oficina de Publicaciones de la Comunidad Europea, Luxemburgo, 1992.

Cortés Domínguez, M., *El ordenamiento tributario español*. Civitas. Madrid, 1985.

Doernberg, R.L. y Raad, K.V.«The Forthcoming US Model Income Tax Treaty and the Saving Clause». *Tax Notes International*, núm. 15, 1992.

Falcón y Tella, R.: «*La imposición de las rentas de las empresas en los procesos de integración*». Correlatoría general, XVIII Jornada Latinoamericana de Derecho tributario. Montevideo. 1996.

Falcón y Tella, R. y Pulido Guerra, E., «*Derecho Fiscal Internacional*», Marcial Pons, Madrid, 2013.

Knechtle, A.A. *Basic Problems in International Fiscal Law*. HFL. Publishers Ltd Londres, 1979.

Musgrave, P.B. *United States Taxation of Foreign Investment Income*. Harvard Law School. Cambridge. 1969.

Ogley, A. *The Principles of International Tax*. Interfisc Publishing. Londres, 1999.

Pires, M., *Da Dupla Tributação Jurídica Internacional sobre o Rendimento*. Centro de Estudos Fiscais. Lisboa. 1989.

Rodríguez Ondarza, J.A. y Rubio Guerrero, J.J. «Doble imposición internacional y mecanismos de corrección. La perspectiva española. Fundamentos y medidas unilaterales (I y II)». *Carta Tributaria. Monografías*, núms. 337 y 338. 2000.

Sainz de Bujanda, F. *Lecciones de Derecho financiero*. Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid. 10.^a edición., 1993.

Soler Roch, M.T. «Una reflexión sobre el principio de residencia como criterio de sujeción al poder tributario del Estado», en la obra colectiva *Presente y futuro de la imposición directa en España*. Lex Nova. Valladolid. 1998.

Terra, B. y Wattel, P.J. *European Tax Law*. 2.^a edición. Kluwer. Deventer, 1992.

United Nations, «*Tax Treaties between developed and developing countries*», First Report, Part Two, s.f.

Van Raad, K.: «*Non Discrimination in International Tax Law*». Series on International Taxation, 6. Kluwer Law and Taxation Publishers. Deventer, 1986.

Vogel, K. «Worldwide Income vs. Source Taxation of Income. A Review and Re-evaluation of Principles» (III Part). *Intertax*, 10. 1988.

Xabier, A., *Direito Tributario Internacional. Tributaçao das Operacoes Internacionais*. Librería Almeida. Sao Paulo, 1993.

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

CONCEPTOS BÁSICOS DE FISCALIDAD INTERNACIONAL

SANDRO VALLEJO ARISTIZÁBAL¹

Sumario: 1. GLOBALIZACIÓN Y SISTEMAS TRIBUTARIOS. 2. CRITERIOS PARA LA ATRIBUCIÓN DE LA POTESTAD TRIBUTARIA. 2.1. Criterios personalistas. a) Nacionalidad. b) Domicilio. c) Residencia. 2.2. La noción de residencia en la legislación ecuatoriana. 2.3. Criterios territorialistas o económicos. a) Criterio de Fuente. b) Criterio de Sede de Negocios. 3. LIMITACIONES Y CONCURRENCIA EN EL EJERCICIO DE LA POTESTAD TRIBUTARIA. 4. LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL Y LOS MECANISMOS PARA COMBATIRLA. 4.1. Mecanismos para combatir la Doble Imposición. a) Medidas Unilaterales. b) Medidas Bilaterales. c) Medidas Multilaterales. 4.2. Métodos para combatir la Doble Imposición. a) Método de imputación o del crédito fiscal (*tax credit*). b) Método de exención. c) Método del Impuesto no pagado (*Tax-Sparing*). d) Crédito Tributario al Alza (*Matching Credit*)

Las relaciones que estudia el Derecho Tributario se basan en el derecho de imposición connatural del Estado al que se le ha denominado “Poder de Imperio” o “Potestad Tributaria” alrededor del cual también gira, en gran medida el estudio del Derecho Tributario Internacional. Giuliani Fonrouge, señala que “[...]la expresión potestad tributaria significa la facultad o la posibilidad jurídica del Estado, de exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción”².

Esta Potestad que encuentra su fundamento en la noción de soberanía, se ve enfrentada a la creciente internacionalización de la economía y los diversos efectos de la globalización, que han permitido el desarrollo de esta rama tan especializada del Derecho Internacional Tributario al que Héctor Villegas lo define como:

1 Socio especialista Tributario Smartlex Abogados y Consultores.

2 Giuliani Fonrouge, Carlos, *Derecho Financiero*. Volumen I. Buenos Aires. Ed. Depalma. 4ª. ed. 1987. p. 266

La rama del derecho tributario cuyo objeto es estudiar las normas que corresponden aplicar cuando dos o más naciones o entes supranacionales integrados entran en contacto por motivos de distinta índole, como por ejemplo, evitar los problemas que ocasiona la doble imposición o coordinar los métodos necesarios para combatir la evasión fiscal internacional, hoy en franca expansión mediante modalidades cada vez más sofisticadas³

1. GLOBALIZACIÓN Y SISTEMAS TRIBUTARIOS

El fenómeno de la globalización o mundialización de las economías y la liberalización del flujo internacional de capitales y de bienes, incide en múltiples facetas de las relaciones entre los Estados y los agentes económicos, por lo que no es de sorprender, su impacto cada vez mayor en el ámbito tributario.

El proceso de globalización implica una creciente interdependencia económica entre todos los países, provocado por el aumento del flujo de bienes, servicios y sobre todo de capitales, principalmente debido al rápido crecimiento de las tecnologías de la información, que van de la mano con la expansión del comercio y la Inversión Extranjera que ha sido determinante para el crecimiento económico de varios países. Según la UNCTAD, para el año 2013 la Inversión Extranjera Directa IED bordeó los 1,5 billones de dólares⁴.

Una política fiscal acertada, no puede desconocer estas circunstancias y dentro de una visión integral de política económica, debe propender a generar una competencia fiscal legítima con los demás países, manteniendo esquemas de control adecuados, pero adoptando medidas en el ámbito tributario que atraigan nuevas inversiones, para lo cual debe paralelamente evaluar la política de negociación de Tratados de doble imposición, sin descuidar los aspectos sensibles de control tributario como los relativos a precios de transferencia.

La evolución de los sistemas tributarios y la creciente interrelación de los agentes económicos, en el marco de una economía globalizada, han determinado que los Estados, principalmente los exportadores de capital, busquen esquemas de vinculación fiscal con sus contribuyentes, más allá de los límites geográficos.

Esta situación ha incidido en el desarrollo de la doctrina tributaria en torno a los criterios de vinculación del estado con los contribuyentes, que ha ido evolucionando y ha sido objeto de múltiples debates, aún en la actualidad.

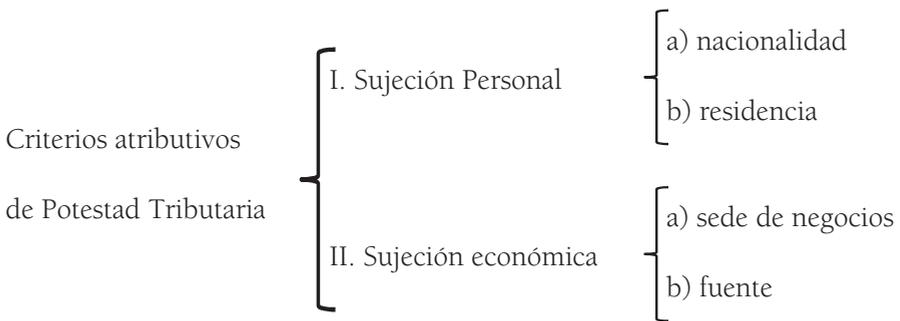
3 Villegas, Héctor, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, Buenos Aires. Ed. Astrea, 2003, 8ª ed., p. 608.

4 Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo UNCTAD, *Informe sobre las Inversiones en el Mundo 2014*, Ginebra, 2014, p. 2.

2. CRITERIOS PARA LA ATRIBUCIÓN DE LA POTESTAD TRIBUTARIA

A efecto de poder cumplir con los objetivos fiscales y poder financiar adecuadamente el gasto público, los países buscan mantener y ampliar su base contributiva, para lo cual, se establecen vínculos de soberanía tributaria que permitan cumplir estos objetivos. En el marco de la internacionalización de la economía esto representa mayores niveles de complejidad.

Giuliani Fonrouge⁵, señala que existen criterios subjetivos y económicos para atribuir la potestad tributaria, que los ordena de la siguiente manera:



Las corrientes personalistas asignan una importancia al lugar de residencia o domicilio e incluso de nacionalidad del preceptor de la renta, para establecer el país que tendrá jurisdicción para gravarlas. Estos criterios están ligados al concepto de **“Renta Mundial”** por el cual el país en el que el contribuyente es residente a efectos fiscales tiene el derecho de someter a gravamen todas las rentas que éste obtenga, con independencia del lugar donde se generó o se perciba.

Los criterios territorialistas o económicos otorgan importancia al lugar en el que se encuentra la fuente productora de la riqueza que, como señala Héctor Villegas: “Puede ser el lugar de radicación de los bienes o el lugar donde el contribuyente realiza su actividad productiva, con total independencia del domicilio, residencia o nacionalidad”⁶.

Los países en vías de desarrollo y receptores de inversión, como es el caso ecuatoriano, han sido tradicionalmente defensores de la corriente territorialista o de fuente nacional. De otro lado los países generadores del capital (sobre todo los países desarrollados) son partidarios de las corrientes personalistas. Estas últimas

5 Giuliani Fonrouge, Carlos, *Derecho Financiero*, cit., p. 397.

6 Villegas, Héctor, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, cit., p. 615.

tienen mayor acogida y algunos países que tradicionalmente mantenían el criterio territorialista han adaptado sus legislaciones al esquema de Renta Mundial, como sucede en el caso ecuatoriano a partir de 1989.

2.1. Criterios personalistas

a) La Nacionalidad

Héctor Villegas⁷ señala que este es el más antiguo de los criterios y sostiene que el derecho de gravar deriva de la nacionalidad del contribuyente.

El Diccionario de la Real Academia Española, sobre este término, incluye, entre otras, la siguiente definición: “Vínculo jurídico de una persona con un Estado, que le atribuye la condición de ciudadano de ese Estado[...]”⁸. Esta definición es consistente con la contemplada en el Art. 6 de la Constitución de la República.

La doctrina constitucional, respecto de la nacionalidad, manifiesta que los dos criterios más relevantes, de vinculación de una persona a un estado determinado, son el *ius solis* y el *ius sanguinis*. El primero que entiende que la nacionalidad está dada por el lugar de nacimiento de la persona, en tanto que el segundo se basa en los lazos sanguíneos que unen a las personas, es decir la nacionalidad de una persona deriva de la nacionalidad de sus padres y sus ancestros. Nuestra Constitución contempla ambos criterios en sus artículos 6 y 7, respectivamente.

En el caso de las sociedades, y personas jurídicas, el concepto de nacionalidad genera mayor complicación. Tal como lo manifiesta Isaac Halperín⁹, “Las sociedades no tienen nacionalidad, porque ésta presupone una vinculación política entre súbdito (o ciudadano) y Estado, ausente en las sociedades, que solo crean entre sus participantes un vínculo jurídico de base económica”

En nuestra legislación, el numeral 2 del Art. 2 de la ley de Régimen Tributario Interno utiliza el término de “**sociedades nacionales**” respecto de la aplicación del criterio de Renta Mundial. Sin embargo, conforme lo manifiesta Víctor Cevallos¹⁰, la nacionalidad de una compañía está determinada por el domicilio de la misma, aunque reconoce el jurista que el concepto de domicilio está también vinculado al lugar donde se tiene el centro de operaciones o el centro de negocios.

7 Villegas, Héctor, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, cit., p. 614.

8 Real Academia Española. *Diccionario de la Lengua Española*. 23ª edición. Versión digital: <http://lema.rae.es/drae/?val=nacionalidad>. Consultado en 2014.

9 Cevallos, Víctor, *Compendio de Derecho Societario Ecuatoriano*, Quito, Editorial Jurídica del Ecuador. 1ª ed., 1992, p. 431.

10 Cevallos, Víctor, *Compendio de Derecho Societario Ecuatoriano*, cit. p. 34.

Este criterio de vinculación, tal como lo señala nuestra Constitución, tiene una mayor relevancia en el ámbito político que en el económico, por lo que su utilización resulta cada vez más limitada como criterio para atribuir la potestad tributaria. Son pocos los casos en que este criterio prima sobre otros criterios de corte personalista, sin embargo, todavía algunos países, le otorgan un valor importante, sobre todo frente a esquemas de prácticas elusivas, como es el caso de México y Estados Unidos.

b) Domicilio

Las nociones de domicilio y de residencia, que se utilizan en el ámbito del Derecho Internacional Tributario, se diferencian de las nociones tradicionales contempladas en el Código Civil, y tienden a converger, razón por la que en el ámbito de los tratados internacionales, e incluso en la legislación tributaria interna se suelen utilizar ambos términos sin un carácter esencialmente diferenciador.

Sin embargo en la legislación civil si se determina una diferencia importante entre ambos términos. El Art. 45 del Código Civil señala que: “El domicilio consiste en la residencia, acompañada, real o presuntivamente, del ánimo de permanecer en ella”. De ahí se desprende que existe un elemento material o físico que se lo denomina residencia y un elemento subjetivo, referido al ánimo o intención que permite determinar el domicilio.

Como manifiesta Villegas: “Hay que destacar la diferencia entre el domicilio civil y el fiscal. Este último se apoya en elementos tangibles que facilitan la recaudación del tributo, quedando entonces reducidos los elementos del domicilio civil (*corpus y animus*) al *corpus*”¹¹. En un sentido similar José Vicente Troya, manifiesta que: “El domicilio fiscal, a diferencia del civil o general, se caracteriza por la prevalencia del elemento objetivo sobre el subjetivo”¹².

En la legislación tributaria ecuatoriana, la noción de domicilio fiscal se desarrolla en el Capítulo VIII del Título II del Libro Primero del Código Tributario, relacionada más a aspectos relativos a la tributación interna, que a aspectos de fiscalidad internacional. El Art. 59 de dicho código, en su parte pertinente señala: “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”. Este criterio coincide con el de residencia, previsto en la Ley de Régimen Tributario Interno.

11 Villegas, Héctor, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, cit. p. 614.

12 Troya, José Vicente, *Derecho Internacional Tributario*, Quito, Corporación Editora Nacional, 1990, 1ª ed., p. 46.

c) Residencia

En el ámbito de la tributación internacional, la noción de residencia no se aleja sustancialmente del concepto de domicilio, aunque resulta más adecuado su utilización, considerando la preponderancia de elementos objetivos por sobre el “*Animus*”, de tanta relevancia en el derecho civil.

Con relación a la residencia, los modelos de Convenio de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos OCDE y de la Organización de las Naciones Unidas ONU que se plasman en términos generales en buena parte de los convenios suscritos por los estados, incluyendo el Ecuador contienen en el Art. 4 el siguiente texto:

A los efectos de este Convenio, la expresión «residente de un Estado contratante» significa toda persona que, en virtud de la legislación de ese Estado, esté sujeta a imposición en el mismo en razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga, incluyendo también a ese Estado y a sus subdivisiones políticas o entidades locales...¹³

De esta amplitud en el alcance del término, surgen discrepancias, considerando que, en algunos casos, las legislaciones de los distintos países otorgan a este vocablo acepciones distintas. Giuliani Fonrouge¹⁴ cita algunos casos, por ejemplo, en Francia, la residencia corresponde a un concepto más amplio del domicilio civil, pues se concibe como sinónimo de habitación o permanencia prolongada. En Gran Bretaña se distingue a la residencia ordinaria de la simple que equivalen a la residencia permanente y habitación respectivamente. La residencia simple a diferencia de la ordinaria se adquiere mediante la permanencia en el país, sin tener habitación, por más de seis meses en un período fiscal. Por su parte en los Estados Unidos, en el impuesto a las herencias se considera como sinónimos a la residencia y el domicilio, en tanto que, respecto del impuesto a la renta, según la interpretación de las Cortes de justicia “*residencia* significa vivir en determinado lugar y sólo exige la presencia corpórea como habitante en el mismo, en tanto que *domicilio* significa vivir en dicho lugar con la intención de hacer de él su lugar fijo y permanente”¹⁵.

Respecto de la residencia de las personas jurídicas o sociedades, Campagnale, Catinot y Larrondo¹⁶ señalan que se aplican dos criterios básicos:

13 Comité de Asuntos Fiscales OCDE, *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio*. Versión abreviada. 8ª ed., Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE)/ Instituto de Estudios Fiscales de España IEF, Versión en español, 2011, p. 24.

14 Giuliani Fonrouge, Carlos, *Derecho Financiero*, cit., pp. 486 - 490.

15 Giuliani Fonrouge, Carlos, *Derecho Financiero*, cit., p. 487.

16 Campagnale, Norberto; Catinot, Silvia; Larrondo, Alfredo, *El Impacto de la Tributación sobre las Operaciones Internacionales*, Buenos Aires, Ed La Ley, 2000, p. 7.

a) El enfoque formal que tiene en cuenta el lugar de creación y constitución de la sociedad al amparo de la legislación del país en que esto se produce.

b) El enfoque sustantivo o teoría de sede social, que considera el lugar donde se ejerce la dirección central y el control de la sociedad.

En la práctica internacional, no siempre el lugar donde se constituye una sociedad o donde se fija su domicilio estatutariamente es el lugar donde realmente reside dicha sociedad.

Al respecto Juan Francisco Jaramillo Jaramillo, parafraseando a Lord Loreburn, señala: “una sociedad no puede comer o dormir, ella puede tener casa y realizar negocios [...] y los verdaderos negocios se realizan allí donde actualmente se encuentran la administración central y el contralor”¹⁷.

De allí que la doctrina tributaria internacional contemple la noción de la “Sede de Dirección Efectiva”. Este concepto va más allá de los aspectos formales pues considera elementos esenciales del ejercicio de la actividad y la real expresión de la voluntad en un ente jurídico o moral, toda vez que el domicilio estatutario puede ser establecido en un territorio sin que necesariamente en dicho territorio se ejerzan las decisiones de mayor importancia de la empresa, lo que puede facilitar prácticas elusivas o abusivas, sobre todo en materia de aplicación de tratados de doble imposición o conflictos de doble o múltiple residencia.

En el numeral 3 del Art. 4 del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE (MOCDE) que consta transcrito en los Convenios bilaterales suscritos por el Ecuador se incluye el criterio de “sede de dirección efectiva”, como elemento para resolver problemas de doble residencia. En los comentarios incluidos en la versión del año 2010 del MOCDE se señala que: “La sede de dirección efectiva es el lugar donde se toman las decisiones comerciales clave y las decisiones de gestión necesarias para llevar a cabo las actividades empresariales o profesionales de la entidad como un todo”¹⁸. En nuestra legislación interna no se contempla el criterio de sede de dirección efectiva.

En cualquier caso, como se ha señalado, las corrientes personalistas y en particular las de residencia o domicilio fiscal, son las que mayor acogida tienen y existen argumentos que justifican la utilización de los criterios de residencia o domicilio. Tal como lo manifiesta Darío Rajmilovich:

17 Jaramillo, Juan Francisco, “La Residencia en el ámbito del Derecho Tributario Internacional” en *Estudios de Derecho Internacional Tributario*, Bogotá, Instituto Colombiano de Derecho Tributario - Legis Editores, 2006, p. 103.

18 Comité de Asuntos Fiscales OCDE, *Modelo de Convenio*, cit. p. 92.

La justificación teórica de la elección del criterio de renta mundial frente al de fuente (para los sujetos considerados residentes), apunta a la preferencia de los hacedores de la política tributaria por la sujeción ilimitada de las rentas obtenidas por los residentes en el país, permitiendo un mayor respeto por los principios de la hacienda pública de equidad y eficiencia¹⁹.

Sin embargo, a decir de César Montaña:

El criterio de renta mundial al menos enfrenta un par de importantes obstáculos, por un lado, quienes obtienen rentas en el exterior, de una fuente extraterritorial o remota, se verían estimulados a ocultarlas; por otro lado, en la práctica esta metodología ni siquiera para las administraciones tributarias de los países más desarrollados resulta de manejo fácil y efectivo²⁰.

2.2. La noción de residencia en la legislación ecuatoriana

En el caso ecuatoriano, rige el criterio de fuente mixta, es decir, recoge la noción Renta Mundial, sin abandonar el criterio tradicional de gravar las rentas de Fuente Nacional (referidas especialmente en el artículo 8 de la LORTI).

Con relación a la tributación de las rentas del exterior (Renta Mundial) el numeral 2 del artículo 2 de la LORTI determina que se considera renta para efectos tributarios: “Los ingresos obtenidos en el exterior por personas naturales domiciliadas en el país o por sociedades nacionales...”

Hasta la entrada en vigencia de la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal, en enero de 2015²¹, la legislación tributaria ecuatoriana, no definía con claridad a quienes deben considerarse “personas naturales domiciliadas en el país”, lo que generaba algún nivel de incertidumbre y ambigüedad, considerando, como se señaló, que las reglas generales del domicilio civil, presentan problemas al trasladarlas al ámbito tributario.

Lo que nuestra legislación si definía era la categoría de **No Residente**, que consta en el numeral 1 del artículo 8 de la LORTI, que dispone que no se encuentran gravados con impuesto a la renta, los ingresos percibidos por personas naturales no residentes en el país por servicios ocasionales prestados en el Ecuador, esto

19 Rajmilovich, Darío, *La Renta Mundial en el Impuesto a las Ganancias*, 1ª ed., Buenos Aires, La Ley, 2001, p. 66.

20 Montaña, César, *Manual de Derecho Tributario Internacional*, cit. pp. 109 y 110.

21 La Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal, publicada en Suplemento del Registro Oficial 405 de 29 de diciembre de 2014 introduce algunas reformas importantes en ámbitos relacionados con la fiscalidad internacional.

es cuando la permanencia en el país sea inferior a seis meses consecutivos o no, en un mismo año calendario. Cabe señalar que, hasta diciembre de 2014, el tercer inciso del Art. 8 del Reglamento, actualmente derogada, aclaraba la aplicación de la norma legal al referirse a “183 días”, pues cuando nos referimos a períodos no consecutivos de tiempo lo razonable es sumar los días. En cualquier caso, la lógica de la norma, siguiendo la corriente internacional, es entender que el período de tiempo en el exterior sea inferior al período de tiempo en el territorio nacional.

Con la expedición de la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal, se introducen algunas reformas de relevancia en esta materia. A continuación del artículo 4 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, se incorporan los artículos 4.1, 4.2 y 4.3, referentes específicamente al criterio de residencia fiscal

El Art. 4.1 enumera los distintos supuestos que determinan que una persona natural sea considerada residente en el Ecuador, para efectos fiscales.

El primero de los supuestos concuerda con el previsto en el numeral 1 del Art. 8, de la misma ley, que refiere la noción de No Residente, vinculada a la permanencia por un período igual o superior a 183 días dentro del mismo ejercicio fiscal. Sin embargo, el literal b) del Art. 4.1 referido, amplía el criterio de temporalidad, no solo dentro de un mismo ejercicio fiscal, sino que incluye el criterio de medir los 183 días en un lapso de 12 meses consecutivos, dentro de hasta dos períodos fiscales, lo cual se contradice con lo previsto en el numeral 1 del Art. 8, que no fue reformado. La norma se atenúa, al prever la posibilidad de que se pueda acreditar la residencia fiscal en otro país que no sea considerado paraíso fiscal.

En el literal c) del Art. 4.1. se incluye otro criterio adicional para considerar a una persona como residente ecuatoriano, cuando el núcleo principal de sus actividades o intereses económicos radique en Ecuador, de forma directa o indirecta. Esto se establece en dos supuestos. Primero, cuando sus principales ingresos económicos se encuentran en Ecuador, o cuando la mayor cantidad de activos de la persona se encuentren en territorio ecuatoriano. Debería entenderse que la norma se refiere a activos productivos, pero al no aclararse debidamente este concepto, podría considerarse cualquier otro activo.

Por su parte, el artículo 4.3 precisa que para efectos tributarios se entenderán indistintamente como residencia fiscal a los conceptos de domicilio y residencia del sujeto pasivo, lo que aporta una aclaración saludable, zanjando cualquier duda sobre el alcance de cada una de estas figuras.

En lo referente al régimen de sociedades, en el caso del Ecuador, como se señaló, el Art. 2 de la LORTI utiliza el término “Sociedad Nacional”, que es en definitiva, la noción de domicilio social, lo cual se ratifica por lo dispuesto en el Art.

4.2 de la LORTI, que manifiesta: “Una sociedad tiene residencia fiscal en Ecuador cuando ha sido constituida o creada en territorio ecuatoriano, de conformidad con la legislación nacional”.

Esta definición concuerda con la contenida en el Art., 61 del Código Tributario que en relación al domicilio de las Personas Jurídicas en su numeral 1 señala que es “El lugar señalado en el contrato social o en los respectivos estatutos”

A diferencia de legislaciones como la española o la colombiana, en nuestro país no se considera el criterio de “sede de dirección efectiva”, salvo en el marco de aplicación de los Convenios de Doble Imposición.

2.3. Criterios territorialistas o económicos

a) Criterio de Fuente

Frente a los criterios personalistas de nacionalidad residencia y domicilio, se encuentran los criterios económicos entre los cuales merece mención especial el denominado de Fuente, que otorga importancia al país que constituye el origen o nacimiento de los ingresos o patrimonio sujetos a imposición.

Héctor Villegas manifiesta:

Este criterio establece que corresponde gravar al país donde está la fuente productora de riqueza, es decir, donde los fondos que la componen tienen su nacimiento. Puede ser el lugar de radicación de los bienes o el lugar donde el contribuyente realiza su actividad productiva, con total independencia del domicilio, residencia o nacionalidad²².

La decisión 578 de la Comunidad Andina que contiene el Régimen para evitar la Doble Tributación y prevenir la Evasión Fiscal en los países de la región, aclara este concepto en el literal f de su artículo 2 que señala: “f) La expresión ‘fuente productora’ se refiere a la actividad, derecho o bien que genere o pueda generar una renta”²³.

Como se manifestó, el criterio de fuente es sostenido principalmente por los países receptores de inversión, principalmente los países en desarrollo. Al interior de la Comunidad Andina se contempla este criterio como el esencial para resol-

22 Villegas, Héctor, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, cit. p. 615.

23 Decisión 578 Régimen para evitar la Doble Tributación y prevenir la Evasión Fiscal, publicada en Gaceta 1063 de la CAN y en Suplemento del Registro Oficial 457, de 9 de noviembre de 2004.

ver los problemas de doble imposición y así se desprende del contenido de los artículos 4 de los anexos I y II respectivamente, de la Decisión 40 referente a los mecanismos para evitar la doble tributación entre los países miembros e incluso con países ajenos a la comunidad²⁴, criterio ratificado por el artículo tercero de la Decisión 578.

Ahora bien, para referirnos al concepto tributario de fuente, es imprescindible vincularlo a las nociones de renta, entendida como ganancia, utilidad o rendimiento, producidas por una fuente generadora distinta de aquellas. César Montaña manifiesta que:

Para la noción jurídico-tributaria de la fuente en la concepción de renta como incremento patrimonial el ingreso puede ser periódico, transitorio o accidental, no siendo requisito *sine qua non*, que se mantenga intacta la fuente productora de los ingresos, pudiendo inclusive desaparecer ésta con el acto de producción. Por ello se explica la inclusión, eso sí de las ganancias de capital (intereses, dividendos, regalías, etc.), así como las extraordinarias o fortuitas²⁵.

Cabe señalar que el criterio de fuente tampoco resulta suficiente para resolver los problemas de doble imposición. Incluso entre los países que suscriben este criterio, se presentan conflictos, como es el caso de los beneficios por la prestación de servicios técnicos, asistencia técnica y consultoría contemplados en el Art. 14 de la Decisión 578, respecto del que se han generado algunas discrepancias al interior de los países miembros.

La legislación ecuatoriana regula el concepto de fuente principalmente en las disposiciones constantes el Art. 8 de la Ley de Régimen Tributario Interno que al hablar de ingresos de fuente ecuatoriana, que establece 10 distintos casos, de los cuales quizás, los constantes en los numerales 1 y 2 contienen los dos supuestos más importantes de aplicación del criterio de Fuente:

1. Los percibidos por actividades de carácter económico realizadas en el territorio del país, aunque sean pagadas desde el exterior. (Fuente territorial)
2. Los percibidos por actividades desarrolladas en el exterior, pero provenientes de personas naturales, de sociedades residentes o domiciliadas en el territorio del país” (Fuente económica)

24 La Decisión 40 de la CAN se publicó en el Registro Oficial N° 743 del 17 de febrero de 1975 y en su anexo II contiene el Modelo de Convenio de Doble Imposición, que no ha sido seguido por ninguno de los países miembros en la negociación de sus convenios con terceros Estados.

25 Montaña, César, *Manual de Derecho Tributario Internacional*, cit. p. 96.

En el resto de numerales del Art. 8 se detallan diversos tipos de renta que tributan en el Ecuador bajo el criterio de fuente, sobre alguno de los dos supuestos señalados.

b) Criterio de Sede de Negocios

Otro criterio económico u objetivo es el de la sede de negocios que reconoce efectos tributarios, el desarrollar una actividad económica en un lugar que no es el domicilio social o residencia del contribuyente, por lo cual la doctrina lo denomina también domicilio de negocios, para diferenciarlo del domicilio civil.

Este criterio podría conducir a una excesiva fragmentación del poder tributario, por lo que la doctrina ha ido desarrollándolo, lo que ha generado la inclusión del concepto de “Establecimiento Permanente”, considerando aspectos de criterios de permanencia y autonomía de esa actividad.

El Establecimiento Permanente es una de las instituciones del Derecho Tributario Internacional, que mayor desarrollo y discusión ha alcanzado a nivel doctrinario y se ha manifestado independiente de otras ramas del derecho. Los aspectos de esta figura que resultan válidos desde la perspectiva de la tributación, pueden ser muy difíciles de entender fuera de este ámbito.

El concepto de Establecimiento Permanente consta en el artículo 5 de los modelos de convenio de doble imposición, que adoptan el criterio de residencia, y ha sido desarrollado ampliamente en los comentarios del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE, sobre la base de una casuística amplia y diversa presentada en los distintos estados.

Nuestra legislación recoge la noción del Establecimiento Permanente en el inciso final del Art. 8 de la Ley de Régimen Tributario Interno que manifiesta: “Para los efectos de esta Ley, se entiende como establecimiento permanente de una empresa extranjera todo lugar o centro fijo ubicado dentro del territorio nacional, en el que una sociedad extranjera efectúe todas sus actividades o parte de ellas...”. A esta definición habría que agregar la necesaria idoneidad del EP para generar renta. Este concepto se amplía en Art. 9 del Reglamento de Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno.

3. LIMITACIONES Y CONCURRENCIA EN EL EJERCICIO DE LA POTESTAD TRIBUTARIA

Ninguno de los criterios de vinculación de la potestad tributaria de un Estado con sus contribuyentes resulta suficiente para solventar los problemas derivados

de la doble imposición ni tampoco ha sido suficiente para enfrentar el desarrollo de prácticas elusivas, más aun considerando que el comercio mundial es mayoritariamente un comercio entre corporaciones o empresas multinacionales. Conforme lo señala un estudio de la ONG, OXFAM²⁶, aproximadamente las dos terceras partes del comercio mundial corresponden a los denominados “intraproductos”, es decir aquellos que se dan entre sociedades que tienen niveles enormes de interdependencia económica y que generalmente pertenecen a un mismo grupo de inversionistas a nivel mundial.

Este fenómeno provoca, por un lado, la deslocalización de bases imponibles generándose múltiples casuísticas de elusión tributaria internacional, pero por otro lado provoca también el fenómeno de la doble imposición, restringiendo de esta manera el flujo de inversiones.

Las consecuencias fiscales de la globalización son independientes del criterio de atribución de Potestad Tributaria que cada estado utilice en su legislación interna como expresión de su soberanía. En tal sentido, a decir de Patricio Masbernat²⁷, se presentan límites internos y límites externos o internacionales al ejercicio de dicha potestad.

Entre los límites internos se incluyen los relativos al sistema tributario y los límites jurídicos, relativos a los principios tributarios constitucionales. Los límites internacionales se relacionan precisamente con la interrelación entre estados y de estos con los agentes económicos.

José Vicente Troya²⁸, citando a Sainz de Bujanda, concluye que el Derecho Tributario Internacional gira en torno a dos posiciones respecto del ejercicio de la potestad tributaria, por un lado, desde una perspectiva económica, la necesidad de limitar el ejercicio de este potestad ante la importancia de facilitar el comercio internacional y, por otro desde una visión política la necesidad de fortalecer la soberanía ante las consecuencias de la globalización y el control de la evasión tributaria. Dentro de la primera posición adquiere particular relevancia el combate a la Doble Imposición Internacional.

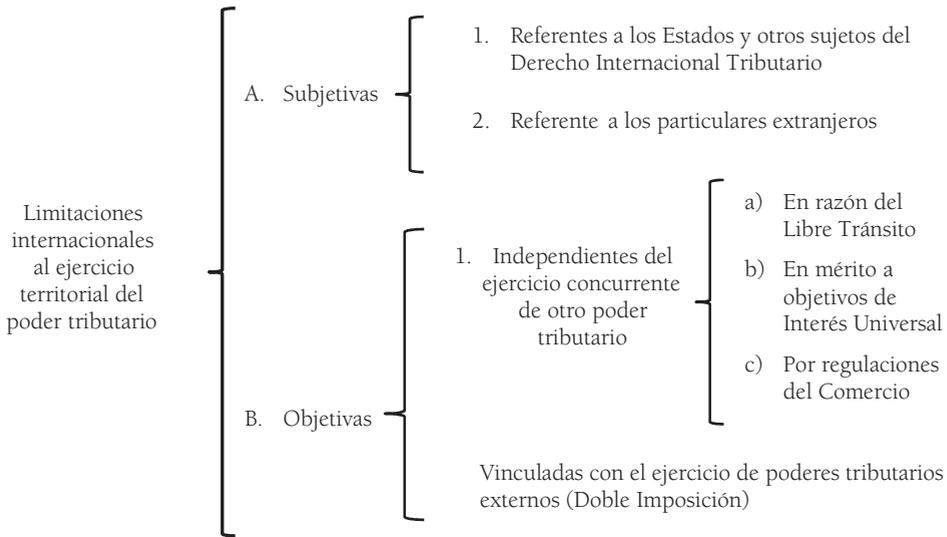
Con relación a las limitaciones internacionales al ejercicio de la Potestad Tributaria Giuliani Fonrouge²⁹ hace el siguiente cuadro:

26 OXFAM, *Cambiar las Reglas: Comercio, Globalización y lucha contra la Pobreza*, Oxfam Internacional, 2002, p. 43.

27 Masbernat, Patricio, *Garantías Constitucionales del Contribuyente*, Revista Ius et Praxis Vol. 8 N° 2, Talca, 2002, p. 295.

28 Troya, José Vicente, *Derecho Internacional Tributario*, cit. p. 12 y 13.

29 Giuliani Fonrouge, Carlos, *Derecho Financiero*, cit. p. 391.



4. LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL Y LOS MECANISMOS PARA COMBATIRLA

Uno de los principales obstáculos con que se topan las empresas inversoras, es con la dificultad para producir y comerciar en igualdad de condiciones, debido a los efectos fiscales gravosos que se producen cuando su actividad económica se desarrolla fuera de sus fronteras nacionales. Este fenómeno que tiene distintos matices deriva en la generación de esquemas de doble o múltiple tributación que requieren ser atacados adecuadamente para lograr un crecimiento económico correcto, sin que ello afecte el desarrollo de los países receptores de la inversión y las economías que constituyen el origen de las empresas inversoras y procurando mantener en lo posible la neutralidad tributaria evitando distorsiones, producto de los efectos fiscales.

Campagnale, Catinot y Larrondo, en torno a este fenómeno manifiestan:

La doble o múltiple imposición internacional consiste en la superposición de las potestades tributarias de distintos estados o jurisdicciones sobre la renta obtenida por un sujeto, debido a la aplicación de criterios jurisdiccionales diferentes. De esta manera, un mismo contribuyente o ingreso se ve sometidos a tributación en más de un país³⁰.

Para que opere la figura de la doble imposición, se requiere la conjunción de los siguientes factores:

³⁰ Campagnale, Norberto; Catinot, Silvia; Larrondo, Alfredo, *El Impacto de la Tributación sobre las Operaciones Internacionales*, cit., p. 18.

1. Dos o más potestades tributarias concurrentes
2. Dos o más tributos de naturaleza idéntica o sustancialmente análoga
3. Identidad de Hechos Generadores
4. Unidad temporal. (Un mismo período impositivo, en los impuestos periódicos o al mismo momento de causación, en los otros)
5. Identidad subjetiva³¹

En todo caso, la doctrina distingue dos posibles formas en que puede operar la doble imposición, cuyos elementos diferenciadores radican en aspectos formales y en la identidad subjetiva referida anteriormente. Estas dos formas son:

a) Doble imposición económica

Esta figura surge cuando dos o más estados gravan un mismo hecho generador con tributos similares, pero respecto de personas jurídicas distintas, o sujetos pasivos formalmente diferentes pero cuyos vínculos económicos permitan ubicarlos como un mismo ente generador de riqueza sujeto de imposición.

Montaño, citando a R. Cross señala que “habitualmente se alude al término doble imposición económica para referirse a aquella situación jurídico-tributaria en la cual una misma fuente impositiva resulta gravada por dos (o más) impuestos idénticos o análogos en manos de personas diferentes”³².

Normalmente la doble imposición económica se presenta en dos casos:

1. El doble gravamen relativo al tratamiento de los dividendos o utilidades repartidas.

Esta situación se presenta cuando una sociedad³³, después de pagar su impuesto a la renta, reparte las utilidades o dividendos a los socios o accionistas y estos se ven en la necesidad de pagar sobre estos dividendos un nuevo impuesto a la renta.

31 Es importante señalar que este elemento contiene ciertos matices, ya que aplica plenamente en el caso de la doble imposición jurídica, pero no es pertinente en el caso de la doble imposición económica.

32 Montaño, César, *Manual de Derecho Tributario Internacional*, cit., p. 119.

33 El Art. 98 de la Ley de Régimen Tributario Interno contiene una definición amplia del término, que no la limita a las personas jurídicas, sino en general, a cualquier entidad que, aunque carente de personería jurídica, constituya una unidad económica o un patrimonio independiente de los de sus miembros.

Al respecto es interesante señalar que en el caso ecuatoriano, hasta el año 2009 no se gravaba este tipo de renta, y de hecho aún en la actualidad no es un fenómeno de mayor relevancia internacional, pues el numeral primero del artículo 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno, conserva aún vigente la exoneración a los dividendos percibidos por personas naturales y sociedades no residentes en el Ecuador, con excepción de las domiciliadas en paraísos fiscales.

2. La doble imposición económica que nace de los ajustes de precios de transferencia en operaciones entre sociedades relacionadas ubicadas en distintos países.

Este caso resulta más complejo pues es producto de procesos de determinación emprendidos por una administración tributaria, aplicando la metodología de precios de transferencia, que determina ajustes que generan diferencias a pagar de impuesto a la renta, a una empresa, pero que de no mediar ajustes correlativos por parte de la administración tributaria del estado donde se ubica la otra empresa, pueden generar desfases que deriven en una sobrecarga fiscal.

Para evitar esta situación varios países han mejorado sus esquemas de coordinación fiscal, a efecto de efectuar controles paralelos por parte de las administraciones tributarias que permitan reducir el impacto de este fenómeno.

b) Doble Imposición Jurídica.

A diferencia que la anterior, en esta se producen de manera simultánea, las cinco circunstancias referidas anteriormente, en otros términos, corresponde a la figura típica de la doble imposición.

El Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, define a este fenómeno como el resultado de que dos o más estados sometan a imposición un mismo concepto de renta obtenida por un mismo sujeto, por idénticos o similares impuestos, y en igual período³⁴.

Ya sea económica o jurídica, la doble imposición acarrea efectos negativos en las economías tanto de los países exportadores del capital, como el los receptores de inversiones. Norberto Campagnale al respecto cita:

“Rivas y Márquez describen como efectos de la doble imposición internacional a:

34 Campagnale, Norberto; Catinot, Silvia; Larrondo, Alfredo, *El Impacto de la Tributación sobre las Operaciones Internacionales*, cit., p. 20.

- a) la existencia de una carga fiscal inequitativa sobre el inversor extranjero, ya que las rentas del mismo serán gravadas en más de una oportunidad;
- b) el freno al desarrollo económico y en particular a las inversiones extranjeras, convirtiéndose el factor fiscal en obstáculo al libre flujo de capitales entre los estados;
- c) el incremento de operaciones intermedias realizadas a través de estados que revistan el carácter de paraísos tributarios, con le fin de reducir la imposición global total;
- d) la pérdida de neutralidad y eficiencia de la imposición internacional en la localización de los factores de producción³⁵.

4.1. Mecanismos para combatir la Doble Imposición

Los efectos nocivos de la doble imposición internacional, que afectan no solo a los países de donde provienen las inversiones sino a los países receptores de las mismas, pues el exceso de carga tributaria desincentiva la inversión productiva y limita el acceso de capitales a los países receptores, con los consecuentes perjuicios económicos financieros.

Para combatir los efectos negativos de la doble imposición a través de decisiones de los estados, a decir de Guillermo Pérez y Oswaldo Flores³⁶, existen dos variantes:

- a) la restricción de la imposición al país destinatario de la inversión (es decir un retorno mundial a la aplicación exclusiva del principio de la fuente) o,
- b) el establecimiento del criterio de vinculación de renta mundial, pero limitando su alcance.

Estas variantes se plasman a través de la implementación de distintas medidas normativas que son de tres tipos:

- a) Medidas Unilaterales
- b) Medidas Bilaterales
- c) Medidas Multilaterales.

35 Campagnale, Norberto; Catinot, Silvia; Larrondo, Alfredo, *El Impacto de la Tributación sobre las Operaciones Internacionales*, cit., p. 21.

36 Campagnale, Norberto; Catinot, Silvia; Larrondo, Alfredo, *El Impacto de la Tributación sobre las Operaciones Internacionales*, cit., p. 22.

a) Medidas Unilaterales

Contenidas en las legislaciones positivas de cada estado, constituyen una fuente importante del Derecho Internacional Tributario. Las medidas unilaterales resultan ser las menos complicadas de implementar, pero también suelen ser las menos eficaces, pues normalmente afectan a determinados tipos de rentas y en algunos casos de manera parcial. Los métodos que mayor acogida tienen a nivel de legislaciones internas de los países, son: el de crédito o imputación fiscal y el de exención, en menor medida. En nuestra legislación, el Art. 49 de la ley de Régimen Tributario Interno, es el que se refiere específicamente al mecanismo unilateral para evitar la doble imposición, aplicando en la actualidad el método de exención.

b) Medidas Bilaterales

La tendencia internacional para enfrentar el problema de la doble tributación es la suscripción de acuerdos bilaterales, que además de su natural fin de evitar la doble tributación, coadyuvan a garantizar la seguridad jurídica de los inversores, y se convierten en herramientas importantes para el combate de la elusión y evasión fiscal. De hecho, en los últimos años el componente de prevención del fraude fiscal ha adquirido mayor relevancia, mediante la inclusión de cláusulas de beneficiario efectivo o de coordinación administrativa e intercambio de información, entre otros.

En el caso ecuatoriano, en los últimos años se ha fortalecido la política de suscripción de convenios para evitar la doble imposición, al punto que en los últimos 3 años ha negociado o renegociado un número de convenios similar al de los 20 años anteriores³⁷.

c) Medidas Multilaterales

Las medidas multilaterales están referidas a las acciones conjuntas emprendidas por varios estados con el fin común de evitar los problemas de doble imposición. Entre estos casos se puede destacar los convenios multilaterales, como el de los países miembros de la Comunidad Andina, o el Convenio Multilateral en materia de Transporte internacional, o el suscrito por Holanda y los territorios de sus ex colonias.

³⁷ A la fecha el Ecuador tiene 14 convenios de doble imposición bilaterales en vigencia y 6 convenios en proceso, que han sido negociados pero aún no han sido formalmente aprobados. Entre estos últimos, se cuentan acuerdos con Emiratos Árabes, Qatar, Kuwait, Singapur, Rusia e Irán. A estos hay que sumar dos acuerdos multilaterales.

4.2. Métodos para combatir la Doble Imposición

Independientemente del mecanismo normativo que hayan escogido los estados para combatir la doble imposición, la práctica internacional y las legislaciones de los países determinan la existencia de varios métodos tendientes en mayor o menor medida a combatirla. Por lo que resulta pertinente señalar los métodos más utilizados a nivel internacional.

a) Método de imputación o del crédito fiscal (*tax credit*)

Este método es quizás el que mayor acogida tiene entre las legislaciones de los distintos países y en buena parte de los convenios de doble imposición, implica un reconocimiento parcial de los tributos pagados en el exterior.

Para la aplicación de este método se parte del criterio de reconocimiento de renta mundial, es decir, lo aplica el país de residencia, pero reconociendo los pagos de impuesto que se hayan efectuado por las mismas rentas en otros países.

Este método opera de una manera similar al esquema de crédito tributario que aplica en el pago anticipado de impuesto a la renta y retenciones en la fuente, es decir, aplica específicamente sobre el valor a pagar y no sobre la base imponible, pues se imputa al monto del impuesto causado, los valores previamente pagados en el exterior.

Muy excepcionalmente se reconoce la totalidad de lo pagado en el exterior, por lo general las legislaciones que utilizan este método, reconocen lo pagado en el exterior hasta cierto límite, mismo que puede variar según el criterio que se aplique, normalmente se reconoce el pago hasta el límite de la tarifa aplicable en el país de residencia, con lo cual se favorece la inversión en los países cuyas tarifas impositivas resultan inferiores al del país de origen del capital y no permite combatir de manera plena la doble imposición

En el caso ecuatoriano este método se aplicó a partir de la introducción de la noción de renta mundial en nuestro ordenamiento en 1989, con la expedición de la Ley de Régimen Tributario Interno, hasta el año 2007, en el que, mediante la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria se cambió al método de exención. De igual manera, este método es predominante entre los convenios de doble imposición suscritos por el Ecuador, como en el caso de Alemania, Chile, Canadá o Francia, por citar algunos ejemplos.

b) Método de exención

Este método consiste en que el país de donde proviene el capital inversor, exonera del pago de impuestos sobre las rentas generadas en el extranjero, bajo el reconocimiento que dichas rentas ya han tributado en el país de fuente.

Este método suele presentar dos variantes: Exoneración parcial o progresiva y Exoneración Total.

La primera consiste en incluir el total de ingresos en la base imponible a efecto de determinar la tarifa aplicable, pero exonerar el total de las rentas generadas en el exterior. España por ejemplo ha incluido este concepto en su legislación³⁸

Por su parte, la exoneración total implica aplicar el beneficio sobre la totalidad de los ingresos obtenidos en el exterior sin consideración de ninguna naturaleza. A decir de César Montaña, esta medida “se traduce en la aplicación pura y simple del principio de la fuente productora de ingresos”³⁹.

Como se manifestó, el Ecuador optó por la aplicación de este método y así lo establece el Art. 49 de la Ley de Régimen Tributario Interno que en la parte pertinente dispone:

“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...”.

Cabe señalar que nuestra legislación contempla una excepción a este método para las rentas provenientes de los denominados paraísos fiscales, en cuyo caso aplica el método de crédito fiscal.

A nivel de Convenios de Doble Imposición suscritos por Ecuador, se puede observar la utilización de este método en los casos de Bélgica y Suiza, por ejemplo.

c) Método del Impuesto no pagado (*Tax-Sparing*)

Este mecanismo, más que un método para evitar la doble imposición se constituye en un instrumento para promover la inversión en el extranjero. Usualmente se da entre los países desarrollados (generadores de la inversión) y los países en vías de desarrollo (receptores de la inversión).

38 Ref. la reforma legal introducida en 1996 mediante el Real Decreto-Ley 8/1996 y la posterior Ley 10/1996.

39 Montaña, César, *Manual de Derecho Tributario Internacional*, cit. p. 74.

En principio este método se asemeja al de crédito fiscal, pero a diferencia de aquel, el país de residencia reconoce como crédito tributario, no solo lo que se pagó en el extranjero, sino lo que se hubiera pagado si no estuviera de por medio la norma de exoneración en la legislación del país de fuente, con lo cual torna atractivo la inversión en los países que tienen este tipo de escudos fiscales.

En el caso ecuatoriano, este método ha sido incluido en el Convenio de Doble Imposición suscrito con Uruguay, actualmente vigente y en los textos de los convenios con Kuwait y con Qatar, cuya negociación ha concluido, pero aún no han sido formalmente suscritos.

d) Crédito Tributario al Alza (*Matching Credit*)

Es un mecanismo similar al *Tax Sparing*, en este caso, el Estado de residencia autoriza a que se deduzca una cantidad superior al impuesto efectivamente pagado. Con la utilización de este método, el país de residencia permite la imputación de un determinado porcentaje superior que el que correspondería aplicar al país de la fuente, sin que necesariamente medie algún tipo de incentivo en el país de la fuente, por lo que constituye una renuncia voluntaria del país de residencia como forma de incentivar las inversiones al país de fuente, de allí que su aplicación opere exclusivamente en el marco de convenios de doble imposición.

En el caso del Ecuador se puede observar este método en el Convenio de Doble Imposición suscrito con Brasil.

BIBLIOGRAFÍA

Campagnale, Norberto, Catinot, Silvia y Larrondo, Alfredo, *El Impacto de la Tributación sobre las Operaciones Internacionales*. Ed La Ley. Buenos Aires. Buenos Aires. 2000.

Cevallos, Víctor, *Compendio de Derecho Societario Ecuatoriano*. Quito, Editorial Jurídica del Ecuador. 1ª. Ed. 1992.

Comité de Asuntos Fiscales OCDE. *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio*. Versión abreviada. 8va. edición. Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE)/ Instituto de Estudios Fiscales de España IEF. Versión en español. 2011.

Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo UNCTAD. *Informe sobre las Inversiones en el Mundo 2014*. Ginebra. 2014.

Giuliani Fonrouge, Carlos, *Derecho Financiero*. Volumen I. Buenos Aires. Ed. Depalma. 4ª. ed. 1987.

Jaramillo, Juan Francisco, *La Residencia en el ámbito del Derecho Tributario Internacional*. En *Estudios de Derecho Internacional Tributario*. Instituto Colombiano de Derecho Tributario. Bogotá. Legis Editores. 2006.

Masbernat, Patricio, *Garantías Constitucionales del Contribuyente*. Revista Ius et Praxis v.8 n.2 Talca Chile 2002.

OXFAM. *Cambiar las Reglas: Comercio, Globalización y lucha contra la Pobreza*. Oxfam Internacional. 2002.

Rajmilovich, Darío, *La Renta Mundial en el Impuesto a las Ganancias*. Ed. La Ley 1ª ed. Buenos Aires 2001.

Troya, José Vicente, *Derecho Internacional Tributario*, Corporación Editora Nacional, 1990.

Villegas, Héctor, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. Buenos Aires. Ed. Astrea. 2003.

RESIDENCIA FISCAL

JUAN FRANCISCO JARAMILLO¹

Sumario: 1. FUENTE. 2. RESIDENCIA. 2.1. El principio de igualdad. 2.2. La evasión. 2.3. La contraprestación del tributo. 2.4. ¿Cuál principio debe primar? 3. RESIDENCIA Y DOMICILIO. 4. LOS CONVENIOS INTERNACIONALES. 4.1. El modelo OCDE. 4.2. Apartado primero. 4.3. Apartado Segundo. 4.4. Apartado tercero. 4.5. El concepto de las Controlled Foreign Corporations (CFC). 4.6. La Decisión 578 de la Comunidad Andina de Naciones.

Residencia es un término que se asocia al lugar donde se vive, donde se tiene una permanencia estable. Este término no tiene necesariamente una implicación tributaria, pues existen otras ramas del derecho que hacen de la residencia un elemento de conexión para derivar del mismo importantes efectos jurídicos². Es que nadie puede discutir el hecho de que toda persona requiere, por tan solo existir, protección por parte del derecho común. El Derecho Constitucional, base de la protección de los derechos fundamentales del individuo, constituye el punto de partida para el reconocimiento de tal tutela. En ese contexto el domicilio y la residencia, que como veremos más adelante tienden a acercarse conceptualmente cada vez más, no son ajenos a la protección constitucional. En este sentido el numeral 14 y 22 del artículo 66 de la Constitución de la República del Ecuador señala: *“Se reconoce y garantizará a las personas: (...) 14. El derecho a transitar libremente por el territorio nacional y a escoger su residencia, así como a entrar y salir libremente del país, cuyo ejercicio se regulará de acuerdo con la ley. La prohibición de salir del país sólo podrá ser ordenada por juez competente. Las personas extranjeras no podrán ser devueltas o expulsadas a un país donde su vida, libertad, seguridad o integridad o la de sus familiares peligren por causa de su etnia, religión, nacionalidad, ideología, pertenencia a determinado grupo social, o por sus opiniones políticas. Se prohíbe la expulsión de colectivos de extranjeros. Los procesos migratorios*

¹ Asociado en Jaramillo Dávila Abogados

² El artículo 45 del Código Civil Ecuatoriano, al definir el domicilio, establece: *“El domicilio consiste en la residencia acompañada, real o presuntivamente, del ánimo de permanecer en ella”*. También el Código de Comercio Ecuatoriano hace referencia al concepto de residencia en su artículo 147, que dice: *“Residiendo las partes contratantes en distintos lugares, se entenderá celebrado el contrato, para todos los efectos legales, en el de la residencia del que hubiere aceptado la propuesta primitiva o la propuesta modificada”*.

deberán ser singularizados. (...)22. El derecho a la inviolabilidad de domicilio. No se podrá ingresar en el domicilio de una persona, ni realizar inspecciones o registros sin su autorización o sin orden judicial, salvo delito flagrante, en los casos y forma que establezca la ley."³

La protección constitucional al domicilio plantea la necesidad de regular, en el más amplio espectro, las diferentes implicaciones que puede tener como punto de conexión para generar derechos y obligaciones. Es así que, dependiendo de cada situación, las diferentes ramas del derecho lo asumirán como elemento constitutivo para delimitar, en algunos casos el tipo legal, en otros, el ámbito de aplicación de tal o cual relación jurídica.

Sin embargo, para quienes sostenemos que uno de los pilares del Derecho Tributario es su autonomía, es importante entender el alcance de la residencia como elemento de conexión entre el sujeto pasivo de la obligación tributaria y el Estado como ejecutor de la contraprestación de dicha obligación económica del ciudadano. Es así que, dentro del derecho tributario también vamos a tener que distinguir el espectro del concepto contenido en el Código Tributario, las leyes impositivas especiales y aquel que pueden tener los diferentes instrumentos internacionales con efecto fiscal. Desde el punto de vista normativo partimos del concepto que recoge el Código Tributario Ecuatoriano, que en su artículo 59 establece: "*Domicilio de las personas naturales. 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*"⁴. Como podemos evidenciar de esta norma netamente ilustrativa, el alcance de la ley se refiere exclusivamente a la forma de determinar el domicilio fiscal y se basa en elementos económicos que eventualmente tendrán una significación imponible. Este concepto precario se complementa con el artículo 60 del mismo Código, cuando hace expresa referencia al domicilio fiscal de los extranjeros y establece: "*Domicilio de los extranjeros. Sin perjuicio de lo previsto en el artículo precedente, se considerarán domiciliados en el Ecuador los extranjeros que, aunque residan en el exterior, aparezcan percibiendo en el Ecuador cualquier clase de remuneración, principal o adicional; o ejerzan o figuren ejerciendo funciones de dirección, administrativa o técnica, de representación o de mandato, como expertos, técnicos o profesionales, o a cualquier otro título, con o sin relación de dependencia, o contrato de trabajo en empresas nacionales o extranjeras que operen en el país. Se tendrá, en estos casos, por domicilio el lugar donde aparezcan ejerciendo esas funciones o percibiendo esas remuneraciones; y si no fuere posible precisar de este modo el domi-*

3 Constitución de la República del Ecuador, *Registro Oficial* N° 449 del 20 de octubre de 2008.

4 Codificación del Código Tributario. Codificación 2005-009. Suplemento del *Registro Oficial* N° 38 del 14 de junio de 2005.

*cilio, se tendrá como tal la capital de la República*⁵. Esta norma entra en conflicto con las normas establecidas en el artículo 2° y 8° de la Ley de Régimen Tributario Interno (LRTI)⁶ que califican como rentas de fuente ecuatoriana no solo aquellas que se vinculan al domicilio del contribuyente, sino otras que se refieren más a su calidad de nacional o residente del Ecuador y, finalmente, debemos considerar en este mismo cuerpo legal el artículo 49 que se refiere al tratamiento tributario por pagos de impuestos en el exterior⁷. Estas normas vigentes en el derecho ecuatoria-

5 Codificación del Código Tributario. Codificación 2005-009. Suplemento del *Registro Oficial* N° 38 del 14 de junio de 2005.

6 Codificación de la Ley de Régimen Tributario Interno. Codificación 2004-026, Suplemento del *Registro Oficial* N° 463 del 17 de noviembre de 2004:

“Art. 2.- Concepto de renta.- Para efectos de este impuesto se considera renta:

- 1.- *Los ingresos de fuente ecuatoriana obtenidos a título gratuito u oneroso, bien sea que provengan del trabajo, del capital o de ambas fuentes, consistentes en dinero, especies o servicios y,*
- 2.- *Los ingresos obtenidos en el exterior por personas naturales domiciliadas en el país o por sociedades nacionales, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 98 de esta Ley”.*

Art. 8.- Ingresos de fuente ecuatoriana.- Se considerarán de fuente ecuatoriana los siguientes ingresos:

- 1.- *Los que perciban los ecuatorianos y extranjeros por actividades laborales, profesionales, comerciales, industriales, agropecuarias, mineras, de servicios y otras de carácter económico realizadas en territorio ecuatoriano, salvo los percibidos por personas naturales no residentes en el país por servicios ocasionales prestados en el Ecuador, cuando su remuneración u honorarios son pagados por sociedades extranjeras y forman parte de los ingresos percibidos por ésta, sujetos a retención en la fuente o exentos; o cuando han sido pagados en el exterior por dichas sociedades extranjeras sin cargo al gasto de sociedades constituidas, domiciliadas o con establecimiento permanente en el Ecuador. Se entenderá por servicios ocasionales cuando la permanencia en el país sea inferior a seis meses consecutivos o no en un mismo año calendario;*
- 2.- *Los que perciban los ecuatorianos y extranjeros por actividades desarrolladas en el exterior, provenientes de personas naturales, de sociedades nacionales o extranjeras, con domicilio en el Ecuador, o de entidades y organismos del sector público ecuatoriano;*
- 3.- *Las utilidades provenientes de la enajenación de bienes muebles o inmuebles ubicados en el país;*
- 3.1. *Las utilidades que perciban las sociedades domiciliadas o no en Ecuador y las personas naturales, ecuatorianas o extranjeras, residentes o no en el país, provenientes de la enajenación directa o indirecta de acciones, participaciones, otros derechos representativos de capital u otros derechos que permitan la exploración, explotación, concesión o similares; de sociedades domiciliadas o establecimientos permanentes en Ecuador.*
- 4.- *Los beneficios o regalías de cualquier naturaleza, provenientes de los derechos de autor, así como de la propiedad industrial, tales como patentes, marcas, modelos industriales, nombres comerciales y la transferencia de tecnología;*
- 5.- *Las utilidades y dividendos distribuidos por sociedades constituidas o establecidas en el país;*
- 6.- *Los provenientes de las exportaciones realizadas por personas naturales o sociedades, nacionales o extranjeras, con domicilio o establecimiento permanente en el Ecuador, sea que se efectúen directamente o mediante agentes especiales, comisionistas, sucursales, filiales o representantes de cualquier naturaleza;*
- 7.- *Los intereses y demás rendimientos financieros pagados o acreditados por personas naturales, nacionales o extranjeras, residentes en el Ecuador; o por sociedades, nacionales o extranjeras, con domicilio en el Ecuador, o por entidades u organismos del sector público;*
- 8.- *Los provenientes de loterías, rifas, apuestas y similares, promovidas en el Ecuador;*
- 9.- *Los provenientes de herencias, legados, donaciones y hallazgo de bienes situados en el Ecuador; y,*
- 10.- *Cualquier otro ingreso que perciban las sociedades y las personas naturales nacionales o extranjeras residentes en el Ecuador, incluido el incremento patrimonial no justificado. Para los efectos de esta Ley, se entiende como establecimiento permanente de una se determinarán los casos específicos incluidos o excluidos en la expresión establecimiento permanente.”*

7 *Art. 49.- Tratamiento sobre rentas del extranjero.- (Sustituido por el Art. 102 de la Ley s/n, R.O. 242-35, 29-XII-2007).- Toda persona natural o sociedad residente en el Ecuador que obtenga rentas en el exte-*

no ilustran el hecho de que dentro de un derecho local pueden extrapolarse conceptos de residencia y fuente. Esta situación se evidencia en aquellas jurisdicciones que, partiendo de un concepto territorial, buscan por efectos de ficciones jurídicas ampliar su ámbito de acción de imposición a ciertas actividades extraterritoriales.⁸ A esta realidad normativa, se agrega la última reforma de Diciembre de 2014, donde el legislador expresamente establece:

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

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

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

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

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

- d) No haya permanecido en ningún otro país o jurisdicción más de ciento ochenta y tres (183) días calendario, consecutivos o no, en el ejercicio fiscal y sus vínculos familiares más estrechos los mantenga en Ecuador⁹

rior, 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.

8 Véase el artículo 8º, numeral 2 de la Codificación de la Ley de Régimen Tributario Interno. Codificación 2004-026, Suplemento del *Registro Oficial* N° 463 del 17 de noviembre de 2004.

9 Véase el artículo 4.1, de la Codificación de la Ley de Régimen Tributario Interno. Codificación 2004-026, Suplemento del *Registro Oficial* N° 463 del 17 de noviembre de 2004.

Esta norma introducida por el legislador evidencia el afán del Estado Ecuatoriano de buscar ampliar la base de contribuyentes mediante el uso de elementos temporales de permanencia de los individuos y le presunción del uso de los llamados paraísos fiscales como elementos elusivos y evasivos. De igual manera ha incluido, como elementos de atracción, aquellos conceptos de intereses económicos y vitales para determinar si un individuo debe ser considerado o no residente o domiciliado en el Ecuador. Cabe indicar que esta normativa usa la terminología del artículo 4 del modelo convenio para evitar la doble imposición elaborado por la OCDE¹⁰, sin embargo no aplica la prelación que establece dicho artículo, pues la administración tributaria ecuatoriana, podrá aplicar indistintamente cualquiera de los elementos para considerar residente a una persona.

El alcance equivoco del concepto de residencia a través del Derecho Común y el Derecho Tributario, en particular, y que ha contribuido al arbitrio de cada Estado para ampliar su potestad de imponer, nos lleva a plantear la hipótesis utópica de que sería preferible que cada jurisdicción velara por sus intereses dentro de las fronteras, pudiendo decir que cada evento económico dentro de ellas debería ser sujeto de impuesto, si así lo define el tipo fiscal, sin lugar a que otra jurisdicción aplique gravamen adicional. Este principio territorial o de fuente a ultranza disocia el principio de residencia.

Cabe en este sentido hacer un breve análisis de la razón de existir de cada uno de estos principios que impiden una uniformidad en la aplicación impositiva a los hechos económicos. La coexistencia de economías exportadoras e importadoras

10 Convenio para Evitar la Doble Tributación. Modelo de la OCDE.

“Art. 4.- RESIDENCIA O DOMICILIO

1.- A los efectos del presente Convenio, la expresión “residente de un Estado Contratante” significa toda persona que, en virtud de la legislación de dicho Estado, esté sujeta a imposición en el por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o de administración efectiva o cualquier otro criterio de naturaleza análoga.

2.- Cuando una persona física fuere residente de ambos Estados Contratantes en virtud de las disposiciones del párrafo 1 de este artículo, el caso se resolverá según las siguientes reglas:

a) Esta persona se considerará como residente del Estado Contratante donde disponga de una vivienda permanente.

Si dispusiere de una vivienda permanente en ambos Estados Contratantes, se considerará residente del Estado contratante con el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas (centro de intereses vitales);

b) Si no pudiera determinarse el Estado Contratante en el que dicha persona tiene el centro de sus intereses vitales o si no dispusiera de una vivienda permanente en ninguno de los Estados Contratantes, se le considerará residente del Estado Contratante donde viva habitualmente;

c) Si viviera habitualmente en ambos Estados Contratantes o no lo hiciera en ninguno de ellos, se considerará residente del Estado Contratante del que sea nacional;

d) Si la residencia no pudiere determinarse por ninguno de los criterios anteriores, las autoridades competentes de los Estados Contratantes resolverán el caso de común acuerdo.

3.- Cuando en virtud de las disposiciones del párrafo 1 de este artículo, una sociedad sea residente de ambos Estados Contratantes, se considerará residente del Estado Contratante en que se encuentre su sede de dirección o de administración efectiva.”

de capitales con intereses evidentemente opuestos ha establecido puntos de vista divergentes al tratamiento fiscal que debe darse a la generación de renta en una u otra economía por efecto de transacciones entre ellas.¹¹

1. FUENTE

El criterio de la fuente responde al hecho cierto de que la potestad tributaria de cada Estado busca delimitar su acción dentro de los límites de su territorio, de ahí su denominación de territorialidad. Es un principio que toma como base hechos objetivos identificables dentro de un determinado territorio, como el lugar donde se produce la renta, el lugar donde se paga una renta o donde se produce un beneficio.

Quienes defienden este principio aducen que es el que mejor responde a la soberanía de cada Estado de auto determinarse en materia presupuestaria y financiera, respetando la igualdad entre Estados y buscando la armonía internacional en materia impositiva. De igual manera se afirma que este principio promueve la competencia internacional y, por sobre todo, facilita y reduce los costos de administración tributaria¹². Es evidente que el principio territorial responde a una tesis proteccionista que ya fue tratada en la década de 1970 y que se amparó en un severo control interno y un sistema de retenciones en la fuente gravoso que disuadía al inversionista de extraer sus réditos de otra manera que no fuera a través de los dividendos netos.

Es evidente que este principio es irrefutable en aquellos casos en que los hechos imposables son atribuidos dentro del territorio y, por consiguiente, imposables en él; sin embargo, no siempre se puede estructurar con facilidad la ecuación hecho generador –territorio y, con menor frecuencia, la de contribuyente– territorio.

2. RESIDENCIA

Este criterio, conocido también como del domicilio o nacionalidad, parte de un problema de definición, pues, como veremos más adelante, contiene conceptos opuestos y parciales que impiden darle una connotación unívoca. Lo que si podemos afirmar es que este principio busca, por sobre todas las cosas, la vinculación del ciudadano de un país a través de la relación contribuyente - protección. Resalta el deber de contribuir como una contraprestación del servicio que recibe del Esta-

11 Xavier, Alberto, *Derecho Tributario Internacional*, Buenos Aires, Edit. Abaco de Rodolfo Oesalma, 2005, p. 201.

12 Schindel, Ángel, "Source and residence: new configuration of their principles" en *Cahiers de Droit Fiscal International*, vol. 90, Buenos Aires, IFA, 2005, p. 10.

do dentro y fuera de las fronteras. Los Estados Unidos han justificado el principio de gravar a sus ciudadanos, sin importar su residencia, bajo la teoría de que los beneficios de la ciudadanía se extienden más allá de sus fronteras, de ahí que el Estado busca proteger a sus ciudadanos fuera y el ciudadano puede reingresar al país cuando quiera a reclamar sus derechos.¹³

Entre los elementos a los que XAVIER alude como fundamento de los países de residencia para mantener su criterio, debemos considerar y analizar los siguientes:

2.1. El principio de igualdad

Según este criterio, se sitúa en condiciones de desigualdad al contribuyente que solo percibe rentas dentro de un determinado territorio, frente a aquel que percibe ingresos en el exterior, si es que la normativa tributaria de aquel territorio solo impone tributos sobre los ingresos generados dentro de su jurisdicción. Desde el punto de vista de los defensores del principio de la fuente, sería mucho más sencillo aplicar únicamente la normativa sobre las rentas que se producen dentro de cada jurisdicción y sería irrelevante si un determinado contribuyente genera rentas en otras jurisdicciones, pues sería asunto de dicha jurisdicción el gravar o no dichas rentas. Sin embargo, este argumento se debilita si tomamos en cuenta el hecho real de que cada día los negocios internacionales y la movilidad de los capitales facilitan o complican (dependiendo del punto de vista) el traslado de los beneficios de un determinado negocio de una jurisdicción a otra y la consecuente erosión de las bases imponibles. Esta situación se magnifica si, adicionalmente, concurren otros tipos de elementos que distorsionan la economía de un negocio y sus correspondientes consecuencias jurídicas y tributarias, como lo son la existencia y uso de las jurisdicciones nocivas o el diferimiento intencional de impuestos.

Desde esta perspectiva, la residencia como premisa para imponer sobre la renta mundial adquiere una connotación especial, pues esta metodología permite al contribuyente que genera rentas extranjeras ser tratado de igual modo que aquel que tiene solo rentas locales.

Es importante en este punto reflexionar sobre si esta medida crea un clima de igualdad en aquellas jurisdicciones que la adoptan, toda vez que existen otros elementos que contradicen tal postura. En efecto, jurisdicciones como Estados Uni-

13 Cook v. Tait (1924) el actor, un ciudadano de los Estados Unidos de América, era un residente de México. La Corte Suprema decidió que la imposición estadounidense no violaba ni la Constitución ni el Derecho Internacional. Caso citado por Doernberg, Richard L., *International Taxation in a Nutshell*, West Publishing Co. St. Paul, Minn, 1989.

dos, Holanda, Suiza, entre otras, otorgan al no residente un régimen de excepción para ciertas transacciones que, bajo condiciones normales, serían consideradas impositivas para los locales. Tal es el caso de las rentas pasivas o las empresas *conduit*¹⁴ que buscan atraer recursos del exterior a cambio de beneficios tributarios. Si bien puede considerarse un fin extrafiscal, no podemos dejar de resaltar que se trata de una medida que crea un régimen de competencia desleal y, por sobre todo, rompe el principio de igualdad en el que sustenta el método de la residencia¹⁵.

2.2. La evasión

Como continuación del punto anterior se argumenta que la creación de estímulos fiscales en otras jurisdicciones promueve el traslado de ingresos o beneficios de una jurisdicción de alta imposición a otras de baja tasación o donde se dan beneficios a ciertas rentas. Este deterioro de las bases impositivas causado por simulaciones de transacciones ha llevado a la reafirmación del principio de la residencia como elemento sustancial de protección de los ingresos fiscales de los países desarrollados, a tal punto que se crean presunciones de conductas elusivas o evasivas cuando se hacen negocios con ciertas jurisdicciones. Esta actitud se ve confirmada por el hecho de la implantación de medidas que controlan precios de transferencia y la subcapitalización (*thin capitalization rules*).

Estas medidas han llevado a las administraciones tributarias a fortalecerse a tal punto que colaboran entre sí para el eficiente intercambio de información y la adopción de mecanismos consensuados para aplicar los ajustes que resulten de las medidas de control y la consiguiente aplicación de impuestos a dichos ajustes.

2.3. La contraprestación del tributo

Si bien el principio de territorialidad o de la fuente puede, con mayores argumentos, sostener su base en el hecho de que el contribuyente se beneficia de los servicios que le provee el Estado, no es menos cierto que los países que consagran la renta mundial se amparan en el mismo argumento por la sólida defensa que los

14 Se entiende como empresas "Conduit" aquellas que teniendo un domicilio constitutivo en una determinada jurisdicción no pueden realizar actividades económicas en dicha jurisdicción que tengan efectos jurídicos tributarios y que, por consiguiente, en circunstancias normales deberían pagar tributos. Tal es el caso de las Royalty o Interest Conduit Companies holandesas o las ETVE españolas que solo pueden ser tenedoras de acciones o derechos de propiedad intelectual en empresas residentes fuera de dichos países.

15 Schindel, Ángel, "Los criterios de la fuente y de la residencia" en *Estudios de derecho tributario constitucional e internacional - Homenaje latinoamericano a Víctor Uckmar*, Buenos Aires, Edit. Abaco de Rodolfo Desalma, 2005, p. 802.

gobiernos hacen de sus derechos fuera del país y otros beneficios que otorgan a sus residentes. Esta situación se ve reflejada en el afán, cada vez más frecuente, de la suscripción de convenios internacionales de protección y desarrollo de inversiones, así como la adhesión a instrumentos de control de la doble imposición y la evasión fiscal promovidos, ya sea por la misma inercia de los tratados de libre comercio o por organismos internacionales como la OECD.

2.4 ¿Cuál principio debe primar?

Este tema, tratado con amplitud en el Congreso de la IFA en Buenos Aires en 2005, no ha encontrado aún su conclusión, pues siempre habrá argumentos para defender una y otra postura. Sin embargo, la volatilidad de los conceptos y su aplicación práctica se verá influenciada normalmente por la necesidad presupuestaria de cada Estado y su facilidad de acceder a mecanismos de control que puedan permitir tener un alcance extraterritorial. Lo que si es cierto es que cada vez es más frecuente el tratamiento más preciso del “establecimiento permanente” como elemento de fijación del domicilio fiscal y su consecuente efecto en materia imponible. Esta situación práctica, que ha llevado a varias jurisdicciones a aplicar sistemas híbridos que consagran el principio de territorialidad sobre todas las rentas atribuibles dentro de sus fronteras y, simultáneamente, dan efecto extraterritorial a ciertas normas internas para poder acceder a fuentes extranjeras de ingresos adicionales atribuibles a sus nacionales.¹⁶

3. RESIDENCIA Y DOMICILIO

Estos conceptos en apariencia similares han tenido en el derecho común y en el derecho comparado desarrollos disimiles. En efecto, cada rama del derecho ha visto en la acepción de estos conceptos la posibilidad de otorgarle efectos jurídicos diferentes. Esta situación ha permitido a los tratadistas discutir con amplitud la autonomía científica del derecho tributario, como punto de partida para determinar si existe una diferencia entre los conceptos del derecho común y los propios del derecho tributario.¹⁷ Pero más allá de esta discusión, no podemos dejar de aceptar que, sea cual fuere el tratamiento que se le dé en las diferentes legislaciones y ramas del derecho, es deber del interprete realizar una verdadera integración jurídica de

16 Para comprender los principios de universalidad y territorialidad, véase Xavier, Alberto, *Derecho Tributario Internacional*, cit. p. 203 y ss.

17 Para entender esta discusión, véase Casas, José Osvaldo, Gutman, Marcos Gabriel, y Naviera de Casanova, Gustavo, “Residencia y Domicilio. Aspectos de Derecho Común Tributario en el Derecho Argentino”, en *Revista Latinoamericana de Derecho Tributario*, 1996, p 131 y ss.

dichos conceptos, ya que “las normas tributarias son de naturaleza similar a la de cualquier otro precepto de una legislación en particular, entonces su interpretación no puede distar tampoco, en términos generales, del utilizado en otras normas del sistema legal¹⁸. Este proceso de integración que han de realizar el administrador y el juez debe partir desde el derecho común.

En algunas legislaciones tributarias se han diferenciado estas instituciones mientras que otras han preferido dejar al derecho común o supletorio el desarrollo de las mismas. Es así, por ejemplo, que en Chile no existe una definición de “domicilio” para efectos fiscales, por lo que se debe recurrir al derecho civil para determinar si existe o no domicilio en un caso concreto¹⁹. Estas normas prescriben que, para establecer la existencia de domicilio deben concurrir dos elementos: por un lado, la existencia de la residencia y, por otro, el ánimo de permanecer en ella²⁰. Esta concurrencia de un elemento espacial con el temporal, así entendido el ánimo, nos será de suma utilidad cuando entremos a analizar las normas concretas del derecho tributario internacional. Igual concurrencia de elementos exige el derecho argentino, que establece que se requiere un elemento objetivo, que es ella residencia habitual, y uno subjetivo, que es el ánimo de permanecer en ella²¹. En el caso del derecho civil ecuatoriano, como vimos anteriormente, el domicilio está condicionado a la existencia de los mismos elementos, es decir, de la residencia y del ánimo de permanecer en ella²².

Usando el derecho chileno como parámetro para distinguir estos conceptos, podemos afirmar que el domicilio presupone la existencia de la residencia, es decir, que el mero hecho de residir no convierte a un individuo en una persona con domicilio. En efecto, el hecho de trasladarse por un determinado tiempo a otro lugar distinto al que tiene su lugar de negocios no necesariamente le otorga domicilio en ese otro lugar²³. Es así como la ley de impuesto a la renta chilena no considera la pérdida del domicilio fiscal como el mero hecho de trasladar la residencia a otro lugar²⁴.

Es evidente que no siempre la residencia puede ser parte constitutiva del concepto de domicilio y requerirá en todo caso que este último expresamente lo

18 Pablo Egas. “La interpretación tributaria” en Memorias de las VI Jornadas Ecuatorianas de Derecho Tributario, Cuenca, IEDT, 2005. p. 48.

19 Código Civil de Chile, artículos 59 y ss.

20 Pedro Massone Parodi, *La Doble Tributación internacional*, Santiago de Chile, Edit. Jurídica Conosur Uda., 1998, p. 6.

21 José Osvaldo, Gutman, Marcos Gabriel, y Naviera de Casanova, Gustavo, “Residencia y Domicilio. Aspectos de Derecho Común Tributario en el Derecho Argentino”, cit., p. 145.

22 Artículo 45 del Código Civil Ecuatoriano. Codificación 2005-010, Suplemento del Registro Oficial N° 46 del 24 de junio de 2005.

23 Véanse los artículos 63 y 65 del Código Civil de Chile.

24 Massone Parodi, Pedro, *La doble tributación internacional*, cit. pp. 6 y 7.

establezca en los plazos y condiciones de la norma específica. Sin embargo, en el caso de la normativa ecuatoriana, a raíz de la reforma introducida mediante Ley en Diciembre de 2014, los conceptos de domicilio y residencia para efectos tributarios dejaron de tener importancia, pues se utilizará indistintamente uno u otro, según sea el caso, para establecer el derecho de gravar en el Ecuador un determinado hecho imponible a una persona natural o una sociedad.²⁵

Como bien dice Xavier el concepto de domicilio conlleva una atracción más fuerte a obligaciones tributarias que la residencia; sin embargo, no podemos omitir el concepto de residencia por la connotación que le han dado los convenios internacionales²⁶ y, desde la reforma tributaria de Diciembre de 2014, en la normativa interna tributaria ecuatoriana.

Es obvio que la calificación de la residencia de un individuo corresponde normalmente al derecho interno de cada país y podrá utilizar como elemento de conexión el que considere oportuno. Esta potestad de cada Estado puede, en muchas ocasiones, desembocar en que un mismo sujeto sea considerado residente en uno o varios Estados. La inexistencia de acuerdos internacionales que regulen la doble residencia permite a cada Estado pretender imponer sobre la renta global que genere en otras jurisdicciones, produciéndose una doble o triple tributación.

El tratamiento que le dan los diferentes documentos y acuerdos que constituyen el derecho tributario internacional no es otra cosa que la respuesta a la necesidad de crear ciertos consensos frente a la realidad de que una persona puede, en determinados casos, contar con más de un lugar de residencia y, bajo determinadas circunstancias, atraer la atención de una jurisdicción frente a otra para reclamar un efecto impositivo sobre un hecho generador o un patrimonio que se sucede en una u otra plaza. Estos acuerdos buscaran, por sobre todas las cosas, evitar la doble imposición y la evasión fiscal por el hecho de eludir el concepto de residencia en uno u otro Estado.

Es oportuno en este punto referirse brevemente al domicilio de las personas jurídicas, pues si bien los principios básicos tratados anteriormente respecto de las personas físicas pueden aplicarse también a las personas jurídicas o sociedades, existen aspectos diferenciadores. En todo caso, parafraseando a LORDLORE-BURN, *“una sociedad no puede comer o dormir, ella puede tener casa y realizar negocios... y los verdaderos negocios se realizan allí donde actualmente se encuentran la administración central y el contralor”*²⁷.

25 Véase el artículo 4.1, de la Codificación de la Ley de Régimen Tributario Interno. Codificación 2004-026 (Suplemento del Registro Oficial 463, 17 de nov. de 2004)

26 Xavier, Alberto, Derecho Tributario Internacional, cit., p. 231.

27 Giuliani Fonrouge, Carlos, *Derecho Financiero*, Buenos Aires, La Ley, 2004, Tomo I, 9ª ed., p. 39.

En los estatutos de sociedades que contemplan las diferentes legislaciones se establece el mecanismo societario para que dichas personas adquieran domicilio. Partimos del hecho de que el contrato social debe establecer, como parte del acuerdo de voluntades, el sitio donde va a realizar los negocios. Cabe indicar que en muchos casos este domicilio establecido estatutariamente y ratificado por el registro de sociedades, puede diferir de las actividades reales de las personas que pueden realizarse en otro u otros lugares. Si ese fuera el caso, estaríamos frente a una excepción del principio de la unidad del domicilio, que permite la existencia de sucursales, “*que tendrían tantos domicilios como agencias, a los efectos de las obligaciones contraídas en ellas*”²⁸

En todo caso podemos concluir que, para definir el domicilio o residencia de las sociedades, debemos establecer donde se encuentra el “cerebro” de la empresa o, como veremos más adelante, acudiremos a los conceptos aceptados por la normativa internacional y la doctrina de la sede de dirección efectiva de los negocios²⁹.

En el caso ecuatoriano, el artículo 4.2 de la Ley de Régimen Tributario Interno establece:

Art. 4.2.- Residencia fiscal de sociedades.- Una sociedad tiene residencia fiscal en Ecuador cuando ha sido constituida o creada en territorio ecuatoriano, de conformidad con la legislación nacional³⁰.

El domicilio o residencia para efectos de las personas jurídicas se ha limitado históricamente a lo que determine el acto constitutivo, sin embargo desde la introducción del artículo 94 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno en 1989, el concepto de sociedad se ha ampliado más allá de la sociedad mercantil, haciendo más compleja la determinación, en el tiempo y el espacio, de la existencia del domicilio fiscal en el Ecuador.³¹ Más aún, como ya hemos mencionado anteriormente, la introducción de los conceptos de establecimiento permanente y la del beneficiario final, complican aún más el tema del domicilio fiscal de las sociedades y sus efectos fiscales.

28 Casas Osvaldo et al., cit., p. 148.

29 Giuliani Fonrouge, Carlos, *Derecho Financiero*, cit. p. 395.

30 Codificación de la Ley de Régimen Tributario Interno, Codificación 2004-026, Suplemento del Registro Oficial N° 463 del 17 de noviembre de 2004:

31 Codificación de la Ley de Régimen Tributario Interno, Registro Oficial N° 341 del 22 diciembre de 1989: *Art. 94.- (Sustituido por el Art. 32 de la Ley 99-24, R.O. 181-S, 30-IV-99).- Para efectos de esta Ley el término sociedad comprende la persona jurídica; la sociedad de hecho; el fideicomiso mercantil y los patrimonios independientes o autónomos dotados o no de personería jurídica, salvo los constituidos por las instituciones del Estado siempre y cuando los beneficiarios sean dichas instituciones; el consorcio de empresas, la compañía tenedora de acciones que consolide sus estados financieros con sus subsidiarias o afiliadas; el fondo de inversión o cualquier entidad que, aunque carente de personería jurídica, constituya una unidad económica o un patrimonio independiente de los de sus miembros.*

En efecto, si miramos a las últimas reformas introducidas, la persona natural dejó de tener un tratamiento igualitario a las sociedades, pues ya no se consideran exentos ni los dividendos ni las ganancias ocasionales en la venta de acciones o participaciones, por lo que la atención de la Administración se ha volcado al individuo, de ahí la razón de ser de la reforma en aspectos de residencia y que ya fueron examinados anteriormente.

4. LOS CONVENIOS INTERNACIONALES

4.1. El modelo OCDE

Era de esperarse que un modelo convenio diseñado por un organismo internacional auspiciado por las economías exportadoras busque, en términos generales, favorecer el tratamiento preferente a la residencia como elemento protagónico en el establecimiento del derecho de imposición por parte de los Estados contratantes. En efecto, la mayoría de las reglas que contienen los artículos del modelo OCDE benefician a la jurisdicción que grava la residencia frente a los que tienen un sistema territorial. Esta conclusión explica la razón por la cual este modelo en particular dedica un amplio tratamiento al tema. Si bien la función de un CDI es evitar la excesiva carga fiscal, no es menos cierto que la OCDE ha escogido la residencia como el tamiz para que exista una jurisdicción ganadora y una perdedora. Esta situación determina que la jurisdicción perdedora tendrá que considerar como no residente al sujeto pasivo, quien, de no mediar el convenio, sería un residente obligado por el derecho tributario local³². Cabe recordar, que a raíz de la reforma tributaria de diciembre de 2014, el Ecuador ha tomado como propios los principios de la OECD para establecer reglas de fijación de residencia para hacer extensivo el régimen tributario a la renta de fuente extranjera de nacionales y extranjeros.

Parecería lógico que el artículo 4º constituya una síntesis o una conclusión histórica del tratamiento que sobre este tema se ha desarrollado en las diferentes legislaciones. Sin embargo, la realidad es diferente, pues este artículo hoy en día constituye el fundamento en el que las diferentes legislaciones basan el tratamiento del concepto de residencia, lo que, como veremos más adelante, solo ha traído en el derecho comparado, inseguridad y ambigüedad al tratamiento del tema³³.

Los comentarios del modelo convenio de la OCDE (en adelante, modelo OCDE) sintetizan el alcance de este artículo en dos aspectos principales:

32 Xavier, Alberto, *Derecho tributario internacional*, cit. p. 235.

33 Schindel, Ángel, "Source and residence: new configuration of their principles" en *Cahiers de Droit Fiscal International*, vol. 90, Buenos Aires, IFA, 2005, p. 42.

por un lado busca definir el término y, por otro, resolver los casos de doble residencia³⁴.

4.2. Apartado primero

El párrafo primero del artículo cuarto del modelo OCDE atribuye el termino residente a toda persona que según la legislación de un determinado Estado está sujeta a imposición en dicho Estado ya sea por criterio de domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga³⁵.

Esta definición contiene, a mi juicio, dos problemas conceptuales: Por un lado, define residencia con el término residencia y otorga al domicilio el carácter de conexión similar al de residente. Esta situación de ambigüedad se acentúa por la referencia expresa que se hace a la calidad de sujeto pasivo que cada legislación otorga a una determinada persona. Y, por otro lado, permite aplicar criterios “análogos” para establecer la conexión, dejando a la arbitrariedad de cada legislación el definir hasta dónde puede alcanzar su potestad tributaria y, por sobre todo, su facultad recaudatoria, fin ulterior de la hacienda pública. En general, los convenios no se entrometen ni influyen en las legislaciones internas para la definición del término, pero, como ya dijimos, varias de ellas se han sometido a los términos del modelo OCDE.

A pesar de la diversidad de criterios que se pueden adoptar dentro del derecho positivo en sus varias ramas, es evidente que para el fisco la residencia o domicilio tendrá siempre una connotación de tipo económico³⁶. De nada sirve a las arcas fiscales definir a una persona como sujeto pasivo y otorgarle domicilio fiscal, si sus actividades económicas se desenvuelven en otro Estado. De ahí que la mera temporalidad o existencia de una habitación o lazos familiares no constituyan elementos sustanciales para la fijación del domicilio para efectos tributarios, sino que se lo buscará atar a la actividad económica o lugar de trabajo. Esta situación hace que el administrador tributario se aleje del elemento subjetivo para establecer el elemento definitivo de conexión y se concentre en elementos de fácil determinación como la habitualidad para las personas físicas o la sede principal de negocios para las personas jurídicas³⁷.

34 Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, Comentarios al Modelo de Convenio Fiscal sobre renta y sobre patrimonio, comentarios al artículo 4, P. C (4)-1.

35 Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, Modelo de Convenio Fiscal sobre renta y sobre patrimonio, artículo 4.

36 Dino Jarach hace una extensa explicación de la preeminencia del criterio económico por sobre el criterio jurídico para definir el domicilio y la residencia. Cita recogida en Osvaldo Casas et al. cit, pp. 154 - 156.

37 Giuliani Fonrouge, Carlos, *Derecho Financiero*, cit., p. 394.

La divergencia de criterios que adopten las legislaciones internas detonarán los conflictos entre ellas y será en ese momento cuando, de existir, los convenios buscaran fijar las reglas que establezcan la preeminencia de un criterio sobre otro³⁸.

La frase final del apartado primero del artículo 4 del modelo OCDE introduce un elemento adicional al tratamiento del residente, a través del cual, aún cuando una persona no este domiciliada en un Estado contratante y sea considerada residente con arreglo a la legislación interna, pero se someta a una imposición limitada sobre las rentas obtenidas en dicho Estado o el patrimonio situado en el mismo, se la excluiría del concepto de residente. Este elemento adquiere especial importancia en aquellas jurisdicciones que aplican sistemas territoriales de imposición y que se reservan el derecho de gravar rentas cuya fuente generadora se encuentra en su territorio. Al respecto, los comentarios del modelo OCDE advierten que de ninguna manera esta norma pretende servir de mecanismo elusivo para aquellas sociedades que han sido atraídas por jurisdicciones con sistemas territoriales por su baja carga fiscal y sugieren incluir en los convenios normas adicionales para el intercambio de información que corrija un eventual treaty shopping con fines elusivos³⁹.

4.3. Apartado segundo

Como habíamos indicado anteriormente, este artículo busca regular aquellas situaciones en las que, en virtud del apartado primero de este mismo artículo y la legislación interna de cada Estado contratante, dos Estados han asimilado como residente a una determinada persona produciendo una disputa por el derecho de gravar sus rentas.

El apartado segundo contiene reglas que deben aplicarse para este fin y, de acuerdo con lo que rezan los comentarios, deben aplicarse en lo posible de una manera precisa a fin de evitar ambigüedades que impidan imputar a un solo Estado el derecho de gravar⁴⁰. Este apartado se aplica exclusivamente a las personas físicas y considera como elemento principal para determinar la residencia el de la vivienda permanente⁴¹. Los comentarios al modelo OCDE buscan aclarar el significado

38 Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, Comentarios al Modelo de Convenio Fiscal sobre renta y sobre patrimonio, comentarios al artículo 4, P. C (4) - 2.

39 Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, Comentarios al Modelo de Convenio Fiscal sobre renta y sobre patrimonio, comentarios al artículo 4, P. C (4) - 2.

40 Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, Comentarios al Modelo de Convenio Fiscal sobre renta y sobre patrimonio, comentarios al artículo 4, p. C (4) - 3.

41 *Cuando en virtud de las disposiciones del apartado 1 una persona física sea residente de ambos Estados contratantes, su situación se resolverá de la siguiente manera:*

a) *Dicha persona será considerada residente solamente del Estado donde tenga una vivienda per-*

de vivienda permanente, en el sentido de que no debe tratarse de una vivienda eventual sino de aquella que le haya tendido al sujeto los suficientes lazos afectivos o económicos que le hagan volver regularmente⁴².

Una vez más debemos atender al criterio económico de la residencia, pues para el derecho de hacienda no existe relevancia jurídica si esta calificación no determina el nacimiento de la relación obligacional tributaria; dicho de otro modo, la residencia debe terminar por vincular al sujeto pasivo y al sujeto activo a través de la ejecución del hecho imponible, dejando únicamente la relación personal como alternativa o dirimente en caso de que el individuo tenga dos centros de intereses vitales. En efecto, la Segunda regla que contiene el apartado Segundo se refiere a este tema, y deja la habitualidad como elemento que incline la balanza en caso de que no se pueda determinar con exactitud el lugar donde económicamente tenga su residencia. Finalmente, cabe un comentario final sobre la regla que contiene el literal b) de este apartado, cuando se refiere a la inexistencia de una vivienda permanente en los dos Estados en disputa. Para este caso se introduce un elemento que no es de carácter económico, sino temporal; esto quiere decir que la permanencia dilatada en uno de los Estados definirá el derecho de imponer por parte de uno de ellos. A diferencia de lo que establecía el eliminado artículo 14 del modelo OCDE que se refería a las profesiones liberales, donde se establecía un número determinado de días (183) para establecer la presencia de un individuo en un Estado, el artículo 4 omite establecer un límite. Sin embargo, podemos afirmar que muchos países han establecido un número de días continuos o acumulables en un ejercicio para determinar la existencia o no de la residencia⁴³. Tal es el caso ecuatoriano que mediante el artículo 4 de la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención de Fraude Fiscal de diciembre de 2014 introduce el elemento temporal para determinar la residencia de nacionales y extranjeros y, es así, que aquel que permaneciera 183 días en un mismo ejercicio fiscal o en dos ejercicios si no demostrara que es residente en otra jurisdicción, será considerado residente ecuatoriano. Adicionalmente se introduce al tema temporal el elemento de residencia en un

manente a su disposición; si tuviera una vivienda permanente a su disposición en ambos Estados, se considerara residente del Estado con el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas (centro de intereses vitales);

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

c) Si viviera habitualmente en ambos Estados, o no lo hiciera en ninguno de ellos, se considerara residente solamente del Estado del que sea nacional;

d) Si fuera nacional de ambos Estados, o no lo fuera de ninguno de ellos, las autoridades competentes de los Estados contratantes resolverán el caso de común acuerdo.

42 Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, Comentarios al Modelo de Convenio Fiscal sobre renta y sobre patrimonio, comentarios al artículo 4, P. C (4) - 4.

43 Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, Comentarios al Modelo de Convenio Fiscal sobre renta y sobre patrimonio, comentarios al artículo 4, P. C (4) - 6.

paraíso fiscal, caso en el cual se extiende la residencia de quien pretende no serlo, por un lapso adicional de 4 años.⁴⁴

El modelo OCDE contiene una tercera regla que se debe tener en cuenta para dirimir la facultad de imponer a un residente en caso de que los criterios económico o de habitualidad no fueren determinantes. Esta regla tiene un origen constitucional y se refiere a la nacionalidad del sujeto. La nacionalidad estará establecida por los principios soberanos de cada Estado de otorgar este estatus a las personas. Sin embargo, hay Estados que otorgan doble nacionalidad y, con mayor frecuencia, se otorga el carácter de comunitario con acceso a múltiples nacionalidades. En caso de que, aun aplicando las tres reglas, no se pueda establecer en forma definitiva que Estado es el que tiene derecho a calificar al individuo de residente, el modelo OCDE establece la posibilidad de que los Estados contratantes resuelvan de mutuo acuerdo la diferencia.

La pregunta obvia luego de pasar lista a estos mecanismos de resolución de conflictos se refiere al orden en que se deben aplicar los mismos. La respuesta que da el propio apartado deviene de su propia redacción, que introduce cada regla como resultado de la imposibilidad de aplicar la regla precedente en el caso de que exista dualidad o inexistencia del elemento recogido en dicha regla. Esta situación convierte a cada una de las reglas en un tie-braker de la regla precedente y deben ser aplicadas en orden hasta llegar a la resolución, por mutuo acuerdo, del conflicto⁴⁵. En este punto cabe repetir lo manifestado anteriormente, que en el caso ecuatoriano tal prelación no existe y la administración tributaria podrá aplicar el criterio que le convenga en cada caso.

4.4. Apartado tercero

Este apartado se refiere a las sociedades y otras agrupaciones de personas, independientemente de que tengan o no personalidad jurídica. En la práctica será poco frecuente que las sociedades y demás entidades queden sujetas a imposición como residentes en más de un Estado, pero puede ciertamente presentarse el caso si un Estado atiende al lugar de registro y el otro al de la sede de dirección efectiva. En consecuencia, también en el caso de sociedades y entidades han de establecerse reglas especiales de preferencia⁴⁶.

Esta afirmación, hecha en los comentarios del modelo OCDE, considera que la única fuente de conflicto será la aplicación de los conceptos de sede efectiva y

44 *Registro Oficial* N° 405, Suplemento del 29 de diciembre de 2014

45 Xavier, Alberto, *Derecho Tributario Internacional*, cit. p. 237.

46 Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, Comentarios al Modelo de Convenio Fiscal sobre renta y sobre patrimonio, comentarios al artículo 4, P. C (4) - o

registro de la sociedad. Es decir, que una sociedad nacional del país A puede ser dirigida desde el país B y, por consiguiente, imputable a obligaciones tributarias en dicho país. Sin embargo, creo que los conflictos no se dan por el mero hecho de registrar en un estado de resultados una determinada transacción que tiene su origen en varias jurisdicciones en las que efectúa negocios una sociedad. Es evidente que el “ánimo” de desplazarse de una sociedad puede responder a varios criterios de negocio.

En efecto, no puede darse el mismo tratamiento a la empresa que se domicilia en otro Estado para producir y vender en dicho Estado, que aquella sociedad que se instala en una jurisdicción simplemente para triangular una operación con fines elusivos.

Esto nos obliga a tratar el problema de la residencia desde la perspectiva del establecimiento permanente (PE) y del control de empresas extranjeras desde el ámbito del modelo OCDE.

La legislación ecuatoriana, al igual que muchas otras de la región, en su normativa interna ha definido al establecimiento permanente como el lugar fijo en el que una empresa efectúa todas o parte de sus actividades⁴⁷.

47 Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, *Registro Oficial*, Suplemento N° 209 del 8 de junio de 2010.

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

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

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

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

(I) Cualquier centro de dirección de la actividad;

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

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

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

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

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

b) Tenga una oficina para:

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

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

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

a) Con poder que la faculte para concluir contratos a nombre de la empresa o comprometer legalmente a las personas o empresas para quienes trabajan;

En términos generales podemos afirmar que en lo medular esta norma se asemeja mucho a la del modelo OCDE. Como bien anota el comentario⁴⁸ del modelo convenio, la lista del artículo 5º es meramente ilustrativa y deben aplicarse en todos los casos los criterios o tests de evaluación que ha aceptado la doctrina y la experiencia práctica.

La regla general señala dos condiciones para determinar la existencia de un establecimiento permanente (PE); en primer lugar, tiene que ser un lugar fijo de negocios y, en Segundo lugar, que se realice a través de ese lugar fijo la totalidad o parte de sus negocios. Tienen que concurrir los dos elementos, si falta uno de ellos no podemos decir que existe un PE. Para determinar el primer elemento, debemos necesariamente contar con el aspecto geográfico y un “ánimo” de permanencia (debe ser largo). Y, respecto del elemento de efectuar negocios, debemos distinguir las actividades preparatorias o auxiliares, del negocio mismo⁴⁹. En tal sentido las actividades deben ser similares a las de la empresa matriz aunque no sean de carácter productivo.

Una vez definida en forma inequívoca la existencia de un establecimiento permanente en el país distinto al de residencia cabe preguntarse qué criterio aplicar a ese Estado para determinar los ingresos vinculados a las actividades de dicho establecimiento permanente. En efecto, no toda actividad de una empresa extranjera puede ser considerada generadora de beneficios tributables en el país de destino, pues el mismo contribuyente puede ejercer actividades directamente desde el ex-

b) Ligadas mediante contrato para realizar actividades económicas por cuenta de las personas o empresas para quienes trabajen.

c) Con tenencia de mercaderías de propiedad de una empresa extranjera, destinadas a la venta en el Ecuador; y,

d) Que pague a nombre de una empresa extranjera el valor de arrendamiento de locales, de servicios o de gastos vinculados con el desarrollo de una actividad económica.

3. El término “establecimiento permanente” no comprende:

a) La utilización de instalaciones con el único fin de exponer bienes o mercaderías pertenecientes a la sociedad;

b) El mantenimiento de un lugar con el único fin de recoger y suministrar información para la empresa; y,

c) El desarrollar actividades por medio de un corredor; comisionista general, agente, representante, distribuidor o cualquier otro mediador que goce de un estatuto independiente, siempre que estas personas actúen dentro del marco ordinario de su actividad y aún cuando, para cumplir con la Ley de Compañías, les haya sido otorgado un poder; todo ello, sin perjuicio de la responsabilidad tributaria personal de dicho corredor, comisionista general, agente, representante, distribuidor o mediador. De todas maneras, los representantes de las correspondientes empresas que utilizan los mencionados locales, deberán obtener la inscripción en el Registro Único de Contribuyentes, siempre que tal utilización sea por un periodo superior a un mes y sin que tengan la obligación de presentar declaraciones ni de efectuar retenciones.

48 Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, Comentarios al Modelo de Convenio Fiscal sobre renta y sobre patrimonio (OCDE, 1997), Comentarios del Artículo 5, P. C (5) - 5.

49 Para entender mejor el concepto de auxiliar o preparatoria, véanse los comentarios al artículo 5 del modelo convenio de la OCDE 21 al 30.

terior sin usar su establecimiento permanente, como es el caso de un contratista de obra pública que a la vez es proveedor de materiales para un cliente particular en el mismo Estado.

Algunos autores distinguen la teoría de la fuerza de atracción global, donde todos los ingresos de la empresa son sometidos al establecimiento permanente, de la teoría de la fuerza de atracción limitada, donde sólo se consideran los ingresos directamente vinculados a la unidad de negocios que constituye el establecimiento permanente.⁵⁰ La atribución de los ingresos convierte a la regla general de aplicación de la residencia para los beneficios empresariales en un principio de fuente.

Las reglas de atribución fueron diseñadas para que los Estados ejerzan su potestad tributaria únicamente cuando una empresa participe efectivamente en la vida económica del país distinto al de su residencia.

Desde este punto de vista, el convenio modelo establece como regla obligatoria para la atribución de beneficios el examinar las actividades del establecimiento permanente como un ente independiente de la empresa extranjera, es decir, la determinación del beneficio deberá evaluarse como si éstas se hubieran obtenido por dicho establecimiento en forma directa y a precios de mercado.

Como hemos visto, el objetivo de dilucidar la residencia de un determinado contribuyente no tiene otro objeto que el establecer el derecho del país donde dicha residencia se encuentre de gravar al sujeto pasivo. Sin embargo, este elemento de conexión excluyente del de la fuente se autolimita en el modelo OCDE a cualquier actividad que haga en el otro Estado contratante a través de un EP⁵¹.

Parecería que la determinación de la existencia de un EP constituye una fijación de una nueva residencia o domicilio. Ante esta situación el modelo OCDE ya no exige la aplicación de reglas para determinar la residencia exclusiva, sino que caemos en el campo de las reglas que sirven para atribuir la renta a cada una de las “residencias”, entendiendo así a los EP⁵². En este caso se buscara establecer la fuerza de atracción de una renta al EP, estableciendo una aplicación del principio de la fuente sobre estas rentas atribuibles al residente en el otro Estado por efecto de la existencia de un EP en virtud de las normas del artículo 5º del modelo OCDE.

50 Francesco Tundo. “Las rentas empresariales en el modelo OCDE”, en *Estudios de derecho tributario constitucional e internacional*, Buenos Aires, Editorial Abaco de Rodolfo Desalma, 2005, p. 923.

51 Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, Modelo de Convenio Fiscal sobre renta y sobre patrimonio, Artículos 7, 10, 11, 12 Y 21.

52 No en vano se habla de la autonomía del EP, criterio mediante el cual se concibe este como una entidad independiente de la Casa Matriz. Para obtener mayor información al respecto, véase Francesco Tundo, “Las rentas empresariales en el modelo OCDE”, en *Estudios de derecho tributario constitucional e internacional*.

4.5. El concepto de las Controlled Foreign Corporations (CFC)

Hemos advertido a lo largo de este análisis de la residencia, que ante la necesidad de fijar una residencia para que un Estado establezca obligaciones tributarias al sujeto residente, existe el riesgo de que se utilicen esas reglas de fijación del domicilio como elementos de abuso para eludir la imposición. En efecto, el traslado que pueden hacer las empresas multinacionales de sus rentas gravadas de una jurisdicción de alta carga fiscal a otras con menor tasación o, en algunos casos, de nula tributación, a través del uso de los llamados paraísos fiscales, producen la erosión de las bases imponibles en perjuicio de las diferentes administraciones tributarias.

El establecer que estas transacciones, cuyo efecto es netamente tributario y no comercial, se producen entre empresas controladas es lo que hoy en día se conoce como reglas de CFC. Según estas reglas, una vez que se ha detectado la maniobra elusiva, la jurisdicción de donde la controladora es residente tiene el derecho de imputar el ingreso a dicha sociedad o sus accionistas residentes aunque no sean societariamente la misma empresa. PABLO SERGIO VARELA denomina a este mecanismo elusivo como el uso de una sociedad “defectuosa”, es decir, no productiva, para lograr disminuir la carga fiscal⁵³. Esta afirmación nos hace concluir que solo se pueden aplicar estas normas anti-elusivas en la medida en que las transacciones en el otro Estado no sean gravadas en forma similar al del país de residencia, pues en ese caso no existe, en principio, una intención de eludir impuestos⁵⁴.

En el Ecuador las recientes reformas fiscales han introducido medidas anti-elusivas a través de gravar dividendos en forma agresiva si el beneficiario final es una persona residente en un paraíso fiscal. Incluso ha establecido mecanismos confiscatorios para asegurarse la recaudación en caso de transacciones presumiblemente realizadas en el exterior con el único fin de escapar a la fiscalidad ecuatoriana.⁵⁵

53 Pablo Sergio Varela, “Controlled Foreign Companies (CFC)” en *Estudios de derecho tributario constitucional e internacional*, cit. p. 955.

54 Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, Comentarios al Modelo de Convenio Fiscal sobre renta y sobre patrimonio (OCDE, 1997), Comentarios del Artículo 1, P. C (1) - 5.

55 El Ecuador ha gravado con un impuesto a los dividendos y pagos al exterior en el caso de beneficiarios finales en paraísos fiscales más alto que el que normalmente pagarían otros beneficiarios en el exterior. Más aún en el caso de la utilidad en ventas de acciones se ha creado la figura del “sustituto” en la cabeza de la sociedad emisora de la acción transada si esta omite reportar la transferencia o el tradente no lo declara y paga. En este último caso existe un evidente afán confiscatorio en el caso de que la sociedad no tenga control sobre la enajenación de la acción, participación o derecho.

4.6 La Decisión 578 de la Comunidad Andina

Finalmente, debo mencionar breve mente el tratamiento que da la legislación andina al tema de la residencia, en el marco del convenio para evitar la doble imposición entre los países miembros.

Esta decisión, remplace la Decisión 40 del Acuerdo de Cartagena, y es el resultado de un trabajo que se inicia con una consultoría elaborada por los doctores Alfredo Lewin Figueroa y Armando Zolezzi en 1999⁵⁶. Ambos trabajos ratificaron al principio de la fuente como punto de partida de una reforma a la Decisión 40. El resultado de esos trabajos se discutió en la reunión de expertos de Lima en 2000, donde coincidimos en trabajar en un documento que no se fundamente en un solo principio y en que se diseñe un esquema que promueva la renta compartida⁵⁷. Esta sugerencia buscaba situar a los países miembros en igualdad de condiciones entre ellos y frente a terceros que basan sus convenios para evitar la doble imposición en el modelo OCDE.

Lamentablemente, el texto sugerido por la Comisión fue eliminado y hoy en día la Decisión 578 contiene un texto que consagra el principio territorial a ultranza y deja a la legislación local de cada país miembro su facultad de imponer. La única norma que se refiere a la doble imposición es el artículo 6°, que se refiere a los beneficios empresariales, donde básicamente se deja a la “buena fe” de cada país el aplicar normas que eviten tal situación. La exoneración que se daría en una determinada jurisdicción por la afectación que hace otra jurisdicción, plantea problemas prácticos en el caso de que no se pueda determinar un mecanismo eficiente de depuración de la renta, pues se puede dar el caso de que ciertos gastos compartidos entre la casa matriz y su subsidiaria no puedan ser asignados eficientemente. De igual manera, esta norma no trata el tema de la distribución de excedentes de una sucursal para evitar que se tributen como otros ingresos distintos a los dividendos⁵⁸.

No existen reglas para atribuir el ingreso que no sean las de tratar cada entidad como si fuera separada e independiente. Esta limitada forma de tratar un tema tan complejo como el de las transacciones internacionales pone en predicamento la vigencia de esta Decisión.

56 Sus estudios, realizados en junio y agosto de 1999, titulados “Actualización de la Decisión 40 sobre Doble Tributación Internacional en los Países Andinos” y “Doble Imposición Internacional” sirvieron de base para que la Secretaría General de la Comunidad Andina elabore el “Anteproyecto de Decisión sustitutoria de la Decisión 40 sobre doble tributación” el 19 de noviembre de 2001.

57 Primera Reunión de Expertos Gubernamentales sobre Doble Tributación, abril de 2000. El autor de este artículo participó como experto ecuatoriano.

58 Medrano Cornejo, Humberto, “Consideraciones sobre el nuevo régimen de la Comunidad Andina para evitar la doble tributación” en *Estudios de derecho tributario constitucional e internacional*, cit., p. 719.

A manera de ejemplo, a fin de ilustrar las distorsiones que puede causar este régimen proteccionista, podemos indicar que el proyecto establecía la posibilidad de contratar servicios profesionales empresariales por parte de sociedades en un país miembro a un costo de 0%; sin embargo, el texto final aprobado establece que la empresa de servicios deberá pagar impuestos en el país que se beneficia del servicio. Si ese es el caso, la empresa prestadora de servicios tributara en el otro país bajo un régimen de retención en la fuente que grava ingresos brutos. Esta situación llevara a que se encarezca el servicio, si es prestado entre países miembros, y llevara inevitablemente a que se busquen proveedores en países con convenios basados en el modelo OCDE que beneficia al país de residencia.

No es mi intención quitarle méritos a un sistema territorial, pues si todos los países lo aplicara ese sería el escenario ideal. Sin embargo, como hemos podido observar, mientras existan criterios de residencia que se impongan en el mundo, es importante que las legislaciones se adapten a esa situación y busquen aplicar criterios de equidad que generen un trato justo, no discriminatorio, y que propongan la redistribución de riqueza tanto entre los particulares como entre los mismos Estados.

BIBLIOGRAFÍA

Casas, José Osvaldo, Gutman, José Osvaldo y Naviera de Casanova, Gustavo, *Revista Latinoamericana de Derecho Tributario*, 1996.

Doernberg, Richard L., *International Taxation in a Nutshell*, West Publishing Co. St. Paul, Minn, 1989.

Egas, Pablo, “La interpretación tributaria” en *Memorias de las VI Jornadas Ecuatorianas de Derecho Tributario*, Cuenca, IEDT, 2005.

Giuliani Fonrouge, Carlos, *Derecho Financiero*, Buenos Aires, La Ley, 2004.

Massone Parodi, Pedro, *La Doble Tributación internacional*, Santiago de Chile. Edit. Jurídica Conosur Uda., 1998.

Schindel, Ángel, Source and residence: new configuration of their principles” en *Cahiers de Droit Fiscal International*, vol. 90a, Buenos Aires, IFA, 2005.

Uckmar, Víctor, Buenos Aires, Edit. Abaco de Rodollo Desalma, 2005.

Varela, Pablo Sergio, “Controlled Foreign Companies (CFC)” en *Estudios de derecho tributario constitucional e internacional - Homenaje latinoamericano a Victor Uckmar*, Buenos Aires, Abaco, 1998.

Xavier, Alberto, *Derecho Tributario Internacional*, Buenos Aires. Edit. Abaco de Rodolfo Oesalma, 2005.

LA FISCALIDAD DE LOS NO RESIDENTES EN ESPAÑA

IGNACIO CORRAL GUADAÑO¹

Sumario: 1. INTRODUCCIÓN. 2. ELEMENTOS PERSONALES. 2.1. Contribuyentes. 2.1.1. Residencia de las personas físicas. 2.1.2. Residencia de las personas jurídicas y entidades. 2.2. Representante. 2.3. Retenedor. 2.4. Responsable solidario. 2.5. Entidades en atribución de rentas. 2.5.1. Definición. 2.5.2. Régimen fiscal. 3. SUJECCIÓN AL IMPUESTO. 3.1. El hecho imponible. 3.2. Rentas exentas. 3.3. Formas de sujeción y operaciones vinculadas. 4. RENTAS OBTENIDAS MEDIANTE EP. 5. RENTAS OBTENIDAS SIN MEDIACIÓN DE EP. 6. GRAVAMEN ESPECIAL SOBRE BIENES INMUEBLES DE ENTIDADES NO RESIDENTES. 7. GESTIÓN DEL IMPUESTO. 7.1. Domicilio fiscal. 7.2. Declaraciones

1. INTRODUCCIÓN

Si tuviéramos que definir la realidad social y económica que estamos viviendo en la actualidad podríamos enumerar, sin temor a equivocarnos, 3 características que la delimitan: Global, digital y móvil. Esta nueva realidad hace que los tributaristas tengamos que prestar cada vez más atención a la fiscalidad internacional en nuestros sistemas tributarios y también que estemos obligados a conocer los sistemas fiscales de todos los países de nuestro entorno. Cada vez es más frecuente encontrarnos en nuestra actividad diaria operaciones a gravar en las que una de las partes, el pagador o el perceptor de rentas tiene su residencia fiscal fuera de nuestro país.

Así, ante una operación económica en la que se puedan producir rentas a gravar y en la que puedan estar implicados dos países, tres son los criterios que debemos analizar para establecer la tributación de las rentas generadas. Por un lado, si la normativa fiscal de los países se basa en el principio de renta mundial o en el del estado de la fuente. En segundo lugar, el régimen fiscal de las rentas obtenidas por no residentes nuestro país o, por el contrario, si estamos ante rentas obtenidas en el extranjero por nuestros residentes. Y, en tercer lugar, si la jurisdicción con la

1 Inspector de Hacienda del Estado en España, profesor tutor en diversos Másteres y profesor habitual en el Instituto de Estudios Fiscales.

que debemos decidir la tributación de esa renta tiene firmado un convenio para evitar la doble imposición con nuestro país.

En este capítulo, vamos a analizar cómo se aborda la tributación de las rentas obtenidas en España por un no residente en el caso de que su país de residencia no tenga suscrito un convenio de doble imposición con España (o no sea aplicable el mismo). Teniendo en cuenta, además, que el sistema tributario español, aplica el criterio de residencia (renta mundial) para gravar las operaciones de fiscalidad internacional.

Lo primero que debe llamar la atención de la legislación española es que, a diferencia de la mayoría de los países de América Latina, establece leyes diferentes para gravar las rentas obtenidas por los residentes y las que deba gravar de los no residentes.

Así, la normativa reguladora de los impuestos sobre la renta de las personas naturales (en España se denomina Impuesto sobre la renta de las personas físicas, en adelante IRPF) y de las personas jurídicas (en España el Impuesto sobre Sociedades, IS) han venido regulando conjuntamente lo que se denominaba “obligación personal de contribuir” para los sujetos residentes en territorio español y la “obligación real de contribuir” para los no residentes por las rentas que obtienen en España se regula por una Ley específica y autónoma.

Se crea así el Impuesto específico para gravar las rentas obtenidas por los no residentes, el Impuesto sobre la Renta de los No Residentes (IRNR) cuya regulación actual se encuentra en el Texto Refundido, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de Marzo, y su Reglamento de desarrollo, aprobado por Real Decreto 1776/2004. El legislador español pretende tratar de forma unitaria todo lo relativo a la “obligación real de contribuir”.

No obstante, es importante destacar que aunque el impuesto se rige por su Ley específica, hay una clara conexión con los impuestos sobre la renta a los residentes, e incluso muchos conceptos e ítems comunes, por lo que en muchas ocasiones debe acudir a la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) y del Impuesto sobre Sociedades (IS), según proceda.

El Impuesto sobre la Renta de no Residentes español se define como un tributo de carácter directo que grava la renta obtenida en territorio español por las personas físicas y entidades no residentes en éste. Por tanto, a modo de síntesis, podríamos decir que en España se grava de forma unitaria y homogénea la tributación de las personas físicas y entidades no residentes por las rentas que obtengan en España, diferenciando dos formas de sujeción:

1. Si las rentas se obtienen sin mediación del establecimiento permanente (en adelante EP), el gravamen recae sobre cada operación, con devengo instantáneo y sobre los rendimientos brutos obtenidos por el no residente.

2. Si las rentas se obtienen por un no residente por mediación de un EP, se establece un sistema muy similar al previsto para gravar a las personas jurídicas residentes a través del Impuesto sobre sociedades con alguna diferencia.

Por tanto, los elementos que definen cuál va a ser el régimen aplicable a los contribuyentes por el IRNR son:

1. La no residencia en territorio español (España sigue el criterio de la residencia, no de la fuente)
2. La existencia de rentas obtenidas en dicho territorio.
3. La forma de obtener esas rentas: concurrencia o no de EP.
4. La existencia o no de Convenio para evitar la doble imposición aplicable suscrito entre España y el estado de residencia del no residente, puesto que los convenios tienen primacía sobre el derecho interno español. Por tanto, si existe convenio de doble imposición habrá que ver si es aplicable, porque de serlo la LIRNR queda sin efecto.

Otra cuestión a destacar del IRNR es que se caracteriza por tener ciertas especialidades en su gestión y en los elementos personales del impuesto, motivados por las dificultades que el contribuyente no residente en España tendría en muchos casos para cumplir con obligaciones formales similares a las de los residentes, ya que los vínculos presenciales del no residente son inferiores a los de un residente. Todo ello hace que el impuesto descansa fundamentalmente en el mecanismo de la retención y en figuras como el retenedor y los responsables que, si bien existen en otros impuestos, tienen un papel más relevante en el IRNR.

2. ELEMENTOS PERSONALES

Analizaremos en primer lugar los elementos subjetivos del impuesto destacándose las siguientes figuras: contribuyente, retenedor, representante, responsable solidario y entidades en atribución de rentas.

2.1. Contribuyentes

De acuerdo con el artículo 5 del TRLIRNR son contribuyentes por este impuesto:

- Las personas físicas y entidades no residentes que obtengan rentas en territorio español salvo que sean contribuyentes por IRPF.
- Las personas físicas extranjeras residentes en España miembros de misiones diplomáticas, oficinas consulares, con cargo o empleo oficial del Estado, o funcionarios en activo en el extranjero. A título de reciprocidad y sin perjuicio de lo establecido en normas específicas.
- Las Entidades en atribución de rentas (EAR) constituidas en el extranjero con presencia en territorio español. También los miembros no residentes de EAR constituidas en España con actividad económica en España. Hablaremos mas adelante del concepto de Entidad en atribución de rentas.

El concepto de residencia es fundamental para ver si se tiene la condición de contribuyente en el IRNR. El impuesto sobre la renta de los no residentes no regula directamente la residencia sino que hace una remisión de las Leyes que regulan los impuestos que gravan las rentas de los residentes.

2.1.1. Residencia de las personas físicas

La norma española utiliza dos criterios y una presunción para ver si una persona física es residente en España. Es importante destacar que basta que se dé alguno de los criterios para que se produzca la residencia española.

Se entiende que un contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando se dé cualquiera de las siguientes circunstancias:

- a) Que permanezca más de 183 días, durante el año natural, en territorio español.
- b) Que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta.

Se presumirá, salvo prueba en contrario, que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando, de acuerdo con los criterios anteriores, resida habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél.

Pasaremos a analizarlos en más detalle.

a. Factor de permanencia.

El criterio de permanencia es uno de los más habituales en los países de nuestro entorno. El criterio de los 183 días es un criterio objetivo, tratando la norma de huir de subjetividades como la ya mencionada “intención” de permanencia.

No suele haber una prueba definitiva sino que se utiliza lo que se denomina prueba indiciaria, es decir, un conjunto de indicios que separadamente no son suficientes pero que tenidos en cuenta de forma conjunta permiten probar la permanencia durante un período determinado.

b. Factor económico

También se considera residente a aquella persona física cuyo núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta, radiquen en España.

Gran trascendencia tiene la referencia a que se puedan ostentar los intereses económicos de forma indirecta. Pensemos por ejemplo en el caso en que una persona física aporta sus bienes y fuentes de renta radicados en España a una sociedad extranjera de la que es máximo accionista. Pues bien, la norma española prevé la residencia en España de esa persona física debido a que su centro de intereses económico se encuentre en España aunque lo que realmente tiene la persona física de forma directa son unas acciones en una sociedad extranjera.

La principal cuestión que se plantea es qué se entiende por núcleo principal o base de sus actividades o intereses económicos, una interpretación amplia, acorde con criterios como el de equidad, podría tener en cuenta también el patrimonio generador de renta, el lugar de gestión y administración del patrimonio, el lugar donde se manifiesta la capacidad contributiva bien a través de los ingresos bien de los gastos y el lugar de gestión de rentas si éstas tienen su origen en actividades económicas.

Régimen opcional para residentes en la Unión Europea

España como miembro de la Unión Europea, esta inmersa en numerosos procesos de integración y armonización, incluido el ámbito fiscal. Así, la ley del IRNR prevé un régimen específico para los residentes en la UE que obtengan rentas en España que se caracteriza porque permite que un residente en la UE que cumpla determinados requisitos pueda tributar como lo haría un residente en España. La justificación la encontramos en el principio de no discriminación y de equidad, según el cual debe darse igual trato a aquellos que se encuentran en circunstancias similares.

Régimen especial para los trabajadores desplazados a territorio español.

Comúnmente se le conoce como “régimen de impatriados” y tenía como principal objetivo atraer a territorio español personas físicas de elevada cualificación profesional y académica, aunque su gran difusión mediática ha sido debida a su aplicación a deportistas de primer nivel. El régimen se caracteriza por permitir que personas físicas que adquieran residencia en España como consecuencia de su desplazamiento puedan optar por tributar por IRNR, manteniendo la condición de contribuyente de IRPF.

Estos contribuyentes pese a ser residentes en España no tributan por renta mundial en España, sólo por rentas de fuente española, al tipo y normas de IRNR sin EP. Este régimen solo se puede aplicar durante el período en el que se adquiere la residencia y los 5 siguientes.

La tributación sigue las normas del IRNR con algunas especialidades. Se agrupan las rentas que corresponden a la base del ahorro (19% al 23%) y a la base general (24% y, a partir de 600.000 € un 45%).

2.1.2 Residencia de las personas jurídicas y entidades.

En cuanto a la residencia de las personas jurídicas y entidades, por remisión a la Ley del Impuesto sobre sociedades español, se establecen tres circunstancias y una presunción que darán lugar a la residencia en España. No será necesario que se den todas las circunstancias. Bastará con que se dé una de ellas para ser residente en España. Se considerarán residentes en territorio español las entidades en que concurra alguno de los siguientes requisitos:

- a) Que se hubieran constituido conforme a las leyes españolas.
- b) Que tengan su domicilio social en territorio español.
- c) Que tengan su sede de dirección efectiva en territorio español.

A estos efectos, se entenderá que una entidad tiene su sede de dirección efectiva en territorio español cuando en él radique la dirección y control del conjunto de sus actividades.

En cuanto a la presunción de residencia en territorio español, la normativa establece que la Administración tributaria podrá presumir que una entidad radicada en algún país o territorio de nula tributación, o considerado como paraíso fiscal,

tiene su residencia en territorio español cuando sus activos principales, directa o indirectamente, consistan en bienes situados o derechos que se cumplan o ejerciten en territorio español, o cuando su actividad principal se desarrolle en éste, salvo que dicha entidad acredite que su dirección y efectiva gestión tienen lugar en aquel país o territorio, así como que la constitución y operativa de la entidad responde a motivos económicos válidos y razones empresariales sustantivas distintas de la simple gestión de valores u otros activos.

2.2. Representante

La norma ordena en determinados casos que los contribuyentes por el IRNR estén obligados a nombrar, antes del fin del plazo de declaración de la renta obtenida en España, una persona física o jurídica, con residencia en España, para que les represente ante la Administración Tributaria en relación con sus obligaciones por este Impuesto en determinadas situaciones:

- Cuando el contribuyente actúe mediante establecimiento permanente o en los supuestos de entidades en atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español.
- Cuando la Administración requiera dicho nombramiento, habida cuenta de la cuantía y las características de la renta obtenida en España por el contribuyente no residente.
- Cuando se trate de rendimientos derivados de actividades o explotaciones económicas sin establecimiento permanente, en que quepa deducir ciertos gastos incurridos (costes de personal y abastecimientos de materiales y suministros a que se refiere el artículo 24.2 del TRLIRNR) para determinar la base imponible.
- Los contribuyentes residentes en paraísos fiscales o en países o territorios con los que no exista un efectivo intercambio de información con España, que sean titulares de bienes situados o de derechos que se cumplan o ejerciten en territorio español, con exclusión de los valores negociados en mercados secundarios.

Las condiciones que debe reunir el representante del no residente son:

- La persona o entidad designada como tal ha de tener su residencia en España.
- El nombramiento debidamente acreditado debe ponerse en conocimiento de la Administración Tributaria en un plazo de dos meses.

2.3. Retenedor

El retenedor es la figura clave en la exacción del IRNR, adquiriendo incluso mayor importancia que el contribuyente en la gestión de este impuesto. Ello va a permitir que en la mayoría de los casos el no residente no tenga relación alguna con la Administración sino que será el retenedor el que sufra toda la carga indirecta del impuesto. Están sujetas a retención o ingreso a cuenta, salvo excepciones establecidas en la ley, todas las rentas.

Podemos citar como principales características de esta figura:

- El retenedor está obligado a retener e ingresar el impuesto del no residente.
- La retención es casi siempre definitiva: el contribuyente no tiene que declarar.
- El importe de la retención en la mayoría de los casos es igual al impuesto definitivo

La LIRNR contiene un mandato legal a cargo de los pagadores de rentas a no residentes, que sitúa a estos en un terreno bastante próximo al del sustituto del contribuyente. Así, cuando el retenedor practica la retención, ni la responsabilidad solidaria existe ni el contribuyente resulta obligado a la presentación de la declaración por el IRNR. En consecuencia, este retenedor se encuentra muy próximo a la figura del sujeto pasivo sustituto del contribuyente.

Tendrán la condición de retenedores, respecto de las rentas sujetas que satisfagan o abonen, estando obligados a retener e ingresar a cuenta:

- Las entidades residentes en España (incluidas las entidades en atribución de rentas).
- Las personas físicas residentes que realicen actividades económicas.
- Los establecimientos permanentes.
- Contribuyentes de IRNR sin EP respecto de los rendimientos del trabajo y respecto de aquellos que sean gasto deducible en la prestación de servicios y actividades económicas en España (artículo 24.2 LIRNR).
- Entidades en atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español.
- Otros, establecidos en la Ley.

Por último, es conveniente señalar la figura del retenedor que la Ley establece para el caso de las transmisiones de bienes inmuebles realizadas por no residentes sin establecimiento permanente. En estos supuestos, el adquirente del inmueble debe retener un 3 por 100 de la contraprestación pactada (y no de la ganancia como sucede para otras rentas), a cuenta del IRNR sobre la supuesta ganancia patrimonial obtenida a consecuencia de la venta por éste último; en caso de no ingresar la retención mencionada, el adquirente verá cómo el inmueble adquirido queda afecto al pago de la misma –o del IRNR–, si su importe fuera menor.

2.4. Responsable solidario

Dada la necesidad de buscar un nexo personal y las dificultades que a la Administración le plantea su relación con un no residente, la Ley permite que la Administración Tributaria pueda dirigirse contra el responsable solidario, a fin de que responda de las deudas fiscales del no residente. No obstante lo anterior, no se producen los supuestos de responsabilidad cuando hay obligación de retener o ingresar a cuenta. Es decir, el obligado a retener no es responsable solidario, sin perjuicio de las obligaciones que se derivan de su condición de retenedor. Tampoco hay responsabilidad para el simple mediador en el pago.

El Impuesto sobre la renta de no residentes español establece 3 supuestos de responsabilidad solidaria:

- a) Pagador de rendimientos devengados sin EP, respecto a la deuda derivada de los rendimientos que satisfaga. Un ejemplo un tanto llamativo podría ser el de un particular al que un no residente le alquila un inmueble, en cuyo caso el particular es responsable solidario por las rentas del alquiler que paga al no residente.
- b) Depositario o gestor de bienes no afectos a EP, respecto a las rentas que derivan de los mismos. Abarca, por tanto, a rendimientos y ganancias.
- c) Representantes de EPs y Entidades en atribución de Rentas extranjeras con presencia en España.

2.5. Entidades en atribución de Rentas

2.5.1 Definición

Unas entidades con un régimen particular son las denominadas en la Ley entidades en atribución de rentas (EAR). La definición de las entidades en atribución

de rentas la obtenemos a través de 4 artículos distribuidos en distintas leyes de naturaleza tributaria (el artículo 35.4 Ley General Tributaria, el artículo 8.3 de la Ley del IRPF y los artículos 7 y 37 de la Ley del IRNR).

Se trata de las sociedades civiles sin personalidad jurídica, las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición. Todas ellas atribuirán sus rentas a los socios, herederos, comuneros o partícipes, por lo que se les denomina entidades en atribución de rentas.

El IRNR entiende por entidades en atribución de rentas además, las entidades constituidas en el extranjero cuya naturaleza jurídica sea idéntica o análoga a la de las entidades en atribución de rentas constituidas de acuerdo con las Leyes españolas.

Este tipo de entidades tiene mucha más importancia de la que parece pues en la actividad mercantil internacional encontramos muchas figuras que se califican como Entidades en Atribución de Rentas, como las partnerships o las entidades comanditarias holandesas de carácter cerrado.

La definición, sin embargo, es un tanto ambigua dada la heterogeneidad de entidades españolas y extranjeras que existen y la dificultad para concretar cuándo esas entidades tienen naturaleza análoga a la EAR españolas. Pensemos, por ejemplo, en figuras como los trusts y las partnerships y la distinta naturaleza que, en muchas ocasiones, tienen según el país en el que estén constituidas. Habrá que estar a las circunstancias concretas de cada caso para ver si se consideran EAR o no.

La doctrina española no sólo se fija en la naturaleza jurídica (si la entidad tiene personalidad jurídica o no, cual es el status de sus miembros, etc.) sino que realiza también un análisis de la subjetividad fiscal, es decir, de si el país en el que está constituida la entidad se la considera sujeto tributario, en cuyo caso se separa de la consideración de EAR, o si transparenta sus rentas a sus socios, en cuyo caso se acerca a las EAR.

Por último, la Ley del INRN al clasificar las entidades en atribución de rentas constituidas en el extranjero distingue entre aquéllas con presencia y sin presencia en territorio español. La ley define la “presencia” de forma muy similar a como define al establecimiento permanente.

2.5.2 Régimen fiscal

A la hora de hablar del régimen fiscal de las EAR hay que tener en cuenta tanto el régimen de la entidad como el régimen de sus miembros. El principio general (artículo 34 del TRLIRN es que:

- Las entidades, con miembros que sean contribuyentes de IRNR, tributarán en sede de los socios aplicándose la normativa específica prevista en la ley del IRPF y las especialidades de los artículos 35 a 40 de la Ley del IRNR.
- Los miembros tributarán según las especialidades de los artículos 35 a 40 de la Ley del IRNR.

En cuanto a las especialidades del régimen de las EAR, la norma española distingue 4 casos en función de dos criterios, lugar de constitución, en España o en el extranjero, y realización de actividad económica (o presencia para las extranjeras) o ausencia de la misma. Así podemos distinguir los siguientes supuestos y especialidades:

1. EAR Constituidas en España:

1.a. Con actividad económica en España:

los miembros no residentes serán contribuyentes por IRNR con EP. La renta a imputar, con carácter general, a los miembros no residentes sigue las reglas del IRPF y no las de la LIS.

1.b. Sin actividad económica en España:

los miembros no residentes serán contribuyentes por IRNR sin EP.

2. EAR Constituidas en el extranjero.

Como vimos anteriormente, serán aquéllas que tengan naturaleza jurídica idéntica a las EAR españolas.

2.a. Con presencia en territorio español.

Se entiende que una EAR tiene presencia en territorio español cuando realice actividad económica, de forma habitual.

2.a.a. Por la renta atribuible a los miembros no residentes: la EAR, es decir, la entidad y no los miembros, será contribuyente por IRNR (no atribución de rentas).

2.a.b. Por la parte de renta atribuible a miembros residentes: se atribuye dicha renta a los miembros residentes que tributarán como les corresponda por los impuestos relativos a los residentes.

2.b. Sin presencia en territorio español:

Los miembros serán contribuyentes sin EP por IRNR

3. SUJECIÓN AL IMPUESTO

3.1. El hecho imponible

La Ley del Impuesto sobre la renta de no residentes española establece en su artículo 12 los elementos del hecho imponible que originan la exacción del impuesto “Constituye el hecho imponible la obtención de rentas, dinerarias o en especie, en territorio español por los contribuyentes no residentes”.

Asimismo, incorpora una presunción y un caso de no sujeción: Se presumirán retribuidas, salvo prueba en contrario, las prestaciones o cesiones de bienes, derechos y servicios susceptibles de generar rentas sujetas a este impuesto.

Y no estarán sujetas a este impuesto las rentas que se encuentren sujetas al Impuesto sobre sucesiones y donaciones, pues ya tributan por ese impuesto

Ahora bien, ¿cuándo cabe hablar de que una renta se ha obtenido en España?. Los criterios fundamentales por los que una renta se puede considerar obtenida en España son dos: el criterio de territorialidad y el de pago.

Rentas Obtenidas en Territorio Español

- a) Rentas de actividades o explotaciones económicas realizadas mediante establecimiento permanente situado en territorio español.
- b) Los rendimientos de actividades o explotaciones económicas, obtenidos sin mediación de establecimiento permanente cuando:
 1. Las actividades o explotaciones económicas realizadas en territorio español.
 2. Cuando se trate de prestaciones de servicios utilizadas en territorio español.
 3. Cuando deriven, directa o indirectamente, de la actuación personal de artistas o deportistas, o de cualquier otra actividad relacionada con dicha actuación, aún cuando se perciban por persona o entidad distinta del artista o deportista.

c) Los rendimientos del trabajo en los siguientes casos:

- Cuando deriven, directa o indirectamente, de una actividad personal desarrollada en territorio español.

- Cuando se trate de retribuciones públicas satisfechas por la Administración Pública.

- Satisfechos por personas o entidades residentes en territorio español o por establecimientos permanentes situados en el mismo, por razón de un empleo ejercido a bordo de un buque o aeronave en tráfico internacional.

d) Las pensiones y demás prestaciones similares, cuando deriven de un empleo prestado en territorio español o cuando se satisfagan por una persona o entidad residente o por un establecimiento permanente situado en el mismo.

e) Las retribuciones de los administradores y miembros de los Consejos de Administración, de las Juntas que hagan sus veces o de órganos representativos de una entidad residente en territorio español.

f) Los siguientes rendimientos de capital mobiliario:

- Los dividendos y otros rendimientos derivados de la participación en los fondos propios de entidades residentes en España.

- Los intereses y otros rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios satisfechos por personas o entidades residentes en territorio español o por establecimientos permanentes situados en el mismo, o que retribuyan prestaciones de capital utilizadas en territorio español.

- Los cánones o regalías satisfechos por personas o entidades residentes en territorio español o por establecimientos permanentes situados en el mismo, o que se utilicen en territorio español.

- Otros rendimientos de capital mobiliario satisfechos por residentes o por establecimientos permanentes situados en el mismo.

- Los rendimientos derivados, directa o indirectamente, de bienes inmuebles situados en territorio español o de derechos relativos a los mismos.

- Las rentas imputadas a los contribuyentes personas físicas titulares de bienes inmuebles urbanos situados en territorio español no afectos a actividades económicas.

g. Las ganancias patrimoniales:

- Cuando se deriven de valores emitidos por personas o entidades residentes en territorio español.
- Cuando se deriven de otros bienes muebles, distintos de los valores, situados en territorio español o de derechos que deban cumplirse o se ejerciten en territorio español.
- Cuando procedan, directa o indirectamente, de bienes inmuebles situados en territorio español o de derechos relativos a los mismos.
- Cuando se incorporen al patrimonio del contribuyente bienes situados en territorio español derechos que deban cumplirse o se ejerciten en dicho territorio, aun cuando no deriven de una transmisión previa, como las ganancias en el juego.

Rentas no obtenidas en territorio español

La ley española establece expresamente que no se consideran obtenidos en territorio español los siguientes rendimientos:

- a. Los satisfechos por razón de compraventas internacionales de mercancías, incluidas las comisiones de mediación en las mismas, así como los gastos accesorios y conexos.
- b. Los satisfechos a personas o entidades no residentes por establecimientos permanentes situados en el extranjero, con cargo a los mismos, cuando las prestaciones correspondientes estén vinculadas con la actividad del establecimiento permanente en el extranjero.

3.2. Rentas exentas

Se regulan en el art. 14 de la Ley del impuesto, estableciendo una lista cerrada de supuestos en los que la percepción de rentas queda eximida de tributar. Las razones para la exención son diversas (sociales, fomento de la economía española, etc.) Sin ánimo de ser exhaustivos, las principales exenciones son las siguientes:

Las rentas exentas en el impuesto sobre la renta de las personas físicas salvo alguna excepción.

- Las becas y otras cantidades percibidas por personas físicas, satisfechas por las Administraciones públicas, en virtud de acuerdos y convenios internacionales de cooperación cultural, educativa y científica .

- Los intereses y las ganancias patrimoniales derivadas de bienes muebles siempre que sean obtenidos sin mediación de establecimiento permanente, por residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea o por establecimientos permanentes de dichos residentes situados en otro Estado miembro de la Unión Europea.

Existe alguna excepción a esta exención en el caso de ganancias de capital derivadas de la transmisión de acciones, participaciones u otros derechos en una entidad.

La normativa española establece ciertas cautelas en relación con la aplicación de las exenciones anteriores para los casos en los que haya alguna vinculación con Paraísos fiscales.

3.3. Formas de sujeción y operaciones vinculadas

Los contribuyentes del impuesto sobre la renta de no residentes van a tributar de forma diferente atendiendo a si disponen o no de establecimiento permanente:

- a. “Si obtienen rentas mediante establecimiento permanente situado en territorio español tributarán por la totalidad de la renta imputable a dicho establecimiento, cualquiera que sea el lugar de su obtención.
- b. Los contribuyentes que obtengan rentas sin mediación de establecimiento permanente tributarán de forma separada por cada devengo total o parcial de renta sometida a gravamen, sin que sea posible compensación alguna entre las mismas (...).”

A las operaciones realizadas por contribuyentes por este impuesto con personas o entidades vinculadas, les será de aplicación las normas de valoración de las operaciones previstas en la normativa reguladora del Impuesto sobre la renta de las sociedades (art. 16 de la Ley) y entendiéndose que existe vinculación en todo caso entre un establecimiento permanente situado en territorio español con su casa central o con otros establecimientos de la misma o con otras personas o entidades vinculadas a la casa central o sus establecimientos, ya estén situados en territorio español o en el extranjero.

Por su parte, los contribuyentes que obtengan rentas mediante establecimiento permanente podrán solicitar a la Administración Tributaria que determine la valoración de los gastos de dirección y generales de administración deducibles.

4. RENTAS OBTENIDAS MEDIANTE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

Los sujetos pasivos que operen a través de establecimiento permanente en España tributarán por la totalidad de la renta imputable a dicho establecimiento;

Renta de un EP.

Componen la renta imputable al establecimiento permanente los siguientes conceptos:

- a. Los rendimientos de las actividades o explotaciones económicas desarrolladas por dicho establecimiento permanente.
- b. Los rendimientos derivados de elementos patrimoniales afectos al mismo.
- c. Las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de los elementos patrimoniales afectos al establecimiento permanente.

Cuando un contribuyente disponga de diversos centros de actividad en territorio español, se considerará que éstos constituyen establecimientos permanentes distintos, y se gravarán separadamente, cuando:

- d. realicen actividades claramente diferenciadas, y
- e. la gestión de las mismas se lleve separadamente. En ningún caso será posible la compensación de rentas entre establecimientos permanentes distintos.

Base imponible

La base imponible del establecimiento permanente se determinará con arreglo a la Ley del impuesto sobre sociedades, aunque con las siguientes especialidades:

- a) No serán deducibles los pagos que el EP efectúe a la casa central a alguno de sus EPs en concepto de cánones, intereses, comisiones, etc., abonados en contraprestación de servicios de asistencia técnica o por el uso o cesión de bienes o derechos (salvo actividad bancaria).
- b) Será deducible la parte razonable de los gastos de dirección y generales de administración que corresponda al EP, siempre que se cumplan los requisitos de contabilización, constancia de su importe, racionalidad y continuidad de los criterios de imputación adoptados.

- c) En ningún caso serán imputables cantidades correspondientes al coste de los capitales propios de la entidad afectos, directa o indirectamente, al establecimiento permanente.

Junto a estas reglas generales, se establecen reglas especiales para la determinación de la base imponible en los supuestos en que las operaciones realizadas en España por el EP no cierren un ciclo mercantil completo determinante de ingresos en España, o en aquellos casos en que su actividad en territorio español consista en obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de 6 meses, actividades o explotaciones económicas de temporada o explotación de recursos naturales.

Tipo de gravamen

A la base imponible, determinada anteriormente se aplicará el tipo de gravamen establecido en el Impuesto sobre sociedades.

Imposición complementaria.

Adicionalmente, cuando las rentas obtenidas por EPs de entidades no residentes se transfieran al extranjero, será exigible una imposición complementaria al 19%, sobre las cuantías transferidas con cargo a las rentas del EP.

Esta imposición complementaria no será aplicable, a condición de reciprocidad, a las rentas obtenidas en territorio español a través de establecimientos permanentes por entidades residentes fiscalmente en un Estado miembro de la U.E. (salvo paraísos fiscales) o en Estados que haya suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición, en el que no se establezca otra cosa.

Deducciones y bonificaciones a aplicar al EP.

En la cuota íntegra del impuesto podrán aplicarse:

- a. El importe de las bonificaciones y deducciones previstas en el impuesto sobre sociedades, salvo las deducciones relativas a la doble imposición internacional.
- b. El importe de las retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados.

Periodo impositivo

El período impositivo coincidirá con el ejercicio económico “declarado por el establecimiento permanente, sin que pueda exceder de doce meses”. Cuando no se hubiese declarado otro distinto, el período impositivo se entenderá referido al año natural.

Devengo

El impuesto se devengará el último día del período impositivo (art. 20).

Son supuestos especiales de conclusión del período impositivo del EP los siguientes:

- a. El cese de actividades.
- b. La desafectación de la inversión efectuada en su día respecto del EP.
- c. La transmisión del EP a otra persona física o entidad.
- d. El traslado de residencia de la casa central.
- e. El fallecimiento del titular.

Obligaciones formales

Los establecimientos permanentes están obligados (arts. 21 y 22):

- A presentar declaración, determinando e ingresando la deuda tributaria correspondiente, en el plazo de 25 días naturales siguientes a los seis meses posteriores a la conclusión del período impositivo.
- A llevar contabilidad separada de las operaciones que realicen, así como al cumplimiento de las restantes obligaciones contables, registrales o formales exigibles a las entidades residentes en España por la LIS.
- Estarán sometidos al régimen de retenciones del Impuesto sobre Sociedades por las rentas que perciban, y quedarán obligados a efectuar pagos fraccionados a cuenta de la liquidación de este Impuesto.
- Asimismo, estarán obligados a practicar retenciones e ingresos a cuenta en los mismos términos que las entidades residentes en territorio español.

5. RENTAS OBTENIDAS SIN MEDIACIÓN DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

Base imponible

Los sujetos pasivos que obtengan rentas sin mediación de un EP calcularán la base imponible del impuesto de forma individual para cada renta obtenida conforme a las normas del Impuesto sobre la renta de las Personas Físicas, si bien estará constituida por su importe íntegro.

Ahora bien, en los casos de actividades o explotaciones económicas realizadas en España, la base imponible se calculará disminuyendo dicho importe íntegro en los siguientes gastos –siempre que las facturas o documentos equivalentes que justifiquen la realidad del gasto hayan sido expedidos con los requisitos formales exigidos por las normas reguladoras del deber de expedir y entregar facturas que incumbe a empresarios y profesionales:

- a. Sueldos, salarios y cargas sociales del personal desplazado a España o contratado en territorio español.
- b. Aprovisionamiento de materiales para su incorporación definitiva a las obras o trabajos realizados en territorio español.
- c. Suministros consumidos en territorio español para el desarrollo de las actividades o explotaciones económicas.

Tipos de gravamen

La cuota tributaria se obtendrá aplicando a la base imponible con carácter general, el 24%. Existen tipos diferentes para casos especiales, entre otros:

- a. Las pensiones y haberes pasivos percibidos por personas físicas no residentes, serán gravadas de acuerdo con la escala prevista en la Ley, entre un 8 y un 40%.
- b. Ganancias patrimoniales por transmisiones de elementos patrimoniales, el 19%
- c. En el caso de dividendos y otros rendimientos derivados de la participación en los fondos propios de una entidad, intereses y otros rendimientos derivados de la cesión a terceros de capitales propios, el 19%.

Tratándose de transmisiones de bienes inmuebles situados en territorio español por contribuyentes que actúen sin EP, el adquirente estará obligado a retener e ingresar el 3% de la contraprestación acordada, en concepto de pago a cuenta

del impuesto correspondiente a aquéllos, quedando los bienes transmitidos afectos al pago del importe que resulte menor entre dicha retención o ingreso a cuenta y el impuesto correspondiente. No procederá, en los casos de aportación de bienes inmuebles, en la constitución o aumento de capital de sociedades residentes.

Deducciones

De la cuota tributaria sólo se deducirán:

- a) Las cantidades correspondientes a donativos, en los términos contemplados en la Ley del impuesto sobre la renta de las personas físicas.
- b) Las retenciones e ingresos a cuenta que se hubieran practicado sobre las rentas del contribuyente.

Devengo

El Impuesto se devengará:

- a) Los rendimientos, cuando resulten exigibles o en la fecha del cobro si ésta fuera anterior.
- b) En las ganancias patrimoniales, cuando tenga lugar la alteración patrimonial.
- c) Tratándose de rentas imputadas por bienes inmuebles urbanos, el 31 de diciembre de cada año.
- d) En los restantes casos, cuando sean exigibles las correspondientes rentas.

En el caso de fallecimiento del contribuyente, todas las rentas pendientes de imputación se entenderán exigibles en la fecha del fallecimiento.

Obligaciones formales

Los contribuyentes que obtengan rentas en España sin mediación de EP, están obligados:

- A presentar declaración, determinando e ingresando la deuda tributaria correspondiente. No se exigirá la presentación de la declaración correspondiente

a las rentas respecto de las que se hubiese practicado retención o ingreso a cuenta, salvo alguna excepción.

La Administración tributaria, previa solicitud de los contribuyentes, podrá poner a su disposición, a efectos meramente informativos, borradores de declaración. Cuando el contribuyente considere que el borrador de declaración refleja su situación tributaria a efectos de este Impuesto, podrá confirmarlo. En este supuesto, tendrá la consideración de declaración del Impuesto.

- A llevar los libros registro de ingresos y de gastos, así como a conservar las facturas emitidas y recibidas.
- Cuando deban practicar retenciones o ingresos a cuenta, deberán presentar declaración censal y a llevar los registros de ingresos y gastos.

Retenciones

Estos contribuyentes deben practicar retenciones e ingresos a cuenta respecto de los rendimientos de trabajo que satisfagan y respecto de los rendimientos sometidos a retención que constituyan gasto deducible para determinar la base imponible en actividades económicas realizadas en España sin EP. Existen, sin embargo, excepciones a la obligación de retener o ingresar a cuenta: rentas exentas; rendimiento derivados del reparto de prima de emisión o reducción de capital y otras.

Los trabajadores por cuenta ajena que vayan a adquirir la condición de sujetos pasivos del impuesto como consecuencia de su desplazamiento al extranjero, podrán comunicarlo a la Administración Tributaria, dejando constancia de la fecha de salida del territorio español, a los exclusivos efectos de que el pagador de los rendimientos del trabajo les considere como contribuyentes de este Impuesto. Por su parte, la Administración tributaria expedirá un documento acreditativo a los trabajadores por cuenta ajena que los liciten, que comunicarán al pagador y en el que conste la fecha a partir de la cual las retenciones e ingresos a cuenta se practicarán por este Impuesto. El trabajador, en todo caso, deberá acreditar su nueva residencia fiscal ante la Administración tributaria.

6. Gravamen especial sobre bienes inmuebles de entidades no residentes

Las entidades residentes en un país o territorio que tenga la consideración de paraíso fiscal, que sean propietarias o posean en España, por cualquier título, bienes inmuebles o derechos reales de goce o disfrute sobre los mismos, estarán sujetas al impuesto mediante un gravamen especial que se devengará a 31 de di-

ciembre de cada año y deberá ingresarse en el mes de enero siguiente al devengo, en el lugar y forma que se establezca.

La base imponible del gravamen especial estará constituida por el valor catastral de los bienes inmuebles, y el tipo será el 3%.

En los supuestos en que la entidad sometida al gravamen participe en la titularidad de los bienes o derechos, junto con otra u otras personas o entidades, el gravamen será exigible por la parte proporcional que corresponda.

Este gravamen especial no será exigible a:

- a) Estados e instituciones públicas extranjeras y los Organismos internacionales.
- b) Entidades que desarrollen en España, continuada o habitualmente, explotaciones económicas diferenciables de la simple tenencia o arrendamiento del inmueble (en estos dos últimos supuestos se aplica el gravamen), de acuerdo con lo que establece el Reglamento.
- c) Sociedades que coticen en mercados secundarios oficiales de valores.

La falta de autoliquidación e ingreso de este gravamen, dará lugar a su exigibilidad por el procedimiento de apremio sobre los bienes inmuebles, siendo título suficiente para su iniciación la certificación expedida por la Administración Tributaria del vencimiento del plazo voluntario de ingreso sin haberse realizado y tratándose de transmisiones de bienes inmuebles sitos en territorio español por entidades sujetas al gravamen especial, los bienes transmitidos quedan afectos al pago de dicho gravamen.

7. Gestión del impuesto

Por último, debemos referirnos a dos instituciones fundamentales para articular la gestión del impuesto. EL domicilio fiscal de los contribuyentes y las declaraciones a presentar.

7.1. Domicilio fiscal

El IRNR tiene una serie de especialidades en lo que respecta al domicilio fiscal del contribuyente. Podemos encontrar varios domicilios e incluso supuestos en los que no exista domicilio. La Ley distingue los siguientes supuestos:

Si actúan mediante EP, el domicilio fiscal será:

- El lugar de la efectiva gestión administrativa y la dirección de sus negocios.
- Si no se puede determinar el anterior: donde radique el mayor valor del inmovilizado.

Cuando obtengan rentas de bienes inmuebles, será:

- El del domicilio fiscal del representante.
- En su defecto, donde radiquen los inmuebles.

En el resto de casos, será:

- El domicilio fiscal del representante.
- En su defecto el domicilio fiscal del responsable solidario.

Cuando no se hubiese designado representante, las notificaciones practicadas en el domicilio fiscal del responsable solidario tendrán el mismo valor y mismos efectos que si se hubiesen practicado al contribuyente.

7.2. Declaraciones

La gestión del IRNR implica la obligación del contribuyente o del retenedor u obligado a ingresar a cuenta de presentar diversos tipos de declaraciones según el tipo de renta ante el que nos encontremos. Es preciso distinguir entre el contribuyente con EP y sin él. Los Modelos de declaración se pueden encontrar en la página de la AEAT: www.aeat.es Modelos y formularios.

En cuanto al primero, la gestión del IRNR con EP se caracteriza por las siguientes notas:

- El Procedimiento de declaración, el plazo y el modelo (modelo 200) coinciden con el del Impuesto sobre Sociedades (IS).
- Se ha de presentar como documentación complementaria, la memoria informativa de los gastos de dirección y administración para que sean deducibles.
- El Gravamen complementario por transferencias de rentas al extranjero se declara como una renta de IRNR sin EP (modelo 210).

En cuanto a la gestión del IRNR sin EP, podemos destacar:

- El contribuyente está obligado a declarar e ingresar salvo, caso más habitual, cuando se haya practicado retención o ingreso a cuenta o cuando estén sujetas a retención pero exentas.
- También pueden declarar e ingresar el representante, los responsables solidarios y el retenedor; en este último caso para supuestos de devoluciones.

El modelo 210 de declaración ordinaria si bien el impuesto continúa siendo instantáneo se establece un plazo periódico de presentación de las declaraciones. El plazo de declaración se establece en función del tipo de rentas.

Con carácter general, si la declaración es a ingresar, dentro de los 20 primeros días naturales de abril, julio, octubre y enero, para las rentas devengadas en el trimestre anterior. Si la declaración resulta en cuota cero, del 1 al 20 de enero del año siguiente al de devengo. Si la declaración resulta a devolver, a partir del 1 de febrero del año siguiente al de devengo y dentro de los 4 años contados desde el término del período de declaración en ingreso de la retención. La finalidad es que la Administración disponga de las declaraciones informativas sobre retenciones cuando se presenta la solicitud de devolución. Rentas derivadas de transmisiones de inmuebles: el plazo es de 3 meses una vez transcurrido 1 mes desde la fecha de transmisión.

Destacan asimismo, entre otros los siguientes modelos:

- 211 Retenciones en la adquisición de inmuebles a no residentes sin EP, el Plazo será de un mes desde la transmisión.
- 213 Gravamen Especial sobre Bienes Inmuebles de Entidades no Residentes, se deberá presentar durante el mes de enero, respecto del gravamen devengado el 31-12 del año inmediato anterior.

BIBLIOGRAFÍA

Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de Marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la renta de los no residentes (IRNR)

Real Decreto 1776/2004 por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo del Impuesto sobre la renta de los no residentes (IRNR)

EL IMPUESTO A LA RENTA DE LOS NO RESIDENTES

VICTORIA ADELINA MONTERO TAMAYO, MGS.¹

Sumario: 1. INTRODUCCIÓN. 2. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES APLICABLES A LOS NO RESIDENTES. 3. CONCEPTO DE RENTA. 4. LA NACIONALIDAD, EL DOMICILIO Y LA RESIDENCIA COMO CRITERIOS DE ATRIBUCIÓN DE LA POTESTAD TRIBUTARIA. 4.1. Domicilio fiscal de las personas naturales. 4.2. Domicilio especial de las personas naturales. 4.3. Domicilio de las personas jurídicas. 5. EL CONTRIBUYENTE Y LA RESIDENCIA. 5.1. La residencia de las personas naturales. 5.2. La residencia de las sociedades. 5.3. Acreditación de la residencia fiscal. 6. CONTRIBUYENTES, RESPONSABLES Y SUSTITUTOS. 7. BASE IMPONIBLE DE NO RESIDENTES. 7.1. Obligaciones formales de los no residentes. 8. RETENCIÓN EN LA FUENTE SOBRE PAGOS AL EXTERIOR. 9. CRÉDITO TRIBUTARIO POR IMPUESTOS PAGADOS EN EL EXTERIOR. 10. TARIFAS DE IMPUESTO A LA RENTA PARA PERSONA NATURALES NO RESIDENTES. 11. INGRESOS DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS OBTENIDAS MEDIANTE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE. 11.1. Tipo de gravamen; 11.2. Período impositivo. 11.3. Devolución de impuestos. 12. CONCLUSIONES.

1. INTRODUCCIÓN

Ecuador un pequeño país en vías de desarrollo con un amplio potencial agrícola, turístico, petrolero, que se abre paso ahora a la explotación minera. Fuente inagotable de productos primarios para los países desarrollados ha visto como inversionistas extranjeros han invertido en nuestro país, no siempre con buenas intenciones, expatriando capitales sin compensar al país a través de sus impuestos, respondiendo únicamente a sus particulares intereses. Esta realidad que no solo aqueja a Ecuador sino más bien es una constante latinoamericana, ha hecho que se generen leyes rápidamente, no todas de forma ordenada y muchas de ellas sin respetar los derechos de los contribuyentes o los compromisos adquiridos previamente a través de tratados internacionales, para de alguna manera, impedir el desangre de

1 Docente universitaria. Expresidenta del Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario. Socia de la firma VECTIGAL.

capitales, más aún cuando en nuestro país la moneda imperante es el dólar, lo que le hace atractivo a los países vecinos y otros más alejados para vender sus productos o generar negocios de toda clase en suelo ecuatoriano.

Frente a esta realidad, el presente estudio pretende dar una visión de la evolución normativa respecto al aspecto impositivo sobre la renta de los no residentes, personas naturales o sociedades para quienes han estado dirigidas las reformas comentadas. Este documento pretende ser una modesta guía tributaria para quienes han invertido sus capitales en Ecuador, o para aquellos que por cualquier circunstancia reciben ingresos de fuente ecuatoriana.

La mayor reforma ocurrida en nuestro país ha sido la constitucional, por ello, iniciaremos nuestro estudio desde su análisis, para luego comentar las normas legales y reglamentarias, resoluciones y circulares emitidas por la Administración Tributaria respecto a este tema.

2. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES APLICABLES A LOS NO RESIDENTES

El poder impositivo de un estado puede apreciarse a través del tratamiento que ha adoptado para gravar las rentas que perciban sus nacionales o personas extranjeras que de cualquier modo obtengan ingresos gravados.

Este tema de vieja data fue abordado en varias ocasiones por el Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, organismo que actualmente engloba a 19 países de origen latino y a 26 institutos y asociaciones estudiosas del Derecho Tributario. En varias de sus jornadas se ha ocupado de los problemas de doble imposición internacional, destacándose las Jornadas de Montevideo en 1956, Buenos Aires en 1964, Punta del Este en 1970, Caracas 1975, en las que además se trató sobre el problema de la evasión fiscal y su lucha.²

Inspirados en estas discusiones y conclusiones, los países latinoamericanos apostaron por el concepto de fuente para gravar la renta, criterio que no fue gratamente aceptado por los países industrializados, obligando a los países necesitados de recursos financieros para su desarrollo, el suscribir convenios y adaptarse a los requerimientos de tales países, cual sucedió con la suscripción de la Decisión 578 adoptada por los países miembros de la Comunidad Andina que permitió la firma de convenios con terceros países para evitar la doble imposición sin necesidad de ajustarse estrictamente al principio de la aplicación del criterio de fuente que fue adoptado por la Decisión 40 del Acuerdo de Cartagena.

2 Troya Jaramillo, José Vicente, *Derecho Tributario Internacional*, Quito, Corporación Editora Nacional, 1990, p. 70.

El hecho de claudicar el criterio de fuente como principal principio de atribución tributaria, la demanda de recursos públicos para atender las necesidades básicas de los habitantes de casi todos los países de la región, acompañado de la insuficiente recaudación tributaria, que además tiene que hacer frente a la globalización económica del mundo, materializada en el creciente mercado electrónico donde la tecnología y los medios de comunicación avanzan a pasos agigantados que, juntamente con las prácticas de las empresas multinacionales, han ocasionado que todos los nuestros países se vean obligados a revisar sus ordenamientos tributarios internos a fin de ponerlos a la altura de las nuevas realidades y retos de una economía internacionalizada.

Ecuador no ha escapado a esta realidad, lo que le ha obligado a abordar el aspecto impositivo mundial desde su constitución, como lo indicamos a continuación.

El tema de renta de los no residentes en Ecuador puede iniciarse con el análisis del artículo 9 de la Constitución de la República del Ecuador (en adelante CE), la que establece que todas las personas extranjeras que se encuentran en el territorio nacional tendrán los mismos derechos y deberes que los ciudadanos ecuatorianos³; por tanto, gozarán de los derechos constitucionales de igualdad formal y material y no discriminación. En contraprestación, una de sus responsabilidades, será la de cooperar con el Estado y pagar los tributos establecidos en la ley.⁴

En el ámbito tributario, a los no residentes en su relación impositiva, les ampararán los principios constitucionales y legales de generalidad, progresividad, eficiencia simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. El principio de no confiscatoriedad, aunque no esté desarrollado dentro del texto constitucional, se entiende inmerso en el principio de equidad.

Por lo expuesto, vemos que no existe discriminación impositiva en razón de la nacionalidad.

Como lo manifestamos, los países latinoamericanos se han decantado por el principio de fuente para gravar la renta imponible por sobre el principio de domicilio o residencia, pero producto de los mecanismos o estrategias que se han puesto a disposición de las empresas multinacionales *“que de forma lícita o, incluso ilícita, eliminan, o al menos aminoran la carga tributaria en la jurisdicción de un Estado, trasladándola a otra que permite una exención o un gravamen más reducido, empleado como instrumento de apalancamiento para ello, a las figuras nacidas o desarrolladas en el Derecho Tributario Internacional, es decir, la residencia, el país de la fuente, el establecimiento permanente, los precios de transferencia, las compañías*

3 Constitución de la República del Ecuador publicada en el *Registro Oficial* N° 449 del 20 de octubre del 2008.

4 Art. 83 # 15 de la Constitución de la República del Ecuador.

*foráneas controladas, los intangibles, los tratados de doble imposición entre otras*⁵, se han visto obligadas a reformar sus legislaciones internas, muchas de ellas, sin subordinarse a los principios constitucionales para lograr gravar transacciones que hasta entonces se habían visto liberadas de imposición, ya sea porque el gravamen no estaba previsto en norma legal o porque al existir, los tratados internacionales suscritos, les liberaba de la carga impositiva.

Este ha sido el caso del Ecuador, que ha hecho esfuerzos normativos para gravar la renta, olvidando subsumir la nueva legislación a las normas constitucionales, obviando, en muchos casos, el cuidado de los derechos fundamentales de los contribuyentes, enmarcados en normas de derechos humanos de vigencia mundial.

De ello que nuestro sistema impositivo, ha extendido el gravamen, en unos casos a criterios de fuente, en otros casos al criterio de residencia, y para otros a criterios mixtos de imposición.

3. CONCEPTO DE RENTA

Nuestra legislación señala que el Impuesto a la Renta Global grava a los ingresos que obtengan las personas naturales, las sucesiones indivisas y las sociedades nacionales o extranjeras.

Pero, siguiendo la doctrina económica, la Ley considera que renta es siempre una riqueza nueva y consiste siempre en renta neta que resulta de retraer de la renta bruta varias deducciones que se encuentran contempladas, según se trate de personas naturales o físicas o de personas jurídicas o morales en la Ley de Régimen Tributario Interno. En este sentido se han pronunciado en varias sentencias los jueces tributarios.⁶

Nuestra legislación considera renta para efectos del Impuesto a la Renta a los siguientes ingresos:

5 Alvarado Esquivel, Miguel de Jesús, "Medidas nacionales para evitar la erosión de la base tributaria ¿Influencia de BEPS en Latinoamérica?" en *Memorias de las XXVIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario ILADT México 2015*, México, Academia Mexicana de Derecho Fiscal A.C., pp. 32 y 33.

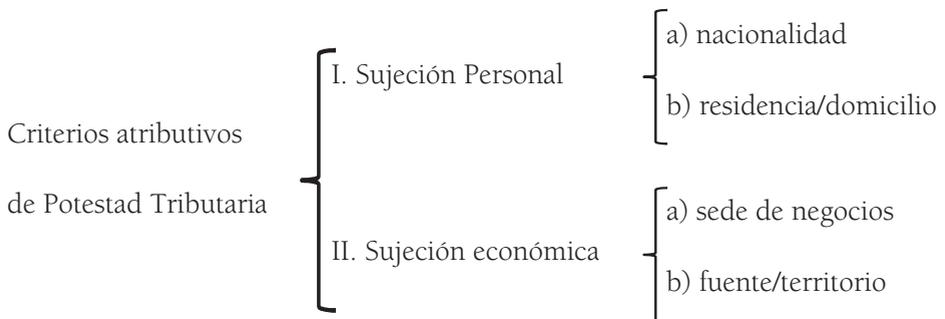
6 Resolución No. 86-2002, emitida por la Sala Especializada de la Corte Suprema de Justicia, en el Juicio de Impugnación No. 19501, publicado en el Registro Oficial 435 de 5 de octubre del 2004. "5. De lo expuesto se colige sin esfuerzo que la renta gravada con el impuesto es utilidad, ganancia o beneficio alcanzado, que en el campo doctrinario es siempre riqueza nueva consistente siempre en riqueza neta o en todo ingreso que fluye de una fuente productiva o que importe un incremento del patrimonio; se infiere además que la base imponible del tributo se configura con los ingresos brutos menos las deducciones que determina la ley; de tal suerte, que si en el área de actividad de las sociedades no se da una riqueza neta o riqueza nueva que acreciente el patrimonio o no se tiene una base imponible depurada que muestre un resultado positivo, no se justifica ni es pertinente la configuración de la obligación tributaria, por no existir base gravada o hecho generador"

- a) Los ingresos de fuente ecuatoriana obtenidos a título gratuito como las herencias, legados y donaciones;
- b) Los ingresos de fuente ecuatoriana obtenidos a título oneroso provenientes del trabajo, del capital o de ambas fuentes, consistentes en dinero, especies o servicios, y
- c) Los ingresos obtenidos en el exterior por personas naturales o físicas o por sociedades nacionales domiciliadas en el Ecuador.

4. LA NACIONALIDAD, EL DOMICILIO Y LA RESIDENCIA COMO CRITERIOS DE ATRIBUCIÓN DE LA POTESTAD TRIBUTARIA

La potestad tributaria es la atribución soberana que tienen todos los países para imponer en su territorio el cobro de impuestos con el fin de atender las necesidades básicas de sus habitantes. ¿Pero cómo comprender que pueda esta potestad trascender sus fronteras para regular situaciones tributarias que existen en otros países?⁷ Para responder esta pregunta se hace necesario entender los criterios de atribución de potestad tributaria vinculados a la nacionalidad, al domicilio y a la residencia.

Giulliani Fonrouge señala que los criterios atributivos de potestad fiscal cuando se fundan en circunstancias de orden personal se referirán a la nacionalidad y a la residencia del sujeto; mientras que cuando estas circunstancias son de índole económica, como la “sede de negocio” y “fuente” estaremos frente a consideraciones de riqueza gravable y lo ordena de la siguiente manera:⁸



⁷ Albán Zambonino, Marco, *Problemas del Derecho Tributario frente al comercio electrónico*, Quito, Corporación Editora Nacional, 2003. p. 25.

⁸ Giuliani Fonrouge, Carlos M., *Derecho Financiero*, Volumen I, Buenos Aires, Ediciones De Palma, 1997, p. 404.

Explica que el criterio más antiguo ha sido el de gravar renta sustentado en la nacionalidad del sujeto, y así lo han hecho las legislaciones europeas y la norteamericana, que sustentada en criterios de sujeción personal gravan en función de la residencia y muchas veces la combinan con el criterio de nacionalidad.

Los países en vías de desarrollo han defendido el principio de territorialidad, entendido como territorio al espacio terrestre, marítimo y aéreo, a través del cual debe contribuirse en el país que es fuente productora de esos recursos.⁹

Este criterio de fuente ha simplificado el trabajo de las administraciones tributarias al momento de gravar los ingresos externos que perciben sus residentes, pero se enfrentan al problema de hacer valer en el exterior su propio crédito de impuesto, aun cuando se trate del impuesto mundialmente conocido como el de la renta.¹⁰

Estados Unidos, por ejemplo, ha combinado el principio de nacionalidad con el de renta mundial o imposición mundial, que se refiere al ejercicio de la soberanía impositiva sobre las rentas producidas fuera del territorio del Estado por las personas que tienen con dicho Estado una relación personal como el domicilio o la residencia.¹¹

La territorialidad, ha dicho César Montaña “*se puede manifestar como el lugar donde se sitúan los bienes, el sitio donde se realizan los actos o en el que se hacen efectivos los derechos*”¹², explica además, que los países exportadores de capital se encuentran interesados en aplicar este concepto territorial también al lugar donde se hace el pago o lugar donde se registra el pago, como por ejemplo en el caso de regalías, cánones e intereses, lo que lleva a confusión el concepto de fuente.

Con mucho acierto Giuseppe Marino sostiene que la residencia, la ciudadanía y la nacionalidad de las personas físicas deben distinguirse, pues “*mientras la residencia se refiere a la relación entre una persona y un determinado territorio, la ciudadanía y la nacionalidad en cambio, son los status que expresan una relación de pertenencia a un determinado grupo social, en virtud de la cual surgen un conjunto de derechos y deberes en cabeza del sujeto*”¹³

Respecto al domicilio podríamos indicar que tiene dos elementos que lo distinguen, el primero que se refiere al objetivo o material que se refiere a la residencia

9 Montaña Galarza, César, *Manual de Derecho Tributario Internacional*, Quito, Corporación Editora Nacional, 2006.

10 Uckmar, Víctor, “*La evolución del Derecho Tributario Internacional*” en *Curso de Derecho Tributario Internacional*, 2003, Bogotá, Editorial Temis S.A., pp. 2 y 5.

11 Marino, Giuseppe, *La Residencia*, en *Curso de Derecho Tributario Internacional*, Bogotá, Editorial Temis S.A., 2003, pp. 217 y 218.

12 Marino, Giuseppe, cit., p. 93.

13 Marino, Giuseppe, *Curso de Derecho Tributario Internacional*, cit., p. 218.

o permanencia del sujeto en un determinado territorio y el elemento subjetivo o anímico que se refiere al ánimo, el deseo o intensión del sujeto¹⁴. El Código Civil ecuatoriano señala que *el domicilio consiste en la residencia, acompañada, real o presuntivamente, del ánimo de permanecer en ella*. Observamos en la definición legal, que es lo mismo domicilio que residencia, pero para términos tributarios, los dos conceptos deben distinguirse porque cobran importancia en la solución de la doble imposición internacional.

José Vicente Troya al respecto señala que *“el domicilio fiscal a diferencia el civil o general, se caracteriza por la prevalencia del elemento objetivo sobre el subjetivo. La diferencia entre el domicilio fiscal y la residencia está dada, en el orden conceptual, en que, de todos modos, en el primero, existe el elemento intencional. El domicilio se tiene en un país, en una localidad y dirección precisos.”*¹⁵

4.1. Domicilio fiscal de las personas naturales

El Código Tributario establece que las personas naturales domiciliadas en el exterior que perciban renta gravada tienen la obligación de instituir representante y a fijar domicilio en el país, así como a comunicar estos particulares a la administración tributaria respectiva.

Para efectos tributarios el domicilio de las personas naturales tanto nacionales como domiciliadas en el exterior, será:

- a) El lugar de su residencia habitual, o
- b) El lugar donde ejerza sus actividades económicas, o
- c) El lugar donde se encuentren sus bienes, o
- d) El lugar donde se produzca el hecho generador.

Respecto al domicilio de los extranjeros, señala que sin perjuicio de la enumeración anterior, se considerarán como domiciliados en el Ecuador a los extranjeros que aunque residan en el exterior, cumplan con alguna de las siguientes condiciones:

¹⁴ Art. 45 y siguientes del Código Civil.

¹⁵ Troya Jaramillo, José Vicente, *Derecho Tributario Internacional*, cit., p. 46.

- a) Perciban en el Ecuador cualquier clase de remuneración, principal o adicional; o
- b) Ejercen funciones de dirección, administrativa o técnica, de representación o de mandato, como expertos, técnicos o profesionales o cualquier otro título, con o sin relación de dependencia.
- c) Se encuentren bajo un contrato de trabajo en empresas nacionales o extranjeras que operen en el país.

En cualquiera de los casos señalados anteriormente, se tendrá por domicilio:

- a) El lugar donde ejercen las funciones descritas; o
- b) El lugar donde perciban sus remuneraciones.

Si no es posible determinar el domicilio por las consideraciones anteriores, se tendrá por domicilio la ciudad de Quito, que es la capital de la República.

4.2. Domicilio especial de las personas naturales

Para efectos tributarios, las personas naturales no residentes pueden fijar un domicilio especial, el cual podrá ser aceptado por la Administración Tributaria. De no aceptarlo puede exigir, en cualquier tiempo, que se fije otro especial en el lugar que más le convenga y que le facilite la determinación y recaudación de tributos.

El domicilio especial así establecido, será el único válido para efectos tributarios.

4.3. Domicilio de las personas jurídicas

Para efectos fiscales, el Código Orgánico Tributario señala que una sociedad tiene residencia fiscal en Ecuador, cuando ha sido constituida o creada en territorio ecuatoriano y su domicilio se lo fija en razón de dos parámetros:

- El lugar señalado en el contrato social o en los respectivos estatutos; y,
- En defecto de lo anterior, el lugar en donde se ejerza cualquiera de sus actividades económicas o donde ocurriera el hecho generador.

Sin embargo, la última reforma tributaria a la Ley de Régimen Tributario Interno prevé que una sociedad tiene residencia fiscal en Ecuador, cuando ha sido constituida o creada en territorio ecuatoriano.

Lamentablemente podría crear confusión las dos normas legales que tienen el carácter de orgánicas, por lo que consideramos que el momento de determinar el domicilio de las personas jurídicas deberá mirarse si cumple cualquiera de los tres presupuestos indicados.

5. EL CONTRIBUYENTE Y LA RESIDENCIA

La forma en que una persona natural o sociedad debe tributar en el Ecuador por su renta se establece por si esta es o no residente en el país, sin perjuicio de los regímenes dispuestos en los tratados y convenios internacionales que haya suscrito el Ecuador.

En Ecuador como en otros muchos países contiene en su legislación un supuesto de residencia presunta, en ciertos casos en que resida en paraísos fiscales; así, recibirán un trato diferenciado, en atención a si su domicilio está fincado en un “paraíso fiscal”, “jurisdicción de menor imposición” o en “regímenes fiscales preferentes” a quienes se les aplicará un impuesto mayor, que les será retenido al momento de efectuarse el pago o crédito en cuenta por ingresos de fuente ecuatoriana.

La Ley de Régimen Tributario Interno, le da la atribución al Servicio de Rentas Internas para señalar las jurisdicciones de menor imposición y paraísos fiscales, fundamentando tal decisión en análisis técnicos respectivos.

Bajo este marco legal, la Administración Tributaria ha identificado 87 paraísos fiscales, incluidos dominios, jurisdicciones, territorios o Estados asociados.¹⁶

5.1. La residencia de las personas naturales

Se entenderá que una persona natural tiene su residencia en el Ecuador cuando se de cualquiera de las siguientes circunstancias:

16 Mediante Resolución No. NAC-DGERCGC15-00000052, publicado en el Segundo Suplemento del Registro Oficial 430 de 3 de febrero del 2015, la Administración Tributaria enlista a los 87 dominios, jurisdicciones, territorios o estados asociados considerados paraísos fiscales y define a las jurisdicciones de menor imposición como “aquellas cuya tasa efectiva de impuesto sobre la renta o impuesto de naturaleza idéntica o análoga sea inferior a un sesenta por ciento (60%) a la que corresponde en el Ecuador sobre las rentas de la misma naturaleza. <http://www.sri.gob.ec/web/guest/bases-legales>.

- Cuando su permanencia en el país, incluyendo ausencias esporádicas, sea de ciento ochenta y tres días calendarios o más, consecutivos o no en un mismo período fiscal.
- 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 períodos fiscales, a menos que acredite su residencia fiscal para el período correspondiente en otro país o jurisdicción.

En este segundo supuesto, la norma se refiere a cualquier día o mes del año, sin importar cuando inicie o termine su estancia. Es decir, no le ancla su permanencia a un ejercicio económico que inicie el 1 de enero y concluya el 31 de diciembre. Tampoco precisa la norma si el día de arribo y el de partida se toman en consideración para el cálculo.

Tampoco se ha previsto excepciones en los días de presencia en el Ecuador que no deberían computarse para considerar la residencia en el país, que si existen en otras jurisdicciones, como lo evidencian Jaime González y Alejandro Enríquez: *“Existen varias excepciones a los días de presencia en los Estados Unidos, [que] no cuentan para la Prueba de Presencia Sustancial. Por ejemplo: Los días en que una persona se encuentre en los EE.UU. en calidad de persona exenta. Los días en que un extranjero no puede salir de los EE.UU. debido a una condición médica que haya surgido durante su presencia en los EE.UU. Los días en que una persona esté de tránsito entre dos puntos ubicados fuera de los EE.UU. Los días en que un viajero diario que resida en Canadá o México entre y salga de los EE.UU. para un empleo en los EE.UU..”*¹⁷

- Se entenderá por permanencia a la presencia física de una persona cuando se encuentre en el territorio ecuatoriano o en buques con bandera nacional o con puesto base de operación en el país; y, los días se computarán completos, incluyendo el día de entrada al país, pero no el de salida;
- Deben tomarse en cuenta que se contabilizarán los días en misiones oficiales del Ecuador en el extranjero del cuerpo diplomático, cuando la persona se haya desplazado únicamente con el fin de ser parte de la misión.
- Las ausencias del país se considerarán esporádicas cuando no excedan de treinta días corridos o consecutivos.

17 Jaime González-Bendiksen & Alejandro Enríquez- Mariscal, “Residencia para efectos tributarios en México y en los Estados Unidos de América” en *Memorias de las 38 Jornadas Colombianas de Derecho Tributario*, febrero del 2014. Art. 117. p. 125.

- Si acredita su residencia fiscal en un paraíso fiscal o jurisdicción de menor imposición, deberá probar que ha permanecido en esos país o jurisdicción al menos ciento ochenta y tres (183) días calendario, consecutivos o no, (no se contabilizan las ausencias esporádicas) en el ejercicio fiscal.
- En caso de que un residente fiscal en Ecuador acredite posteriormente su residencia fiscal en un paraíso fiscal o jurisdicción de menor imposición, deberá probar que ha permanecido en ese país o jurisdicción de menor imposición al menos 183 días calendario, consecutivos o no, en un mismo ejercicio fiscal.
- Si no puede probar la condición anterior, se le considerará residente fiscal en el Ecuador hasta los cuatro periodos fiscales siguientes a la fecha en que efectuó el cambio de residencia.

Este tratamiento no admite excepción, aun cuando se trate de aquellos casos en los que los paraísos fiscales mantengan celebrados acuerdos de intercambio de información tributaria con Ecuador.

Igualmente se entenderá que es residente, cuando el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos de forma directa o indirecta se encuentren en Ecuador.

Se entenderá que una persona natural tendrá el núcleo principal de sus actividades o intereses económicos en el Ecuador:

- a) Siempre y cuando haya obtenido en los últimos doce meses, directa o indirectamente, el mayor valor de ingresos con respecto a cualquier otro país, valorados al tipo de cambio promedio del período.

Esta circunstancia hace que la persona compare sus ingresos obtenidos en el Ecuador con cada uno de los países en los cuales ha obtenido ingresos, no se refiere a la suma de ingresos totales obtenidos en otros países en comparación con los obtenidos en Ecuador.

- b) Cuando el mayor valor de sus activos esté en el Ecuador.

En este caso la norma tributaria hace referencia al total de activos para la comparación respectiva.

- c) Se considerará que es residente en Ecuador, cuando la persona natural no haya permanecido en ningún país o jurisdicción más de ciento ochenta y tres (183) días calendario, consecutivos o no, en el ejercicio fiscal y sus vínculos familiares más estrechos (cónyuge e hijos dependientes o a falta de éstos sus

padres dependientes) los mantenga en Ecuador más días en los últimos doce meses, con respecto a cualquier otro país.

La norma no ha previsto el caso de que la persona referida sea soltero y viva bajo unión de hecho con otra que hubiere permanecido en el país, circunstancia que si la abordan otras legislaciones como la mexicana.

- d) Las personas que conforman los organismos internacionales, misiones diplomáticas, oficinas consulares o funcionarios extranjeros de estas entidades, debidamente acreditados en el país, y bajo el sistema de reciprocidad, conforme a la “Ley sobre Inmunidades, Privilegios y Franquicias Diplomáticas, Consulares y de los Organismos Internacionales” y los convenios internacionales vigentes; quienes si bien permanecen en el país más allá de los plazos previstos, se encuentran exentos del pago de impuesto a la renta, siempre y cuando sus ingresos no provengan de actividades económicas desarrolladas en el país.

No se ha previsto los supuestos de terminación de residencia del extranjero; o, qué sucedería si el extranjero cuenta con un vínculo más estrecho con un país extranjero que con Ecuador, respuestas que sí han dado otros países como el caso de Estados Unidos.¹⁸

5.2. La residencia de las sociedades

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

18 González-Bendixsen, Jaime & Enríquez Mariscal, Alejandro, “Residencia para efectos tributarios en México y en los Estados Unidos de América” en *Memorias de las 38 Jornadas Colombianas de Derecho Tributario*, Febrero del 2014. Art. 117. Los autores comentan que la residencia en los Estados Unidos concluye bajo 3 supuestos, el primero que termina el 31 de diciembre del año en curso, cuando se encuentra clasificado como extranjero no residente para la totalidad del siguiente año; el segundo supuesto es cuando presenta la Prueba de Presencia Sustancial cuando cuenta con un vínculo más estrecho con un país extranjero que con los EE.UU., su residencia terminará en cualquier tiempo; el tercer supuesto tiene relación a la Prueba de Tarjeta Verde que depende de la calidad migratoria que el extranjero tenga y es de sencilla verificación. Véase p. 126.

En consecuencia, respecto al domicilio de las personas jurídicas o de las sociedades entendidas bajo los términos indicados, nos remitiremos a las normas que ya las analizamos al referimos al domicilio de las personas jurídicas.

En todo caso, la norma tributaria considera indistintamente como residencia fiscal a los conceptos de domicilio y residencia del sujeto pasivo, sea esta persona natural o jurídica o sociedad.

5.3. Acreditación de la Residencia Fiscal

La residencia fiscal tanto en el Ecuador como en el extranjero se acredita con certificados de residencia emitidos por la autoridad competente del país o jurisdicción de que se trate, con la traducción al castellano, de ser el caso, y autenticada ante el respectivo Cónsul ecuatoriano; certificado que deberá ser actualizado cada seis meses y que servirá incluso para acogerse a los distintos porcentajes de retención fijados en convenios internacionales.

Como se verá, no existe una definición universal del concepto de residencia para el tema tributario, situación que puede dar como resultado una doble o múltiple tributación imposición internacional en aquellos casos en que dos o más países ostenten potestad tributaria en razón de atribuir la calidad de residente a una determinada persona natural¹⁹.

6. CONTRIBUYENTES, RESPONSABLES Y SUSTITUTOS:

Además del contribuyente, en el ámbito de los no residentes debemos destacar la importancia de los siguientes elementos personales:

Contribuyente es la persona natural o jurídica, a quien la ley le ha impuesto la prestación tributaria por la verificación del hecho generador. Aun cuando realice el traslado de la carga tributaria a otra persona no pierde su condición de contribuyente.

En el caso que nos ocupa, se convierte en contribuyente la persona que siendo no residente, obtenga ingresos o rentas gravadas en el Ecuador sujetas a tributación.

Responsables son las personas que sin ser contribuyentes, deben por disposición expresa de la ley, cumplir la obligación tributaria. Esta responsabilidad es

19 González-Bendiksen, Jaime & Enríquez Mariscal, Alejandro, "Residencia para efectos tributarios en México y en los Estados Unidos de América", cit., p. 127.

solidaria entre el contribuyente y el responsable, quedando a salvo el derecho del responsable de repetir lo pagado en contra del contribuyente.

Existen dos tipos de responsables: el agente de retención y el agente de percepción de impuestos.

Es responsable el agente de retención, entendiéndose como tales, a las personas naturales o jurídicas que, en razón de su actividad, función o empleo, estén en posibilidad de retener tributos. Este agente de retención se evidencia mayormente en el Impuesto a la Renta.

Los agentes de percepción son las personas naturales o jurídicas que, por razón de su actividad, función o empleo, y por mandato de la ley o del reglamento, estén obligadas a recaudar tributos y entregarlos al sujeto activo; como en el caso del Impuesto al Valor Agregado.

La responsabilidad del agente de retención puede fijarse en la ley, en el reglamento o por orden administrativa y es directa en relación al sujeto activo y por consiguiente son los únicos obligados ante éste en la medida en que se haya verificado la retención o percepción de los tributos; y es solidaria con el contribuyente frente al mismo sujeto activo, cuando no se haya efectuado total o parcialmente la retención o percepción.

La figura del sustituto del contribuyente como una nueva forma de responsabilidad frente a la obligación tributaria, es de nueva data en la legislación tributaria ecuatoriana; rige a partir de diciembre del 2014, entendiéndose por tales a las personas que se colocan en lugar del contribuyente, quedando obligado al cumplimiento de las prestaciones materiales y formales de las obligaciones tributarias.

7. BASE IMPONIBLE DE NO RESIDENTES

La base imponible del impuesto a la renta correspondiente a ingresos gravados de no residentes, que no sean atribuidos a establecimientos permanentes en el Ecuador, será el valor total del ingreso gravado.

Los no residentes que obtengan rentas mediante Establecimientos Permanentes (EP) en Ecuador, tributarán por la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios gravados con el impuesto menos las devoluciones, descuentos, costos gastos y deducciones imputables a tales ingresos.

En reciprocidad la legislación interna ha previsto que 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.

Este es el sistema de crédito de impuestos pagados en el exterior (tax credit) cuyo sistema, según afirman muchos tratadistas *“no favorece en absoluto la inversión extranjera en beneficio de los países en vía de desarrollo porque, si bien evita la doble imposición, hace negatorios los beneficios o exenciones que eventualmente dispongan las legislaciones de los países receptores. A menor incidencia del impuesto sobre la renta en el país receptor de la inversión, mayor es la incidencia y el recaudo en el país exportador, lo cual, como lo denuncia la doctrina, es indudablemente lesivo de los intereses de los países en vía de desarrollo”*²⁰

Se exceptúa de este tratamiento las rentas obtenidas en paraísos fiscales, las que formarán parte de la renta global del contribuyente; como se verá nuestro sistema no contempla el crédito fiscal por impuestos pagados en dichas jurisdicciones.

7.1. Obligaciones formales de los no residentes

Las personas naturales y sociedades que no ejercen actividades continuas en el Ecuador, no les está obligado obtener el Registro Único de Contribuyentes para poder acreditarles las rentas respectivas, pues se podrá proceder al pago mediante el documento de venta válido denominado “liquidación de compra o prestación de servicio” que lo emite el pagador del servicio. Además, no tienen obligación de presentar declaración de Impuesto a la Renta por los ingresos ocasionales que obtengan de fuente ecuatoriana, pues su tributación ocurre por efecto directo de retención en la fuente.

En Argentina, por ejemplo, revela Billardi, el sujeto no residente se encuentra obligado a inscribirse como contribuyente a los efectos de poder emitir la factura respectiva e ingresar los impuestos pendientes, lo que ha ocasionado, señala, que en numerosos casos las partes hayan optado por encuadrar la operación fictamente como una importación de servicios.²¹

8. RETENCIÓN EN LA FUENTE SOBRE PAGOS AL EXTERIOR

Los agentes de retención pueden ser personas naturales o sociedades; entidades y organismos del sector público, y nace su obligación desde el momento que efectúen pagos o créditos en cuenta al exterior, que constituyan rentas gravadas

20 Plazas Vega, Mauricio, “Métodos Para Evitar La Doble Tributación Internacional”, en *Estudios de Derecho Tributario Internacional, Los Convenios de Doble Imposición*, Bogotá, Legis Editores S.A., 2006, p. 423.

21 Billardi, Cristian J., “Análisis de compatibilidad de cláusulas domésticas con BEPS” en *Memorias de las XXVIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario ILADT México 2015*, México, Academia Mexicana de Derecho Fiscal A. C., p. 57.

para quien los percibe, directamente, mediante compensaciones o con la mediación de entidades financieras u otros intermediarios.

La tarifa general de retención que se aplica para ingresos gravados de no residentes que no sean atribuibles a Establecimientos Permanentes, siempre que no tengan un porcentaje de retención específico, el cual puede ser fijado por la Ley tributaria, su Reglamento o por Resoluciones emitidas por el Servicio de Rentas Internas será la tarifa general prevista para sociedades, del 25% calculada sobre el total del ingreso gravable.

Se excluye de esta regla la retención que se realice cuando los ingresos sean percibidos por personas residentes, constituidas o ubicadas en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición, o están sujetas a regímenes fiscales preferentes a las que se aplicará una retención en la fuente equivalente a la máxima tarifa prevista para personas naturales, la que actualmente es del 35%.

También están excluidos los pagos o créditos en cuenta y anticipos al exterior a favor de instituciones sin fines de lucro que formen parte de gobiernos extranjeros, según las previsiones determinadas en los contratos o convenios de gobierno a gobierno, en cuyo caso no cabe realizar retención.

No se retendrá cuando el pago o crédito en cuenta corresponda a dividendos, utilidades o beneficios distribuidos a sociedades o personas naturales siempre y cuando no sean residentes fiscales ni estén establecidas en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición.

La legislación interna ha previsto otros pagos al exterior sobre los que no procede retención y constituyen gastos deducibles para quienes los pagan, como en el caso de aplicación de convenios internacionales, en los que será necesario obtener certificación de auditores independientes que certifiquen dichos ingresos como exentos.

Momento de la retención: La retención en la fuente deberá realizarse al momento del pago o crédito en cuenta, lo que suceda primero. De esta retención se emitirá el respectivo comprobante, el que deberá estar autorizado para su emisión por el Servicio de Rentas Internas a través de los establecimientos gráficos designados previamente.

La norma interna ha previsto sanciones fuertes para aquellos contribuyentes que no cumplan con su obligación de retener o de declarar tales retenciones.

En aquellos casos en los que un contribuyente necesite justificar la retención para efectos del pago de impuestos en el exterior, el Servicio de Rentas Internas emitirá el correspondiente certificado una vez que haya comprobado, en sus bases de datos, que dicha retención fue debidamente pagada.

9. CRÉDITO TRIBUTARIO POR IMPUESTOS PAGADOS EN EL EXTERIOR

Las personas naturales residentes en el país y las sociedades nacionales, así como los E.P. 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; sin perjuicio de lo establecido en Convenios Internacionales, en cuyo caso, deberá aplicarse dicho Convenio.

Esta misma norma aplicará para el caso de beneficios entregados por fideicomisos que provengan de dividendos percibidos, en lo que sea pertinente.

Las condiciones de procedencia del crédito tributario se atenderán a los siguientes presupuestos:

a) A los dividendos distribuidos por sociedades extranjeras sobre utilidades obtenidas en el exterior, a sociedades o personas naturales residentes en el Ecuador, siempre que la sociedad extranjera haya tributado en el exterior por las rentas que generaron dichos dividendos.

Esta norma no aplicará a los dividendos o utilidades distribuidos a favor de personas naturales residentes en el Ecuador por sociedades extranjeras, no domiciliadas en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición, originados o provenientes a su vez de dividendos sobre utilidades de sociedades nacionales o extranjeras residentes en el Ecuador.

b) En caso de rentas provenientes de paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición, o de países donde dichas rentas no hayan sido sometidas a gravamen, éstas formarán parte de la renta global para el cálculo del impuesto, constituyéndose el impuesto pagado, de haberlo, en crédito tributario.

c) El impuesto a la renta causado por las sociedades se entenderá atribuible a sus accionistas, socios o partícipes cuando éstos sean sociedades domiciliadas en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición, pero deberá realizarse la retención en la fuente adicional sobre el dividendo distribuido y en el porcentaje será establecido por el SRI a través de Resolución.

Esta retención adicional también será considerada como crédito tributario por parte de las personas naturales residentes en el Ecuador, que perciban dividendos que provengan íntegramente de dividendos distribuidos por sociedades nacionales a sociedades domiciliadas en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición.

10. TARIFAS DE IMPUESTO A LA RENTA PARA PERSONAS NATURALES NO RESIDENTES

La tarifa que se aplicará para los ingresos gravables obtenidos por personas naturales que no tengan residencia en el país, por servicios ocasionalmente prestados en el Ecuador, estarán sujetos a la tarifa única prevista para sociedades sobre la totalidad del ingreso percibido, es decir del 25%, y será sometido a retención en la fuente por la totalidad del impuesto.

Quien efectúe dichos pagos o acreditaciones, deberá emitir el respectivo comprobante de venta denominado “liquidación de compra y de prestación de servicios”.

Si los ingresos son percibidos por personas naturales residentes en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición, o están sujetas a regímenes fiscales preferentes, se les aplicará una retención en la fuente equivalente a la máxima tarifa prevista para personas naturales, es decir del 35%.

11. INGRESOS DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS OBTENIDAS MEDIANTE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

Las personas no residentes estarán sujetas a impuesto a la renta sobre los ingresos obtenidos cuya fuente se localice dentro del Ecuador, por la explotación económica realizada por medio de un E.P.

La definición de E.P. ha dicho Troya Jaramillo es propia del Derecho Internacional Tributario como una solución de las incompatibles posiciones de fuente y del domicilio o residencia. Así los países que defienden el criterio de residencia o domicilio defienden el concepto de E.P. a fin de que las actividades ocasionales no sean tomadas en cuenta en el país de la fuente.

Claro está, su aplicación impositiva dependerá que tan amplio sea el concepto de E.P. para que coincida con el criterio de fuente o tan restrictivo que coincida con el criterio de residencia.²²

Ecuador ha acogido el texto del artículo 5 del modelo de la OCDE que contiene una numeración ejemplificativa de lo que debe considerarse un E.P., por ello resulta innecesaria y confusa la particularización minuciosa que realiza nuestra norma reglamentaria, de lo que debe entenderse como establecimiento permanente; más resumiendo su contenido podemos indicar que, cuando el no residente disponga en Ecuador, por cualquier título, de forma continuada o habitual de instalaciones o lugares de trabajo de cualquier índole en las que se realice todo o parte

²² Troya Jaramillo, José Vicente, cit., pp. 85 y 86.

de su actividad o cuando actúe a través de un agente, apoderado, representante autorizado para contratar a nombre y por cuenta de una persona o sociedad no residente en Ecuador, se considerará que actúa a través de un EP.

La base imponible del E.P. se determinará de acuerdo con las disposiciones del régimen general del Impuesto a la Renta para sociedades, siéndole aplicable las deducciones generales.

11.1. Tipo de gravamen

De la misma forma que a las sociedades domiciliadas en el Ecuador, la tarifa de impuesto a la renta, se determinará por la composición societaria correspondiente a paraísos fiscales o regímenes de menor imposición que el E.P. tenga durante el periodo fiscal, considerado al 31 de diciembre de cada año.

Si en la composición accionaria no existen paraísos fiscales o regímenes de menor imposición, la tarifa será la del 25% sobre su base imponible.

Cuando la sociedad tenga accionistas, socios, partícipes, constituyentes, beneficiarios o similares residentes o establecidos en paraísos fiscales o regímenes de menor imposición con una participación directa o indirecta, igual o superior al 50% del capital social o de aquel que corresponda a la naturaleza de la sociedad, la tarifa impositiva será del 25%.

Si la mencionada participación de paraísos fiscales o regímenes de menor imposición fuera inferior al 50%, se aplicará la tarifa de la siguiente forma:

- a) Al porcentaje de la composición societaria correspondiente a paraísos fiscales o regímenes de menor imposición se le multiplicará por la base imponible, a este resultado se aplicará la tarifa del 25% del impuesto a la renta; y,
- b) Al porcentaje de la composición restante se le multiplicará por la base imponible, a este resultado se aplicará la tarifa del 25% de impuesto a la renta.

En consecuencia, el impuesto a la renta de la sociedad será la sumatoria del resultado de los literales anteriores.

Los E.P. están en obligación de informar su composición accionaria, incluso hasta el nivel de persona natural que intervenga, se trate de residente en paraíso fiscal o no. Si no cumple con esta obligación deberá aplicar la tarifa del 25% de impuesto a la renta sobre la totalidad de su base imponible; de igual forma, si la

información que presenta fuera incompleta, deberá aplicar la tarifa del 25% sobre la participación no presentada.

11.2. Período impositivo

El ejercicio impositivo es anual y comprende el lapso que va del 1o. de enero al 31 de diciembre. Cuando la actividad generadora de la renta se inicie en fecha posterior al 1o. de enero, el ejercicio impositivo se cerrará obligatoriamente el 31 de diciembre de cada año.

Surge la duda de la aplicación en el tiempo de las reformas que afectan al impuesto a la renta, reforma que, como ya lo dijimos, han sido muchas en estos últimos 10 años, teniendo mayor relevancia aquellas que atañen a no residentes.

La incertidumbre surge, pues como se ve, el ejercicio impositivo para impuesto a la renta es anual, entendiéndose que cualquier modificación impositiva debería afectar al contribuyente desde el 1 de enero del año siguiente; considerando además que la entrada en vigencia de la reforma debe responder a un principio constitucional de seguridad jurídica, pues dadas las reglas de juego, no es dable que éstas cambien a mitad del partido, y es justamente lo que sucede respecto al impuesto a la renta de los no residentes, cuyas reformas se les aplica desde el día mismo que éstas han sido publicadas, sin consideración del período impositivo.

Criterios hay que indican que esta práctica es la correcta, y otros en contra que sostienen que incluso en estos casos, entrará en rigor las reformas a partir del 1 de enero del año siguiente.

Es claro que si se trata de impuesto a la renta de no residentes y como lo manifestamos al inicio de este trabajo, nuestro país considera renta al incremento patrimonial, debería entonces gravarse la renta real, y por tanto, toda reforma en este sentido tendría que regir a partir del 1 de enero del año siguiente, más como bien apunta Billardi “Antonio Figueroa, ha varias veces insistido sobre el ideal de gravar la renta real, no obstante concluye que, en virtud de su complejidad, actualmente no existe otra alternativa que aplicar retenciones en la fuente sobre base presunta”²³.

Concluyo diciendo que se ha empleado mal el término de impuesto a la renta para no residentes, pues no hay determinación de renta, tal cual la concebimos en nuestro país. Debería hablarse de retenciones en la fuente por ingresos obtenido por no residentes.

23 Billardi Cristian J., “Análisis de compatibilidad de cláusulas domésticas con BEPS, en *Memorias de las XXVIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario ILADT México 2015*, México, Academia Mexicana de Derecho Fiscal A.C., p. 46.

11.3. Devolución de impuestos

Otro tema polémico en nuestra legislación tiene que ver con la devolución de impuestos por retenciones a no residentes.

No hay ningún conflicto respecto a los E.P., pues registra un crédito tributario a su favor por efecto de retenciones de impuesto a la renta que le hubieren efectuado en el período impositivo declarado, pudiendo solicitar el pago en exceso, presentar su reclamo de pago indebido más los intereses generados desde su petición; o, utilizarlo directamente como crédito tributario sin intereses en el impuesto a la renta que cause en los ejercicios impositivos posteriores y hasta dentro de 3 años contados desde la fecha de la declaración.

El problema está en las personas naturales o sociedades no residentes, pues nuestra legislación a partir de abril del 2016, limitó los beneficios previstos en los convenios internacionales para evitar la doble imposición en operaciones de gastos indirectos y reembolsos, permitiendo que sea la Administración Tributaria quién determine los montos máximos para que se apliquen directamente las normas previstas en los convenios y sobre los montos que superan esos límites, debe el beneficiario del convenio realizar un trámite de devolución de impuestos, debiendo, entre otros requisitos obtener el Registro Único de Contribuyentes (RUC) y efectuar un reclamo formal.

Esta nueva normativa deja en entredicho el texto del convenio, el cual tiene prevalencia sobre cualquier norma doméstica, según rezan los artículos 84 de la Constitución del Ecuador, que exige que toda órgano de potestad normativa tendrá la obligación de adecuar formal y materialmente las leyes y demás normas jurídicas a los derechos previstos en la Constitución y en los tratados internacionales, y el artículo que 425 dentro del orden jerárquico de las leyes, le da el rango constitucional a los tratados suscritos por el Ecuador; además de que con este tipo de obligaciones, se vuelve inejecutable el reclamo de devolución de impuestos por las trabas administrativas que se han implementado, iniciando por la obtención del RUC y la presentación de una serie de documentos probatorios.

Por precautar, incluso la seguridad jurídica, tendría que aplicarse los límites a los beneficios previstos en los tratados que se suscriban a partir de la vigencia de la norma doméstica, para lo cual, en cada convenio, debería introducirse una cláusula con el tenor adecuado que permita tales limitaciones. Caso contrario, este tipo de limitaciones exige una modificación de cada convenio bilateral suscrito²⁴ y mientras ello no suceda, a mi juicio, no podría aplicarse ninguna limitación a sus beneficios.

24 Soler Roch, María Teresa, "Las cláusulas antiabuso específicas y los convenios de doble imposición" en *Memorias de las XXVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario Lima, 2014*, Instituto Peruano de Derecho Tributario, Tomo II, pp. 40 y 41.

12. CONCLUSIONES

1. Si bien es cierto, la soberanía fiscal tiene un límite territorial, su proyección internacional le permite gravar hechos generadores producidos fuera del país, aunque sus titulares no radiquen en él; son eficaces en el ámbito internacional la igualdad ante el impuesto ni la capacidad contributiva.

2. Las normas de derecho interno siguen constituyendo las fuentes más utilizadas en el ámbito de imposición de ingresos de no residentes. Ello no significa que deban prevalecer sobre las normas de los tratados internacionales suscritos con anterioridad a la vigencia normativa doméstica.

3. El crédito tributario que permite en el país del domicilio restar el impuesto pagado en el extranjero, debería también permitir la aplicación de exenciones e incentivos fiscales, que transparente el tratamiento de impuesto a la renta de no residentes del que se habla en las legislaciones internas, pues de no ser así, debería hablarse únicamente de un sistema de retención en fuente por ingresos obtenidos por no residentes.

4. Respecto a los llamados paraísos tributarios nuestra legislación ya prevé normas orientadas a controlar su indebido aprovechamiento; su existencia toca temas de soberanía de los Estados, pone en evidencia las altas cargas tributarias de unos países frente a otros; pero más importante, a mi juicio, que el tema tributario, que en todo caso dependerá de las empresas la decisión de dónde poner sus intereses, está el tema de control de actividades ilícitas y el lavado de activos que utilizando estos paraísos tributarios y las jurisdicciones de baja o nula imposición ponen en alto riesgo el bienestar de todo un país.

BIBLIOGRAFÍA

Albán Zambonino, Marco, *Problemas del Derecho Tributario frente al comercio electrónico*, Quito, Corporación Editora Nacional, 2003.

Alvarado Esquivel, Miguel de Jesús, *Medidas nacionales para evitar la erosión de la base tributaria ¿Influencia de BEPS en Latinoamérica?*, en *Memorias de las XXVIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario ILADT*, México, Academia Mexicana de Derecho Fiscal A.C., 2015.

Billardi, Cristian J., *Análisis de compatibilidad de cláusulas domésticas con BEPS*, en *Memorias de las XXVIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario ILADT*, México, Academia Mexicana de Derecho Fiscal A.C., 2015.

Giuliani Fonrouge, Carlos M., *Derecho Financiero*, Volumen I, Buenos Aires, Ediciones De Palma, 1997.

González-Bendiksen, Jaime y Enríquez-Mariscal, Alejandro, *Residencia para efectos tributarios en México y en los Estados Unidos de América*. Memorias de las 38 Jornadas Colombianas de Derecho Tributario. 2014.

Marino, Giuseppe, *La Residencia*, en *Curso de Derecho Tributario Internacional*, Bogotá, Editorial Temis S.A., 2003.

Montaño Galarza, César, *Manual de Derecho Tributario Internacional*, Quito, Corporación Editora Nacional, 2006.

Plazas Vega, Mauricio, *Métodos Para Evitar La Doble Tributación Internacional*, en *Estudios de Derecho Tributario Internacional, Los Convenios de Doble Imposición*, Bogotá, Legis Editores S.A., 2006.

Soler Roch, María Teresa, *Las cláusulas antiabuso específicas y los convenios de doble imposición*, en Memorias de las XXVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Lima, Instituto Peruano de Derecho Tributario, 2014.

Troya Jaramillo, José Vicente, *Derecho Tributario Internacional*, Quito, Corporación Editora Nacional, 1990.

Uckmar, Víctor, “*La evolución del Derecho Tributario Internacional*” en *Curso de Derecho Tributario Internacional*, Bogotá, Editorial Temis S.A., 2003.

EL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

OMAR SEBASTIÁN CABRERA CABRERA¹

Sumario: 1. INTRODUCCIÓN. 2. SUGERENCIAS DEL PLAN DE ACCIÓN BEPS. A. Uso de actividades preparatorias o auxiliares. B. División temporal de contratos en el EP de construcción. C. Contratos de comisionista. D. Replanteamiento de la atribución de beneficios. 3. SUPERVIVENCIA DEL EP EN LA ECONOMÍA DIGITAL. 4. Conclusiones

1. INTRODUCCIÓN

Indiscutiblemente, el establecimiento permanente (EP) es quizás hoy por hoy el término de mayor relevancia e importancia en el reino de la disciplina del Derecho Tributario Internacional². Desde su remota y lejana inepción a mediados del siglo XIX en el derecho comercial prusiano³ hasta su posterior inclusión en el informe final de los expertos económicos de la Liga de las Naciones en 1923⁴, se ha convertido en un elemento fundamental no solo para la aplicación de las reglas distributivas previstas en los Convenios de Doble Imposición (CDI), sino también, para las reglas domésticas de tributación de los no residentes fiscales.

En ese orden de ideas, su inserción en un CDI pretende principalmente evitar la doble tributación jurídica internacional de las llamadas rentas activas –nombradas en el tratado como beneficios empresariales o *business profits*– que un residente fiscal de un Estado genera en el otro Estado contratante⁵. Así, cuando un residente percibe una renta activa en el otro Estado sin que medie la existencia de un EP, existirá tributación privativa en la residencia del beneficiario del ingreso.

1 Consultor tributario en PriceWaterHouseCoopers Colombia. Docente asistente de la intensificación en Derecho Tributario Internacional e investigador del Centro de Estudios Fiscales Externadista.

2 Véase Dunahoo A., Carol, “Source country taxation of foreign corporations: Evolving permanent establishment Concepts” en Taxes-The Tax Magazine. Chicago, 2008, p. 37 y Schwarz, Jonathan, Schwarz on Tax Treaties, London, CCH a Wolters Kluwer Business, Third Edition, 2012, p. 183.

3 Véase Hattingh, Jhoann, “On the Origins of Model Tax Conventions” en Tiley (ed.) Studies in the History of Tax Law, vol. 6, Portland, Hart Publishing, 2013, p. 33.

4 Consúltese Carroll, Mithel B., “Benefit for American Investors and Enterprises Abroad” en The International Lawyer, vol. 2, No 4, July 1968, p. 708 y Avery Jones, John, Sir Josiah Stamp and Double Income Tax, Studies in the History of Tax Law, Volume 6, Portland, Hart Publishing, 2013, p. 2.

5 Véase artículo 7 (1) del MOCDE.

Sin embargo, en los casos en que el negocio del no residente sea dirigido por conducto de un EP, el país de la fuente podrá ejercer tributación limitada exclusivamente a aquellos ingresos que le sean imputables o atribuibles según los lineamientos y criterios previstos en el reporte de 2010 del *OECD Authorized Approach* (Reporte de atribución de beneficios a los establecimientos permanentes)⁶.

De la misma manera, vale hacer hincapié en que, bajo la luz de estos acuerdos fiscales, el EP no es considerado como una entidad o persona jurídica independiente⁷ y, en consecuencia, es reconocido como una simple prolongación económica del no residente en el territorio de la fuente⁸. Ahora, partiendo de una postura académica, es preciso aclarar que el EP es un umbral que permite determinar el grado o nivel de la penetración mercantil que se tenga en el otro Estado debido a actividades de negocio⁹.

Asimismo, este criterio ha sido adoptado por múltiples legislaciones tributarias a lo largo y ancho del globo como mecanismo idóneo para delimitar el régimen tributario territorial aplicable a las extensiones económicas con ánimo de permanencia de los no residentes fiscales¹⁰, que participan activamente en el mercado local como sucursales, oficinas de representación o *branches*¹¹, tanto desde un punto de vista tributario sustancial como formal¹².

No obstante lo precedente, es una realidad irrefutable que, desde una postura de *lege data*, las reglas actuales que regulan la configuración del EP resultan un tanto antiguas y anacrónicas. Lo anterior sin perder de vista que se trata de

-
- 6 Véase OECD. Report on The Attribution of Profits to Permanent Establishments, París, julio 2010.
 - 7 Huston, John y Williams, Lee, Permanent Establishments: A Planning Primer. Boston, Kluwer Law and Taxation Publishers, 1993, p. 79.
 - 8 Véase Skaar, Arvid A., Permanent Establishment: Erosion of a Tax Treaty Principle, Boston, Kluwer Law and Taxation Publishers, 1991, p. 1; y Reimer, Ekkehart, "Article 5: Permanent Establishment" en Reimer y Rust (Eds.) Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, Frederick, Wolters Kluwer Law & Business, 4a ed., 2015, p. 334.
 - 9 Véase Gotlib, Gabriel y Vaquero, Fernando M., Aspectos Internacionales de la Tributación Argentina: Estudio Teórico-Práctico, Buenos Aires, La Ley, 2ª ed., 2011, p. 76; Vogel, Klaus, Worldwide vs Source Taxation of Income, A Review and Revaluation of Arguments (Part III), Intertax, mayo de 1988. p. 393; y Sasseville, Jacques y Skaar, Arvid, "General Report" en Is there a Permanent Establishment?, Cahiers de Droit Fiscal International by the International Fiscal Association, 63o Congress of the International Fiscal Association, Volume 94a, Vancouver, 2009.
 - 10 Castro Arango, José Manuel y Marin Elizalde, Mauricio, "El establecimiento permanente como criterio de sujeción impositiva en Colombia" en Revista Legis de Impuestos, No 13, mayo-junio, Bogotá, 2009. p.
 - 11 Maroto Sáez, Amelia, El régimen fiscal de los establecimientos permanentes de entidades financiera en España. Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2015, p. 26; y Bauza Martínez, Angelina, Tributación Española del Establecimiento Europeo y Derecho Comunitario, Valencia, Tirant lo Blanch. 2014. p. 25.
 - 12 Carmona Fernández, Néstor, "La noción de establecimiento permanente en los tribunales: las estructuras operativas mediante filiales comisionistas" en Crónica Tributaria, No. 145. 2012. p. 40.

reglas creadas durante el segundo auge de la revolución industrial, en momentos en donde los negocios se conducían exclusivamente a través de elementos tangibles o establecimientos comerciales. De esta manera, la modernidad, el advenimiento de la denominada economía digital, y nuevos modelos de negocio, han generado una crisis sin precedentes en los elementos fundacionales del EP. Por lo tanto, actualmente se discuten varias propuestas de *lege ferenda* para modernizar y ajustar las reglas tributarias del EP a los retos fiscales del siglo XXI y el mundo digital.

Una vez sentado lo anterior, la finalidad del presente texto se enmarca en realizar un recuento conciso de las principales dificultades de la regulación actual del EP junto con sus propuestas de cambio y, así mismo, respecto de las problemáticas derivadas de la economía digital frente a los principios fundacionales y teleológicos del EP.

2. SUGERENCIAS DEL PLAN DE ACCIÓN DE BEPS

Dada la suma importancia del EP en la fiscalidad internacional, era apenas natural que fuese una temática que llamara la atención del reciente y afamado plan de acción contra la erosión de la base gravable y el traslado de beneficios (BEPS por sus siglas en inglés) de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo (OCDE).

Dicho lo anterior, uno de los focos de preocupación de esta iniciativa internacional se centró, entre otros puntos relevantes, en identificar las diferentes estructuras que permitían en la práctica eludir de manera sencilla y artificiosa la creación de un EP y en buscar mecanismos para atacar directamente estas formas de planeación fiscal agresiva.

Dicho lo anterior, mediante la acción 7 de BEPS se propone realizar unas modificaciones específicas al artículo 5 del Modelo tributario de OCDE y a los Comentarios respectivos, artículo que no ha sido modificado en su redacción desde el Modelo OCDE de 1963, en miras a lograr evitar que ciertas estrategias de planificación tributaria permitan concretar la elusión artificiosa del EP.

Sentado el párrafo precedente, estos mecanismos traen como consecuencia que una presencia económica de gran magnitud pase desapercibida evitándose tributación alguna en la fuente y generando distorsiones fiscales. De esta manera, de acuerdo con el documento de BEPS, lo descrito debe analizarse a través de los siguientes puntos:

- (a) Uso de actividades preparatorias o auxiliares

- (b) La división temporal de los contratos en el EP de construcción.
- (c) La celebración de contratos de comisión
- (d) Replanteamiento de la atribución de beneficios.

Ahora, corresponde realizar un análisis de cada uno de los puntos señalados.

A) Uso de actividades preparatorias o auxiliares

Como es conocido, el artículo 5(4) del Modelo de la OCDE enumera una serie de actividades de naturaleza auxiliar y preparatoria, las cuales, ya sea que se conduzcan a través de un lugar fijo de negocios, de manera individual o combinada, no generan de ninguna manera un EP en el país de la fuente.

Lo anterior se justifica en la medida en que son vistas como simple actividades accesorias y de iniciación que excluyen necesariamente la naturaleza permanente y de penetración económica que debe caracterizar al EP¹³.

Según el tratadista alemán Vogel¹⁴, pueden evidenciarse un par de motivos para que justifica la existencia de esta norma. En primera medida, que la legitimación de gravamen en la fuente no es tan evidente en estos casos como sí lo es en otras actividades más directas y profundas. En segundo lugar, que es latente la dificultad para calcular el monto exacto de los beneficios que producen este tipo de actividades auxiliares, si estos últimos son comparados con los ingresos totales que obtiene la entidad por su actividad.

En términos generales, esta lista de actividades puede agruparse principalmente de la siguiente manera: compra de bienes, facturación, recolección de información, almacenamiento, distribución, procesamiento, entre otras¹⁵. Asimismo, existe una norma residual que también se excluye del ámbito positivo del EP, cualquier actividad o conjunto de actividades que gocen de naturaleza auxiliar, lo que a lo postre genera que deba en cada caso concreto realizar un análisis fáctico, cayendo la norma en un terreno de subjetivismo peligroso.

No obstante, de acuerdo a lo contenido en la acción 7 de BEPS, en las estructuras de planeación fiscal internacional las actividades auxiliares son em-

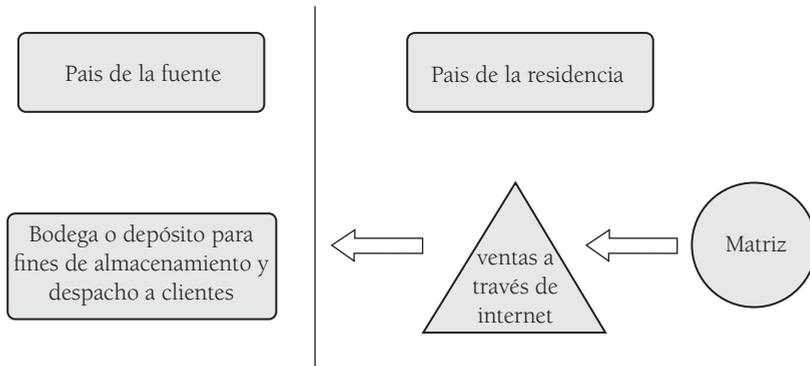
13 Comentarios del artículo 5, párrafo 21 Modelo de la OCDE.

14 Vogel Klaus, *On Double Taxation Conventions, A Commentary to the OECD, un, and us Model Conventions for the Avoidance of Double Taxation on Income and Capital With Particular Reference to German Treaty Practice*. Denver, Kluwer Law International, 3a ed., 1997. pp. 318 y 319.

15 Holmes, Kevin, *International Tax Policy and Double Tax Treaties: An Introduction to Principles and Application*. Amsterdam, IBFD, 2a ed., 2014. p. 160.

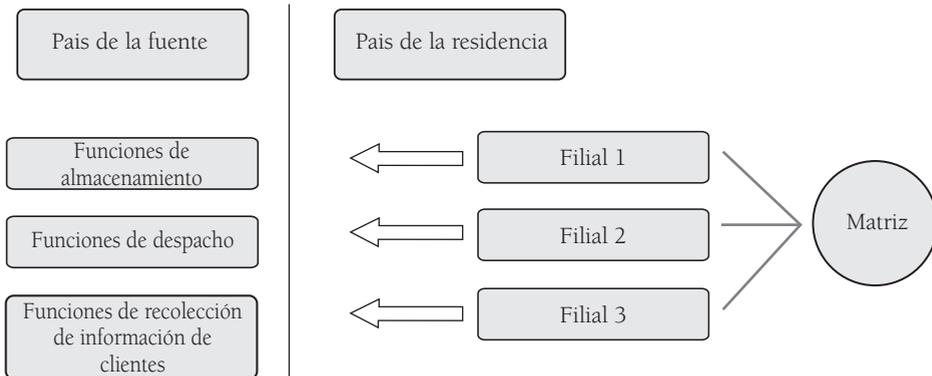
pleadas como salvavidas (*saveharbors*) para eludir la creación de un EP. En particular, se determina que esto se presenta en los eventos en los cuales: (i) el núcleo esencial del negocio se conduce a través de actividades auxiliares, o en los casos en los cuales (ii) la actividad global es fragmentada en múltiples actividades preparatorias.

Frente al primer caso, debe indicarse que se trata de una práctica frecuente en negocios de ventas de artículos a través de plataformas intangibles como la internet o una app; practica que a su turno se ha convertido en una tendencia sin vuelta a atrás y ha venido desplazando rápidamente a los canales de comercio tradicionales. Para ilustrar lo anterior, se presenta el siguiente diagrama:



Como puede verse, en este caso se trata de una sociedad cuyo negocio principal es la venta de artículos a través de su página web. En ese sentido, adquiere o arrienda una bodega en el otro Estado con la finalidad de despachar la mercancía al consumidor final. Si la anterior estructura es analizada bajo el marco actual del artículo 5 del Modelo de la OCDE, puede observarse como a pesar de que existe un lugar fijo de negocios en el país de la fuente, aplicará el elemento negativo en la medida en que se trata de un centro de almacenamiento que encuadra en una actividad preparatoria de bodegaje. Así las cosas, es preciso poner de presente como en esta estructura pueden realizar grandes volúmenes de ventas sin accionar un EP en la fuente.

En el segundo caso, se trata de una medida con mayor elaboración y complejidad por cuanto la operación global de la compañía es desmembrada en varios segmentos en donde cada uno de ellos corresponde a una actividad preparatoria de las enlistadas en el artículo 5(4) del Modelo de la OCDE. Al igual que en el caso anterior, se presentará al lector el siguiente diagrama con la finalidad de ejemplificar lo señalado:



De la manera en que puede advertirse de la gráfica, una entidad matriz interpone un conjunto de filiales para que cada una de ellas realice una función puntal en el Estado de la fuente. Así, una entidad No 1 tendrá una finalidad de almacenamiento, otra No 2 de despacho y la última No 3 una función de atención y seguimiento a clientes y fidelidad comercial. De esta manera, la bodega donde se almacena, el lugar desde donde se despachan los artículos y las oficinas de donde se atienden a clientes, serán lugares fijos de negocios excluidos de crear un EP por cuanto cada uno, si es analizado de manera individual, corresponde a una actividad meramente preparatoria. De tal suerte que de esta manera se consigue que toda una operación global y de gran relevancia económica, no podrá generar un EP.

Como era de esperarse, los casos descritos anteriormente condujeron a replantear la redacción presente del artículo 5(4) del Modelo de la OCDE. Así las cosas, para darle solución a las problemáticas del primer caso planteado se propuso actualizar la norma en los siguientes términos:

No obstante, las disposiciones anteriores de este artículo, se considera que la expresión “establecimiento permanente” no incluye:

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

- e) El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar para la empresa cualquier otra actividad de carácter auxiliar o preparatorio;
- f) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar cualquier combinación de las actividades mencionadas en los subapartados a) a e), a condición de que el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios que resulte de esa combinación conserve su carácter auxiliar o preparatorio. siempre que dicha actividad o, en el caso del apartado (f), la actividad global del lugar fijo de negocios, es de carácter preparatorio o auxiliar¹⁶.

De esta manera, la supresión de la parte resaltada pretende lograr que la exclusión negativa de las actividades preparatorias y auxiliares no aplique en los casos en los cuales la actividad preparativa funja como núcleo esencial de la actividad. Ahora, si se aplica la nueva normativa al caso ilustrado, se tendrán que el centro de almacenamiento no podrá ser excluido ya que ese lugar tangible es determinante en el negocio; en consecuencia, bajo la nueva propuesta la bodega será un lugar fijo de negocios que generará tributación *in situs* de la sociedad extranjera.

De otro lado, el informe de BEPS también admite la existencia del segundo caso, es decir, el fraccionamiento de la actividad a través de subordinadas, en donde cada una de estas le es asignando un lugar fijo de negocios que desarrolla una actividad económica con sustancia económica, pero que se encuadra dentro de varios de los supuestos listados de las actividades preparatorias o auxiliares. Con el fin de hacerle frente a estas estructuras nocivas, se propone adicionar los siguientes elementos al párrafo 4 del Modelo OCDE:

El párrafo 4 no le aplicará a un lugar fijo de negocios que sea utilizado o mantenido por una empresa, si la misma empresa o una empresa estrechamente relacionada realiza actividades empresariales en el mismo lugar o en otro lugar en el mismo Estado contratante y

- a) ese lugar u otro lugar constituyen un establecimiento permanente para la empresa o la empresa estrechamente relacionada con arreglo a las disposiciones del presente artículo, o
- b) la actividad global resultante de la combinación de las actividades llevadas a cabo por las dos empresas en el mismo lugar, o por la misma empresa o empresas estrechamente relacionadas en los dos lugares, no es de carácter preparatorio o auxiliar, siempre que las actividades desarrolladas por las dos

16 OECD. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status: Action 7: 2016 Final Report, OECD Publishing, Paris, 2015.

empresas en el mismo lugar, o por la misma empresa o empresas estrechamente relacionadas en los dos lugares, constituyen funciones complementarias que forman parte de una operación de negocios cohesiva¹⁷.

A raíz de la lectura del precepto sugerido, puede evidenciarse que se pretende adicionar una norma que ataca la vinculación económica de las entidades participantes. De esta forma, la cláusula negativa del EP no aplicará en aquellas situaciones en donde varias entidades que estén estrechamente vinculadas realizan negocios relacionados o realizan operaciones singulares que están integradas en una operación conjunta. Así las cosas, en el ejemplo planteado aplicaría esta excepción ya que entre las entidades se presenta necesariamente vinculación económica y estas últimas son simples fichas o piezas dentro de una operación organizada para un propósito común.

B) División temporal de contratos en el EP de construcción

En la práctica, existen diferentes tipos de EP en correspondencia con su naturaleza intrínseca. En ese sentido, desde su primera inclusión en el tratado entre Francia y Suecia de 1928¹⁸, se destaca el denominado EP de construcción o EP de proyectos el cual posee dos características fundamentales:

- 1) recae sobre una actividad específica de negocio y;
- 2) se rige por un límite particular de tiempo¹⁹.

Así las cosas, su espectro de aplicación versa sobre actividades especiales de obras de construcción, instalación y montaje, y al ser actividades que no se prolongan indefinidamente en el tiempo²⁰, requiere de un umbral temporal que generalmente es establecido en 6 o 12 meses.

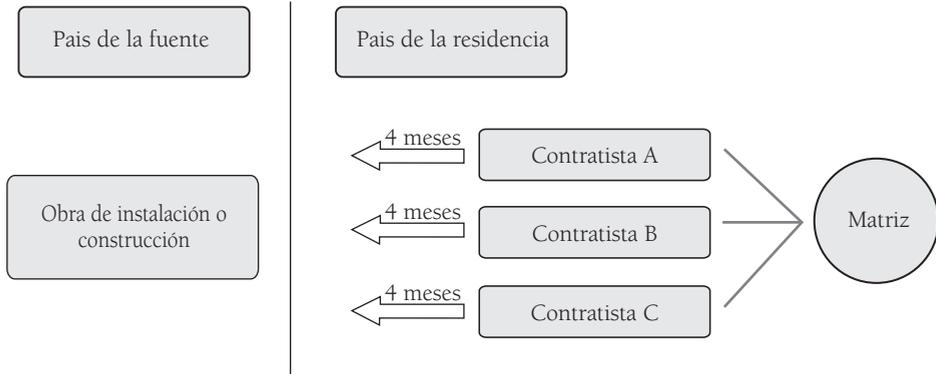
17 *Ibíd.*

18 Véase Sagmeister, Carina, *The Construction Permanent Establishment. Permanent Establishments in International and EU Tax Law* Brugger y Plansky, eds., Viena, Linde, 2011, pp. 74 y 75.

19 Lewicki, Tomasz, "A Construction Consortium as a Permanent Establishment from an International Tax Law Perspective: Inconsistencies and Deficiencies in Article 5(3) of the OECD Model and Commentary" en *Bulletin for International Taxation*, vol. 66, N° 1, January 2012, p. 41.

20 Altamirato, Alejandro, "Aproximación al Concepto de Establecimiento Permanente" en Godoy, coord., *Estudios de Derecho Tributario Internacional: Los convenios de doble imposición*. Bogotá, Instituto Colombiano de Derecho Tributario y Legis, 2008, p. 122.

Basados en lo contenido en la acción 7 BEPS, resulta preocupante que en la praxis se estén realizando fracciones temporarias de los contratos con la finalidad de que cada uno de estos últimos no supere el umbral de tiempo requerido y, por lo tanto, no exista gravamen en la fuente. Generalmente, esta división temporal es acordado entre empresas vinculadas económicamente las cuales se dividen o subcontratan las diferentes etapas de construcción. De esta manera, lo señalado anteriormente puede ilustrarse a través del siguiente esquema:



Como puede evidenciarse, al repartirse la ejecución de la labor en diversas entidades se logra de manera sencilla que ninguna de ellas logre de manera individual superar el tiempo mínimo exigido. Por lo tanto, en estas circunstancias grandes proyectos de infraestructura y construcción que estas valorados en sumas cuantiosas de dinero, no son sometidos a imposición en el país de la fuente. De esta manera, puede verse como el Estado de la fuente tiene la potencialidad de perder importantes recursos fiscales.

Para solventar esas dificultades, la decisión de la OCDE fue la de atacar estas estructuras a través de las propuestas consignadas en la acción No 6 de BEPS, la cual, está dirigida a buscar alternativas para combatir el llamado *treaty shopping* o abuso de tratados tributarios. Así las cosas, esta última acción dispone de dos herramientas para contrarrestar el uso indebido de los tratados tributarios, a saber, adicionar una cláusula de limitación de beneficios (LOB por sus siglas en inglés) o una cláusula de propósito principal de negocio (PPT por sus siglas en inglés), o incluir conjuntamente ambas²¹.

21 Ver OECD. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project: Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances: Action 6: 2015 Final Report, Paris: OECD Publishing, 2015.

Sin embargo, en nuestra opinión personal no consideramos que haya sido la solución más acertada en la medida en que hubiese sido más plausible adicionar una cláusula específica al numeral 3 del artículo 5 del Modelo OCDE que obligara a sumar todos los tiempos empleados por entidades vinculadas al proyecto; ceñir esta temática a las reglas anti abuso, puede en la práctica hacer nugatorio el ataque a estas estructuras.

C) *Contratos de comisionista*

Como primer punto, debe advertirse que el artículo 5 del Modelo OCDE prevé una alternativa residual y alterna al EP físico o regla base denominado EP de agencia o personal. Bajo este supuesto, se trata de la existencia de un agente en el Estado de la fuente que tenga la facultad de celebrar contratos que obliguen legalmente a la empresa extranjera y que este último realice esta actividad de manera frecuente y constante. De esta manera, esta norma pretende ser una regla de respaldo que busca dar neutralidad a los eventos en los cuales el negocio se realiza a través de interpuesta persona²².

No obstante, el numeral 6 del artículo 5 del Modelo OCDE establece una regla negativa que excluye a todos aquellos agentes que tengan la connotación de independientes y que actúen en el curso ordinario de su negocio. De otro lado, los comentarios señalan que los criterios para determinar la independencia son: (i) Que el agente no actúe a favor de un número amplio de mandantes o que ninguno de estos últimos sea determinante en el control sobre el agente; (ii) Que el agente no esté sujeto a instrucciones detalladas en su gestión y (iii) Que el agente asuma una parte importante en los riesgos del contrato.

Aclarado lo anterior, es importante hacer hincapié en que es claro que, debido a las diferencias conceptuales entre los regímenes de representación de los sistemas de *civil* y *common law*, se ha hecho posible realizar esquemas de planificación fiscal empleando las conocidas figuras de los comisionistas (*commissionaire agreements*). Lo anterior permite evitar la creación de un EP de agencia en la medida en que la regla actual exige que los contratos celebrados por el mandatario (agente) le sean jurídicamente vinculantes a la empresa no residente (mandante).

En ese sentido, los contratos de comisión son típicas estructuras contractuales de Derecho privado que suponen, en los países de *civil law*, una expresión de la denominada representación indirecta. Como debe indicarse, en los eventos de

22 Petruzzi, Raffaele, The Dependent Agent Permanent Establishment and extension of the Permanent Establishment Concept of Article 5(1) of the OECD Model Convention. *Dependent Agents as Permanent Establishment*, Viena, Lang et al, eds. Linde, 2014, p. 36.

representación indirecta se trata de una persona que actúa a favor de otro, pero a nombre propio, generando que la relación contractual se entable entre el tercero y el mismo no comprometiéndolo la vinculación legal del mandante. De tal suerte que el tercero no puede demandar al mandante ni este al tercero. Lo anterior a diferencia de la representación directa en donde los actos del agente le son vinculantes al mandante²³.

Es sencillo de entender que estas estructuras se escapan de los requisitos formulados por el artículo 5(5) de los Modelos en la medida en que la norma señala textualmente que el agente debe actuar “*en nombre de*”, es decir, que debe presentarse un fenómeno de representación directa. Por lo tanto, han sido aplicadas en diversas jurisdicciones en donde se ha fallado a favor del contribuyente (e.g casos ZIMMER, DELL Irlanda, Boston Scientific).

Señalado lo previo, BEPS propone incluir nuevas hipótesis de creación de un EP de agencia dentro de las cuales se destacan: a) una persona que a pesar de no tener la autoridad para celebrar contratos a favor de la empresa se encargue de transferir los bienes de una empresa b) una persona en las mismas condiciones descritas se embarque en la prestación de servicios a favor de la empresa.

Frente a lo señalado con anterioridad, debe tenerse presente que un punto a considerar es el hecho que se le haya dedicado una parte considerable de la acción siete de BEPS para tratar la problemática de los comisionistas. Ello, sin lugar a dudas, demuestra lo crucial en que se ha convertido esta temática.

Ahora, es claro el interés de solventar, de manera final, los problemas evidenciados en las estructuras comisionistas en la práctica. De otro lado, a pesar de que BEPS propone múltiples cambios a la redacción del artículo 5 del MOCDE, es sobre el EP personal en donde se encuentran el verdadero quid del asunto. Para justificar el punto anterior, la introducción de la acción siete expresa como finalidad principal que:

ACCIÓN 7. Impedir la elusión artificiosa del EP

Desarrollar modificaciones en la definición de EP para impedir la elusión artificiosa del EP con relación a la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, incluso mediante la utilización de mecanismos de comisionistas y exenciones de actividades específicas. Al trabajar en estas

23 Para mayor orientación léase Hinestrosa, Fernando, La representación, Bogotá, Universidad Externado de Colombia, 2008; y Arrubla Paucar, Jaime Alberto, Los contratos mercantiles: contratos típicos, Bogotá, Legis Editores, 2012.

cuestiones, se abordarán también las relacionadas con la atribución de beneficios²⁴.

Uno de los puntos que toca la acción mencionada se comprende en la oportunidad que ofrece la redacción actual frente a los contratos de comisión. Partiendo de lo anterior y tomando como ejemplo real un caso cuyos supuestos fácticos son análogos a los presentes en el fallo francés de ZIMMER, se hace un especial énfasis en la facilidad y utilidad de estos contratos o *estructuras similares de representación indirecta para evitar la génesis de un EP sobre un supuesto legal proveniente de reglas del derecho privado*²⁵.

Así las cosas, se presenta a continuación la nueva redacción del artículo 5(5) que se propone por la acción 7 de BEPS:

No obstante lo dispuesto en los apartados 1 y 2, pero con sujeción a las disposiciones del párrafo 6, cuando una persona –distinta de un agente independiente al que le será aplicable el apartado 6– actúa en un Estado Contratante por cuenta de una empresa y ostente y ejerza habitualmente, en un Estado Contratante, una autoridad para celebrar contratos, y al hacerlo, concluye habitualmente contratos, o habitualmente juega un papel principal que conduce a la conclusión de los contratos que son rutinariamente aprobados sin modificación importante por parte de la empresa, y estos contratos son:

- a) en nombre de la empresa, o
- b) para la transferencia de la propiedad de, o para el otorgamiento de la concesión de uso de bienes de propiedad de esa empresa o que la empresa tiene derecho a usar, o
- c) para la prestación de servicios por parte de esa empresa,

se considerará que esa empresa tiene un establecimiento permanente en ese Estado respecto de las actividades que dicha persona realice para la empresa, a menos que las actividades de esa persona se limiten a las mencionadas en el párrafo 4 y que, de haber sido realizadas por medio de un lugar fijo de negocios, no se hubiera considerado este lugar fijo de negocios como un establecimiento permanente de acuerdo con las disposiciones de ese apartado.

24 OECD. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status: Action 7: 2016 Final Report, OECD Publishing, Paris, 2015.

25 Cabrera Cabrera, Omar Sebastián, El establecimiento permanente: Especial énfasis en la cláusula de agencia. Bogotá, Universidad Externado de Colombia, 2016. p. 257.

A la luz de la nueva redacción, se proyecta hacer más amplios los alcances del EP personal, al incluir nuevos supuestos alternos. No resulta difícil de comprender que la teleología fundamental de esta propuesta es eliminar la práctica internacional de celebrar contratos de comisión para materializar estrategias de optimización fiscal. Al prever que la simple conclusión de contratos para la transferencia de la propiedad constituye un EP de agencia, sin entrar a analizar el cuestionado punto de la autoridad para celebrar contratos, se logra atacar los contratos ventas a través de comisión. De la misma manera, también se contempla la hipótesis de que, un agente de que presta servicios, sin que medie el poder de celebrar contratos en nombre de la empresa, puede activar un EP²⁶.

Por su parte, es preciso poner de presente que también se propone una actualización del parágrafo 6, el cual está dirigido a excluir del EP de agencia a los denominados agentes independientes. De otro lado, también se pretende darle definición al concepto de “empresas estrechamente vinculadas” como una herramienta anti elusión. Así las cosas, se propone agregar lo siguiente al artículo 5(5) del Modelo OCDE:

a) El apartado 5 no será aplicable cuando una persona que actúa en un Estado Contratante por cuenta de una empresa del otro Estado Contratante realiza su actividad en el primer Estado como un agente independiente y actúa para la empresa en el curso ordinario de su negocio. Sin embargo, cuando una persona actúa exclusivamente o casi exclusivamente en nombre de una o más empresas con las que está estrechamente relacionado, esa persona no podrá ser considerado como un agente independiente en el sentido de este párrafo con respecto a cualquier empresa.

b) A los efectos del presente artículo, una persona está estrechamente relacionado con una empresa, si, sobre la base de todos los hechos y circunstancias relevantes, uno tiene el control del otro o ambos están bajo el control de las mismas personas o empresas. En cualquier caso, se considerará que una persona va a estar estrechamente relacionada con una empresa, si se posee, directa o indirectamente, más del 50 por ciento de los intereses beneficiosos en la otra (o, en el caso de una empresa, más del 50 por ciento del voto agregado y valor de las acciones de la empresa o de la participación beneficiosa en la empresa) o si otra persona posee directa o indirectamente más del 50 por ciento de la participación en los beneficios (o, en el caso de una empresa, más del 50 por ciento de los votos agregados y el valor de las acciones de la empresa o de la participación beneficiosa en la empresa) en la persona y la empresa.

26 *Ibíd.*

Es preciso señalar que de manera acertada la propuesta de BEPS suprime los ejemplos de agentes independientes del artículo 5(6) del Modelo OCDE, es decir, corredor y comisionista general, que generaban cierta dicotomía entre los regímenes romano-germánico y anglosajón, que, en consecuencia, causaban confusión.

De otro lado, el factor de independencia que se basa en el número de mandantes es ahora trasladado del comentario al precepto. Sin embargo, se presenta un grave inconveniente por cuanto los otros criterios relevantes para determinar la independencia (i.e. nivel de control y riesgo asumido) no fueron introducidos en la nueva redacción.

D) Replanteamiento de la atribución de beneficios

En la última parte de la acción 7 se señala de manera precisa que las sugerencias desarrolladas deberán tener un impacto necesario en la forma de atribuir beneficios al EP. Sin embargo, la conclusión del texto considera que no se requiere un gran cambio sustancial frente al tema y solo es pertinente realizar unos pequeños ajustes en especial a los EP que realizan actividades distintas a la financiera.

Por lo tanto, para los propósitos de atribuir beneficios al EP se deberá seguir ateniendo al reporte autorizado de 2010. Sin embargo, el tema queda abierto a especulaciones en la medida en que otorga *un plazo hasta finales del año 2016 – fecha límite en la cual se debe celebrar el acuerdo multilateral según la acción 15 – para realizar un informe final en la medida en que existe voces disidentes que llaman a la realización de un nuevo reporte de atribución el cual pueda estar en línea con los cambios sugeridos por BEPS*²⁷.

3. SUPERVIVENCIA DEL EP EN LA ECONOMÍA DIGITAL

Como se ha señalado, el elemento fundamental que guía la regulación actual de EP está enmarcado en la existencia de un lugar fijo de negocio. Este elemento, resulta como vestigio histórico del concepto que se ha sostenido sobre la base de conducción de negocios a través de bienes tangibles, como, por ejemplo, un taller, una oficina o una fábrica. Sin embargo, con la llegada del mundo digital, es decir, un mundo intangible a través del cual se comercializan bienes y servicios, se ha presentado una erosión grave a los criterios teleológicos del EP.

27 Ibid.

La anterior dificultad ha sido reconocida por la OCDE en su plan 1 de BEPS mediante el cual se pretende hacer un análisis del impacto del mundo digital en la tributación tanto directa como indirecta. Al respecto, esto puede leerse en lo que se presenta a continuación:

Como hoy en día es posible estar muy involucrado en la vida económica de otro país, sin tener un lugar fijo de negocios o un agente dependiente allí, se plantearon preocupaciones con respecto a si la definición actual del EP sigue siendo consistente con los principios básicos en los que se basa²⁸.

Igualmente, con posterioridad se reconoce la injusticia que puede generar el mundo digital con el país de la fuente en la medida en que la elusión de un EP perjudica el ingreso fiscal. Sobre este tema, se puede leer que:

En concreto, las cuestiones de BEPS planteadas por la economía digital incluyen la garantía de que el núcleo general de las actividades en la economía digital no puede inapropiadamente beneficiarse de la no existencia de un establecimiento permanente (EP) y que los arreglos artificiales relativos a las ventas de bienes y servicios no se pueden utilizar para evitar la configuración de un EP²⁹.

En la doctrina internacional más especializada es posible vislumbrar dos propuestas concretas que sirven como variables para afrontar los retos de tributación en la fuente para los casos de comercio digital donde no es posible establecer un nexo físico con el país de la fuente. Como se ha señalado, el concepto original de EP basado en la exigencia de una presencia física tangible (lugar fijo de negocios) esta sumergida en aprietos debido a lo inmaterial del universo electrónico³⁰ que desvirtúa el requisito de presencia física³¹.

La primera propuesta está enmarcada en la ideación de un nuevo EP ficción que permita el nacimiento de un EP sin la necesidad de que el no residente posea un lugar fijo de negocios³². De esta manera, Hongler y Pistone³³, *abogan por la implementación de un establecimiento permanente virtual. Dichos autores señalan la*

28 Ibid.

29 Ibid.

30 Miller, Angharad y Oats, Lynne, *Principles of International Taxation*. Londres, Ed. Bloomsbury, 2014. p. 229.

31 Hoffart, Benjamin, "Permanent Establishment in the Digital Age: Improving and Stimulating Debate Through an Access to Markets Proxy Approach". *Northwestern Journal of Technology and Intellectual Property*, marzo de 2007, p. 106.

32 Cotrut, M., "Controversies Involving the Taxation of Cross-Border Telecommunication Income: Is there a Need for New Rules". *Taxation of Business Profits in the 21st Century: Selected Issues under Tax Treaties* Gutiérrez y Perdelwitz. Ámsterdam, Ed IBFD. 2013. pp. 103 - 132.

33 Hongler, Peter y Pistone, Pascuales, "Blueprints for a New PE Nexus to Tax Business Income in the Era of the Digital Economy". *IBFD White Papers*, enero de 2015.

*necesidad de crear un nuevo nexo de EP basado en la presencia digital que le permita al país de la fuente gravar esos ingresos*³⁴. Ahora, los autores citados establecen que nuevos criterios para determinar la existencia del EP ficción deben ser:

- (a) *los servicios digitales;*
- (b) *umbral de usuarios (junto a una definición del mismo);*
- (c) *cierto umbral de tiempo y;*
- (d) *umbral de ingresos de minimis (dependerá de cada país)*³⁵

Por su parte, la segunda postura desarrollada por Báez y Brauner³⁶, considera que lo más idóneo resulta en crear un sistema de retención en la fuente especial para gravar a estos no residentes. Dicho esto, esta otra alternativa consiste en la creación de una retención en la fuente para cualquier pago por cualquier concepto realizado a un no residente fiscal a una tarifa plana del 15% o la que convenga libremente el país.

De otro lado, lo primordial para que la idea función consiste en obligar a los no residentes que desarrollan negocios en el suelo de la fuente a registrarse en un registro especial con la autoridad tributaria para fines de control. Las principales ventajas del registro serían que al no residente se aplique una tarifa de retención más reducida (sugerida una tarifa del 10%) y que se le permita deducir costos y gastos si ha lugar a ellos. La entidad financiera mediante la cual se canaliza el pago electrónico tendría la obligación de practicar la retención correspondiente. No obstante, *esta propuesta parece crear una gran obligación para los no residentes que desestimularía la inversión. Asimismo, los mismos autores reconocen las dificultades prácticas de esta propuesta*³⁷.

4. CONCLUSIONES

Indudablemente, el EP es el concepto individual de mayor complejidad e importancia en el mundo de la tributación internacional. Así las cosas, este elemento ha acompañado e escoltado la evolución de esta tan dinámica rama del derecho.

34 Cabrera Cabrera, Omar Sebastián, Aspectos tributarios de las plataformas digitales en Colombia: Actualidad y retos. Revista de Derecho Fiscal No 10, Universidad Externado de Colombia, p. 95.

35 *Ibid.*

36 Báez, Andrés y Brauner, Yariv, "Withholding taxes in the service of BEPS action 1: Address the tax challenges of the digital Economy". IBFD White Papers, febrero de 2015.

37 Cabrera Cabrera, "Aspectos tributarios". *cit.*, p. 95.

En estos momentos y debido a las efervescencias causadas por los fenómenos de BEPS, este concepto debe replantearse integralmente. En este orden de ideas, consideramos que la acción 7 es un simple intento temporal y coyuntural que no resuelve de manera definitiva ni estructural los problemas que giran alrededor del EP. Consideramos categóricamente que la visión actual del EP es un anacrónico que responde a la realidad económica del momento de su génesis (segunda mitad del siglo XIX³⁸) y que se ve seriamente comprometido en un mundo en el cual la penetración de la economía digital y los negocios en la web son la nueva forma de conducir los negocios³⁹.

Dicho lo anterior, es perfectamente posible poseer una gran penetración comercial sin la intermediación de un lugar fijo de negocios u otra manifestación de negocios a través de un tangible ya sea fábrica, taller, u oficina. A pesar que la primera de las acciones de BEPS reconoce los retos impositivos que supone el comercio electrónico⁴⁰, es bastante escueta al solo reconocer la grave erosión que los negocios digitales han tenido sobre el EP (e.g. Netflix, Amazon, E-Bay). Finalmente consideramos que a futuro se debe formular nuevos mecanismos alternativos a la regla del EP.

BIBLIOGRAFÍA

Altamirano, Alejandro, *Aproximación al Concepto de Establecimiento Permanente*, en Godoy (coord.) *Estudios de Derecho Tributario Internacional: Los convenios de doble imposición*. Bogotá, Instituto Colombiano de Derecho Tributario y Legis, 2008.

Arrubla Paucar, Jaime Alberto, *Los contratos mercantiles: contratos típicos*. Bogotá, Legis Editores. 2012.

Báez, Andrés, “Withholding taxes in the service of BEPS action 1: Address the tax challenges of the digital Economy”. *IBFD White Papers*. Febrero de 2015.

Cabrera Cabrera, Omar Sebastián, Aspectos tributarios de las plataformas digitales en Colombia: Actualidad y retos. *Revista de Derecho Fiscal No 10*, Universidad Externado de Colombia, s/f.

Cabrera Cabrera, Omar Sebastián, *El establecimiento permanente: Especial énfasis en la cláusula de agencia*. Bogotá, Universidad Externado de Colombia. 2016.

38 Véase Hattingh, Jhoann, “On the Origins of Model Tax Conventions” cit., p. 33.

39 Tanzi, Vito, “Globalization, Technological Developments, and the Work of Fiscal Termite”, International Monetary Fund, Fiscal Affairs Department, Working Paper 181. 2000, p. 5.

40 Véase OECD. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project: Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy: Action 1: 2015 Final Report, OECD Publishing, Paris, 2015.

Carroll, Mithel B., "Benefit for American Investors and Enterprises Abroad". *The International Lawyer*, vol. 2, No 4, July 1968. P. 708; y Avery Jones, John. Sir Josiah Stamp and Double Income Tax, *Studies in the History of Tax Law*, Volume 6, Portland, Hart Publishing. 2013.

Castro Arango, José Manuel y Marín Elizalde, Mauricio, "El establecimiento permanente como criterio de sujeción impositiva en Colombia". *Revista Legis de Impuestos*, No 13, mayo-junio, Bogotá, 2009.

Cotrut, M., "Controversies Involving the Taxation of Cross-Border Telecommunication Income: Is there a Need for New Rules". *Taxation of Business Profits in the 21st Century: Selected Issues under Tax Treaties* Gutiérrez y Perdelwitz. Ámsterdam, Ed IBFD. 2013.

Dunahoo, Carol A., "Source country taxation of foreign corporations: Evolving permanent establishment Concepts". *Taxes-The Tax Magazine*. Chicago, 2008. P. 37; y Jonathan Schwarz. *Schwarz on Tax Treaties*. London, CCH a Wolters Kluwer Business, Third Edition. 2012.

Goblit, Gabriel y Vaquero Fernando M., *Aspectos Internacionales de la Tributación Argentina: Estudio Teórico-Práctico*. Buenos Aires, La Ley, Segunda Edición, 2011.

Hattingh, Jhoann, "On the Origins of Model Tax Conventions", en Tiley (ed.) *Studies in the History of Tax Law*, vol. 6, Portland, Hart Publishing. 2013.

Hinestrosa, Fernando, *La representación*. Bogotá, Universidad Externado de Colombia. 2008.

Hoffart, Benjamin, "Permanent Establishment in the Digital Age: Improving and Stimulating Debate Through an Access to Markets Proxy Approach". *Northwestern Journal of Technology and Intellectual Property*, marzo de 2007.

Holmes, Kevin, *International Tax Policy and Double Tax Treaties: An Introduction to Principles and Application*. Amsterdam, IBFD, Segunda Edición, 2014.

Hongler, Peter, "Blueprints for a New PE Nexus to Tax Business Income in the Era of the Digital Economy". *IBFD White Papers*. Enero de 2015.

Huston, John y Williams, Lee, *Permanent Establishments: A Planning Primer*. Boston, Kluwer Law and Taxation Publishers.1993.

Lewicki, Tomasz, "A Construction Consortium as a Permanent Establishment from an International Tax Law Perspective: Inconsistencies and Deficiencies in Article 5(3) of the OECD Model and Commentary". *Bulletin for International Taxation*, vol. 66, n.o 1, January 2012.

Maroto Sáez, Amelia, *El régimen fiscal de los establecimientos permanentes de entidades financiera en España*. Madrid, Instituto de Estudios Fiscales. 2015. P. 26; y Angelina Bauza Martínez. *Tributación Española del Establecimiento Europeo y Derecho Comunitario*. Valencia, Tirant lo Blanch. 2014.

Miller, Angharad y Oats, Lynne, *Principles of International Taxation*. Londres, Ed., Bloomsbury. 2014.

OECD. *Report on The Attribution of Profits to Permanent Establishments*, Paris, Julio 2010.

OECD. *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status: Action 7: 2016 Final Report*, OECD Publishing, Paris, 2015.

OECD. *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project: Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy: Action 1: 2015 Final Report*, OECD Publishing, Paris, 2015.

OECD. *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project: Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances: Action 6: 2015 Final Report*, Paris: OECD Publishing, 2015.

OECD. *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status: Action 7: 2016 Final Report*, OECD Publishing, Paris, 2016.

Petruzzi, Raffaele, The Dependent Agent Permanent Establishment and extension of the Permanent Establishment Concept of Article 5(1) of the OECD Model Convention. *Dependent Agents as Permanent Establishment* Lang et al (eds), Viena, Linde. 2014.

Reimer, Ekkehart, *Article 5: Permanent Establishment*, en Reimer y Rust (Eds.) *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*. Frederick, Wolters Kluwer Law & Business, Cuarta Edición, 2015.

Sagmeister, Carina, The Construction Permanent Establishment. *Permanent Establishments in International and EU Tax Law* Brugger y Plansky (eds.). Viena, Linde. 2011.

Sasseville, Jacques y Skaar, Arvid, *General Report*, en: *Is there a Permanent Establishment?*, Cahiers de Droit Fiscal International by the International Fiscal Association, 63er Congress of the International Fiscal Association, Volume 94a, Vancouver, 2009.

Skaar, Arvid A., *Permanent Establishment: Erosion of a Tax Treaty Principle*. Boston, Kluwer Law and Taxation Publishers, 1991.

Tanzi, Vito, "Globalization, Technological Developments, and the Work of Fiscal Termites". International Monetary Fund, Fiscal Affairs Department, Working Paper 181. 2000.

Vogel. Klaus, *On Double Taxation Conventions, A Commentary to the OECD, un, and us Model Conventions for the Avoidance of Double Taxation on Income and Capital With Particular Reference to German Treaty Practice*. Denver, Kluwer Law International, Tercera Edición, 1997.

Vogel, Klaus, Worldwide vs Source Taxation of Income. A Review and Revaluation of Arguments (Part III). *Intertax*, mayo de 1988.

EL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

CÉSAR MONTAÑO GALARZA¹

ROMEO CARPIO RIVERA²

PABLO VILLEGAS LANDÁZURI³

Sumario: 1. ASPECTOS GENERALES. 1.1. Origen y evolución del establecimiento permanente. 1.2. Inicios del EP en la legislación tributaria ecuatoriana. 1.3. Noción de establecimiento permanente. 1.4. Elementos de la noción de establecimiento permanente. 1.4.1.1. *El lugar de negocios*. 1.4.1.2. *Fijeza y permanencia del lugar de negocios*. 1.4.2. Lista positiva (supuestos) de establecimiento permanente. 1.4.3. *Obras de construcción, instalación o montaje*. 1.4.4. Actividad auxiliar o preparatoria. 1.4.5. La agencia. 1.4.6. La actividad de las compañías de seguros. 1.4.7. El caso de la sociedad vinculada. 2. PARTICULARIDADES DEL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN LA LEGISLACIÓN TRIBUTARIA DE ECUADOR. 2.1. El establecimiento permanente en la legislación tributaria interna de Ecuador. 2.2. Consideraciones finales del EP en el Ecuador.

1. ASPECTOS GENERALES

En este capítulo desarrollaremos algunos de los aspectos importantes del Establecimiento Permanente (EP), o como también se lo conoce “Organización Estable”, “Emplazamiento Permanente”, etc.,⁴ en relación a la imposición sobre la ren-

1 Rector de la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador y Presidente del Centro Andino de Estudios Internacionales (CAEI).

2 Socio Director de A.P.T. y Coordinador Académico de la Maestría en Planificación Tributaria y Fiscalidad Internacional – UASB.

3 Jefe Nacional del Departamento de Normativa, Servicio de Rentas Internas. Profesor invitado de las materias de Fiscalidad Internacional y Precios de Transferencia en varias universidades del Ecuador.

4 Para una ampliación del tema recomendamos revisar, entre otros, García Prats, Alfredo, *El Establecimiento Permanente*, Madrid, Tecnos, 1996; Ruiz-Huidobro, Alfredo G., *Derecho Tributario Internacional: los establecimientos permanentes*, Lima, Pontificia Universidad Católica del Perú, 1995; Montaña Galarza, César, *Derecho Tributario Internacional. El Establecimiento Permanente*, Bogotá, Editorial Temis S. A., 2004; Serrano Antón, Fernando, “Los aspectos fiscales internacionales de los establecimientos permanentes” en Fernando Serrano Antón, dir., *Fiscalidad Internacional*, t. I, 5a ed, Madrid, Centro de Estudios Financieros, 2013, pp. 185 - 235; Jones Rodríguez, Luis, “La fiscalidad de

ta, y adicionalmente, un enfoque particular al caso ecuatoriano. Se trata sin duda de una figura de la fiscalidad internacional que a través del tiempo ha cobrado inusitada importancia, creemos que ha pasado de ser un tema especial de la materia para su análisis y estudio, a uno que forma parte del bagaje de fundamentos generales del derecho tributario internacional.

Funge como criterio definidor –aunque siempre provisional– para permitir, en determinadas circunstancias, la imposición de la actividad de empresa en el lugar en el que se produce la renta (Estado de la fuente). Sirve para evitar las dobles imposiciones respecto de los beneficios empresariales (EP material) o del trabajo autónomo (EP personal), por un lado, permite que el Estado de la fuente someta a gravamen al contribuyente por los ingresos obtenidos en el territorio, mientras que por el otro, el Estado de la residencia restringe su poder tributario sobre esas rentas. Conciernen a las operaciones de cesión de bienes y prestación de servicios.

Al respecto, con suma claridad Pietro Adonnino ha dicho: “Por tanto, desde el punto de vista del derecho convencional, la OE [el EP] ha sido el instituto identificado y aceptado al objeto de confirmar que el Estado de la fuente prevalece respecto al Estado de residencia en la imposición de los beneficios empresariales producidos en el ámbito de ordenamientos distintos. La OE es por tanto un criterio de atribución de la potestad impositiva a un ordenamiento, excluyendo otros, que –para las personas jurídicas– se fundamenta en el principio de la fuente en el que son relevantes los elementos de subjetividad. Con la OE, a los elementos de subjetividad, se añaden –por su relevancia– también los elementos de objetividad que se refieren a la organización y a la actividad de empresa.”⁵

Sin duda, se trata de un concepto básico de la fiscalidad internacional.⁶ Es a la vez una típica elaboración del Derecho tributario, ya que sus alcances son únicamente de carácter fiscal y no consultan otras áreas jurídicas.⁷ En el Ecuador esta definición se confirma plenamente, pues es solo desde el punto de vista de la tributación que este concepto toma importancia, a nivel normativo es reconocido e incluso obligado al cumplimiento de deberes y obligaciones tributarias, como se desarrollará mas adelante.

los no residentes en España (IV). Rentas obtenidas a través de establecimiento permanente” en Corral Guadaño, Ignacio, dir., *Manual de Fiscalidad Internacional*, 4a ed., Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2016, pp. 519 - 549.

- 5 Adonnino, Pietro, “El rol del establecimiento permanente como garantía del equilibrio de la fiscalidad internacional considerando los nuevos modelos de actividades de empresa” en Uckmar Victor; Altamirano, Alejandro; Taveira Heleno, coords., *Impuestos sobre el comercio internacional*, 2a ed., Buenos Aires, Marcial Pons, 2008, p. 483.
- 6 Riveiro, Ricardo E., *Paraísos Fiscales. Aspectos tributarios y societarios*, Buenos Aires, Integra International, 2001, p. 69.
- 7 Medrano Cornejo, Humberto, Prólogo al libro de Ruiz-Huidobro, Alfredo G., *Derecho Tributario Internacional: los establecimientos permanentes*, p. 17.

Llegar a un acuerdo mínimo acerca de la significación y de los contenidos de la noción que tratamos no ha sido fácil. Sin embargo, está claro que atendiendo al EP, la potestad de imponer tributos corresponde al Estado o estados donde se ha radicado un emplazamiento de la empresa comercial y no al Estado donde esta misma sociedad realiza operaciones o actividades eventuales, sin contar con dicho emplazamiento. Si este último fuera el caso, tributará en el Estado donde la empresa tiene su domicilio o residencia.⁸

Basados en lo expuesto, podríamos decir que el EP es la ficción jurídico tributaria que permite a un Estado:

- En ausencia de un Convenio para Evitar la Doble Imposición (CDI), someter a imposición a un sujeto considerado fiscalmente como no residente, en condiciones similares a las que se sometería a imposición a un sujeto considerado fiscalmente residente.
- Existiendo un CDI, aumentar su potestad tributaria en la aplicación del Convenio en los casos de actuar como país fuente.

La organización estable es uno de los elementos que define la capacidad del fisco para someter a imposición a agentes económicos societarios transnacionales, por medio de la calificación de beneficios como “renta de empresa”.⁹ Estos actores desarrollan actividades de compleja ejecución y variada naturaleza en el territorio del Estado en el cual se constituyeron y allende sus fronteras, en este último caso, luego del reconocimiento de la personalidad jurídica que de ellos hace el Estado receptor.¹⁰ Los mecanismos que adoptan para operar, son muy diversos.

Conviene entonces aludir al “grupo de sociedades” como forma singular de organización empresarial, para expandir espacialmente sus actividades, usualmente con el uso de establecimientos permanentes. Conocidos como *Konzern*, confor-

8 Ross Bravo, Jaime, “Esquema sobre la potestad tributaria y la doble tributación internacional”, doc. 581, Centro Interamericano de Estudios Tributarios, s. f., s. l., p. 11.

9 Giuseppe Marino manifiesta: “En la doctrina se ha discutido si la función del establecimiento permanente es la de calificar un rédito de empresa, o si más bien es la de sujetar a imposición una renta predefinida como rédito de empresa, llegando a la compleja solución de que las referencias normativas dejan entender que el establecimiento permanente tiene la función de calificar (e imponer en consecuencia) un beneficio como renta de empresa.” Véase Marino, Giuseppe, “La noción de Establecimiento Permanente en las convenciones concluidas por Italia con Argentina y Brasil” en Uckmar, Víctor; Altamirano, Alejandro; Taveira Tórres, Heleno, coords., Impuestos sobre el comercio internacional, 2a ed., Buenos Aires, Marcial Pons, 2008, p. 539.

10 Sobre las formas de reconocimiento de la personalidad jurídica de una sociedad extranjera, véase, Taveira Tórres, Heleno, “O Estabelecimento Permanente no direito interno e nas convencoes bilaterais entre Argentina, Brasil e Itália” en Impuestos sobre el comercio internacional, Uckmar, Víctor; Altamirano, Alejandro; Taveira Tórres, Heleno, coords., Impuestos sobre el comercio internacional, cit., pp. 513-514.

me se los ha identificado en el derecho de los países de origen germánico (Alemania, Austria, Suiza, Holanda). Gran Bretaña habla de *group*; los Estados Unidos de Norteamérica de *affiliated corporations*, *affiliated group* o *parents and subsidiaries*; Francia de *groupe de sociétés*; Italia de *grupo di società*, y España de “grupo de sociedades”.¹¹ Una variante de este tema fue tratada por Ottmar Buhler con el título de “Las combinaciones de sociedades (Derecho Internacional Tributario de los Concernos)”.¹² También se habla actualmente del llamado Grupo Europeo de Interés Económico (GEIE) y de las *joint ventures*,¹³ formas que dificultan la determinación del EP que obra en interés del grupo y no en aras de su propia conveniencia.

Cuando actúan individualmente o agrupadas, las sociedades utilizan al EP, cuya noción ha surgido como un instituto jurídico complejo destinado a la eliminación de la doble imposición internacional sobre diversas rentas de carácter empresarial.¹⁴ Precisamente, cuando actúan los grupos de empresas en sus diversas formas; es considerado como elemento decisivo para la comprensión de las normas tributarias internacionales y punto de equilibrio entre los distintos órdenes impositivos que actúan en el ámbito supraestatal.¹⁵

1.1. Origen y evolución del establecimiento permanente

El EP surgió de los sistemas de Derecho tributario nacionales, y éstos a su vez lo toman del derecho alemán de la segunda mitad del Siglo XIX, en concreto, del Derecho mercantil prusiano que usó el término *betriebsstätt* para referirse al espacio total utilizado en la llevanza de una actividad empresarial. Más adelante, el Derecho tributario local de Prusia acogió el término para dilucidar la sujeción a la imposición de las utilidades derivadas de la actividad industrial y comercial de sujetos que vivían en otros municipios, de allí que el origen de esta figura está en los impuestos sobre producto y no en el impuesto sobre la renta.¹⁶

11 Fernández Markaida, Idoia, “Los grupos de sociedades como forma de organización empresarial” en Fernández Ruiz, José L. dir., *Cuadernos Mercantiles*, Madrid, Edersa, 2001, pp. 149 y 150.

12 Buhler, Ottmar, *Principios de Derecho Internacional Tributario*, trad. de Cervera Torrejón, Fernando, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1968, pp. 111 - 170.

13 Véase al respecto, Lovisoló, Antonio, “El Establecimiento Permanente” en Uckmar, Víctor, coord., *Curso de Derecho Tributario Internacional*, t. I, Bogotá, 2a ed., Editorial Temis S. A., 2003, pp. 296 - 299.

14 Por ejemplo, respecto a las rentas pasivas o mobiliarias (dividendos, cánones, intereses), Manuel Lucas Durán manifiesta: “La existencia de la figura del establecimiento permanente puede implicar ciertas complicaciones en el ámbito fiscal internacional en relación con la tributación de las rentas pasivas, [...], pues de ello se podrían derivar cuestiones diversas como la existencia de situaciones meramente internas, situaciones triangulares, y algunas más...”. Durán, Manuel Lucas, “Fiscalidad internacional de rentas financieras” en *Cuadernos Fiscales* 4, Madrid, Edersa, 2001, pp. 95 y 96.

15 García Prats, Alfredo, *El Establecimiento Permanente*, cit., p. 31.

16 Lucas Durán, Manuel, *Fiscalidad internacional de rentas financieras*, cit., pp. 39 y 40.

Con base en la jurisprudencia alemana de la época se configuraron los requisitos básicos para reconocer la presencia objetiva de una actividad empresarial en un determinado territorio, y consecuentemente, la oportunidad de gravarla, así la existencia de una localización física fija en el otro Estado y la posibilidad de reconocer la intención de llevar a cabo la actividad empresarial en ese lugar.

Pionera en el estudio de este instituto fue la Sociedad de Naciones (SDN), que realizó con su Grupo de Economistas estudios sobre la doble imposición internacional, que llevarían al planteamiento de los modelos de convenio tributario de México (1943) y de Londres (1946). Sus trabajos fueron continuados por el denominado Comité de Técnicos, formado por expertos de las administraciones tributarias de varios estados, aunque no en representación de éstos. En sus Informes se desglosó todas las rentas obtenidas por un específico sujeto atendiendo a su naturaleza, para analizar la legitimidad de cada Estado para gravar este tipo de ingresos en función de su vinculación económica (*economic allegiance*) con un territorio, con sustento en los elementos que intervinieron en la generación de las rentas. Se indicaba que si la empresa tenía la matriz en uno de los estados y en el otro tenía una sucursal, una agencia, un establecimiento o una organización industrial o comercial estable o un representante permanente, cada Estado debería gravar la porción de renta neta producida en su territorio. Este es el antecedente inmediato del reconocimiento del EP como categoría general comprensiva de las diversas situaciones en las cuales una sociedad de otro Estado puede someterse a gravamen en el Estado de la fuente productora de los ingresos (criterio de la fuente o territorial).

La Sociedad, en su primera tentativa por definir al EP, reconoció la *vinculación económica* en favor del Estado de la fuente, contraria al criterio de la nacionalidad (*political allegiance*),¹⁷ que aboga por los intereses de los países más desarrollados.

El Modelo de Convenio de la Sociedad de Naciones de 1927, recogió la figura del EP, pero sin definirlo, y comprendiendo de manera restringida pocos supuestos: los centros reales de dirección, las sociedades filiales o subsidiarias, las sucursales, las fábricas, depósitos, oficinas, y almacenes. Este Modelo no comprendió a los agentes independientes. El Proyecto de Modelo de 1928, incluyó al EP así: “Tienen la consideración de establecimientos permanentes las sedes de dirección efectiva, sucursales, explotaciones mineras y petrolíferas, fábricas, talleres, agencias, tiendas, oficinas y almacenes. El hecho de que una empresa realice negocios con un país extranjero por medio de un agente auténticamente independiente (corredor, comisionista, etc.) no implica la existencia, para esta empresa, de un establecimiento permanente en ese país.” Esta definición no contempla a las filiales; más adelante también se excluye de ella a las sedes de dirección efectiva. Por su

17 García Prats, Alfredo, *El Establecimiento Permanente*, cit., pp. 43 y 44.

parte, el Proyecto de Modelo de Convenio de 1933 incorpora una definición del agente independiente.

Los avances logrados por la SDN sirvieron para que más tarde la Organisation for European Economic Co-operation (OEEC), y posteriormente la Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD), conocida en castellano como Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), luego de la Segunda Guerra Mundial, por medio de su Comité Fiscal (1956) continúe con sus labores en orden a la confección de un modelo de convenio general, orientador para los países al momento de suscribir acuerdos fiscales internacionales. La labor concluyó en el Proyecto de Convenio de la OCDE de 1963 de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio, que contiene una definición general de EP, que comprende a los supuestos habitualmente considerados por la SDN, pero con la nueva redacción tales supuestos constituyen establecimientos permanentes *ex ante*. Con esta definición desaparece respecto al Proyecto de Convenio de Londres de 1945 la exigencia de la productividad para la consideración de un emplazamiento de este tipo, además clarifica el campo de aplicación del EP referido a la actuación empresarial por medio de una agencia.

Posteriormente, la descolonización iniciada luego de la Segunda Guerra Mundial y la inclusión de nuevos países en la Organización de las Naciones Unidas (ONU), aportó para que en su seno tomen cuerpo criterios alternativos a los de la OCDE, que apuntaban a lograr mayor inversión en los países para lograr el desarrollo económico, pero sin perjudicar la recaudación por tributos.

La ONU inició la tarea en el Consejo Económico y Social creando un Grupo de Expertos en Tratados Tributarios entre países desarrollados y en desarrollo, en él habían criterios contrapuestos, pues algunos países no veían con buenos ojos la consideración de la figura que tratamos como regla para la tributación internacional de rentas empresariales, sin embargo, se decidió conservar este criterio como base de desarrollo pero extendiendo su concepto, de tal forma que asistiera a los países de menor progreso económico. El modelo de convenio que se estaba gestando debía entender y no soslayar la existencia de divergentes intereses de los países que eventualmente se involucrarían en la negociación y suscripción de tratados tributarios internacionales. En el MCONU asoman cambios importantes relacionados con las obras de construcción (merma del plazo mínimo a 6 meses), con la cláusula de la agencia, la determinación de rendimientos asignables al EP.

A diferencia del MCOCDE que asimilaba la teoría de la “vinculación efectiva”, el MCONU admite el “principio de fuerza de atracción” en algunos supuestos, como criterio de tributación de actividades societarias realizadas por entes no residentes en un Estado.

Paulatinamente, la cláusula y el criterio de EP toman carta de naturaleza y alcanzan aceptación general en la práctica internacional, como reconocimiento del derecho a someter a imposición los rendimientos obtenidos en las explotaciones industriales, comerciales agrícolas o profesionales por parte del Estado de la fuente y a su vez como excepción al principio general del gravamen sobre la renta por parte del Estado de residencia. Luego de aceptarse este principio en favor del Estado de la fuente, la pugna entre los estados que defienden este criterio y aquellos que defienden el de la residencia, se centrará en la restricción o ampliación de la definición, por lo que la delimitación de su contenido cobrará sobrada importancia.¹⁸

Los problemas que se presentaban entonces, apuntaban a indagar, entre otros asuntos, en la determinación y asignación del rendimiento que corresponde a las actividades realizadas en el país fuente, la configuración de la empresa independiente, la contabilidad separada de los establecimientos. Estos temas no serán tratados aquí, pero se dirá al menos que cada día es más fuerte la presión para equiparar el tratamiento tributario del EP (no residente) al de las entidades societarias residentes, esto porque a menudo son disímiles respecto a cada sujeto las reglas que el Estado de la fuente aplica (principio de no discriminación), por ejemplo, en lo que tiene que ver con beneficios fiscales (reducciones, deducciones, exenciones, etc.).¹⁹

1.2. Inicios del EP en la legislación tributaria ecuatoriana

En el Ecuador, la figura del EP aparece por primera vez en la Ley del Impuesto a la Renta de 1962, con una definición bastante más amplia que lo que actualmente la Ley de Regimen Tributario contempla.

Art. 6.- Establecimientos permanentes de empresas extranjeras.- Serán renta de fuente ecuatoriana las que obtengan establecimientos permanentes de empresas extranjeras, situados en el país, por sus operaciones y actividades en el Ecuador. Para los efectos tributarios se considerarán establecimientos permanentes: casas matrices, sucursales, agencias, oficinas, almacenes de depósito, minas y pozos de petróleo, plantaciones, bosques, fábricas, talleres, estudios, consultorios y otros locales de carácter productivo permanente, en los que se realicen negocios por cuenta de la empresa extranjera representada, con poder para ello.

18 García Prats, Alfredo, *El Establecimiento Permanente*, cit., p. 46.

19 Al respecto, véase Ruiz Hidalgo, Carmen, *Tributación de la empresa en la Unión Europea*, Madrid, Marcial Pons, 2002, pp. 196 y ss; Calderón Carrero, José M., *La doble imposición internacional y los métodos para su eliminación*, Madrid, McGraw-Hill, 1997, pp. 43 y ss., quien refiere sobre todo el problema de la personalización fiscal del establecimiento permanente, es decir, la dicotomía que se presenta entre la sucursal (organización estable) y la sociedad filial residente, frente al sistema tributario del país de la fuente.

En el Reglamento se determinará la condición de establecimiento permanente, o su ausencia en los casos especiales y conforme a las normas que se hubieren aprobado en las reuniones internacionales en las que se ha tratado de esta materia, y de acuerdo con el criterio de la fuente señalada en esta Ley.

Esta definición se ha mantenido casi sin alteraciones en la Ley de Impuesto a la Renta de 1964 y en la codificación de la Ley de Impuesto a la Renta de 1971. Debemos considerar que en la versión actual de nuestra Ley de Régimen Tributario Interno se contempla una definición mucho más ajustada a la definición general que ha sido planteada por la OCDE:

Art. 8.- Ingresos de fuente ecuatoriana.- Se considerarán de fuente ecuatoriana los siguientes ingresos: (...).

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

El desarrollo normativo de carácter reglamentario aquí mencionado se encuentra en el Art. 9 del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno.

1.3. Noción de establecimiento permanente

En la doctrina encontramos que Alegría Borrás refiere al EP como una noción técnico-económica, que se utiliza en muchas legislaciones fiscales nacionales y que tiende a generalizar los convenios. Agrega que pese a que este concepto ha sido muy discutido, no se ha logrado hasta la fecha un consenso en su determinación, y más que eso, los países en desarrollo han alzado su voz en protesta.²⁰ Por nuestra parte, no pensamos que la cláusula de EP tienda a generalizar los convenios para evitar la doble imposición, sino más bien que aquella ha ido incorporándose en éstos por acción estatal, de tal forma que los tratados fiscales internacionales han sido los que han tendido a generalizar la consideración y aplicación de la cláusula en referencia a nivel mundial.

20 Borrás, Alegría, *La doble imposición: problemas jurídico-internacionales*, Madrid, IEF, 1974, pp. 42 - 45.

Se ha dicho que se trata de un arbitrio del Derecho Internacional Tributario para conciliar las diferentes posiciones de las tesis de la fuente y del domicilio o residencia, la primera que aparta a la segunda, pretende que el país donde se origina la riqueza o se encuentren los bienes es el único que debe aplicar los impuestos, mientras que quienes defienden la otra postura, se inclinan por el reconocimiento del establecimiento permanente, de tal manera que las actividades ocasionales no se consideren para efectos tributarios en el país de la fuente.²¹

Resulta indudable el papel trascendente que en el desarrollo del tema han jugado las organizaciones internacionales, mucho menos ha ejecutado la doctrina al respecto.²² Prueba de ello es que los modelos de convenio y los tratados para evitar la doble imposición tratan en un primer momento la delimitación del EP (art. 5 MCOCDE), y en un segundo instante, le atribuyen determinados efectos (art. 7 MCOCDE).²³ La misma secuencia de disposiciones se verifica en los modelos de convenio de la ONU y de USA.

Con la noción de EP se quiere constituir en sujeto de derechos a una entidad de carácter económico, para la aplicación y consecuente recaudación de los tributos contemplados en las diferentes legislaciones que gravan especialmente a las empresas o personas jurídicas. La función primordial de tal concepción, dentro del Derecho tributario internacional, como un asentamiento o instalación en una porción del espacio territorial de un Estado que sirve para el ejercicio de una actividad económica, es facilitar el presupuesto para la sujeción de dicha actividad de una persona jurídica extranjera a la normativa tributaria de un país.

21 Troya Jaramillo, José V., *Estudios de Derecho Internacional Tributario*, Quito, PUDELECO, 2008, p. 85.

22 Lovisolo, Antonio, "El Establecimiento Permanente", cit., p. 275.

23 El art. 7 MCOCDE, indica: "BENEFICIOS EMPRESARIALES. 1. Los beneficios de una empresa de un Estado contratante solamente pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él. Si la empresa realiza su actividad de dicha manera, los beneficios imputables al establecimiento permanente de conformidad con las disposiciones del apartado 2 pueden someterse a imposición en ese otro Estado. 2. A los efectos de este artículo, y del artículo [23 A] [23 B], los beneficios imputables al establecimiento permanente en cada Estado contratante a los que se refiere el apartado 1 son aquellos que el mismo hubiera podido obtener, particularmente en sus operaciones con otras partes de la empresa, si fuera una empresa distinta e independiente que realizase actividades idénticas o similares, en las mismas o análogas condiciones, teniendo en cuenta las funciones desarrolladas, los activos utilizados y los riesgos asumidos por la empresa a través del establecimiento permanente y de las restantes partes de la empresa. 3. Cuando de conformidad con el apartado 2 un Estado contratante ajuste los beneficios imputables al establecimiento permanente de una empresa de uno de los Estados contratantes y, en consecuencia, grave los beneficios de la empresa que ya han sido gravados por el otro Estado, ese otro Estado, en la medida en que sea necesario para eliminar la doble imposición sobre dichos beneficios, practicará el ajuste correspondiente en la cuantía del impuesto aplicado sobre los mismos. En caso necesario, las autoridades competentes de los Estados contratantes se consultarán para la determinación de dicho ajuste. 4. Cuando los beneficios comprendan elementos de renta regulados separadamente en otros artículos de este Convenio, las disposiciones de dichos artículos no quedarán afectadas por las del presente artículo.

Acertadamente sugiere García Prats que los diferentes estados propugnan un concepto de EP con alcance disímil, que implique la menor pérdida de su soberanía fiscal y capacidad recaudatoria, toman en cuenta su particular situación económica en el contexto mundial y la persistente evolución de las relaciones económicas internacionales.²⁴ De esta manera, por un lado, los países adelantados buscan proteger a sus inversionistas y crear un clima propicio para la expansión del capital, mientras, de otro lado, los países más pobres bregan por atraer la inversión extranjera a sus dominios, lo que hace que aquellos postulen una noción del EP restringida que permite ampliar los alcances del criterio de la residencia, mientras que éstos sustentan una noción abundante que estrechamente se relaciona con el criterio territorial.

1.4. Elementos de la noción de establecimiento permanente

Cuatro son los elementos estructurales básicos que forman la noción del Establecimiento Permanente en el MCOCDE (art. 5), a saber: 1. La cláusula general o lugar fijo de negocios por medio de la cual se realizan todo o parte de los negocios. 2. Lista de carácter ejemplificativa de lo que puede constituir un Establecimiento Permanente. 3. Lista negativa de establecimiento permanentes 4. Las ficciones usuales de Establecimiento Permanente (actividades temporales: obras de instalación, construcción o montaje cuya duración exceda un tiempo determinado; la cláusula del agente, las cláusulas de servicios de consultoría, y actividades de compañías aseguradoras).²⁵

Con lucidez García Prats escribe que: “[...] puede afirmarse que el concepto de establecimiento permanente, aunque fundado en unas premisas aceptadas con carácter general, no responde a unos elementos fijos e invariables, sino que se encuentra sujeto a la normal evolución de los institutos jurídicos tributarios. En otras palabras, a pesar de la aceptación general de sus cláusulas, el propio concepto de establecimiento permanente se encuentra sujeto a una evolución constante por obra de la jurisprudencia, los desarrollos negociadores que desembocan en la firma de nuevos CDI, y el propio devenir de las estructuras empresariales internacionales”.²⁶ Habrá que añadir al respecto, que obran también para el cambio de la noción otros elementos, como: las nuevas prácticas negociales entre empresas a nivel internacional, las necesidades fiscales de los estados y el adelanto tecnológico en las comunicaciones.

24 García Prats, Alfredo, *El Establecimiento Permanente*, cit., p. 85.

25 Serrano Antón, Fernando, “Los aspectos fiscales internacionales de los establecimientos permanentes”, cit., p. 200.

26 García Prats, Alfredo, *El Establecimiento Permanente*, cit., p. 86.

Como conclusión, solo se deberá tributar en el Estado de la fuente por los beneficios societarios de la empresa residente en el exterior, siempre y cuando sean obtenidos por medio de un EP situado en el primer Estado, lo que facilita la desmembración de la renta obtenida en el país fuente y que corresponde a un EP ubicado en él, de la renta de fuente extranjera lograda por una sociedad del exterior no residente en el país fuente, y por ende, no sujeta al impuesto nacional sobre la renta de las empresas. Para ello, se requiere que previamente se haya negociado y suscrito un CDI, caso adverso, el tratamiento tributario descrito se modificaría, de tal manera que la Administración Tributaria del país fuente sometería a gravamen las actividades de la empresa no residente, sea que existiere o no una organización estable, suscitándose seguramente el fenómeno de la doble imposición internacional.

1.4.1. Cláusula general de establecimiento permanente

Los modelos de convenio de la OCDE (2014) y ONU (2011), definen al EP en la cláusula general como: “lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad”; en la misma línea, la legislación ecuatoriana, en el artículo 8 de la LRTI establece: “Para los efectos de esta Ley, se entiende como establecimiento permanente de una empresa extranjera todo lugar o centro fijo ubicado dentro del territorio nacional, en el que una sociedad extranjera efectúe todas sus actividades o parte de ellas.”. Tales configuraciones implican algunas condiciones: existencia de un lugar de negocios, es decir, de instalaciones (local, en ciertos casos maquinaria o equipo); el lugar de negocios debe ser fijo, establecido en un determinado sitio (lo físico) y con cierto grado de permanencia (lo temporal); la realización de las actividades de la empresa por medio del lugar fijo de negocios.

Aconseja Serrano Antón, que: “es crucial introducir un condicionante más que sería la residencia, ya que sólo los no residentes pueden operar a través de EP. Si bien es cierto que las cada vez más cuestionadas normas que regulan el EP, sobre todo, como consecuencia de la globalización de la economía y el uso masivo de Internet; la tendencia a la personalización del EP; y, la jurisprudencia reciente del TJCE (Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas) en materia de libertad de establecimiento y de no discriminación –Gilly Case, entre otros– producen un acercamiento cada vez mayor al trato como residentes de los EP.”²⁷ Como puede observarse, la definición que consta en la legislación ecuatoriana se limita al caso de “sociedades extranjeras”.

²⁷ Serrano Antón, Fernando, “Los aspectos fiscales internacionales de los establecimientos permanentes”, cit., p. 203.

1.4.1.1. El lugar de negocios

Según el párrafo 4 de los Comentarios al art. 5 del MCOCDE, el lugar de negocios cubre cualquier local, instalación o medios materiales, usados para la realización de las actividades de la empresa, sirvan o no exclusivamente a ese fin. Puede haber incluso si la empresa dispone de cierto espacio o emplazamiento, por ejemplo, una valla publicitaria en el territorio, una máquina automática expendedora de gaseosa, maquinaria, sin contar con un local. No interesa que la sociedad sea propietaria o arrendataria del local, instalación o medios o disponga por otra causa de ellos. Lo importante es que la existencia del lugar de negocios demuestre el desarrollo de una actividad empresarial, para lo cual habrá que diferenciar si el lugar o bien inmueble sirve para el ejercicio de la actividad empresarial o si el bien es el objeto mismo de tal ejercicio (inmuebles objeto de tráfico empresarial), enmarcándose este último caso en los supuestos de rentas inmobiliarias (actividades de arrendamiento o de compraventa de inmuebles).

Como ocurre con otros términos de la fiscalidad internacional, cuando se habla del lugar de negocios se lo hace de un concepto de exclusiva relevancia física pero que ha permitido una gran elaboración de corte jurídico, muy amplia, que se posa en el terreno de las ficciones del derecho.²⁸

Normalmente, los tratados de no doble imposición carecen de una definición del lugar de negocios, sin embargo, su existencia es connatural a la propia de un EP, lo que se compadece con la ortodoxa manera de operar de las empresas, consistente sobre todo en la realización de sus actividades con emplazamientos físicos o corporales en los lugares en los cuales decidan invertir y laborar.

La expresión “lugares de negocio” no puede limitarse a los casos de la lista positiva señalados en el apartado 5.2. MCOCDE. Lo correcto es identificarla además con cualquier local, material o instalación utilizada para el ejercicio de las actividades de la empresa, sirva o no exclusivamente para este fin, así se ha de entender también como EP no solo los inmuebles sino la existencia, por ejemplo, de cierto tipo de maquinaria, una tubería para transporte de petróleo; sitio o instalación, todos útiles para desarrollar la actividad económica de la empresa; un cierto emplazamiento (*distinct situs*) o una instalación de negocios situada en los locales de una sociedad diferente. Antonio Lovisolo plantea al respecto que: “No interesa el *título* con el que la empresa tiene la disponibilidad (propiedad, locación, comodato u otros), ni el hecho de que tales instalaciones se encuentren en los locales de otra

²⁸ Véase en este sentido, Gutman, Marcos Gabriel, “El concepto de Establecimiento Permanente en el convenio para evitar la doble o múltiple imposición entre Argentina e Italia” en Uckmar Víctor; Altamirano, Alejandro; Taveira Heleno, coords., *Impuestos sobre el comercio internacional*, cit., pp. 513 - 514, p. 502.

empresa, asumiendo exclusiva relevancia la efectiva disponibilidad de la instalación como tal.”²⁹

Cuando se intenta verificar al lugar de negocios como elemento para la configuración del EP, es útil hacer un ejercicio interpretativo que reúna el elemento material o el elemento personal de la organización permanente (especies de establecimiento permanente³⁰), según sea el caso, con el contribuyente y con la actividad que ejecuta.

El texto desarrollado por el MCOUDE ha sido incorporado dentro de la mayoría de tratados de no doble imposición suscritos por Ecuador, sin embargo, cabe mencionar que el convenio suscrito con Rumania utiliza el término “punto fijo”.

1.4.1.2. Fijeza y permanencia del lugar de negocios

Un Estado para someter a imposición las rentas de las empresas obtenidas mediante un EP, en cierta medida se apoya en la fijeza del lugar de negocios, manifestada por la conexión entre éste y un punto geográfico determinado (*base theory*). Sin embargo, las nuevas formas de realización de actividades de las empresas, cambian tal situación e inducen a buscar nuevos ingredientes y supuestos para configurar las organizaciones estables.

El *leading case* noruego *Hotel Platform*, según el cual se consideró EP –previo acuerdo con Suecia–, a una plataforma flotante que servía de alojamiento a trabajadores de una planta petrolífera marina, que no estaba fijada al suelo sino solamente anclada,³¹ evidencia la necesidad de apreciar de forma relajada el factor fijeza, así tendríamos que un EP puede incluso ubicarse en plataformas móviles.

Conviene aclarar que la permanencia o fijeza temporal (continuada) no se ha de considerar aislada de la fijeza física, así se encontrarán suficientes relaciones entre el lugar de negocios, el territorio del país y la actividad empresarial. En suma, se intenta descubrir el nexo con una jurisdicción tributaria estatal. Por tanto, la

29 Lovisolo, Antonio, “El Establecimiento Permanente”, cit., p. 279. Este autor refiere el caso *Pipeline*, acerca de una sociedad holandesa que poseía un oleoducto subterráneo en Alemania, que era gerenciado a través de una planta de bombeo en Holanda y sirviéndose de sujetos independientes para el mantenimiento y reparaciones del oleoducto. Mediante sentencia de 30 de octubre de 1996, la Segunda Cámara de la Corte Constitucional alemana consideró esas instalaciones como una organización estable de la sociedad holandesa en Alemania, entendiéndose que para tal fin era suficiente la producción de renta por medio de maquinarias totalmente automatizadas (p. 280).

30 Sobre el tema, véase, Marino, Giuseppe, “La noción de Establecimiento Permanente en las convenciones concluidas por Italia con Argentina y Brasil”, cit., pp. 549 y ss.

31 Serrano Antón, Fernando, “Los aspectos fiscales internacionales de los establecimientos permanentes”, cit., p. 208.

determinación en los convenios de no doble imposición, de una duración mínima del lugar de negocios en un territorio es crucial para entender que se está frente a la realización de una actividad empresarial continua.

Al respecto, Herbert Bettinger Barrios manifiesta: “[...] no es necesario que la actividad sea permanente en el sentido de que no haya interrupción de la operación, sino que las operaciones deben realizarse de manera regular”. También explica que: “Si el sitio de operaciones no fue establecido tan solo para propósitos temporales, puede constituir un establecimiento permanente aun cuando haya existido en la práctica, sólo por un período muy breve por la naturaleza especial de la actividad de la empresa o como consecuencia de circunstancias especiales (por ejemplo, el fallecimiento del contribuyente)”.³²

La doctrina y el propio MCOCCDE han elaborado la noción de “permanencia” como sustitutiva de la “fijeza”, como requisito del lugar de negocios en un determinado territorio, también contribuyendo a presentar una divergencia, la correlación entre la fijeza y la permanencia, tratando de concebir a esta última como consecuencia o como elemento integrante de la primera. Referirnos a la permanencia no implica entender de manera disímil a la fijeza del lugar de negocios sino una alternativa de configuración de la vinculación entre la instalación de negocios y el territorio, atendiendo a un elemento no identificado con el simple contacto o nexo físico.

Tanto la fijeza como la permanencia cuentan con cualidades exclusivas que ayudan a categorizar al lugar de negocios como fijo, es más, son dependientes para elaborar el concepto de lugar fijo de negocios como uno de los requisitos de la cláusula general que define al establecimiento permanente en el MCOCCDE y como figura paradigmática de la fiscalidad internacional.

Dentro de la red de tratados de no doble imposición suscritos por Ecuador, llama la atención que en el convenio suscrito con el Reino de España se ha omitido la mención a la fijeza.

1.4.2. Lista positiva (supuestos) de establecimiento permanente

Consta en el art. 5.2. MCOCCDE, y comprende: las sedes de dirección; las sucursales; las oficinas; las fábricas; los talleres; las minas; los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales.

32 Bettinger Barrios, Herbert, *Efecto impositivo del establecimiento permanente*, México D. F., ISEF, 1998, p. 65.

Convenios de no doble imposición suscritos y modelos elaborados no son una camisa de fuerza para entender otras hipótesis como EP o como excluidos de la lista positiva para configurar la definición de este controvertido instituto de la fiscalidad internacional.³³ Los prototipos de acuerdos tributarios internacionales tienen una alta provisionalidad³⁴ y regulan aspectos meramente prácticos, esta es otra razón para negar que ellos consideren todos los supuestos del universo temático de la materia.

La enumeración de la lista positiva tiene elementos para considerar a primera vista —en principio— que existe EP, entonces, se ha de reconocer si los casos enumerados en la cláusula de la organización estable son ejemplos de lugares de negocio o si son establecimientos permanentes, para eso también habrá que considerar si los supuestos cumplen los requisitos aceptados por la doctrina.

Acerca de las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro sitio de extracción de recursos naturales, decir: “cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales”, obliga a realizar una interpretación amplia, así se podrían entender todos los sitios de extracción de hidrocarburos, la pesca a grandes niveles, etc. Adicionalmente, no se menciona la exploración de dichos recursos dentro o fuera del territorio sino tan solo la explotación.

Al respecto, Bettinger argumenta que: “... siempre que los ingresos de tales sean considerados como utilidades mercantiles, la cuestión que define si tales actividades se realizan a través de un establecimiento permanente estará regida por el párrafo primero. No obstante, dado que no ha sido posible arribar a un punto de vista común en cuanto a las cuestiones básicas de la atribución de los derechos tributarios y de la calificación de los ingresos obtenidos de las actividades de exploración, los Estados Contratantes pueden acordar la inserción de disposiciones específicas. Por ejemplo, pueden acordar que una empresa de un Estado Contratante, en cuanto a sus actividades de exploración de recursos naturales en un sitio o un área del otro Estado Contratante: a) sea considerada como que no tiene un establecimiento permanente en ese otro Estado; o b) sea considerada como que realiza tales actividades a través de un establecimiento permanente en ese otro

33 En este mismo sentido, el punto 12 de la *Introducción* a los Comentarios del MCONU, manifiesta: “La Convención modelo de las Naciones Unidas no es de carácter prescriptivo; más bien trata de ofrecer a los responsables de la toma de decisiones de los países la información que necesitan para comprender la repercusión de esos diferentes planteamientos en la situación específica de su país. Como se indica en la Introducción de la versión anterior de la Convención modelo de las Naciones Unidas, las disposiciones de la Convención no tienen carácter ejecutivo, no son vinculantes ni deben interpretarse como recomendaciones oficiales de la Organización. La Convención trata más bien de contribuir a la negociación, interpretación y aplicación práctica de los acuerdos scales bilaterales basados en sus disposiciones.

34 Rodríguez Ondarza, José A., “Los efectos de la fiscalidad en el marco de los convenios de doble imposición internacional. Análisis del caso español” en *Crónica Tributaria* P. T. No. 3/97, Madrid, IEF, p. 10.

Estado; c) o sea considerada como que realiza tales actividades a través de un establecimiento permanente en ese otro Estado si tales actividades duran más de un período específico”.³⁵

Si los estados partes de un tratado de no doble imposición entienden de manera diferente a la que se desprendería del texto del instrumento internacional a los conceptos de sucursal, sede de dirección, oficina, fábricas, talleres, minas, pozos de petróleo o de gas, etc., eso no afecta al entendimiento del acuerdo luego del ejercicio hermenéutico correspondiente; de tal forma que cabrá prueba en contrario respecto a lo que la ley interna considera *a priori* EP, pues el análisis invariablemente se hará conforme al contenido de la cláusula general que consta en el instrumento internacional para evitar el doble gravamen.

En lo que tiene que ver con los primeros tratados de no doble imposición suscritos por Ecuador, específicamente los tratados suscritos con Alemania, Brasil, Italia y España, no se hace referencia expresa a los pozos de petróleo o de gas, sin embargo de lo cual pueden incluirse dentro de la interpretación amplia que permite el término “cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales” ya comentado. Algo similar ocurre con el tratado suscrito con la República de Corea, en donde se incluyó expresamente el término “bosques” dentro de los lugares de extracción de recursos naturales.

1.4.3. Obras de construcción, instalación o montaje

En atención a que este tipo de actividades no tenía mayor permanencia en un determinado territorio, su consideración por parte de la potestad tributaria del Estado de la fuente ha escapado como supuesto de la lista positiva de la cláusula general de EP. Desde 1963 el MCOCDE incluye el elemento temporal en la definición de un tipo especial de EP que concierne a las obras de construcción, instalación o montaje. Actualmente, el art. 5.3. MCOCDE, dispone: “una obra o un proyecto de construcción o instalación sólo constituye establecimiento permanente si su duración excede de doce meses”.

Según el párrafo 17 de los Comentarios al artículo 5 del MCOCDE: “La expresión “obras o proyectos de construcción o de instalación” no comprende solamente la construcción de edificios, sino también la de carreteras, puentes o canales, la rehabilitación (no sólo el mero mantenimiento o redecoración) de edificios, carreteras, puentes o canales, el tendido de conducciones, la excavación de terrenos y el dragado de fondos. Además la expresión “proyecto de instalación” no se limita a un proyecto de construcción; también incluye la instalación de nuevo equipo

35 Bettinger Barrios, Herbert, *Efecto impositivo del establecimiento permanente*, cit., p. 68.

como puede ser una maquinaria compleja en un edificio ya existente o al aire libre. La planificación y supervisión in situ de las obras de construcción de un edificio se encuadrarán en el apartado 3.”

El MCOCDE considera la duración de la obra de construcción, instalación o montaje superior a doce (12) meses, mientras el MCONU considera la duración superior a seis (6) meses, sin embargo, existen convenios tributarios internacionales que pueden considerar plazos distintos. En el caso ecuatoriano, la mayoría se ajusta a los 12 meses aunque los convenios con Canadá, Chile, México, Suiza y Uruguay consideran 6 meses, mientras que en el caso de Corea y Singapur, se ha establecido 9 meses.

Claro está que mientras menos meses se considera, es más favorable para el estado de la fuente. Sin embargo, en el caso de ausencia de Convenio, el efecto es el contrario y es lo que precisamente sucede en el caso ecuatoriano donde la norma reglamentaria ha establecido un período de 6 meses. En este caso, por ejemplo, una constructora extranjera que realiza un proyecto en Ecuador con una duración de 9 meses sería ya considerado, para efectos fiscales, como un establecimiento permanente, pudiendo imputar a la renta obtenida, los costos y gastos asociados a la misma, contrario a lo que pasaría en caso de que la norma estableciera un plazo de 12 meses y que por lo tanto aplicaría una retención automática del 25%, puesto que se tratarían de ingresos obtenidos por un no residente que no actúa por intermedio de un establecimiento permanente (artículo 39 LRTI).

Hay acuerdo a nivel internacional en el sentido de que para el conteo del plazo se tomará en cuenta el inicio de las actividades, sin que se considere para el caso los actos legales (firma del contrato o su registro), ni las actividades preparatorias (instalación de grúas); se ha de tener en cuenta el momento desde el cual se configura el lugar de negocios, el primer día, el inicio de las operaciones. No importa si no se esperaba la prolongación del plazo o que la tardanza se produjo por causas geológicas u otras; no ocasiona problema tampoco computar el plazo en varios períodos impositivos, porque se computa a lo largo de los mismos. El instante cuando se entrega o verifica el funcionamiento del proyecto se toma en cuenta para culminar el conteo del plazo. Cuando en la construcción de una obra ocurran discontinuidades, ejemplo, debido a cambios climáticos o de estación, problemas laborales, escasez de materiales, etc., los lapsos de las interrupciones deben tomarse en cuenta para el cómputo del número de meses.

A la luz del MCOCDE, la esencia de un proyecto de construcción o instalación puede ser tal que la actividad de los contratistas debe ser reubicada en varias ocasiones de manera continua, de conformidad al avance y a las necesidades del proyecto; cita los casos de la construcción de caminos y canales, del dragado de vías fluviales o del tendido de tuberías. En estos supuestos, el hecho de que la

fuerza de trabajo no esté presente doce meses en un solo sitio no es relevante; de esta forma las diversas actividades desarrolladas en cada lugar son parte de un solo proyecto, y éste debe ser tenido como EP si, en sumatoria, dura más de ese lapso.³⁶ Sobre el fraccionamiento de las actividades o de las obras, el Modelo adopta el “criterio de la unidad de obra”, así cuando las obras constituyen un todo coherente en el plazo comercial y geográfico, serán tomadas como independientes para efectos del cómputo del plazo. Cuando ocurre la división de la obra por entes vinculados, la cuestión se deja a la solución que los países involucrados quieran disponer. Sobre ello, es importante lo que Serrano Antón manifiesta: “A la vista de las anteriores consideraciones, el criterio de la unidad de obra sirve como criterio delimitador del elemento objetivo y subjetivo a la hora del cómputo del plazo. Es decir, contratos distintos, con objetos diferentes y con fechas distintas suponen obras de construcción también diversas”.³⁷

Para complementar este tema, vale mencionar que los tratados de no doble imposición suscritos con Rumania, Canadá, Chile, Uruguay, China y Singapur contemplan la actividad de prestación de servicios por parte de los empleados u otro personal como constitutiva de establecimiento permanente, si las actividades prosiguen en el otro Estado más de 183 días en un período de doce meses, posibilidad contenida en el MCONU. El argumento para incluir servicios de gestión y consultoría obedece a que la prestación de servicios, especialmente de gestión y consultoría, puede generar grandes ingresos a las empresas de los países industrializados, de acuerdo al Comentario 9 al artículo 5 del MCONU.

1.4.4. *Actividad auxiliar o preparatoria*

El art. 5.4. MCOCDE, dispone: “No obstante las disposiciones anteriores de este artículo, se considera que la expresión “establecimiento permanente” no incluye: [...] e. El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar para la empresa cualquier otra actividad de carácter auxiliar o preparatorio”. Así, el prototipo incorpora una lista con casos abstraídos de la definición general del propio Modelo, señalando que pueden existir formas empresariales que no deben tener la consideración de establecimiento permanente aunque se realicen mediante un lugar fijo de negocios.³⁸ El párrafo contiene casos diversos de actividades –cuyo denominador común es ser actividades preparatorias o auxiliares– que se consideran como excepciones a la definición general y que por lo tanto, no son establecimientos permanentes pese a que la actividad pueda

36 Bettinger Barrios, Herbert, *Efecto impositivo del establecimiento permanente*, cit., p. 70.

37 Serrano Antón, Fernando, “Los aspectos fiscales internacionales de los establecimientos permanentes”, cit., pp. 216 y 217.

38 Comentario 23 al Art. 5 MCOCDE de 2010.

ser ejecutada en un sitio fijo de negocios. Estas disposiciones buscan impedir el sometimiento de una empresa extranjera a la potestad tributaria del Estado de la fuente, si realiza en este último, actividades que pueden calificarse únicamente como “preparatorias o auxiliares”.

No se encuentra en la práctica convencional internacional para enfrentar el problema de la doble imposición alguna definición sobre lo que se ha de entender como “actividad auxiliar o preparatoria”. En la doctrina, García Prats apunta que: “Una primera aproximación al concepto de auxiliariadad o preparatoriedad debe tener en cuenta aquellos elementos o características comunes que pueden extraerse del texto del MC y de los Comentarios al mismo con validez general. Ello es así en la medida en que en la legislación interna no se contiene referencia a la auxiliariadad o a la preparatoriedad para la definición de la actividad empresarial que debe realizar un establecimiento permanente”.³⁹

Comenta Bettinger que los ejemplos contenidos en el párrafo que se analiza son sitios fijos de operaciones solo para propósitos publicitarios o para el suministro de información o para investigación científica o para servicios de una patente o un contrato de conocimientos, si tales actividades son de carácter preparatorio o auxiliar. Añade que de conformidad con el subapartado f) del art. 5.4., el hecho de que un sitio fijo de operaciones combine cualquiera de las actividades citadas en los literales a) a e) del mismo numeral 4, no quiere decir que existe un EP, por lo que tales combinaciones deben observarse atendiendo a los casos particulares y de forma laxa. Finalmente, refiere dos casos de suma importancia:

1. Si un sitio fijo de operaciones de acuerdo al apartado cuarto no es EP, esta excepción rige de la misma forma a la disposición de bienes muebles que son parte de las propiedades del sitio de operaciones a la terminación de las actividades de la empresa en tal instalación, por ejemplo: la exhibición de mercancías se exenta de acuerdo con los literales a) y b), la venta de la mercancía al finalizar una feria está cubierta por esta excepción. Aclara que la excepción no tiene vigor respecto a la venta de mercancía que no se exhibió efectivamente en dicha feria.
2. Un sitio fijo de operaciones usado para actividades que califican como excepciones en el apartado cuarto, para otras actividades, se tendrá como una sola organización estable y estaría sujeto a impuestos por ambos tipos de actividades, por ejemplo: una tienda para la entrega de bienes y que también se involucra en la venta de los mismos.⁴⁰

³⁹ García Prats, Alfredo, *El Establecimiento Permanente*, cit., pp. 165 y 166.

⁴⁰ Bettinger Barrios, Herbert, *Efecto impositivo del establecimiento permanente*, cit., pp. 71 - 74.

En lo que tiene que ver con la red de convenios de no doble imposición suscritos por Ecuador, cabe resaltar:

Los convenios suscritos con Alemania, Brasil, Italia, España, Rumania y Chile no contemplan el caso mencionado en el subapartado f, referente al mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar cualquier combinación de las actividades mencionadas en los subapartados a) a e), a condición de que el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios que resulte de esa combinación conserve su carácter auxiliar o preparatorio.

El convenio suscrito entre Ecuador y Rumania agrega un nuevo caso, distinto a los observados en el MCOCDE, referente a la venta de bienes o mercaderías en una feria temporal u ocasional, o exhibición luego de la clausura de la feria.

En los subapartados a) y b) del convenio suscrito con Uruguay no se contempla el caso de entregar bienes o mercancías como causal para la configuración del establecimiento permanente. Tampoco se menciona en este convenio el subapartado d) referente a mantener un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías o recoger información para la empresa.

1.4.5. La agencia

Este elemento que se asimila a lo que una parte de la doctrina ha denominado “establecimiento permanente personal”,⁴¹ puede facilitar la identificación de un EP operando económicamente en el territorio, cuando implica un ejercicio de planificación por parte de la sociedad extranjera, tendente a utilizar una persona natural o jurídica intermediaria que depende de la sociedad no residente. Esta modalidad de operación no requiere que la empresa foránea posea un lugar de negocios en el territorio. En ese sentido, Alfredo G. Ruiz-Huidobro ha dicho: “Por lo tanto, estamos refiriéndonos a la existencia de un vínculo jurídico con una persona determinada, exista o no un establecimiento material en sí”.⁴² Así se acepta que una empresa cuenta con un EP en el Estado de la fuente si existe en él una persona –natural o jurídica– que obra para la compañía bajo ciertas condiciones.

En términos generales, el “agente” puede tener relación de dependencia con la empresa extranjera o no tenerla. Vemos como el art. 5.6. MCOCDE excluye a los agentes que tienen estatuto independiente en los planos económico y jurídico respecto de la empresa residente en el otro Estado. La emancipación jurídica se explica fehacientemente por la asunción del riesgo por parte del agente en relación

41 Por ejemplo, véase, Lovisolo, Antonio, “El Establecimiento Permanente”, cit., p. 291 y ss.

42 Ruiz-Huidobro, Alfredo G., *Derecho tributario internacional: los establecimientos permanentes*, cit., p. 211.

con las actividades desarrolladas mientras ejerce la representación; esta situación no podría verificarse en el caso de los empleados de la empresa.⁴³

La especie de representación consta normalmente en el poder de representación, sea éste especial o específico.⁴⁴ Con acierto Serrano Antón manifiesta que: “Se precisa la capacidad para contratar en nombre de la sociedad, vinculándola legalmente. La vinculación directa de la empresa representada es la que justifica el gravamen y que sea considerada como un establecimiento permanente, ya que es ella la que se beneficia de las infraestructuras de un país y de los servicios públicos del mismo”.⁴⁵ Asimismo, Bettinger expresa: “No sería en beneficio del interés de las relaciones económicas internacionales, el disponer que el mantenimiento de cualquier persona dependiente condujera a un establecimiento permanente de la empresa. Tal tratamiento debe limitarse a personas que, en vista del alcance de su autoridad o de la naturaleza de sus actividades, involucran a la empresa en un grado particular de actividades mercantiles en el Estado en cuestión. [...] el párrafo quinto procede solamente sobre la base de considerar que las personas que tengan autoridad para celebrar contratos, pueden conducir a un establecimiento permanente para la empresa que los mantiene. En tal caso, la persona cuenta con autoridad suficiente para comprometer la participación de la empresa en la actividad mercantil dentro del Estado en cuestión. El uso del término “establecimiento permanente” en este contexto presupone por supuesto, que esa persona hace uso constante de su autoridad y no solamente en casos aislados”.⁴⁶

Sucede que el agente o representante es un brazo ejecutor de la empresa no residente, que la sustituye habitualmente en el país de la fuente, lo que hace que su actuación se vea como si fuese hecha directamente por la sociedad foránea. Con la habitualidad de la representación se descubre la permanencia de la empresa en el territorio de actuación del representante. En la práctica puede pasar que el agente dependiente⁴⁷ realice las actividades que constan en el apartado 4 del artículo que analizamos, por lo que resulta que tiene fijados los límites de acción a los precisamente enlistados allí, lo que acarrearía la descalificación de la existencia de un EP.

43 Serrano Antón, Fernando, “Los aspectos fiscales internacionales de los establecimientos permanentes”, cit., p. 219.

44 Alfredo Ruiz-Huidobro manifiesta: “Estas personas pueden ser personas físicas o personas jurídicas (sociedades) y deberán utilizar sus poderes repetidamente, habitualmente si se quiere, y no de manera aislada, ya que por algo el Modelo las incluye dentro del concepto de establecimiento permanente”. Ruiz-Huidobro, Alfredo G., *Derecho tributario internacional: los establecimientos permanentes*, cit., p. 211.

45 Serrano Antón, Fernando, “Los aspectos fiscales internacionales de los establecimientos permanentes”, pp. 205 y 206.

46 Bettinger Barrios, Herbert, *Efecto impositivo del establecimiento permanente*, cit., pp. 74 y 75.

47 Véase al respecto, Gabriel Gutman, Marcos, “El concepto de Establecimiento Permanente en el convenio para evitar la doble imposición entre Argentina e Italia”, cit., pp. 512 y 513.

Se ha entendido a la agencia en el Derecho comercial como un local independiente, vinculado con el principal por medio de un contrato de agencia;⁴⁸ pese a ello, de conformidad con la cláusula de la agencia, no es imprescindible la existencia de un lugar de negocios fijo para entender que existe EP, es más, el art. 5.5. MCOCDE, no exige al representante que sea residente en el Estado en el que se le considera agente, así la habitualidad de su actuación cobra relevancia para sustentar el ejercicio pleno de la potestad tributaria del Estado de la fuente.

Hay que tomar en cuenta que la disposición materia de análisis refiere un caso alternativo para saber si una sociedad tiene o no EP en un Estado, pues si se llega a probar que posee tal emplazamiento en el marco de los apartados 1, 2 y 4 del art. 5 MCOCDE, no se requiere demostrar que la persona que está a cargo se enmarca en las consideraciones del apartado 5 de la disposición de marras.⁴⁹

En el marco de un convenio para evitar el doble gravamen, si una persona ostenta y ejerce en forma habitual en un Estado poderes que le facultan para concluir contratos en nombre de la empresa extranjera, entonces, se considerará que ésta posee EP en dicho Estado, respecto de las gestiones que esa persona hace por cuenta de la sociedad.

Para el caso, se considerará los supuestos excluidos que constan en el art. 5.4. MCOCDE. De otra forma, si la sociedad realiza sus actividades por medio de un corredor, un comisionista general o cualquier otro agente que goza de estatuto independiente,⁵⁰ no se considera que posea EP en un Estado contratante, siempre y cuando esas personas se desenvuelvan circunscritas en el marco ordinario de su actividad, es decir, que actúen como profesionales intermediarios (art. 5.6. MCOCDE).

Un agente independiente se considerará tal si lo es de la empresa foránea, legal y económicamente, y si obra en el desarrollo normal de su negocio cuando

48 Pisani, Osvaldo E., *Elementos de Derecho Comercial*, Buenos Aires, Astrea, 2001, p. 52.

49 Bettinger Barrios, Herbert, *Efecto impositivo del establecimiento permanente*, cit., p. 75.

50 José M. De La Villa, citado por Alfredo Ruiz-Huidobro, señala dos posibilidades de actuación para el agente con estatuto independiente: la primera, consiste en que el agente actúe investido de representación directa o inmediata, es decir, en nombre y por cuenta del comitente; la segunda, es que opere como representante indirecto o mediato, es decir, en nombre propio y por cuenta ajena. Añade que debido al carácter profesional que ostenta el comisionista o corredor, se posibilita ambos regímenes representativos aunque reconoce que más lógico y representativo es la primera posibilidad. Indica que la independencia jurídica se refiere al régimen estatutario del agente, delimitador de derechos y obligaciones y del ámbito de actuación. Así, "el agente ostenta la cualidad de empresa autónoma. La fiscalización excesiva o el control general de su actividad, por parte de la empresa mandante, suscitan dudas en cuanto a su "status". La independencia económica se deriva de la existencia de dos empresas independientes: la que dispone y la que ejecuta. Esta dualidad garantiza la independencia. La retribución que, en pago de sus servicios, reciba el profesional intermediario no afecta a tal nota". Ruiz-Huidobro, Alfredo G. *Derecho tributario internacional: los establecimientos permanentes*, cit., p. 217.

actúa en referencia a la compañía.⁵¹ Un agente no procede en el marco ordinario de sus actividades, por ejemplo, cuando: tenga existencia de bienes o mercancías con las que efectúa entregas por cuenta del residente en el extranjero; asume riesgos por cuenta del residente en el extranjero; actúe sujeto a instrucciones detalladas o al control general del residente en el extranjero; ejerce actividades que económicamente corresponden al residente en el extranjero y no a sus propias actividades; percibe sus remuneraciones independientemente del resultado de sus actividades, y efectúe operaciones para el residente en el extranjero usando precios o montos de contraprestaciones distintos de lo que hubieren usado partes no relacionadas en operaciones comparables.⁵²

En cuanto tiene que ver con la red de tratados de no doble imposición suscritos por Ecuador, cabe resaltar los tratados suscritos con Alemania, Brasil, Italia y Rumania, en los cuales, en lo que tiene que ver con la regla del agente dependiente (apartado 5), la exclusión aplica únicamente cuando se trata de actividades que se limitan a la compra de bienes o mercancías para la misma, criterio que podía observarse en el texto propuesto en el Proyecto de Convenio de 1963 de la OCDE. El tratado suscrito con España se diferencia de los anteriores en que la única excepción es que sus actividades se limiten a ser auxiliares o preparatorias. Cabe mencionar que el tratado de doble no imposición suscrito con Uruguay adopta el criterio contenido en el MCONU, en el sentido de que contempla adicionalmente, como criterio de exclusión de la regla del agente, el caso de que una persona no tiene poderes para concertar contratos “pero mantiene habitualmente en el Estado existencias de bienes o mercaderías que utiliza para entregar regularmente bienes o mercaderías por cuenta de la empresa.”

En lo que tiene que ver con el agente independiente (apartado 6) en la red de tratados suscritos por Ecuador, se observa que casi no hay diferencias con el MCOCDE, salvo el caso de Alemania y España, en donde se hace referencia a la responsabilidad tributaria del agente, y los tratados con México, Chile, Uruguay y Singapur, que introducen cláusulas anti elusión específicas, referentes a realizar todas o casi todas las actividades en nombre del residente, asumir directamente, por su cuenta y riesgo, las transacciones de bienes o servicios, o que en sus relaciones comerciales o financieras con la empresa no se establezcan condiciones diferentes de las que hubiesen acordado agentes independientes.

Cabe mencionar finalmente que el texto del establecimiento permanente en el caso del agente (apartados 5 y 6 del MCOCDE) ha recibido bastante crítica a nivel internacional, por lo que actualmente existe una propuesta para su reforma dentro del Proyecto BEPS, que se analizará en el capítulo específico.

51 Bettinger Barrios, Herbert, *Efecto impositivo del establecimiento permanente*, cit., p. 76.

52 Bettinger Barrios, Herbert, *Efecto impositivo del establecimiento permanente*, cit., pp. 18 y 19.

1.4.6. *La actividad de las compañías de seguros*

Está generalmente aceptado que las sociedades del segmento de aseguramiento, pueden hacer sus actividades por medio de un emplazamiento estable, según los apartados 1 o 5 del art. 5 MCOCDE, pero a veces acuden para ello a un agente independiente, quien ejecuta para la empresa extranjera el cobro de las primas de seguros y además el aseguramiento de riesgos situados en el territorio.

No se ha especificado este caso en comento en el Modelo de la OCDE, pero existe liberalidad para que los estados que negocien un convenio de no doble imposición consideren la posibilidad de incluir el tema en el articulado que trata sobre el EP. Es el caso de los convenios suscritos por Ecuador con Brasil, México, Chile, Uruguay, Corea y Singapur, en donde se precisa que existe EP si una empresa aseguradora recauda primas en el territorio del otro Estado contratante, o asegura contra riesgos situados en él por medio de un representante distinto de un agente independiente, al que le aplique el apartado del agente independiente)

Lo referido en el párrafo anterior guarda consistencia con lo establecido en el Modelo de Convenio de la Organización de las Naciones Unidas⁵³, en el cual, a diferencia del MOCDE, el caso del EP en las actividades de seguros se encuentra incluida en el propio texto del Modelo y no solo a nivel de sugerencias en los correspondientes comentarios.

Por último, en el Informe sobre la Atribución de Beneficios a los Establecimientos Permanentes elaborado por la OCDE en julio del año 2008 se indica que “hay que destacar que la determinación de si una entidad aseguradora tiene un EP de agente dependiente a los efectos fiscales es bastante independiente, desde el punto de vista jurídico, del hecho de que la entidad aseguradora deba tener licencia para operar a los fines reglamentarios, aunque puede haber cierta conexión práctica entre ambos hechos en la medida en que el criterio para identificar un EP de agente dependiente a los fines tributarios se solape con el criterio que determine la sujeción al requisito de tener licencia con fines reglamentarios.”⁵⁴

En relación con el párrafo anterior, es importante mencionar que en el Código Orgánico Monetario y Financiero, en el artículo 66 del Libro III, se establece la

53 El art. 5.6. MCONU, indica: “Notwithstanding the preceding provisions of this article, an insurance enterprise of a Contracting State shall, except in regard to re-insurance, be deemed to have a permanent establishment in the other Contracting State if it collects premiums in the territory of that other State or insures risks situated therein through a person other than an agent of an independent status to whom paragraph 7 applies”. También recomendamos revisar los Comentarios al párrafo 6 del art. 5 de este mismo Modelo de Convenio.

54 Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, Informe sobre la atribución de beneficios a los establecimientos permanentes, 17 de julio de 2008. Madrid: IEF, 2008, p. 237.

prohibición de contratar seguros con empresas que no están legalmente establecidas en el Ecuador si se trata de los tipos de seguros definidos en dicho artículo, sin embargo se exceptúa de tal prohibición el caso en que ninguna empresa de seguros autorizada para operar en el país pueda asumir algún determinado riesgo, y entonces sí se pueda contratar el seguro sobre ese riesgo en el exterior,⁵⁵ por lo que creemos que es justo este último el caso en que las Compañías de Seguros del exterior podrían actuar en el Ecuador por intermedio de un EP, caso en el cual, deberán cumplir con las obligaciones que en general les aplica a los EP en el Ecuador, y que las revisaremos más adelante.

1.4.7. El caso de la sociedad vinculada

Dispone el art. 5.7. MCOCDE, que en el caso en que una sociedad residente de un Estado contratante controle o sea controlada por una sociedad residente del otro Estado contratante, o que realice actividades empresariales en ese otro Estado (ya sea por medio de EP o de otra manera), no convierte por sí solo a cualquiera de estas sociedades en establecimiento permanente de la otra. Efectivamente, con amplitud se ha aceptado que la existencia de una compañía subsidiaria, no es en sí misma un emplazamiento permanente de la sociedad matriz, salvo que de las relaciones entre aquella y esta última surjan indicios elocuentes que van más allá de la mera propiedad o control de la segunda sobre la primera.

Conforme vimos, la subsidiaria es una entidad independiente en su forma jurídica; incluso el hecho de que la empresa subsidiaria sea administrada por la matriz, no implica que la primera sea EP de la última. Una subsidiaria constituirá EP de su principal en otro Estado cuando se cumplen algunas condiciones que constan en los apartados 5 y 6 de la disposición que se revisa, en el primero, válidas para cualquier sociedad o compañía no relacionada, y en el segundo, si no se puede considerar como agente independiente y si de manera habitual ejerce la autoridad para la celebración de contratos a nombre de la matriz. Las reglas que se desprenden del art. 5.7., se aplicarán también

55 Código Orgánico Monetario y Financiero: Libro III Ley General de Seguros: Art. 66.- Se prohíbe celebrar en territorio ecuatoriano los siguientes contratos de seguros con empresas de seguros no establecidas legalmente en el país:

- a) Seguro de personas, cuando el asegurado se encuentre en la República al celebrarse el contrato;
- b) Seguro contra incendio y riesgos adicionales sobre bienes ubicados en el territorio nacional;
- c) Seguro de casco de naves marítimas o aéreas, cuando éstos se hallen bajo matrícula ecuatoriana;
- d) Seguros de transporte de mercancías o bienes que se importen al país; y,
- e) Seguros de los demás ramos contra riesgos que puedan ocurrir en territorio ecuatoriano.

En el caso que ninguna empresa de seguros autorizada para operar en el país pueda asumir determinado riesgo, el interesado previa autorización del Superintendente de Compañías, Valores y Seguros, podrá contratar el seguro sobre ese riesgo en el exterior.

para las actividades que realice una filial para cualquier otra filial de la misma compañía principal.⁵⁶

Con el objeto de profundizar en lo relacionado con la entidad subsidiaria, conviene aludir a los “grupos de sociedades”, debido a las operaciones vinculadas que pueden realizar, según las formas que adoptan en su organización y las prácticas comerciales y societarias que hacen. Cuando TULLIO ROSEMBUJ analiza las operaciones vinculadas y la subcapitalización en el Impuesto sobre Sociedades español, menciona los presupuestos subjetivos indiciarios de vinculación en los grupos de sociedades, congregándolos así: vinculación entre sociedades del mismo grupo, vinculación entre sociedades en relación orgánica, vinculación entre la sociedad y los socios, vinculación con no residentes.⁵⁷

De las partes relacionadas se ocupa el artículo innumerado luego del 4.3 de la LRTI y el artículo 4 RLRTI del Ecuador.

Se aprecia entonces la importancia que tiene para la Administración Tributaria el contar con suficiente información acerca de la estructura de los grupos empresariales, y más que eso, de la forma cómo se han distribuido o configurado las aportaciones de los socios y de qué manera se toman las decisiones identificadas con el núcleo de actividad económica que realizan.

56 El Comentario 41 correspondiente al apartado 7 del art. 5 MCOCDE, se desarrolla en los términos siguientes: “conforme al apartado 5, se considerará que la empresa matriz tiene un establecimiento permanente en un Estado con respecto a todas las actividades que su filial emprende por ella si esta subsidiaria tiene poderes, y los ejerce habitualmente en ese Estado, para suscribir contratos en nombre de la sociedad matriz (véanse los párrafos 32, 33 y 34 anteriores), salvo que dichas actividades se limiten a las descritas en el apartado 4 del artículo o que la filial actúe en el marco ordinario de su actividad en calidad de agente independiente al que le es de aplicación el apartado 6.”

57 Tulio Rosembuj expresa al respecto:

“1) Vinculación entre sociedades del mismo grupo

Las operaciones efectuadas entre una sociedad y otra perteneciente al mismo grupo de sociedades, socios de otra sociedad del mismo grupo; consejeros o administradores de otra sociedad del mismo grupo; cónyuges, ascendientes o descendientes de dichos socios o administradores. [...]

2) Vinculación entre sociedades en relación orgánica

Las operaciones efectuadas entre una sociedad y otra sociedad participada indirectamente por la primera en al menos el 25 por 100 del capital social; otra sociedad en los cuales los mismos socios, cónyuges, ascendientes, descendientes, participen directa o indirectamente en al menos el 25 por 100 del capital social; cuando ejerza el poder de decisión sobre la otra.

3) Vinculación entre la sociedad y los socios

Las operaciones efectuadas entre una sociedad y sus socios, consejeros o administradores, así como los cónyuges ascendientes o descendientes de cualquiera de ellos; siempre que el socio participe en un 5 por 100 del capital social o en el 1 por 100 si los valores cotizan en el mercado secundario organizado.

4) Vinculación con no residentes

Las operaciones efectuadas entre una sociedad residente con su establecimiento permanente no residente o las que realiza un establecimiento permanente residente con su casa central.” Rosembuj, Tulio, *Fiscalidad Internacional*, Madrid, Marcial Pons, 1998, pp. 13 y 4.

En el caso de Ecuador, en cuanto tiene que ver con el apartado de sociedades vinculadas, todos los convenios suscritos conservan la estructura del MCOODE ya referida.

2. PARTICULARIDADES DEL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN LA LEGISLACIÓN TRIBUTARIA DEL ECUADOR

El intento de una definición de EP en el sistema tributario nacional es vital para determinar la obtención de renta en el país de situación, por parte de una empresa no residente. Por eso, el asunto es desarrollado por muchas legislaciones domésticas. Los sistemas tributarios de Ecuador, Colombia y Perú contemplan la noción de EP de una manera amplia, tendiendo a favorecer al país de la fuente. Otro es el panorama en el caso de Bolivia, que no contempla en su ordenamiento tributario interno ningún trato específico a esta figura del derecho tributario internacional.

2.1. El establecimiento permanente en la legislación tributaria interna del Ecuador

En el Ecuador rige el Impuesto a la Renta Global que obtengan las personas naturales, las sucesiones indivisas y las sociedades nacionales o extranjeras (art. 1 LRTI). Para el efecto, se considera renta a los ingresos de fuente ecuatoriana obtenidos a título gratuito u oneroso, bien sea que provengan del trabajo, del capital o de ambas fuentes, consistentes en dinero, especies o servicios; y, los ingresos obtenidos en el exterior por personas naturales domiciliadas en el país o por sociedades nacionales⁵⁸ (art. 2). La misma Ley señala como sujetos pasivos del impuesto a la renta a las personas naturales, las sucesiones indivisas y las sociedades, nacionales o extranjeras, domiciliadas o no en el país, que obtengan ingresos gravados de conformidad con el estatuto que revisamos (art. 4).

La legislación ecuatoriana exhibe el criterio de la fuente productora de ingresos, así en el art. 8 LRTI, el numeral 6 incluye los ingresos provenientes por expor-

⁵⁸ El art. 98 LRTI determina: “Definición de sociedad.- Para efectos de esta Ley el término sociedad comprende la persona jurídica; la sociedad de hecho; el fideicomiso mercantil y los patrimonios independientes o autónomos dotados o no de personería jurídica, salvo los constituidos por las Instituciones del Estado siempre y cuando los beneficiarios sean dichas instituciones; el consorcio de empresas, la compañía tenedora de acciones que consolide sus estados financieros con sus subsidiarias o afiliadas; el fondo de inversión o cualquier entidad que, aunque carente de personería jurídica, constituya una unidad económica o un patrimonio independiente de los de sus miembros.”

taciones realizadas por personas naturales o sociedades, nacionales o extranjeras, con domicilio o establecimiento permanente en el Ecuador, sea que se efectúen directamente o mediante agentes especiales, comisionistas, sucursales, filiales o representantes de cualquier naturaleza. La parte final de este mismo artículo consigna: "...se entiende como establecimiento permanente de una empresa extranjera todo lugar o centro fijo ubicado dentro del territorio nacional, en el que una sociedad extranjera efectúe todas sus actividades o parte de ellas. En el Reglamento se determinarán los casos específicos incluidos o excluidos en la expresión establecimiento permanente".

Como se mencionó anteriormente, aludir a "una empresa extranjera" en esta disposición, permite aclarar que la figura del establecimiento permanente es un supuesto mediante el cual las sociedades no residentes actúan en el territorio ecuatoriano. La remisión al Reglamento que se hace en esta norma es correcta, ya que ésta solo contiene una definición restringida, lo que como se verá no se compadece con la amplitud con que se trata el mismo tema en el Reglamento de la Ley, que glosamos más adelante.

Complementariamente, el art. 9 del Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno entiende para efectos tributarios –de manera redundante–, que el EP es el lugar fijo en el que una empresa efectúa todas o parte de sus actividades (numeral 1), además recoge detalladamente para efectos de la imposición directa a la renta sus significaciones positivas y obras de construcción (numeral 1), actividades de carácter preparatorio y auxiliar (numeral 3) y agencia (numeral 2 y parte del numeral 3). Cabe destacar que no contempla referencia alguna al caso de sociedad vinculada.

El primer numeral del art. 9 RLRTI considera que, bajo la definición de EP propuesta, una sociedad foránea tiene establecimiento permanente, cuando: mantenga lugares o centros fijos de actividad económica tales como: (i) cualquier centro de dirección de la actividad; (ii) cualquier sucursal, agencia u oficina que actúe a nombre y por cuenta de una empresa extranjera; (iii) fábricas, talleres, bienes inmuebles u otras instalaciones análogas; (iv) minas, yacimientos minerales, canteras, bosques, factorías y otros centros de explotación o extracción de recursos naturales; (v) cualquier obra material inmueble, construcción o montaje; si su duración excede de 6 meses; y, (vi) almacenes de depósitos de mercaderías destinadas al comercio interno y no únicamente a demostración o exhibición. Tenga oficinas para: (i) la práctica de consultoría técnica, financiera o de cualquier otra naturaleza para desarrollar proyectos relacionados con contratos o convenios realizados dentro o fuera del país; y, (ii) la prestación de servicios utilizables por personas que trabajan en espectáculos públicos, tales como: artistas de teatro, cine, televisión y radio, toreros, músicos, deportistas, vendedores de pasajes aéreos y de navegación marítima o de transportación para ser utilizados en el Ecuador o fuera de él.

De esta disposición se desprende que se considera que la empresa extranjera tiene EP en el país si posee un lugar o centro fijo de actividad, u oficinas. La descripción del primer caso toma muchos de los elementos comprendidos dentro del apartado de la lista positiva del MCOCDE, pudiendo señalarse como diferencias relevantes la omisión de pozos de petróleo o de gas, casos que podrían estar cubiertos con la expresión “otros centros de explotación o extracción de recursos naturales, la inclusión de almacenes de depósito de mercaderías destinadas al comercio interno, así como la inclusión, dentro de la lista positiva, de las obras de construcción cuya duración sea mayor de seis meses, decantándose así nuestra legislación por los lineamientos del MCONU.

En cuanto tiene que ver con las oficinas, desarrolladas en el segundo caso, bien podrían haberse tomado del apartado 3 del art. 5 MCONU, en donde se contempla la posibilidad de que la prestación de servicios por una empresa, incluidos los de consultoría, por intermedio de sus empleados u otro personal, se considere EP si las actividades prosiguen durante un total de más de 183 días dentro de un período de 12 meses. La diferencia con el artículo del reglamento analizado radica en el ámbito mayor presentado por el MCONU (prestación de servicios), y en la falta de las condiciones básicas, dentro del texto reglamentario, consideradas por el MCONU para que pueda considerarse EP, esto es, que debe ser realizado por sus empleados o personal contratado para ese fin por la empresa, y especialmente el requisito mínimo de temporalidad: se considera EP “solo en el caso de que las actividades de esa naturaleza prosigan (en relación con el mismo proyecto o con un proyecto conexo) en un Estado contratante durante un período o períodos que sumen o excedan en total más de 183 días en cualquier período de doce meses que empiece o termine durante el año fiscal considerado”.

La segunda situación corresponde al literal b) recién aludido, éste es confuso y enredado, pues mezcla las situaciones en las cuales se requiere oficina para prestar servicios demandados por personas que trabajan en espectáculos públicos y aquellos que tienen relación con la venta de pasajes aéreos y de navegación marítima o de transportación para ser usados dentro o fuera del país. Además, es bien sabido que cuando existe un CDI, las rentas producidas por las actividades de transporte aéreo, marítimo y terreno se tratan en cláusulas específicas, verbigracia, arts. 8 de los modelos de convenio de la ONU y de la OCDE; por ello, habrá que plantearse que las previsiones nacionales sobre el tema, en la legislación del impuesto a la renta tienen valor jurídico en los supuestos en que no hay un tratado para eliminar la doble tributación. Amén de la crítica que merece la redacción de la norma, es plausible la intención del legislador en esta parte, al considerar como organización estable a ese tipo de oficinas.

El segundo numeral determina que no obstante lo dispuesto en el primer numeral, también se considera que una empresa extranjera tiene EP en Ecuador

si cuenta con una persona o entidad que actúe por cuenta de dicha empresa y ostente o ejerza habitualmente en el país alguna actividad económica distinta de las establecidas en el tercer numeral de este artículo, en cualquiera de las siguientes formas: con poder que la faculte para concluir contratos en nombre de la empresa o comprometer legalmente a las personas o empresas para quienes trabajan; ligadas mediante contrato para realizar actividades económicas por cuenta de las personas o empresas para quienes trabajen; con tenencia de mercaderías de propiedad de una empresa extranjera, destinadas a la venta en el Ecuador; que pague a nombre de una empresa extranjera el valor de arrendamiento de locales, de servicios o de gastos vinculados con el desarrollo de una actividad económica. Estos supuestos refieren la naturaleza del agente dependiente o apoderado, que actúa en nombre de la empresa extranjera (art. 5.5. MCOCDE).

La regulación negativa o excluyente del instituto del emplazamiento permanente está en el tercer numeral de la disposición que se revisa, de él se desprende que el término EP no comprende: la utilización de instalaciones con el único fin de exponer bienes o mercaderías pertenecientes a la sociedad; el mantenimiento de un lugar con el único fin de recoger y suministrar información para la empresa; el desarrollar actividades por medio de un corredor; comisionista general, agente, representante, distribuidor o cualquier otro mediador que goce de un estatuto independiente, siempre que estas personas actúen dentro del marco ordinario de su actividad y aún cuando, para cumplir con la Ley de Compañías, les haya sido otorgado un poder, todo ello, sin perjuicio de la responsabilidad tributaria personal de dicho corredor, comisionista general, agente, representante, distribuidor o mediador.

Concluye la norma disponiendo que, de todas maneras, los representantes de las correspondientes empresas que utilizan los mencionados locales, deberán obtener la inscripción en el Registro Único de Contribuyentes (número de identificación fiscal ecuatoriano), siempre que tal utilización sea por un período superior a un mes y sin que tengan la obligación de presentar declaraciones ni de efectuar retenciones.

En el mentado literal a) no se considera –como lo hace el MCOCDE– el uso de instalaciones con el fin de almacenar y entregar mercadería perteneciente a la empresa extranjera. No se concibe como supuestos de EP al mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas (literal b), el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de que sean transformadas por otra empresa (literal c), mantener un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías (literal d), mantener un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar para la empresa cualquier otra actividad de carácter auxiliar o preparatorio (literal e) o mantener un lugar fijo de negocios

con el único fin de realizar cualquier combinación de las actividades anteriores, a condición de que el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios que resulte de esa combinación conserve su carácter auxiliar o preparatorio. El tercer numeral sugiere asuntos tal cual están contenidos en el art. 5.4 del MCOCDE.

El precepto revisado provee numerosos supuestos de EP, comprende además la ya clásica enumeración de aquellos que son constitutivos y los que son excluyentes de esta ficción jurídica-económica y/o jurídica-tributaria, manteniendo sin embargo, algunos pasajes que deberían ser mejor trabajados, conforme lo hemos referido.

Como sucede con otros países del área andina, el instituto en referencia también consta en los convenios para evitar la doble imposición suscritos por Ecuador, como criterio de atribución de competencias tributarias entre los estados que intervienen en la negociación de esos instrumentos internacionales. La mayoría de los CDI suscritos por nuestro país se atienen por lo que a la regulación del EP se refiere, a los postulados de los modelos y proyectos de convenio de la OCDE, con las consideraciones ya analizadas previamente.

Como se advierte, el Ecuador mantiene el criterio del impuesto sobre la renta global, afirmando entonces la imposición en la fuente y respecto a aquellos ingresos de fuente extranjera recibidos en cabeza de personas naturales domiciliadas en el Ecuador o por sociedades nacionales, además la imposición alcanza a los no residentes cuando tienen una organización estable en el país. La legislación ecuatoriana contempla una definición amplia de este instituto del derecho tributario internacional.

2.2. Consideraciones finales del EP en el Ecuador

El establecimiento permanente es una ficción jurídico tributaria que ha sido inserta en la normativa con el propósito de tratar a un no residente como si fuese residente, pues aunque no cumple con las definiciones establecidas en la norma para ser considerado como residente, efectúa actividades de manera permanente, casi como habitualmente lo haría un residente.

La figura del establecimiento permanente ha tomado cada vez mayor importancia en nuestro país, siendo un elemento de análisis en la mayoría de las recientes reformas tributarias. Suele hacerse referencia, sobre todo para diferenciar el tratamiento del EP con el del resto de no residentes. Así el artículo 39 de la LRTI, que se refiere a los ingresos de los no residentes, excluye de su ámbito los ingresos atribuibles a establecimientos permanentes, debiendo acudir al artículo 37, en donde se señala que aplica una misma tarifa para ingresos gravables obtenidos por

sociedades constituidas en el Ecuador, así como por las sucursales de sociedades extranjeras domiciliadas en el país y los establecimientos permanentes de sociedades extranjeras no domiciliadas. Cabe mencionar que, de acuerdo a lo previsto en el apartado de la lista positiva del MCOCDE, la sucursal es un tipo de establecimiento permanente, por lo que el artículo mencionado no debería diferenciar como un caso aparte.

En su calidad de contribuyentes, los establecimientos permanentes se encuentran obligados al cumplimiento de los deberes formales, con las mismas obligaciones que una sociedad residente, entre ellos:

- Inscribirse en el Registro Único de Contribuyentes y demás registros pertinentes
- Emitir comprobantes de venta, de retención y complementarios válidos
- Presentar declaraciones tributarias⁵⁹, anexos⁶⁰ e informes que correspondan

BIBLIOGRAFÍA

En forma adicional a la red de Convenios para evitar la doble imposición suscritos por Ecuador, para el presente trabajo se consultó:

Adonnino, Pietro, “El rol del establecimiento permanente como garantía del equilibrio de la fiscalidad internacional considerando los nuevos modelos de actividades de empresa”, en *Impuestos sobre el comercio internacional*, coords. Víctor Uckmar, Alejandro Altamirano, Heleno Taveira, 2a. ed., Buenos Aires, Marcial Pons, 2008.

Bettinger Barrios, Herbert, *Efecto impositivo del establecimiento permanente*, México D. F., ISEF, 1998.

Borrás, Alegría, *La doble imposición: problemas jurídico-internacionales*, Madrid, IEF, 1974.

Buhler, Ottmar, *Principios de Derecho Internacional Tributario*, Madrid, trad. Fernando Cervera Torrejón, Editorial de Derecho Financiero, 1968.

Calderón Carrero, José M., *La doble imposición internacional y los métodos para su eliminación*, Madrid, McGraw-Hill, 1997.

59 La versión actual del formulario de declaración del impuesto a la renta se titula: Formulario 101 para la declaración del impuesto a la renta y presentación de estados financieros de sociedades y establecimientos permanentes.

60 El anexo más reciente que ha creado el SRI (julio 2017) mediante Resolución SRI-17-000335 se llama: Anexo de activos y pasivos de sociedades y establecimientos permanentes.

Fernández Markaida, Idoia, *Los grupos de sociedades como forma de organización empresarial*, Madrid, Cuadernos Mercantiles, dir. José L. Fernández Ruiz, Edersa, 2001.

García Prats, Alfredo, *El Establecimiento Permanente*, Madrid, Tecnos, 1996.

Jones Rodríguez, Luis, “La fiscalidad de los no residentes en España (IV). Rentas obtenidas a través de establecimiento permanente”, en Ignacio Corral Guadaño, dir, *Manual de Fiscalidad Internacional*, 4a ed, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2016.

Lovisoló, Antonio, “El Establecimiento Permanente”, en *Curso de Derecho Tributario Internacional*, t. I, coord. Víctor Uckmar, Bogotá, 2a. ed., Editorial Temis S. A., 2003.

Lucas Durán, Manuel, *Fiscalidad internacional de rentas financieras*, Cuadernos Fiscales 4, Madrid, Edersa, 2001.

Marino, Giuseppe, “La noción de Establecimiento Permanente en las convenciones concluidas por Italia con Argentina y Brasil”, en *Impuestos sobre el comercio internacional*, coords. Víctor Uckmar, Alejandro Altamirano, Heleno Taveira Tórres, 2a. ed., Buenos Aires, Marcial Pons, 2008.

Montaño Galarza, César, *Derecho Tributario Internacional. El Establecimiento Permanente*, Bogotá, Editorial Temis S. A., 2004.

Pisani, Osvaldo E., *Elementos de Derecho Comercial*, Buenos Aires, Astrea, 2001.

Riveiro, Ricardo E., *Paraísos Fiscales. Aspectos tributarios y societarios*, Buenos Aires, Integra International, 2001.

Rodríguez Ondarza, José A., “Los efectos de la fiscalidad en el marco de los convenios de doble imposición internacional. Análisis del caso español”, en *Crónica Tributaria* P. T. No. 3/97, Madrid, IEF, s/f.

Rosembuj, Tulio, *Fiscalidad Internacional*, Madrid, Marcial Pons, 1998.

Ross Bravo, Jaime, “Esquema sobre la potestad tributaria y la doble tributación internacional”, doc. 581, Centro Interamericano de Estudios Tributarios, s. f., s. l.

Ruiz Hidalgo, Carmen, *Tributación de la empresa en la Unión Europea*, Madrid, Marcial Pons, 2002.

Ruiz-Huidobro, Alfredo G., *Derecho Tributario Internacional: los establecimientos permanentes*, Lima, Pontificia Universidad Católica del Perú, 1995.

Serrano Antón, Fernando, “Los aspectos fiscales internacionales de los establecimientos permanentes”, en Fernando Serrano Antón, dir, *Fiscalidad Internacional*, t. I, 5a ed, Madrid, Centro de Estudios Financieros, 2013.

Taveira Tórres, Heleno, “O Estabelecimento Permanente no direito interno e nas convenções bilaterais entre Argentina, Brasil e Itália”, en *Impuestos sobre el comercio internacional*, coords. Víctor Uckmar, Alejandro Altamirano, Heleno Taveira Tórres, 2a. ed., Buenos Aires, Marcial Pons, 2008.

Troya Jaramillo, José V., *Estudios de Derecho Internacional Tributario*, Quito, PUDELECO, 2008.

EL DERECHO TRIBUTARIO COMUNITARIO ANDINO

CÉSAR MONTAÑO GALARZA¹
PABLO VILLEGAS²

Sumario: 1. GLOBALIZACIÓN ECONÓMICA Y TRIBUTACIÓN. 2. EL MUNDO JURÍDICO DE UN PROCESO DE ARMONIZACIÓN TRIBUTARIA. 2.1. Constitución, principios de la tributación y armonización del IVA en la CAN. 2.2. Constitución, eje y sustento de las relaciones exteriores del Estado. 2.3. Exigencias constitucionales al proceso de armonización del IVA. 2.3.1. El “principio democrático” en el proceso de armonización del IVA en la CAN. 2.3.2. El principio de “reserva de ley” en el proceso de armonización del IVA en la CAN. 3. ÁMBITOS DE COMPETENCIA MATERIAL DE LOS ÓRGANOS E INSTITUCIONES DE LA CAN. 4. PARTICULARIDADES DEL PROCESO DE ARMONIZACIÓN DEL IVA EN LA CAN. 4.1. Decisiones de la Comisión de la CAN orientadas a lograr la armonización del IVA. 4.1.1. Decisión 330. 4.1.2. Decisión 388. 4.1.3. Decisión 599.

Presentar en esta obra una perspectiva jurídica y crítica acerca del proceso de armonización del Impuesto sobre el Valor Agregado (IVA)³ en la Comunidad Andina (CAN), resulta importante no solo por la existencia de relevante normativa en el medio subregional andino sino por las connotaciones prácticas que encarna respecto de los sistemas tributarios nacionales, y sobre todo, por la significación que tiene frente a la Constitución, al tradicional papel que ha tenido el parlamento nacional y frente al derecho tributario latinoamericano en el plano dogmático.

1 Rector de la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador (UASB-E), y Presidente del Centro Andino de Estudios Internacionales (CAEI).

2 Jefe Nacional del Departamento de Normativa, Servicio de Rentas Internas. Profesor invitado de las materias de Fiscalidad Internacional y Precios de Transferencia en varias universidades del Ecuador

3 Georges Egret ha dicho: “El IVA es un impuesto general sobre los productos y los servicios, que asegura una igualdad de tributación a nivel de consumidor final entre los productos creados en el país y los importados, cualquiera que sea la longitud de los circuitos de producción y de distribución o la naturaleza de los medios puestos en acción. Su mecanismo descansa en la compensación en fronteras y el sistema de pagos fraccionados.” Egret, Georges *El IVA*, 1ª ed., Rovira, Joseph, trad., Barcelona, Oikos-tau, S. A. ediciones, 1979, p. 39.

Esta aproximación a un fenómeno jurídico-tributario actual permitirá evidenciar siquiera dos cuestiones de trascendencia, la primera, relacionada con la necesidad de tomar en cuenta que para llevar adelante un proceso de convergencia o armonización de las normas tributarias nacionales del IVA,⁴ se deben observar postulados mínimos del Estado Social y Democrático de Derecho, orientados a brindar, por un lado, seguridad jurídica para los administrados, y por el otro, a garantizar el respeto de los principios mínimos de la tributación;⁵ la segunda, referida con destacar que el fenómeno jurídico de la integración del tipo comunitario en general y concretamente el de la armonización en materia de imposición indirecta relacionada con el IVA, convoca a varias ramas especializadas del derecho, lo que a su vez conlleva la discusión –a veces cargada de polémica–, de algunos de sus últimos avances frente al sistema jurídico de la Norma Fundamental.

Para cumplir nuestros propósitos, primero llamamos la atención acerca de las imbricaciones que existen entre la globalización económica y la tributación, luego destacamos el mundo jurídico involucrado en un proceso de armonización tributaria, asimismo mostramos el rol que juegan la Constitución y los principios de la tributación en el proceso; presentamos a la Norma Fundamental como eje y base de las relaciones exteriores del Estado, y las exigencias que postula frente al proceso de formación de los instrumentos internacionales, por ende al ordenamiento jurídico de la integración; también subrayamos la importancia de los principios “democrático” y de “reserva de ley” en el asunto. Explicamos acerca de los contados ámbitos de competencia material que actualmente poseen los órganos e instituciones de la Comunidad Andina; al finalizar hacemos una revisión crítica acerca de la naturaleza de algunas decisiones que ha adoptado la Comisión de la Comunidad Andina en orden a lograr la armonización del IVA.⁶

4 El impuesto al valor agregado se estableció en Ecuador en el año 1970 con el denominado “impuesto a las transacciones mercantiles y a la prestación de servicios”; en la actualidad la tarifa general que se aplica es del 12 por ciento. El IVA en el Ecuador está regulado principalmente por los arts. 52 a innumerado segundo a continuación del artículo 74 de la Codificación de la Ley de Régimen Tributario Interno, Codificación 2004-026 (Suplemento del Registro Oficial 463, 17-XI-2004), más las reformas posteriores.

5 Véase Montaña Galarza, César, “La obligación de contribuir y los principios de la tributación en las constituciones de los estados miembros de la Comunidad Andina” en Figueroa Neri, Aimée, coord., *Tópicos fiscales internacionales contemporáneos*, México, Universidad de Guadalajara, 2004, pp. 207 - 258.

6 Sobre la armonización tributaria en el MERCOSUR, véase Damarco, Jorge Héctor, “Medidas para hacerla efectiva y aspectos institucionales de la integración”, en Díaz, Vicente O. Dir., *Tratado de Tributación*, t. II, vol. 2, Buenos Aires, Astrea, 2004, pp. 171 y ss.; González Cano, Hugo “Tributos e institutos que alcanza”, en Díaz, Vicente O. Dir., *Tratado de Tributación*, t. II, vol. 2, Buenos Aires, Astrea, 2004, pp. 266 y ss.

1. GLOBALIZACIÓN ECONÓMICA Y TRIBUTACIÓN

Una de las manifestaciones de la globalización que mayores influjos ejerce sobre los sistemas tributarios nacionales sin duda es la económica, que principalmente se manifiesta en el crecimiento de las relaciones económicas entre los estados, el incremento de las interdependencias de los mercados nacionales, el desarrollo de los procesos de integración del tipo comunitario, la internacionalización del capital, el desarrollo del libre mercado, y la circulación de la información cada vez más rápida y por sofisticados medios.

Frente a esa realidad que afecta a todos los estados en el mundo, aparece una serie de respuestas sustentadas desde los espacios nacionales, especialmente de los estados menos desarrollados, y de parte de la sociedad civil que se organiza. Se trata específicamente de la internacionalización de la defensa de los derechos humanos y dentro de éstos de los denominados “fundamentales”, entre los últimos se cuentan los económicos, sociales y culturales, que eventualmente pueden ser menoscabados por la implementación de un sistema tributario alejado de los principios básicos de un sistema democrático y social de derecho.⁷

No es contrastable el hecho que en el presente muchos factores relacionados con la globalización económica condicionan los contenidos e inclinaciones de los sistemas tributarios y sus disposiciones, tales factores no son necesariamente o mejor dicho, no tienen que ser forzosa y exclusivamente jurídicos. El tema tiene que ver con la existencia de un cúmulo de elementos de naturaleza metajurídica, tales como: la competencia, la eficiencia económica, el libre mercado, la libertad de las transacciones y de la circulación de los bienes, de los servicios, de los capitales y de las personas.⁸

Lo relatado en el acápite anterior confirma la estrecha relación entre “lo económico” y la materia tributaria, ya que en la realidad, detrás de cada objeto imponible

7 Véase Troya Jaramillo, José V., “Tributación y Derechos Humanos” en *FORO*, No. 2, Quito, Universidad Andina Simón Bolívar Sede Ecuador / Corporación Editora Nacional, 2004, pp. 5-54; también, Sosa Meza, Jorge, *Estudios de derechos humanos fundamentales*, Ecuador, Editorial Jurídica Míguez Mosquera, 2002; Guzmán Carrasco, Marco A., *Los derechos humanos en especial los económicos, sociales y culturales*, Quito, Universidad Central del Ecuador, Editorial Universitaria, 2003.

8 Véase, Montaña Galarza, César, “La tributación en el contexto de la globalización económica” en *La Prensa*, La Paz, 1 de agosto de 2004: “Igualmente inquietante es lo que acontece en el ámbito de las fuentes del Derecho Tributario, por cuanto ya no solo el tradicional órgano que detenta la soberanía al interior de los estados (parlamento o congreso) es el que produce normas sobre los elementos sustanciales de los impuestos (sujetos, objeto imponible, hecho generador, exenciones, deducciones, tarifa), pues existe un cúmulo de nuevas fuentes del Derecho Tributario encarnado en los tratados para evitar o atenuar la doble imposición, en la “legislación blanda” o *soft law* y las normas “duras” o vinculantes de las comunidades de estados, en las *backdoor rules* o reglas y principios de organismos internacionales como la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), el Fondo Monetario Internacional (FMI), el Banco Mundial (BM), la Organización Mundial del Comercio (OMC).”; véase también, “Estado, tributación y globalización económica”, en *El Comercio*, Quito, 21 de octubre de 2004, <http://www.elcomercio.com/noticias.asp?noid=107196>.

o materia gravable existe una cuestión de hecho, que encarna una manifestación de naturaleza económica, por ejemplo, la circulación del capital, la suscripción de actos o contratos, el ingreso de diversos tipos de rentas, la realización de determinadas operaciones comerciales, poseer patrimonio.

Adicionalmente, es lugar común en la doctrina la opinión de que un sistema tributario —que usualmente incorpora tributos directos e indirectos—, cualquiera que éste sea, induce distorsiones (ausencia de neutralidad) en la economía y sobre todo, en las operaciones del mercado.⁹

Lo cierto es que la materia tributaria para que propenda hacia la justicia ha de ceñirse por límites mínimos orientados a cuidar por ejemplo, el derecho de propiedad y sobre todo, la libertad de los administrados. Esto especialmente cuando evidenciamos que siempre existirá la posibilidad de que un Estado diseñe un sistema impositivo notoriamente confiscatorio o incluso ilegítimo, es decir, sin que para su creación se haya observado el principio de “capacidad contributiva” de los sujetos pasivos así como el de “legalidad”, y máxime, el “principio democrático”,¹⁰ que exige el consentimiento del pueblo para ser sometido a un determinado impuesto o más todavía a un sistema impositivo. Para alcanzar este cometido es obligatoria la participación del órgano que encarna la soberanía, el parlamento, solo así se materializaría el respeto a los citados principios, cuando el Estado ejercita primero su poder tributario de creación de normas sobre la materia y luego su potestad para aplicarlas.

El control de estas condiciones es un poco más fácil cuando se trata del diseño e implementación del sistema tributario en el interior del Estado, mientras tanto, cuando se trata de las modificaciones del mismo sistema impositivo nacional debido a las necesidades del mercado comunitario, estimuladas por disposiciones que no necesariamente se originan en el parlamento nacional sino en órganos supranacionales carentes de legitimación democrática directa, la cuestión requiere que se observe ciertos recaudos mínimos. Esta última situación tiende a ocurrir

9 Mauricio Plazas Vega ha dicho al respecto que el impuesto a las ventas sería “neutro” si su vigencia no afectara la distribución y la cuantificación de los consumos y la utilización de los factores de producción. Naturalmente, para ello sería de rigor que todos los bienes y servicios fueran gravados totalmente y con una misma tarifa. Añade que empero, un régimen de esas características sería manifestamente injusto e inequitativo. Plazas Vega, Mauricio, *El Impuesto sobre el Valor Agregado*, tercera edición, Bogotá, Temis S. A., 2015, pp. 39.

10 Andrea Amatucci ha dicho: “Como observa la Corte Constitucional Alemana, mediante la sentencia del 12 de octubre de 1993, el principio democrático, que reconoce plenos poderes a los parlamentos nacionales, no impide a los Estados particulares participar en una comunidad de Estados organizada en forma supranacional. Pero esta participación exige que se aseguren, también en el ámbito comunitario, una legitimación y un poder de “influencia” de raigambre popular sobre los procesos de formación de la voluntad y de la decisión política.” Véase Amatucci, Andrea, “La normativa comunitaria como fuente del ordenamiento tributario interno” en Uckmar, Víctor, coord., *Curso de Derecho Tributario Internacional*, t. II, Bogotá, Editorial Temis S. A., 2003, p. 294.

especialmente cuando en aras de lograr la profundización de un proceso de integración, la Comunidad adopta regulaciones orientadas hacia la convergencia o mejor dicho, hacia la armonización de los sistemas normativos de los impuestos nacionales, en las primeras épocas enfocadas en el sector de la imposición indirecta y eventualmente más adelante en el de la imposición directa.

Como derivación diremos que el proceso de la integración andina está enmarcado en el fenómeno de la globalización económica. Uno de los objetivos de la Comunidad Andina es la formación gradual de un mercado común entre los países miembros¹¹, para ello, es fundamental avanzar también en la armonización de la imposición indirecta, específicamente en la del Impuesto sobre el Valor Agregado o añadido.¹² Pero este acercamiento de los regímenes estatales no puede adelantarse ignorando reglas y principios mínimos provistos, por un lado, por las constituciones nacionales como sustentos de cualquier proceso en el marco de las relaciones exteriores del Estado, y por el otro, desde la rama jurídica especializada en los tributos.

2. EL MUNDO JURÍDICO DE UN PROCESO DE ARMONIZACIÓN TRIBUTARIA

La materia que por ahora intentamos abordar, es decir, las condiciones mínimas para avanzar en un proceso de armonización del IVA en la Comunidad Andina, nos incita a llamar la atención, en primer término, acerca de la útil vigencia de los valores, principios y derechos fundamentales que ostentan las constituciones de los países miembros de la Comunidad, y en segundo plano, de las máximas elaboradas a lo largo de varios años de reflexión sobre el derecho tributario.

11 De acuerdo al Art. 1 del Acuerdo de Cartagena (Decisión 563 Gaceta Oficial No. 940, de 1 de julio de 2003; RO 163, de 5 de septiembre de 2003), son objetivos de este Acuerdo: promover el desarrollo equilibrado y armónico de los Países Miembros en condiciones de equidad, mediante la integración y la cooperación económica y social; acelerar su crecimiento y la generación de ocupación; facilitar su participación en el proceso de integración regional, con miras a la formación gradual de un mercado común latinoamericano.

12 Mauricio Plazas Vega expresa: "En lo que atañe a la armonización tributaria, puede decirse que ambas modalidades de tributos giran en torno al derecho comunitario derivado, si bien en los impuestos indirectos es obvio que las reglas de derecho originario inciden en las disposiciones que profieren los organismos comunitarios, por su superior jerarquía normativa. Empero, también en este aspecto es notorio que el derecho tributario comunitario ha tenido una mayor proyección en los impuestos indirectos que en los directos, debido a la trascendental importancia que la libre circulación de bienes y servicios representa para el mercado común. Basta observar la evolución de la normativa comunitaria de Europa relacionada con el impuesto sobre el valor agregado (IVA), la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Justicia en materia fiscal y la realidad del derecho supranacional aduanero que hoy rige en esa Comunidad, para encontrar claros e indiscutibles ejemplos sobre el papel preponderante que representan los impuestos indirectos en los procesos de integración." Plazas Vega, Mauricio, "La clasificación de los impuestos en directos e indirectos y el Derecho Tributario Comunitario" en Uckmar Víctor, coord., *Curso de Derecho Tributario Internacional*, t. II, Bogotá, Editorial Temis S. A., 2003, p. 437.

Salta a la vista que al tratamiento de la cuestión confluyen reflexiones encaminadas principalmente desde el derecho constitucional y el derecho tributario, además a partir de un plexo conformado por diferentes puntos de vista apoyados en el derecho económico, el derecho internacional, el derecho comunitario, el derecho tributario internacional. A lo cual se suma la urgencia de no soslayar las aproximaciones que se proyectan desde las finanzas públicas, pues recordemos que el fenómeno tributario solo es una parte del gran complejo financiero y hacendístico.

Entonces, afrontamos un problema jurídico complejo para su comprensión, nuevo y dinámico por su naturaleza, que implica transformaciones del tradicional sistema jurídico que hemos conocido. En la práctica, tal dilema muestra una faz diferente, con antinomias y lagunas jurídicas, que han de ser subsanadas con buen criterio por quienes están al frente de los órganos públicos nacionales o supranacionales en sede administrativa o jurisdiccional.

2.1. Constitución, principios de la tributación y armonización del IVA en la CAN

Centraremos la atención en al menos dos ámbitos que juegan un papel singular a la hora de mostrar las condiciones mínimas que han de respetarse para adelantar un proceso de armonización del IVA en la Comunidad Andina, se trata del constitucional y del tributario. Así, nos ubicamos en la posición que defiende la *Teoría Democrática de la Constitución*. No en vano el jurista alemán Peter Häberle defiende la existencia de un “Estado Constitucional Mundial Contemporáneo”,¹³ y antes que él, Karl Loewenstein ha referido que el Estado actual es fundamentalmente un “Estado Constitucional”.¹⁴

A partir de ello, resulta evidente que el sustento democrático de la Constitución hace que ésta funcione como un dique que contiene al poder, al poder democrática y legítimamente erigido.¹⁵ Es por esto que la Carta Política no tolera al poder indirecta y arbitrariamente determinado, como ocurre por ejemplo, cuando

13 Häberle, Peter, *El Estado Constitucional*, trad. de Héctor Fix-Fierro, 2ª ed., Lima, Universidad Nacional Autónoma de México/Pontificia Universidad Católica del Perú, 2003. Véase además, la estupenda obra de Kriele, Martin, *Introducción a la teoría del Estado*, trad. de Eugenio Bulygin, Buenos Aires, Ediciones Depalma, 1980.

14 Loewenstein, Karl, *Teoría de la Constitución*, 2ª ed., trad. de Alfredo Gallego Anabitarte, Barcelona, Editorial Ariel, 1976.

15 Karl Loewenstein ha dicho que: “La clasificación de un sistema político como democrático constitucional depende de la existencia o carencia de instituciones efectivas por medio de las cuales el ejercicio del poder político esté distribuido entre los detentadores del poder, y por medio de las cuales los detentadores del poder estén sometidos al control de los destinatarios del poder, constituidos en detentadores supremos del poder”. Loewenstein, Karl, *Teoría de la Constitución*, 2ª ed., trad. de Alfredo Gallego Anabitarte, Barcelona, Editorial Ariel, 1965, p. 149.

el Ejecutivo de un Estado delega directamente atribuciones relacionadas con el poder tributario a entes supranacionales, careciendo de habilitación expresa plasmada en la Ley Fundamental, y más que eso, sin contar para ello con la aceptación y venia del pueblo soberano (respeto al principio democrático).¹⁶ A lo sumo, en estos supuestos se podría argumentar la existencia de una legitimación democrática indirecta, en nuestro criterio insuficiente para garantizar, por un lado, el respeto al “principio democrático”, y por el otro, a los principios de “legalidad” y de “reserva de ley”, esenciales en el ámbito impositivo.

Ha lugar reconocer que las cartas políticas contemporáneas, que son normas jurídicas, que gozan de un poder normativo directo e inmediato, contienen principios que delimitan la actuación de los poderes públicos en las más diversas materias, entre ellas, tal vez la más sensible, la que concierne a la tributación. Desde otra óptica, al menos a partir del análisis de las constituciones de los estados miembros de la Comunidad Andina, constatamos que la materia tributaria en su totalidad está anclada en la Norma Fundamental.

Cabe acudir a una muy acertada y ampliamente reconocida opinión de los maestros Dino Jarach y Fernando Sainz de Bujanda, ellos han dicho que las condiciones del origen y ejercicio del poder tributario están en la Constitución, y que el derecho constitucional tributario cumple tres funciones en lo que atañe a la creación de los tributos:

1. Delimita la estructura del poder tributario por medio de la indicación del órgano u órganos titulares de supremacía tributaria en quienes se radica en concreto el poder tributario;
2. fija las condiciones de ejercicio del poder tributario, para reiterar que ha de ser la ley, en sentido formal, la fuente de la tributación y que solo por excepción cabe hacer extensiva esa posibilidad a la ley en sentido material;
3. proponen los principios que han de orientar tanto al sistema tributario como a cada tributo en especial.¹⁷

Por ejemplo, la Constitución ecuatoriana actual abarca normas específicas que se ocupan de la materia tributaria, así: el art. 3.5. refiere los deberes primor-

16 En la parte final del art. 257 de la Constitución de Ecuador de 1988 constaba que “El Presidente de la República podrá fijar o modificar las tarifas arancelarias de aduana.”, mientras que el art. 81 del Acuerdo Cartagena dispone que los estados miembros de la Comunidad adoptarán un arancel externo común fijado por la Comisión andina.

17 Sainz De Bujanda, Fernando, *Hacienda y Derecho*, Madrid, Instituto de Estudios Políticos, 1962, pp. 274 - 276.

diales del Estado; el art. 66.26 se ocupa del derecho de propiedad; el art. 83.15. desarrolla el deber de pagar los tributos establecidos por la ley; el art. 120 atiende a la reserva de ley por vía de la actuación del parlamento nacional; el art. 132 se encarga de las materias que requieren de Ley, entre ellas la tributaria; el art. 135 postula la iniciativa particular del Presidente de la República para presentar proyectos de ley en materia tributaria; el art. 264.5 determina entre otras cosas, que los gobiernos municipales tendrán las competencias exclusivas de crear, modificar o suprimir, mediante ordenanzas, tasas y contribuciones especiales de mejoras; el art. 300 abarca los principios tributarios, y manifiesta los fines fiscales y extrafiscales de los tributos; el art. 301 desarrolla el principio de reserva de ley en materia tributaria.

Somos de los que piensan que los principios constitucionales de la tributación, especialmente los de “legalidad” y de “reserva de ley”, son irrenunciables al examinar la posibilidad de que órganos comunitarios mediante disposiciones de derecho comunitario derivado o secundario, puedan afectar aspectos sustanciales de los tributos estatales, estos últimos claramente aún en manos de los parlamentos nacionales para su creación, modificación o extinción, por virtud del poder tributario como expresión de la soberanía fiscal estatal.

De lo explicado recientemente, inferimos que los aspectos sustanciales del impuesto al valor agregado deben ser regulados por una ley emanada del Parlamento Nacional, y no por una disposición de derecho comunitario derivado andino, por carecer esta última del necesario sustento democrático. Esta tesis es defendida sobre todo por el colombiano Mauricio Plazas Vega a lo largo de toda su obra titulada *Derecho Tributario Comunitario. La armonización tributaria en el Sistema Andino de Integración*, cuando entre otras cosas dice: “... aún en el ámbito de los megabloques económicos y la apertura el fundamental principio *nullum tributum sine lege* permanece incólume y no puede ser desconocido con el pretexto de que la dinámica comunitaria así lo impone. De ningún modo puede pretenderse que el derecho comunitario deje en organismos integrados por burócratas supranacionales sin representación popular la facultad de ejercer el poder tributario a la manera de un macrototalitarismo. Semejante extremo a nivel del derecho de la integración sólo sería posible si la unión política comunitaria conllevara el surgimiento de inmensas supranaciones continentales o regionales cuyos órganos de representación popular, en todo caso, serían los habilitados para establecer los tributos. Entre tanto, las facultades de los entes comunitarios sólo pueden limitarse a lo que prescriban los tratados originarios sin menoscabar, en modo alguno, el principio *nullum tributum sine lege*.”¹⁸ Normalmente, en las constituciones también se encuentra implícitamente otro principio que es amplio y de gran alcance, se trata del de la “auto imposición”.

18 Plazas Vega, Mauricio, *Derecho Tributario Comunitario. La armonización tributaria en el Sistema Andino de Integración*, Bogotá, Legis, 2001, p. 30.

Ninguno de los prolegómenos aludidos puede anularse a pretexto de avanzar en un proceso de integración del tipo comunitario, por más que se quiera mostrar que los cambios operados abogan por la concreción de un sistema impositivo sea armonizado o común, neutral e idóneo para incentivar el libre comercio. En otras palabras, el hecho que un Estado participe en un proceso de integración comunitaria no implica ni remotamente siquiera el hallazgo de una válvula de escape a las seguridades que contiene la Carta Política para el respeto de los derechos fundamentales, de la organización política y administrativa del Estado, y de las decisiones del detentador supremo de la soberanía (pueblo). O lo que es lo mismo, la Constitución no puede auspiciar su propia quiebra.

Sean originarias o derivadas, las normas comunitarias no priman sobre las constituciones nacionales, a lo sumo lo harán respecto de las disposiciones con rango de ley y otras inferiores, siempre y cuando aquellas desarrollen ámbitos materiales específicos previamente atribuidos por los estados miembros a la Comunidad y sus instituciones,¹⁹ cuestión que a diferencia del sector de la propiedad industrial por ejemplo,²⁰ no ha ocurrido en el ámbito de la imposición indirecta relacionado con el IVA en la Comunidad Andina.

Solo en dos asuntos el Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina ha referido que el derecho comunitario prevalece sobre el ordenamiento interno de los estados miembros incluido la Constitución (procesos 30-IP-1998 y 64-IP-2000).²¹

19 Nuestra afirmación es congruente con lo que dijo el Tribunal de Justicia de la CAN en el acápite III del proceso 30-IP-98 (GO No. 475, 01/09/1999), y de forma idéntica en el acápite 4.2. del proceso 64-IP-2000 (GO No. 602, 21/09/2000). En ambas ocasiones el Tribunal Andino afirmó expresamente: “*El ordenamiento jurídico del Acuerdo prevalece, en el marco de sus competencias, sobre las normas nacionales sin que puedan oponerse a él medidas o actos unilaterales de los Países Miembros*”. (Énfasis agregado).

20 A la luz del art. 55 del Acuerdo de Cartagena, los estados miembros de la Comunidad Andina habilitaron expresamente a los órganos supranacionales para que éstos elaboren un régimen común sobre tratamiento a los capitales extranjeros y, entre otros, sobre marcas, patentes, licencias y regalías (atribución de competencia por la materia), que obviamente gozará de los principios señalados en el art. 3 del Tratado que crea el Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina. Una norma de parecido talante no se encuentra en el tratado fundacional de la integración andina en lo referido a la materia de la imposición indirecta. El mismo TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA COMUNIDAD ANDINA en *Testimonio comunitario*, Quito, 2004, pp. 390-488, incorpora un trabajo del Magistrado colombiano Guillermo Chahín Lizcano, quien presenta los criterios jurisprudenciales establecidos por el Tribunal en cuestiones suscitadas en el campo de la legislación armonizada, ámbito que como se evidencia en el trabajo se ha circunscrito únicamente a dos materias, la de la propiedad industrial por un lado, y por el otro, a la del Derecho de la competencia.

21 En el acápite III del proceso 30-IP-98 y en el acápite 4.2. del proceso 64-IP-2000, el Tribunal andino cita el trabajo de Carlos Molina del Pozo, quien ha dicho: “El ordenamiento jurídico comunitario se impone, en su conjunto, sobre los ordenamientos jurídicos nacionales: la primacía beneficia a todas las normas comunitarias, originarias o derivadas, y se ejerce sobre todas las normas nacionales, administrativas, legislativas, jurisdiccionales o, incluso, **constitucionales**”. Sobre esta opinión transcrita cabe reflexionar al menos sobre tres cuestiones sustanciales, la primera, obviamente Molina del Pozo adopta una posición personal; la segunda, su opinión defiende al ordenamiento

Creemos que ello obedeció en primer lugar, a que para emitir sus criterios la Corte comunitaria en varias ocasiones se ha servido de opiniones que refieren la experiencia de la integración europea y no la de la integración andina; en segundo lugar, a que la relación Constitución/derecho comunitario es actual y problemática, pertenece a la *Teoría de la Constitución*, que está en plena discusión en el ámbito de la Unión Europea²² y muy poco o casi nada en el de la CAN.²³

Por nuestra parte, no conocemos de la existencia de ninguna Carta Política que reconozca expresamente el predominio del ordenamiento comunitario sobre la Norma Fundamental y sí de muchas que reconocen explícitamente al derecho internacional un valor supralegal pero infraconstitucional.²⁴ A mayor abundamien-

-
- comunitario, por lo tanto, deja ver que él se suma a la corriente internacionalista del Derecho, mas no a la constitucionalista que es la mayoritaria; y tercera, el Tribunal andino se basa en doctrina referida al Derecho comunitario europeo, que por lo demás, corresponde a una experiencia que no es la de la Comunidad Andina y que aún está en plena discusión. Molina del Pozo, Carlos, *Manual de Derecho de la Comunidad Europea*, tercera edición, Madrid, Editorial Trivium, 1997, p. 508,
- 22 Sobre el debate del tema en Europa, que demuestra la falta de acuerdo acerca de la relación entre Constitución y derecho comunitario, Gurutz Jáuregui, "Estado, Soberanía y Constitución: algunos retos del derecho constitucional ante el siglo XXI" en Carbonell, Miguel Comp., *Teoría de la Constitución. Ensayos escogidos*, segunda edición, Universidad Nacional Autónoma de México / Editorial Porrúa, México, 2002, pp. 411 - 438; Häberle, Peter, "La Europeización y la Internacionalización -El Estado Constitucional Cooperativo-. La visión del mundo del Estado Constitucional" en *El Estado Constitucional*, trad. de Héctor Fix-Fierro, Universidad Nacional Autónoma de México / Pontificia Universidad Católica del Perú, Lima, 2003, pp. 66-77; Martínez Sierra, José Manuel y Gutiérrez, Rodrigo, "La Unión Europea y los límites de la Constitución Española" en De Cabo, Antonio Y Pisarello, Gerardo, Eds., *Constitucionalismo, Mundialización y crisis del concepto de Soberanía. Algunos efectos en América Latina y en Europa*, Universidad de Alicante, Alicante, 2000, pp. 109 - 125.
- 23 Véase Montaña Galarza, César, "Constitución Ecuatoriana e Integración Andina: la situación del poder tributario del Estado" en *Anuario de Derecho Constitucional Latinoamericano*, t. II, décimo año, Konrad Adenauer Stiftung, Montevideo, 2004, pp. 949 - 993. En la misma línea, pero en el ámbito europeo-español, Pérez Royo, Javier, *Curso de Derecho Constitucional*, octava edición, Marcial Pons, Madrid, 2002, pp. 1089 -1114. En sentido similar, pero en el ámbito de los estados miembros del MERCOSUR, Ruiz Díaz Labrano, Roberto, "La integración y las constituciones nacionales de los Estados Parte del MERCOSUR" en *Anuario de Derecho Constitucional Latinoamericano*, edición 1999, Konrad Adenauer Stiftung, Montevideo, 1999, pp. 65 - 78.
- 24 Como muestra de lo afirmado destacamos el trabajo de Calogero Pizzolo quien muestra los múltiples tratamientos que las cartas políticas de los estados miembros del MERCOSUR, de la Unión Europea, de la Comunidad Andina y del Sistema de la Integración Centroamericana, otorgan al derecho internacional y por consiguiente al derecho comunitario; también permite apreciar que en la práctica totalidad de las constituciones examinadas, el Derecho internacional tiene jerarquía supralegal pero infraconstitucional. Pizzolo, Calogero, *Globalización e Integración. Ensayo de una Teoría general*, Buenos Aires, EDIAR, 2002, pp. 327 - 419. También es importante el trabajo de Luíza Kegel, Patricia, "Las Constituciones Nacionales y los procesos de integración económica regional" en *Anuario de Derecho Constitucional Latinoamericano*, edición 2000, Montevideo, Konrad Adenauer Stiftung, 2000, pp. 295 - 314, donde se analiza el tema a partir de las constituciones de Alemania y Brasil, entre otras cosas muestra la posición del Derecho constitucional alemán frente al Derecho comunitario europeo. Finalmente, Lautaro Ríos Álvarez presenta, entre otras cosas, la integración europea y en Iberoamérica como fenómeno constitucional, así como analiza los sustentos constitucionales de la integración en los dos ámbitos. Ríos Álvarez, Lautaro, "Globalización, integración y Derecho Constitucional" en *Anuario de Derecho Constitucional Latinoamericano*, edición 2003, Montevideo, Konrad Adenauer Stiftung, 2003, pp. 467 - 483

to, ninguna de las constituciones de los estados miembros de la Comunidad Andina reconoce la primacía del derecho comunitario sobre la Constitución.

Por último, vale aludir que el núcleo de la Constitución material democrática lo componen, por un lado, los derechos individuales y libertades fundamentales, y por el otro, el principio de la distribución y, por lo tanto, limitación del poder. Ambos son terrenos inaccesibles para el poder político,²⁵ sea que éste actúe desde el nivel estatal o supraestatal.

2.2. Constitución, eje y sustento de las relaciones exteriores del Estado

Conviene ahora decir que como es conocido ampliamente, la Constitución es la norma que permite o no que el Estado participe en las relaciones internacionales, ya sea en los ámbitos de la cooperación o coordinación internacional, del comercio y los negocios a escala cosmopolita, o de la integración comunitaria; también determina –aunque pocas veces en forma expresa–, la manera como se articularán los ordenamientos interno, internacional y comunitario. Al efecto, en el caso del derecho de la Comunidad, se ha de tener en cuenta sus ámbitos de validez.²⁶

En esta línea, sirve mucho la opinión autorizada del maestro boliviano Alberto Zelada Castedo,²⁷ quien defiende que el “principio de legalidad” de la actuación de la Comunidad exige determinación expresa de los *ámbitos de validez del Derecho comunitario*, en lo material, en lo espacial o territorial, y en lo subjetivo, mediante normas de derecho convencional. Así, el ordenamiento jurídico comunitario tiene validez material y es aplicable en aquellas esferas –léase materias–, que en forma expresa, enuncian sus normas constitucionales o de derecho originario

25 Loewenstein, Karl, *Teoría de la Constitución*, cit., pp. 153 - 154.

26 Respecto al Derecho comunitario, el *ámbito de validez material* se refiere a las materias que han sido efectivamente y de manera expresa atribuidas por parte de los estados miembros a la Comunidad y sus órganos e instituciones para que sean reguladas por éstos; el *ámbito de validez subjetivo* tiene que ver con los sujetos (personas naturales o jurídicas) a los cuales se destinan las normas del ordenamiento jurídico comunitario, normalmente a los propios órganos de la Comunidad, a los estados miembros y su institucionalidad, y a las personas naturales y jurídicas que en el territorio comunitario se desenvuelven realizando actos de variada naturaleza; el *ámbito de validez espacial* se refiere a los límites geográficos de aplicación del Derecho comunitario, lógicamente el ordenamiento jurídico de la integración se aplica en el territorio comunitario, que es el resultado de la suma de los territorios de los estados que participan en el proceso de integración; y finalmente, el *ámbito de validez temporal* del Derecho de la Comunidad, que se refiere al momento de entrada en vigor de sus disposiciones.

27 Zelada Castedo, Alberto, *Derecho de la Integración Económica Regional*, Buenos Aires, BID/INTAL, 1989, pp. 129 - 131, 138-152.

(por ejemplo, los arts. 1, 3, 55, 81 del Acuerdo de Cartagena AC²⁸).²⁹ Se trata de un ordenamiento vigente en el territorio de un número limitado de estados (validez espacial o territorial), está destinado a regular solo ciertas materias (validez material). Si bien sus normas orientan el comportamiento de los mismos sujetos del derecho interno y del derecho internacional (validez subjetiva), lo hacen exclusivamente en cuanto a las relaciones de éstos dentro de la órbita material particular y en el espacio comunitario.

Ante el panorama descrito, la Carta Política democrática es la que se conserva, de un lado, como garantía de los derechos humanos y de los derechos fundamentales, y de otro, como fundamento del sistema jurídico en general y del tributario en particular. A partir de esta ilación de ideas *cabe afirmar con ímpetu que la Constitución cubre suficientemente el problema aquí planteado, que se refiere al cumplimiento de mínimas condiciones para llevar a cabo con legalidad y seguridad jurídica el proceso de armonización del IVA en la Comunidad Andina*; lo contrario, seguramente no tendríamos la misma fortuna si para el efecto solo tomamos en cuenta uno o pocos segmentos especializados del mundo jurídico. Por lo tanto, a nuestro juicio, la armonización de la materia impositiva en un contexto de integración comunitaria, es un asunto en primer término y sobre todo, constitucional.

Si recordamos que las cláusulas que permiten a los estados miembros de un proceso de integración participar en él son constitucionales, resulta que las disposiciones que habilitan para que cada Estado asuma obligaciones y adquiera derechos en la Comunidad de la que es parte, constituyen lo que especialmente en la doctrina del derecho comunitario europeo o del derecho constitucional de la integración, se ha denominado el “poder de integración”. La activación de esas estipulaciones a la hora de la participación de un Estado en un proceso integrador ocasiona que se cree un nuevo poder, esta vez un poder “constituido”, por lo tanto, sujeto a límites, a fronteras y condiciones que están en la propia Norma Fundamental.³⁰ No perdamos de vista que la Constitución canaliza el proceso del poder político en cualquier nivel que éste se despliegue.

28 Decisión 563, *Gaceta Oficial* No. 940, de 1 de julio de 2003; *Registro Oficial* N° 163, del 5 de septiembre de 2003.

29 Al parecer, el proceso de atribución de competencias desde el Estado a los órganos comunitarios encajaría en el “principio de supranacionalidad”, que ha sido desarrollado por la jurisprudencia constitucional de Colombia, especialmente en los casos C 137 y C 331 del año 1996. Según Alfredo Lewin Figueroa y Luz Alfonso Hostios, el principio de supranacionalidad consagrado en la Constitución, “implica que los estados miembros transfieren a un organismo internacional, determinadas atribuciones nacionales que permiten que el órgano supranacional expida normas con vocación de integrar el derecho interno de cada uno de los Países Miembros.” Lewin Figueroa, Alfredo y Hostios, Luz Alfonso, “La Decisión No. 578 y el impuesto sobre la renta en Colombia” en *Armonización Tributaria. Implicancias en el Perú de CDIs y otros Convenios*, Lima, AELE, 2004, p. 29.

30 Véase Montaña Galarza, César, “Constitución ecuatoriana e integración andina: la situación del poder tributario del Estado”, cit., pp. 956 - 958.

Observamos de una vez que el Acuerdo de Integración Subregional Andino (Acuerdo de Cartagena), es un tratado de derecho internacional público, que según los doctrinarios y por vía pretoriana, al mismo tiempo es el tratado fundacional de una Comunidad de estados, por lo tanto, constituye –junto con otros instrumentos internacionales–, lo que se ha llamado el derecho comunitario originario o primario, incluso no ha faltado quien lo ha denominado, la Constitución del proceso de integración andina.

Llegados a este punto es aconsejable reconocer que una condición (artificial) para la supervivencia del ordenamiento jurídico de la integración radica en afirmar su independencia o autonomía frente a cualquier otra disciplina jurídica, especialmente respecto de su matriz, el derecho internacional, y de su fuente de legitimación, la Constitución. Precisamente, en esa tenue línea de opinión –que a nuestro criterio resulta artificiosa y al menos relativa–, se han ubicado los tribunales comunitarios europeo y andino, a la hora de sentenciar en numerosos casos puestos a su consideración.

Sustentamos de una vez que en nuestro parecer el derecho comunitario solo detenta una autonomía funcional –mas no material ni formal–, respecto del derecho internacional, que está sometido irrestrictamente a los parámetros que en sede nacional de cada Estado miembro defiende cada Constitución, lo mismo que ocurre respecto del derecho de gentes (*law of nations*), *sensu contrario*: ¿cómo se explica que la solución a la aparente disputa por la cima del ordenamiento jurídico protagonizada por la Constitución y por el ordenamiento jurídico comunitario viene de la mano de expresas determinaciones de la primera, especialmente cuando se encarga de la definición de los efectos y del lugar que ocupará en el ordenamiento nacional el derecho de gentes?

Nos parece irrefutable por tanto que la Constitución es la base y el pilar de cualquier construcción de naturaleza comunitaria, y que solo se puede preconizar una autonomía funcional y formal del derecho comunitario, tomando en cuenta que en lo sustancial es derecho internacional. Para reforzar nuestra posición se puede hacer similar análisis acerca de la determinación de una novel rama jurídica como es el derecho tributario comunitario, que materialmente es derecho tributario, pero funcional y formalmente sirve para alcanzar los objetivos de la integración. Para rematar lo dicho, creemos también que es factible sostener que asistimos a un proceso de reespecialización de algunas de las ramas especializadas del derecho, y que el derecho es o más exactamente debe ser reflejo de la realidad, no lo que ésta parece ser o lo que queremos que sea.

2.3. Exigencias constitucionales al proceso de armonización del IVA

Para tener una idea más amplia de todas las cuestiones involucradas en la determinación de los elementos útiles en un proceso (por demás complejo) de armonización del impuesto al valor agregado en los estados miembros de la CAN, es forzoso acudir al análisis aún cuando sea somero de las condiciones que exhibe la Carta Política ecuatoriana al proceso de formación de los instrumentos internacionales que permiten las relaciones exteriores del Ecuador en diversos ámbitos.

Las más de las veces el proceso de formación de los tratados, convenios y otros instrumentos internacionales “solemnes” mas no de los denominados por la doctrina especialmente francesa “ejecutivos” o *executive agreements*, que coadyuvan al desarrollo de relaciones en los ámbitos de la cooperación, del comercio o de la integración, requiere que el documento que se trate sufra un control *a priori* de constitucionalidad, y más tarde, la eventual aprobación por parte de los parlamentos nacionales. Este proceder asegura de manera general y para el ámbito tributario que por ahora nos interesa, de un lado, el respeto al órgano que encarna la soberanía popular: el parlamento (respeto al “principio democrático”), mientras de otro, coadyuva para el logro de seguridad jurídica a nivel internacional.

Resulta innegable entonces, que los instrumentos internacionales –tratados fundacionales–, que constituyen el punto de partida de un proceso de integración comunitaria, son instrumentos de derecho internacional público, por lo tanto, regidos por la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados. Incluso, como una prueba más de nuestra tesis, no es difícil constatar que cuando se trata del cumplimiento de los tratados de integración, de sus reformas o modificaciones, de su denuncia, de su interpretación, etc., es forzoso recurrir a las reglas pertinentes del derecho de gentes.

Aquellos tratados internacionales que contienen el derecho comunitario originario de una Comunidad son instrumentos marco, programáticos, que establecen las líneas principales de actuación de los órganos comunitarios en función a los objetivos que en los mismos se señala.³¹ Para el cumplimiento de tales objetivos, los estados miembros haciendo un *nuevo ejercicio de la soberanía*, atribuyen en dichos convenios primarios ciertas competencias generales y particulares (administrativas, normativas, de gestión, etc.), a órganos comunitarios.

Lo dicho en el párrafo precedente, de ninguna manera significa que los estados parte en el tratado fundacional entregan de una vez y para siempre a los órganos e instituciones de la Comunidad sus prerrogativas, o lo que es igual, la

31 Véase Zelada Castedo, Alberto, “La integración en América, sus principales tratados” en *La Integración, el Derecho Comunitario y el Pacto Andino*, Sucre, Universidad Andina Simón Bolívar, 1997, pp. 63 - 69.

suscripción, aprobación, ratificación y entrada en vigor de un tratado originario de una Comunidad, no es ni tiene porqué serlo un cheque en blanco entregado sin control alguno a la burocracia comunitaria.³² En un esquema comunitario no hay pérdida de soberanía sino una nueva manera de ejercerla, amén de que debido a los intereses creados en su ejercicio tiendan a aparecer dispositivos y procedimientos imperfectos que podrían menoscabar sobre todo el principio democrático.

Aquellos fundamentos orientados a concretar la atribución de competencias materiales en favor de la Comunidad deben ser puntuales y expresos, lo que ayudaría a la existencia de seguridad jurídica para los administrados de cada uno de los estados miembros, y especialmente, al respeto de sus derechos fundamentales contemplados en las constituciones. Bien se podría postular por tanto, que la atribución de competencias desde los estados miembros a los órganos comunitarios se realice considerando mínimas previsiones, bien por vía de emanación de una ley del parlamento decidida mediante un procedimiento agravado con mayorías especiales (verbigracia, el caso de la ley orgánica / mayoría cualificada), por medio de la aprobación de un tratado específico, mediante protocolos modificatorios de los tratados fundacionales, o por medio de una reforma constitucional.

Sobre la distribución y ejercicio de las competencias, en el ámbito de la integración europea encontramos, de una parte, el principio de “subsidiariedad”, expresado en el art. 5.3 del Tratado de la Unión Europea (TUE),³³ y el principio de “proporcionalidad”, regulado en el art. 5.4 TCE.³⁴ Estas dos normas del Derecho comunitario originario europeo orientan el reparto de las competencias entre los estados miembros y la Comunidad. Adicionalmente, cabe citar el Protocolo No. 2 del TUE y sus reglas específicas.³⁵

Prolegómenos como éstos, que han resultado insuficientes para garantizar por sí solos seguridad jurídica en el contexto de la integración del viejo continente,

32 Dentro de un régimen de integración del “tipo comunitario” según calificación de Calogero Pizzolo, el derecho de la integración económica o derecho comunitario andino está basado en lo que la doctrina denomina “el principio de atribución de competencias”, que se explica como un principio de legalidad de la actuación de las instituciones de la Comunidad. En un contexto de integración comunitaria los estados participan en el proceso por virtud de una decisión soberana, sin perder soberanía, en lo absoluto, sino ejerciendo de otra forma su soberanía, es decir por medio de los órganos comunitarios debidamente habilitados por cada uno de los estados participantes en atención a concretas determinaciones constitucionales.

33 “3. En virtud del principio de subsidiariedad, en los ámbitos que no sean de su competencia exclusiva, la Unión intervendrá sólo en caso de que, y en la medida en que, los objetivos de la acción pretendida no puedan ser alcanzados de manera suficiente por los Estados miembros, ni a nivel central ni a nivel regional y local, sino que puedan alcanzarse mejor, debido a la dimensión o a los efectos de la acción pretendida, a escala de la Unión.”

34 “4. En virtud del principio de proporcionalidad, el contenido y la forma de la acción de la Unión no excederán de lo necesario para alcanzar los objetivos de los Tratados.”

35 Protocolo No. 2, sobre la aplicación de los principios de subsidiariedad y proporcionalidad.

y menos han logrado cubrir de forma eficiente la defensa de las mínimas garantías de las personas de los estados miembros, ni siquiera han sido desarrollados en el contexto de la integración andina. Tampoco hemos inventado en sede administrativa y menos jurisprudencial, mínimas reglas aunque no fueran positivas, que provean seguridad jurídica para esos fines.

Al momento, resulta viable defender que en el perímetro de la integración andina los estados miembros no han atribuido expresamente competencias normativas a la Comunidad en orden a dictar un régimen común o a modificar directamente, por vía de emanación de decisiones, los sistemas tributarios nacionales del impuesto al valor agregado. Es más, no existe a la fecha normativa andina ni manifestación del Tribunal de Justicia de la Comunidad que demuestre lo contrario. Dicho de otra forma, la materia tributaria que concierne al IVA no se cuenta dentro del ámbito material del derecho comunitario andino, esto porque los estados no lo han consentido, de allí que lógicamente los poderes en materia de la imposición indirecta aún están radicados en los parlamentos nacionales de los estados miembros, huelga sostener, en el nivel estatal, mientras que, la Comunidad –conforme intentaremos demostrar–, residualmente adopta normas con dudosas fuerza y eficacia. Lo dicho no descarta que lo contrario pueda suceder en el futuro, siempre y cuando se observen las mínimas condiciones que tratamos de presentar en este trabajo.

2.3.1. El “principio democrático” en el proceso de armonización del IVA en la CAN

El denominado “principio democrático” en materia tributaria está sembrado en la Norma Fundamental nacional, y tiene sus connotaciones especiales, sirve en todos los casos en los cuales la actuación de la Comunidad por medio de sus órganos e instituciones se plasme en normas de derecho comunitario derivado, en virtud de aquel, éstas no pueden ir en contra ni más allá de lo establecido en la Constitución de cada uno de los estados miembros.

Tal prolegómeno cuida que las acciones comunitarias de emanación de disposiciones con contenido tributario, cuenten con la aprobación del pueblo soberano (*no taxation without representation*), por eso se puede decir que existe la necesidad de forjar la construcción comunitaria de cara a los ciudadanos, y más allá de eso, con su participación democrática directa cada vez que sea necesario.

A partir de lo manifestado, resulta lógico suponer que todo el ordenamiento jurídico comunitario derivado ha de respetar al originario o primario, y que es previsible el hecho de que una norma de derecho comunitario originario o derivado nunca esté por sobre la Constitución, peor aún causando una antinomia jurídica

respecto de ella, precisamente por el control *a priori* de constitucionalidad de los instrumentos internacionales de este tipo, conforme lo tenemos en el caso ecuatoriano a la luz del art. 438 CPE. Por lo demás, los principios de la tributación estarían prohijados en la Norma Fundamental.

Consecuentemente, en el caso que nos ocupa, apelamos a la insustituible legitimación democrática directa a la hora de la emanación de normas con contenido tributario desde la órbita supranacional, que son implementadas por disposiciones de derecho comunitario derivado andino (decisiones).³⁶ La consecuencia inevitable es que solo la actuación de un parlamento comunitario, integrado por los representantes elegidos directa y democráticamente por los pueblos de los estados miembros, respetaría el “principio democrático”, y más allá de eso, otros principios acuñados paralelamente con el establecimiento del Estado de Derecho y con el Estado Constitucional de Derecho. Se puede hablar inclusive de un sistema de principios que debe ser considerado como tal, en conjunto y no aisladamente.

En la actualidad, solamente Ecuador elige directa y democráticamente a sus parlamentarios andinos, mientras Bolivia, Colombia y Perú delegan desde sus congresos nacionales a los parlamentarios andinos (legitimación democrática indirecta). Además, según el Tratado de Creación del Parlamento Andino, este no tiene la competencia para emanar directamente normas de derecho comunitario secundario o derivado.

Según el art. 42 AC, el Parlamento Andino es el órgano deliberante del Sistema Andino de Integración, su naturaleza es comunitaria, representa a los pueblos de la Comunidad Andina. Según los ordinales e) y f) del art. 43 AC, entre sus atribuciones consta participar en la generación normativa del proceso mediante *sugerencias* a los órganos del Sistema, de proyectos de normas sobre temas de interés común, para su incorporación en el ordenamiento jurídico de la Comunidad; y *promover* la armonización de las legislaciones de los países miembros, lógicamente en el marco de lo que dispone el tratado fundacional.

36 Hasta la fecha ningún órgano de la Comunidad Andina goza de plena legitimidad democrática directa (mediante sufragio universal, directo y secreto de los ciudadanos de los países miembros de la Comunidad) para actuar en la esfera tributaria que concierne únicamente a los parlamentos nacionales de los estados miembros (Bolivia, Colombia, Ecuador, Perú y Venezuela). Los poquísimos avances que se ha tenido en la materia tributaria demuestran la reticencia permanente de los jefes de Estado y de los parlamentos nacionales de reconocer un poder de creación normativa de aspectos sustanciales y procedimentales de los tributos en cabeza de los órganos comunitarios, pues forzosamente se ha de contar para ello con los congresos o parlamentos nacionales como condición impuesta por las respectivas cartas políticas.

2.3.2. El principio de “reserva de ley” en el proceso de armonización del IVA en la CAN

Para la consideración irrestricta del principio de “reserva de ley” en materia tributaria, como una de las garantías de los derechos de los administrados, que debe ser observada a la hora de la actuación de la Comunidad y especialmente de los entes supranacionales dotados de poder normativo, se hace necesario que tal principio aparte de estar constitucionalizado, exhiba una cobertura amplia, es decir, que haga referencia a que en la ley que crea el tributo consten todos los elementos sustanciales del tributo, a saber: el hecho generador, los sujetos activo y pasivo, la cuantía del tributo o la forma de establecerla, las exenciones y deducciones, y los reclamos o recursos que deban concederse. Estos componentes del tributo deben ser ajustados únicamente por un parlamento nacional o cuando las condiciones existan, por una asamblea de los pueblos que se integran, lo que otorgará legitimación democrática a las actuaciones comunitarias.

Por lo pronto, en la Comunidad Andina solo es posible que los órganos comunitarios dotados de poder normativo (especialmente la Comisión que dicta decisiones),³⁷ adopten disposiciones de derecho comunitario derivado encaminadas a hacer un llamado a los estados miembros para que adecuen en determinados plazos sus sistemas tributarios en lo que corresponde al IVA, para lograr su convergencia en orden al cumplimiento de los objetivos del proyecto de integración, ya sea en vía de ampliación o las más de las veces, en vía de profundización.

3. ÁMBITOS DE COMPETENCIA MATERIAL DE LOS ÓRGANOS E INSTITUCIONES DE LA CAN

Surge la necesidad de plantear la idea según la cual en el desarrollo del proceso de integración comunitaria, no se traslada desde los estados miembros hacia la Comunidad un conjunto de atribuciones y competencias de una manera originaria sino derivada. En otras palabras, la “competencia de la competencia” reside en los estados miembros, mientras que, la “atribución de competencias” opera desde los estados hacia los órganos comunitarios en áreas específicas (materias). Por tanto, las atribuciones de competencias desde los estados hacia los órganos comunitarios

³⁷ La Comisión de la CAN es el órgano normativo por excelencia. De conformidad con el art. 21 AC, la Comisión está constituida por un representante plenipotenciario de cada uno de los gobiernos de los países miembros, así cada gobierno acreditará un representante titular y un alterno. Es decir, sus integrantes son plenipotenciarios delegados de los presidentes de cada uno de los países miembros de la Comunidad, no son elegidos por los pueblos o por los ciudadanos de los países miembros, de allí que eso demuestra que la Comisión debido a su composición es un órgano de naturaleza intergubernamental (político), que no goza de legitimidad democrática directa para actuar.

son derivadas, constituidas, sometidas a la Norma Fundamental de cada Estado. Además, la atribución de competencias no es incontrolada sino que en todos los casos –como es lógico–, se somete a las máximas que están en las constituciones. Adicionalmente, quien tiene la competencia material tendrá automáticamente la capacidad de regularla.

Ya hemos referido que en el contexto de la integración europea se ha recurrido a construir los principios de “subsidiariedad” y “proporcionalidad”, para intentar la racionalización de la dinámica del reparto de competencias entre los estados miembros del proceso y las entidades de la Comunidad. Acudimos otra vez a la experiencia de integración del viejo continente porque es muy avanzada y debido a que el diseño institucional y el ordenamiento de la integración andina la han tomado como referente cardinal.³⁸

Inmediatamente pasamos a ilustrar nuestras hipótesis trayendo a colación tres opciones concretas respecto a la capacidad normativa que podría encontrarse en manos de la Comisión de la Comunidad Andina, lo que a su vez prueba la insuficiencia del art. 3 TCTJAC, que se ocupa entre otras cosas, de indicar de manera por demás general que (todas) las decisiones dictadas por el Consejo Andino de Ministros de Relaciones Exteriores o por la Comisión, gozan de aplicabilidad inmediata y directa sobre los ordenamientos jurídicos nacionales.³⁹

38 Hummer, Waldemar y Frischhut, Markus, *Derechos Humanos e Integración. Protección de los Derechos Humanos en la Comunidad Andina y en la Unión Europea*, Quito, Universidad de Innsbruck / Universidad Andina Simón Bolívar Sede Ecuador / Corporación Editora Nacional, 2004, pp. 16 y 17.

39 Andrea Amatucci ha dicho con mucho acierto: “El artículo 3 del Tratado del Tribunal Andino de Justicia, previsto por el literal e) del Tratado de Cartagena, establece, como regla general, que las normas de “Derecho derivado” promulgadas por los organismos comunitarios son directamente aplicables en los países miembros y respecto de sus habitantes, excepto que las mismas dispongan que sea requerido un acto de incorporación o transposición en el ordenamiento interno. Amatucci, Andrea, “Derecho comunitario. Un enfoque hacia la integración latinoamericana” en De Barros Carvalho, Paulo, dir., *Tratado de Derecho Tributario*, Lima, Palestra Editores, 2003, pp. 767 y 768.

“Así pues, la producción del Derecho derivado por parte de las instituciones de la Comunidad Andina ha sido caracterizada por normas completas.

“No obstante, hasta que cada realidad económica y los específicos ordenamientos jurídicos no alcancen en América Latina un nivel suficiente de homogeneidad, se impone una flexibilidad de la norma tributaria comunitaria, la cual sólo debe limitarse a establecer fines u objetivos. La determinación específica de los instrumentos tributarios debe estar a cargo del Parlamento nacional, en función del estado de evolución de la realidad económica y del ordenamiento jurídico de cada país. Por lo tanto, en las primeras décadas de producción del Derecho comunitario tributario derivado, cada Parlamento nacional debe poder adaptar las normas incompletas a la peculiar estructura del ordenamiento tributario nacional y de la realidad económica local.

“Todo parece indicar, entonces, que la causa de la precariedad del Derecho comunitario en la Comunidad Andina reside en haber considerado conjuntamente, desde la fase preliminar, excepcional la norma incompleta.

“Por ello, para favorecer el proceso de integración económica en América Latina es necesario, entonces, que por regla general la norma comunitaria sea incompleta y, en consecuencia, que el procedimiento de adaptación del ordenamiento nacional al ordenamiento comunitario sea excepcionalmente el especial o por vía de remisión.”

En primer lugar, cuando la Comunidad goza de una atribución de competencia exclusiva de parte de los estados miembros, para regular directamente ámbitos materiales específicos que antes residían en el Estado, aquella está habilitada para emitir decisiones que por ejemplo, establecen *regímenes comunes* que deben ser respetados por los estados miembros. Tales normas comunitarias serían de aplicabilidad inmediata y directa, con primacía y efecto directo.

Creemos que en la Comunidad Andina así ha ocurrido al menos en los siguientes casos:

- a) Régimen Común de Tratamiento a los Capitales Extranjeros y sobre Marcas, Patentes, Licencias y Regalías, Decisión 291;⁴⁰
- b) Régimen Uniforme de las Empresas Multinacionales Andinas, Decisión 292;⁴¹
- c) Régimen Común sobre la Propiedad Industrial, Decisión 486,⁴² que sustituye a la Decisión 344;⁴³
- d) Régimen Común de Protección a los Derechos de los Obtentores de Variedades Vegetales, Decisión 345;⁴⁴
- e) Régimen Común sobre Derechos de Autor y Derechos Conexos, Decisión 351;⁴⁵
- f) Arancel Externo Común, Decisión 370;⁴⁶
- g) Sistema Andino de Franjas de Precios, Decisión 371;⁴⁷
- h) Régimen Común sobre el Acceso a los Recursos Genéticos, Decisión 391;⁴⁸
- i) Régimen Andino sobre Control Aduanero, Decisión 778⁴⁹, que sustituye a la Decisión 574.⁵⁰
- j) Régimen para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal, Decisión 578⁵¹

40 *Gaceta Oficial* N° 80, del 4 de abril de 1991.

41 *Gaceta Oficial* N° 80, del 4 de abril de 1991.

42 *Gaceta Oficial* N° 600, del 19 de septiembre de 2000.

43 *Gaceta Oficial* N° 142, del 29 de octubre de 1993.

44 *Gaceta Oficial* N° 142, del 29 de octubre de 1993.

45 *Gaceta Oficial* N° 145, del 21 de diciembre de 1993.

46 *Gaceta Oficial* N° 166, del 2 de diciembre de 1994.

47 *Gaceta Oficial* N° 167, del 7 de diciembre de 1994.

48 *Gaceta Oficial* N° 213, del 17 de julio de 1996.

49 *Gaceta Oficial* N° 2113, del 7 de noviembre de 2012.

50 *Gaceta Oficial* N° 1023, del 15 de diciembre de 2003.

51 *Gaceta Oficial* N° 1063, del 5 de mayo de 2004.

Destacamos que tales disposiciones exhibirían completamente las cualidades de actos jurídicos y normativos “completos”, en perfecta armonía con la especificación que consta en el art. 3 TCTJAC, respecto a los principios del derecho comunitario. Así mismo, podemos decir que este tipo de decisiones casi se asimilarían a lo que en el contexto de la integración europea se llama “reglamentos” comunitarios, a la luz de lo dispuesto por el art. 288 TFUE.⁵²

En segundo lugar, algo diferente sucede cuando la Comunidad no goza de atribución exclusiva de parte de los estados miembros, de una competencia normativa en un área específica, entonces aquella se limita a emanar decisiones que contienen lineamientos o recomendaciones para los estados. Estas disposiciones notoriamente carecerían de los atributos del derecho comunitario, ya que dejan en manos de los estados miembros los eventuales cambios, reformas o ajustes en los ordenamientos internos para alcanzar la armonización, a veces sin ni siquiera señalar plazos y tareas específicas a cargo de los estados, es decir, en estos eventos, el ámbito comunitario reconoce y respeta implícitamente las potestades normativas situadas exclusivamente en los parlamentos nacionales, lo que en materia tributaria se evidenciaría por la observancia de los principios de reserva de ley, democrático, de auto imposición, de legalidad.

Pensamos que este proceder ha sido observado por la Comunidad Andina desde hace varios años atrás (1991), al menos en los siguientes casos:

- a) Armonización de Franquicias Arancelarias, Decisión 282;⁵³
- b) Arancel Externo Común, Programa de Liberación e Incentivos a las Exportaciones Intrasubregionales, Decisión 324;⁵⁴
- c) Eliminación de Subsidios y Armonización de Incentivos a las Exportaciones Intrasubregionales, Decisión 330;⁵⁵

52 “Artículo 288 (*antiguo artículo 249 TCE*)

Para ejercer las competencias de la Unión, las instituciones adoptarán reglamentos, directivas, decisiones, recomendaciones y dictámenes.

El reglamento tendrá un alcance general. Será obligatorio en todos sus elementos y directamente aplicable en cada Estado miembro.

La directiva obligará al Estado miembro destinatario en cuanto al resultado que deba conseguirse, dejando, sin embargo, a las autoridades nacionales la elección de la forma y de los medios.

La decisión será obligatoria en todos sus elementos. Cuando designe destinatarios, sólo será obligatoria para éstos.

Las recomendaciones y los dictámenes no serán vinculantes.”

53 *Gaceta Oficial* N° 80, del 4 de abril de 1991.

54 *Gaceta Oficial* N° 114, del 27 de agosto de 1992.

55 *Gaceta Oficial* N° 120, del 30 de octubre de 1992.

- d) Armonización de los Impuestos Indirectos como Incentivos a las Exportaciones de Bienes, Decisión 388;⁵⁶
- e) Armonización de Legislaciones en materia de Productos Cosméticos, Decisión 412;⁵⁷
- f) Armonización de Mecanismos de Financiamiento y Seguro de Crédito a las Exportaciones Intrasubregionales, Decisión 420.⁵⁸

Se trataría de unas decisiones “incompletas”, cuyo efecto vinculante respecto de los estados miembros existe solo en el plano político. Pensamos que esta especie de decisión puede asimilarse en alta cota a las “recomendaciones” que existen en el ordenamiento jurídico de la Unión Europea, según el mismo art. 249 TCE, ya referido.

En tercer lugar, cuestión distinta de los dos casos que acabamos de presentar ocurre con las decisiones que para cumplir su cometido, es decir, para lograr un régimen tributario armonizado en este caso, requieren de la actuación puntual de los estados y concretamente de los parlamentos nacionales, de conformidad con los plazos que ellas contemplan, se trataría por ejemplo, de las siguientes:

- a) Armonización de Aspectos Sustanciales y Procedimentales de los Impuestos Tipo Valor Agregado, Decisión 599;⁵⁹
- b) Armonización de los Impuestos Tipo Selectivo al Consumo, Decisión 600.⁶⁰

Tales decisiones recientemente citadas contienen disposiciones específicas que dejan en manos de los estados (parlamentos nacionales), entre otras tareas, el desarrollo de acciones legislativas para modificar o reformar los ordenamientos jurídicos nacionales en las áreas pertinentes, por no estar atribuidas exclusivamente las competencias materiales a la Comunidad Andina en lo referido a la tributación indirecta.

Con la emanación de estas dos decisiones la Comunidad reconoce que la competencia material de la imposición indirecta concerniente al IVA, está radicada en la rama legislativa del poder público estatal. De allí que no ha faltado quien sostenga que el solo hecho de hablar de “armonización” implica reconocer tácitamente los poderes normativos situados en los estados.

⁵⁶ *Gaceta Oficial* N° 211, del 17 de julio de 1996.

⁵⁷ *Gaceta Oficial* N° 276, del 14 de julio de 1997.

⁵⁸ *Gaceta Oficial* N° 284, del 31 de julio de 1997.

⁵⁹ *Gaceta Oficial* N° 1093, del 16 de julio de 2004.

⁶⁰ *Gaceta Oficial* N° 1093, del 16 de julio de 2004.

Ante esta realidad, cabe afirmar que en el recinto de la integración andina, hasta la fecha los estados miembros no han atribuido expresamente a la Comunidad y a sus órganos e instituciones la competencia (normativa, administrativa, de gestión) exclusiva en materia tributaria, que concierne a la imposición directa y a la imposición indirecta.

A lo sumo, parece aceptable decir que los ámbitos referidos al establecimiento del arancel externo común están bajo el gobierno de la CAN, esto porque respecto de los aranceles, la regla de que “no hay tributo sin ley” suele ser menos rígida,⁶¹ y sobre todo, porque los estados han consentido expresamente que la materia arancelaria sea determinada por la Comunidad, como una de las exigencias para el perfeccionamiento de las etapas iniciales del proceso de integración, por ejemplo, la unión aduanera y el mercado común andino; así lo establece el art. 81 AC, cuando dispone: “Los Países Miembros se comprometen a poner en aplicación un Arancel Externo Común en los plazos y modalidades que establezca la Comisión”.

Lo dicho da lugar al menos a un par de conclusiones de este acápite, la primera, la actuación de la Comunidad y en particular de órganos supranacionales que pueden emitir normas de derecho comunitario derivado o secundario, solo se justifica cuando los estados miembros les han atribuido en los tratados fundacionales específicas materias para su dominio; en la experiencia andina cabe citar dos ejemplos: el establecimiento del arancel externo común, y la regulación de la propiedad industrial; la segunda, es preciso darnos cuenta que bien podría argumentarse que respecto del ordenamiento jurídico de la integración andina, no es suficiente contar con la figura de la “decisión” con las cualidades del art. 3 TCTJAC, sino que habrá que idearse una suerte de clasificación de las especies del género “decisión”. Además, estas especies así diferenciadas tendrán diversos alcance y fuerza respecto de los estados miembros y sus ordenamientos jurídicos.

Como se ha dicho, al parecer, según la experiencia de la integración andina, el art. 3 TCTJAC es exiguo para garantizar una dinámica del desarrollo normativo comunitario con respeto a las normas básicas de las constituciones nacionales, que cubren la defensa de los derechos y libertades fundamentales de los ciudadanos, la observancia de la soberanía popular, y al mismo tiempo, la división y el control de los poderes estatuidos. Por esta razón, vemos necesario y urgente que se encamine un proceso de reforma de la citada disposición, que de una manera realista module la figura “decisión” tomando en cuenta los variados alcances y ámbitos que en la práctica de la integración comunitaria puede asumir. Una transformación de dicha norma en el sentido que proponemos sin duda aportará seguridad jurídica al sistema jurídico comunitario, y al mismo tiempo,

61 El art. 305 CPE, establece: “Art. 305.- La creación de aranceles y la fijación de sus niveles son competencia exclusiva de la Función Ejecutiva.”

hará menos espinoso el proceso de integración iniciado a partir de la adopción del Acuerdo de Cartagena.

4. PARTICULARIDADES DEL PROCESO DE ARMONIZACIÓN DEL IVA EN LA CAN

El ordinal b) del art. 3 AC, dice: “Artículo 3.- Para alcanzar los objetivos del presente Acuerdo se emplearán, entre otros, los mecanismos y medidas siguientes: b) La armonización gradual de políticas económicas y sociales y *la aproximación de las legislaciones nacionales en las materias pertinentes.*” (Énfasis añadido). Esta norma solo refiere la posibilidad de recurrir a la “aproximación” de las legislaciones nacionales, entre las que se cuenta lógicamente la legislación tributaria que resulte interesante para la consecución de los objetivos señalados en el art. 1 AC. Tal “aproximación” sería un instrumento, un medio, mas no un fin en sí mismo, que depende totalmente de decisiones políticas.

También es ilustrativo para nuestro propósito el art. 58 AC, que dispone: “La Comisión, a propuesta de la Secretaría General y tomando en cuenta los avances y requerimientos del proceso de integración subregional, así como el cumplimiento equilibrado de los mecanismos del Acuerdo, *aprobará normas y definirá plazos para la armonización gradual de las legislaciones económicas y los instrumentos y mecanismos de regulación y fomento del comercio exterior de los Países Miembros que incidan sobre los mecanismos previstos en el presente Acuerdo para la formación del mercado subregional.*” (Énfasis añadido).⁶²

Cabe deducir de esta disposición, que la armonización se entenderá como un proceso gradual que involucra cambios en varios elementos, entre ellos, en las leyes económicas nacionales, todo ello orientado a la formación del mercado ampliado andino, nótese por tanto, que esta norma que es fundamental para el contexto comunitario fija los límites y alcances que deberán tener las regulaciones que se adopte en consecuencia del tratado fundacional.⁶³ La normativa

62 Franco Roccaghiata, refiriéndose a la experiencia europea ha sostenido: “El artículo 93 [ex art. 99] se caracteriza, en cambio, por su aporte en sentido *positivo*. Su formulación, hecha más incisiva por el Acto Único, prevé la armonización de las legislaciones fiscales de los Estados miembros, en la medida y en los límites en que dicha armonización sea necesaria para un correcto funcionamiento del *mercado interno*.”, y añade: “... Este artículo es la base de la armonización comunitaria en materia de Iva. No existe, en cambio, una disposición –explícita– equivalente del Tratado en materia de impuestos directos.” Roccaghiata, Franco, “El Derecho Tributario Comunitario” en Uckmar, Víctor, Coord., *Curso de Derecho Tributario Internacional*, t. II, Bogotá, Editorial Temis S. A., 2003, p. 231.

63 Sobre la realización de las políticas comunitarias europeas con incidencia en el derecho financiero y tributario, véase García Prats, Francisco, “Incidencia del derecho comunitario en la configuración jurídica del derecho financiero (II): políticas comunitarias con incidencia sobre el Derecho Financiero” en *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, No. 260, Madrid, 2001, pp. 519 y ss., y específicamente sobre la armonización, pp. 553 y ss. El autor, entre otras cuestiones ha dicho: “La

referida es el sustento necesario para que la Comunidad Andina y sus órganos emprendan en cualquier proceso de armonización normativa, dentro de la tributaria en lo referido a la imposición directa e indirecta; sobre aquella aún no existen avances en la CAN, mientras que como veremos, acerca de ésta no se puede predicar lo mismo.

Llegados a este punto recurrimos a Irene Roche Laguna, quien aborda –desde la experiencia europea–, la materia que ahora discutimos. Concordamos con ella cuando propone que se debe distinguir entre un concepto de *armonización en sentido amplio*, que equivaldría a “aproximación” y que adquiere gran variedad de formas, y la *armonización en sentido estricto*, que sería un fenómeno concreto dentro de las formas de aproximación, con características jurídicas y políticas propias que lo distinguen y definen frente a los demás. También enumera de menor a mayor perfección jurídica los fenómenos de aproximación en referencia: la “armonización por las fuerzas del mercado”, la “legislación judicial”, la “coordinación fiscal”, la “armonización fiscal”, y la “unificación fiscal”.

A decir de la autora, está de moda discutir en el ámbito europeo acerca de la “coordinación fiscal” y la “armonización fiscal en sentido estricto”, ya que las separa una línea a veces bastante difusa. Añade que estudiosos que en años anteriores escribían sobre la “armonización fiscal” ahora lo hacen respecto de la “coordinación fiscal”; que el término “armonización” se ha transformado en algo impopular, sobre todo, frente a las autoridades nacionales, y que frente a él, el término “coordinación” *connota un mayor respeto al principio de subsidiariedad* (ligado íntimamente con el principio de atribución de competencias) y *a la soberanía estatal*.

Concluye explicando que:

- a. La “coordinación fiscal” no afecta directamente a la soberanía estatal [añadimos, por ende no daña a la soberanía fiscal], no limita el poder financiero de los estados [añadimos, por ende respeta al poder tributario del Estado que es una manifestación del poder financiero], permaneciendo la capacidad legislativa a nivel estatal, es decir, en manos de cada parlamento o congreso nacional;
- b. la “coordinación fiscal” se desarrolla a través de normas que se han dado en llamar medidas de *soft law*, que tienen en común el hecho de no ser vinculantes jurídicamente;

armonización es, además, un proceso dinámico y progresivo por su propia definición, que surge como complemento necesario de la integración económica.” (p. 560).

- c. las decisiones emitidas en el ámbito de la “cooperación fiscal” escapan a la justiciabilidad del tribunal comunitario, se trata de acuerdos políticos más que jurídicos, pues no son vinculantes más que políticamente;
- d. las disposiciones de la “cooperación fiscal” respetan el principio de subsidiariedad y por derivación el principio de atribución de competencias de los estados miembros hacia los órganos comunitarios.⁶⁴

Toda esta extensa referencia al trabajo de Roche Laguna, para demostrar que incluso en el proceso de integración europea –que es el más avanzado en el mundo–, resulta muy difícil que los órganos comunitarios dotados de poder de creación de normas, regulen o desplacen directamente con sus actos normativos a elementos específicos de las regulaciones en leyes nacionales sobre los sistemas de imposición directa e indirecta, pues siempre saldrá al paso de parte de los estados miembros la lógica exigencia del respeto de la soberanía fiscal del Estado y de las prerrogativas de la rama legislativa del poder público. Por eso, tal cual ha sucedido en la Unión Europea y como ocurre en la CAN, la Comunidad por medio de sus órganos habilitados puede emanar disposiciones de derecho comunitario derivado con contenido tributario que pueden ser recomendaciones (vinculación política), para que los estados miembros, si lo creen conveniente, ajusten o modifiquen sus ordenamientos tributarios internos, o que señalen plazos y tareas específicas a cargo de los estados miembros (vinculación jurídica).⁶⁵ No olvidemos que en últimas,

⁶⁴ Roche Laguna, Irene, *La Integración Europea como límite a la soberanía fiscal de los Estados Miembros. (Armonización de la imposición directa en la Comunidad Andina)*, Valencia, Polo Europeo Jean Monnet, Tirant Lo Blanch, 2000, pp. 29 - 43. Véase además, González Cano, Hugo, *Armonización tributaria del MERCOSUR. Ensayos sobre los aspectos tributarios en el proceso de integración*, Buenos Aires, Ediciones Académicas, 1996; Leone, Marco; Del Favero Valdés, Gabriel; Valdivieso Ruiz-Tagle, Rafael, “Armonización tributaria en los procesos de integración económica: el caso de Chile” en Uckmar, Víctor; Altamirano, Alejandro; Taveira Torres, Heleno, coords., *Impuestos sobre el comercio internacional*, Buenos Aires, Universidad Austral, Editorial Ábaco, 2003, pp. 151 - 179; Roccatagliata, Franco, “El Derecho Tributario Comunitario”, cit., pp. 247-251, sobre la noción de armonización: Torres, Agustín, “Derecho Tributario Comunitario” en García Belsunce, Horacio, dir., *Tratado de Tributación. Derecho Tributario*, t. I, vol. 2, Buenos Aires, Astrea, 2003, pp. 607 - 614; sobre la armonización fiscal: Velayos, Fernando; Barreix, Alberto; Villela, Luiz, *Integración regional y armonización tributaria*, (s.l.), Inter-American Development Bank, 2007.

⁶⁵ En la Unión Europea el Consejo no puede establecer tributos sin mediar el consentimiento previo del Parlamento Europeo elegido por los ciudadanos de toda la Unión mediante sufragio universal. No obstante, en lo que tiene que ver con el IVA, las directivas fijan reglas y pautas sobre tarifas, hechos generadores, bases imponibles, etc., pero las mismas han sido sometidas a actos de incorporación o transposición, de acuerdo con las legislaciones internas de los países miembros. La armonización tributaria en la UE registra una evolución permanente en lo relativo al IVA, que resumimos someramente. Partió de la adopción del tributo en reemplazo del viejo sistema de impuestos acumulativos o en cascada. Luego del informe del Comité Fiscal y Financiero, de 7 y 8 de julio de 1962, conocido como “Informe NEUMARK”, se adoptó el IVA y su evolución ha girado en torno de numerosas directivas, entre las cuales se destacan la primera, la segunda y la sexta: las dos primeras representaron la obligatoria adopción del IVA por todos los países de la Comunidad; y la sexta

la decisión primero es política y más tarde se juridifica. Esto también demuestra claramente porqué en la Comunidad Andina no se ha avanzado mayormente en la materia, pues el poder político (ejecutivo y legislativo) de cada país miembro, recientemente ha considerado adecuado adelantar el proceso de aproximación de las legislaciones que desarrollan los sistemas tributarios, especialmente en lo tocante al impuesto sobre el valor agregado.⁶⁶

reguló en detalle los aspectos básicos del impuesto. Posteriormente, la evolución prosiguió con la consolidación del sistema del IVA, en donde jugó papel preponderante la Sexta Directiva comunitaria sobre el IVA del 17 de mayo de 1977, relacionada con la estructura general del impuesto y que pone de presente el sistema de armonización a través de los mecanismos internos de cumplimiento de las determinaciones comunitarias que la misma establece. Regula varios aspectos del tributo. El estado de la evolución de la armonización de la imposición indirecta europea, que no ha sido sustancialmente modificada en la última década del siglo XX, puede representarse así: la estructura jurídica del hecho imponible del impuesto sobre la cifra de negocios (IVA) es uniforme en todos los estados miembros; por el contrario, el tipo (tarifa) de gravamen del impuesto sobre el valor añadido varía sensiblemente. Para la imposición sobre la cifra de negocios únicamente dispone la Directiva 92 / 77 un tipo mínimo de 15 por ciento (tipo – tarifa general) y de 5 por ciento (tipo reducido); la Comisión no ha podido ponerse de acuerdo en un tipo máximo. Se afirma que la voluntad política para realizar la Unión Europea no parece arraigar con facilidad en el terreno de la fiscalidad. Como ocurre en la CAN, la armonización del Derecho tributario en Europa compromete la potestad tributaria de entidades que no están presentes en los órganos supranacionales y cuyos intereses no deben descuidarse. En suma, la inestabilidad del ordenamiento jurídico tributario, la falta de capacidad para alcanzar el consenso político, la incapacidad para elaborar programas de armonización tributaria, la pluralidad de disposiciones especiales en todos los ordenamientos jurídicos – tributarios y la complejidad de las leyes tributarias, se estiman como las principales causas de estancamiento del proceso de armonización fiscal en la UE. Resumiendo, en lo que tiene que ver con el IVA, las directivas europeas fijan reglas y pautas sobre ciertos elementos del tributo, pero las mismas han sido sometidas a actos de incorporación o transposición, de conformidad con las leyes internas de cada uno de los estados miembros, mediando para ello la decisión política correspondiente.

- 66 Como una muestra del empeño de los estados de la CAN en profundizar el proceso, aludiremos el informe final de consultoría presentado por Luis A. Arias Minaya Y Mauricio A. Plazas Vega a la Secretaría General de la Comunidad, sobre “La armonización tributaria de los impuestos indirectos en los Países de la Comunidad Andina”, el 17 de mayo de 2002. El documento constituye un estudio pormenorizado, didáctico y realista del tema, comprende el Impuesto al Valor Agregado (IVA) y el Impuesto Selectivo al Consumo (ISC). El Informe aborda desde la teoría y la práctica, con sentido objetivo, lo relacionado con la imposición indirecta en nuestros países, así los aspectos generales del IVA, los aspectos específicos, los administrativos, las modalidades del impuesto selectivo al consumo. Emite importantes recomendaciones para la armonización de los impuestos indirectos en los países de la CAN. Finalmente, propone los proyectos de Decisiones andinas de armonización tributaria en materia de impuestos indirectos. Constan también datos interesantes, entre ellos: los niveles de eficiencia de las administraciones tributarias, los niveles de evasión, los niveles de recaudación en orden a la imposición indirecta versus los ingresos petroleros, el impacto fiscal positivo de las principales recomendaciones del IVA en todos los países. Creemos provechoso el hecho de haberse planteado las Recomendaciones tomando en cuenta las ventajas o desventajas que acarrearían al momento de implementarse; además, es positivo haber considerado cuatro criterios diferentes para orientarlas, a saber: 1. Características comunes de los países miembros de la CAN. 2. Criterio de eficiencia. 3. Criterio de equidad. 4. Criterio de simplicidad, atendiendo a razones de la administración del impuesto. Respecto al IVA, en el ámbito europeo, el conocido Informe NEUMARK aconsejó la adopción del sistema de IVA como el más conveniente para el mercado común; se basó en los resultados de estudios para seleccionar un sistema que aunara las condiciones siguientes: 1. Máxima neutralidad en cuanto a la competencia. 2. Tendencia a facilitar la subsiguiente eliminación de barreras tributarias fronterizas.

Para concluir, hay que recordar algo que ya se dijo, que un proceso de aproximación de legislaciones –conforme reza el ordinal b) del art. 3 AC–, es solo un medio, un instrumento mas no un fin en sí mismo; si fuese lo último, se instrumentaría sin más mediante normas comunitarias vinculantes que al establecer regímenes comunes recortarían la soberanía fiscal del Estado y atentarían contra las competencias de los parlamentos o congresos nacionales, cuestiones por ahora no toleradas en la UE⁶⁷ ni en la CAN.

A las decisiones 330 y 388 de la Comisión del AC, sin duda se las puede considerar como partes de un proceso de “coordinación fiscal” de la Comunidad, que se ha de entender conforme lo explica tan claramente la autora últimamente consultada, de allí que dichas decisiones no vinculan jurídicamente a los estados sino únicamente de forma política. En consecuencia, tales decisiones si bien aluden a algunos aspectos sustanciales del impuesto al valor agregado, no tienen aplicabilidad directa e inmediata ni efecto directo, pues la atribución para modificar dichos aspectos actualmente está reservada por vía constitucional y en observancia al “principio de atribución de competencias”, únicamente a los parlamentos nacionales.

Traemos a colación en esta parte lo que con acierto ha dicho Plazas Vega: “Y ya en lo que toca con la posibilidad de que un órgano comunitario ejerza poder tributario originario en el sentido de crear directamente tributos con destino a la comunidad supranacional o modificar los tributos de los cuales son titulares los Estados miembros, para los fines del proceso de integración, sólo en presencia de órganos comunitarios colegiados, integrados por miembros elegidos por votación popular y habilitados para ejercer funciones legislativas en materia tributaria, puede llegar a ser viable. Entre tanto, con la salvedad de los tributos aduaneros respecto de los cuales es un hecho que los organismos comunitarios ejercen poder tributario originario, ... las normas comunitarias de derecho comunitario derivado que profieran requieren transposición al derecho interno mediante la aprobación parlamentaria, como lo impone el universal principio *nullum tributum sine lege*, aun a pesar de que los tratados constitutivos del sistema de integración, o sus protocolos modificatorios, dispongan, de manera general, que las normas que emitan los organismos supranacionales competentes se aplican en forma directa en los Estados miembros.”⁶⁸

3. Garantías de alto rendimiento en recaudaciones tributarias. 4. Prestarse a aplicaciones eficaces y prácticas en todos los estados miembros, en cuanto a métodos de recaudación. En resumen, las razones para aplicar el IVA serían: importantes ingresos fiscales, neutralidad y eficiencia.

67 Por ejemplo, Franco Roccagiatia, “El Derecho Tributario Comunitario”, p. 227, ha dicho: “... el Tratado CEE contiene disposiciones para la eliminación de discriminaciones fiscales sobre la importación y exportación de los bienes; que la Comunidad establece exacciones en el campo agrícola y tasas sobre el carbón y el acero; que los impuestos indirectos han sido objeto de una armonización comunitaria; que también la imposición de los bienes y servicios está gobernada por disposiciones de origen comunitario mediante un sistema armonizado de impuesto al valor agregado.”

68 Plazas Vega, Mauricio, *Derecho Tributario Comunitario. La armonización tributaria en el Sistema Andino de Integración*, cit., p. 66.

Los modestos adelantos en materia de armonización tributaria en la Comunidad Andina dejan ver que ésta ha sido más un deseo que una realidad.⁶⁹ Se ha instrumentado vía emanación de algunas decisiones que a nuestro juicio no han sido entendidas en su verdadera naturaleza, debido a la rigidez del citado art. 3 TCTJAC.

Para demostrar lo afirmado nos referiremos a continuación a las decisiones 330, 388, y 599, ya aludidas, las dos primeras que fueron adoptadas por la Junta del Acuerdo de Cartagena, la última por la Comisión de la CAN, tendentes a lograr la armonización de las legislaciones nacionales sobre el IVA. Antes una necesaria aclaración, la Comisión que funciona como el órgano legislativo por excelencia en el contexto de la institucionalidad supranacional andina, es un órgano intergubernamental / político, por tanto, no legitimado democráticamente, de allí que de manera general no pueda realizar las funciones de un parlamento comunitario y peor aún las del parlamento nacional en materia tributaria, caso contrario se rompería al menos el “principio democrático” en la creación de las normas impositivas.

4.1. Decisiones de la Comisión de la CAN orientadas a lograr la armonización del IVA

4.1.1. Decisión 330

La Decisión 330 del año 1992, sobre Eliminación de Subsidios y Armonización de Incentivos a las Exportaciones Intrasubregionales, se refiere tanto a los impuestos directos como a los indirectos al proscribir los incentivos de tipo tributario que puedan afectar la neutralidad en las relaciones comerciales andinas.

Dentro de los incentivos tributarios están los del art. 12 de la Decisión, que califica como subsidios a la exportación de naturaleza tributaria, entre otros: “La exención, devolución o aplazamiento total o parcial de los impuestos directos o de las cotizaciones de seguridad social, que paguen o deban pagar las personas naturales o jurídicas, en tanto dichas ventajas se concedan específicamente en función de las exportaciones; la concesión, para el cálculo de la base sobre la cual se aplican los impuestos directos, de deducciones especiales directamente relacionadas con las exportaciones o los resultados obtenidos en la exportación, superiores a las concedidas respecto de la producción destinada al mercado doméstico; la exención, devolución o aplazamiento total o parcial de los impuestos directos sobre la

⁶⁹ Véase Troya Jaramillo, José V., “La Fiscalidad Internacional en la Comunidad Andina” en Uckmar, Víctor coord., *Curso de Derecho Tributario Internacional*, t. II, Bogotá, Editorial Temis S. A., 2003, pp. 370 - 372.

producción y distribución de productos exportados, incluidos los impuestos indirectos sobre los insumos, por una cuantía que exceda a los impuestos percibidos sobre la producción y distribución de productos similares cuando se venden en el mercado doméstico.”

Por su parte, el art. 14 establece que los países miembros no aplicarán mecanismos que constituyan subsidios de naturaleza tributaria para las exportaciones *intrasubregionales*. Se refiere solo a las operaciones dentro del territorio comunitario andino. El art. 15 *compromete* (a fecha determinada) a la Comisión con la expedición de un régimen comunitario armonizado de los mecanismos de exención, devolución o aplazamiento de los impuestos indirectos que afecten los productos destinados a las *exportaciones intrasubregionales*.

4.1.2. Decisión 388

La Decisión 388 del año 1996 sobre Armonización de los impuestos indirectos como incentivos a las exportaciones de bienes, se ocupa del régimen de devoluciones de saldos a favor y enuncia el principio de país de destino que informaría a los regímenes nacionales para lo relativo a las operaciones internacionales. Tal principio se acoge en los siguientes términos: “Los impuestos indirectos que afectan la venta o el consumo de bienes se registrarán por el principio de país de destino. En tal sentido, el tributo se causará en el país en que se consume el bien, independientemente de su procedencia nacional o importada”.

El art. 7 dispone la obligación de los países miembros de informar a la Secretaría General cada vez que creen o modifiquen impuestos indirectos y de dar cuenta de las acciones emprendidas para cumplir lo previsto en la decisión. Esta última parte del art. 7 merece un comentario especial, la Decisión 388 obliga a los estados miembros a informar a la Secretaría General cuando cada uno de sus parlamentos nacionales ha adecuado sus regímenes tributarios internos a la norma comunitaria, pero como se evidencia, la Decisión no señala ningún plazo para que los estados realicen las adecuaciones pertinentes. Esto confirma aquella idea de que ha faltado la decisión política de todos los gobernantes de los países miembros para avanzar en el proceso de armonización de la imposición al valor agregado en la Comunidad.

Según los ámbitos de validez material, subjetivo y espacial del derecho comunitario, la Decisión 388 no prevalece sobre la legislación interna porque a nuestro entender contiene meras recomendaciones que vinculan política o moralmente a cada Estado miembro, para que cada uno de creerlo conveniente y en el tiempo que considere necesario, por medio de su poder legislativo realice ajustes en su respectivo ordenamiento jurídico, lo que al menos en los casos boliviano y ecuatoriano no ha ocurrido.

Deviene indiscutible que esta decisión alude a elementos sustanciales del IVA como lo es el aspecto espacial del hecho generador del tributo. Si tuviese aplicabilidad inmediata y directa, y efecto directo, desplazaría a las leyes nacionales sobre la materia, entonces, sin duda invadiría el ámbito legislativo que en materia tributaria está reservado a los congresos nacionales de los países miembros; ofendería por tanto, el principio de reserva de ley que establece la Carta Política nacional y sería a todas luces susceptible de anulación por parte del Tribunal de Justicia de la Comunidad.⁷⁰ Toda norma jurídica que pretenda modificar aspectos sustanciales de los tributos nacionales, antes debe respetar los principios “democrático” y de “reserva de ley”.

Reiteramos que las decisiones 330 y 388 de la Comisión de la Comunidad Andina son parte de un proceso (primera etapa del programa de armonización sobre los impuestos indirectos como incentivos a las exportaciones de los países miembros de la CAN), que logra su corolario con la emanación de la Decisión 599 de la Comisión, misma que expresamente requiere la actuación de los parlamentos nacionales en determinados plazos, para ajustar los ordenamientos jurídicos internos del IVA a los lineamientos de la Decisión citada últimamente. Por lo demás, esta Decisión al igual que las otras, solo refiere al mercado subregional andino, al mercado comunitario o lo que es lo mismo, al mercado ampliado andino (ámbito espacial).⁷¹

4.1.3. Decisión 599

De otra parte, la Decisión 599 no impone directamente ningún régimen tributario uniforme o común para los estados miembros, y no logrará la armonización del IVA al menos hasta que los estados obren cumpliendo sus obligaciones hasta el último plazo previsto en la normativa, que es diez (10) años, según las disposiciones transitorias de los arts. 5 (Bienes y servicios sujetos a imposición), 14 (Servicio de transporte), y 19 (Tasas).⁷²

70 La acción de nulidad ante el Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina está regulada en los arts. 17 a 22 del Tratado de Creación de la Corte. El art. 17 dispone: “Corresponde al Tribunal declarar la nulidad de las Decisiones del Consejo Andino de Ministros de Relaciones Exteriores, de la Comisión de la Comunidad Andina, de las Resoluciones de la Secretaría General y de los Convenios a que se refiere el literal e) del Artículo 1, *dictados o acordados con violación de las normas que conforman el ordenamiento jurídico de la Comunidad Andina*, incluso por desviación de poder, cuando sean impugnados por algún País Miembro, el Consejo Andino de Ministros de Relaciones Exteriores, la Comisión de la Comunidad Andina, la Secretaría General o las personas naturales o jurídicas en las condiciones previstas en el Artículo 19 de este Tratado.” (Énfasis agregado).

71 La Decisión 598 adoptada por el Consejo Andino de Ministros de Relaciones Exteriores en reunión ampliada con la Comisión de la Comunidad Andina, con fecha 11 de julio de 2004, se ocupa de unificar la normativa sobre las relaciones comerciales con terceros países.

72 Resulta evidente que la decisión en comento guarda congruencia con la recomendación 5.2. de las XVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, celebrada en Cartagena - Colombia en el año

Lo explicado corrobora nuestra posición en el sentido de que el ámbito material normativo de la tributación indirecta referida al IVA en la CAN está radicado únicamente en los parlamentos nacionales.

Los considerandos de la Decisión 599 refieren al mercado intrasubregional andino. Además, aclaran que la armonización de los impuestos tipo valor agregado debe entenderse como un *proceso gradual, que deberá ser administrado por cada País Miembro dentro de los plazos definidos en la decisión*.

Entonces, deducimos que es evidente que la Decisión 599 de la Comisión de la CAN fue adoptada con pleno respeto a lo dispuesto en el art. 58 AC, ya que establece plazos y acciones específicas que deben ejecutar los estados miembros para alcanzar a futuro la armonización de los regímenes tributarios del IVA.

Pasamos ahora a plantear algunas conclusiones que nos parecen relevantes sobre el tema desarrollado en este capítulo:

1. Como se ha podido evidenciar, el proceso complejo de armonización del impuesto sobre el valor agregado en la Comunidad Andina ha tenido una serie de aspectos peculiares, a nuestro entender producto de la falta de conocimiento y experiencia respecto de un asunto como éste de parte de los funcionarios de los órganos nacionales y comunitarios involucrados. A ello se adiciona la naturaleza misma del tema, que requiere para ser afrontada el aporte de puntos de vista y consideraciones desde varias ramas especializadas del derecho, incluso desde la ciencia de la hacienda pública.
2. Un proceso de estas características no puede desarrollarse haciendo tabla rasa de las mínimas exigencias que en cada caso postulan las constituciones nacionales como garantía de los derechos fundamentales de los administrados y del respeto a los principios centrales del ámbito impositivo, a saber: el “principio democrático” y el “principio de reserva de ley”.
3. A nuestro juicio, la Decisión 599 de la Comisión de la Comunidad es el corolario de un proceso que ha estado impulsado por decisiones anteriores (330 y 388) que las calificamos de naturaleza especial, conforme lo expusimos oportunamente. La Decisión 599 tiende a corregir desaciertos y a llenar vacíos precedentes y nos da la razón en cuanto al cuidado que ha de tenerse

1995. El Tema 2 de esta Jornada fue: “El IVA en los negocios internacionales”. La recomendación 5.2. dice: “En los acuerdos de libre comercio y en las organizaciones supranacionales de integración conviene, además: [...] 5.2. Armonizar la normativa interna, mediante la elaboración de una ley marco o directiva, y aproximar las tasas, especialmente si se pretende pasar a un sistema de gravamen en origen.” Véase Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, *Estatutos. Resoluciones de las Jornadas*, Montevideo, Central de Impresiones Ltda., 2004, pp. 138 y 139.

en cualquier acción comunitaria relacionada con la materia impositiva y en particular con el impuesto sobre el valor agregado de cada estado miembro de la CAN.

4. En el camino de la construcción del sueño de la integración andina, las personas involucradas deben ser propiciadoras de soluciones auténticas, que consideren la realidad de los estados miembros de la Comunidad en el contexto de la globalización económica, de la lógica del mercado y del capital, y sobre todo, la trascendencia del último e inamovible reducto de la libertad, de la democracia y de la soberanía: la Constitución.

BIBLIOGRAFÍA

Amatucci, Andrea, “Derecho comunitario. Un enfoque hacia la integración latinoamericana”, en *Tratado de Derecho Tributario*, Lima, dir. Paulo De Barros Carvalho, Palestra Editores, 2003.

Amatucci, Andrea, “La normativa comunitaria como fuente del ordenamiento tributario interno”, en *Curso de Derecho Tributario Internacional*, t. II, coord. Víctor Uckmar, Bogotá, Editorial Temis S. A., 2003.

Damarco, Jorge Héctor, “Medidas para hacerla efectiva y aspectos institucionales de la integración”, en *Tratado de Tributación*, t. II, vol. 2, Buenos Aires, dir. Vicente O. Díaz, Astrea, 2004.

Egret, Georges, *El IVA*, primera edición, Barcelona, Oikos-tau, S. A. ediciones, 1979.

García Prats, Francisco, “Incidencia del derecho comunitario en la configuración jurídica del derecho financiero (II): políticas comunitarias con incidencia sobre el Derecho Financiero”, en *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, No. 260, Madrid, 2001.

González Cano, Hugo, *Armonización tributaria del MERCOSUR. Ensayos sobre los aspectos tributarios en el proceso de integración*, Buenos Aires, Ediciones Académicas, 1996.

González Cano, Hugo, “Tributos e institutos que alcanza”, en *Tratado de Tributación*, t. II, vol. 2, Buenos Aires, dir. Vicente O. Díaz, Astrea, 2004.

Guzmán Carrasco, Marco A., *Los derechos humanos en especial los económicos, sociales y culturales*, Quito, Universidad Central del Ecuador, Editorial Universitaria, 2003.

Häberle, Peter, *El Estado Constitucional*, segunda edición, Lima, trad. Héctor Fix-Fierro, Universidad Nacional Autónoma de México/Pontificia Universidad Católica del Perú, 2003.

Hummer, Waldemar y Frischhut, Markus, *Derechos Humanos e Integración. Protección de los Derechos Humanos en la Comunidad Andina y en la Unión Europea*, Quito,

Universidad de Innsbruck / Universidad Andina Simón Bolívar Sede Ecuador/Corporación Editora Nacional, 2004.

INSTITUTO LATINOAMERICANO DE DERECHO TRIBUTARIO, *Estatutos. Resoluciones de las Jornadas*, Montevideo, Central de Impresiones Ltda., 2004.

Jáuregui, Gurutz, “Estado, Soberanía y Constitución: algunos retos del derecho constitucional ante el siglo XXI”, en *Teoría de la Constitución. Ensayos escogidos*, segunda edición, comp. Miguel Carbonell, Universidad Nacional Autónoma de México / Editorial Porrúa, México, 2002.

Kegel, Patricia Luíza, “Las Constituciones Nacionales y los procesos de integración económica regional”, en *Anuario de Derecho Constitucional Latinoamericano*, edición 2000.

Kriele, Martin, *Introducción a la teoría del Estado*, Buenos Aires, trad. Eugenio Bulygin, Ediciones Depalma, 1980.

Leone, Marco; Favero Valdés, Gabriel Del; Valdivieso Ruiz-Tagle, Rafael, “Armonización tributaria en los procesos de integración económica: el caso de Chile”, en *Impuestos sobre el comercio internacional*, Buenos Aires, coords. Víctor Uckmar, Alejandro Altamirano, Heleno Taveira Torres, Universidad Austral, Editorial Ábaco, 2003.

Lewin Figueroa, Alfredo y Hostios, Luz Alfonso, “La Decisión No. 578 y el impuesto sobre la renta en Colombia”, en *Armonización Tributaria. Implicancias en el Perú de CDIs y otros Convenios*, Lima, AELE, 2004.

Loewenstein, Karl, *Teoría de la Constitución*, Barcelona, trad. Alfredo Gallego Anabitarte, Ariel, 1965.

Loewenstein, Karl, *Teoría de la Constitución*, segunda edición, Barcelona, trad. Alfredo Gallego Anabitarte, Editorial Ariel, 1976.

Martínez Sierra, José Manuel y Gutiérrez, Rodrigo, “La Unión Europea y los límites de la Constitución Española”, en *Constitucionalismo, Mundialización y crisis del concepto de Soberanía. Algunos efectos en América Latina y en Europa*, eds. Antonio De Cabo y Gerardo Pisarello, Universidad de Alicante, Alicante, 2000.

Molina Del Pozo, Carlos, *Manual de Derecho de la Comunidad Europea*, tercera edición, Madrid, Editorial Trivium, 1997.

Montaño Galarza, César, “La obligación de contribuir y los principios de la tributación en las constituciones de los estados miembros de la Comunidad Andina”, en *Tópicos fiscales internacionales contemporáneos*, México, coord. Aimée Figueroa Neri, Universidad de Guadalajara, 2004.

Montaño Galarza, César, “Constitución Ecuatoriana e Integración Andina: la situación del poder tributario del Estado”, en *Anuario de Derecho Constitucional Latinoamericano*, t. II, décimo año, Konrad Adenauer Stiftung, Montevideo, 2004.

Pérez Royo, Javier, *Curso de Derecho Constitucional*, octava edición, Marcial Pons, Madrid, 2002.

Pizzolo, Calogero, *Globalización e Integración. Ensayo de una Teoría general*, Buenos Aires, EDIAR, 2002.

Plazas Vega, Mauricio, *Derecho Tributario Comunitario. La armonización tributaria en el Sistema Andino de Integración*, Bogotá, Legis, 2001.

Plazas Vega, Mauricio, “La clasificación de los impuestos en directos e indirectos y el Derecho Tributario Comunitario”, en *Curso de Derecho Tributario Internacional*, t. II, coord. Víctor Uckmar, Bogotá, Editorial Temis S. A., 2003.

Plazas Vega, Mauricio, *El Impuesto sobre el Valor Agregado*, tercera edición, Bogotá, Temis S. A., 2015.

Ríos Álvarez, Lautaro, “Globalización, integración y Derecho Constitucional”, en *Anuario de Derecho Constitucional Latinoamericano*, edición 2003, Montevideo, Konrad Adenauer Stiftung, 2003.

Roccatagliata, Franco, “El Derecho Tributario Comunitario”, en *Curso de Derecho Tributario Internacional*, t. II, coord. Víctor Uckmar, Bogotá, Editorial Temis S. A., 2003.

Roche Laguna, Irene, *La Integración Europea como límite a la soberanía fiscal de los Estados Miembros. (Armonización de la imposición directa en la Comunidad Andina)*, Valencia, Polo Europeo Jean Monnet, Tirant Lo Blanch, 2000.

Ruiz Díaz Labrano, Roberto, “La integración y las constituciones nacionales de los Estados Parte del MERCOSUR”, en *Anuario de Derecho Constitucional Latinoamericano*, edición 1999.

Sainz De Bujanda, Fernando, *Hacienda y Derecho*, Madrid, Instituto de Estudios Políticos, 1962.

Sosa Meza, Jorge, *Estudios de derechos humanos fundamentales*, Ecuador, Editorial Jurídica Míguez Mosquera, 2002.

Torres, Agustín, “Derecho Tributario Comunitario”, en *Tratado de Tributación. Derecho Tributario*, t. I, vol. 2, Buenos Aires, dir. Horacio García Belsunce, Astrea, 2003.

Troya Jaramillo, José V., “La Fiscalidad Internacional en la Comunidad Andina”, en *Curso de Derecho Tributario Internacional*, t. II, coord. Víctor Uckmar, Bogotá, Editorial Temis S. A., 2003.

Troya Jaramillo, José V., “Tributación y Derechos Humanos”, en *FORO*, No. 2, Quito, Universidad Andina Simón Bolívar Sede Ecuador / Corporación Editora Nacional, 2004.

Zelada Castedo, Alberto, *Derecho de la Integración Económica Regional*, Buenos Aires, BID/INTAL, 1989.

Zelada Castedo, Alberto, “La integración en América, sus principales tratados”, en *La Integración, el Derecho Comunitario y el Pacto Andino*, Sucre, Universidad Andina Simón Bolívar, 1997.

LOS TRIBUTOS ADUANEROS EN LA FISCALIDAD INTERNACIONAL

CÉSAR MONTAÑO GALARZA¹

Sumario: Introducción. 1. LA BASE IMPONIBLE, CONCEPTO Y FUNCIONES FUNDAMENTALES. 2. CLASES DE BASE IMPONIBLE O BASE GRAVABLE. 3. MÉTODOS PARA DETERMINAR LA BASE IMPONIBLE O BASE GRAVABLE. 4. LA BASE IMPONIBLE O BASE GRAVABLE COMO ELEMENTO PROPIO DEL TRIBUTO. 5. LA RESERVA DE LEY EN MATERIA DE BASE IMPONIBLE O BASE GRAVABLE. 6. BASES IMPONIBLES O BASES GRAVABLES COMUNES EN MATERIA TRIBUTARIA. 7. LA BASE IMPONIBLE EN LA IMPOSICIÓN SOBRE LA RENTA. 8. LA BASE IMPONIBLE EN EL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS O AL VALOR AGREGADO. 9. LA BASE IMPONIBLE EN EL IMPUESTO PREDIAL.

1. INTRODUCCIÓN

Los aspectos más importantes de la base imponible, base gravable o parámetro se abordarán en este trabajo para dar cuenta de la importancia que reviste conocer en detalle aspectos propios de uno de los elementos esenciales del tributo. Al tiempo de apreciar la dimensión económica del hecho generador, provee la base o magnitud sobre la cual se ha de aplicar el tipo impositivo para liquidar la cuantía de la obligación tributaria.

De forma simultánea, aquí se hace mención a la naturaleza que posee este dispositivo para demostrar dos cuestiones gravitantes para el estudio del Derecho público. Una de estas cuestiones consiste en probar que la base imponible es un elemento propio del tributo y, la otra, en confirmar que su esencia es inherente al Derecho Tributario, por lo cual, la base imponible resulta regida por todos los principios e instituciones pertenecientes a esta rama especializada de la ciencia jurídica.

Este trabajo se ocupa además de resaltar el rol singular de la base gravable en la perspectiva de permitir el funcionamiento eficiente y justo del tributo en el marco del sistema tributario al cual pertenece. Pues de la manera en que se da la configuración de la base imponible puede depender el cumplimiento de principios

1 Rector de la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador (UASB-E), y Presidente del Centro Andino de Estudios Internacionales (CAEI).

destacados de la tributación, como son los de capacidad económica, igualdad y justicia en la imposición. Así mismo, de esto dependerá, en gran medida, que se materialice la seguridad jurídica –en sus dos vertientes, la una, como principio inveterado, y la otra, como derecho constitucional para el caso ecuatoriano– para los contribuyentes en aras de promover un ambiente favorable para la inversión, los negocios, la producción y demás actividades atinentes al desenvolvimiento eficiente de los agentes del mercado.

Francamente es curioso constatar ahora que la doctrina especializada, sobre todo de América Latina, se ha ocupado solo de manera parcial y superficial de este tema central del Derecho Tributario, gravitante sin duda en el marco del examen a la obligación tributaria, así como al tributo y a sus elementos básicos. Constituye una temática por demás interesante pero a la cual se le han dedicado muy pocas líneas de análisis en la doctrina comparada, pues injustamente han sido otros los elementos que han merecido mayor preocupación de los expertos. Esta situación se agrava ante el hecho de que a cada tributo de los múltiples sistemas tributarios existentes correspondería el estudio pormenorizado de sus elementos configuradores, entre los cuales consta la base imponible. Empero, aquí trato de referir al menos los aspectos en los cuales se ha arribado a un cierto nivel de acuerdo en diferentes latitudes y que son plenamente identificables en los regímenes jurídicos de nuestros países.

Con lo planteado en los párrafos anteriores, en este ensayo se abordan varios tópicos, que en su orden refieren lo siguiente: el concepto y las funciones fundamentales de la base gravable o parámetro y sus clases; los métodos para determinar la base gravable; la explicación de la base gravable o parámetro como elemento propio del tributo; el valor del principio de reserva de ley frente al tema central abordado aquí; una referencia sucinta de las bases gravables comunes utilizadas en los principales tributos, como son el impuesto sobre la renta, el impuesto sobre el valor agregado y, el impuesto predial.

Diré por último que este escrito está proyectado con un enfoque general e introductorio, referido sobre todo a la base imponible del impuesto como especie tributaria destacada y de extendida utilización en los ordenamientos jurídicos de nuestro entorno, pero que, sin embargo, permite comprender de mejor forma la importancia y los aspectos propios de la base imponible, base gravable o parámetro para los tributos en general y, en especial, para los que son propios del campo del comercio exterior.

2. LA BASE IMPONIBLE, CONCEPTO Y FUNCIONES FUNDAMENTALES

Sin lugar a duda, hablar de la base imponible, base gravable o parámetro, es hablar sobre una temática harto importante en materia tributaria, toda vez que

constituye un elemento esencial del tributo que se trate, pese a que, como lo denuncia abiertamente Germán Pardo Carrero, el tópico no ha sido objeto de mayor estudio en esta rama jurídica.² Teniendo en cuenta esto, debe quedar claro que la base imponible será una para cada gravamen, pero tendrá diversidad de dimensiones y alcances según se trate de uno u otro tributo aplicable a actos, actividades, negocios, operaciones de importación o de exportación en el campo del comercio exterior.

Antes de avanzar, cabe precisar que según un uso más o menos extendido de la figura, cuando se habla de parámetro se alude simplemente a aquellas bases imponibles que no están manifestadas en unidades dinerarias, sino en unidades de otra cualidad, como son los casos del peso, el volumen, el cilindraje del vehículo, el número de habitantes, el grado alcohólico, etc.

A pesar de lo expresado en el párrafo anterior, destaco que hay quienes, como Sergio Francisco De La Garza, estiman que el parámetro es un término amplio o genérico, razón por la que también puede estar constituido en dinero o, en su defecto, por un bien valorable en términos monetarios, motivo por el cual recibiría el nombre de base imponible. Adiciona que el parámetro existe solo en los tributos variables y no en los fijos. Es decir, se lo ubicaría en aquellos proporcionales, progresivos, regresivos, específicos y graduales.³

En general, la doctrina comparada viene entendiendo por “base imponible” o “base gravable” una cierta magnitud útil para cuantificar el hecho imponible, establecida por la ley –aunque como lo demostraré más adelante, esta exigencia no es absoluta, debido esto a la presencia cada vez más notoria en los diversos ordenamientos de otras normas jurídicas de naturaleza internacional–. En concurrencia con el tipo de gravamen o carga, fija la cuantía de la cuota tributaria o el tributo a pagar.⁴

Para José Juan Ferreiro Lapatza, la base imponible “es siempre la dimensión o magnitud de un elemento integrante del hecho imponible, pues, en pura lógica, si el tributo se paga en relación con la base imponible, si no hay base imponible no hay cuota, no nace la obligación tributaria”. Este mismo autor agrega algo que debe tomarse muy en cuenta a la hora de apreciar en su cabal dimensión este singular elemento propio del tributo: “La base imponible no coincide conceptualmente con el objeto del tributo: es precisamente una dimensión o magnitud del objeto del tributo. La dimensión o magnitud del objeto del tributo que sirve para determinar la capacidad contributiva relativa”⁵. Más concretamente, Fernan-

2 Pardo Carrero, Germán, *Tributación aduanera*, Bogotá, LEGIS, 2009, p. 414.

3 De La Garza, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, México, Editorial Porrúa S.A. 1994, pp. 432 y 433.

4 En este sentido, véase la posición de Pérez de Ayala, José Luis y González, Eusebio, *Derecho Tributario*. Tomo I, Salamanca, Plaza Universitaria Ediciones, 1994, pp. 249 - 251.

5 Ferreiro Lapatza, José Juan, *Curso de Derecho Financiero Español*, 16ª ed., Madrid, Marcial Pons,

do Pérez Royo define la base imponible como la expresión cifrada y numérica del hecho imponible⁶.

La base imponible suele estar expresada a través de diversas formas y materias, pero en todo caso refleja una apreciación económica que, por ejemplo, en el ámbito aduanero es el valor de la mercancía y la proyecta como realidad jurídica. Otros casos podrían darse cuando el impuesto recae sobre un premio de lotería o, en el evento de la aplicación del impuesto sobre la renta de una persona física.

Como explico más ampliamente en acápites posteriores, la actuación de la ley o, de una norma al menos similar a ella, es insustituible para establecer la base imponible de los impuestos, entre ellos de los impuestos al comercio exterior. De tal forma, no es posible fijar la misma de una manera abusiva, inconsulta o injusta, con lo cual, además, se estaría garantizando cierta estabilidad en la fluidez de los actos y de las actividades económicas, sea que se desarrollen internamente en el país o en el marco de las relaciones entre estados, es decir, sin mayores sobresaltos para los operadores involucrados.

Adicionalmente, parece deseable que mediante la normativa que establezca la base imponible de los impuestos se fije de una vez la manera como estructurarla y determinarla, de tal forma que quede al margen cualquier posibilidad de manipulación de los elementos constitutivos de la base imponible, presupuesto insustituible y central para la liquidación del tributo.

Se podrían encontrar múltiples funciones de la base imponible, unas más importantes que otras. Sin embargo, aquí señalaré al menos las que la doctrina internacional viene considerando con peso fundamental. De esta forma, en primer lugar, estaría el hecho de constituir un elemento de medición o cuantificación del hecho imponible; en segundo lugar, lo que es medido o cuantificado es la capacidad económica puesta de manifiesto en el aspecto objetivo del hecho imponible; en tercer lugar, junto y concurrentemente con el tipo de gravamen, la base imponible fija la cuantía de la prestación tributaria; y, en cuarto lugar, en los tributos en que el tipo es progresivo –como puede ocurrir en el caso de los impuestos sobre la renta o, a la propiedad urbana–, la cuantía de la base determina el tipo impositivo aplicable.⁷

En opinión sucinta de Luis María Cazorla Prieto, con la cual comulgo enteramente: “Las funciones de la base imponible se condensan en una: conformar un factor sustancial en la cuantificación de la obligación tributaria principal”,⁸ lo cual, en mi criterio, acerca en algún grado el desenvolvimiento del tributo que se trate

1994. p. 401.

6 Pérez Royo, Fernando, *Derecho Financiero y Tributario*, 8ª ed., Madrid, Civitas, 1998, p. 174.

7 Pérez de Ayala, José Luis y González, Eusebio, *Derecho Tributario*, cit., p. 251.

8 Cazorla Prieto, Luis María, *Derecho Financiero y Tributario*, 7ª ed., Navarra, Thomson / Aranzadi, 2006, p. 395.

a las exigencias constitucionales, internacionales y legales vigentes, y propias del campo especializado en los tributos.

Como se puede apreciar, el establecimiento de la base imponible no comporta algo de poca trascendencia, más bien todo lo contrario. A partir de las funciones fundamentales recientemente anotadas es posible colegir que se trata de un elemento vinculado estrechamente con aspectos centrales, tanto de carácter objetivo como subjetivo (derechos del contribuyente) y, coadyuva para proveer seguridad jurídica a la relación entre fisco y contribuyente. Es decir, por una parte, certeza en el ordenamiento jurídico y, por la otra, interdicción de la arbitrariedad: los dos clásicos elementos de este prolegómeno. A estas consideraciones agregó el hecho de que la fijación de la base imponible puede aportar grandemente para alcanzar equilibrio a la hora de configurar una política tributaria encaminada a determinados fines, por ejemplo, de corte redistributivo, en especial mediante el uso intensivo de impuestos directos y progresivos.

A manera de complemento de lo explicado anteriormente, conviene ahora referir la existencia de otros elementos propios del Derecho Tributario relacionados estrechamente con la configuración de la base imponible o base gravable, los mismos que pueden ser considerados por las legislaciones de la materia. Se trata de los llamados regímenes de determinación de la base, asunto que puede comportar para el efecto, la fijación de medios (documentos, datos, índices, indicios, etc.), métodos (directo de determinación e, indiciario o presunto de estimación) y, procedimientos –formales y armónicos–.⁹ Ahora bien, en cuanto a lo anterior, lo deseable en el marco de un clima de seguridad jurídica es que estos elementos también consten en la norma de creación del impuesto que se trate y, que prevalezca la determinación directa para la evaluación de la base imponible, frente a la indiciaria. Esto que acabo de señalar tiene relación con el proceso de determinación con base cierta, así:

“la administración fiscal dispone de todos los antecedentes relacionados con el supuesto de hecho, no solo en cuanto a su efectividad, sino a la magnitud económica de las circunstancias comprendidas en él; en una palabra, cuando el fisco conoce con certeza el hecho y valores imponibles. Los elementos informativos pueden haberle llegado por conducto del propio deudor o del responsable (declaración jurada) o de terceros (declaración jurada o simple información), o bien por acción directa de la administración (investigación y fiscalización) y, por supuesto, deben permitir la apreciación “directa y cierta” de la materia imponible; de lo contrario, la determinación sería presuntiva”¹⁰.

9 Pérez de Ayala, José Luis y González, Eusebio, *Derecho Tributario*, cit., pp. 251 - 257.

10 Giuliani Fonrouge. Carlos M., *Derecho financiero*, 6ª ed., Vol. I, Buenos Aires, Depalma, p. 548. Acerca de la determinación sobre base cierta y sobre base presunta, en el sentido que en este trabajo se refiere, versa el artículo 136 del Modelo de Código Tributario para América Latina.

Situados en el campo del comercio exterior, la base imponible o parámetro lo será sobre el importe que se ha de liquidar el tributo aduanero, la cual puede variar según se trate de un derecho de importación *ad valorem* o específico.¹¹ Valga agregar que en este mismo ámbito, la base imponible o valoración también es útil para ejecutar la liquidación de varios otros tributos, como sucede extendidamente a nivel internacional por ejemplo, con el impuesto sobre el valor agregado,¹² según las correspondientes leyes nacionales. Como ejemplo, en el caso ecuatoriano, el artículo 59 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno (LORTI), ROS 463, 17 de noviembre de 2004, sobre la base imponible del IVA en los bienes importados, prescribe lo siguiente: "...es el resultado de sumar al valor en aduana los impuestos, aranceles, tasas, derechos, recargos y otros gastos que figuren en la declaración de importación y en los demás documentos pertinentes".

3. CLASES DE BASE IMPONIBLE O BASE GRAVABLE

Sobre las clases de base imponible o base gravable existen muchos criterios y clasificaciones, por lo que para este escrito únicamente me limitaré a referir las que mayor empleo tienen en nuestro medio, en especial con base en el estudio realizado por Juan Martín Queralt, Carmelo Lozano Serrano, José M. Tejerizo López y Gabriel Casado Ollero¹³, quienes postulan la existencia no solo de la base imponible sino también de la liquidable; bases imponibles monetarias y no monetarias; bases imponibles unitarias o agregadas y, desagregadas; bases imponibles alternativas, subsidiarias o complementarias.

Entonces, según acabo de anotar, una primera clasificación permite conocer y distinguir la base imponible de la base liquidable, en donde la última resulta de aplicar a aquella las reducciones consideradas en la ley por diversas circunstancias, por ejemplo, incentivos tributarios para el sector productivo. Sobre el particular, cabe aclarar que en sentido estricto se trata de dos magnitudes diferentes, mas no de dos tipos de bases imponibles. En una segunda clasificación se han agrupado bases imponibles monetarias y no monetarias, sobre las primeras se aplicarán tipos impositivos en porcentajes establecidos por la ley, mientras que sobre las segundas, cantidades monetarias previstas también por ley, sobre las unidades físicas o

11 Alais, Horacio, "Los impuestos aduaneros argentinos" en Uckmar, Víctor; Altamirano, Alejandro y Taveira, Heleno, coords., *Comercio Internacional e Imposición*, Buenos Aires, Abaco, 1998, p. 224.

12 Como ejemplo, en el caso ecuatoriano, el artículo 59 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno (LORTI), ROS 463, 17 de noviembre de 2004, sobre la base imponible del IVA en los bienes importados, prescribe lo siguiente: "... es el resultado de sumar al valor en aduana los impuestos, aranceles, tasas, derechos, recargos y otros gastos que figuren en la declaración de importación y en los demás documentos pertinentes".

13 Queralt, Juan Martín y otros, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 16ª ed., Madrid, Tecnos, 2005, pp. 257 - 259.

de otro tipo que la expresen, por ejemplo, dólares por litro de cerveza. Dentro de una tercera clasificación se plantean las bases imponibles unitarias o agregadas y desagregadas, según se aplique a toda su magnitud un mismo tipo de gravamen o se prevea su desarme para aplicar tipos diversos. Es posible diseñar también bases imponibles alternativas, subsidiarias o complementarias, según lo prevea la ley, expresiva cada una de una magnitud diferente.

Con relación al parámetro o concepto considerado en una perspectiva genérica como lo señalé más arriba, a partir de la experiencia mexicana, De La Garza plantea tres clases plenamente identificables actualmente en nuestros sistemas tributarios, a saber: la primera, puede consistir en una sustancia física, por ejemplo, el metro cúbico en el caso del impuesto a la explotación forestal; la segunda, en una cualidad abstracta de un bien físico como su valor en renta, su precio medio, etc., por ejemplo, el monto global de las apuestas en el impuesto de juegos y apuestas; y, finalmente la tercera, en una magnitud abstracta determinada por la ley, como puede ser la renta, el capital o, el valor de un predio para el caso del impuesto predial.¹⁴

Este mismo autor que acabo de referir también aborda lo relacionado con algunas modalidades del parámetro, temática que permite lograr un conocimiento más completo sobre este particular elemento. En tal sentido, explica que el parámetro puede ser simple cuando lo integra un solo elemento, como en el caso del impuesto sobre el consumo de gasolina, tributo que toma como parámetro el litro de este combustible o, puede ser complejo cuando está integrado de dos o más elementos, sería el caso del impuesto sobre ganancias de capital derivado de la venta de un bien inmueble, pues en este supuesto se toma dos elementos para formar el parámetro, el primero considera el número de años que media entre la fecha de adquisición y la venta y, el segundo, el importe de la ganancia. El parámetro también puede ser real o teórico, en el primer supuesto cuando implica una magnitud directamente mensurable o valuable como el paso de una mercancía y, en el segundo, cuando consiste en una magnitud obtenida por medio de un proceso técnico de cierta complejidad, a partir de un bien existente, como en el caso del impuesto a la producción de alcohol y aguardiente. Habla también el autor sobre el parámetro legal, verificable cuando la magnitud sufre deducciones o bonificaciones como sucede, por citar un caso, con el impuesto al ingreso de las sociedades mercantiles.¹⁵

De lo expuesto en este párrafo es pertinente colegir que tanto la clasificación de la base imponible, cuanto las distintas modalidades de parámetro, requieren de los operadores jurídicos –particularmente de los asesores, autoridades administradoras de tributos, legisladores– un alto nivel de conocimiento de la téc-

14 De La Garza, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, cit., pp. 436 y 437.

15 De La Garza, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, cit., p. 437.

nica tributaria y de la técnica legislativa, toda vez que lo que se pone en juego a la hora de interpretar el alcance y el contenido de una base o de un parámetro es algo relevante para el fisco y no menos para el contribuyente; se trata del interés económico subyacente en cualquier relación jurídico tributaria establecida. A más de esto, puede quedar lesionada la seguridad jurídica y, algunos principios y derechos básicos atinentes al amplio espacio de las finanzas públicas.

4. MÉTODOS PARA DETERMINAR LA BASE IMPONIBLE O BASE GRAVABLE

Al igual que el establecimiento de la base gravable, también es importante contar con los instrumentos idóneos para arribar a la cuantía de la obligación tributaria. Así surgen los métodos establecidos regularmente en la norma para descubrir las reglas a aplicar al objeto, para posteriormente obtener la cuantía del tributo. Mientras más precisos, claros, rigurosos y exactos sean establecidos positivamente estos, se estaría cumpliendo en mayor medida con las previsiones normativas del caso concreto.

En este sentido, se conocen básicamente los siguientes métodos de determinación de la base imponible, los cuales pueden estar englobados en las disposiciones legales que se ocupan de la determinación de la obligación tributaria: el método de estimación directa, el método de estimación objetiva, y el método de estimación indirecta. En el primer caso, se trata de un método que aprecia datos reales de la situación, con información proveída en muchos casos por el propio contribuyente y validada o corregida por la administración, de tal manera que se acerca a una medición mayormente cualitativa de la capacidad que para contribuir posee el sujeto obligado. En el segundo caso –por suerte cada vez menos utilizado en la práctica comparada– la administración actúa en forma menos esforzada, solo con sustento en una serie de elementos un tanto extraños a la realidad, con orientación recaudatoria, como pueden ser índices, coeficientes, parámetros, etc., definidos para ciertos sectores, actividades, negocios u operaciones. De tal forma, se reduce la posibilidad de que sea el propio administrado quien provea la información necesaria por lo que con el empleo de este método no se estaría apreciando necesariamente la capacidad de contribuir del obligado por el tributo, como tampoco se estaría aplicando un trato igualitario y equitativo. El tercer caso, de carácter subsidiario e indiciario, actúa cuando los otros dos no se aplican. Al efecto, a falta de cumplimiento de los deberes formales por parte del contribuyente, la administración utiliza información y antecedentes del mismo, así como los demás datos posibles sobre la ocurrencia del hecho generador a valorar.¹⁶

16 Insignares Gómez, Roberto, “Cuantificación de la obligación tributaria” en *Curso de Derecho Fiscal*, T. 1, Bogotá, Universidad Externado de Colombia, 2007, pp. 466 - 468.

Importa destacar aquí que para la determinación de la base imponible, en realidad poco importa la actuación de quien no es la autoridad tributaria, que en todos los casos tiene la última palabra, pues está entre sus prerrogativas definir la base gravable del tributo dentro del ejercicio de la determinación de la obligación tributaria, paso que garantiza el ulterior trámite orientado a obtener la cuantía de la carga a pagar al ente público acreedor. Para el caso ecuatoriano es pertinente citar el artículo 68 del Código Orgánico Tributario (COT),¹⁷ el cual prescribe lo siguiente: “La determinación de la obligación tributaria, es el acto o conjunto de actos reglados realizados por la administración activa, tendientes a establecer, en cada caso particular, la existencia del hecho generador, el sujeto obligado, *la base imponible* y la cuantía del tributo” (Énfasis añadido). El primer párrafo del artículo 87 de este Código provee el concepto de determinación, en los términos que siguen: “... es el acto o conjunto de actos provenientes de los sujetos pasivos o emanados de la administración tributaria, encaminados a declarar o establecer la existencia del hecho generador, de la base imponible y la cuantía de un tributo”. En nuestro ordenamiento jurídico, los artículos 91, 92 y 93 del COT se encargan en su orden, de establecer algunas directrices relacionadas con la determinación en forma directa, en forma presuntiva y, en forma mixta.

Al analizar con detenimiento tanto los elementos involucrados en la tarea de determinar la base imponible, como la intención del procedimiento a seguir, es relativamente fácil de concluir que este ejercicio complejo está pensado y orientado a construir una liquidación del tributo sobre situaciones muy cercanas a la realidad de los hechos, actividades, negocios, operaciones, etc., encuadrados en el hecho generador de la obligación tributaria.

Expresado en tal sentido el asunto de marras, viene al caso la opinión de Pasquale Russo, quien expresa con certeza lo siguiente: “... los perfiles de relevancia jurídica autónoma de lo que conocemos como base imponible pueden observarse en el hecho de que esta resulta como dato de referencia de toda una serie de reglas que permiten la determinación cuantitativa indispensable para aplicar el tributo”.¹⁸

Para cerrar este punto viene bien señalar aquí los sistemas o regímenes de *forfait*, usualmente previstos de forma opcional, y que tienen un cierto parentesco con la estimación objetiva. Se trata de regímenes de definición o de determinación de bases a tanto alzado, a la sazón se cita como ejemplo, el caso español del im-

17 *Código Tributario*. Decreto Supremo 1016-A, ROS 958, 23 de diciembre de 1975, fue Codificado en el 2005 (Cod. 2005-009. ROS 38, 14 de junio de 2005). Mediante la Disposición final segunda de la Ley Reformativa para la equidad tributaria del Ecuador (RO-35 242, 29 de diciembre de 2007), se dispuso que: “A partir de la publicación de la misma en el Registro Oficial, el Código Tributario tendrá categoría de Ley Orgánica y sus disposiciones prevalecerán sobre cualquier cuerpo de la Ley que tenga categoría de general, anterior o posterior, que se le oponga”.

18 Russo, Pasquale, “La obligación tributaria” en Amatucci, Andrea, dir., *Tratado de Derecho Tributario*, T. II, Bogotá, TEMIS, 2001, p. 31.

puesto sobre el valor agregado aplicable a objetos de arte, antigüedades y objetos de colección.¹⁹

Apreciado en conjunto lo que acabo de exponer en este acápite, queda observar que en los escenarios que involucran la aplicación de los elementos de uno u otro método de determinación de la base imponible –los cuales indistintamente pueden ser utilizados para los casos de impuestos, tasas o contribuciones especiales de mejoras u otras–, sean o no suficiente y claramente expresados estos componentes de la base imponible o gravable, el ente público tiene ventaja por sobre el contribuyente al detentar la atribución de interpretar la normativa al caso concreto, y el deber de proceder a ejecutar todos los pasos conducentes a liquidar la obligación. El fin último siempre será arribar a la fijación de la cuota a pagar, resultado que dará cuenta de un cierto nivel de eficiencia de la administración, inclusive por sobre eventuales atropellos a los derechos de los aportantes.

5. LA BASE IMPONIBLE O BASE GRAVABLE COMO ELEMENTO PROPIO DEL TRIBUTO

Es bien sabido desde hace mucho tiempo ya que no es posible comprender la estructuración de un tributo, sin que importe de cuál se trata, si carece de una base imponible o base gravable cierta y cercana a la verdad de los hechos y situaciones sobre la cual incidir. Conjuntamente con otros elementos esenciales, como son el hecho generador, los sujetos, la tarifa, las exenciones, etc., la base imponible se erige como un componente propio y ligado indefectiblemente al tributo, situación que remarca según su esencia, la aptitud de este importante dispositivo para ser tratado y regulado mediante prescripciones de Derecho tributario.

Cuando se intenta demostrar que la base imponible es un elemento propio del tributo, resulta ineludible destacar además su naturaleza o esencia. En este sentido conviene tener en cuenta la siguiente postura:

“Caben pocas dudas del carácter esencial que como elemento del tributo reviste la base imponible, a la luz del papel que desempeña en la cuantificación del hecho imponible en concreto y de la obligación tributaria principal en general. La base imponible constituye, por ende, un elemento esencial del tributo al que hay que predicar las exigencias del principio de legalidad en materia tributaria; debe ser regulado, en consecuencia, por una ley votada en el Congreso de los Diputados y en el Senado o en el correspondiente Parlamento autonómico, según los casos, y como confirma el artículo 8, a) de la Ley General Tributaria que reserva a la ley tributaria «la delimitación... de la base imponible»”.²⁰

19 Pérez Royo, Fernando, *Derecho Financiero y Tributario*, cit., p. 179.

20 Cazorla Prieto, Luis María, *Derecho Financiero y Tributario*, p. 393.

A partir de esta constatación inicial se tiene que insistir también en que la base imponible posee una importancia central para la determinación de la cuota tributaria a pagar por parte del sujeto pasivo contribuyente. Ciertamente, la base imponible dota de materialidad al objeto imponible y, al mismo tiempo, constituye un presupuesto indispensable para la aplicación del tipo impositivo del tributo.

Como elemento propio del tributo, la base imponible da vía para que la aplicación del gravamen cause múltiples efectos que pueden derivar de su magnitud. De esta manera es factible que se esté frente a una base imponible establecida artificiosa o erróneamente, lo que de suyo llevará a una determinación tributaria irreal que puede resultar confiscatoria, justa o, a lo mejor, paupérrima, con lo cual siempre existirá algún sujeto de la relación jurídico tributaria perjudicado y, otro beneficiado. Inclusive, de esta situación planteada hipotéticamente puede surgir que se beneficien otros terceros sujetos, como podrían ser los consumidores de un bien, mercancía o servicio específicos, cuando esté involucrada por ejemplo, la gestión tributaria de un impuesto al comercio exterior o, de alguno aplicable a quienes realizan actividad económica como en Colombia ocurre con el impuesto de industria y comercio o, en Ecuador, con el impuesto de patente municipal. Adicionalmente, si la base imponible se establece objetivamente por medio de una valoración real, la situación alrededor de la aplicación del tributo estará revestida de seguridad jurídica y de justicia, escenario eventualmente beneficioso para el mejoramiento de las condiciones limpias del mercado o, inclusive del sistema económico en general.

Vistas así las cosas, no cabe duda de que la base imponible es un instituto de naturaleza tributaria, vinculado con cualquier carga que ostente tal rótulo de prestación patrimonial de carácter público²¹, por lo que interesa de sobremanera a la estructuración no solo de los impuestos, sino además de las tasas, de las contribuciones especiales de mejoras, etc. De esta constatación central deviene también que los requisitos y las condiciones que la ciencia jurídica en general y, la del Derecho tributario en particular, exigen para los demás elementos esenciales de los tributos, son también aplicables para la definición de la base imponible o base gravable.

Si en el establecimiento de un impuesto se prescinde de la fijación de la base imponible o base gravable, así como de sus elementos inherentes (medios, métodos, procedimientos), a más de la afectación negativa que esto causaría a la seguridad jurídica y a los derechos de los contribuyentes, se desconocería la naturaleza indiscutiblemente tributaria de este instituto propio de las finanzas públicas, toda vez que como lo expliqué más arriba, se trata de un elemento sustancial del tributo que por tal lo dota a este último de materialidad y viabilidad en provecho del Estado.

21 Sobre esta noción véase García Novoa, César, *El concepto de tributo*, Buenos Aires, Marcial Pons, 2012, pp. 173 y 174.

No sobra recordar aquí la existencia de abundante doctrina que refiriéndose a los impuestos aduaneros, establece la no exclusión de la ubicación de estos gravámenes dentro de la disciplina inherente a los impuestos²². Podría decirse que algo similar ha sucedido con la adopción de códigos y leyes nacionales sobre el campo aduanero, siempre identificadas y al amparo de prescripciones positivas de Derecho tributario.

6. LA RESERVA DE LEY EN MATERIA DE BASE IMPONIBLE O BASE GRAVABLE

Es extendida la consideración de que no es dable ni tampoco aconsejable prescindir de una legislación que no solamente cree un tributo, especialmente el impuesto, sino que además establezca de entrada los elementos esenciales que lo conforman o, en su falta, al menos las directrices o los procedimientos para configurarlos. Esta exigencia aún es más fuerte en el contexto de los estados constitucionales contemporáneos, en donde la defensa tanto de la democracia, como de los derechos, de los valores y de los principios es asunto de gran monta, cuyo responsable principal es el Estado. Tal exigencia del Estado constitucional de nuestros días no es gratuita, sino que está en sintonía con los más caros avances sobre valores y principios bajo los cuales se entiende que ha de funcionar un Estado democrático, respetuoso de sus propios límites y, del lugar y alcance de los derechos de los administrados.

En este sentido, en cumplimiento del principio democrático, la ley es el resultado más acabado de la actuación responsable del parlamento, congreso o asamblea en calidad de órgano soberano por excelencia, situación que garantiza la emanación de normas jurídicas de los tributos, atinentes al desarrollo constitucional y, que por tal condición, son producto de su tratamiento político en un espacio plural, transparente y libre. Al mismo tiempo, este proceder bloquea la posibilidad de que la sola y única voluntad del gobernante de turno sea la que se imponga sin más en la construcción del ordenamiento jurídico tributario.

Valorar la ley dentro de este contexto también conlleva hacer mención, aun cuando solo sea de una manera somera, a un par de cuestiones de gran relevancia actual, se alude por una parte, a la necesaria seguridad jurídica a la que ha de proveer el régimen de tributos dentro de una economía nacional y, por otra parte, a la protección de algunos derechos de los contribuyentes, sobre todo, del derecho de propiedad.

Bajo el entendido de que las prestaciones patrimoniales de carácter público que se recaudan a remolque de las operaciones de importación en el comercio ex-

22 En este sentido puede verse, entre otros, Jarach, Dino, *Finanzas públicas y derecho tributario*, 3ª ed., Buenos Aires, Abeledo Perrot, 1999, pp. 253 y 795.

terior, son verdaderos tributos con sus componentes propios, y más concretamente impuestos a la importación, cabe esperar que estas cargas sean creadas en atención al principio de reserva de ley y, no únicamente a este, sino además y primeramente al principio de legalidad, todo en el marco de la voluntad soberana del pueblo (principio de autoimposición).

Para el caso que ahora nos preocupa, el principio de legalidad demanda que en general, la creación de los impuestos la realice el órgano competente para ello, sin extralimitarse en sus atribuciones, así como que el impuesto creado respete a la Constitución, los tratados internacionales pactados, la ley, los valores y los principios superiores del ordenamiento jurídico.

Ya en el año de 1968, el artículo 4 del Modelo de Código Tributario para América Latina (MCT), estableció en el ordinal 1 lo siguiente: “Sólo la ley puede: 1º.) Crear, modificar o suprimir tributos; definir el hecho generador de la relación tributaria, fijar la alícuota del tributo y *la base de su cálculo* e indicar el sujeto pasivo”. (Énfasis agregado). Esta disposición refiere aspectos de derecho material tributario, que tanto la doctrina comparada como las constituciones consideran materia reservada a la ley.

Por ejemplo, la Constitución de la República del Ecuador (CRE),²³ por una parte dispone lo siguiente mediante el artículo 120.7: “La Asamblea Nacional tendrá las siguientes atribuciones y deberes, además de las que determine la ley: (...) 7. Crear, modificar o suprimir tributos mediante ley, sin menoscabo de las atribuciones conferidas a los gobiernos autónomos descentralizados” y, por otra parte a través del artículo 301 prescribe: “Sólo por iniciativa de la Función Ejecutiva y mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional se podrá establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos. Sólo por acto normativo de órgano competente se podrán establecer, modificar, exonerar y extinguir tasas y contribuciones. Las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley”.

Sobre este tópico, no es tan claro como el MCT, lo determinado en el artículo 4 del Código Orgánico Tributario Ecuatoriano, que expresa lo que sigue: “Las leyes tributarias determinarán el objeto imponible, los sujetos activo y pasivo, *la cuantía del tributo o la forma de establecerla*, las exenciones y deducciones; los reclamos, recursos y demás materias reservadas a la ley que deban concederse conforme a este Código.” (Énfasis añadido). El artículo 5 del mismo cuerpo normativo por su parte prescribe: “El régimen tributario se regirá por los principios de legalidad, generalidad, igualdad, proporcionalidad e irretroactividad.” Esta disposición no hace mención al principio de capacidad económica para contribuir, como tampoco alude al principio de reserva de ley, pese a que lo regula aunque sea defectuosamente en el artículo previo.

23 Constitución de la República del Ecuador, Registro Oficial N° 449, 20 de octubre de 2008.

A partir de lo explicado recientemente, parece lógico exigir que en la creación de los impuestos en general y, de los aplicables en el comercio exterior en particular, debe respetarse tanto el principio de legalidad como el de reserva de ley, cuestión de la cual deriva que los elementos esenciales y propios del tributo, a saber: sujetos, hecho generador, hecho imponible, base gravable, tarifa, exoneraciones, estén previstos en la ley creadora del mismo. Esto último habilita también para que eventualmente en una norma de menor jerarquía puedan regularse otros elementos no esenciales del tributo, como pueden ser entre otros, las formas de declaración y de pago.

Resulta común encontrar en los ordenamientos jurídicos comparados de América Latina una estructuración del régimen tributario que da cuenta de la existencia de tributos nacionales, tributos locales cuya competencia pertenece a niveles de gobierno descentralizado y tributos al comercio exterior. En los dos primeros casos señalados cabe advertir que normalmente es la ley la norma que establece los impuestos y sus elementos esenciales, quedando en manos del poder ejecutivo la tarea de reglamentarlos a los primeros, mientras que en los de alcance local, esta potestad es entregada a los gobiernos locales para que la ejerzan mediante ordenanza. Cuando se trata de los tributos al comercio exterior, la situación es un poco diferente como explicaré de inmediato.

Toda vez que el manejo y las decisiones sobre el comercio exterior de un país requieren de la toma ágil de decisiones, históricamente con cierta frecuencia se ha venido fijando en las constituciones o, en la ley, la atribución de quien ejerce la jefatura del Estado, para definir el arancel aduanero o, mejor dicho, los impuestos al comercio exterior. De tal suerte que el principio de reserva de ley tal cual ha sido planteado en este ámbito, ciertamente ha quedado morigerado o disminuido. Así por ejemplo, el artículo 26 de la Ley General de Aduanas, en concordancia con el artículo 7 del Código Tributario Boliviano, establece que salvo lo dispuesto en los acuerdos o convenios internacionales ratificados constitucionalmente, el Órgano Ejecutivo mediante Decreto Supremo establecerá la alícuota del gravamen arancelario aplicable a la importación de mercancías y cuando corresponda los derechos de compensación y de los derechos antidumping; el artículo 305 de la Constitución del Ecuador, dispone: “La creación de aranceles y la fijación de sus niveles son competencia exclusiva de la Función Ejecutiva”; el artículo 118 de la Constitución Política del Perú, en concordancia con el artículo 74 de la misma norma suprema, definen que la regulación de los aranceles le corresponde a la rama ejecutiva del poder público (Presidente de la República), quien lo hace por medio de decretos supremos; el artículo 236.24 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, en concordancia con los artículos 3.2 y 83 de la Ley Orgánica de Aduanas, permiten al Presidente de la República decretar el arancel de aduanas.

Para Colombia, la situación es un tanto diferente, así el artículo 150 de la Constitución Política expresa meridianamente que corresponde al Congreso hacer las leyes, por medio de las cuales ejerce varias funciones, entre ellas: “19. Dictar las normas generales, y señalar en ellas los objetivos y criterios a los cuales debe sujetarse el Gobierno para los siguientes efectos: (...) c) Modificar, por razones de política comercial los aranceles, tarifas y demás disposiciones concernientes al régimen de aduanas.”

Así como globalización en sus distintas dimensiones, la internacionalización de la economía, las nuevas tecnologías y, las operaciones de comercio con otros países, han calado profundamente en los ordenamientos jurídicos estatales haciéndolos cambiar, en variados campos, de la misma forma han exigido una mejora en la capacidad de respuesta del Estado, por ejemplo, en lo tocante al comercio internacional, para hacerlo más transparente, rápido y eficaz. De esta manera se justifica el hecho de que el poder ejecutivo es quien ejerce actualmente un evidente poder tributario respecto a los impuestos aplicables a las operaciones de importación y exportación, ya que puede determinarlos, modificarlos y, hasta eliminarlos, según lo permita cada régimen jurídico nacional.

Pero esto que acabo de explicar no es lo único novedoso que ha ocurrido en este vasto campo financiero público, ya que también sucede que mucho de las definiciones sobre los impuestos al comercio exterior se encuentra no ya en la ley nacional, ni tampoco en normas de carácter reglamentario o cuasi legislativo emanadas del poder ejecutivo, sino de disposiciones jurídicas internacionales, ya se trate de las contenidas en acuerdos bilaterales o multilaterales de comercio, como se puede verificar en el régimen jurídico de la Organización Mundial del Comercio (OMC) o, en normas jurídicas de los procesos de integración económica o supranacional, sean estas de naturaleza originaria o primaria (tratados constitutivos) o, de naturaleza derivada o secundaria, por ejemplo, está el caso de Decisiones de la Comunidad Andina (CAN) que gozan de los principios de primacía, aplicabilidad directa e inmediata y, efecto directo y, que desde hace algunos años regulan entre otros asuntos, la nomenclatura arancelaria, los regímenes aduaneros, el Arancel Integrado Andino (ARIAN), la valoración aduanera, el tránsito aduanero comunitario.²⁴

A mayor abundamiento, es pertinente también mencionar el Código Aduanero del Mercosur,²⁵ cuerpo normativo orientado a alcanzar la armonización de normas hacia la concreción de la unión aduanera y, que es obligatorio en todo el territorio de esta organización internacional de integración, para la vigencia se requiere la aprobación legislativa nacional en cada Estado parte.

24 <http://www.comunidadandina.org/Seccion.aspx?id=3&tipo=TE&title=aduanas> (13-03-2017).

25 Aprobado a través de la Decisión CMC No. 27/10, en la Cumbre de Presidentes en San Juan, Argentina.

Con todo esto de por medio, acerca de la definición de los elementos esenciales de los impuestos en general, entre los cuales se encuentra la base imponible o base gravable, cabe sostener que el principio de reserva de ley en este campo va quedando cada vez más relegado, sin embargo vale aclarar que en su mayoría las disposiciones internacionales y supranacionales sobre este tipo de tributos, en su momento y según lo que define cada Constitución, pueden ocupar un andarivel supra legal e infra constitucional.²⁶ Como fuere el caso, hay que recordar que los instrumentos internacionales por lo general se gestan y forman de una manera particular y distinta a como se produce y perfecciona la ley estatal, lo cual garantizaría solo en alguna medida el cumplimiento del principio democrático encarnado tradicionalmente en la asamblea nacional. Otro análisis merecerían las normas jurídicas derivadas de tratados primarios, las cuales solo en ciertos casos requieren aprobación parlamentaria nacional.

Vistas así las cosas, resulta que con alguna frecuencia la ley no es el instrumento jurídico regulador integral de los impuestos; este rol en algunos supuestos ha quedado entregado a instrumentos internacionales de diverso orden, que ya no pertenecen al Derecho Tributario, sino en primera instancia al Derecho Internacional o, al Derecho Supranacional, pero que se ocupan de la materia tributaria, por ejemplo, están los casos de los convenios contra la doble tributación y la evasión fiscal internacional que involucran especialmente a los impuestos sobre la renta y al patrimonio; del comercio exterior y los tributos inherentes a esta materia o, de los procesos de integración comunitaria, como sucede con la normativa adoptada en la Comunidad Andina para alcanzar la armonización del impuesto sobre el valor agregado o, más específicamente con el artículo 81 del Acuerdo de Integración subregional “Acuerdo de Cartagena”, disposición que dice: “Los Países Miembros se comprometen a poner en aplicación un Arancel Externo Común en los plazos y modalidades que establezca la Comisión.” Esto que se acaba de señalar a lo mejor ayuda a explicar el por qué por ejemplo, el campo aduanero con todo lo que este comporta, se ha desvinculado de alguna forma de su matriz el Derecho Tributario, con sus principios e instituciones específicas. Empero, esto no quita que para el establecimiento de los impuestos al comercio exterior, junto con sus elementos esenciales, entre ellos la base imponible, base gravable o parámetro, deba requerirse un instrumento garantista del cumplimiento de principios centrales de la disciplina tributaria.

Al respecto se ha advertido lo que sigue: “... la ley no puede contener una medición concreta [de la base imponible], sino las reglas a partir de las cuales podrá dimensionarse la cuantía de la obligación tributaria, esto es, normas abstractas que a partir de la implementación de los diferentes métodos de determinación

26 Véase entre otros, el análisis que sobre esta temática consta en Montaña Galarza, César, *Problemas constitucionales de la integración*, México, Porrúa, 2013, pp. 212 - 216.

nos permitirán llegar a una medición concreta”.²⁷ O en otros términos, la norma creadora del tributo se limita únicamente a establecer las reglas orientadas a tasar la intensidad de realización del hecho generador, pues no alcanza para evidenciar realmente la magnitud de la intensidad de ejecución del hecho generador de un caso concreto, lo que no quita la importancia de que estos elementos se encuentren previstos en una ley u otra norma jurídica de similar o más alta jerarquía.

La cuestión se torna más compleja aun cuando en la realidad el propio diseño de cada impuesto puede plantear situaciones *sui generis*, debido a la variopinta configuración de los hechos generadores y, concomitantemente, de las bases imponibles inherentes a cada uno de aquellos. Como se verá enseguida, esto resulta particularmente difícil de apreciar a detalle, sin que medie un análisis detenido de cada situación.

7. BASES IMPONIBLES O BASES GRAVABLES COMUNES EN MATERIA TRIBUTARIA

Para abordar este punto se debe recordar por una parte, que la base imponible o base gravable es el vehículo apto para lograr una medición verdadera y concreta de la capacidad de contribuir mostrada por el sujeto pasivo a través del cumplimiento del hecho generador de la obligación tributaria y, por la otra, que la base imponible aprecia el componente material del hecho generador.

Si bien la doctrina se ha decantado por plantear múltiples tipos y clasificaciones de base gravable, es necesario que en este somero estudio, presente únicamente las que poseen mayor aceptación en la práctica comparada de nuestros países latinoamericanos. De esta forma se tiene entonces dos tipos de base gravable: base gravable monetaria y, base gravable no monetaria. En el primer caso ocurre un resultado que se expresa en unidades monetarias, lo cual lleva a determinar un tributo en suma de dinero, ejemplos son los casos del impuesto sobre la renta, el impuesto al valor agregado, el impuesto predial; en el segundo caso se trata de un resultado expresado en unidades diferentes del dinero, ejemplos son los casos de impuestos al consumo de licores, vinos, aperitivos y similares, constituida por el número de grados alcoholimétricos que contenga el producto. En las bases monetarias el tipo podrá ser porcentual, mientras que en las bases no monetarias el tipo será una suma fija actualizable periódicamente.²⁸

En aras de contar con más elementos para aclarar la complejidad que encierra el estudio pormenorizado de la base imponible y los casos más frecuentes en nuestros países, a continuación trataré de explicar cuestiones destacadas de su configu-

27 Insignares Gómez, Roberto, “Cuantificación de la obligación tributaria”, cit., p. 465.

28 Insignares Gómez, Roberto, “Cuantificación de la obligación tributaria”, cit., pp. 464 - 466.

ración en los impuestos comunes de los sistemas tributarios modernos, esto es con relación al impuesto sobre la renta, al valor agregado, a los consumos especiales, suntuarios o específicos y, al impuesto predial.

8. LA BASE IMPONIBLE EN LA IMPOSICIÓN SOBRE LA RENTA

Esta temática en materia del impuesto sobre la renta no es menos difícil que lo que puede percibirse a partir de lo expuesto en el acápite siguiente referido al impuesto indirecto a las ventas. Lo ideal es que la base gravable del impuesto sobre la renta se pueda estimar en forma directa sobre una renta real, efectiva y líquida o, por medio de mecanismos legales alternativos conducentes a su fijación potencial, presunta u objetiva,²⁹ al efecto, será siempre el contribuyente quien pruebe la realidad a través de sus deberes formales (declaración).

Lo cierto es que los regímenes tributarios obedecen a motivaciones varias, por lo que estas orientarán el diseño de la base imponible del impuesto, sea que se trate de alcanzar mayor recaudación, redistribución o, simplemente simplificación y racionalidad del sistema. Es ideal que en las diversas legislaciones prevalezca para estos casos la consideración de la estimación de carácter directo u ordinario, porque implica el empleo de un conjunto de datos que permiten a la administración acercarse a la riqueza existente y que se pretende someter a imposición. Sin perjuicio de que convenga defender este proceder últimamente esgrimido, también es dable colegir sin mayor complicación que en el mundo actual cada vez es más fácil para muchos administrados lograr la deslocalización de las rentas en busca de cubrirse en un régimen impositivo más benigno —en términos de niveles de tributación y simplicidad del ordenamiento, lo que muchas de las veces atrae las bases imponibles hacia los denominados paraísos fiscales— en beneficio de los negocios e inversiones que realizan.

Por estas razones es que, como postula Cecilia Montero Rodríguez, vienen planteándose varios tipos de bases gravables que podrían denominarse “alternativas”, las cuales toman la forma de renta presuntiva y de otras ficciones sobre rentabilidad, así como regímenes simplificados conducentes a la determinación de una base derivada de hechos o de circunstancias previstas con anticipación en la ley del tributo,³⁰ los cuales alternan, suplen o aplican a los diversos sujetos obligados, entre ellos: para entes físicos y jurídicos, para entes físicos—por ejemplo, en el caso de los profesionales independientes y

29 Montero Rodríguez, Cecilia, “Bases gravables alternativas. Renta presuntiva y otras” en *El impuesto sobre la renta en el derecho comparado. Reflexiones para Colombia*, ICDT, 2008, p. 319.

30 Montero Rodríguez, Cecilia, “Bases gravables alternativas. Renta presuntiva y otras”, cit., pp. 321 y 322.

de los comisionistas— y, para entes jurídicos—como las instituciones que no persiguen lucro—.

De cualquier manera que se establezcan los componentes para estimar la base gravable del impuesto sobre la renta, es de suma importancia que los mismos coadyuven para que la administración actúe en plena observancia de los principios de capacidad contributiva, igualdad y equidad, máximas fundamentales para edificar un sistema de tributos en el marco del Estado constitucional contemporáneo, lo que también abonará seguridad jurídica y certeza en el procedimiento de liquidación tributaria.

En el ordenamiento jurídico ecuatoriano se regula este ámbito por medio de varias disposiciones de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, entre las cuales destaco ahora el artículo 16, con amplitud acerca de la base imponible del impuesto sobre la renta, el cual dispone: “En general, la base imponible está constituida por la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios gravados con el impuesto, menos las devoluciones, descuentos, costos, gastos y deducciones, imputables a tales ingresos”. Para tal propósito, el Servicio de Rentas Internas (SRI) puede realizar la determinación directa o presuntiva, ambas reguladas principalmente por el Código Orgánico Tributario, según expliqué anteriormente.

Se desprende también de esta disposición jurídica que la determinación directa se hará con base en la contabilidad del sujeto pasivo, así como sobre los documentos, datos, informes que se obtengan de los responsables o de terceros, siempre que con tales fuentes de información sea posible llegar a conclusiones más o menos exactas de la renta percibida por el sujeto pasivo. La administración podrá determinar los ingresos, los costos y los gastos deducibles de los contribuyentes, al establecer el precio o valor de la contraprestación en operaciones celebradas entre partes relacionadas, considerando para esas operaciones los precios y valores de contraprestaciones que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables, ya sea que estas se hayan realizado con sociedades residentes en el país o en el extranjero, personas naturales y establecimientos permanentes en el país de residentes en el exterior, así como en el caso de las actividades realizadas a través de fideicomisos. Conforme a este régimen, el sujeto activo podrá, dentro de la determinación directa, establecer las normas necesarias para regular los precios de transferencia en transacciones sobre bienes, derechos o servicios para efectos tributarios. El ejercicio de esta facultad procede, entre otros, en los siguientes casos: si las ventas se efectúan al costo o a un valor inferior al costo, salvo que el contribuyente demuestre documentadamente que los bienes vendidos sufrieron demérito o existieron circunstancias que determinaron la necesidad de efectuar transferencias en tales condiciones; si las ventas al exterior se efectúan a precios inferiores de los corrientes que rigen en los mercados externos al momento de la venta; salvo que el contribuyente demuestre documentadamente que no fue posible

vender a precios de mercado, sea porque la producción exportable fue marginal o porque los bienes sufrieron deterioro; y, se regularán los costos si las importaciones se efectúan a precios superiores de los que rigen en los mercados internacionales. Estas tres últimas prescripciones no son aplicables a las ventas al detal. Para efectos de las anteriores regulaciones la administración debe mantener información actualizada de las operaciones de comercio exterior, para lo cual podrá requerirla de los organismos que la posean. En cualquier caso la administración tributaria deberá respetar los principios tributarios de igualdad y generalidad. La administración realizará la determinación presuntiva cuando el sujeto pasivo no hubiese presentado su declaración y no mantenga contabilidad o, cuando habiendo presentado la misma no estuviese respaldada en la contabilidad o cuando por causas debidamente demostradas que afecten sustancialmente los resultados, especialmente las que se detallan a continuación, no sea posible efectuar la determinación directa: mercaderías en existencia sin el respaldo de documentos de adquisición; no haberse registrado en la contabilidad facturas de compras o de ventas; diferencias físicas en los inventarios de mercaderías que no sean satisfactoriamente justificadas; cuentas bancarias no registradas; e, incremento injustificado de patrimonio.

Cabe advertir que dentro del sistema ordinario o directo se intenta depurar los ingresos, cuestión que comprende sobre todo, que la administración en fiel cumplimiento de la ley reconocerá aquellos costos y gastos incurridos efectivamente por el sujeto pasivo para generar la renta que se pretende gravar, lo que puede emanar de la contabilidad y de las pruebas del contribuyente. En cambio, el esquema de la llamada renta presuntiva, inductiva o simplificada, anclado en una ficción legal—aunque algunos puedan considerarla una presunción de Derecho—consiste en la rentabilidad mínima estimada porcentualmente sobre el patrimonio líquido, con base en la cual se liquidará y pagará el tributo cuando la renta real no logre ese nivel de estimación; este sistema también puede tomar en cuenta los ingresos. Este último esquema es el preferido a nivel internacional para apreciar la renta de ciertas actividades o negocios, como ocurre por ejemplo, tanto con lo inmobiliario como con lo agrícola, como también en casos de ciertos sujetos que realizan actividades específicas, cuyo seguimiento es relativamente fácil, como son los casos de los profesionales independientes, de los artistas o de los deportistas³¹.

9. LA BASE IMPONIBLE EN EL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS O AL VALOR AGREGADO

En un contexto de liberalización comercial y de acrecentamiento de las operaciones económicas entre diversos países es de singular trascendencia el estudio de

31 Montero Rodríguez, Cecilia, “Bases gravables alternativas. Renta presuntiva y otras”, cit., pp. 327-333.

la problemática del impuesto a las ventas o al valor agregado, toda vez que de su configuración y del establecimiento específico de la base imponible de este gravamen, pueden surgir afectaciones diversas, sea para el fisco, para el contribuyente o, inclusive, para el clima internacional de los negocios (competitividad y neutralidad de la imposición).

Como ocurre con los casos de Colombia y el Ecuador, al igual que con otros países latinoamericanos, este tributo recae usualmente sobre tres hechos generadores, que son: venta de bienes corporales muebles, prestación de servicios, importaciones de bienes corporales muebles. En estos casos, la integración y el concepto de la base gravable es singularmente grande, toda vez que en cada evento se trata de campos que incorporan una serie de modalidades específicas y, al mismo tiempo, variadas, lo que representa complicaciones adicionales.

Solo como muestra de lo complicado que puede ser la configuración de la base imponible o base gravable en cada caso señalado, paso a apuntar someramente la regla general que se suele aplicar, así como algunas especiales. Con todo, siempre habrá que esperar de la ley la estimación de los componentes idóneos para cada escenario fáctico.

En tal sentido, y siguiendo la extensa y detallada exposición que sobre la experiencia colombiana hace Mauricio Plazas Vega³², se encuentra que para las ventas y los servicios gravados la base gravable suele ser el valor total de la operación, lo que no quita la necesidad de analizar muchos eventos especiales, como pueden ser los siguientes: el valor comercial de la venta o servicio, los retiros de inventarios; los gastos de financiación ordinaria y extraordinaria; los gastos por cuenta del adquirente o usuario y el valor de los bienes proporcionados con el servicio; los reajustes del precio convenido; la instalación cuando la efectúa el productor o vendedor del bien; las ventas por el sistema de tarjetas a crédito. En concreto, cuestiones especiales sobre las bases gravables en las ventas de bienes son: las ventas por cuenta de terceros; la venta habitual de activos fijos por cuenta de terceros; las bases gravables en los casos de los impuestos al consumo de cerveza, sobre las ventas de derivados del petróleo, sobre las ventas de licores, ventas de cigarrillos. Respecto a la base gravable en relación con los servicios, el caso del servicio de clubes sociales, servicio de transporte internacional de pasajeros por vía marítima o aérea, servicio de teléfonos, servicio de seguros, servicio de arrendamiento de bienes muebles, servicios prestados a nombre propio pero por cuenta de terceros, en los cuales una parte del valor de la operación corresponde al intermediario. Un ámbito especial es el de las importaciones en relación con el impuesto al que ahora se alude, esto porque es innegable que respecto a la base gravable del IVA existe

32 Plazas Vega, Mauricio, *El impuesto sobre el valor agregado IVA*, 2ª ed. Bogotá. Temis, 1998, pp. 772 y ss.

una integración parcial con los gravámenes aduaneros, ya que la base suele estar integrada únicamente por el valor CIF de las mercancías, al adicionar el valor de los gravámenes arancelarios, esquema configurado muy a tono con las políticas actuales de liberalización económica.

Viene al caso para cerrar esta parte, el artículo 58 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno del Ecuador, acerca de la base imponible general de este tributo ordena lo siguiente:

La base imponible del IVA es el valor total de los bienes muebles de naturaleza corporal que se transfieren o de los servicios que se presten, calculado a base de sus precios de venta o de prestación del servicio, que incluyen impuestos, tasas por servicios y demás gastos legalmente imputables al precio. Del precio así establecido sólo podrán deducirse los valores correspondientes a: 1. Los descuentos y bonificaciones normales concedidos a los compradores según los usos o costumbres mercantiles y que consten en la correspondiente factura; 2. El valor de los bienes y envases devueltos por el comprador; y, 3. Los intereses y las primas de seguros en las ventas a plazos.

10. LA BASE IMPONIBLE EN EL IMPUESTO PREDIAL

Uno de los tributos más importantes para las haciendas locales municipales es, sin duda el impuesto predial, carga que recae sobre el propietario de un inmueble ubicado en la jurisdicción municipal. Las leyes nacionales normalmente establecen el tributo con sus elementos esenciales, esto es, con la definición de los sujetos, el hecho generador, la tarifa, la base imponible o base gravable y las exenciones. Así mismo, autorizan para que sea el municipio el nivel de gobierno que, mediante la emanación de ordenanzas de naturaleza tributaria, establezca los elementos pertinentes al tributo que no han sido desarrollados en la ley.

Según el segundo inciso del artículo 87 de nuestro Código Orgánico Tributario: “Cuando una determinación deba tener como base el valor de bienes inmuebles, se atenderá obligatoriamente al valor comercial con que figuren los bienes en los catastros oficiales, a la fecha de producido el hecho generador. Caso contrario, se practicará pericialmente el avalúo de acuerdo a los elementos valorativos que rigieron a esa fecha”.

La valoración o avalúo del bien inmueble se constituye en la base imponible del impuesto predial. Al efecto, la ley creadora del impuesto no suele definir todos los mecanismos ni los elementos para que el municipio, por medio de sus departamentos correspondientes, realice la valuación del fundo. A lo mucho, el legislador llega solo a establecer ciertos elementos con trascendencia para efectuar un avalúo

real –que por lo demás es el deseable–, como pueden ser las determinaciones generales acerca de que se debe tener en cuenta para ello el valor del terreno, el de la construcción, el de reposición y el de las mejoras (si las hubiere), así como también la ubicación, uso o destino del inmueble. Esto resulta evidentemente útil, pero no suficiente, para apreciar de manera cierta una parte del patrimonio del contribuyente, cuestión idónea, además, para tener en cuenta uno de los indicios de su capacidad contributiva. Los demás elementos para realizar una tarea avaluadora eficaz de predios son hartamente complejos, ya que deben tomar en cuenta una serie de componentes, datos, fórmulas, cálculos, verificaciones, informes, etc., orientados en conjunto a que el avalúo refleje la más alta fidelidad con el precio real de mercado del bien valorado.

Traigo en esta parte el artículo 502 del Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización (COOTAD) del Ecuador, con el siguiente tenor:

Los predios urbanos serán valorados mediante la aplicación de los elementos de valor del suelo, valor de las edificaciones y valor de reposición previstos en este Código; con este propósito, el concejo aprobará mediante ordenanza, el plano del valor de la tierra, los factores de aumento o reducción del valor del terreno por los aspectos geométricos, topográficos, accesibilidad a determinados servicios, como agua potable, alcantarillado y otros servicios, así como los factores para la valoración de las edificaciones³³.

Solo en algunos ordenamientos, como ocurre en Colombia³⁴, bajo previsiones especiales del régimen jurídico, se ha establecido la posibilidad de que el propietario del inmueble realice la tarea avaluadora mediante la presentación de una declaración del avalúo, lo que implica al denominado ejercicio de autoavaluación. Aplicado este mecanismo, resulta que es el propio contribuyente quien en gran parte provee al ente público de elementos idóneos para alcanzar una base gravable real en alto grado, que para todo régimen de tributos es lo deseable. En otros casos, que son la mayoría, el municipio es el nivel de gobierno competente para definir, por medio de ordenanzas, prácticamente todos los elementos inherentes a la avaluación de inmuebles. Esto implica la formación, mantenimiento y uso del catastro³⁵, entendida esta herramienta, altamente técnica y costosa, como una base

33 Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización, *Registro Oficial*, Suplemento N° 303, 19 de octubre de 2010.

34 En este sentido, puede verse el interesante trabajo de Acevedo Zapata, Sandra, “Impuesto predial” en *Régimen impositivo de las entidades territoriales en Colombia*, Editorial Universidad Externado de Colombia, 2008, pp. 127 - 171.

35 Al respecto, el artículo 264.9 de la Constitución ordena: “Los gobiernos municipales tendrán las siguientes competencias exclusivas, sin perjuicio de otras que determine la ley: (...) 9. Formar y administrar los catastros inmobiliarios urbanos y rurales”.

de datos fundamental para la gestión pública y administrativa del gobierno local, porque sus bondades rebasan con creces el campo tributario. De allí que se lo considera modernamente como un catastro para múltiples propósitos relacionados, por ejemplo, con la planificación local, el diseño e implementación de políticas públicas, la prestación de servicios, la realización de obras públicas o el ordenamiento territorial.

La base imponible del impuesto predial es ciertamente el avalúo del bien inmueble, dato que en la mayoría de los casos provee el ente público responsable del catastro como resultado de la consideración de algunas variables atinentes a las cualidades físicas, técnicas, económicas y jurídicas de los predios. El municipio suele realizar actualizaciones de los avalúos de manera permanente, según requiera la tarea administrativa cotidiana, sin perjuicio de que la ley de la materia normalmente exija una actualización general anual o al menos bianual.³⁶ De esta manera, la base imponible o gravable se establece en un valor económico relacionado con la cantidad de metros cuadrados de terreno o de construcción, que reflejaría cercanamente el precio que el mercado inmobiliario otorga al bien inmueble en el momento del avalúo de la propiedad³⁷.

BIBLIOGRAFÍA

Acevedo Zapata, Sandra, "Impuesto predial" en *Régimen impositivo de las entidades territoriales en Colombia*, Editorial Universidad Externado de Colombia, 2008.

Alais, Horacio, "Los impuestos aduaneros argentinos", en *Comercio Internacional e Imposición*, Buenos Aires, Víctor Uckmar, Alejandro Altamirano y Heleno Taveira, coordinadores, Abaco, 1998.

Cazorla Prieto, Luis María, Derecho Financiero y Tributario, Séptima edición, Navarra, THOMSON / ARANZADI, 2006.

Ferreiro Lapatza, José Juan, Curso de Derecho Financiero Español, Decimasexta edición. Madrid, Marcial Pons, 1994.

García Novoa, César, *El concepto de tributo*, Marcial Pons. Buenos Aires, 2012.

Giuliani Fonrouge, Carlos M., Derecho financiero, Volumen I, sexta edición, Buenos Aires, Depalma, 1965.

36 Sobre este tópico tratan los artículos 496 y 561 del COOTAD.

37 Una explicación más amplia de esta temática consta en Montaña Galarza, César y Mogrovejo Jaramillo, Juan Carlos, *Derecho Tributario Municipal Ecuatoriano. Fundamentos y práctica*, Quito, Universidad Andina Simón Bolívar / Corporación Editora Nacional, 2015, pp. 67 - 86.

Insignares Gómez, Roberto, “Cuantificación de la obligación tributaria” en *Curso de Derecho Fiscal*, Universidad Externado de Colombia: Tomo 1. Bogotá D.C., 2007.

Jarach, Dino, *Finanzas públicas y derecho tributario*, tercera edición, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 1999.

Martín Queralt, Juan y otros. *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Décimosexta edición, Tecnos, Madrid, 2005.

Montaño Galarza, César, *Problemas constitucionales de la integración*, México, Porrúa, 2013.

Montaño Galarza, César y Mogrovejo Jaramillo, Juan Carlos, *Derecho Tributario Municipal Ecuatoriano. Fundamentos y práctica*, Quito, Universidad Andina Simón Bolívar / Corporación Editora Nacional, 2015.

Montero Rodríguez, Cecilia, “Bases gravables alternativas. Renta presuntiva y otras” en *El impuesto sobre la renta en el derecho comparado. Reflexiones para Colombia*, ICDDT, 2008.

Pardo Carrero, Germán, *Tributación aduanera*, Bogotá, LEGIS. 2009.

Pérez de Ayala, José Luis y González, Eusebio, *Derecho Tributario*, Tomo I, Salamanca. Plaza Universitaria Ediciones, 1994.

Pérez Royo, Fernando, *Derecho Financiero y Tributario*, Octava edición, Madrid, Civitas, 1998.

Plazas Vega, Mauricio, *El impuesto sobre el valor agregado IVA*, 2ª ed. Bogotá. Temis, 1998.

Russo, Pasquale, “La obligación tributaria”, en *Tratado de Derecho Tributario*, tomo segundo, Bogotá, Andrea Amatucci, director, TEMIS, 2001.

LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL Y MÉTODOS PARA EVITARLA

CÉSAR MONTAÑO GALARZA¹
ROMEO CARPIO RIVERA²

Sumario: 1. ELEMENTOS DE LA DOBLE IMPOSICIÓN. 1.1. Varios sujetos activos como elemento para configurar la doble imposición jurídica internacional. 1.2. Identidad sustancial de objeto imponible y de título impositivo. 1.3. Identidad subjetiva. 1.4. Identidad temporal. 2. TIPOS DE DOBLE IMPOSICIÓN. 2.1. Doble imposición económica internacional. 2.2. Doble imposición jurídica internacional. 2.3. Doble imposición internacional efectiva y potencial o virtual. 2.4. Doble imposición formal y material y la duplicidad de pago. 2.5. Doble imposición interna. 2.6. Sobreimposición (*fiscal surcharge*). 3. ALTERNATIVAS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL. 3.1. Según el origen. 3.1.1. Medidas unilaterales para evitar la doble imposición. 3.1.2. Medidas bilaterales y multilaterales para evitar la doble imposición. 3.2. Según el método. 3.2.1. Métodos generales para atenuar o eliminar la doble imposición. 3.2.1.1. Método de exención. 3.2.1.2. Método de imputación o crédito. 3.2.2. Métodos específicos para atenuar o eliminar la doble imposición internacional. 3.2.2.1. Exención de las rentas obtenidas en el exterior (*exemption method*). 3.2.2.2. Crédito por impuestos pagados en el exterior (*tax credit*). 3.2.2.3. Crédito por impuestos exonerados (*tax sparing*). 3.2.2.4. Crédito por impuesto subyacente (*underlying tax credit*). 3.2.2.5. Crédito por impuesto nacional (*matching credit*). 3.2.2.6. Crédito por inversiones en el exterior (*investment tax credit*). 3.2.2.7. Reducción del impuesto (*tax reduction*). 3.2.2.8. Dedución del impuesto pagado en el extranjero. 3.2.2.9. Reparto de la materia imponible. 3.2.2.10. Sistema de aplazamiento (*tax deferral*). 3.2.2.11. División del producto

1 Rector de la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador (UASB-E), y Presidente del Centro Andino de Estudios Internacionales (CAEI).

2 Socio Director de A.P.T. y Coordinador Académico de la Maestría en Planificación Tributaria y Fiscalidad Internacional – UASB.

Intentar la elaboración de una noción de doble imposición internacional del impuesto sobre la renta, con amplia aceptación, asunto propio del derecho tributario internacional, implica sobre todo, tener en cuenta los elementos de índole subjetiva, objetiva y temporal,³ que este fenómeno involucra. Una vez que contemos con una caracterización de este fenómeno jurídico-tributario referiremos los tipos de doble imposición que la doctrina ha venido trabajando con éxito, así como las alternativas generales y los mecanismos específicos para enfrentarlo.

1. ELEMENTOS DE LA DOBLE IMPOSICIÓN

1.1. Varios sujetos activos como elemento para configurar la doble imposición jurídica internacional

El hecho de que el fenómeno en estudio se produzca especialmente en el ámbito de las relaciones económicas internacionales, implica que los Estados como actores privilegiados de la sociedad internacional, jueguen un papel preponderante para producir la doble imposición.

Resulta que los sujetos activos se manifiestan sobreponiendo sin coordinación sus soberanías tributarias respecto a agentes económicos, sus operaciones y transacciones, concretamente sujetos pasivos de la obligación tributaria que se trate, quienes operan en ámbitos que sobrepasan lo meramente nacional.

Quienes ostentan soberanía tributaria son por regla general los estados; excepcionalmente podrían hacerlo también los organismos internacionales de cooperación y de integración o unificación, siempre y cuando aquellos les hayan atribuido expresas competencias en el campo impositivo a estos últimos.

De cualquier modo, quien ostente soberanía fiscal (poder tributario para crear, modificar, extinguir y aplicar los tributos), en el contexto de las relaciones internacionales, ha de ser sujeto autónomo e independiente, con personería jurídica de derecho internacional. Con esta precisión tenemos por ejemplo, que un municipio no ostenta poder tributario autónomo e independiente a nivel internacional; cuestión diferente se podría suscitarse respecto a los estados que forman parte de una federación.⁴

3 Puede verse al respecto Figueroa, Antonio H., "La doble tributación internacional en los inicios del siglo XXI" en Díaz, Vicente O. dir., *Tratado de Tributación*, t. II, vol. 2, Buenos Aires, Astrea, 2004, pp. 41 y ss.

4 Héctor Villegas ha dicho: "La doble imposición puede provenir de la coexistencia de dos o más autoridades fiscales en el orden nacional, en países con régimen federal de gobierno (doble imposición interna totalmente ajena al derecho internacional tributario), o de dos o más autoridades en el orden internacional. Pese a que la imposición puede ser no sólo doble sino múltiple, los fenómenos en estudio se conocen con el nombre genérico de "doble imposición internacional"." Villegas, Héctor, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, octava edición, Buenos Aires, Astrea, 2002, p. 613.

1.2. Identidad sustancial de objeto imponible y de título impositivo

Para marcar la diferencia de nuestro enfoque, conviene partir de la posición de autores como Gest y Tixier, quienes han sostenido que: “las dobles imposiciones deben ser de la misma naturaleza, sean personales, sean reales; en otro caso no existe doble imposición sino superposición de impuestos”. Para Calderón Carrero, la doble imposición internacional exige la concurrencia de impuestos de naturaleza análoga (no identidad absoluta), que graven un mismo objeto imponible; añade que estos dos requisitos deben apreciarse con especial flexibilidad, de otra forma nunca se podría decir que se ha configurado el problema, pues es muy difícil encontrar las características y el objeto del impuesto foráneo como reflejo del configurado por el país de residencia.⁵

Se habla entonces a nivel doctrinario de la necesidad de verificar solamente una identidad sustancial en el objeto imponible, estructura y función de las figuras impositivas concurrentes.

Según V. E. Combarros, el objeto del tributo consistiría en un concepto jurídico que describe la realidad material sobre la que recae el impuesto sobre la renta, no la riqueza que se quiere gravar sino la que efectivamente se grava; no la riqueza en sentido genérico soporte de todos los tributos sino la concreta manifestación de riqueza descrita por el legislador para un tributo en particular.⁶ Por su parte, Héctor Villegas habla de “identidad de hecho imponible”, aduce que el gravamen debe derivar del mismo hecho generador, siendo ello lo esencial y no el nombre que se asigna a los respectivos tributos cobrados en distintas jurisdicciones.⁷

Podría colegirse que para constatar la ocurrencia de doble imposición si no hay la coincidencia absoluta del objeto imponible, bastará aquella en forma relativa o parcial, pero cuando la concreta manifestación de renta o patrimonio resulta sujeta por los tributos que se yuxtaponen, mas no por aquellos que se solapan (impuesto/tasa; impuesto/contribución especial, etc.).

Ahora bien, esta identidad sustancial de objeto imponible tiene relación directa con la identidad o similitud sustancial de impuestos, que en el caso concreto debe verificarse para producir la doble imposición; dicha identidad no se niega si solamente constatamos diferencias externas y/o formales de los dos impuestos, sino cuando no hay identidad del propio hecho jurídico (estructura del hecho im-

5 Calderón Carrero, José M., *La doble imposición internacional y los métodos para su eliminación*, Madrid, McGraw-Hill, 1997, p. 94.

6 V. Combarros Villanueva citado por Calderón Carrero, José M., *La doble imposición internacional y los métodos para su eliminación*, cit., p. 95.

7 Villegas, Héctor, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, cit., p. 613.

ponible), su elemento material, y especialmente, si los dos tributos nacionales se originan con miras en la misma fuente de capacidad económica.⁸

Para verificar la existencia del fenómeno tributario en estudio tendremos que hacer un análisis orientado a determinar si la identidad sustancial de objetos imponibles conduce a verificar la identidad o similitud de impuestos. A su vez, para determinar la identidad sustancial de impuestos la práctica aconseja recurrir a algunos criterios, por ejemplo, evaluar la función que desempeñan los tributos en cuestión en el régimen fiscal al cual pertenecen, su similitud estructural y de naturaleza, la incidencia económica de cada uno de ellos, el carácter sustitutivo que puede desempeñar uno en relación con el papel con el que opera el otro en su respectivo ordenamiento tributario, así como el examen del objeto imponible de los impuestos que concurren en el problema.

Concretamente, la doble o múltiple imposición debería verificarse sin mucha exigencia jurídico-técnica en el examen de las figuras tributarias implicadas. Este fenómeno, en suma, requiere que la concreta manifestación de renta o patrimonio esté sujeta a gravamen por dos o más impuestos concurrentes, y que éstos, atendiendo a una combinación de criterios, muestren similitud sustancial.

En relación con lo planteado consideramos oportuno dejar al análisis del lector dos ejemplos que a nuestra consideración difieren en cuanto a la similitud sustancial.

En el caso ecuatoriano, habría similitud sustancial y estaríamos ante un caso de doble imposición si analizamos el pago efectuado al momento de matricular un vehículo, esto en relación con la tasa al rodaje (tributo seccional), y el impuesto a la propiedad de los vehículos motorizados (tributo nacional). En contrario, no habría doble imposición al no existir similitud sustancial si en el mismo caso analizamos el impuesto a la contaminación vehicular y el impuesto a la propiedad de los vehículos motorizados, puesto que, aunque el hecho generador ocurre al mismo momento, la naturaleza y objeto de ambos impuestos difiere radicalmente.

1.3. Identidad subjetiva

La correcta calificación y existencia del sujeto pasivo víctima de la pretensión de dos soberanías fiscales o más, resulta decisiva para diferenciar a la doble imposición jurídica de otras figuras parecidas como la doble imposición económica, esta última que analizamos más adelante.

8 J. R. Ruiz García citado por Calderón Carrero, José M., *La doble imposición internacional y los métodos para su eliminación*, cit., p. 96.

Se aconseja que también esta noción de identidad subjetiva requiere ser vista con flexibilidad, pues así lo han impuesto los adelantos jurídicos y el crecimiento de las relaciones económicas internacionales.

En opinión de Calderón Carrero, se impone internacionalmente la idea de entender en lugar de la “identidad de sujeto pasivo”, la de la “identidad sustancial de contribuyente”, así según decir de E. Owens, concurriría la doble imposición cuando el titular de la capacidad económica definida en el hecho imponible de los gravámenes concurrentes es la misma persona. Por esto, no sería necesario fijarse tanto en quién realiza las prestaciones tributarias materiales y formales, sino analizar si las leyes fiscales que regulan los tributos yuxtapuestos imponen sobre la misma persona la carga tributaria derivada del hecho imponible, por ejemplo, el caso del *withholding agent* o retenedor en la fuente (sustituto del contribuyente), que como pagador, depositario o gestor de los bienes y derechos del no residente cumple las prestaciones materiales y formales correspondientes a aquél.⁹ Empero existen otros casos especiales (supuestos) donde también ha sido necesario flexibilizar el concepto de “identidad subjetiva”, sustituyéndola por la “identidad sustancial o integrativa” de contribuyentes, así:

- a. El caso de *sociedades sujetas al régimen de transparencia fiscal* en el Estado de la residencia, que son sometidas a imposición como sociedades no transparentes en el extranjero por hechos imponibles allí realizados, al tiempo que los socios de éstas son los que, por la transparencia tributaria, están sujetos a gravamen en la residencia sobre las rentas mundiales por medio de la sociedad;

9 E. Owens citado por Calderón Carrero, José M., *La doble imposición internacional y los métodos para su eliminación*. Calderón Carrero comenta en su nota 247: “Ciertamente, el tomar partido a favor de la exclusividad del contribuyente como beneficiario del método de imputación lleva a la exclusión de la aplicación de esta técnica de otros sujetos pasivos y obligados tributarios. A nuestro entender, esta postura responde a necesidades de coherencia entre la noción de doble imposición internacional y los métodos concebidos para la eliminación de sus efectos, de suerte que éstos únicamente se aplican sobre las personas que la soportan de forma efectiva. Así, esta condición sólo se cumple cuando media identidad de contribuyente, al ser el mismo sujeto el que realiza el hecho imponible de forma que se yuxtaponen los gravámenes sobre la capacidad económica ostentada por la misma persona. En este sentido, pensamos que mediando identidad de contribuyente en los impuestos que se solapan concurre sobre éste la doble imposición internacional, aunque en el país de la fuente se haya interpuesto otro sujeto pasivo (sustituto) legalmente obligado a realizar las prestaciones materiales y formales de la obligación tributaria de aquél, por cuanto que éste (el sustituto) no desplaza o excluye al contribuyente del hecho imponible del impuesto foráneo, sino que dicha instrumentación responde, generalmente, a razones de comodidad recaudatoria, pudiendo además este sujeto resarcirse a cargo del contribuyente por la realización de las primeras.” De la misma forma, tampoco el pacto contractual entre particulares por el cual una persona asuma la carga económica que supone el impuesto en una determinada operación entre ambos altera en modo alguno la existencia de doble imposición internacional y la aplicación de los métodos por el contribuyente ya que la *ultimate legal liability of the taxpayer* no es alterada por este acuerdo.

- b. el caso del *cónyuge* que es sometido a imposición en el extranjero por rentas de fuente foránea y que a la vez, soporta un segundo impuesto en la residencia respecto al mismo hecho imponible que grava al mismo contribuyente agrupado con otros (unidad familiar) en aplicación de un régimen especial (tributación conjunta);
- c. los supuestos de *tributación consolidada* donde una sociedad del grupo ha soportado un impuesto extranjero por rentas obtenidas allí, sobre las que se yuxtapone luego un gravamen similar cuyo sujeto pasivo es el grupo de sociedades consolidado al que ella pertenece.¹⁰

Se ha dicho también que la identidad del sujeto gravado tiene que ver con que el destinatario legal del tributo debe ser el mismo.¹¹

Como muestra de la doctrina latinoamericana encontramos que el art. 22 del Modelo de Código Tributario para América Latina (MCTAL), expresa: “Es sujeto pasivo la persona obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable.”; el primer párrafo del art. 23, dice: “Están solidariamente obligadas aquellas personas respecto de las cuales se verifica un mismo hecho generador.”; así mismo, la primera parte del art. 24, define que: “Son contribuyentes las personas respecto de las cuales se verifica el hecho generador de la obligación tributaria.” Sobre los responsables, el art. 27 manifiesta: “Responsables son las personas que sin tener el carácter de contribuyentes deben, por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a éstos.”

Mediante el art. 24 CTE, siguiendo la doctrina mayoritaria, se ha definido el ámbito que cubre la sujeción pasiva, de esta manera, para lo que nos incumbe ahora, esta disposición manda en su primer párrafo lo que: “Es sujeto pasivo la persona natural o jurídica que, según la Ley, está obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea como contribuyente o como responsable.” De otra parte, el inciso primero del art. 4 LRTI dice respecto a los sujetos pasivos del impuesto sobre la renta, lo siguiente: “Son sujetos pasivos del impuesto a la renta las personas naturales, las sucesiones indivisas y las sociedades, nacionales o extranjeras, domiciliadas o no en el país, que obtengan ingresos gravados de conformidad con las disposiciones de esta Ley.” De estas normas se infiere que en el sistema jurídico tributario del Ecuador el sujeto pasivo comprende a los contribuyentes y a los responsables, de los primeros se ocupa el art. 24 CTE, y de los segundos, incluido el sustituto del contribuyente, los arts. 25 a 29 CTE.

10 Calderón Carrero, José M., *La doble imposición internacional y los métodos para su eliminación*, cit., pp. 99 - 103.

11 Villegas, Héctor, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, cit., p. 613.

Han sido sostenidas en la doctrina diversas posiciones sobre los sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria. Hay quienes como Héctor Villegas asumen una clasificación tripartita entre los sujetos pasivos, como se establece en nuestro código de la materia, así:

- a. *Contribuyente*, es el destinatario legal tributario a quien el mandato de la norma obliga a pagar el tributo por sí mismo; como realiza el hecho imponible, es deudor a título propio;
- b. *sustituto*, es el sujeto ajeno al acaecimiento del hecho imponible, pero sin embargo, por disposición expresa de la ley, ocupa el lugar del destinatario legal tributario, desplazándolo de la relación jurídico-tributaria, es quien paga “en lugar de”; y
- c. *responsable solidario*, es el tercero ajeno al acaecimiento del hecho imponible, pero a quien la ley ordena pagar el tributo derivado de ese acaecimiento; no excluye de la relación jurídica-tributaria al destinatario legal tributario, que al ser el deudor a título propio y mantener la obligación de pagar el tributo en virtud de la solidaridad, es sujeto pasivo a título de “contribuyente”; de allí que es un sujeto pasivo a título ajeno que está “al lado de”.¹²

1.4. Identidad temporal

La identidad temporal alude a la realización del hecho imponible en un mismo período de tiempo, o lo que es lo mismo, a la yuxtaposición de soberanías fiscales estatales que gravan la capacidad económica del sujeto obligado que tiene u obtiene en un mismo momento. Para el efecto, la idea temporal de la que hablamos será considerada por fuera de los momentos de retención en la fuente, liquidación de la obligación tributaria, recaudación y devengo de los impuestos concurrentes.¹³ Por ejemplo, según el art. 7 LRTI, para efectos del impuesto sobre la renta el ejercicio impositivo es anual y comprende el lapso que va del 1 de enero al 31 de diciembre. Agrega la norma que cuando la actividad generadora de la renta se inicie en fecha posterior al 1 de enero, el ejercicio impositivo se cerrará obligatoriamente el 31 de diciembre de cada año.

Finalmente, Héctor Villegas sostuvo acerca de la identidad temporal, que la doble imposición ha de ser simultánea, ya que si se somete a gravamen el mismo hecho imponible pero por diferentes períodos, habrá “imposición sucesiva”, y no el fenómeno que tratamos.¹⁴

12 Villegas, Héctor, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, cit., pp. 327 y 328.

13 Calderón Carrero, José M., *La doble imposición internacional y los métodos para su eliminación*, cit., pp. 103 y 104.

14 Villegas, Héctor, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, cit., p. 613.

El propio Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y Sobre el Patrimonio de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos – OCDE, señala en la parte introductoria: “De forma general, la doble imposición jurídica internacional puede definirse como resultado de la aplicación de impuestos similares, en dos (o más) Estados, a un mismo contribuyente respecto de la misma materia imponible y por el mismo período de tiempo.”¹⁵

Sin embargo, una situación que podría ser considerada una excepción a la regla de que para que exista doble imposición debe darse en el mismo período de tiempo, es el caso de los dividendos, en donde, normalmente, el receptor de los dividendos registra el ingreso en el período siguiente al cual la sociedad distribuidora ha registrado las rentas generadoras de dichos dividendos.

2. TIPOS DE DOBLE IMPOSICIÓN

Una primera precisión respecto al tema que nos aprestamos a abordar nos lleva a reconocer a la doble imposición como un fenómeno de naturaleza fiscal, que puede tener varias connotaciones y manifestaciones, según se trate de su presencia con rasgos económicos o jurídicos, de derecho interno o internacional.

Se ha enfocado que un factor decisor en la lucha contra la configuración de la doble imposición tiene que ver con los efectos que ésta cause, sobre todo, respecto a los principios de equidad y de neutralidad en la imposición. No es incongruente por eso aludir que se ha opinado que el fenómeno encierra una injusticia intrínseca y una falta de racionalidad.¹⁶

Como hemos referido, doctrina producida en diferentes espacios ha elaborado una serie de elementos que permiten conocer si nos encontramos o no ante el fenómeno de la doble imposición. La concurrencia total o parcial de tales elementos dispuestos en las órbitas subjetiva, objetiva o espacial del hecho imponible del tributo aplicado a la renta o al patrimonio, definirá si el fenómeno causa un doble gravamen jurídico, un doble gravamen económico, y si este efecto indeseable tiene proyección extranacional o más bien solo doméstica.

Tal parece que la tesis de Griziotti, sobre la “causa del impuesto” (dependencia económica que significa los servicios que presta el Estado a los bienes y personas) como criterio rector para la efectiva realización del poder tributario, ha cedido terreno para la discusión entre los principios personales o reales, cuando es evidente que el mejor principio para realizar el criterio de la “causa del impuesto” es el de la fuente u origen.

15 CDE, *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio*, cit., p. 7.

16 Villegas, Héctor, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, cit., p. 612.

Pasamos ahora a revisar los diferentes tipos de doble imposición que ha ido construyendo la doctrina europea y latinoamericana especialmente, a través del tiempo.

2.1. Doble imposición económica internacional

Este tipo de doble imposición tiene relación directa con la capacidad económica que se puede percibir de la realización del hecho imponible, que puede verificarse como un hecho, un negocio o un acto concreto, realizado sin ser necesariamente fuente de la capacidad para contribuir (generador de renta), sino la capacidad económica misma. Es decir, al parecer en la apreciación de la obligación jurídica al cumplirse el hecho generador se tomaría en cuenta la capacidad económica antes que a la capacidad contributiva.¹⁷

Surge la necesidad de delimitar el concepto de doble imposición económica internacional, que se suscita a consecuencia de la ausencia de la identidad subjetiva como elemento que permite construir el concepto, es decir, se produce la doble imposición económica, cuando la misma renta, transacción o patrimonio resultan gravados en dos o más estados durante el mismo período impositivo, pero en manos de distintos contribuyentes, por ejemplo, un caso típico de doble imposición económica se da de la corrección de precios de transferencia por parte de la administración tributaria de un país si no se procede a realizar el ajuste correspondiente en la renta sometida a gravamen en el otro país (ajuste correlativo)¹⁸ o de manera similar, cuando la administración tributaria efectúa una determinación posterior no permitiendo la deducibilidad de intereses que han sido considerados ingresos gravados por una parte relacionada del exterior en relación con la norma anti abuso de subcapitalización –*thin capitalization*–. Se trata del concepto amplio de doble imposición.

Se alude habitualmente al término doble imposición económica para referirse a aquella situación jurídico-tributaria en la cual una misma fuente impositiva resulta gravada por dos (o más) impuestos idénticos o análogos en manos de personas diferentes. Agrega que en esta figura se puede percibir la concurrencia de los siguientes elementos: identidad de fuente impositiva, identidad o similitud de impuestos y heterogeneidad de sujetos pasivos.¹⁹

17 Véase, Fuster Gómez, Mercedes, *La doble imposición internacional en las inversiones directas en el exterior de empresas españolas*, Madrid, Marcial Pons, 2001, p. 18; Rodríguez de Abreu, Rosa M. “La doble tributación internacional. Convenios para evitar la doble tributación” en *Convenios de doble tributación*, Caracas, SENIAT, s. f., pp. 7 - 12.

18 Serrano Antón, Fernando, “Los principios básicos de la fiscalidad internacional y los CDIs” en Serrano Antón, Fernando, coord., *Fiscalidad Internacional*, Valencia, Centro de Estudios Financieros, 2001, p. 96.

19 Calderón Carrero, José M., *La doble imposición internacional y los métodos para su eliminación*, cit., pp. 109 y 10.

Conviene referir que la doctrina mayoritariamente se inclina por considerar la falta de identidad subjetiva para definir si la doble o múltiple imposición es económica o en su defecto, jurídica.

Entre las modalidades que este fenómeno de la doble imposición económica internacional suele presentar están: el doble gravamen sobre dividendos (gravamen del dividendo a nivel de la sociedad y a nivel de la persona física que lo percibe); la doble imposición intersocietaria (la sociedad distribuye dividendos a un socio persona jurídica); y, la doble imposición económica que nace de los ajustes fiscales en operaciones entre sociedades vinculadas (precios de transferencia o cesión).²⁰

Finalmente, es necesario enunciar que la doble imposición jurídica internacional puede solaparse perfectamente con la doble imposición económica, sin que ninguno de estos fenómenos pierda sus caracteres sustantivos y sin que las medidas para remediarlos se entremezclen.²¹

2.2. Doble imposición jurídica internacional

Este fenómeno del mundo de la fiscalidad internacional tiende a ser cada día más una fuente de preocupación adicional para los estados menos desarrollados, esto por su condición casi crónica de ser importadores de capital, y al mismo tiempo, exportadores de materias primas y de insumos elementales frente a los países más desarrollados distinguidos por sus altos niveles de exportaciones de bienes, servicios y capitales y últimamente de tecnología. La doble imposición internacional definitivamente puede constituirse en barrera a tales intercambios y a lograr el cumplimiento de los fines fiscales (proveer al presupuesto público) y extrafiscales (como instrumentos de política económica) de los tributos respecto a la hacienda pública nacional.²²

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 desa-

20 Calderón Carrero, José M., *La doble imposición internacional y los métodos para su eliminación*, cit., p. 110.

21 Calderón Carrero, José M., *La doble imposición internacional y los métodos para su eliminación*, cit., p. 113.

22 Véase Villegas, Héctor, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, cit., p. 612, ha sostenido con razón que: "En determinado momento se observó que la imposición duplicada trababa la actividad mercantil, obstaculizaba la inversión internacional y las vinculaciones entre los pueblos. Los esfuerzos por solucionar el problema se encaminaron entonces a facilitar el intercambio y la inversión internacional. Más modernamente se advirtió que la doble imposición influye desfavorablemente en el desarrollo económico y social de los países poco desarrollados, y que los problemas de este tipo deben enfocarse desde un punto de vista totalmente renovado."

lientan el comercio exterior y la realización de actividades productoras de ingresos económicos. Parafraseando a Arrijoa Vizcaíno,²³ con una actitud de esta naturaleza el Estado puede convertirse en su propio verdugo.

Según Eduardo Riofrío Villagómez, la variedad de principios y de conductas llevan a la duplicidad de los impuestos en perjuicio de los contribuyentes. Al respecto, los estados tradicionalmente han sustentado los siguientes principios:

1. *Principio de la soberanía política*, es el más antiguo y tiene que ver con la ciudadanía, de allí que el ciudadano residente debe pagar hasta por los bienes o rentas que obtiene del exterior y aún se extiende el criterio hasta abarcar a los nacionales que no residen en el país.
2. *Principio del domicilio*, que se asimila a la residencia permanente y no a la meramente accidental, crea relaciones de dependencia fiscal del domiciliado, frente al Estado que presta garantías a sus miembros y residentes; de este hecho surge el conflicto entre los países del domicilio y de la dependencia económica o política.
3. *Principio de la situación o de los bienes u origen de las rentas*, el país de la ubicación de los inmuebles, negocios y aún de los muebles, tendría el derecho exclusivo de cobrar impuestos sobre la renta o el capital, prescindiendo por entero de la nacionalidad o residencia de los causantes, como si los lazos político-económicos con las naciones donde residen, o en cuyo seno han nacido, pudiesen ser desconocidos totalmente. El autor referido considera que menos incorrecto que los dos criterios anteriores, este tampoco satisface para todos los casos.
4. *Principio de la dependencia económica de los causantes*, se trata del principio generalmente aceptado como el que mejor se adapta a la naturaleza de las cosas, así todo capitalista o todo rentista deben ser gravados por una sola vez, por una misma fuente impositiva, si se trata de un impuesto básico y único, o dos veces, si se ha adoptado el sistema complementario; pero esos impuestos deben repartirse entre los estados del origen, de la residencia o de la nacionalidad, en armonía con la dependencia económica de los causantes. Surge entonces la dificultad para conocer el criterio idóneo que otorgue al Estado lo que en derecho le corresponde, sin que afecte al mismo tiempo a los contribuyentes. Por ello, se postula que la solución satisfactoria estaría en la suscripción de convenios entre los estados interesados.²⁴

23 Arrijoa Vizcaíno, Adolfo, *Derecho Fiscal*, décimo tercera edición, México, Editorial Themis, 1998, p. 282.

24 Riofrío Villagómez, Eduardo, *Manual de Ciencia de Hacienda*, cuarta edición, t. I, Quito, Imprenta del Ministerio del Tesoro, 1951, pp. 414 y 415.

Deducimos entonces que ante los inconvenientes que presenta la adopción disímil de criterios por parte de los estados, éstos deben buscar soluciones concertadas, contrariamente, a más de carecer de capitales extranjeros invertidos en sus territorios, podrían verse en algún momento privados de montos nada despreciables de ingresos por tributos directos.

A lo largo de los años se ha recurrido en forma constante a modificaciones legislativas de carácter unilateral, o sea se ha dado generalmente soluciones domésticas al problema de la doble imposición, con los consecuentes obstáculos que ello implica a un diáfano circular de bienes, servicios y capitales a nivel internacional.

En los estados existen normas de carácter interno tendentes a evitar o atenuar los efectos de la doble imposición internacional, que entran en acción y son aplicables a falta de un tratado internacional suscrito y ratificado por las partes.²⁵

También se ha recurrido a un instrumento si se quiere flexible e idóneo para autolimitar las potestades tributarias de los estados, nos referimos al tratado impositivo bilateral o multilateral, que al tiempo de buscar la atenuación o la eliminación de la doble imposición (lo cual realmente tiene efecto cuando la legislación interna de los estados no lo contempla), normalmente busca un mejor reparto de las potestades tributarias en base a criterios con mayor vínculo personalista, como es el caso del principio de residencia.

Adicionalmente, también coadyuva a la armonización de las deducciones en la doble imposición en base a la normativa particular de los sistemas impositivos generalmente complejos y diferentes de las naciones contratantes. En tal contexto, ha sido valioso el esfuerzo de los países en desarrollo cuando en los tratados tributarios con países ricos se ha logrado incluir una disposición que encara el intercambio de información entre las administraciones tributarias de los estados firmantes.²⁶

Para configurar el fenómeno de la doble imposición internacional, no se requiere conflicto entre las diferentes potestades tributarias de los estados sino un solapamiento de las mismas (yuxtaposición de soberanías fiscales), ya que su simple coexistencia en situación latente no es factor desencadenante de aquél.

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

26 Normalmente se trata del art. 25 de los tratados para atenuar o eliminar la doble imposición suscritos por nuestros países. Sin perjuicio de ello, no han faltado voces de protesta que evidencian el cumplimiento de la cláusula de manera unilateral o a cambio del cumplimiento del Estado informante de otras exigencias del país inversionista. Es el caso por ejemplo, del país desarrollado que exige información de sus inversionistas afincados en el extranjero en países considerados paraísos fiscales, a cambio de asistencia económica internacional; o el caso mediante el cual el flujo de información solo va del país fuente al país de la residencia, por incumplimiento unilateral de la cláusula por parte de este último.

Seguramente, el problema de la doble imposición jurídica internacional se resolvería si los disímiles ordenamientos jurídicos confluyeran en una posición concertada, coordinada. En cambio, si los estados adoptan el criterio de la residencia por ejemplo, puede ocurrir que un contribuyente resulte residente de más de un Estado, habría por lo tanto yuxtaposición de soberanías fiscales, y se haría presente el fenómeno de la doble imposición. Esto para probar que la adopción del mismo criterio por parte de los estados sería factor causante del problema que referimos.

En realidad, las legislaciones en general no adoptan en forma pura y rígida los criterios de atribución de potestad tributaria conocidos, sino que ordinariamente se interfieren unos con otros. En otras palabras, los países muestran sistemas difusos que son producto de la mezcla de elementos de uno y otro criterio de atribución de potestad tributaria, por lo demás, influidos por distorsiones con orientación fiscalista.

Con mayor frecuencia la doble imposición internacional se produce sobre los ingresos o renta que perciben las personas y sobre el patrimonio de las mismas, sin perjuicio de que también pueda ocurrir esta situación no deseada respecto de los impuestos indirectos o al gasto, en efecto, el fenómeno se ha extendido también al campo del impuesto a los consumos y a las ventas –impuesto al valor agregado (IVA)–, derivados de la actividad comercial internacional (sobre todo exportación e importación de bienes), como consecuencia de la expansión de los mercados comunes y de los procesos de integración económica en los continentes.

En el XXXI Congreso de la International Fiscal Association (IFA) se definió a la doble imposición en los siguientes términos: “la doble imposición internacional es el resultado del solapamiento de la competencia tributaria de dos o más Estados”. Las razones que se dieron en dicho Congreso para explicar el por qué del solapamiento tributario se explican a continuación:

- 1ª. Dos estados pueden someter a tributación a una misma persona física o jurídica, por su renta mundial o patrimonio debido a su relación personal con los estados (domicilio, residencia, nacionalidad, lugar de constitución, sede de dirección efectiva), es lo que se conoce como sujeción ilimitada de tributación o *dual residence*. Esto pasa cuando concurren el principio de nacionalidad y el principio de residencia, adoptado por la práctica totalidad de estados.
- 2ª. Un Estado somete a tributación a una persona por su renta mundial o patrimonio, ya que es residente en ese país (sujeción ilimitada de tributación). Otro Estado grava a la misma persona sobre la renta que obtiene en este país o el patrimonio situado en el mismo (sujeción limitada de tributación). Aquí se produce el conflicto del principio de residencia frente al de fuente.

3ª. Una persona es gravada por sujeción limitada de tributación en dos estados; ejemplos, cuando una sociedad del Estado A, que tiene un establecimiento permanente en el Estado B, obtiene renta en el Estado C; lugar de utilización del capital versus lugar desde donde se efectúa el pago. En esta ocasión concurren dos criterios de sujeción limitada de tributación o *dual source*. Se trata de la coincidencia de dos principios de la fuente; no obstante, los mayores problemas de *dual source* se producen en el caso de rentas pasivas: intereses, cánones y asistencia técnica.²⁷

Más precisamente la OCDE ha definido al fenómeno como la tributación por impuestos comparables de la misma renta en dos o más estados, sobre un mismo contribuyente, por idénticos períodos impositivos, por lo tanto, se requiere la cuádruple regla de identidad que toma en cuenta: 1. Identidad objetiva: impuestos comparables. 2. Identidad subjetiva: mismo contribuyente. 3. Identidad material: misma renta. 4. Identidad temporal: idénticos períodos impositivos.²⁸

Esta Organización ha dicho también en la parte introductoria de la presentación del texto del Modelo de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio del año 1977, que: “El fenómeno de la doble imposición jurídica internacional puede definirse de forma general como el resultado de la percepción de impuestos similares en dos (o más) Estados, sobre un mismo contribuyente, por la misma materia imponible y por idéntico período de tiempo”.²⁹

Las consecuencias de la doble imposición son siempre lesivas, no solo en relación al contribuyente sino con la circulación internacional del capital, de la tecnología y de las personas. De este fenómeno tributario puede resultar una prohibitiva o incluso inequitativa distribución de la carga tributaria, lo que ocasionaría el declive de las inversiones en los países menos desarrollados. Ahora, el problema no concluye aquí, la falta de coordinación tributaria puede producir en algunas ocasiones la

27 Calderón Carrero, José M., *La doble imposición internacional y los métodos para su eliminación*, cit., p. 97. Véase también, Martín, José M., “La doble imposición internacional de intereses, dividendos y regalías” en Lascano, Marcelo, dir., *Impuestos. Doctrinas Fundamentales 1942-2002*, Buenos Aires, La Ley, 2002, pp. 213 y ss.

28 Calderón Carrero, José M., *La doble imposición internacional y los métodos para su eliminación*, cit., p. 96.

29 Instituto de Estudios Fiscales. Ministerio de Hacienda, *Modelo de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio, de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico – 1977*, Madrid, 1978. La Introducción al Modelo de convenio de la OCDE de 1996, definía a la doble imposición jurídica internacional, de la siguiente forma: “International juridical double taxation can be generally defined as the imposition of comparable taxes in two (or more) States on the same taxpayer in respect of the same subject matter and for identical periods. Its harmful effects on the exchange of goods and services and movements of capital, technology and persons are so well known that it is scarcely necessary to stress the importance of removing the obstacles that double taxation presents to the development of economic relations between countries.”

obtención de beneficios fiscales no esperados, o bien buscados deliberadamente en la búsqueda de la eficiencia fiscal –supuestos de doble exención–. El resultado de la pervivencia de la doble imposición es una distorsión de la localización de los capitales, con una probable pérdida de eficiencia en el uso mundial de los mismos. Todas estas razones conducen a ratificar la importancia de la eliminación o al menos de la atenuación de los obstáculos fiscales en forma de doble imposición, que impiden el desarrollo de las relaciones económicas entre los distintos países.³⁰

Sin embargo, hoy en día el Plan BEPS, en su ACCIÓN 5, recomienda combatir las prácticas tributarias perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia y en esa línea se ha planteado: “reinstaurar los efectos y beneficios plenos de los estándares internacionales: las normas actuales funcionan bien en muchos casos, pero necesitan que se las adapte para impedir la BEPS que resulta de las interacciones entre más de dos países y para que tengan plena utilidad en el contexto de las cadenas de valor mundiales. La interposición de terceros países en el marco bilateral establecido por los firmantes de un convenio ha propiciado el desarrollo de estructuras tales como establecimientos de empresas extranjeras de baja imposición, sociedades instrumentales, y el desplazamiento artificioso de ingresos a través de precios de transferencia. Las cifras de inversión extranjera directa (IED) muestran la magnitud del uso de determinados regímenes para canalizar las inversiones y la financiación entra-grupo de un país a otro a través de estructuras de cartera. Con el fin de preservar los efectos previstos en las relaciones bilaterales, las normas deben ser modificadas para abordar el uso de múltiples capas de entidades legales interpuestas entre el país de residencia y el país de la fuente”.³¹

Para concluir, referimos una opinión sencilla pero que no deja de tener cierto grado de verdad, es la de Francisco Neves Dornelles cuando afirma que para que surja un concurso de jurisdicciones estatales sobre relaciones o situaciones tributarias, basta que los estados adopten principios diferentes para definir el poder tributario o tengan en el plano jurídico, un concepto diferente para un mismo principio.³²

2.3. Doble imposición internacional efectiva y potencial o virtual

Estos casos van de la mano con la sobreimposición, se explican al pensar si debe realizarse efectivamente la exacción de los tributos concurrentes por parte de

30 Serrano Antón, Fernando, “Los principios básicos de la fiscalidad internacional y los convenios para evitar la doble imposición internacional: historia, tipos, fines, estructura y aplicación”, cit., pp. 97 y 98.

31 OCDE, “Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios”, p. 21.

32

los estados (realidad), para que se produzca doble imposición internacional, o si contrariamente, la declinación de pretensiones impositivas por uno de ellos ocasiona la inexistencia o el desaparecimiento del fenómeno que estudiamos (virtualidad). En criterio de Calderón Carrero, caben ciertas precisiones, por un lado, la sujeción tributaria no debe entenderse sin más como el efectivo recaudo del tributo por parte de los dos estados; por otro lado, se puede apreciar doble imposición internacional potencial o virtual aún cuando uno de los estados exonere total o parcialmente la renta o el patrimonio

Bajo el primer supuesto, el autor citado emite un concepto de doble imposición en los siguientes términos: "...se produce doble imposición internacional, aunque sea potencial o virtual, cuando la legislación de dos (o más) países sujeta fiscalmente al mismo contribuyente, por el mismo objeto imponible, en aplicación de impuestos similares, en el mismo período, aún cuando uno de ellos no llegue a recaudar efectivamente la deuda tributaria correspondiente al mismo debido a determinadas circunstancias (prescripción, error de la Administración, entre otras)"; bajo el segundo supuesto, postula un concepto amplio, manifestando que el fenómeno concurre: "...cuando menos virtualmente, cuando dos (o más) Estados ostentan poder tributario efectivo (sujeción fiscal) sobre el mismo hecho imponible, pese a que cualquiera de ellos luego no exaccione su impuesto, o lo haga conforme a un estatuto privilegiado en aplicación de beneficios fiscales u otras medidas de política fiscal".³³

La cuestión en comento reviste particular importancia, sobre todo cuando al analizar los tratados de no doble imposición vemos que en los casos en los cuales algunos efectúan un reparto de los poderes tributarios sobre determinadas rentas, permiten que ambos estados puedan someter a imposición un determinado hecho imponible (doble imposición efectiva).

En cambio, estamos ante una doble imposición virtual o potencial, cuando se utilizan realmente los métodos para atenuar o eliminar la sobreimposición. En definitiva, en los casos en que se emplean métodos o técnicas destinadas a anular los efectos del eventual surgimiento del fenómeno en cuestión, estamos trabajando con una noción potencial o virtual.

Para concluir este acápite referimos algo que la doctrina ha sostenido y que da cuenta de un asunto que no deja de ser preocupante para los países menos desarrollados, esto es que no se puede desconocer el retroceso que actualmente vive la noción virtual de doble imposición para dar paso a un concepto efectivo, debido a la generalizada recurrencia al método de imputación así como a la extensión de la cláusula de sujeción fiscal, que limita la obligación de la exención por el Estado de

³³ Calderón Carrero, José M., *La doble imposición internacional y los métodos para su eliminación*, cit., p. 107.

residencia a las hipótesis donde el país fuente ha ejercido efectivamente su poder de imposición sobre el hecho imponible.

2.4. Doble imposición formal y material y la duplicidad de pago.

Tratamos ahora la “doble imposición formal” y la “doble imposición material”;³⁴ aquella ocurre cuando el legislador intencionadamente somete una fuente de riqueza a varios impuestos, gravando de esta manera más fuertemente a ciertas manifestaciones de capacidad económica; ésta califica el fenómeno por el cual ciertas materias impositivas se gravan proporcionalmente con mayor intensidad que otras, como causa de fallos en el sistema tributario.

En sede de administración de justicia española también se ha trabajado la figura de “duplicidad de pago”, entendida como el sometimiento de un mismo sujeto pasivo, por la misma actividad, a dos liquidaciones tributarias en aplicación del mismo impuesto, en el mismo período, lo que equivale a una “doble imposición o duplicidad de pago inadmisibles”, considerando además que se trata de un evidente error de hecho de la Administración Tributaria, que consecuentemente puede generar un ingreso al fisco indebido. Esto mismo puede suceder con la actuación de dos administraciones tributarias de un mismo Estado, confundiendo el hecho con un supuesto de redundancia administrativa caracterizado por un error de la autoridad que gestiona los tributos.³⁵

Al respecto, conviene comentar que el problema de la doble imposición no solo ocurre como resultado de la yuxtaposición de soberanías fiscales, sino como un efecto deseado o inducido, o incluso como producto de error administrativo. Sea cual fuere la causa del fenómeno, el obligado tributario es quien con mayor intensidad resulta afectado de la relación jurídico-tributaria, que para estos casos presentaría algunos defectos importantes.

2.5. Doble imposición interna

Si un sistema tributario es un auténtico sistema y su ámbito es nacional no deberían ocurrir supuestos de doble imposición interna, se trataría en este caso de países unitarios como Ecuador, Bolivia o España. Bastante diferente sería la realidad si dentro de un Estado se admiten varias potestades tributarias sobre todo habili-

34 Calderón Carrero, José M., *La doble imposición internacional y los métodos para su eliminación*, cit., p. 117.

35 Calderón Carrero, José M., *La doble imposición internacional y los métodos para su eliminación*, cit., p. 118.

tadas para crear, modificar o extinguir impuestos, que bien pueden ser regionales, provinciales o municipales, de esta manera podrían darse ordinariamente múltiples supuestos de doble imposición interna,³⁶ que será preciso evitar o corregir.

La doble imposición interna encuentra su ámbito natural y obvio en el accionar de sujetos activos con poder tributario en el ámbito nacional, mientras, el “doble gravamen”, aparece como un fenómeno que nace dentro de un mismo poder tributario. Este fenómeno tributario surgiría por el solapamiento del poder tributario de varios sujetos activos dependientes, en tanto que pertenecientes a un mismo Estado, ya sea por un efecto deseado por el legislador, ya como un fallo del sistema tributario nacional –en ocasiones deseado por cuestiones de política fiscal–, al margen de la coyuntura externa que se entiende en la doble imposición internacional.³⁷

A todas luces, la doble imposición interna puede violar principios como los de capacidad contributiva y no confiscatoriedad de los tributos, por otro lado, podría hallar remedio respetando el orden jurídico nacional, observando las normas superiores que iluminan el sistema tributario, entre ellas, la Constitución y normas de alcance general en la materia.

2.6. Sobreimposición (*fiscal surcharge*)

Para comprender el alcance del término “sobreimposición”, es dable plantear la cuestión de la siguiente manera: no existe consenso para aceptar que existe doble imposición si se verifica que como resultado del solapamiento de soberanías fiscales estatales sobre el mismo hecho imponible, el contribuyente soporte una carga tributaria mayor a la que recaería sobre él si estuviese sometido a solo uno de los poderes tributarios que concurren en el caso en condiciones normales.

Ante tal planteamiento, cabe asumir conforme lo hacemos, que la doble imposición es verificable cuando efectivamente causa una carga tributaria en cabeza del contribuyente superior a la que debería soportar si fuese solamente uno el Estado que lo somete a su soberanía fiscal.

Conforme anota Calderón Carrero, hay que considerar que el *método de división de bases imponibles* concebido originariamente por G. Shanz para eliminar o atenuar la doble imposición, se materializa permitiendo la yuxtaposición de sobera-

36 Al respecto véase López Martínez, Juan, “La doble imposición interna en nuestro ordenamiento constitucional: un problema de reparto de poder tributario, en Sánchez Galiana, José A., coord. *Estudios sobre fiscalidad inmobiliaria y doble imposición interna*, Granada, Editorial Comares, 2000, pp. 437 - 464.

37 Calderón Carrero, José M., *La doble imposición internacional y los métodos para su eliminación*, cit., pp. 114 - 115.

nías fiscales pero dividiendo entre los estados las bases imponibles, logrando que la sumatoria total del impuesto a cargo del contribuyente no supere al que se exaccionaría de estar sujeto por un solo Estado. Así mismo, los métodos de *imputación* y de *exención*, cuando actúan tomando en cuenta la cláusula de “sujeción fiscal” (*subject to tax clause*) no excluyen el solapamiento de soberanías fiscales sobre un común hecho imponible sino eliminando la sobreimposición conforme la hemos entendido.³⁸

Una perspectiva diferente dejaría ver a la sobreimposición como la consecuencia del fenómeno de la doble imposición, es decir, una vez verificado el doble gravamen automáticamente se produce la sobreimposición.

Como criterio doctrinario relevante al respecto, anotamos que la misma Sociedad de Naciones en sus modelos de convenio de México (1943) y de Londres (1946), declaró que: “hay doble o múltiple imposición internacional cuando los impuestos de dos o más países gravan de tal manera que las personas sujetas a tributación en más de un país soportan una carga tributaria mayor que si estuvieran sujetas únicamente a una soberanía fiscal.”³⁹ De esa manera, tempranamente la Organización internacional aludió aunque sea entre líneas, la consecuencia natural que ocurriría de no aplicarse alguno o algunos de los mecanismos generales o particulares creados para evitar o eliminar la doble imposición.

Por nuestra parte, pensamos que la sobreimposición no es una situación que ocurre siempre que más de un Estado ejerce efectivamente su potestad de imposición, porque puede darse por ejemplo, el caso que por virtud de la utilización de los métodos *tax sparing* o *matching credit*, el resultado de la sumatoria de los gravámenes aplicados bajo el criterio de la territorialidad y el de la residencia, no alcance al impuesto exaccionado más bajo o lo alcance justamente. En el evento ocurriría doble imposición, pero en definitivas cuentas el contribuyente no sería sometido a una carga impositiva superior a la que le hubiese correspondido de ser sometido solo a uno de los impuestos yuxtapuestos. Se trataría sobre todo de dos estados que exhiben similares o poco diferentes niveles de imposición.

3. Alternativas para evitar la doble imposición internacional

En general, las medidas que adoptan los países para atenuar o eliminar la doble imposición internacional se pueden agrupar tomando en cuenta su origen o su esencia (método), de allí que tengamos:

38 Calderón Carrero, José M., *La doble imposición internacional y los métodos para su eliminación*, cit., pp. 105 y 106.

39 Société Des Nations, Fiscal Committee, *London and Mexico Tax Conventions*, Doc. C.88.1946.II.A., Ginebra 1946, p. 7.

- a. *Según el origen*, se clasifican en unilaterales y en convencionales, estas últimas a su vez se dividen en bilaterales o en multilaterales; estas medidas pueden originar exenciones o créditos.
- b. *Según el método*, tenemos el de exención, que puede ser simple (integral) y con progresión (calificada); y el de crédito (imputación), que puede ser integral, directo o indirecto, y ordinario.

Bien podría añadirse una consideración adicional *según el origen*, pero que no necesariamente depende directamente de los estados. Se trata de las que denominamos “medidas comunitarias”, que sirven para atenuar o eliminar la doble imposición internacional, por medio del establecimiento de regímenes comunes o de otros para armonizar las leyes nacionales de la materia, que pueden adoptar la forma de disposiciones jurídicas de derecho comunitario originario o de derecho comunitario derivado.

3.1. Según el origen

Uno de los medios al alcance de los estados para atenuar o eliminar la doble imposición internacional y quizás el más utilizado, ha sido el que cada Estado introduzca en su legislación nacional o interna, las medidas tendentes a impedir que se produzca el expresado fenómeno. Estas medidas reciben el nombre de “unilaterales”, porque son adoptadas por cada país a su sola iniciativa. La fórmula anotada deja incólume la soberanía fiscal estatal ya que cada Estado por sus propios derechos autolimita su potestad tributaria, lo que difiere de los convenios bilaterales o multilaterales, ya que en ellos siempre estarán presentes concesiones o transacciones de quienes los suscriben. Además, al tratarse de instrumentos internacionales rige en buena medida el principio de reciprocidad, propio de las relaciones entre estados.

Las medidas unilaterales tienen una particularidad, pueden resultar insuficientes o inútiles si el resto de estados no las adoptan de forma similar o no sigue los mismos criterios en la delimitación del ámbito espacial de los impuestos.⁴⁰

Es frecuente encontrar en la normativa interna que rige los tributos en varios países, medidas para evitar la doble imposición internacional. Ello lleva a pensar que algunas reformas tributarias han contribuido en la adopción de medidas unilaterales que desde luego benefician o interesan a inversionistas foráneos.

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

3.1.1. Medidas unilaterales para evitar la doble imposición

Son aquellas que adoptan los estados y que constan en las leyes internas de los impuestos que podrían ocasionar doble imposición a escala internacional. En el marco de las soluciones planteadas por los estados para paliar o evitar el efecto final negativo para el contribuyente por razón de la doble tributación internacional, Joaquín de Arespacochaga habla de la “acción unilateral”, manifestando que la doble imposición se elude en estos casos por la decisión de un Estado de renunciar a una tributación previamente reconocida en su normativa interna, lo que ha sido recurrente en las legislaciones anglosajonas mediante el reconocimiento de un crédito fiscal equivalente al impuesto extranjero pagado *–foreign tax credit–*, este reconocimiento se da, generalmente, por parte del Estado de residencia del contribuyente a favor del Estado fuente de los réditos. Adiciona que de la misma forma *–unilateral–*, la doble imposición puede eludirse por medio del método de exención, total o progresiva, cuestión que ha sido adoptada por Ecuador, Holanda o Australia, países que consideran exentas de tributación las rentas del exterior si previamente han sido gravadas en el Estado de la fuente. En la misma línea, la legislación de Suiza trata como exentas las rentas de un establecimiento permanente o de inmuebles ubicados en el extranjero.⁴¹

3.1.2. Medidas bilaterales y multilaterales para evitar la doble imposición

Sin perjuicio del papel que los estados pueden desempeñar individualmente para luchar contra la doble imposición, la doctrina aconseja acudir a las medidas convencionales bilaterales o multilaterales, mediante la negociación y suscripción de instrumentos internacionales sobre la temática. Cuando la solución depende de la existencia de una red de relaciones tributarias entre países con diferente nivel de desarrollo, con la consecuente producción de una verdadera constelación de normas jurídicas, orientadas al logro del progreso económico y social, son preferibles con amplitud los pactos bilaterales.

A las medidas bilaterales y multilaterales también se las conoce como medidas convencionales, mismas que se adoptan por medio de instrumentos internacionales en materia tributaria, luego de que los estados han realizado los estudios y las negociaciones correspondientes.

Como se vio, la negociación y firma de acuerdos fiscales internacionales se inicia a finales del siglo decimonónico, cuestión que cobró importancia luego de la Primera Guerra Mundial, cuando las organizaciones internacionales como la Socie-

41 De Arespacochaga, Joaquín, *Planificación Fiscal Internacional*, segunda edición, Madrid, Marcial Pons, 1998, pp. 112 y 113.

dad de Naciones, la ONU, la OCDE, realizaron esfuerzos para trabajar en torno a los problemas de la fiscalidad internacional, y concretamente en aras de consolidar modelos de convenios tributarios para luchar contra la doble imposición, que sean observados por gran número de países en todo el mundo. Estas acciones bilaterales y multilaterales se ejecutan vivamente sobre todo por parte de los estados, pero también de organizaciones multinacionales.

3.2. Según el método

Conforme se han ido presentando los problemas derivados de la proyección de soberanías fiscales estatales a nivel internacional, los técnicos y estudiosos de la disciplina han propuesto diversos métodos generales y específicos para solucionarlos, de los cuales se han servido los diferentes estados, de conformidad con sus políticas económicas y fiscales.

Tales mecanismos incluso han sido asumidos en los modelos de convenios para atenuar o eliminar la doble imposición, elaborados por organizaciones internacionales como la ONU y la OCDE, distribuyéndolos para su aplicación, según los tipos de rentas que se pretenda someter a gravamen.

Pasamos de inmediato a revisar cada una de estas técnicas.

3.2.1. Métodos generales para atenuar o eliminar la doble imposición

3.2.1.1. Método de exención

Este método que se origina en un ámbito federal en Alemania y Suiza, se pone en práctica no gravando en el país de la residencia la renta de fuente extranjera; en opinión de Alberto Xavier, en los hechos, podría asumir dos modalidades:

1. Si la renta no se toma en cuenta para ningún efecto estamos ante una *exención integral o simple*;
2. Si la renta, a pesar de no ser gravada, se toma en cuenta junto con la renta de origen interno (obtenida en el país de la residencia), para efectos de determinar la alícuota progresiva que se aplica a la totalidad de la renta (renta global), estamos ante una *exención con progresión o calificada*.⁴²

42 Massone Parodi, Pedro, *La Doble Tributación Internacional*, p. 17.

Sobre la exención completa y la exención con progresividad con similar orientación nos habla Joaquín de Arespacochaga. En su opinión, la primera ocurre cuando el Estado de la residencia renuncia a cualquier tributación sobre las rentas percibidas por el contribuyente ya sometidas a imposición en el Estado de la fuente, sin tenerlas en cuenta a ningún efecto impositivo; la segunda, consiste en una fórmula en la cual si bien el Estado de residencia declara las rentas exentas de tributación como en el caso anterior, sí las computa, sin embargo, a los efectos de calcular el tipo medio resultante de la escala aplicable al resto de la renta o el patrimonio del sujeto pasivo.⁴³

El método de exención con progresividad, es más común encontrarlo en los convenios bilaterales que en la normativa interna de los estados, de hecho el Modelo de la OCDE, en su artículo 23A , incorpora este método al final del apartado 3.

ARTÍCULO 23 A MÉTODO DE EXENCIÓN

1. Cuando un residente de un Estado contratante obtenga rentas o posea elementos patrimoniales que, de acuerdo con lo dispuesto en el presente Convenio, pueden someterse a imposición en el otro Estado contratante, el Estado mencionado en primer lugar dejará exentas tales rentas o elementos patrimoniales, sin perjuicio de lo dispuesto en los apartados 2 y 3.
2. Cuando un residente de un Estado contratante obtenga rentas que, de acuerdo con las disposiciones de los artículos 10 y 11, pueden someterse a imposición en el otro Estado contratante, el Estado mencionado en primer lugar admitirá la deducción en el impuesto sobre las rentas de dicho residente de un importe igual al impuesto pagado en ese otro Estado. Sin embargo, dicha deducción no podrá exceder de la parte del impuesto, calculado antes de la deducción, correspondiente a las rentas obtenidas en ese otro Estado.
3. Cuando, de conformidad con cualquier disposición del Convenio, las rentas obtenidas por un residente de un Estado contratante, o el patrimonio que posea, estén exentos de impuestos en ese Estado, dicho Estado podrá, sin embargo, tener en cuenta las rentas o el patrimonio exentos a efectos de calcular el importe del impuesto sobre el resto de las rentas o el patrimonio de dicho residente.
4. Lo dispuesto en el artículo 1 no es aplicable a la renta percibida o al patrimonio poseído por un residente de un Estado contratante cuando el otro Estado contratante aplica las disposiciones del Convenio para exonerar de impuesto esta renta o este patrimonio o cuando aplica lo dispuesto por el apartado 2 de los artículos 10 u 11 a dicha renta.⁴⁴

⁴³ De Arespacochaga, Joaquín, *Planificación Fiscal Internacional*, segunda edición, Madrid, Marcial Pons, 1998, p. 370.

⁴⁴ OCDE, *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio*, p. 34.

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, esto porque los países en desarrollo usualmente aplican tasas de imposición más bajas que aquellas que aplican los países desarrollados, y porque también conceden estímulos (exenciones) fiscales especiales a dichas inversiones.⁴⁵ Es posible que los países que defienden el criterio de la residencia asuman este mecanismo para inducir a sus inversionistas a la exportación de sus capitales.

Con la utilización de este método ocurre a nuestro parecer un reparto de bases imponibles, por ende de poder tributario, así mismo, se reconoce el derecho del país fuente a gravar, y por otro lado, la obligación del Estado de la residencia de subsanar la doble imposición.

Se ha argumentado que la utilización del método de exención integral en beneficio de un residente, viola los principios de igualdad y capacidad para contribuir, respecto de los otros residentes, por eso algunos países han acudido al uso del método de exención con progresividad.

Ecuador, a partir del año 2008, modificó su norma interna de un método de imputación ordinaria a un método de exención e imputación ordinaria por excepción. En la Ley se establece exoneración de todas las rentas que provengan del extranjero, siempre que se haya cumplido con dos condiciones: la primera, que hayan sido sometidas a imposición en el otro Estado; la segunda, que no provengan de paraísos fiscales. Veamos lo dispuesto al respecto en la LRTI:

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

En el reglamento se establecerán las normas para la aplicación de las disposiciones de este artículo.”

Sin embargo, no se había establecido una solución para el caso de sobreimposición provocada cuando existan rentas provenientes de paraísos fiscales y que hubiesen pagado algún impuesto en ese otro país.

Para ese caso, en el art. 136 del Reglamento de la LRTI se incorporó un método de imputación ordinaria.

⁴⁵ Rago, Mario C., citado por Massone Parodi, Pedro, *La Doble Tributación Internacional*, cit., p. 17.

Adicionalmente se alienta las inversiones que los ecuatorianos puedan hacer en el extranjero, considerando como “impuesto pagado en el extranjero”, para efectos de esta exoneración, el impuesto subyacente (literal b) e incluso para el caso de dividendos pagados en paraísos fiscales que se hayan originado en dividendos pagados desde el Ecuador (literal c) se otorga crédito tributario tanto por el impuesto pagado por la sociedad ecuatoriana, cuanto por impuesto retenido al momento de pagarse los dividendos desde el Ecuador. A la sazón veamos lo dispuesto por el RLRTI:

“Art. 136.- 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.

Para el efecto se tendrá en cuenta lo siguiente:

a) Lo dispuesto anteriormente aplicará también en el caso de dividendos distribuidos por sociedades extranjeras sobre utilidades obtenidas en el exterior, a sociedades o personas naturales residentes en el Ecuador, siempre que la sociedad extranjera haya tributado en el exterior por las rentas que generaron dichos dividendos.

b) Salvo los casos determinados en este artículo, en el caso de rentas provenientes de paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición, o de países donde dichas rentas no hayan sido sometidas a gravamen, éstas formarán parte de la renta global para el cálculo del impuesto, constituyéndose el impuesto pagado, de haberlo, en crédito tributario.

c) El impuesto a la renta causado por las sociedades se entenderá atribuible a sus accionistas, socios o partícipes cuando éstos sean sociedades domiciliadas en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición, pero deberá realizarse la retención en la fuente adicional sobre el dividendo distribuido, conforme a la ley y el porcentaje establecido por el Servicio de Rentas Internas dentro del límite legal.

No obstante lo anterior, dicha retención adicional también será considerada como crédito tributario por parte de las personas naturales residentes en el Ecuador, que perciban dividendos que provengan íntegramente de dividendos distribuidos por sociedades nacionales a sociedades domiciliadas en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición.

Lo establecido en el inciso primero no aplicará a los dividendos o utilidades distribuidos a favor de personas naturales residentes en el Ecuador por sociedades extranjeras, no domiciliadas en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición, originados o provenientes a su vez de dividendos sobre utilidades de sociedades nacionales o extranjeras residentes en el Ecuador.

Lo definido en este artículo, aplicará para el caso de beneficios entregados por fideicomisos que provengan de dividendos percibidos, en lo que sea pertinente.” (Énfasis agregado).

Como se ha indicado, en el Reglamento se ha resuelto el caso de las rentas obtenidas de paraísos fiscales, pero ¿qué sucede si un residente del Ecuador recibe un pago desde un Estado, que no se encuentre en la lista de paraísos fiscales publicada por el Servicio de Rentas Internas y en dicho pago se ha efectuado una retención del 10%.

La primera respuesta pudiese ser en el sentido de mencionar al artículo 49 de la Ley e indicar que como la renta sí ha sido sometida a imposición en el otro Estado, en el Ecuador, debería excluirse de la base imponible; sin embargo recordemos que de acuerdo a la legislación ecuatoriana, si en el otro Estado se sometió a imposición a una tarifa del 10% rentas que en el Ecuador hubiesen sido sometidas a una tarifa del 25%, entonces ese Estado debería ser considerado un régimen de menor imposición, consecuentemente un paraíso fiscal y entonces lo que debería aplicarse, conforme la norma reglamentaria, sería una imputación ordinaria.

3.2.1.2. Método de imputación o crédito

En la aplicación de este método de origen anglosajón, de utilización unilateral muy extendida por parte de los estados, la renta obtenida en el extranjero no está libre de gravamen, en un primer momento en el Estado de la fuente, y en un segundo instante en el país de la residencia; este último aplica el régimen impositivo sobre la totalidad de la renta del contribuyente, sin importar para ello el origen de la misma, pero del impuesto que resulta se resta el impuesto pagado en el país de la fuente, siempre que éste tenga naturaleza equivalente al impuesto pagado en el país de la residencia.

Si el país de la residencia resta todo el impuesto pagado en el país de la fuente existe una imputación simple, total o íntegra; en cambio, si el Estado de la residencia somete la deducción a un límite –que es la porción de su propio impuesto respecto a las rentas provenientes del país de la fuente–, la imputación será ordinaria o limitada. Existe a nivel internacional un predominio notorio de la modalidad ordinaria del método de imputación, lo que deja ver la voluntad de los países que lo aplican en reconocer su concurso en la producción de la doble imposición, pero esa voluntad se expresa en forma directamente proporcional a su participación para producir el fenómeno.

Visto lo anterior, una perspectiva originada en los países menos desarrollados aconsejaría defender la utilización del método de imputación íntegra, mientras,

desde los países exportadores de capital se habla de un consenso por acatar el método de imputación limitada. Esta última posición resulta lógica sobre todo cuando el país de la fuente aplica tarifas impositivas más altas que las del país de la residencia.

De entrada se debe indicar que este método sirve para eliminar los efectos de la doble imposición internacional (la sobrecarga fiscal), pero no destruye en origen la doble imposición internacional, ya que, pese a su aplicación, dos impuestos análogos de dos estados diferentes se yuxtaponen sobre el mismo hecho imponible.⁴⁶

Según la imputación ordinaria o limitada, la imputación de los impuestos foráneos nunca puede sobrepasar el nivel del impuesto que correspondería cancelar en el Estado de la residencia si la renta o el patrimonio obtenidos en el extranjero fueran de origen nacional. Esta última forma es la más usada por los estados, ya que permite sintonizar el deseo de atenuar o eliminar la doble imposición al nivel de tributación de los estados involucrados, acatando los principios tributarios de equidad y de igualdad de trato.

La imputación ordinaria conlleva solo una deducción parcial del impuesto extranjero si éste fuera superior al que el Estado de la residencia aplica a la misma renta, así el descuento únicamente se otorga hasta el monto más bajo de los impuestos en concurso. La imputación integral puede ser directa o indirecta. La imputación directa consiste en el derecho reconocido al inversionista residente en un país de deducir de su impuesto a la renta el impuesto retenido en la fuente por el país de origen de la renta y que le corresponde inmediatamente. En cambio, la imputación indirecta se efectiviza mediante el otorgamiento de la facultad al inversionista residente en un país que acepte este método, para deducir no solo el impuesto retenido en la fuente sobre los dividendos sino además la parte del impuesto incidente sobre las utilidades sociales de donde provienen esos dividendos, lo que demuestra la vigencia del criterio en el sentido de que el impuesto sobre las sociedades es un simple complemento, pagado de manera anticipada, del impuesto debido por los socios.⁴⁷

Como se vio en el punto anterior, podríamos concluir que en el caso de dividendos recibidos en el Ecuador provenientes de paraísos fiscales aplica un método de imputación indirecta.

Utilizar el método de imputación o crédito ayuda a lograr neutralidad en las inversiones en su país de origen con respecto a las realizadas en el extranjero, pero si se lo combina con exenciones otorgadas por el país de la fuente, resulta en una

46 Calderón Carrero, José M., *La doble imposición internacional y los métodos para su eliminación*, cit., pp. 178 y 179.

47 Véase Massone Parodi, Pedro, *La Doble Tributación Internacional*, cit., pp. 18-19.

anulación de esas exenciones, lo que puede subsanarse utilizando el *tax sparing credit* o crédito por impuesto ahorrado, que se lo desarrolla más adelante.

De un lado, los métodos de exención se refieren a la consideración de la renta, de otro, los de imputación al impuesto, estos últimos son por naturaleza más complejos porque demandan con mayor insistencia el soporte de normas del derecho interno para configurar la tributación en cuanto a sus elementos integrantes, deducciones, procedimiento, etc.

Cabe también considerar los efectos de la aplicación de estos métodos desde los puntos de vista económico y fiscal. Con una óptica económica se puede decir que el método de exención es más respetuoso con la neutralidad en la competencia entre inversores nacionales y extranjeros en el Estado de la fuente, mientras que el método de imputación logra iguales efectos neutrales en el Estado de residencia, por ello se explica que muchos países aplican el método de exención para favorecer sus inversiones en el exterior. Desde lo fiscal, se puede aseverar que el método de imputación favorece al Estado que maneja niveles de imposición altos, por eso los países menos desarrollados tienden a evitar el uso de los métodos de imputación, salvo que logren en sus negociaciones que el otro Estado realice una imputación de los impuestos no pagados por razón de incentivos fiscales ofrecidos en el Estado de la fuente (*tax sparing*); el método de exención puede resultar perjudicial a un sujeto pasivo en estados con legislación que no permita la compensación de pérdidas y cuyo derecho de aplicación acaba perdiéndose, cuestión que no sucede con el método de imputación, en el que las pérdidas sufridas en el extranjero pueden compensarse con beneficios logrados en el Estado de residencia, o en su defecto, proyectarse al futuro si la base imponible del ejercicio tributario fuese negativa.⁴⁸

Para atenuar o eliminar la doble imposición internacional los estados considerando sus sistemas tributarios y sus lineamientos de política económica o fiscal, pueden utilizar cualquiera de los dos métodos anotados (exención o imputación), incorporándolos en las leyes nacionales o en los convenios que negocien y suscriban. La práctica legislativa y de negociación de convenios de no doble imposición por parte de los países deja ver que se inclinan la mayoría de las veces por una combinación de estos métodos de tal manera que el uno sea suplemento del otro.⁴⁹

48 De Arespacochaga, Joaquín, *Planificación Fiscal Internacional*, cit., p. 372.

49 Para el primer caso, citamos los arts. 49 LRTI, y 136 del reglamento y para el segundo, el art. 23 del Convenio entre la República del Ecuador y la República de Chile para evitar la doble tributación y para prevenir la evasión fiscal en relación al impuesto a la renta y al patrimonio, que dice:

Artículo 23

METODO DE IMPUTACION

1. En el caso de Chile, la doble tributación se evitará de la manera siguiente:

(a) las personas residentes en Chile que obtengan rentas que, de acuerdo con las disposiciones del presente Convenio, puedan someterse a imposición en el Ecuador, podrán acreditar contra los impuestos chilenos correspondientes a esas rentas los impuestos aplicados en el Ecuador, de acuerdo

A manera de cierre, la condición primordial para que se utilice la técnica de la imputación, es que exista efectivamente exacción del tributo en el país de la fuente, lo que lleva al Estado de la residencia a que de manera unilateral, a falta de convenio, sin coordinación con el Estado de la fuente, evalúe los distintos elementos involucrados y solucione el fenómeno de la doble imposición internacional.

3.2.2. Métodos específicos para atenuar o eliminar la doble imposición internacional

Tanto en la doctrina como en la práctica de la fiscalidad internacional se ha propuesto algunos métodos específicos para lograr la eliminación o atenuación de la doble imposición internacional sea por medio de la suscripción previa de un tratado internacional o a falta de aquel,⁵⁰ en todo caso, considerando la necesidad de colaboración y cooperación internacional, de solidaridad genuina entre estados, y sobre todo, la desigualdad entre las partes. A continuación, enumeramos algunos de los sistemas propuestos más utilizados:

- a. Exención de las rentas obtenidas en el exterior (*exemption method*).
- b. Crédito por impuestos pagados en el exterior (*tax credit*).
- c. Crédito por impuestos exonerados (*tax sparing credit*).

con las disposiciones aplicables de la legislación chilena. Este párrafo también se aplicará a las rentas a que se refieren los Artículos 6 y 11; y

(b) cuando de conformidad con cualquier disposición del presente Convenio, las rentas obtenidas por un residente de Chile o el patrimonio que éste posea estén exentos de imposición en Chile, Chile podrá, sin embargo, tener en cuenta las rentas o el patrimonio exentos a efectos de calcular el importe del impuesto sobre las demás rentas o el patrimonio de dicho residente.

2. En el caso del Ecuador, la doble tributación se evitará de la manera siguiente:

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 Chile, el Ecuador deducirá:

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

(b) del impuesto que perciba sobre el patrimonio de este residente un importe igual al impuesto sobre el patrimonio pagado en Chile.

50 Una explicación sobre el funcionamiento de los métodos para atenuar o eliminar la doble imposición a la luz del art. 23 del tratado para evitar la doble imposición entre España y Argentina, está en Peláez Marqués, Mercedes, *Convenio para evitar la doble imposición internacional entre España y Argentina*, Madrid, Marcial Pons, 2004, pp. 133 - 140. Véase también, entre otros, De Arespacochaga, Joaquín, *Planificación Fiscal Internacional*, cit., pp. 368-390; Álvarez Romano, Francisco, "Imposición al patrimonio y métodos para eliminar la doble imposición" en *Tratados para evitar la doble imposición*, primera reimpresión de la primera edición (1992), México, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 1994, pp. 113 - 121; Rinsche Núñez, Teodoro y Molina, Hernán Vicente, *De la doble tributación internacional*, Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 1970, pp. 24 - 30.

- 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.
- j. Sistema de aplazamiento (*tax deferral*).
- k. División del producto.

3.2.2.1. Exención de las rentas obtenidas en el exterior (exemption method)

Tiene que ver con el perdón que otorga el país exportador de la inversión, del impuesto a la renta al contribuyente respecto de los ingresos que perciba en el exterior. Es así que se faculta al país receptor de la inversión para que sea el titular del derecho a cobrar los impuestos que correspondan de conformidad con su legislación nacional. Los países que exportan capitales gravan las rentas obtenidas en su territorio y perdonan en forma total o parcial las que se obtengan en el extranjero.⁵¹

Esta técnica exige determinar el tipo medio de gravamen incluyendo en las bases imposables las rentas o el patrimonio exentos, y aplicarlo a las porciones de bases no exentas. Si ocurre una exención total, el mecanismo se traduce en la aplicación pura y simple del principio de la fuente productora de ingresos.

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

51 Sobre el tema Guillermo Teijeiro y Héctor Villegas han dicho: “Según este procedimiento, los países gravan las rentas que se logran en su territorio y eximen total o parcialmente las que se perciben en el extranjero. Si la exención es total, este mecanismo significa la aplicación del principio de la fuente. Este sistema es poco usado y sólo puede ser estímulo al desarrollo si se hace mediante acuerdos bilaterales, porque si la exención a rentas obtenidas en el extranjero es indiscriminada, nada impide que los capitales se radiquen en otros países industrializados en lugar de hacerlo en los subdesarrollados.” Teijeiro, Guillermo O., *Estudios sobre la aplicación espacial de la ley tributaria*, Buenos Aires, La Ley, 2002, pp. 96 y 97; Villegas, Héctor, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, pp. 616 y 617.

Parecería que este criterio riñe con el principio fundamental de justicia que debe ser respetado en las relaciones de carácter tributario, ya que en todo caso la incidencia de un impuesto debe ser proporcionada a la aptitud de tributar y afectará en igual grado a quienes están en niveles iguales y en diferente grado a quienes no están en el mismo nivel. Esta opinión no ha sido recibida de buena manera por los países receptores de la inversión, por cuanto va en desmedro del sistema que defienden. Sobre esto, se ha sostenido que lo que ocurre no es la negación del principio de capacidad contributiva, sino la aplicación de la regla de igualdad en función del país originario de la renta.⁵²

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

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

Como información adicional, el sistema de exención de las rentas obtenidas en el exterior ha tenido éxito al ser tomado en cuenta para la suscripción de tratados entre países con igual o similar nivel de desarrollo económico. Este caso se ha suscitado especialmente entre países de la Comunidad Europea.⁵³

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

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

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

3.2.2.2. Crédito por impuestos pagados en el exterior (tax credit)

Si bien este método evita la doble imposición, resulta lesivo a los intereses de los países en vía de desarrollo, ya que consiste fundamentalmente en que el país del inversionista o exportador de capital grava la totalidad de las rentas producidas dentro como fuera de su territorio, pero otorga al contribuyente un descuento en el pago del impuesto que equivale a los impuestos pagados en el exterior por concepto de la renta producida, es decir, neutraliza los beneficios o exenciones que de manera eventual dispongan las legislaciones de los países receptores del capital. Si es menor el impuesto sobre la renta en el país receptor de la inversión, es mayor la incidencia y el recaudo en el país exportador. La doctrina siempre ha señalado a este medio como dañino a los intereses de los países en vía de desarrollo.⁵⁴

Opina Héctor Villegas, que este sistema es una atenuación del principio del domicilio o residencia, si tomamos en cuenta que cada país grava la totalidad de las rentas, ya sea que se produzcan dentro, como fuera de su territorio, pero se acepta que los impuestos pagados en el extranjero por rentas allí producidas se deduzcan de los impuestos totales. Añade que: “Este sistema no es demasiado bueno para los países rezagados, porque los alicientes fiscales que pueden disponer para estimular la inversión extranjera son un sacrificio inútil que beneficia al fisco del país exportador de capital, sin beneficiar al particular inversor. En efecto, mientras menos pague ese particular en el país donde invierte (en virtud de incentivos fiscales), menos podrá deducir en sus países de residencia y, si la eximición es total, el país exportador cobrará íntegramente el impuesto por la renta obtenida en el extranjero”.⁵⁵

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

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

54 Villegas, Héctor, *Curso de finanzas públicas, derecho financiero y tributario*, pp. 382 y 383. Véase además, Teijeiro, Guillermo O., *Estudios sobre la aplicación espacial de la ley tributaria*, pp. 93 - 95; Doernberg, Richard L., *Internacional Taxation. In a nutshell*, fifth edition, St. Paul, West Group, 2001, pp. 177 - 235.

55 Villegas, Héctor, *Curso de finanzas públicas, derecho financiero y tributario*, cit., p. 617.

países este sistema es beneficioso solo parcialmente, ya que no constituye precisamente un método que permita atraer inversiones.

3.2.2.3. Crédito por impuestos exonerados (tax sparing)

Esta cláusula se pacta principalmente entre un país desarrollado y un país en vía de desarrollo. Permite que el contribuyente que obtenga renta en el exterior materia de exención en el país fuente, deduzca no sólo los impuestos efectivamente pagados en el país receptor de la inversión sino también el que se debió pagar y no se pagó, ya sea por la existencia de medidas de política económica o por la exención o reducción que dicho país en vía de desarrollo establece con la finalidad de promover la inversión extranjera. Este sistema también es conocido con el nombre de crédito amplio, siendo una variable importante del *tax credit*.

En el caso de que este método se incorpore en un convenio negociado por dos países en vías de desarrollo, resulta prudente que el mismo aplique para ambos Estados, como es el caso de Convenio entre Ecuador y Uruguay, que en ese sentido ha incorporado una regla tax sparing en el artículo 23:

“ELIMINACIÓN DE LA DOBLE IMPOSICIÓN

(...)

3. A los efectos de lo dispuesto en el apartado 1 se entenderá que el impuesto pagado en un Estado contratante es el que se habría pagado de acuerdo con el Convenio, de no haberse reducido o exonerado en aplicación de las siguientes normas encaminadas a promover el desarrollo económico:

a) en el caso de Ecuador:

- i) artículo 9.1 de la Ley de Régimen Tributario interno, respecto a la exoneración del Impuesto a la Renta para las inversiones nuevas y productivas;
- ii) Artículo 37 de la Ley de Régimen Tributario Interno, respecto a la reducción de la tarifa del Impuesto a la Renta en el caso de reinversión de utilidades;

b) en el caso de Uruguay:

- i) artículo 53 del Título 4 del Texto Ordenado 1996 (exoneración por inversiones), respecto de la deducción de la renta neta en la liquidación del Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas;
- ii) ley N° 16.906 de 7 de enero de 1998 (régimen de Promoción y Protección de las Inversiones), respecto a la exoneración del Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas para la inversión efectiva.

Para reconocer el crédito fiscal por las referidas reducciones o exoneraciones, la autoridad competente de cada Estado contratante certificará el monto y la naturaleza de dicho crédito.”

Un exponente de la posición anglosajona sobre el asunto de marras es Richard Doernberg, quien ha dicho que el término “tax sparing”, “refers to the practice of one treaty partner allowing its taxpayers to claim a foreign tax credit for a tax in the other contracting state not actually paid. The provision is incorporated by some European countries in their treaty arrangements with developing countries. The purpose behind tax sparing is to allow a developing state to offer businesses a “tax holiday” (e.g., freedom from taxes for a specified period of time) as an investment incentive without the tax holiday benefit accruing to the developed state.”

El autor últimamente citado concluye manifestando que: “The United States has refused to include tax sparing provisions in any of its income tax treaties. Under U.S. policy, tax treaties should not restrict the scope of worldwide income taxation in the state of residence any more than is necessary to avoid international double taxation. The United States believes that allowing a credit for taxes not actually paid to a foreign state would violate this policy and would discriminate against the business investing at home in favor of the business investing in the developing country.”⁵⁶

La mayoría de las críticas a este sistema se refieren a la afirmación del principio de igualdad en función del país de origen de la inversión o exportador de capital y no del país en el cual se realiza el ingreso o país de la fuente. Partiendo de este punto, se aduce que no respeta el principio porque deja en situación más favorable a quienes obtienen la renta en el exterior y que, por otro lado, se altera la potestad impositiva del país exportador en razón de que la tarifa aplicable resulta ser la del país de la fuente o importador de capital.⁵⁷ Este método ha sido aceptado de forma muy restringida por los países desarrollados por cuanto sostienen que atenta a la neutralidad de la imposición.

El mecanismo de descuento por impuestos exonerados ayuda para que los países adopten mecanismos tributarios que incentiven la inversión en el país importador, en perjuicio de los intereses de los países exportadores, en la medida en que los países importadores pueden incrementar las tarifas y luego establecer

56 Doernberg, Richard L., *International Taxation. In a nutshell*, pp. 140 y 141. Véase además, Rebizo, Jorge, “El crédito por impuestos no pagados (tax sparing clause) en los tratados internacionales”, en Lascano, Marcelo, dir., *Impuestos. Doctrinas Fundamentales 1942-2002*, Buenos Aires, La Ley, 2002, pp. 176 y ss.

57 Plazas Vega, Mauricio, *Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario*, Bogotá, TEMIS S. A., 2000, p. 291.

exenciones para afectar así la incidencia efectiva del impuesto en el país del inversionista.

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

Parece que la doctrina ha sugerido repetidamente como sistema ideal el del *tax sparing credit*, como una variante particular del *tax credit*, que deberían ser asumidos en sendos instrumentos internacional para eliminar el doble gravamen. A ciencia cierta, se podría decir que esta deducción es la solución más aceptable en caso de que no se reconozca íntegramente el principio de la fuente a ser aplicado por nuestros países.

Como se ha visto, el método *tax sparing credit* consiste en permitir que el impuesto extranjero deducible sea el impuesto que exactamente hubiere correspondido satisfacer en ausencia del beneficio fiscal. Ejemplo: un contribuyente en el país A, por su renta mundial, obtiene una renta en B de 1000. En B debería tributar al 30 por ciento sobre el total de la renta, pero esa renta tiene una exención del 50 por ciento, por lo que en lugar de tributar 300 tributaría 150. En este caso, la deducción a la que se tiene derecho en A es 300, es decir la del impuesto que le hubiese correspondido satisfacer en ausencia de beneficio fiscal.

Para finalizar, es importante mencionar que la legislación interna de los países en algunos casos requiere de la aplicación de este método para evitar la anulación de beneficios tributarios, como es el caso de la inclusión del método *tax sparing*, en el reglamento tributario ecuatoriano, para la percepción de dividendos provenientes de sociedades que han aplicado beneficios tributarios:

“Art. 137.- Crédito tributario por utilidades, dividendos o beneficios distribuidos a personas naturales residentes.- Para considerar crédito tributario el impuesto a la renta pagado por la sociedad, en el caso de utilidades, dividendos o beneficios distribuidos a personas naturales residentes en el Ecuador, se tendrá en cuenta las siguientes consideraciones:

(...)

d) En el caso de que la sociedad que distribuya las utilidades, dividendos o beneficios, dentro de su conciliación tributaria tuviese derecho a algún incentivo o beneficio tributario o incluyera rentas exentas, conforme lo establecido en la Ley de Régimen Tributario Interno, la persona natural a favor de quien se los distribuya,

podrá utilizar como crédito tributario el valor de impuesto a la renta que la sociedad que los distribuya hubiese tenido que pagar de no haber aplicado alguno de dichas rentas exentas, incentivos o beneficios tributarios, sin perjuicio de los límites establecidos en el literal b) de este artículo. Esta disposición no será aplicable en aquellos casos en los que el dividendo, utilidad o beneficio se pague o acredite en cuenta favor de accionistas domiciliados en paraísos fiscales o regímenes fiscales preferentes.”

3.2.2.4. Crédito por impuesto subyacente (underlying tax credit)

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

Por virtud de este método, un accionista puede beneficiarse en su país de residencia de un crédito fiscal por los impuestos cancelados por la sociedad extranjera respecto de sus beneficios (impuesto de sociedades), además del crédito fiscal que le corresponde por la tributación de los dividendos en el país de origen de los mismos.⁵⁸ Con este mecanismo el problema de la doble tributación internacional de dividendos sufre una atenuación considerable en beneficio del inversionista.

Como ya se indicó antes, en el Ecuador, se ha incluido la consideración del impuesto a la renta subyacente, para el caso de dividendos percibidos en el extranjero.

Pero adicionalmente, es importante mencionar que la LRTI establece también el reconocimiento del impuesto subyacente en el caso de dividendos pagados al extranjero, según su artículo 38:

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

58 Al respecto, el art. 38 LRTI determina: “Crédito tributario para sociedades extranjeras y personas naturales no residentes.- El impuesto a la renta del 25% causado por las sociedades según el artículo anterior, se entenderá atribuible a sus accionistas, socios o partícipes, cuando éstos sean sucursales de sociedades extranjeras, sociedades constituidas en el exterior o personas naturales sin residencia en el Ecuador.”

Y en relación con el mismo, se deriva del art. 138 del RLRTI, que determina: “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 Art. 97 del Código del Trabajo.”⁵⁹

No es clara la razón de porqué aún se mantiene en nuestra legislación lo descrito en el artículo 38, sobre todo considerando la reforma del año 2009, en la cual se amplió la exoneración de dividendos pagados a sociedades nacionales, también para el caso de dividendos pagados a sociedades extranjeras:

“Art. 9.- Exenciones.- Para fines de la determinación y liquidación del impuesto a la renta, están exonerados exclusivamente los siguientes ingresos:”

HASTA DICIEMBRE 2009: “1.- Los dividendos y utilidades, calculados después del pago del impuesto a la renta, distribuidos, pagados o acreditados por sociedades nacionales, a favor de otras sociedades nacionales o de personas naturales, nacionales o extranjeras, residentes o no en el Ecuador;”

DESDE ENERO 2010: “1.- Los dividendos y utilidades, calculados después del pago del impuesto a la renta, distribuidos por sociedades nacionales o extranjeras residentes en el Ecuador, a favor de otras sociedades nacionales o extranjeras, no domiciliadas en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición o de personas naturales no residentes en el Ecuador.

59 El art. 35 CPE dispone: “El trabajo es un derecho y un deber social. Gozará de la protección del Estado, el que asegurará al trabajador el respeto a su dignidad, una existencia decorosa y una remuneración justa que cubra sus necesidades y las de su familia. Se regirá por las siguientes normas fundamentales: 8. Los trabajadores participarán en las utilidades líquidas de las empresas, de conformidad con la ley.” De otra parte, el art. 97 del Código del Trabajo de Ecuador, publicado en el RO 162, de 29 de septiembre de 1997, expresa: “Participación de trabajadores en utilidades de la empresa.- El empleador o empresa reconocerá en beneficio de sus trabajadores el quince por ciento (15%) de las utilidades líquidas. Este porcentaje se distribuirá así: El diez por ciento (10%) se dividirá para los trabajadores de la empresa, sin consideración a las remuneraciones recibidas por cada uno de ellos durante el año correspondiente al reparto y será entregado directamente al trabajador. El cinco por ciento (5%) restante será entregado directamente a los trabajadores de la empresa, en proporción a sus cargas familiares, entendiéndose por éstas al cónyuge, los hijos menores de dieciocho años y los hijos minusválidos de cualquier edad. El reparto se hará por intermedio de la asociación mayoritaria de trabajadores de la empresa y en proporción al número de estas cargas familiares, debidamente acreditadas por el trabajador ante el empleador. De no existir ninguna asociación, la entrega será directa. Quienes no hubieren trabajado durante el año completo, recibirán por tales participaciones la parte proporcional al tiempo de servicios.”

También estarán exentos de impuestos a la renta, los dividendos en acciones que se distribuyan a consecuencia de la aplicación de la reinversión de utilidades en los términos definidos en el artículo 37 de esta Ley, y en la misma relación proporcional;”

3.2.2.5. Crédito por impuesto nacional (matching credit)

Con el uso del mecanismo denominado *matching credit*, el país de residencia concede un crédito fiscal por una cantidad alzada 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 simplemente estimativa, lo que puede dejar irresoluto el problema de doble imposición en caso de existir graves diferencias entre el crédito concedido y el impuesto teórico que hubiere correspondido.

El *matching credit* no constituye ningún subsidio indirecto sino que realmente encubre una exención parcial, ya que el Estado de la residencia no renuncia plenamente al gravamen de la renta mundial de sus residentes sino a un porcentaje de la misma. No responde a un acuerdo entre dos países en contra de la libre competencia internacional, sino que se trata de una medida unilateral del Estado de la residencia, sin perjuicio de que el Estado de la fuente quiera aprovecharse de ella eximiendo o reduciendo parcialmente el gravamen sobre las rentas obtenidas en su territorio en la misma proporción en que el país de residencia considere exentos.⁶⁰

Un ejemplo lo podemos encontrar en el Convenio entre España y Brasil:

“Artículo 23

MÉTODOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN

1. Cuando un residente de un Estado contratante obtenga rentas que, de acuerdo con las disposiciones del presente Convenio, pueden someterse a imposición en el otro Estado contratante, el primer Estado, salvo lo dispuesto en los párrafos 2, 3 y 4, deducirá del impuesto que perciba sobre las rentas de este residente un importe igual al impuesto sobre la renta pagado en el otro Estado contratante.

Sin embargo, la cantidad deducida no puede exceder de la parte del impuesto sobre la renta, calculado antes de la deducción, correspondiente a las rentas que pueden someterse a imposición en el otro Estado contratante.

60 Vallejo Chamorro, José M. y Gutiérrez Lousa, Manuel, “Los convenios para evitar la doble imposición: análisis de sus ventajas e inconvenientes”, cit., p. 32. Véase además, Pau, Francesco, “Il Matching Credit”, en *Diritto e Pratica Tributaria Internazionale*, vol. III, Italia, CEDAM, 2003, pp. 199 y ss.

Las disposiciones de este párrafo se aplican en España, tanto a los impuestos generales como a los impuestos a cuenta.

2. *Para la deducción mencionada en el párrafo 1, el impuesto sobre los intereses y cánones se considerará siempre que ha sido pagado con las alícuotas del 20 y 25 por 100, respectivamente.*” (Énfasis agregado).

3.2.2.6. Crédito por inversiones en el exterior (investment tax credit)

Este mecanismo es ante todo un régimen de incentivo tributario. 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 indefectiblemente al impuesto en su país de origen y en el país receptor del capital. De esta manera, la doble tributación no se descarta sino que se requiere la concurrencia de otro de los sistemas citados.

Estados Unidos de Norteamérica desde 1962 y Alemania desde 1968 han empleado este mecanismo, que consistiría en deducir de los impuestos a pagar en el país del capitalista, un porcentaje de las inversiones que éste haga en un país subdesarrollado.⁶¹ Por lo tanto, se eximiría de tributación a un porcentaje de la renta obtenida por el inversionista en el exterior.

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

No comulgamos con quienes han sostenido que este sistema puede atentar contra la soberanía de los países en vía de desarrollo, peor aún a su potestad tributaria, ya que al aplicar incentivos mesurados los países exportadores de capital lo hacen por su pleno derecho, así como los países importadores también lo tienen. Entonces, esta situación hallaría equilibrio si ambos grupos de países encaran pactos que a futuro redunden en beneficio mutuo.

Sobre este método se discutió en las VI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, llevadas a cabo en Punta del Este, Uruguay, en el año 1970.⁶²

61 Villegas, Héctor, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, cit., p. 617.

62 Véase, http://www.iladt.org/documentos/detalle_doc.asp?id=356

3.2.2.7. Reducción del impuesto (tax reduction)

Según este mecanismo, 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 (país de la fuente) más las del propio país, pero aplica una tarifa impositiva reducida respecto de la tarifa del país del inversionista.

Con la utilización de este instrumento tenemos que solo se atenúa la doble imposición, y que de alguna manera anula los beneficios que eventualmente reconoció el país receptor del capital extranjero.

La reducción del impuesto puede resultar muy interesante para el inversionista si la tarifa que se aplica en el Estado de la residencia es más baja que la que podría aplicar a la luz de un convenio tributario, por ejemplo, en los casos de los dividendos, los intereses y los cánones.

3.2.2.8. Dedución del impuesto pagado en el extranjero

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

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

Este sistema no es más ventajoso que los anteriores, pero en todo caso significa un tipo de beneficio porque abre la posibilidad de atenuar la imposición de las rentas generadas en el extranjero, con la aplicación de tarifas menores a las que se aplican en el país del domicilio o residencia. Sin embargo, no elimina la doble imposición.

3.2.2.9. Reparto de la materia imponible

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

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

Por ejemplo, en la negociación de un convenio de no doble imposición entre países desarrollados, no debería llamar mucho la atención el hecho de que a uno de los estados parte se atribuya el poder tributario exclusivo respecto de las rentas derivadas de la actividad de transporte marítimo, mientras al otro, de las rentas originadas por la actividad de transporte aéreo. O el caso en el cual el reparto sucede respecto de las rentas derivadas de la actividad de los artistas del espectáculo y de los deportistas.

3.2.2.10. Sistema de aplazamiento (tax deferral)

Permite que el país de la residencia postergue la aplicación del impuesto hasta que se realice la remisión de utilidades desde el país de la fuente. Es sin duda una medida unilateral pero no constituye un arbitrio para solucionar la doble imposición. Proceder de esta forma es positivo para el país del origen o de la fuente, ya que por un lado, no existe presión para la entrega y consecuente salida de divisas, y por el otro, el empresario gozará de liquidez y de flujo de caja por mayor tiempo.

Con la utilización de este método ocurre doble imposición, ya que lo que se ha logrado es diferir en el tiempo la aplicación del poder tributario del Estado de la residencia.

3.2.2.11. División del producto

Al aplicar este sistema, 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 corresponda. Para que esto ocurra debe existir necesariamente de por medio suscrito un tratado para evitar la doble imposición. También se verifica esta realidad cuando hay estados especialmente relacionados entre sí, verbigracia, cuando uno constituye enclave o colonia del otro.

BIBLIOGRAFÍA

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

Álvarez Romano, Francisco, “Imposición al patrimonio y métodos para eliminar la doble imposición” en *Tratados para evitar la doble imposición*, primera reimpresión de la primera edición (1992), México, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 1994.

Arespacochaga, Joaquín de, *Planificación Fiscal Internacional*, segunda edición, Madrid, Marcial Pons, 1998.

Arrijoa Vizcaíno, Adolfo, *Derecho Fiscal*, décimo tercera edición, México, Editorial Themis, 1998.

Calderón Carrero, José M., *La doble imposición internacional y los métodos para su eliminación*, Madrid, McGraw-Hill, 1997.

Figueroa, Antonio H., “La doble tributación internacional en los inicios del siglo XXI” en Díaz, Vicente O. dir., *Tratado de Tributación*, t. II, vol. 2, Buenos Aires, Astrea, 2004.

Fuster Gómez, Mercedes, *La doble imposición internacional en las inversiones directas en el exterior de empresas españolas*, Madrid, Marcial Pons, 2001.

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

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

López Martínez, Juan, “La doble imposición interna en nuestro ordenamiento constitucional: un problema de reparto de poder tributario, en Sánchez Galiana, José A., coord. *Estudios sobre fiscalidad inmobiliaria y doble imposición interna*, Granada, Editorial Comares, 2000.

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

Martín, José María, *Derecho tributario general*, Buenos Aires, Editorial Depalma, 1986.

Martín, José María, “La doble imposición internacional de intereses, dividendos y regalías” en Lascano, Marcelo, dir., *Impuestos. Doctrinas Fundamentales 1942-2002*, Buenos Aires, La Ley, 2002.

Pau, Francesco, “Il Matching Credit”, en *Diritto e Pratica Tributaria Internazionale*, vol. III, Italia, CEDAM, 2003.

Peláez Marqués, Mercedes, *Convenio para evitar la doble imposición internacional entre España y Argentina*, Madrid, Marcial Pons, 2004.

Plazas Vega, Mauricio, *Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario*, Bogotá, TEMIS S. A., 2000.

Rebizo, Jorge, “El crédito por impuestos no pagados (tax sparing clause) en los tratados internacionales”, en Lascano, Marcelo, dir., *Impuestos. Doctrinas Fundamentales 1942-2002*, Buenos Aires, La Ley, 2002.

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

Riofrío Villagómez, Eduardo, *Manual de Ciencia de Hacienda*, cuarta edición, t. I, Quito, Imprenta del Ministerio del Tesoro, 1951.

Rodríguez de Abreu, Rosa M. “La doble tributación internacional. Convenios para evitar la doble tributación” en *Convenios de doble tributación*, Caracas, SENIAT, s. f.

Serrano Antón, Fernando, “Los principios básicos de la fiscalidad internacional y los CDIs” en Serrano Antón, Fernando, coord., *Fiscalidad Internacional*, Valencia, Centro de Estudios Financieros, 2001.

Société Des Nations, Fiscal Committee, *London and Mexico Tax Conventions*, Doc. C.88.1946.II.A., Ginebra 1946.

Teijeiro, Guillermo O., *Estudios sobre la aplicación espacial de la ley tributaria*, Buenos Aires, La Ley, 2002.

Villegas, Héctor, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, octava edición, Buenos Aires, Astrea, 2002.

CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL

FERNANDO SERRANO ANTÓN¹

Sumario: 1. LOS TRATADOS INTERNACIONALES. 2. LOS MODELOS DE CONVENIO PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONALES. 2.1. Análisis de las diferencias más significativas existentes entre el MC OCDE y MC ONU. 3. INTRODUCCIÓN HISTÓRICA DEL MCOCDE. 4. MCDI INTERNACIONAL. 4.1. Desde el punto de vista subjetivo. 4.1.1. El Modelo de la Organización de Naciones Unidas. 4.1.2. El Modelo estadounidense. 4.1.3. El Modelo holandés. 4.1.4. El Modelo de Convenio de la Comunidad Andina. 4.1.5. El Modelo de Convenio del Instituto Latinoamericano de Derecho tributario. 4.2. Desde el punto de vista objetivo. 4.2.1. MCDI internacional en materia del Impuesto sobre la Renta y el Patrimonio y sobre Sucesiones y Donaciones. 4.2.2. CDI internacional de carácter general –comprehensive– y de carácter limitado –limited agreements–. 4.2.3. Convenios bilaterales o multilaterales. Ejemplos. 4.2.4. Convenios de asistencia administrativa, intercambio de información y auxiliares. 5. LOS FINES DE LOS CDI. 6. ESTRUCTURA DE LOS CDI. 7. LA APLICACIÓN DE LOS CDI.

1. LOS TRATADOS INTERNACIONALES

Los tratados internacionales constituyen la fuente más importante del Derecho fiscal internacional, junto con la normativa interna. El tipo de tratado internacional más conocido en esta materia es el Convenio para evitar la doble imposición internacional para evitar la doble imposición internacional en materia de renta y patrimonio y evitar la evasión fiscal, seguido por los acuerdos de intercambio de información - TIEAs y asistencia administrativa mutua en materia fiscal.

Los tratados internacionales entran en vigor una vez que se cumplen los requisitos que establecen las normativas internas, sobre todo, constitucionales. Así,

1 Profesor Titular (Catedrático acreditado) de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Complutense de Madrid. European Union - Jean Monnet Chair on Tax Governance and Fiscal Transparency.

la Constitución española establece en su artículo 94 que precisan la previa autorización de las Cortes y una vez publicados en el Boletín Oficial del Estado pasan a formar parte de la normativa interna y solo pueden derogarse según el procedimiento dispuesto en el propio Convenio –por denuncia de una de las partes, etc.–, lo que les dota de preeminencia sobre las normas internas, incluidas las leyes posteriores (artículo 96 CE).

La mayoría de los ordenamientos reconocen de una u otra manera la superior jerarquía de los tratados internacionales sobre su legislación interna, pero en algunos países, como Estados Unidos de Norteamérica, en alguna medida también el Reino Unido y Australia, admiten que los Convenios de doble imposición internacional sean derogados o desconocidos por leyes posteriores. Esta práctica se conoce con el nombre *Treaty Override* y supone una clara violación del Tratado y ha sido criticada por la OCDE, aun cuando lo que se busque con esta técnica sea evitar un abuso del CDI.

Una mención especial debe realizarse a al Acuerdo General sobre Aranceles y Comercio (conocido por sus siglas en inglés, GATT) y a la OMC. Nos centraremos fundamentalmente en esta última organización internacional como sustituta del GATT en lo subjetivo, porque el Acuerdo General sobre Aranceles y Comercio de 1947 sigue existiendo como tratado general de la OMC sobre el comercio de mercancías, actualizado periódicamente. La OMC es un foro de discusión y de solución de conflictos, que se traduce en acuerdos entre sus miembros sobre el comercio de servicios, la propiedad intelectual, agricultura, textil, aeronaves civiles, contratación pública, etc. Muy significativa es su característica de contar con un procedimiento de solución de diferencias relativamente eficaz, pues se basa en normas definidas y plazos concretos para ultimar los procedimientos.

2. LOS MODELOS DE CONVENIO PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL

La firma de CDIs, que viene desplegándose de forma progresiva en los últimos treinta años con diferentes velocidades e incidencia en cada país, no podría explicarse correctamente sin atender a la eficacia de los denominados Modelos de Convenio elaborados por diferentes organizaciones internacionales, fundamentalmente la OCDE y en menor medida la ONU. La OCDE, primero, y la ONU, posteriormente, han desarrollado la labor de preparar unos Modelos de Convenio internacional con los que guiar la negociación y firma de Convenios internacionales bilaterales para hacer frente a los problemas de doble imposición internacional que frenaban la necesaria expansión internacional de las empresas.

La incidencia que dichos Modelos de Convenio despliegan sobre el contenido actual de los Convenios de doble imposición es muy extensa. En las líneas que

siguen analizaremos las razones de la existencia de los Modelos de Convenio, de la aparición de los Modelos de la OCDE y de la ONU, señalando sus diferencias estructurales y de contenido más relevantes, así como sus similitudes.

Los modelos de convenio surgen en el período de entreguerras fruto del trabajo del Comité Fiscal de la Sociedad de Naciones. Los primeros informes y proyectos de modelo de convenio dieron lugar a la elaboración de sendos modelos de convenio en sede de la Sociedad de Naciones, el Modelo de Convenio de México de 1946, y el Modelo de Convenio de Londres de 1946.

La Sociedad de Naciones, desde un primer momento, descartó una solución internacional de carácter multilateral para la eliminación de la doble imposición internacional. Se consideró que una solución internacional de carácter bilateral permitía una mejor adecuación del instrumento normativo internacional a las específicas condiciones de los sistemas tributarios de los Estados contratantes y a su posición negociadora. De ahí que se intentara acotar la solución bilateral mediante la formulación de un modelo internacional standard por parte de la Sociedad de Naciones. Sin embargo, el desarrollo del proceso en la Sociedad de Naciones puso de manifiesto la posición diferente de los Estados en defensa de sus intereses financieros lo que dificultó la formulación de un consenso internacional sobre la materia. Los Modelos de Convenio surgieron así como mecanismos complementarios a los Convenios bilaterales como contribución de las organizaciones internacionales –inicialmente, la Sociedad de Naciones– para su elaboración, ante la necesidad de fijar una estructura y un contenido homogéneo y coherente al tratamiento de los conflictos tributarios internacionales derivados de la imposición simultánea sobre la renta transnacional.

La tarea de la Sociedad de Naciones en la formulación de los parámetros de resolución de los problemas tributarios internacionales relativos a la imposición sobre la renta fueron seguidos inicialmente por la ONU, aunque bien pronto fue la OCEE, posteriormente OCDE, la que tomó las riendas y la iniciativa en la preparación de los estudios y trabajos previos conducentes a la elaboración de un Modelo de Convenio. A partir de su elaboración, o de forma paralela a su desarrollo y elaboración, como sucedió en España, que inició la política negociadora de Convenios de doble imposición basados en el Modelo de la OCDE desde la década de los sesenta del siglo pasado, se tejió una tupida red «supranacional» de Convenios fiscales y de doble imposición que en la actualidad supera en número a los 3000. Sin embargo, dicha influencia no se apreció en todos los países por igual, siendo algunos, fundamentalmente menos desarrollados, más reticentes a la firma de los Convenios de doble imposición. De ahí que pronto se vio la necesidad de involucrar a la ONU, a través del ECOSOC, en la elaboración y adaptación de las propuestas de resolución internacional de los problemas de doble imposición internacional y evasión fiscal internacional.

De este modo, por Resolución 1273 (XLIII) de 4 de agosto de 1963 del ECOSOC se creó un Grupo de Expertos que pasó a denominarse Grupo de Expertos sobre Acuerdos Fiscales entre Estados desarrollados y Estados en desarrollo. Desde 2004, el grupo fue renombrado como Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Materia Tributaria (Resolución del ECOSOC 2004/69/ de 11 de noviembre de 2004, E/2004/L.60). El resultado de dicho proceso fue el Modelo de Convenio de la ONU de 1980, elaborado para vencer la resistencia de algunos Estados a entrar en la dinámica negociadora y signataria de convenios fiscales para eliminar la doble imposición, por entender que resultaban lesivos para sus intereses.

La coexistencia de «dos» modelos de convenio fiscal elaborados en el plano internacional plantea algunas cuestiones en cuanto a la relevancia y eficacia de los mismos como mecanismos de convergencia del proceso delimitador del ejercicio de las competencias tributarias sobre las rentas de carácter transnacional². Por un lado, cuestiona la validez indiscutible e incontestable del Modelo de Convenio de la OCDE, erigido en punta de lanza de la evolución de las normas tributarias internacionales. Y lo cuestiona por varios motivos. Por un lado, por las críticas a la falta de legitimidad internacional para abordar la equitativa distribución de competencias internacionales entre Estado de la fuente y Estado de la residencia, al faltar la representatividad en dicho organismo internacional de un número considerable de Estados pertenecientes a la comunidad internacional. Aunque pretenda sustituirse dicha falta de representatividad con la invitación –desde el año 2000– a que los Estados no miembros formulen su posición respecto de las diferentes reglas y posiciones contenidas en el Modelo de Convenio, éste constituye el mayor hándicap para aceptar la validez internacional de las reglas contenidas en el Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE. Por otro, desde una vertiente práctica, y a pesar de los esfuerzos de la OCDE por consolidar su Modelo a nivel internacional, se observan tendencias que replantean la posición relativa de ambos Modelos. En primer lugar, por el incremento de los CDIs con países en desarrollo y economías en transición, en las que se observa una mayor preocupación por el mantenimiento de la base tributaria por parte del Estado de la fuente. En segundo lugar, por el interés que muestran bastantes Estados desarrollados en la recuperación de la capacidad tributaria, vigente convenio, por parte del Estado de la fuente –por ejemplo, en la tributación de las pensiones privadas o en algunos supuestos de rentas derivadas de servicios–. A su vez, existe una mayor representatividad internacional de países que no necesariamente toman ni tienen el Modelo de la OCDE como referente –países BRIC–. De todos modos, el proceso actual de coexistencia no puede considerarse de ningún modo como de confrontación entre ambos Modelos sino, más bien, como de convergencia. El Modelo de la ONU nació como complemento al Modelo de la OCDE para adaptarse a las específicas exigencias de los países en

2 Véase García Prats, A. “Los modelos de convenio, sus principios rectores y su influencia en los Convenios de doble imposición internacional” en *Crónica Tributaria* N° 133, 2009, p. 105.

desarrollo, y ha experimentado un proceso de convergencia con el Modelo de Convenio de la OCDE, sobre todo a partir de su actualización llevada a cabo en 2001, y hasta la actualidad.

Los modelos de CDI no son, propiamente, una norma jurídica ni tienen como misión incorporarse al acervo del derecho internacional. Todo lo contrario, se opta por la elaboración de los Modelos de Convenio a nivel internacional como un mecanismo flexible que permite su adaptación, durante el correspondiente proceso de negociación, a los sistemas tributarios de cada Estado firmante y a los intereses respectivos de dichos Estados. Los Modelos de Convenio por tanto, en un momento inicial, tienen como misión fundamental, servir de guía durante el proceso de negociación de los Convenios fiscales internacionales, ofreciendo una estructura y unos criterios de reparto de la competencia tributaria y de su comprensión elaborados a nivel internacional como fruto del consenso de los países intervinientes en dicho proceso. Con la evolución y desarrollo de los mismos, los Modelos de Convenio y, sobre todo, los Comentarios que los acompañan se convierten en una guía que sirve para determinar el sentido de los términos y reglas fijadas en el Modelo de Convenio en el momento de aplicación e interpretación de los Convenios de doble imposición.

Los Modelos de Convenio elaborados por las organizaciones internacionales constituyen una guía que fija el punto de partida en la negociación de los convenios fiscales, así como una estructura básica común a todos ellos, que permite, o al menos facilita, una interpretación y aplicación común o al menos coherente por parte de los Estados coherentes. El último objetivo señalado ha sido objeto de especial atención en los últimos años, razón por la cual las diferentes organizaciones internacionales, y fundamentalmente la OCDE, han dedicado ímprobos esfuerzos al desarrollo de pautas, criterios y explicaciones sobre el sentido específico que debe darse a las diferentes reglas contenidas en el Modelo de Convenio.

Los Comentarios al Modelo de Convenio constituyen una herramienta útil para determinar, en ocasiones, el significado que debe otorgársele a los conceptos utilizados por el Modelo de Convenio –y por ende, por los propios y singulares Convenios fiscales internacionales–. Sin embargo, los Comentarios en particular contienen apreciaciones y contenidos de muy variada finalidad y contenido, tales como ejemplos, aclaraciones, manifestaciones de la divergencia existente a nivel internacional sobre la aplicación de una regla, la aceptación de la misma, su significado o sus efectos, así como el establecimiento de las diferentes posiciones interpretativas; cuando no incorpora también criterios de política fiscal, opciones de política legislativa, o pareceres de la Administración tributaria de algunos países o de la propia OCDE, de manera que resulta difícil otorgarles una función única y simple.

2.1. Análisis de las diferencias más significativas existentes entre el modelo de convenio de la OCDE y el MCONU

En apartados anteriores hemos considerado las importantes similitudes que afectan a los Modelos de Convenio de la OCDE y de la ONU y que derivan del hecho de que el Modelo de la ONU se elaboró tomando como punto de partida el Modelo de Convenio de la OCDE al que se realizaron las adaptaciones pertinentes, hasta el punto de que en la actualización siguiente se han debido aclarar algunas cuestiones como la correcta citación del Modelo de la OCDE para preservar la correspondiente propiedad intelectual del texto. Tan es así que en la actualidad la OCDE sigue ostentando la capacidad de iniciativa para proponer, discutir las cuestiones, temas e institutos que deben ser objeto de revisión para adaptar su Modelo de Convenio con sus respectivos Comentarios a las cuestiones de mayor relevancia en el ámbito tributario internacional.

Pero junto a estas importantes similitudes, sinergias y puntos convergentes, se observan importantes diferencias. Diferencias que no sólo afectan al contenido de las cláusulas de ambos Modelos. Más allá de los concretos aspectos en los que se observa una solución distinta, importa destacar las líneas generales y de principio que diferencian a ambos Modelos. Se incurre en un error si se considera que ambos Modelos responden a una modalidad distinta de la formulación económica de la neutralidad impositiva, sea importadora o exportadora de capitales. Aunque el Modelo de la ONU ponga especial énfasis en la eliminación de la doble imposición internacional entre países desarrollados y países en desarrollo, no por ello responde a un predominio de la neutralidad importadora de capitales para resolver la doble imposición internacional, en la medida en que la estructura es similar a la ofrecida por el MCOOCDE. Pero asimismo, tampoco el Modelo de la OCDE responde en todo caso a un esquema configurado bajo el predominio de la neutralidad exportadora de capitales. Aunque en líneas generales el Estado de la residencia conserva la competencia tributaria para someter a gravamen las rentas obtenidas por sus contribuyentes residentes en el otro Estado contratante, el mantenimiento de la neutralidad exportadora depende del método para eliminar la doble imposición que aplique y, sobre todo en el caso de optar por el método de exención, por cómo entienda su funcionamiento y sus implicaciones sobre la base imponible. En un tema de tanta trascendencia como la eliminación de la doble imposición por parte del Estado de la residencia, el Modelo de la OCDE pone de manifiesto la ausencia de consenso internacional por lo que a la fijación de dicho método se refiere. De ahí que, más que de principios inspiradores distintos, el Modelo de la ONU ofrece algunas respuestas distintas en reglas concretas destinadas a satisfacer las exigencias e intereses de los países en desarrollo, por lo general importadores de capi-

tal, sin asumir con ello un cambio en los principios básicos que vertebran el Modelo de Convenio de la OCDE³.

Una de las diferencias importantes que afectan a ambos Modelos se refiere a la composición de los órganos encargados de su elaboración. Mientras el Modelo de Convenio de la OCDE se elabora en el seno del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE en cuya sede los países miembros actúan por medio de sus representantes, el Comité de Asuntos Fiscales de la ONU está compuesto por representantes de Estados desarrollados y en desarrollo pero que actúan en su capacidad personal por lo que no vinculan a los Estados que los nombran ni al resto. Así, el Comité de la ONU tiene una representatividad mayor y más plural, –aún sin ser completa porque sólo 25 Estados tienen la condición de miembros en el Grupo, debiendo participar el resto en calidad de observadores–, pero es el Comité de la OCDE el que genera una posición oficial respecto de los Estados participantes. De ahí que el Modelo de la ONU no reconozca ni especifique posición de ningún país respecto de la solución ofrecida por el Modelo, mientras que el Modelo de la OCDE incorpora la posición de los Estados miembros –así como la de algunos Estados no miembros– respecto de cada norma del Modelo del Convenio –reservas– así como del entendimiento respecto de sus Comentarios –observaciones–. Una diferencia adicional es la que afecta a la oficialidad de las lenguas en las que se difunde el trabajo de ambas organizaciones internacionales en materia tributaria. Mientras que el Modelo de la OCDE únicamente se publica en versión oficial en francés e inglés, el Modelo de la ONU se halla publicado en cada una de las seis lenguas oficiales de dicha organización internacional –incluido el español.–.

Por lo que respecta al nivel de influencia de ambos Modelos no existen estudios recientes que pongan de manifiesto la relevancia relativa de ambos Modelos. A pesar de que el MCONU fue recibido con agrado por los países en desarrollo, la capacidad negociadora de los mismos así como su voluntad de construir una red convencional difiere sensiblemente de un país a otro. Sin embargo existen diversos análisis comparados realizados en la última década del siglo anterior que ponen de manifiesto la influencia del Modelo de Convenio de la ONU.

En un estudio realizado por el IBFD a finales de la década de los noventa, se ponía de manifiesto que la mayoría de Convenios fiscales tenían lugar entre países en desarrollo o entre éstos y países desarrollados y que el MCONU desplegaba una influencia significativa. El estudio ponía de manifiesto que la ampliación del concepto de establecimiento permanente era seguida en su mayoría o mayoritariamente –sobre todo la reducción temporal para las obras de construcción, siendo 6

3 Véase. Wijnen, W.; Magenta, Marco: “The UN Model in Practice”, 51 *Bulletin for International Fiscal Documentation* 12, pp. 574 - 585. KOSTERS, Bart: “The UN Model Tax Convention and its Recent Developments” *Asia Pacific Tax Bulletin*. January-February 2004, p. 411.

meses el lapso temporal preferido-. También eran objeto de seguimiento la cláusula de las actividades de supervisión –no sólo entre países en desarrollo-; la específica del MCONU relativa al tratamiento de las rentas derivadas de la prestación de servicios; o la cláusula específica del agente independiente, aunque no se incluya la referencia a que las condiciones difieran de las normales de mercado. Gozaban de menor predicamento la delimitación negativa más estricta del establecimiento permanente, o la cláusula específica relativa a la actividad aseguradora. También se ponía de manifiesto el reconocimiento limitado del uso de la fuerza de atracción (incluso con algunos países en desarrollo). Así como el no reconocimiento de los pagos internos (art 7.3).

La cláusula específica sobre tráfico marítimo y aéreo internacional se sigue en bastantes convenios, aunque en algunos sin exigir que la presencia sea más que habitual, ampliando otros dicha cláusula al transporte aéreo y no sólo al marítimo. También se aprecian diferencias en cuanto a la forma de computar los rendimientos atribuibles. La cláusula que tiene mayor seguimiento es sin duda la de los cánones, incluyendo tanto la del reparto de la competencia tributaria como la de la definición amplia incluyendo el uso de equipos comerciales, industriales o científicos, así como el de films y grabaciones para programas de radio y televisión. Además existe una gran diferencia en cuanto a los topes máximos de gravamen fijados por los Convenios, que puede llegar a ser significativa. Un seguimiento más parcial tiene la cláusula residual del artículo 21, en la medida en que algunos países aceptan la inclusión del artículo 21.3 del MCONU pero no la cláusula general.

En líneas generales, las grandes diferencias se encuentran en la regulación de la tributación de los servicios, con la inclusión de dos preceptos específicos –artículo 14 y 5.3.b-, en menor medida en el concepto de establecimiento permanente, también en el concepto y reparto de competencias tributarias sobre los cánones, así como en la cláusula residual del Modelo. Otras diferencias menores se refieren al propio título, a la definición de nacional, a la aceptación de la fuerza de atracción limitada del establecimiento permanente, al tratamiento de los gastos internos para el establecimiento permanente, la aprobación de una variante referida a la tributación del tráfico marítimo internacional, la limitación del ajuste correlativo por precios de transferencia en caso de sanción grave, la fijación de topes máximos de gravamen sobre las rentas de capital durante en el proceso de negociación, y no con carácter previo en el Modelo de Convenio. Se establece también la tributación de las sociedades inmobiliarias, diferencias en relación con los altos cargos directivos de las entidades residentes, en cuanto a las pensiones públicas y privadas y en cuanto a la tributación residual del patrimonio. La versión última del MCONU todavía no incorpora una cláusula relativa a la asistencia a la recaudación aunque está previsto que lo haga en la próxima actualización, ni la alusión al arbitraje como mecanismo para la resolución de las disputas tributarias relativas a la aplicación

del Convenio. También está prevista una revisión y ampliación de la cláusula de asistencia e intercambio de información en la próxima actualización del MCONU en consonancia con la llevada a cabo por el MCOCDE.

3. INTRODUCCIÓN HISTÓRICA DEL MCOCDE⁴

La necesidad de conseguir un grado aceptable de justicia en la tributación de las operaciones transfronterizas condujo a los Estados a convenir o negociar la necesidad de alcanzar una cierta coordinación internacional que permitiese asegurar las mismas condiciones fiscales de competencia a nivel mundial. Llegados a este punto, los Estados creyeron que la mejor manera de alcanzar dicho objetivo era a través de acuerdos bilaterales o multilaterales sobre los principios generales de distribución del poder tributario entre Estados. Lógicamente, esto, que parecía tan sencillo, se complicó de manera notable cuando se empezaron a considerar las características de cada país en lo que concierne a sus políticas económicas internacionales⁵.

Desde finales del siglo XIX, los Estados han estado firmando convenios bilaterales para evitar la doble imposición internacional. Al principio se trataba de convenios entre Estados de una misma federación o entre países aliados; otras veces, desde el punto de vista objetivo, solo se referían a rentas obtenidas por miembros de misiones diplomáticas o a cláusulas relativas a no discriminación por razón de la nacionalidad⁶. El primer CDI que afronta de forma global el fenómeno de la doble imposición internacional fue el firmado el 21 de junio de 1899 entre Austria y Prusia⁷.

4 Sobre la historia para prevenir la doble imposición internacional consúltese: Van den Tempel, A. *Relief from Double Taxation*, Amsterdam, IBFD, 1967; Rosenbloom, H.D., “*Prepared Statement presented at 1980 Hearing on Income Tax Treaty Policy by the Committee on Ways and Means of the US House of Representatives*”, 29 de abril de 1980, Serial 96 - 102. US Government Office Printing, Washington DC, 1980, pp. 61 - 70; United Nations [1979], pp. 16 a 21; Mesere, K. “The Precursors and Successors of the New OECD Model Tax Conventions on Income and Capital” en *European Taxation*, 1993. p. 246, y Baker, P. *Double Taxation Conventions and International Tax Law*, 2ª ed., Londres, Sweet & Maxwell, 1994, pp. 1 - 5.

5 Véase Picciotto, S. *International Business Taxation*, Quorum Books, Nueva York, Weinfeld & Nicholson. 1992, pp. 35 y 36.

6 Véanse las exenciones fiscales en favor del personal diplomático y consular en los siguientes convenios firmados por España: Convenio de 3 de julio de 1880 sobre el derecho de protección de Marruecos (Tratado multilateral entre España, Francia, Prusia, Alemania, Hungría, Austria, Dinamarca, Bélgica, EEUU, Reino Unido, Italia, Portugal, Suecia, Noruega y el sultán de Marruecos), en especial artículos 2, 3, 4, 12 y 13. Convenio entre España y el Imperio Alemán de 22 de febrero de 1870, determinando las atribuciones, derechos, privilegios e inmunidades de los agentes consulares. Convenio de 18 de mayo de 1871 y de 10 de febrero de 1873 entre España y los Países Bajos sobre derechos, inmunidades y privilegios recíprocos de los agentes consulares. Citados por Calderón Carrero, J. M., *La doble imposición internacional y los métodos para su eliminación*, Madrid, McGraw-Hill, 1997, p. 33.

7 Véase Carroll, M., “*US Tax Treaties with the European Community Member Countries: Corporate Aspects*” en *Tax Management Inc.*, Washington, 1975, pp. 3 - 7; Vogel, K., *On Double Taxation Conventions*, 3ª ed., Londres-La Haya- Boston, Kluwer Law International, 1997, pp. 8 - 10, y Calderón Carrero, J. M., cit., p. 34.

El desarrollo de la red de CDI después de la Primera Guerra Mundial fue importante principalmente en Europa, debido al crecimiento industrial que convirtió al fenómeno de la doble imposición en el principal obstáculo a las relaciones comerciales entre países.

En lo que se refiere a España, siguiendo al profesor Palao, los primeros CDI firmados se remontan al 27 de junio de 1924 (Convenio hispano-británico), 7 de agosto de 1926 (Convenio con Francia) y 28 de noviembre de 1927 (Convenio con Italia)⁸.

En ese tiempo, EEUU y Gran Bretaña fueron menos activos, pero firmaron algunos convenios en el periodo de entreguerras. Sin duda el hito fue marcado por la Sociedad de Naciones que permitió una asimilación de los CDI firmados hasta ese momento, a la vez que comenzó a buscar un Modelo de Convenio que sirviera como punto de partida de futuras negociaciones. Es así como, en 1921, el Comité Fiscal de la Sociedad de Naciones nombró a cuatro expertos (Bruins, Einaudi, Seligman y Stamp) para que preparasen un informe sobre cuestiones de fiscalidad internacional, informe que fue presentado en 1923⁹. En 1922, también en el seno de la Sociedad de Naciones, se convocó a expertos de siete países europeos con el mismo objeto que el Comité de los Cuatro Economistas, es decir, el estudio de los confines de la doble imposición internacional. Tanto el Comité de los Cuatro Economistas como el Comité de Expertos Fiscales (cuyo trabajo final fue presentado en 1925) llegaron a la misma conclusión, y es que se debía llevar a cabo un reparto del poder tributario a efectos de la eliminación de la doble imposición entre el país de residencia y el de la fuente.

En octubre de 1928, la Sociedad de Naciones aprobó por primera vez un modelo global para la eliminación de la doble imposición internacional en materia de renta; asimismo, se adoptaron los modelos relativos a la imposición sobre sucesiones, asistencia mutua y asistencia judicial en la recaudación de tributos¹⁰. Para avanzar todavía más en este proceso, en 1929 se nombró un Comité Permanente sobre Tributación que presentó dos borradores del modelo en 1930 y 1935, si bien nunca fueron adoptados.

Hubo que esperar a los Modelos de Convenio de 1943 y de 1946 para tener un sistema más ordenado y científico, quizás frutos debidos a los estudios realizados para llevar a cabo los borradores del modelo de 1930 y 1935¹¹. El primer Modelo de 1943 o Modelo de México fue realizado y aprobado por un subcomité

8 Véase Palao Taboada, C. *Comentarios a la Ley del IRPF* (AA. VV.), Madrid, Civitas, 1983, p. 41.

9 Véase Bruins, Einaudi, Seligman y Stamp [1923], *Report on Double Taxation*. League of Nations. Geneva; reprinted in *Legislative History of United States Tax Conventions*, Washington. US Government Printing Office, 1962, pp. 4.009 - 4.056.

10 Véase United Nations [1979], cit., pp. 16 - 21.

11 Véase League of Nations [1946].

fundamentalmente formado por representantes de los países de América Latina por el desarrollo de la Segunda Guerra Mundial. Como no podía ser de otra manera, estos países impusieron sus ideas, y así se le dio una mayor importancia al principio de la fuente en relación con la que había tenido con anterioridad. Su aceptación mundial fue bastante escasa.

El Modelo de Londres (1946), ya con la participación de los países industrializados, produjo que se revisasen los postulados del anterior modelo e hizo que se plasmasen las ideas que defendían los países desarrollados, sobre todo, en lo concerniente a los dividendos, intereses y cánones. Como novedad, se introdujeron normas de reparto del poder tributario dependiendo del tipo de renta, lo que constituyó el primer modelo con una estructura similar al actual¹².

Como ocurrió con el Modelo bilateral de Convenio de 1928, los Modelos de México y Londres nunca fueron unánimemente aceptados. No obstante, los principios allí contenidos fueron seguidos con algunas variantes en un gran número de CDI firmados por países desarrollados. De esta forma siguió la situación hasta que la OECE –después del 30 de septiembre de 1961, pasó a denominarse OCDE una vez que se incorporaron Canadá y EEUU– creó el Comité de Asuntos Fiscales en 1956 y le encargó la tarea de trabajar sobre un modelo bilateral para eliminar la doble imposición internacional sobre los principios de los anteriores, «que resolviese definitivamente los problemas de doble imposición existentes entre los Estados miembros de la OCDE y que fuese aceptado por todos los países miembros»¹³. La necesidad de un nuevo modelo venía dada por dos razones: la primera radicaba en que los Modelos de México y Londres presentaban en cuestiones esenciales grandes diferencias y lagunas; la segunda era consecuencia de la creciente interdependencia económica de los Estados miembros de la OECE en el periodo de posguerra y la cooperación económica establecida entre ellos.

El Comité de Asuntos Fiscales de la OECE (OCDE, posteriormente) presentó cuatro informes provisionales entre 1956 y 1961 con una serie de modelos de artículos que formarían un hipotético Modelo de Convenio. Es en 1963 cuando se presenta, por fin, un modelo de CDI de carácter general, MCOCDE, al que se le anexó una serie de comentarios sobre su articulado¹⁴. Estos comentarios interpretan el Modelo de Convenio. Cuando un Estado no está de acuerdo con dicha interpretación, este introduce una reserva al comentario.

12 Véase Calderón Carrero, J. M., cit., p. 36.

13 Véase Organization for Economic Co-operation and development [1977], *Model Double Taxation Convention on Income and on Capital. Report of the Committee on Fiscal Affairs*, París, 1977, p. 8.

14 El 1 de julio de 1963 se presenta el primer proyecto de CDI sobre la renta y el patrimonio, que la OCDE publicó junto con la Resolución del 30 de julio de ese mismo año. Véase OECD, "Draft Double Taxation Convention on Income and Capital", OECD, París, 1963.

En los años siguientes, el MCOCDE y sus comentarios fueron revisados por el Comité de Asuntos Fiscales. Esta revisión estuvo basada principalmente en la experiencia práctica¹⁵. En 1977 –11 de abril–, el Comité de Asuntos Fiscales aprueba un nuevo informe con una revisión parcial del MCOCDE y sus comentarios¹⁶.

Las dos premisas sobre las que se basa el MCOCDE son: en primer lugar, el país de la residencia eliminaría la doble imposición a través del método de imputación (*Credit Method*) o el de exención (*Exemption Method*); y la segunda, el país de la fuente, en consecuencia, reduciría considerablemente el objeto de su poder tributario en la fuente y los tipos de gravamen que aplicaría como retención.

Durante quince años, el Comité de Asuntos Fiscales publicó una serie de informes y trabajos sobre la posición de la OCDE en problemas que iban apareciendo en la escena internacional tributaria; estos informes incorporaban posibles reformas y modificaciones del MCOCDE, siendo muchas de ellas tomadas en cuenta por los negociadores de CDI, aun a pesar de su no incorporación en el modelo. Dichas sugerencias fueron finalmente incorporadas en el nuevo MCOCDE de 1992 –23 de julio–¹⁷¹⁸. Al mismo tiempo, el Comité anunció que en el futuro intentaría publicar las actualizaciones del MCOCDE y sus comentarios más frecuentemente¹⁹.

Dicha intención se ha visto plasmada mediante la publicación de nuevos modelos de Convenio cada dos años aproximadamente. Estos cambios, junto a los de 1977, no han afectado tanto al MCOCDE como a sus comentarios. En efecto, estos son ahora mucho más amplios que al principio, y el número de reservas también se ha visto incrementado notablemente. Aparte de las reservas, algunos Estados miembros de la OCDE han incluido observaciones. Estas no incorporan ningún tipo de desacuerdo con el texto del modelo, sino que ofrecen una indicación útil de cómo dichos Estados aplicarían un artículo en concreto del modelo²⁰.

Los últimos modelos de 1992, 1994, 1995, 1997, 2000, 2003, 2005, 2008, 2010, 2012 y 2014 responden, como los anteriores, a una mayor profundización en el consenso del reparto del poder tributario y a la inclusión de nuevas medidas que perfeccionan el modelo como consecuencia de la experiencia práctica que se

15 Véase Mesere, K., cit., p. 246.

16 Véase OECD, [1977], “*Model Double Taxation Convention on Income and Capital*”, OECD, París, 1977.

17 *Ibíd.*, París, 1992.

18 Sobre los cambios introducidos por la revisión de 1992 consúltese Matthews, K., “OECD Conference Participants Review Changes in 1992 OECD Model Treaty”, *Tax Notes International*, 1993, pp. 251 - 255.

19 Fruto del compromiso ha sido, por ejemplo, que el MCOCDE y sus comentarios son publicados en libros de hojas intercambiables, en lugar del tradicional volumen en el que no se podían añadir ni cambiar los textos de los artículos o comentarios.

20 Véase OECD, “1977 Model Double Taxation on Income and Capital. Report of the Committee on Fiscal Affairs”, cit., parágrafo 27; Vogel, K., cit., parágrafo 19a.

va adquiriendo²¹. Al mismo tiempo se puede constatar la introducción de nuevas cláusulas dirigidas a luchar contra la evasión fiscal y, en particular, contra el *Treaty Shopping*²².

No es el momento de glosar la importancia que han adquirido el MCOCDE y sus principios en el ámbito de la tributación internacional. No es arriesgado señalar que dicho modelo ha permitido una cierta armonización en las legislaciones nacionales de los países de la OCDE y su influencia directa o indirecta en torno a 3.000 CDI vigentes.

4. MCDI INTERNACIONAL

Una compilación de CDI identifica 24 tipos distintos de convenios²³. No se trata en este momento de estudiar a fondo todos ellos; nos limitaremos a diferenciar los más importantes y solo dos clasificaciones serán expuestas en razón del sujeto y del objeto. En todo caso, lo anterior nos permite afirmar que la predominancia del MCOCDE es muy alta, pero no es incontestable, y ello por distintas razones, como la pretendida legitimidad de la OCDE para erigirse en una justa repartidora de las potestades tributarias según el tipo de renta cuando falta la representación de muchos países. Asimismo, la dialéctica entre países defensores del gravamen en el Estado de residencia frente a los que defienden la tributación en la fuente empieza a diluirse, porque cada vez más existe una enorme interrelación entre ambos, encontrándose países que defienden la tributación en residencia con rentas que se gravan en fuente.

4.1. Desde el punto de vista subjetivo

Desde el punto de vista subjetivo, se pueden citar los siguientes modelos de convenio, aparte del de la OCDE:

-
- 21 Véase Serrano Antón, F “La modificación del Modelo de Convenio de la OCDE para evitar la doble imposición internacional y prevenir la evasión fiscal. Interpretación y novedades de la versión del año 2000: la eliminación del artículo 14 sobre los servicios profesionales independientes y el remozado trato fiscal a las partnerships”. *Crónica Tributaria*, núm. 108. [2003], pág. 50 y ss.
- 22 El Comité de Asuntos Fiscales se reúne dos veces al año. Los representantes en este comité son funcionarios, generalmente de la DGT, responsables de la política fiscal internacional. El comité se ha organizado en diversos grupos de trabajo; los principales son: Grupo de Trabajo número 1, sobre Doble Imposición; Grupo de Trabajo número 6, sobre Tributación y Multinacionales; Grupo de Trabajo número 8, sobre Evasión Fiscal. Cfr. “Committee on Fiscal Affairs: Activities 1971-1990 and Current Work Programme”, *Bulletin for International Fiscal Documentation*, 1990, pp. 558 - 562.
- 23 Véase Diamond & Diamond “*International Tax Treaties of all Nations*”. Matthew Bender. Volúmenes desde 1975. Nueva York.

4.1.1. *El Modelo de la Organización de Naciones Unidas*

Es destacable, junto a los trabajos realizados en el seno de la OCDE, el llevado a cabo por la ONU. Esta organización constituyó un grupo de expertos, denominado ECOSOC, cuya conclusión fue la creación de un modelo de CDI y

evitar la evasión fiscal en 1980²⁴. Desde 2004, este grupo pasó a denominarse Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Materia Tributaria.

El Modelo de Naciones Unidas, en general, mantiene una mayor proporción de ingresos tributarios para el Estado de la fuente, el país donde la actividad de inversión o de otro tipo se lleva a cabo. Mientras que el modelo de la OCDE mantiene una mayor participación en el «Estado de residencia», es decir, el que podría ser el país del inversor. Por lo tanto, el MCONU normalmente permite más derechos de imposición a los países en desarrollo sobre los ingresos generados por las inversiones extranjeras en estos.

El objetivo de este modelo es equilibrar las relaciones entre los países desarrollados y los que están en vías de desarrollo. Aquellos imponen sus condiciones a estos tomando en cuenta lo que pueda interesar más a su condición de países exportadores de capital y tecnología. Tratarán por todos los medios de que las rentas producidas sean sometidas a gravamen en el país de la fuente y no en el de la residencia. Este último criterio es el que parece predominar precisamente en el MCONU, en contraposición al MCOCDE.

El MCONU toma como base la estructura, principios y funcionamiento del MCOCDE. La diferencia entre ambos estriba fundamentalmente en el protagonismo que adquiere el principio de imposición en la fuente; para ello baste el ejemplo del artículo 12 del MCONU, la tributación en la fuente de la prestación de servicios y el régimen del EP entre otras cuestiones –6 meses–. Por tanto, la ONU recomienda insistentemente a sus países miembros que en sus negociaciones con países exportadores de capital se atienda a las adaptaciones que el MCONU hace del MCOCDE, es decir, aferrarse a participar en la imposición de los capitales y rentas generadas, explotadas o situadas en su territorio por inversores extranjeros. Como colofón para el MCONU, para todas aquellas rentas no descritas en el Convenio se aplica tributación en fuente o compartida.

Las principales novedades del MCONU, aprobadas en su última versión de 2011 son:

24 Document ST/ESA/102, United Nations, New York, 1980. Para un comentario sobre dicho modelo, véase IFA, *The UN Draft Model Tax Convention*, Kluwer, Deventer, 1979.

- Establece el arbitraje obligatorio vinculante cuando una disputa no puede resolverse en el marco del Procedimiento de Acuerdo Mutuo de costumbre.
- Confirma y aclara la importancia del intercambio de información bajo el Modelo de Naciones Unidas.
- Establece las normas bajo las cuales los Estados pueden ayudarse mutuamente en la recaudación de impuestos.
- Se dirige a la evasión de impuestos relacionados con la posible imposición de las ganancias de capital o plusvalías.
- Se trata de ingresos por servicios personales independientes en línea con el modelo de la OCDE.

4.1.2. *El Modelo estadounidense*

Los Estados miembros de la OCDE generalmente usan el MCOCDE como base para la negociación de los CDI. No obstante, algunos Estados han desarrollado sus propios modelos que presentan en el inicio de cualquier negociación. A decir verdad, estos modelos están basados extensamente en el MCOCDE. Ejemplos de lo que se está exponiendo son los casos americano y holandés.

El Tesoro americano publicó un modelo en 1977 y tres versiones revisadas en 1981, 1982 y 1996. En diciembre de 2006 se publicó la nueva versión del modelo. El nuevo modelo de EEUU, junto con su explicación técnica, era esperado desde hace tiempo. Es el punto de partida de las negociaciones para concluir un CDI con otro país. De alguna manera refleja una nueva política fiscal y se ha podido observar el cambio en los últimos CDI firmados por EEUU. Las características más relevantes en retenciones son: dividendos –15% y 5% (si el perceptor posee el 10% de los derechos de voto de la compañía)–; intereses –0% (con alguna salvedad)–; regalías o cánones –0%–; renta derivada de bienes inmuebles o ganancias, sin reducción del tipo de gravamen; y las rentas de pensiones se gravarán solo en el país de residencia de quien las percibe.

4.1.3. *El Modelo holandés*

Aunque las autoridades holandesas prefieren no hablar de un modelo de CDI, la realidad de los hechos demuestra otra cosa. El *Standard* holandés ha sido objeto

de publicación en revistas dedicadas al estudio de la fiscalidad internacional²⁵ y es el documento base que presentan los responsables holandeses a la hora del inicio de negociaciones para la conclusión de un CDI²⁶. El fisco holandés prefiere hablar del conjunto de principios y directrices de la política holandesa en materia de fiscalidad internacional que de un convenio propiamente dicho.

También se podría hablar del Modelo de Convenio de Alemania (*Deutsche Verhandlungsgrundlage* de 2013), que refuerza las medidas para evitar la doble no imposición, fundamentalmente.

4.1.4. El Modelo de Convenio de la Comunidad Andina

Hay que reseñar la elaboración de un convenio multilateral para evitar la doble imposición internacional entre los Estados miembros de la CAN, así como el Modelo de Convenio para evitar la doble tributación a utilizar en las negociaciones con otros países. Así pues, nos encontramos ante un Modelo de Convenio a la vez que convenio multilateral que obliga a los Estados firmantes.

Este convenio tipo fue acordado en el seno de la Comisión del Acuerdo de Cartagena en 1971 (Decisión 40/1971, de 16 de noviembre). Tiene como característica fundamental que la distribución del poder tributario se realiza siguiendo principalmente el criterio de imposición en el país de la fuente²⁷, tendencia muy seguida hasta hace pocos años en América Latina. El principio de la fuente allí consagrado sigue siendo aplicado entre estos países en virtud del convenio multilateral contenido en el Anexo I de dicha decisión, vigente desde el 18 de junio de 1980 y aplicable, en general, desde el 1 de enero de 1981. El Modelo de Convenio para ser utilizado con terceros países contenido en el Anexo II de la misma decisión también adoptó el criterio de la territorialidad. Sin embargo, un simple vistazo de los convenios concluidos por estos países con terceros Estados evidencia que dicho modelo ha sido de escasa o nula utilidad²⁸. La Decisión 578 ha insistido en el régimen para evitar la doble imposición internacional aprobando un nuevo modelo vigente desde el 1 de enero de 2005.

25 El Standard Treaty holandés puede ser consultado en *Bulletin for International Fiscal Documentation*, 1988, p. 396. Para un comentario sobre el mismo, Van Raad, K. [1988], "The Netherlands Model Income Tax Treaty", *Intertax*, 1988, p. 241.

26 Véase Lyons y Waardenburg, "Some Aspects of International Tax Treaty Strategy of The Netherlands". *Bulletin for International Fiscal Documentation*. [1988], p. 374. Véase, asimismo, la Carta del Ministro de Hacienda holandés a la Cámara Baja del Parlamento de 3 de diciembre de 1987, publicada como Documento de la Sesión 1987-1988, núm. 20.355/1-2.

27 Véase Troya Jaramillo, J. V.: *Derecho tributario internacional*, Quito, Corporación Editora Nacional, 1990, pp. 198 y ss.

28 Paradójicamente, dicho modelo fue utilizado como base del CDI firmado entre Argentina y Chile el 13 de noviembre de 1976, aplicable desde el 1 de enero de 1986.

Ante esta premisa, es lógico que este Modelo de Convenio trate de que los intereses y cánones a pagar por la importación de capitales y tecnología sean sometidos a gravamen en el país donde tienen su origen²⁹. Así pues, las reglas de distribución del poder tributario de este convenio establecen la tributación prácticamente exclusiva del país de la fuente³⁰.

Ahora bien, no sería justo si no se expusiera cuál es la realidad actual. La práctica internacional nos enseña que este modelo tiene una escasa difusión, principalmente por dos razones: la primera, porque los Estados desarrollados consideran dicha distribución inaceptable como base de negociación; y, la segunda, porque el poder económico de los países desarrollados implica la necesaria adopción del marco de la OCDE para comenzar las negociaciones, con lo que a los Estados en vías de desarrollo no les queda más remedio que aceptar las reglas del juego económico. Además, por si estas razones fueran pocas, podemos constatar que incluso los propios países de la región han modificado sus normas tributarias dando entrada al principio de imposición de la renta mundial, lo que demuestra el escaso seguimiento del convenio, incluso por los propios interesados³¹.

4.1.5. *El Modelo de Convenio del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario*

El ILADT aprobó en 2010 un nuevo Modelo de Convenio Multilateral de Doble Imposición para América Latina. Es un modelo desarrollado por un grupo de expertos (Figuerola, Malherbe, Mazz, Pistone, Quiñones y Torres) con estructura multilateral, si bien puede aplicarse tanto en las situaciones bilaterales, como en las multilaterales.

Como novedades dignas de mención se encuentran: la apuesta por el principio de la fuente, la introducción de múltiples definiciones y la reducción de la remisión a la normativa interna de los Estados contratantes, la inclusión de GAAR y SAAR en el mismo Convenio y el arbitraje como fórmula de resolución de conflictos. La otra gran novedad es que las rentas de una empresa de uno de los Estados firmantes solamente pueden someterse a imposición en ese Estado, a menos que la

29 Véase Fernández Pérez, J.R. "Criterios de reparto de potestad tributaria según los distintos modelos de convenios y recomendaciones externas" en *Estudios de doble imposición internacional*, Madrid, IEF, 1979, pp. 111 - 113, y Calderón Carrero, J. M., cit., p. 38.

30 Los artículos del Modelo de Convenio de la CAN que establecen la tributación en la residencia son los artículos 7, 8, 13 y 14 b).

31 Venezuela ha sido el último ejemplo de país perteneciente a la CAN que modifica sus normas tributarias para dar entrada al principio de imposición basado en la renta mundial en su legislación. Este acto demuestra la poca influencia que tiene el modelo de convenio en los Estados miembros aun a pesar de la Decisión 40/1971 tomada en el seno de la CAN.

empresa realice su actividad en uno o más Estados que hayan ratificado el acuerdo por medio de un EP situado en dichos Estados.

La importancia que pueda adquirir en el futuro depende del seguimiento de las autoridades fiscales que los distintos Estados deseen darle.

4.2. Desde el punto de vista objetivo

La segunda clasificación que se proponía de los distintos tipos de convenio viene dada desde el punto de vista objetivo. Así, se puede hablar de los siguientes tipos de Modelo de Convenio³²:

4.2.1. *MCDI internacional en materia del Impuesto sobre la Renta y el Patrimonio y sobre Sucesiones y Donaciones*

Una de las clasificaciones típicas que se puede hacer en relación con los convenios desde el punto de vista objetivo es aquella que toma en consideración, por un lado, los CDI y la evasión fiscal en materia de los Impuestos sobre la Renta y el Patrimonio y, por otro lado, aquellos otros convenios que se fijan en el ISD.

España ha firmado tres convenios en relación con el ISD: con Grecia³³, Francia³⁴ y Suecia³⁵.

El Comité de Asuntos Fiscales, consecuente con el pensamiento de que el esfuerzo para eliminar la doble imposición internacional tenía que ir más allá que el meramente impuesto sobre la renta y el patrimonio, también efectuó trabajos con vistas a la eliminación de aquella en el campo de la imposición sobre sucesiones y donaciones. Ante estas premisas, el Comité recibió la tarea de elaborar un Modelo de Convenio que ofreciese soluciones a los problemas más habituales de la imposición transfronteriza del ISD. El modelo para evitar la doble imposición internacional sobre sucesiones y donaciones se publicó en 1966, y una segunda versión revisada apareció en 1982.

32 Véase Baker, P., cit., p. 13.

33 Firmado el 6 de marzo de 1919 y en vigor desde el 18 de diciembre de 1920. Siguiendo la aclaración que la OCDE realizó en 1982 en el informe introductorio del modelo de convenio sobre sucesiones y donaciones, este con Grecia no es un convenio propiamente dicho, sino un convenio consular que contiene algunas cláusulas tributarias en dicha materia.

34 Firmado el 8 de enero de 1963 y en vigor desde el 29 de diciembre de 1963.

35 Firmado el 25 de abril de 1963 y en vigor desde el 29 de enero de 1964.

4.2.2. CDI internacional de carácter general –comprehensive– y de carácter limitado –limited agreements–³⁶

Los CDI de carácter general, como por ejemplo los basados en el MCOEDE, contienen reglas de distribución del poder tributario entre los Estados parte del mismo para todos los tipos de renta. Los convenios de carácter limitado tratan solo de algunos de los tipos de renta. Un ejemplo podrían ser los CDI en relación con las rentas obtenidas por las empresas que se dedican a la navegación marítima o aérea³⁷. En este último tipo de convenio se distribuyen las competencias tributarias entre los países contratantes de las rentas obtenidas por las empresas que desarrollan actividades empresariales relacionadas con la navegación aérea o marítima. En caso de que con posterioridad a la firma de uno de estos convenios se firme un convenio de carácter general, los de carácter restringido, al estar contenidos en el primero, dejan de ser aplicables. El artículo 8 del MCOEDE precisamente trata de la tributación de este tipo de rentas, con lo que no tendría sentido tener un convenio limitado a estas rentas.

4.2.3. Convenios bilaterales o multilaterales. Ejemplos

La gran mayoría de los CDI son de carácter bilateral, es decir, son dos los Estados contratantes. De hecho, el MCOEDE está preparado como base de negociación entre dos países. No obstante, existe un pequeño número de CDI multilaterales en vigor o que han estado en vigor³⁸. Algunos ejemplos de dicho tipo de CDI son:

- El Acuerdo General de la Organización Común Africana, Madagascar y Mauritania (*L'Organisation Commune Africaine, Malgache et Mauricien-ne*), en lo referente a la cooperación fiscal, firmado el 29 de enero de 1971, entró en vigor el 1 de enero de 1972³⁹. En estos momentos, parece que se halla fuera de vigencia, si bien algunas fuentes confirman su vigencia⁴⁰. No obstante, esta

36 Se ha utilizado la traducción de “general” para *comprehensive* en contraposición a los “acuerdos de carácter limitado” para *limited agreements* siguiendo la que realiza el Ministerio de Hacienda (1992) en su libro *Convenios de doble imposición suscritos por España y disposiciones reglamentarias*, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1992, pp. 5 y 6.

37 España tiene firmados cinco CDI en relación con la navegación marítima o aérea: Argentina, de 30 de noviembre de 1978; Chile (solo en relación con la navegación aérea), de 28 de diciembre de 1976; Irlanda, de 25 de febrero de 1975; Sudáfrica, de 16 de octubre de 1973, y Venezuela, de 6 de marzo de 1986.

38 Sobre el particular consúltese Hamaekers, H.H.M.L., “Multilateral Instruments on the Avoidance of Double Taxation” en *Bulletin for International Fiscal Documentation*, [1986], p. 99

39 Los países miembros de este convenio general son: Camerún, República Centroafricana, Chad, Congo, Benin, Costa de Marfil, Madagascar, Níger, Ruanda, Senegal, Togo, Burkina Faso y Zaire.

40 Consúltese IBFD [2014].

última información hay que tomarla con ciertas cautelas, ya que la práctica totalidad de los países que formaban la OCAM son ahora miembros de la ECOWAS.

- Acuerdo para la eliminación de la doble imposición internacional y evitar la evasión fiscal entre los Estados de la Unión Económica Árabe. Dicho Convenio fue firmado el 3 de diciembre de 1973 y entró en vigor el 13 de julio de 1975. Los países firmantes son Jordania, Sudán, Siria, Iraq, Kuwait, Egipto y Yemen.
- El convenio multilateral para la eliminación de la doble imposición internacional en materia del IRPF e IP firmado por los Estados miembros del COMECON el 27 de mayo de 1977, con entrada en vigor el 1 de enero de 1979. Asimismo, cabe citar el convenio multilateral para la eliminación de la doble imposición internacional en materia del IS e IP firmado por los Estados miembros del COMECON el 19 de mayo de 1978, en vigor desde el 1 de enero de 1979. Los Estados que firmaron estos convenios inicialmente fueron: Bulgaria, Checoslovaquia, Hungría, República Demócrata de Alemania, Mongolia, Polonia, Rumanía y la Unión Soviética. El Consejo del COMECON fue disuelto en 1990; no obstante, las autoridades fiscales de los países firmantes acordaron que las cláusulas de dichos convenios multilaterales seguirían aplicándose en tanto en cuanto no se subscribiesen nuevos convenios bilaterales entre ellos. La situación se complicó posteriormente, dado que este acuerdo fue tomado con anterioridad a la disolución de la Unión Soviética. Después de este acontecimiento, la CIS acordó, con algunas excepciones, la continuación en la aplicación de los convenios internacionales suscritos con anterioridad en tanto en cuanto no se firmasen nuevos convenios bajo su propio nombre⁴¹.
- Convenio de la ECOWAS⁴². Dicho convenio fue firmado el 28 de mayo de 1975 y entró en vigor el 20 de junio de 1975.
- La Convención Nórdica para la eliminación de la doble imposición internacional en los impuestos sobre la renta y el patrimonio fue firmada, en su última versión, el 23 de septiembre de 1996 y entró en vigor el 1 de enero de 1998 junto con un protocolo. Dinamarca, Islas Feroe, Finlandia, Islandia, Noruega y Suecia son los países firmantes de dicho convenio multilateral cuyo objeto principal es la eliminación de la doble imposición internacional⁴³.

41 Nótese que no se puede aplicar el Convenio Multilateral COMECON entre los Estados miembros de la Comunidad de Estados Independientes utilizando el criterio de la sucesión de Estados (v. gr. entre Armenia y Bielorrusia).

42 Los países pertenecientes a esta comunidad son: Benín, Gambia, Ghana, Guinea, Guinea Bissau, Costa de Marfil, Liberia, Mali, Mauritania, Níger, Nigeria, Senegal, Sierra Leona, Togo y Burkina Faso.

43 Para un estudio más profundo véase Mattson, N. "Is the Multilateral Convention a Solution for the Future? Comments with Reflections on the Nordic Experience", *Intertax*, 1985, p. 212.

En el ámbito de la UE no se han realizado esfuerzos exclusivamente encaminados a desarrollar un convenio multilateral, si bien algunos informes realizados sobre la tributación europea en el futuro ya empiezan a mencionar la necesidad de poseer un Modelo de Convenio propio, aun a pesar de los esfuerzos a los que dará lugar la renegociación de los CDI en la actualidad aplicables. Lo que sí posee el TUE es un mandato claro a los Estados miembros. Así, el artículo 293 del tratado obliga a los Estados miembros a entablar negociaciones entre sí, en tanto sea necesario, a fin de asegurar la eliminación de la doble imposición dentro de la UE.

4.2.4. *Convenios de asistencia administrativa, intercambio de información y auxiliares*

Existe un número creciente de convenios específicos que no buscan distribuir el poder tributario entre los Estados, sino que ofrecen asistencia administrativa de distinto contenido. Así, el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, junto con el Consejo de Europa, preparó un Modelo de Convenio de Asistencia Mutua en relación con la recaudación de deudas tributarias⁴⁴. Además, existe un convenio multilateral desarrollado conjuntamente con el Consejo de Europa sobre Asistencia Mutua en temas fiscales⁴⁵. En esta categoría debe incluirse también el CA de la UE, en caso de corrección de beneficios entre empresas asociadas, de 23 de julio de 1990⁴⁶.

Un gran número de Estados han desarrollado en los últimos años la firma de Acuerdos de Intercambio de Información con países con los que es difícil concluir un CDI o sencillamente porque prefieren un instrumento específico para recabar información de carácter fiscal. España se encuentra en esta tesitura y ya ha firmado una decena de este tipo de acuerdos con países que hasta hace poco eran considerados opacos en el intercambio de información fiscal, como Andorra, Araba, Bahamas, Curaçao, San Marino y San Martín, entre otros.

La OCDE también ha incrementado su acción sobre el intercambio de información, ya que ha diseñado un modelo de intercambio de información que está siendo muy utilizado por los países miembros y los paraísos fiscales de carácter cooperante. Conviene tener en cuenta que este acuerdo constituye el estándar mínimo del intercambio de información, dejando la puerta abierta a la utilización de otros medios, como los CDI o el Convenio OCDE/CE de asistencia mutua. En este sentido, el artículo 12 del Acuerdo establece expresamente la compatibilidad del mismo con cualquier otro instrumento internacional que se considere adecuado

44 Véase Consejo de Europa, Estrasburgo, 1989.

45 Véase OECD, París, 1981

46 Véase Convenio 90/436/CEE, de 23 de julio.

para obtener la información necesaria. De este modo, el MA OCDE se inscribe en una tendencia hacia la complementariedad entre mecanismos, algo que se aprecia igualmente, por citar un caso destacado, en el Convenio OCDE/CE, que prevé que la asistencia prevista no se verá limitada por la contenida en otros instrumentos jurídicos y, en todo caso, se aplicará la disposición que contemple la obligación más amplia.

5. LOS FINES DE LOS CDI

Los CDI pueden ser percibidos desde distintos puntos de vista; dependiendo de si es la Administración o el contribuyente, los objetivos también pueden ser distintos.

Desde el punto de vista de las Administraciones tributarias⁴⁷, una pista de lo que puede ser el fin la encontramos en el mismísimo título que se da a la práctica totalidad de convenios: «Convenio entre el Estado “A” y el Estado “B” para la eliminación de la doble imposición internacional y la prevención de la evasión fiscal”. Por tanto, si nos atenemos al título de los convenios, y desde el punto de vista administrativo, los CDI poseen estos dos objetivos mellizos:

- Eliminar la doble imposición internacional.
- Prevención de la evasión fiscal.

Las declaraciones que hacen los Gobiernos, jueces y tribunales y organizaciones internacionales coinciden en señalar estos dos fines como primordiales.

El Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, siempre tan exhaustivo, en esta ocasión no se detiene como debiera en este asunto. Tan solo en la introducción al modelo encontramos todo lo que existe sobre el tema⁴⁸:

«International juridical double taxation can be generally defined as the imposition of comparable taxes in two (or more) States on the same taxpayer in respect of the same subject matter and for identical periods. Its harmful effects on the exchange of goods and services and movements of capital, technology and persons, are so well known that it is hardly needed to stress the importance of removing the

47 Sobre el particular véase Gravelle, P. “Tax Treaties: Concepts, Objectives and Types” en *Bulletin for the International Fiscal Documentation*, 1988, pág. 522. El autor diferencia los objetivos de los CDI entre la promoción del desarrollo económico y la prevención de la evasión fiscal.

48 Véase Introducción al MCOCDE, parágrafo 3.

obstacles that double taxation presents to the development of economic relations between countries.”

Resulta interesante quizás recabar la atención en el hecho de que la eliminación de la doble imposición económica no aparece contemplada en los CDI. De hecho, parece que no es el objetivo de los convenios. Pues bien, nada más lejos de la realidad, según se desprende de los propios comentarios al MCOCDE y de algunas previsiones en el articulado del mismo. En efecto, se pueden rastrear algunos artículos que persiguen si no la eliminación, sí la atenuación de la doble imposición económica. Nos referimos al artículo 9 del MCOCDE en el que se regulan los beneficios de empresas asociadas y, por tanto, todos los ajustes en materia de precios de transferencia: los ajustes primarios, correspondientes y secundarios. Lo mismo se puede observar en el artículo 10 del MCOCDE correspondiente a los dividendos, en donde se observa una reducción de los tipos de retención en la fuente, lo que implica una atenuación de la doble imposición económica⁴⁹.

El grupo de expertos de Naciones Unidas también ha insistido en que el objetivo de los CDI es eliminar los impedimentos al flujo comercial y de inversiones a través de la eliminación de la doble imposición internacional. Este grupo resume esta idea en el siguiente párrafo de la Introducción al MCONU:

«The growth of investment flows from developed to developing countries depends to a large extent on what has been referred to as the international investment climate. The prevention or elimination of international double taxation... constitutes a significant component of a such climate.”

El MCONU, a diferencia del MCOCDE, explica algo más cuando afirma unos párrafos más abajo:

«Broadly, the general objectives of bilateral tax conventions may today be seen to include the full protection of taxpayers against double taxation (whether direct or indirect) and the prevention of the discouragement which taxation may provide for the free flow of international trade and investment and the transfer of technology. They also aim to prevent discrimination between taxpayers in the international field, and to provide a reasonable element of legal and fiscal certainty as a framework within which international operations can be carried on... In addition, the treaties have as an object the improvement of cooperation between tax authorities in carrying out their duties.”

49 Véase Comentarios al MCOCDE a los artículos 9.2 y 10. Consúltese, asimismo, Weeghel, S.V. *The Improper Use of Tax Treaties*, Londres, Kluwer Law International, 1998, párrafo 5.2.1.

La Corte Suprema americana⁵⁰ también ha tenido oportunidad de pronunciarse sobre los fines de los CDI, afirmando a tal efecto que el objetivo de los convenios no consiste en asegurar un trato de igualdad completo y estricto –que es virtualmente imposible a la luz de los distintos sistemas fiscales entre dos naciones–, sino como aparece en el título de los convenios, se trata de facilitar el intercambio comercial a través de la eliminación de la doble imposición que resulta de gravar la misma transacción o renta por ambos países; un objetivo adicional es la prevención de la evasión fiscal.

Los objetivos de los CDI desde el punto de vista gubernamental podrían ser resumidos en los siguientes:

- La eliminación de la doble imposición que tanto aflige al comercio internacional.
- La cooperación entre administraciones fiscales para combatir la evasión fiscal y para solucionar conflictos fiscales y discrepancias en la interpretación de CDIs.
- La seguridad jurídica y fiscal necesaria para atraer capital y comercio.
- La eliminación de tributación discriminatoria, evitando distorsiones fiscales en las decisiones de inversión.
- El justo reparto de los ingresos fiscales entre los Estados.

Siguiendo a P. Baker, llegados a este punto, sería bueno preguntarse sobre la importancia de estos objetivos señalados en la práctica⁵¹. La verdad es que a un Estado preocupado por la internacionalización de su economía, que posea un buen número de medidas unilaterales para prevenir la doble imposición internacional, un CDI le puede aportar más bien poco. El CDI puede conceder un crédito por impuestos pagados en el extranjero que no estaba previsto en la legislación doméstica o bien conceder un crédito por impuesto no pagado –*Tax Sparing*– que no se contempla en la normativa interna. Quitando estos casos, el CDI no añadirá muchos más atractivos, aparte de la reducción de los tipos de retención en el país de la fuente que produce el aumento de la recaudación fiscal en el país de la residencia, en los que se utiliza como método para evitar la doble imposición el de crédito por imputación ordinaria.

50 Véase *Maximov v. US* [1963], 373 US 49, 10 L. 2ª ed., pp. 184 - 188.

51 Véase Baker, P., cit., parágrafo B-10.

La prevención de la evasión fiscal se ha ido convirtiendo en un fin primordial de los convenios, siendo consideradas como instrumentales las cláusulas de intercambio de información –art. 26 del MCOCDE–. En otras ocasiones, el propio intercambio de información fiscal ha adquirido carta de naturaleza como fin de los propios CDI.

Ya se ha tenido ocasión de tratar la perspectiva administrativa; resta por ver los fines de los CDI desde la óptica del contribuyente, que son completamente distintos a los anteriores. Irónicamente, se puede afirmar que poco le interesa al contribuyente la lucha contra la evasión fiscal como objeto de un CDI. En el caso del intercambio de información tampoco le debe resultar muy atractivo, y si le llama la atención es como preocupación de que la información a efectos tributarios que obtiene su Administración tributaria pueda ser después comunicada a otro Estado, es decir, la ausencia de confidencialidad. Si seguimos con este comentario un tanto irónico, también incluso se podría afirmar que para muchos contribuyentes el método para evitar la doble imposición internacional no es lo más importante de un CDI, ya que los contribuyentes ingenian otras posibilidades que les aseguran no ser gravados dos veces. Eso sí, existen contribuyentes que encuentran sugerentes los CDI por las oportunidades que ofrecen de planificación, puesto que operaciones bien diseñadas pueden suponer que algunas rentas o ganancias de capital no sean sometidas a gravamen por la interrelación que se produce en el seno de aquellos.

Si dejamos a un lado esta visión de los fines de los CDI, hay que referirse a los aspectos positivos de la aplicación de los CDI. En primer lugar, ofrecen una cierta garantía a los inversores de cómo serán tratados fiscalmente en territorio extranjero. En este punto, tiene una gran importancia el artículo 24 del MCOCDE dedicado a la «no discriminación», como medio de protección a los inversores foráneos. En segundo lugar, se establecen relaciones tributarias entre dos Estados, lo que es fundamental no solo por el intercambio de información necesario para combatir la evasión fiscal, sino también como medio para obtener información sobre cada uno de los sistemas fiscales de los países en cuestión, sobre todo si dichos cambios en la normativa tributaria requieren una modificación del CDI firmado. Por último, los CDI deben ser reconocidos como un aspecto de la política de fomento de las inversiones de un país a otro y viceversa, y como medio para la eliminación de los obstáculos fiscales al movimiento de personas y capitales entre Estados. En conclusión, se pueden resumir los fines desde la perspectiva del contribuyente en los siguientes:

- La protección de las inversiones de los no residentes y la seguridad jurídica.
- La eliminación de la doble imposición internacional.
- El fomento de las inversiones a través de tipos de retención en la fuente bajos y las cláusulas *Tax Sparing* o *Matching Credit*.

- El principio de no discriminación.
- La información del sistema tributario del otro país contratante, sobre todo si los cambios habidos en el sistema requieren una renegociación del convenio, aparte de la obligación de notificarse anualmente los cambios de calado en las normas tributarias que tengan que ver con los CDI.

Indudablemente la irrupción del Plan de Acción de la OCDE/G20 de 2013 sobre *Base Erosion and Profit Shifting* introdujo una nueva visión de algunos de los fines de CDIs, en particular, en lo que se refiere a la lucha contra la evasión fiscal, contra la doble imposición y el enfoque holístico de hacer tributar las rentas allí donde se ha generado el valor. Estos fines dan lugar a la potencial utilización de todo tipo de herramientas contra el fraude fiscal.

6. ESTRUCTURA DE LOS CDI

Como ya ha quedado explicado, el fundamento de los CDI como método para eliminar la doble imposición internacional radica en la distribución que se hace del poder tributario, lo que en ocasiones se traduce en una cesión de soberanía fiscal entre los respectivos Estados.

El reparto internacional del poder tributario pivota sobre los principios de reciprocidad y mutua cesión, y condiciona los principios universalmente aceptados del gravamen del Estado de la fuente y el residual del país de la residencia. Esta concepción clásica se ve modulada, sin embargo, atendiendo a distintos factores como la mayor o menor conexión económica con cada Estado, el grado de desarrollo de cada uno de ellos y las necesidades o intereses prioritarios de estos. De esta manera, se realiza el reparto del «pastel», de acuerdo con las necesidades de cada uno de los Estados. Resulta normal encontrar CDI con alteraciones en comparación con el MCOCDE o de la ONU; esta personalización de los CDI responde a las circunstancias existentes. En este orden de cosas, no debe dejarse de mencionar la instrumentación de estos tratados para alcanzar otros fines como la lucha contra la evasión fiscal internacional⁵².

Sin duda, los CDI son minisistemas fiscales que regulan los principios sustantivos que se refieren a las relaciones fiscales internacionales que fluyen

52 A título de ejemplo de disposiciones que tratan de luchar contra la evasión fiscal internacional se pueden citar: la cláusula del beneficiario efectivo (arts. 17.2, 10.2, 11.2 y 12.1 del MCOCDE), las normas antiabuso o Anti-Treaty Shopping (arts. 1 y 4 del MCOCDE) y las normas de intercambio de información y de asistencia mutua (art. 26 del MCOCDE). Véase Uckmar, V. "*La evasión fiscal internacional*", *Seis estudios sobre Derecho constitucional e internacional tributario*, Madrid, Edersa, 1980, p. 195, y Calderón Carrero, J.M. cit., p. 58.

entre dos países. Junto a las reglas de distribución del poder tributario, los CDI garantizan un entramado jurídico-tributario que evita incoherencias a la hora de la eliminación de la doble imposición internacional y permiten una resolución técnica más eficaz y acabada que mediante la aplicación de medidas unilaterales. Las consecuencias que se producen son, por un lado, una mayor confianza de los operadores económicos y, por otro, que se efectúe un mejor reparto de la riqueza a nivel internacional lográndose un clima fiscal más adecuado⁵³.

Este epígrafe trata de explicar la estructura habitual de los CDI. En términos generales, los artículos de estos se pueden dividir en seis grupos:

- Las cláusulas objeto o ámbito de aplicación comprenden los artículos 1 (Personas comprendidas), 2 (Impuestos comprendidos), 28 (Extensión territorial), 29 (Entrada en vigor) y 30 (Denuncia). El conjunto de todos ellos da lugar al ámbito de aplicación, ya que determinan las personas, los impuestos y el momento de aplicación.
- En las cláusulas definatorias se incluyen los artículos 3 (Definiciones generales), 4 (Residencia) y 5 (EP), así como las definiciones que se contienen en alguna de las cláusulas sustantivas, como la definición de propiedad inmobiliaria en el artículo 6.2 del MCOUDE.
- Las cláusulas sustantivas encuadran los artículos 6 a 22, que contemplan las categorías de renta, las ganancias de capital y el patrimonio, y dan reglas de reparto del poder tributario entre los dos Estados contratantes.
- Las cláusulas para la eliminación de la doble imposición engloban los artículos 23 y 25 (Procedimiento amistoso). El artículo 23 presenta la alternativa de los dos métodos principales para la eliminación de la doble imposición internacional; es decir, el artículo 23 A) para los países que emplean como método el de exención y el 23 B) para aquellos otros que usan el método de imputación.
- Las cláusulas antievasión abarcan principalmente el artículo 9 (Empresas asociadas), 26 (Intercambio de información) y una panoplia amplia de artículos que cada vez más se incorporan, incluyendo medidas antiabuso.
- La miscelánea comprende aquellos artículos de difícil encaje en los demás, como el 24 (No discriminación) y el 27 (Diplomáticos).

53 Véase. Lascano, R. "Tratados tributarios, inversión extranjera y análisis económico". *Estudios de Doble Imposición Internacional*, IEF, 1979, p. 378 y ss., y Fernández López, E., "La doble imposición internacional en los CDI suscritos por España" en *Crónica Tributaria*, N° 52/1985, p. 80 y ss.

Los CDI suelen seguir una estructura básica que deriva del modelo seguido. Por ejemplo, el MCOCDE está dividido en dos partes: artículos y comentarios. Durante las negociaciones entre los países contratantes de un CDI, el contenido y redacción de los artículos pueden variar con respecto a la del modelo. El modelo es simplemente una guía, pero no es obligatorio para los Estados seguirlo en sus mismos términos, por lo que en los artículos se plasman las sensibilidades o visiones de los países contratantes. El articulado del modelo ofrece la tendencia internacional sobre un determinado tipo de renta, pero no vincula a los países en sus negociaciones.

Junto a los artículos, el Modelo de Convenio contiene comentarios a cada uno de los artículos en los que se aclaran y explican los conceptos de cada uno de los artículos, así como sus antecedentes históricos doctrinales. También se incorporan las distintas visiones y la falta de consenso en la interpretación de cada artículo.

No podemos dejar de mencionar las reservas y observaciones que se incluyen en el MCOCDE y en otros modelos. Las reservas se introducen cuando un país no está de acuerdo con la redacción de un artículo, y las observaciones se presentan cuando se está conforme con el articulado, pero no con las interpretaciones que generalmente se contienen en los comentarios y que suelen ser distintas a las que se tienen en la legislación interna.

7. LA APLICACIÓN DE LOS CDI

Quizás sea reducir muchísimo el método aplicativo de los CDI ya que se obvian los requisitos procedimentales y puede que no sea aplicable a todos los artículos de un CDI. No obstante, puede ser de ayuda para ver cómo un CDI normal se aplica en la práctica. Pues bien, se observan una serie de fases que se suelen repetir en la aplicación de los mismos⁵⁴:

1.ª Fase. Lo primero que hay que estudiar es si el contribuyente reúne todas las condiciones para que el CDI le sea aplicable. Es decir, según el artículo 1 se requieren «personas residentes en uno o en ambos Estados contratantes». Por tanto, primero se examinará si el contribuyente es «persona» de acuerdo con la definición del artículo 3.1 A) o si se trata de un EP. Posteriormente, se confirmará si el contribuyente es residente de uno de los Estados contratantes de acuerdo con el artículo 4 y en el caso de que lo sea en ambos se aplicarían las *Tie-Break Rules*, contenidas en el artículo 4.2 y 3 y diseñadas para dirimir cuál es el Estado de residencia.

54 Véase Vogel, K., cit., parágrafo 48, y Baker, P., cit., parágrafo B-20.

Desde el punto de vista objetivo, también se debe observar si el impuesto en cuestión entra dentro de la lista de impuestos contemplados en el artículo 2, o al menos que sea sustancialmente similar al impuesto citado en la lista del artículo 2.

Desde el punto de vista temporal, es preciso saber si el CDI es aplicable para el periodo impositivo en el que el impuesto se devengó. Asimismo, y no menos importante, es determinar si se han cumplido todos los requisitos legales que las leyes domésticas establecen para que un CDI esté en vigor y sea válidamente aplicable.

2.^a Fase. Una vez determinado que el CDI resulta aplicable, el siguiente paso consiste en analizar qué cláusula sustantiva resulta aplicable al caso. Es decir, se trata de definir el tipo de renta que se obtiene. En muchos casos, esta labor de integración se realiza de forma inmediata, pero en otros supuestos la tarea se complica. Un ejemplo puede ser lo que ocurre con los cánones, cuya renta puede ser considerada como beneficio empresarial (art. 7), como canon o regalía (art. 12), como ganancia patrimonial (art. 13) o incluso como rentas de una actividad de un profesional (art. 14). Como puede verse, resulta complicado en algunas ocasiones llevar a cabo esta labor de integración. Los Comentarios al MCOCDE y los informes del Comité de Asuntos Fiscales pueden ser de gran ayuda a la hora de la calificación.

3.^a Fase. Una vez que el tipo de renta ha sido definido, comienza la aplicación del mismo. Las cláusulas sustantivas generalmente responden a tres tipos de estructura⁵⁵:

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

4.^a Fase. Llegados a este punto hay que aplicar la cláusula para la eliminación de la doble imposición. Cada artículo sustantivo (6 a 22) debe ser considerado junto con el artículo 23, que establece cuáles son los métodos para eliminar

55 Sobre el particular véanse los párrafos 20 a 23 de la Introducción al MCOCDE.

la doble imposición internacional. Es un artículo que está dirigido al Estado de la residencia del contribuyente y determina cómo este aliviará dicha doble imposición si la renta obtenida procede del primer (i) o segundo (ii) tipo de estructura expuesta supra. Como es sabido, existen dos métodos para la eliminación de la doble imposición, teniendo cada uno de los Estados libertad para elegir el que estime más oportuno. En el artículo 23 A) se señala que los Estados que decidan el método de exención no gravan la renta si esta responde a rentas del tipo (i) anterior y conceden un crédito por el impuesto extranjero si se obtienen rentas del tipo (ii). De acuerdo con el artículo 23 B), los Estados que aplican el método de imputación conceden un crédito por el impuesto pagado en el Estado de la fuente en todos los casos.

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

BIBLIOGRAFÍA

Baker, P., *Double Taxation Conventions and International Tax Law*, 2ª ed., Londres, Sweet & Maxwell, 1994.

Bruins, Einaudi, Seligman y Stamp, *Report on Double Taxation*. League of Nations. Geneva; reprinted in *Legislative History of United States Tax Conventions*, Washington. US Government Printing Office, 1962.

Calderón Carrero, J. M., *La doble imposición internacional y los métodos para su eliminación*, Madrid, McGraw-Hill, 1997.

Carroll, M., "US Tax Treaties with the European Community Member Countries: Corporate Aspects" en *Tax Management Inc.*, Washington, 1975.

Fernández Pérez, J.R. "Criterios de reparto de potestad tributaria según los distintos modelos de convenios y recomendaciones externas" en *Estudios de doble imposición internacional*, Madrid, IEF, 1979.

García Prats, A. "Los modelos de convenio, sus principios rectores y su influencia en los Convenios de doble imposición internacional" en *Crónica Tributaria* N° 133, 2009.

Gravelle, P. "Tax Treaties: Concepts, Objectives and Types" en *Bulletin for the International Fiscal Documentation*, 1988.

- IFA, *The UN Draft Model Tax Convention*, Kluwer, Deventer, 1979.
- Koster, Bart, "The UN Model Tax Convention and its Recent Developments" *Asia Pacific Tax Bulletin*. January-February 2004.
- Lascano, R. "*Tratados tributarios, inversión extranjera y análisis económico*". *Estudios de Doble Imposición Internacional*, IEF, 1979.
- Matthews, K., "OECD Conference Participants Review Changes in 1992 OECD Model Treaty", *Tax Notes International*, 1993.
- OECD, "Draft Double Taxation Convention on Income and Capital", OECD, París, 1963.
- OECD, "*Model Double Taxation Convention on Income and Capital*", OECD, París, 1977.
- Organization for Economic Co-operation and development [1977], "*Model Double Taxation Convention on Income and on Capital. Report of the Committee on Fiscal Affairs*", París, 1977.
- Palao Taboada, C. *Comentarios a la Ley del IRPF* (AA. VV.), Madrid, Civitas, 1983.
- Picciotto, S., *International Business Taxation*, Quorum Books, Nueva York, Weinfeld & Nicholson. 1992.
- Rosenbloom, H.D., "*Prepared Statement presented at 1980 Hearing on Income Tax Treaty Policy by the Committee on Ways and Means of the US House of Representatives*", 29 de abril de 1980, Serial 96 - 102. US Government Office Printing. Washington DC. 1980.
- Troya Jaramillo, J. V.: *Derecho tributario internacional*, Quito, Corporación Editora Nacional, 1990.
- Uckmar, V. "*La evasión fiscal internacional*", *Seis estudios sobre Derecho constitucional e internacional tributario*, Madrid, Edersa, 1980.
- Van den Tempel, A. *Relief from Double Taxation*, Amsterdam, IBFD, 1967.
- Vogel, K., *On Double Taxation Conventions*, 3ª ed., Londres-La Haya- Boston, Kluwer Law International, 1997.
- Weeghel, S.V. *The Improper Use of Tax Treaties*, Londres, Kluwer Law International, 1998.
- Wijnen, W.; Magenta, Marco: "The UN Model in Practice", 51 *Bulletin for International Fiscal Documentation* 12, s.f.

CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN

ROMEO CARPIO¹

ANDREA MOYA²

Sumario: 1. GLOBALIZACIÓN Y TRIBUTACIÓN. 1.1. Breve análisis de la incidencia de la globalización económica en la tributación. 1.2. Poder Tributario. 1.3. Criterios de vinculación (sujeción fiscal). 2. DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL. 2.1. Concepto. 2.2. Causas y efectos de la doble imposición. 2.3. Métodos para evitar la doble imposición internacional. 3. CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL. 3.1. Concepto. 3.2. Modelos de convenios para evitar la doble imposición. 3.2.1. Modelo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). 3.2.2. Modelo de la Organización de las Naciones Unidas (ONU). 3.2.3. Modelo de Estados Unidos. 3.2.4. Modelo de la Comunidad Andina de Naciones (CAN). 4. ESTRUCTURA DE LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN. 4.1. Ámbito de aplicación de los convenios para evitar la doble imposición. 4.1.1. Ámbito subjetivo. 4.1.2. Ámbito Objetivo. 4.2. Tributación de los distintos tipos de renta. 4.2.1. Rentas Inmobiliarias. 4.2.2. Beneficios Empresariales. 4.2.3. Navegación marítima, por aguas interiores y aérea. 4.2.4. Dividendos. 4.2.5. Intereses. 4.2.6. Cánones o regalías. 4.2.7. Ganancias de capital. 4.2.8. Trabajadores independientes. 4.2.9. Trabajos dependientes. 4.2.10. Participación de consejeros. 4.2.11. Artistas y deportistas. 4.2.12. Pensiones. 4.2.13. Funciones públicas. 4.2.14. Estudiantes. 4.2.15. Otras rentas. 4.2.16. Imposición del Patrimonio. 5. GESTIÓN TRIBUTARIA

1 Socio Director de A.P.T. y Coordinador Académico de la Maestría en Planificación Tributaria y Fiscalidad Internacional – UASB.

2 Asociada Senior en Corral Rosales.

1. GLOBALIZACIÓN Y TRIBUTACIÓN

La globalización económica puede definirse como el proceso de integración mundial de las economías, mercados y sectores industriales nacionales³. Los regímenes tributarios estatales fueron creados de forma previa al fenómeno de la globalización económica, cuando el comercio internacional era limitado al igual que el flujo de capitales, las personas tanto naturales como jurídicas obtenían utilidades dentro de las fronteras de sus países y las autoridades fiscales no tenían conflictos con otras jurisdicciones al imponer y recaudar tributos.

El autor José Manuel Calderón, señala que la globalización económica ha transformado de forma sustantiva el contexto económico sobre el cual regían las normas fiscales⁴. Actualmente, las autoridades tributarias enfrentan nuevos retos como el detrimento en su recaudación, el aumento del fenómeno de la doble imposición internacional, la proliferación de jurisdicciones fiscales privilegiadas, la subcapitalización, la fijación de precios, la contratación de bienes intangibles, las operaciones entre partes relacionadas, entre otros.

De acuerdo con Giuliani Fonrouge, el poder tributario “*es la facultad o la posibilidad jurídica que tienen los Estados de exigir contribuciones con respecto a bienes o personas que se hallen en sus jurisdicciones*”⁵. El poder tributario, al derivar del poder soberano de los Estados, otorga libertad a las autoridades tributarias y legislativas de imponer, dentro de su jurisdicción territorial, a las personas, ya sean naturales o jurídicas, nacionales o extranjeras, el pago de tributos sin más limitaciones que las establecidas por los principios tributarios⁶ establecidos en la Constitución de cada Estado o en el Derecho Internacional.

Sin embargo, existen limitaciones al poder tributario de los Estados tanto de orden subjetivo como objetivo. Las limitaciones subjetivas se dan por las condiciones personales del sujeto pasivo, por ejemplo, su residencia; y, las limitaciones objetivas se dan por la naturaleza de los presupuestos de hecho de las obligaciones tributarias, por ejemplo, la actividad generadora del ingreso.⁷ Es solamente dentro de este ámbito de acción, donde los legisladores pueden actuar al momento de crear y regular impuestos; por tanto, el hecho imponible debe definirse tomando

3 Villaverde Gómez, María Begoña. *Empresas asociadas (Principio “at arm’s length y precios de transferencia), Estudios de Derecho Tributario Internacional*, Colombia, LEGIS Editores S.A., Colombia, 2006, p. 261.

4 Calderón, José Manuel, *La incidencia de la globalización en la configuración del ordenamiento tributario del Siglo XXI*, Instituto de Estudios Fiscales, España, 2004.

5 Fonrouge Giuliani, *Derecho Financiero*. Vol. 1, Editorial Depalma, Buenos Aires, 1977, p. 268

6 Los principios tributarios de acuerdo al artículo 300 de la Constitución de la República del Ecuador son los siguientes: generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria.

7 Fonrouge Giuliani, *Derecho Financiero*. Vol. 1, Editorial Depalma, Buenos Aires, 1977, p. 346.

en cuenta nexos o criterios de vinculación entre el sujeto pasivo y el sujeto activo del impuesto.

En el caso del impuesto a la renta, se presentan dos criterios de sujeción fiscal, el criterio de la fuente y el criterio de la residencia. El principio de la fuente es un criterio objetivo puesto que grava la renta en el lugar donde se origina, con independencia de la nacionalidad, domicilio o residencia del sujeto pasivo⁸. El principio de la residencia es un criterio subjetivo ya que trata como sujetos impositivos a los nacionales, residentes o domiciliados dentro de su jurisdicción independientemente de donde obtuvieron las rentas⁹.

Para efectos tributarios, el Art. 4.1 de la Ley de Régimen Tributario Interno (LORTI) establece que se consideran residentes fiscales del Ecuador, en referencia a un ejercicio fiscal, las personas naturales que se encuentren en alguna de las siguientes condiciones:

- a) **Temporalidad.**- Una persona se considera residente fiscal en Ecuador cuando:
- Su permanencia en el país¹⁰, incluyendo ausencias esporádicas¹¹, sea de ciento ochenta y tres días calendario o más, consecutivos o no, en el mismo período fiscal; o,
 - Su permanencia en el país, incluyendo ausencias esporádicas, sea de ciento ochenta y tres 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 jurisdicción¹².
- b) **Intereses económicos.**- Una persona se considera residente fiscal en Ecuador cuando el núcleo principal de sus actividades o intereses económicos radica en el país. Esta condición se cumple cuando:

8 Sol Gil Jesús, *Alcance general, impuestos cubiertos y definiciones en los convenios de doble imposición, Estudios de Derecho Tributario Internacional*, Colombia, LEGIS Editores S.A., 2006, p. 74

9 Ibidem.

10 De acuerdo con el artículo 7 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, se entiende como permanencia en el país, la presencia física de una persona en el territorio ecuatoriano. Dicha permanencia se cuenta por días completos incluyendo el día de entrada, pero no el de salida.

11 De acuerdo con el artículo 7 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, se entiende como ausencia esporádica aquella que no excedan de 30 días corridos.

12 En caso de que la persona acredite su residencia fiscal en un paraíso fiscal o jurisdicción de menor imposición, deberá probar que ha permanecido en ese país al menos 183 días calendario, consecutivos o no, en el ejercicio fiscal correspondiente.

- Haya obtenido en Ecuador en los últimos doce meses, directa o indirectamente, el mayor valor de ingresos con respecto a cualquier otro país, valorados al tipo de cambio promedio del periodo; o,
 - En cualquier momento dentro del período fiscal, el mayor valor de sus activos esté en Ecuador, considerando el tipo de cambio vigente a la fecha de medición.
- c) **Vínculos familiares.**- Una persona se considera residente fiscal en Ecuador cuando no haya permanecido en ningún otro país o jurisdicción más de ciento ochenta y tres días calendario, consecutivos o no, en el ejercicio fiscal y sus vínculos familiares más estrechos los mantenga en Ecuador.

Se considera que una persona tiene sus vínculos familiares más estrechos en Ecuador cuando su cónyuge e hijos dependientes hayan permanecido en el país, en conjunto, más días en los últimos doce meses con respecto a cualquier otro país. Si no se puede determinar lo anterior, se analizarán los mismos parámetros respecto a sus padres dependientes.

Por su parte, el Art. 4.2 de la LORTI señala que una sociedad tiene residencia fiscal en Ecuador cuando ha sido constituida o creada en territorio ecuatoriano, de conformidad con la legislación nacional.

Dentro de la legislación civil, la diferencia entre domicilio y residencia es el ánimo de permanecer en cierto lugar. Sin embargo, para efectos tributarios, los dos conceptos generan el mismo efecto. El Art. 4.3 de la LORTI señala que se entenderán indistintamente como residencia fiscal a los conceptos de domicilio y residencia del sujeto pasivo.

2. DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL

La doble imposición se produce cuando sobre el mismo sujeto (jurídico o económico), por el mismo hecho generador, se impone el mismo impuesto o impuestos de naturaleza análoga, sin necesidad de que se trate del mismo sujeto activo, se efectúe en el mismo Estado, o se genere en el mismo período fiscal. Un ejemplo de casos de doble tributación que no se genera en el mismo período fiscal es el de los dividendos.

La doble imposición interna se produce cuando sobre el mismo contribuyente o hecho inciden dos impuestos exigidos por el mismo Estado o jurisdicción fis-

cal. La doble imposición en el orden internacional se presenta por la concurrencia de distintos sistemas fiscales o jurisdicciones para gravar un mismo hecho¹³.

Tal como señalamos previamente, el ejercicio del poder soberano de los Estados permite imponer tributos a sus ciudadanos, sin más limitaciones que las derivadas de sus garantías constitucionales, puesto que no existe norma de derecho internacional que obligue a los Estados el adoptar políticas fiscales análogas.

Por tanto, la principal causa de la existencia de la doble imposición internacional es la adopción de distintos regímenes de vinculación de la obligación tributaria por parte de dos o más Estados, en ejercicio de su soberanía. Sin embargo, existen casos en que el fenómeno se produce por diferencias conceptuales al aplicar el mismo criterio, sea el de la fuente o sea el de la residencia. Por ejemplo, cuando un Estado define a la residencia de una compañía por su lugar de constitución y otro estado define la residencia por el lugar de su administración efectiva.¹⁴

2.1. Métodos para evitar la doble imposición internacional

Para afrontar el problema de la doble imposición se han generado distintos tipos de soluciones. En 1921, la Liga de las Naciones encomendó el estudio de la doble imposición, así como la mejor forma de resolverla, a un Comité de cuatro financistas. El informe preparado por dicho Comité establecía que, para solucionar el problema, debía adoptarse el criterio de la dependencia económica. Este criterio trataba de dividir los tributos de acuerdo con su naturaleza, es decir la tributación dependía del lugar donde se poseían los bienes en las rentas de capital y del lugar donde se producía la riqueza en el caso de las rentas del trabajo¹⁵.

Actualmente las medidas que adoptan los países para atenuar o eliminar la doble imposición son variadas y pueden agruparse tomando en cuenta su origen o el método empleado¹⁶. Según su origen las medidas pueden ser unilaterales o convencionales; y, según el método pueden ser de exención, crédito o descuento.

Las medidas unilaterales son aquellas adoptadas por un Estado de forma independiente dentro de su legislación. El Estado renuncia a tributar sobre un hecho imponible que previamente se encontraba gravado de acuerdo con su normativa

13 Plazas Vega, Mauricio, Métodos para evitar la doble tributación internacional, en *Estudios de Derecho Tributario Internacional*, Colombia, LEGIS Editores S.A., 2006, pág. 416.

14 Zapata Canilla, Sonia, *Tributación sobre la Renta Mundial Reflexiones sobre la implementación en América Latina*, Caracas, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, 1999, pág. 502

15 Riofrío Villagómez, Eduardo, *La Doble Tributación y sus problemas*, Ecuador, Secretaría General de la Undécima Conferencia Interamericana, 1960, pág. 29.

16 Montaña Galarza, César, *Manual de Derecho Tributario Internacional*, Ecuador, Corporación Editora Nacional, pág. 138.

interna. Por su parte, a través de las medidas convencionales dos o más países acuerdan limitar su soberanía fiscal. Estas medidas se traducen en instrumentos internacionales como los convenios bilaterales o multinacionales para evitar la doble imposición.¹⁷

Sin embargo, tanto las medidas unilaterales como las convencionales se valen de distintos métodos para eliminar o atenuar la doble imposición: la exención de rentas obtenidas en el exterior (*tax exemption system*), el crédito de impuestos pagados en el exterior (*tax credit*), el descuento por impuestos exonerados (*tax sparing*), el descuento por inversiones en el exterior y el diferimiento del impuesto en el país de nacionalidad del contribuyente hasta el período de repatriación de las utilidades (*tax deferral*)¹⁸.

- a) El método de exención consiste en que uno de los Estados, generalmente el de la residencia, dispensa del pago de tributos al contribuyente, por las rentas o el patrimonio que se han sujetado al pago de impuestos de naturaleza similar y en el mismo período en otro Estado, que generalmente es el de la fuente.
- b) El método de imputación consiste en que el Estado de la residencia, considera grabables las rentas de fuente extranjera y toma en consideración los ingresos, gastos y costos, para determinar la ganancia neta de acuerdo a su legislación interna, pero le permite imputar como crédito fiscal, el impuesto que pagó en el Estado fuente, siempre y cuando sea de naturaleza similar.
- c) El método de descuento por impuestos exonerados, se considera una variante del método de imputación y permite deducir del impuesto calculado en el país de residencia, el importe que hubiera correspondido pagar en el país de la fuente de no existir el beneficio fiscal o exoneración. Por tanto, si bien el contribuyente debe incluir dentro de su base gravada la renta obtenida en el exterior, podrá descontar de su impuesto a pagar el valor del impuesto que hubiese tenido que pagar en el país de fuente si no existiere ningún beneficio fiscal.¹⁹

Cabe indicar que, en el caso ecuatoriano, el único convenio para evitar la doble imposición donde se ha incorporado una norma *tax sparing*, es en el suscrito con la República de Uruguay²⁰.

17 *Ibidem*.

18 Plazas Vega, Mauricio, "Métodos para evitar la doble tributación internacional", en *Estudios de Derecho Tributario Internacional*, Colombia, LEGIS Editores S.A., 2006, pág. 419.

19 Chalupowicz, Israel, "Aspectos globales y espaciales en materia de fuente y doble, múltiple o nula imposición", en Campagne Norberto, Catinot Silvia, Parrondo Alfredo, *El impacto de la tributación sobre las operaciones internacionales*, Argentina, Editorial La Ley, 2000, p. 5.

20 Art. 23 del convenio para evitar la doble imposición, suscrito entre Ecuador y Uruguay.

- d) El método de descuento por inversiones en el exterior pretende evitar la doble imposición económica ya que permite imputar como crédito fiscal el impuesto pagado a través de retenciones en la fuente y el pagado por la sociedad que distribuye los beneficios. A diferencia de lo que sucede en los casos anteriores, el método de deducción del impuesto subyacente imputa el pago realizado por la sociedad a un tercer contribuyente.

2.2. Convenios para evitar la doble imposición internacional

El artículo segundo de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados (CVDT), de 23 de mayo de 1969 define al tratado internacional como: “*un acuerdo internacional celebrado por escrito entre Estados y regido por el Derecho Internacional, ya conste en un instrumento único o en dos o más instrumentos conexos y cualquiera que sea su denominación particular*”.

Los autores José Calderón y Adolfo Martín señalan: “*Los convenios de doble imposición crean un mini sistema fiscal entre los Estados contratantes, generando derechos y obligaciones para los Estados pero también para los contribuyentes cubiertos por el convenio.*”²¹

Los tratados internacionales tributarios son normas acordadas por Estados soberanos que tienen como objeto limitar la soberanía de quienes lo suscriben; por tanto, tienen una jerarquía mayor a las normas legales regulares de cada Estado. Consecuentemente, los convenios para evitar la doble imposición únicamente tienen jerarquía menor a la Constitución, el resto de normas no pueden contradecir lo establecido por dichos convenios²².

La principal finalidad de los convenios de doble imposición es prevenir los conflictos de sobreimposición, estableciendo reglas de reparto de la competencia para gravar las manifestaciones de riqueza sobre las que se proyecta el tributo contemplado en el convenio.²³ Sin embargo, poseen características accesorias, como: prevenir la evasión y la elusión fiscal, facilitar y atraer la inversión extranjera a través del establecimiento de reglas tributarias claras, generar neutralidad en el trato fiscal al inversor independientemente del

21 José Manuel Calderón y Adolfo Martín Jiménez, *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*, España, Edición Fiscal CISS, 2009, pág. 43.

22 De acuerdo con el Art. 425 de la Constitución del Ecuador, el orden jerárquico de aplicación de las normas es el siguiente: Constitución, tratados y convenios internacionales, leyes orgánicas, leyes ordinarias, normas regionales y ordenanzas distritales, decretos y reglamentos, ordenanzas provinciales o municipales, acuerdos y resoluciones.

23 Falcón y Tella, “Convenio de Doble Imposición” en *Enciclopedia Jurídica Básica CIVITAS*, Madrid, 1994, pág. 1689.

territorio en el que se generaren las rentas, el intercambio de información tributaria, etc.²⁴

Los convenios pueden ser, en función del número de Estados signatarios, de carácter multilateral o bilateral. El Ecuador ha suscrito los siguientes convenios para evitar la doble imposición:

País:	Texto:	Inicio de Aplicación:
Alemania	Español, Deutch	1987
Argentina*	Español	1983
Belarús	Español, English	2018
Bélgica	Español, Nederlands, Français	2005
Brasil	Español, Portugues	1989
Canadá	Español, Français, English	2002
Chile	Español	2005
China	Español, English, Chinese	2015
Corea	Español, Korean, English	2014
España	Español	1994
Francia	Español, Français	1993
Italia	Español, Italiano	1991
México	Español	2002
Rumanía	Español, Româna	1997
Singapur	Español, English	2016
Suiza	Español, Français	1996 (Texto Original) 2017 (Protocolo)
Uruguay	Español	2013
Comunidad Andina (Bolivia, Colombia, Perú)	Español	2005

* Solo aplicable a rentas de transporte aéreo.

24 Campagne Norberto, Catinot Silvia, Parrondo Alfredo, *El impacto de la tributación sobre las operaciones internacionales*, Argentina, Editorial La Ley, 2000, pág. 30.

2.3. Estructura de los convenios para evitar la doble imposición

Para el análisis de la estructura de los convenios de doble imposición este estudio se basará de forma especial en los modelos de la OCDE y la ONU denotando sus principales diferencias y características.

Los convenios para evitar la doble imposición, de forma general, comparten la siguiente estructura²⁵:

1.-Ámbito de aplicación subjetivo: fuente o residencia

2.-Ámbito de aplicación objetivo: impuestos comprendidos

- 2.1.- Definición general
- 2.2.- Actualización automática
- 2.3.- Los impuestos locales sobre la renta y el patrimonio

3.-Definiciones generales

- 3.1.- Concepto de residencia en personas físicas y en personas jurídicas
- 3.2.- Criterios subsidiarios para dirimir los conflictos de residencia
- 3.3.- Concepto de establecimiento permanente

4.-Distribución de las potestades tributarias

- 4.1.- Imposición compartida entre ambos Estados
 - 4.1.1.- Con imposición limitada en el Estado de la Fuente
- 4.2.- Imposición exclusiva en el Estado de la Fuente
- 4.3.- Imposición exclusiva en el Estado de la Residencia

5.-Métodos para evitar la doble imposición

- 5.1.- Exención
- 5.2.- Imputación

6.-Disposiciones especiales

- 6.1.- Principio de no discriminación
- 6.2.- Procedimiento amistoso
- 6.3.- Intercambio de información

De acuerdo con la Convención de Viena sobre Derecho de los Tratados y de acuerdo con nuestro régimen constitucional, los convenios son de obligatorio cumplimiento y por tanto vinculantes para las partes. Sin embargo, debe establecerse en cada caso si el convenio debe aplicarse a la transacción analizada.

2.3.1. Ámbito subjetivo

El artículo 1 del Modelo de Convenio de la OCDE establece: “*El presente Convenio se aplica a las personas residentes de uno o de ambos Estados contratantes*”. Por tanto, de forma inicial se puede establecer que los beneficios de un

25 Montaña Galarza, César, *Manual de Derecho Tributario Internacional*, Ecuador, Corporación Editora Nacional, pág. 262.

convenio de doble imposición (CDI) sólo pueden ser aprovechados por personas, ya sean naturales o jurídicas, que sean residentes en uno o ambos de los Estados contratantes.

Para completar la regla analizada es importante definir qué se entiende por el concepto de persona y cuál es el concepto y alcance de la expresión “residente de un Estado contratante”. Por tanto, el artículo citado debe interpretarse de forma concatenada con los artículos 3 y 4 del Modelo de Convenio de la OCDE.

El Art. 3 de dicho modelo establece las siguientes definiciones²⁶:

- a) El término “persona” comprende las personas físicas, las sociedades y cualquier otra agrupación de personas. Esta definición del término “persona” no es precisa, por lo cual, la doctrina considera que la misma debe interpretarse en un sentido amplio cobijando tanto personas naturales como jurídicas.²⁷
- b) El término “sociedad” significa cualquier persona jurídica o cualquier entidad que se considere persona jurídica a efectos impositivos. Es decir, se extiende a cualquiera otra unidad imponible considerada por sí misma por la legislación tributaria del Estado contratante donde se haya constituido.²⁸
- c) El término “empresa” se aplica al desempeño de cualquier actividad o negocio que puede ejercerse de forma autónoma sin necesidad de constituir una sociedad.²⁹

La norma citada no puede aplicarse de forma directa puesto que otorga a la legislación de cada Estado la calidad de norma supletoria al momento de definir los conceptos tratados en ella, por tanto, esta disposición debe considerarse como una regla cuyo contenido debe ser completado con la legislación de cada Estado.

26 Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio, Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, 2005, pág. 25.

27 Jesús, Sol Gil, “Alcance general, impuestos cubiertos y definiciones en los convenios de doble imposición” en Estudios de Derecho Tributario Internacional, Colombia, LEGIS Editores S.A., 2006, pág. 74.

28 El Art. 98 de la Ley de Régimen Tributario Interno señala: “*Para efectos de esta Ley el término sociedad comprende la persona jurídica; la sociedad de hecho; el fideicomiso mercantil y los patrimonios independientes o autónomos dotados o no de personería jurídica, salvo los constituidos por las Instituciones del Estado siempre y cuando los beneficiarios sean dichas instituciones; el consorcio de empresas, la compañía tenedora de acciones que consolide sus estados financieros con sus subsidiarias o afiliadas; el fondo de inversión o cualquier entidad que, aunque carente de personería jurídica, constituya una unidad económica o un patrimonio independiente de los de sus miembros.*”

29 Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio, Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, 2005, pág. 76

Por su parte, el Art. 4 del Modelo de Convenio de la OCDE define la expresión “residente de un Estado contratante”³⁰. Esta expresión cumple diversas funciones y tiene importancia en tres casos: a) para determinar el ámbito subjetivo de aplicación de un convenio; b) para resolver los casos en que la doble imposición se produzca como consecuencia de la doble residencia; y, c) para resolver los casos en que la doble imposición resulte del gravamen en el Estado de residencia y en el Estado de la fuente o situación.

El apartado primero del Art. 4 citado establece quienes pueden considerarse residentes de los Estados contratantes del convenio, en razón de su domicilio, sede de dirección o criterios análogos. Sin embargo, no define estos criterios, dejando abierta la posibilidad de que su significado se establezca en la norma local.

En el caso de las personas físicas, son dos los principales criterios que se observan en la legislación de los Estados para establecer la residencia: (i) la permanencia en el territorio del Estado durante un período mínimo determinado; y, (ii) el centro de intereses vitales o económicos que es donde el contribuyente tiene vínculos personales, familiares y económicos más estrechos.

En el caso de las personas jurídicas, son cuatro los principales criterios que se observan en la legislación de los Estados: (i) el lugar de creación o constitución del ente (formal); (ii) el lugar o sede principal de los negocios; (iii) la sede de dirección efectiva³¹; y, (iv) el lugar de residencia de los accionistas. Éste último criterio es inusual.

En el caso ecuatoriano, los convenios suscritos con China, Corea del Sur, Singapur y Uruguay incluyen de forma expresa el lugar de constitución de la persona jurídica como un criterio para considerar a la entidad residente en dicho país³².

Por su parte el apartado segundo del Art. 4 busca regular aquellas situaciones en las que dos Estados han asimilado como residente a una determinada persona, en virtud de la aplicación del apartado primero del mismo artículo y la legislación interna de cada Estado contratante. Este apartado se aplica exclusivamente a las personas físicas y considera como elemento principal para determinar la residencia el de la vivienda permanente y posteriormente la nacionalidad.

30 Ibidem, pág. 26.

31 De acuerdo a los comentarios al artículo cuatro, la sede de dirección efectiva es el lugar donde se toman de hecho las decisiones comerciales clave y las decisiones de gestión necesarias para llevar a cabo el conjunto de las actividades empresariales o profesionales de la entidad.

32 Romeo Carpio, “Convenios para evitar la doble imposición: Análisis Comparativo de los últimos convenios vigentes en el Ecuador”, ponencia efectuada en las Jornadas Nacional de Derecho Tributario, IEDT, mayo 2015, Quito.

Finalmente, el apartado tercero busca dirimir conflictos entre dos Estados que consideren a una sociedad su residente. En la práctica será poco frecuente que las sociedades queden sujetas a imposición como residentes en más de un Estado, pero esto puede presentarse si los Estados atiende a distintos criterios para determinar la residencia, por ejemplo, el lugar de constitución y la sede de la dirección efectiva. En dichos casos, de acuerdo al Modelo de Convenio de la OCDE, el elemento principal para determinar la residencia es la sede de dirección efectiva.

En el caso ecuatoriano, los convenios suscritos con Corea del Sur y Singapur recogen el criterio de la sede de dirección efectiva. Sin embargo, dichos convenios y aquellos suscritos con China y Uruguay prevén que las autoridades competentes de cada estado procuren resolver el caso a través de un procedimiento amistoso³³.

Este procedimiento amistoso también se encuentra previsto en la Convención Multilateral. El artículo 4 de dicha Convención dispone que, cuando una sociedad sea residente en más de una jurisdicción contratante –en función de las reglas de un CDI–, las autoridades competentes de dichas jurisdicciones harán lo posible por determinar, mediante acuerdo mutuo, la jurisdicción de residencia teniendo en cuenta su sede de dirección efectiva, el lugar de su constitución o de creación, y cualquier otro factor relevante. En ausencia de ese acuerdo, la persona no tendrá derecho a las desgravaciones o exenciones previstas en el CDI³⁴.

2.3.2. *Ámbito Objetivo*

El ámbito material de aplicación de los convenios busca determinar los tributos a los cuales deben aplicarse los beneficios contenidos en éstos. El Art. 2 del Modelo de Convenio de la OCDE³⁵ pretende determinar los impuestos comprendidos en el convenio y extender su ámbito de aplicación para que no sea necesario suscribir un nuevo convenio cada vez que exista una reforma en la legislación interna de los Estados contratantes.

De forma general los tributos a los cuales se aplica el convenio son dos: i) el impuesto sobre la renta, y, ii) el impuesto sobre el patrimonio.³⁶ Sin embargo, la

33 Romeo Carpio, “Convenios para evitar la doble imposición: Análisis comparativo de los últimos convenios vigentes en el Ecuador”, ponencia efectuada en las Jornadas Nacional de Derecho Tributario, IEDT, Mayo 2015, Quito.

34 Convención Multilateral para Aplicar las Medidas Relacionadas con los Tratados Fiscales para Prevenir la Erosión de las Bases Imponibles y el Traslado de Beneficios, artículo 4.

35 Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio, Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, 2005, pág. 24.

36 Jesús, Sol Gil, “Alcance general, impuestos cubiertos y definiciones en los convenios de doble imposición” en *Estudios de Derecho Tributario Internacional*, Colombia, LEGIS Editores S.A., 2006, pág. 86.

norma de forma expresa, establece que es indiferente su sistema de exacción. Por tanto es irrelevante si se grava el ingreso de forma directa, por retención en la fuente, como recargos o impuestos complementarios, etc.

El apartado segundo del artículo citado define lo que ha de entenderse por impuesto sobre la renta y sobre el patrimonio. Dicha definición no incluye los elementos propios del impuesto a la renta, puesto que los mismos deben ser establecidos por la legislación de cada Estado contratante. Por su parte el apartado tercero enumera los tributos vigentes en cada Estado contratante al momento de la firma del convenio y de forma complementaria el apartado cuarto prevé la aplicación del convenio a todos los impuestos de igual naturaleza que se impongan en cada Estado con posterioridad a la firma.

2.4. Tributación de los distintos tipos de renta

Para entender cuál es la metodología que normalmente se aplica en los Convenios para distribuir la potestad tributaria según los distintos tipos de renta, lo más adecuado es remitirnos a la introducción del modelo de la OCDE:

Las rentas y el patrimonio pueden clasificarse en tres categorías según el régimen aplicable en el Estado de la fuente o situación:

- Rentas y elementos patrimoniales que pueden gravarse sin ninguna limitación en el Estado de la fuente o situación,
- Rentas que pueden someterse a una imposición limitada en el Estado de la fuente,
y
- Rentas y elementos patrimoniales que no pueden someterse a imposición en el Estado de la fuente o situación.

2.4.1. Rentas Inmobiliarias

Regla sustantiva: El apartado uno del artículo citado; y, en general los convenios para evitar la doble imposición reconocen el derecho a gravar las rentas derivadas de la propiedad inmobiliaria, al Estado de la fuente. Es decir, son gravadas en el lugar donde el bien se encuentre situado. Las rentas sujetas a esta regla no son aquellas que se generan por la enajenación de los bienes inmuebles sino del uso de los mismos.

Para poder aplicar esta regla, se debe acudir a la legislación interna de cada Estado contratante con el afán de determinar qué tipo de bienes se consideran como inmuebles³⁷. En el caso ecuatoriano, al momento de gravar las rentas provenientes de la propiedad inmobiliaria, se debe considerar que no solamente los bienes raíces son considerados bienes inmuebles sino todos los bienes accesorios.

2.4.2. Beneficios empresariales

Para determinar la regla sustantiva contenida en el Art. 7 del modelo de la OCDE³⁸ se debe determinar que puede considerarse como “beneficio empresarial”. Al respecto, los comentarios al modelo de la OCDE señalan que el término “beneficios” debe ser entendido de forma amplia, incluyendo todas las rentas procedentes de la explotación de una empresa. Sin embargo, si las rentas se encontraran reguladas por otro artículo de forma expresa, éste último debe aplicarse, por ejemplo, en el caso de dividendos.³⁹

Regla Sustantiva: El artículo citado establece de forma general que, una empresa residente de un Estado contratante no puede ser sometida a imposición en el otro Estado contratante, a menos que lleve a cabo actividades empresariales en el territorio del segundo Estado a través de un establecimiento permanente.

Esta regla contiene un importante principio de fiscalidad internacional denominado *all-or-nothing*. De acuerdo al autor José Manuel Calderón, dicho principio distribuye el poder tributario entre los Estados de fuente y residencia en torno a un factor de conexión territorial, el establecimiento permanente.⁴⁰

Sin embargo, el artículo citado expresamente señala que, si la empresa realiza su actividad a través de un establecimiento permanente, solamente pueden someterse a imposición del Estado de fuente los beneficios imputables a dicho EP. Por tanto, el artículo contiene un segundo principio de “vinculación efectiva” mediante

37 Al respecto el Código Civil señala: “Art. 586.- *Inmuebles, fincas o bienes raíces son las cosas que no pueden transportarse de un lugar a otro, como las tierras y minas, y las que adhieren permanentemente a ellas, como los edificios y los árboles. ...*”. Art. 588.- *Se reputan inmuebles, aunque por su naturaleza no lo sean, las cosas que están permanentemente destinadas al uso, cultivo y beneficio de un inmueble. ...*”

38 Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio, 22 de julio de 2010, Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE. Traducción realizada por el Instituto de Estudios Fiscales (IEF). Página 26.

39 Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio, 22 de julio de 2010, Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE. Traducción realizada por el Instituto de Estudios Fiscales (IEF). Página 154.

40 José Manuel Calderón, “La tributación de los beneficios empresariales”, en *Estudios de Derecho Tributario Internacional*, Colombia, LEGIS Editores S.A., 2006, pág. 152.

el cual se establece el alcance del poder tributario del Estado de fuente bajo el supuesto de la existencia de un establecimiento permanente.⁴¹

De forma general los convenios suscritos por Ecuador recogen el principio de vinculación efectiva. Sin embargo, el convenio suscrito con Uruguay recoge el principio de “fuerza de atracción” en virtud del cual se establece que el alcance del poder tributario del Estado de fuente recoge los beneficios imputable al EP y aquellos beneficios derivados de: (i) las ventas de bienes o mercancías de tipo idéntico o similar al de las vendidas por medio del EP; y, c) otras actividades comerciales de naturaleza idéntica o similar a la de las efectuadas por el EP.

Regla sustantiva: En virtud de estos principios, el establecimiento permanente debe tributar como un centro de imputación de rentas. Es decir, como cualquier empresa que resida en el Estado de fuente, de forma independiente a sus partes relacionadas, incluyendo su matriz.

2.4.3. Navegación marítima, por aguas interiores y aérea

Regla sustantiva: El artículo 8 del convenio de doble imposición establece que las rentas provenientes del transporte internacional solamente pueden someterse a imposición en el Estado donde se sitúe la sede de dirección efectiva de la sociedad.⁴²

El convenio de forma expresa establece que el término “tráfico internacional” significa todo transporte efectuado por un buque o aeronave explotado por una empresa cuya sede de dirección efectiva se encuentre situada en uno de los Estados contratantes (Estado de residencia), salvo cuando el buque o aeronave sea explotado únicamente entre puntos situados en el Estado de fuente.⁴³

Sin embargo, los comentarios al modelo de convenio de la OCDE reconocen que la actividad de transporte internacional ha evolucionado y actualmente contempla actividades que facilitan sus operaciones. Por tanto, los comentarios establecen que los beneficios derivados de actividades complementarias relacionadas con el transporte internacional deben ser gravados de acuerdo al artículo analizado.

41 García Prats, citado por José Manuel Calderón, “La tributación de los beneficios empresariales”, en *Estudios de Derecho Tributario Internacional*, Colombia, LEGIS Editores S.A., 2006, pág. 152.

42 Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio, 22 de julio de 2010, Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE. Traducción realizada por el Instituto de Estudios Fiscales (IEF). Página 27.

43 Letra e), apartado primero del artículo 3 del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio, 22 de julio de 2010, Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE. Traducción realizada por el Instituto de Estudios Fiscales (IEF). Página 23.

El término “sede de dirección efectiva” es definido en los comentarios al artículo cuarto del convenio de la OCDE como el lugar donde se toman las decisiones comerciales clave y de gestión necesarias para llevar a cabo las actividades de la empresa.⁴⁴ El apartado tres del artículo analizado aclara que cuando la sede de dirección efectiva de una empresa de transporte marítimo estuviera a bordo del buque, se considerará situada en el Estado donde esté el puerto base del buque o en el Estado donde la persona que explote el buque sea residente.

Hacemos notar que, los convenios suscritos por Ecuador con Uruguay, China, Singapur y Corea del Sur se alejan del criterio de “sede de dirección efectiva” contemplado en el Modelo de Convenio de la OCDE y recogen el criterio de residencia de la persona jurídica⁴⁵.

2.4.4. *Dividendos*

Regla sustantiva: El artículo 10 del modelo de la OCDE reparte la capacidad impositiva entre el Estado de fuente y el Estado de residencia. El primero grava las rentas hasta un límite reducido fijado en cada convenio, mientras que el segundo lo somete a imposición de acuerdo con su legislación aplicando alguno de los métodos establecidos para eliminar la doble imposición.

Los límites bajo los cuales se restringe la capacidad impositiva del Estado donde se genera el dividendo, dependen del porcentaje de posesión de capital de quien los recibe y si dicha posesión es directa o indirecta. Por lo general, los dividendos pagados de una filial a casa matriz deben pasar por varias jurisdicciones antes de llegar al beneficiario efectivo de los mismos; por tanto, el convenio permite que los dividendos pagados por una sociedad filial a su matriz sean gravados a un porcentaje menor (5%), para facilitar la inversión internacional y evitar una cascada impositiva que desvalorice el dividendo repartido. En los demás casos, el convenio permite que los dividendos sean gravados a una tarifa del 15%. De forma general, los convenios para evitar la doble imposición siguen los porcentajes previstos en el modelo de la OCDE.⁴⁶

Hacemos notar que el artículo analizado ha sido modificado a lo largo del tiempo y actualmente incluye como condición para limitar la tributación en el Estado de fuente que el contribuyente a quien se realiza el pago sea el beneficia-

44 *Ibíd.* Pág. 92

45 Romeo Carpio, “Convenios para evitar la doble imposición: Análisis comparativo de los últimos convenios vigentes en el Ecuador”, ponencia efectuada en las Jornadas Nacional de Derecho Tributario, IEDT, mayo 2015, Quito.

46 *Ibíd.* Pág. 331.

rio efectivo del mismo. El autor César Levene señala que el término “beneficiario efectivo” se refiere al acreedor de la renta, o al tercero por el cual el acreedor está actuando.⁴⁷

En concordancia, el artículo innumerado tercero agregado luego del artículo 7 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario interno dispone que se entenderá como beneficiario efectivo a quien legal, económicamente o de hecho tenga el poder de controlar la atribución del ingreso, beneficio o utilidad; así como de utilizar, disfrutar o disponer de los mismos. Por tanto, se puede concluir que el beneficiario efectivo es aquel que puede disponer de la renta obtenida.

Finalmente, para la aplicación del presente artículo es necesario establecer una definición del término “dividendos”. Al respecto, el apartado tercero establece que dividendo significa las rentas de las acciones, bonos, participaciones mineras u otros derechos (excepto los de crédito) que permitan participar a su tenedor en los beneficios. Sin embargo, el apartado adicionalmente permite que se incluyan dentro del concepto de dividendos, otras rentas calificadas como tales por la legislación interna del Estado donde reside la sociedad que las distribuye.⁴⁸

En el caso ecuatoriano, el Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno señala que, para efectos tributarios, se considerarán dividendos y tendrán el mismo tratamiento tributario todo tipo de participaciones en utilidades, excedentes, beneficios o similares que se obtienen en razón de los derechos representativos de capital que el beneficiario mantiene, de manera directa o indirecta.

2.4.5. Intereses

Regla sustantiva: El artículo 11 del modelo de la OCDE reparte la capacidad impositiva entre el Estado de fuente y el Estado de residencia⁴⁹. El primero grava las rentas hasta un límite reducido (10%) cuando el acreedor a quien se realiza el pago es el beneficiario, mientras que el segundo lo somete a imposición de acuerdo con la legislación aplicando alguno de los métodos establecidos para eliminar la doble imposición.

47 Levene, César. “El concepto de beneficiario efectivo”, en *Interpretación económica de las normas tributarias*, Buenos Aires, Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, Universidad Austral, 2004, pág. 731.

48 Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio, 22 de julio de 2010, Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE. Traducción realizada por el Instituto de Estudios Fiscales (IEF). Página 28.

49 Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio, 22 de julio de 2010, Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE. Traducción realizada por el Instituto de Estudios Fiscales (IEF). Página 29.

Sobre los techos de imposición contemplados tanto en el artículo 10 como en el artículo 11 del convenio, debemos anotar que los mismos no son tarifas de imposición sino limitaciones al derecho de gravar aceptadas por ambos Estados. Por tanto, el país de fuente deberá gravar el pago de intereses de acuerdo con su legislación interna y solo cuando la tarifa supere el techo previsto en el convenio, deberá sujetarse a este.⁵⁰

En el caso ecuatoriano, el límite del 10% se recoge en la mayoría de convenios. Sin embargo, los convenios suscritos con China y Corea del Sur recogen casos particulares en los cuales los pagos de intereses se encuentran exentos⁵¹. Por su parte, el convenio suscrito con Uruguay contiene una norma anti-elusión en virtud de la cual las disposiciones del artículo no son aplicables si el propósito de la transacción es únicamente impositivo, es decir, dicho artículo recoge el principio definido en la doctrina como “*business purpose*”.

2.4.6. Cánones o regalías.

Regla sustantiva.- De acuerdo al modelo de la OCDE, los cánones sólo pueden ser objeto de imposición en el Estado de residencia del beneficiario efectivo, y por tanto se exonera al ingreso en el Estado de fuente⁵². A pesar de esto, varios convenios aplican el criterio de tributación compartida revisado en apartados anteriores, para este tipo de pagos.

Los convenios suscritos por Ecuador aplican el criterio de tributación compartida, mediante la imposición de un límite porcentual al país de fuente, como en el caso de pago de intereses. Es importante tomar en cuenta que dicho límite depende del tipo de regalía. De forma general, el límite es menor en el caso de regalías pagadas por el uso, o derecho al uso de equipos industriales, comerciales o científicos.

El término “regalías” se define en el modelo de la OCDE como las cantidades pagadas por el uso, concesión de uso, de derechos de autor sobre obras literarias,

50 Rodríguez, José Antonio, *Los efectos de la fiscalidad en el marco de los convenios de doble imposición internacional, análisis del caso español*, España, Universidad Complutense de Madrid, www.ief.es, pág. 74.

51 Romeo Carpio, “Convenios para evitar la doble imposición: Análisis comparativo de los últimos convenios vigentes en el Ecuador”, ponencia efectuada en las Jornadas Nacional de Derecho Tributario, IEDT, Mayo 2015, Quito.

52 El apartado primero del Art.12 establece: “*Las regalías procedentes de un Estado contratante y cuyo beneficiario efectivo es un residente del otro Estado contratante sólo pueden someterse a imposición en este otro Estado.*” Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio, 22 de julio de 2010, Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE. Traducción realizada por el Instituto de Estudios Fiscales (IEF). Pág. 30.

artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas, de patentes, marcas, diseños o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.⁵³

De forma general los convenios suscritos por Ecuador recogen la definición detallada previamente. Sin embargo, en el caso de los convenios suscritos con Uruguay y Corea del Sur el término “regalías” incluye aquellos pagos realizados por el derecho de obtentores de variedades vegetales⁵⁴.

2.4.7. Ganancias de capital

El artículo 13 del modelo de la OCDE establece cuatro reglas básicas para determinar a qué Estado corresponde la imposición sobre las rentas derivadas de las ganancias de capital:⁵⁵

- a) **Inmuebles.-** El apartado primero del artículo trece establece que la renta derivada de la enajenación de bienes inmuebles solo puede someterse a imposición en el Estado donde el bien se sitúa.
- b) **Muebles propiedad de un EP.-** En el caso de bienes muebles propiedad de un establecimiento permanente de una empresa extranjera, el apartado segundo establece que la renta derivada de su enajenación debe gravarse en el país donde su ubica el EP.
- c) **Buques o aeronaves.-** En el caso de las ganancias derivadas de la enajenación de buques o aeronaves explotados en el tráfico internacional, de embarcaciones utilizadas en aguas interiores, o de los bienes muebles utilizados para explotar dichas embarcaciones, se someten a imposición en el Estado donde esté la dirección efectiva de la empresa.
- d) **Acciones en sociedades tenedoras de inmuebles.-** En el caso de las ganancias derivadas de la enajenación de acciones en las cuales más del 50% de su valor se deba de forma directa o indirecta a la propiedad de inmuebles por parte de la sociedad, deberán gravarse donde se sitúe la propiedad inmobiliaria.

53 Ibid. Pág. 30.

54 Romeo Carpio, “Convenios para evitar la doble imposición: Análisis comparativo de los últimos convenios vigentes en el Ecuador”, ponencia efectuada en las Jornadas Nacional de Derecho Tributario, IEDT, Mayo 2015, Quito.

55 Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio, 22 de julio de 2010, Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE. Traducción realizada por el Instituto de Estudios Fiscales (IEF). Pág. 31.

- e) Para todo el resto de casos, el apartado quinto establece que las ganancias derivadas de la enajenación de bienes se someten a imposición en el Estado de residencia de quien los transmite. De forma general, esta regla se incluye en los tratados suscritos por Ecuador. Sin embargo, en el caso del convenio suscrito con Uruguay, estas ganancias se someten a imposición solo en el Estado en el que el bien está situado.

En Ecuador este artículo tomó particular relevancia desde el 1 de enero de 2015, fecha desde la cual se consideró como ingreso gravado para efectos del cálculo de impuesto a la renta a la utilidad derivada de la enajenación directa o indirecta de acciones, participaciones u otros derechos representativos de capital, de sociedades domiciliadas o establecimientos permanentes en Ecuador⁵⁶.

El artículo innumerado agregado a continuación del artículo 67 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno dispone que, en caso de que sea aplicable un convenio para evitar la doble imposición se deberá cumplir con lo dispuesto en el respectivo convenio. Por tanto, si la sociedad que realiza la transferencia de la acción es residente de un país con el cual Ecuador haya suscrito un CDI, de forma general la utilidad derivada de dicha transferencia no debería sujetarse a imposición en el Ecuador.

2.4.8. Trabajadores independientes

El artículo 14 relativo a la imposición de la renta del trabajo independiente fue suprimido del modelo de la OCDE el 29 de abril de 2000, en virtud del Informe denominado “Cuestiones relativas al artículo 14 del Modelo de Convenio Tributario” (*Issues Related to Article 14 of the OECD Model Tax Convention*) aprobado por el Comité de Asuntos Fiscales de la organización. El informe establecía que no existen diferencias entre las disposiciones contenidas en el artículo catorce, de aquellas contenidas en el artículo séptimo sobre beneficios empresariales. Por tanto, actualmente las rentas de actividades profesionales o de otra actividad de carácter independiente deben gravarse de acuerdo a lo establecido en dicho artículo.⁵⁷

Ecuador suscribió gran parte de sus convenios previo a la eliminación del artículo, por tanto, los mismos incluyen dicha disposición. El artículo establecía que las rentas obtenidas por la prestación de servicios de profesionales y otras actividades de naturaleza independiente solamente pueden someterse a imposición

⁵⁶ Ley de Régimen Tributario Interno, artículo 8, numeral 3.1.

⁵⁷ *Ibidem*. Pág. 258.

en el Estado de residencia, excepto cuando el profesional disponga de una base fija, en cuyo caso, tributará en el país de fuente las rentas atribuibles a dicha base.

2.4.9. Trabajos dependientes

De forma general, la renta generada por la prestación de servicios dependientes se regula en el artículo 15 del modelo de la OCDE. De acuerdo al autor Pasquale Pistone, “*el artículo 15 representa el eje de las restantes cláusulas en el tema de prestación de servicios (con excepción del art.20)*”.⁵⁸ Es decir, el artículo regula la imposición de todas aquellas rentas generadas por la prestación de servicios dependientes que no estén reguladas por los artículos 16 (remuneraciones en calidad de consejero), 17 (artistas y deportistas), 18 (pensiones) y 19 (funciones públicas).

Regla sustantiva: El artículo analizado establece que las rentas obtenidas por la prestación de servicios dependientes, deben someterse a imposición en el Estado de residencia de la persona que los recibe. Sin embargo, si el servicio se presta en el Estado de fuente, las rentas obtenidas pueden someterse a imposición en dicho Estado.

2.4.10. Participación de consejeros

El artículo 16 del modelo de la OCDE establece como excepción a la regla general establecida en el artículo 15, las remuneraciones que una persona en calidad de consejero obtenga como miembro de un directorio, consejo de administración o de vigilancia de una sociedad residente en otro Estado y otorga exclusivamente la capacidad de gravar este tipo de rentas al Estado de fuente, es decir al Estado donde se encuentra la empresa que realiza el pago.

2.4.11. Artistas y deportistas

Para este tipo de rentas, el Art. 17 del modelo de la OCDE divide la capacidad impositiva entre el país de fuente y el país de residencia. El primero posee el derecho de imposición preferente de acuerdo con su legislación interna, por lo cual, al momento de realizarse el pago al artista se deberá retener el porcentaje de impuesto a la renta que corresponda; y, el segundo puede imponer dichas rentas aplicando

⁵⁸ Pasquale Pistone. “La imposición de los servicios en los convenios internacionales de doble imposición” en *Estudios de Derecho Tributario Internacional*, Colombia, LEGIS Editores S.A., 2006, pág. 403.

los métodos para evitar la doble imposición, que puede ser el otorgamiento de crédito tributario por el impuesto pagado en el país de fuente.

En el caso de los convenios suscritos por Ecuador con Corea del Sur y Uruguay, se establece que en este tipo de rentas se incluyen aquellas obtenidas de cualquier actividad personal relacionada con su renombre o prestigio como artista del espectáculo o deportista⁵⁹.

2.4.12. Pensiones

El artículo 18 del modelo de la OCDE establece que las pensiones u otros ingresos de similar naturaleza, únicamente pueden ser sujetas a imposición en el país de residencia de quien las recibe, sin importar su lugar de trabajo o la residencia del pagador.

Si bien esta regla puede resultar clara, genera una injusticia fiscal cuando el trabajador migra a un país distinto de aquel donde prestó sus servicios, puesto que otorga la capacidad de gravar la renta a un país que no ha soportado la carga de las deducciones por dicho concepto.

2.4.13. Funciones públicas

El artículo 19 del modelo de la OCDE establece que el derecho de gravar retribuciones por servicios prestados a favor del Estado, así como las pensiones pagadas por aquél en razón de dichos servicios, se genera únicamente en el Estado pagador de las mismas.

Sin embargo, actualmente el modelo prevé una excepción a esta regla, la cual establece que dichos ingresos podrán ser gravados en el país de residencia del receptor cuando éste es nacional de ese Estado. Este cambio en el modelo responde al crecimiento del aparato gubernamental y por tanto el crecimiento de las rentas generadas por este concepto.

59 Romeo Carpio, "Convenios para evitar la doble imposición: Análisis comparativo de los últimos convenios vigentes en el Ecuador", ponencia efectuada en las Jornadas Nacional de Derecho Tributario, IEDT, Mayo 2015, Quito.

2.4.14. *Estudiantes*

El artículo 20 del modelo de la OCDE establece que los valores recibidos por estudiantes para cubrir sus gastos de mantenimiento, estudio o formación, no deben imponerse en el Estado donde cursan dichos estudios, siempre que dichos valores procedan de fuentes ubicadas fuera de ese Estado.

2.4.15. *Otras rentas*

Con carácter residual, las rentas de otra clase, no específicamente tratadas en el convenio, se sometan a imposición sólo en el Estado de residencia del percceptor, si bien se suele aclarar que esta regla no es aplicable cuando el beneficiario de dichas rentas realice su actividad en el otro Estado por medio de un EP situado en el otro Estado (distinto al de su residencia) y el derecho o bien por el que se pagan las rentas estén vinculados efectivamente con dicho establecimiento permanente. En estos casos, son de aplicación las disposiciones relativas a los beneficios empresariales.

2.4.16. *Imposición del Patrimonio*

La potestad tributaria, en relación con los impuestos sobre el patrimonio, se distribuye de manera similar a la que se utiliza para las rentas.

- √ Los bienes inmuebles pueden someterse a imposición de forma compartida.
- √ Los bienes muebles que formen parte del activo de un EP o una BF pueden someterse a imposición en el Estado donde se encuentre dicho EP o BF.
- √ Los buques y aeronaves explotados en tráfico internacional sólo donde se encuentre la SDE.
- √ Los demás bienes sólo pueden ser gravados en el Estado de residencia de su propietario.

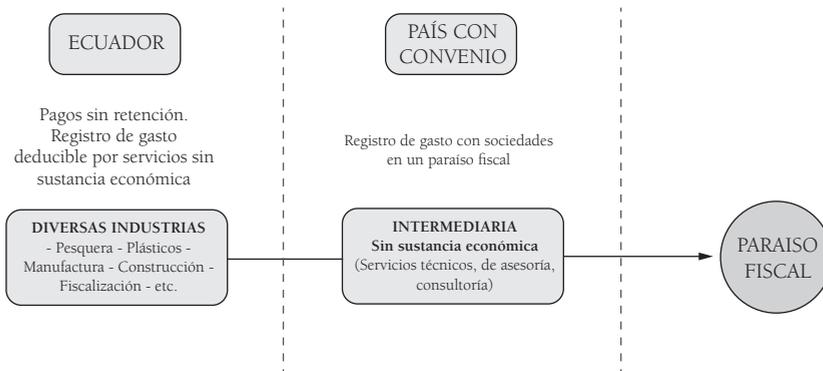
Adicional a las cláusulas antes analizadas, los convenios para evitar la doble imposición incluyen artículos mediante los cuales se establece el intercambio de información, la forma de evitar su abuso, cláusulas que regulan su vigencia, la forma de denunciarlos y el protocolo. Estos conceptos que serán analizados por artículos posteriores.

3. ABUSO DE LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN

A medida que se ha ido extendiendo el uso de convenios para evitar la doble imposición, también se han ido generando esquemas de abuso a dichos convenios. Estos esquemas generalmente buscan que residentes de terceros Estados u operaciones no cubiertas accedan al ámbito de aplicación de un convenio que en principio no les sería aplicable, mediante estructuras de planificación fiscal artificiosas⁶⁰.

El Servicio de Rentas Internas ha identificado el uso de los siguientes esquemas de abuso de tratados en Ecuador⁶¹:

- a) Esquema 1: Gastos sin sustancia económica: Se usa una sociedad instrumental en un país con el cual Ecuador ha suscrito un convenio para evitar la doble imposición.

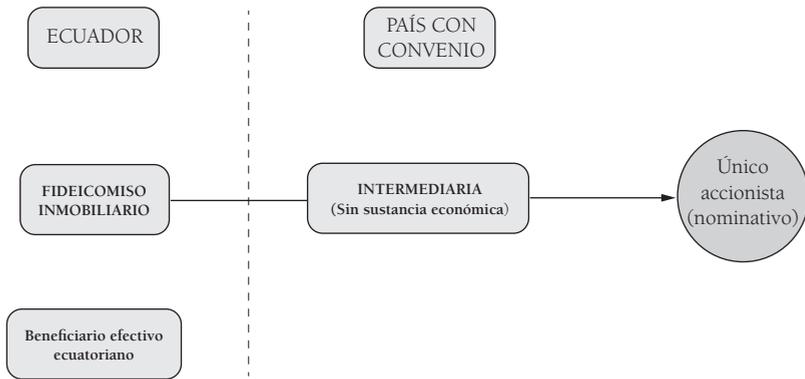


A través de este esquema se disminuye el pago de tributos de forma fraudulenta puesto que: (i) se disminuye la base imponible de la sociedad en Ecuador; (ii) se elimina la tributación del no residente en Ecuador en virtud de la aplicación del convenio; y, (iii) se elimina la tributación de la compañía intermedia mediante el pago de gastos a paraísos fiscales.

- b) Esquema 2: Ocultamiento del beneficiario efectivo: Se usa una sociedad instrumental en un país con el cual Ecuador ha suscrito un convenio para evitar la doble imposición y se designa un accionista nominal.

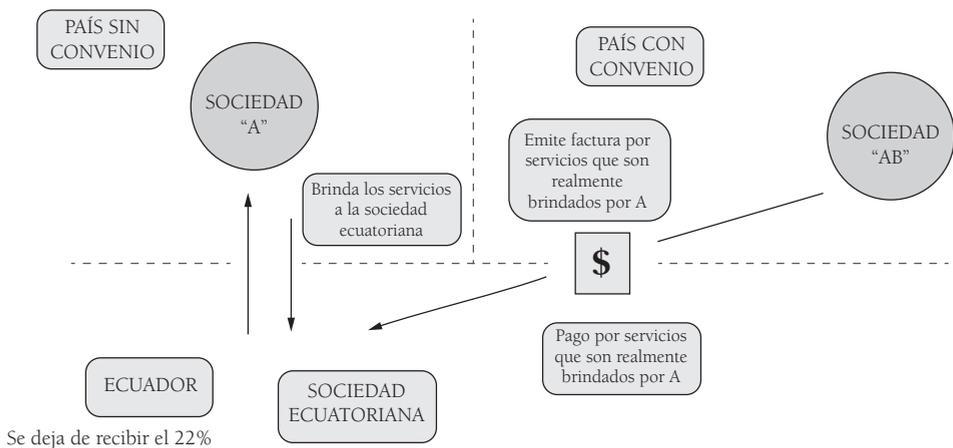
60 Andrés Pachón Luna, El Treaty Shopping como fenómeno de elusión fiscal internacional en los convenios de doble imposición suscritos por Colombia, Revista de Derecho Fiscal, Universidad Externado de Colombia.

61 Página web: <http://www.sri.gob.ec/BibliotecaPortlet/descargar/d988dc85-e8af-496c-80d1-c0fa1e390c17/Esquema%20fraude%20fiscal%20con%20abuso%20de%20CDI.pdf>



A través de este esquema se disminuye el pago de tributos de forma fraudulenta puesto que: (i) el beneficiario efectivo residente en Ecuador no se sujeta al pago de impuesto a la renta sobre los dividendos recibidos; (ii) el beneficiario efectivo residente en Ecuador no se sujeta al pago de impuesto a la salida de divisas sobre los dividendos pagados al exterior; y, (iii) se elimina la tributación de las ganancias de capital derivadas de una eventual transferencia de acciones.

- c) Esquema 3: *Treaty Shopping*: Uso de un país con el cual Ecuador ha suscrito un convenio para evitar la doble imposición para triangular operaciones.



A través de este esquema se disminuye el pago de tributos de forma fraudu-

lenta puesto que se elimina la tributación de la sociedad A no residente en Ecuador en virtud de la aplicación de un convenio suscrito con un país distinto al de la residencia de dicha compañía.

Frente a estos esquemas de abuso de tratados se han establecido medidas anti-abuso tanto en la legislación local como en los propios convenios de doble imposición. En el caso de Ecuador, el artículo 17 del Código Tributario dispone que:

Art. 17.- Calificación del hecho generador: Cuando el hecho generador consista en un acto jurídico, se calificará conforme a su verdadera esencia y naturaleza jurídica, cualquiera que sea la forma elegida o la denominación utilizada por los interesados.

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

El artículo citado recoge la medida anti-elusión denominada sustancia sobre la forma⁶² a través de la cual se busca dar con la verdadera naturaleza del evento a efectos de encajarlo en el hecho imponible que le es propio. Esta medida tiene como objeto evitar el llamado fraude a la ley que consiste en el abuso de formas jurídicas para eludir la obligación impositiva⁶³.

La Acción 6 del Proyecto BEPS identifica como uno de los principales problemas de la tributación internacional el abuso de los convenios para evitar la doble imposición y propone medidas como⁶⁴:

- a) Incorporar en los convenios una declaración clara de que los Estados pretender evitar la no imposición o la imposición reducida a través de la elusión, la evasión fiscal o la práctica denominada “treaty shopping”.
- b) La integración en el modelo de una norma anti-abuso específica como la cláusula de limitación de beneficios. Dicha cláusula permite reservar la con-

62 Palao Taboada, Carlos, “Forma y sustancia en el derecho”. Pág. 11. Disponible en la Web: <https://www.uam.es/otros/afduam/documentos/forma-y-sustancia.pdf>.

63 González García, Eusebio, “El Abuso de las Formas Jurídicas en Derecho Tributario” en *Temas de derecho tributario contemporáneo*, Colombia, 2006. Pág. 27.

64 Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, Acción 6 – Informe Final, impedir la utilización abusiva de convenios fiscales.

cesión de los beneficios del convenio a aquellas entidades que reúnan ciertas condiciones.

- c) La inclusión en el modelo de una norma anti-abuso general basada en los propósitos principales de una operación (“*business purpose*”). De acuerdo con esta norma, si uno de los propósitos principales de una operación es la obtención de los beneficios del convenio, no cabrá conceder tales beneficios a menos que se establezca que su concesión sería conforme con el objeto y fin de las disposiciones del convenio.

Para incorporar estas medidas sería necesario modificar todos los convenios para evitar la doble imposición suscritos en función del modelo de la OCDE. Para evitar este proceso, varios países suscribieron la “Convención Multilateral para Aplicar las Medidas Relacionadas con los Tratados Fiscales para Prevenir la Erosión de las Bases Imponibles y el Traslado de Beneficios” (en adelante la “Convención Multilateral”). Esta Convención permite actualizar los convenios para evitar la doble imposición suscritos por los países firmantes de manera sincronizada, sin necesidad de renegociar bilateralmente cada uno de ellos⁶⁵.

4. GESTIÓN TRIBUTARIA

En función del análisis previo se puede determinar cuándo un pago al exterior se encuentra sujeto o no a retención en virtud de lo establecido en los distintos convenios para evitar la doble imposición. Sin embargo, mediante Resolución NAC-DGERCGC16-00000204 el Servicio de Rentas Internas, estableció los montos máximos y requisitos para aplicar automáticamente los beneficios previstos en los convenios para evitar la doble imposición suscritos por Ecuador.

Dicha resolución establece que las reglas previstas en los convenios para evitar la doble imposición serán aplicables de forma automática siempre y cuando se cumplan las siguientes condiciones:

- a) La suma de todos los pagos y créditos en cuenta –lo que suceda primero–, realizados por un mismo agente de retención a un mismo proveedor en un mismo año fiscal no supere las veinte fracciones básicas gravadas con tarifa cero de impuesto a la renta para personas naturales.

⁶⁵ Convención Multilateral para Aplicar las Medidas Relacionadas con los Tratados Fiscales para Prevenir la Erosión de las Bases Imponibles y el Traslado de Beneficios.

En el caso de que la totalidad de los pagos realizados a un mismo proveedor supere el monto máximo, el agente de retención debe aplicar la tarifa de retención aplicable a los pagos al exterior en general, sin considerar las reglas previstas en los convenios para evitar la doble imposición⁶⁶.

- b) El agente de retención deberá justificar la residencia fiscal del perceptor del ingreso, para dicho efecto deberá solicitar un certificado de residencia fiscal emitido por la autoridad competente del otro país.
- c) Se cumplan los requisitos restantes establecidos en el convenio para la aplicación de sus reglas.

Adicionalmente, debe tomarse en cuenta que el gasto pagado al exterior únicamente será deducible siempre y cuando se cumplan –adicionalmente– los siguientes requisitos formales:

- a. Los gastos realizados deben ser necesarios y se deben destinar a la obtención de rentas gravadas;
- b. Se realice el pago 5% de Impuesto a la Salida de Divisas (ISD) y la liquidación y auto retención del 12% de Impuesto al Valor Agregado (IVA) en el caso de servicios importados;
- c. Se debe contar con el comprobante de venta respectivo, emitido por quien recibe el pago;
- d. Se debe emitir la retención en la fuente, incluso cuando el pago no esté sujeto a retención. Este comprobante deberá incluirse en la declaración mensual de retenciones en la fuente del impuesto a la renta (formulario 103);⁶⁷
- e. El pago se debe instrumentar a través de una entidad financiera;⁶⁸

66 En dicho caso, el proveedor del exterior tiene derecho a reclamar lo indebidamente retenido de acuerdo con el procedimiento establecido mediante Resolución NAC-DGERCGC16-00000388 emitida por el Servicio de Rentas Internas.

67 El Art. 133 del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno establece: “*La declaración de retenciones por pagos al exterior se realizará en la forma y condiciones que establezca el Servicio de Rentas Internas y el pago se efectuará dentro de los plazos establecidos en este Reglamento.*”

68 El párrafo final del Art. 27 del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno establece: “*Para que el costo o gasto por cada caso entendido superior a los mil dólares de los Estados Unidos de América sea deducible para el cálculo del Impuesto a la Renta, a más del comprobante de venta respectivo, se requiere la utilización de cualquier institución del sistema financiero para realizar el pago, a través de giros, transferencias de fondos, tarjetas de crédito y débito y cheques.*”

- f. Existan documentos que puedan probar la realidad del gasto, por ejemplo, en el caso de un servicio el contrato de prestación de servicios, informes, detalles de horas trabajadas, entre otros;
- g. El pago debe ser razonable, es decir, debe ajustarse a precios de mercado de acuerdo con el régimen de precios de transferencia vigente en el Ecuador;
- h. Se cuente con un certificado de residencia fiscal de la parte a quien se realiza el pago, emitido por la Autoridad Tributaria de dicho país⁶⁹; y,
- i. Se respeten los límites de deducibilidad establecidos en la normativa local.

Sobre este último punto, la Ley de Régimen Tributario Interno prevé los siguientes límites de deducibilidad:

- a. Los gastos indirectos asignados desde el exterior a sociedades domiciliadas en el Ecuador por sus partes relacionadas no podrán ser superiores al 5% de la base imponible del Impuesto a la Renta más el valor de dichos gastos, el exceso se considerará no deducible⁷⁰.

Se entienden como gastos indirectos a aquellos costos y gastos incurridos por alguna parte relacionada en forma directa y asignados al contribuyente, siempre que⁷¹:

- Se haya aplicado una misma base de asignación de costos o gastos a más de un miembro del grupo o parte relacionada; o,
 - Aunque no se haya aplicado una misma base de asignación, las funciones, activos o riesgos correspondientes a quien incurrió directamente en los costos o gastos no implican para éste un margen de ganancia económicamente significativo.
- b. La sumatoria de las regalías⁷², servicios técnicos, administrativos, de consultoría y similares, pagados por sociedades residentes o por establecimientos

69 En el caso ecuatoriano, el procedimiento de solicitud y emisión de certificados de residencia fiscal se encuentra detallado en la Resolución No. NAC-DGERCGC13-00472, que se encuentra citada al final del presente documento.

70 Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, artículo 28.

71 Resolución NAC-DGERCGC16-00000332 emitida por el Director General del Servicio de Rentas Internas, artículo 2.

72 Para efectos del cálculo del límite de deducibilidad se considerarán regalías a las cantidades pagadas por el uso o derecho de uso de marcas, patentes, obtenciones vegetales y demás elementos de propiedad intelectual.

permanentes en Ecuador a sus partes relacionadas, no podrá ser superior al 20% de la base imponible del Impuesto a la Renta más el valor de dichos gastos, el exceso se considerará no deducible⁷³. Sin embargo, el contribuyente puede solicitar un límite mayor de deducibilidad a través de una consulta de valoración previa de operaciones entre partes relacionadas⁷⁴.

Para el cálculo del límite de deducibilidad se deberá tomar en cuenta los siguientes conceptos:

- Se considerarán regalías a las cantidades pagadas por el uso o derecho de uso de marcas, patentes, obtenciones vegetales y demás elementos de propiedad intelectual⁷⁵.
- Los servicios técnicos, administrativos, de consultoría y similares deben involucrar la aplicación principal de un conocimiento, experiencia o habilidad de naturaleza especializada. Se excluyen de esta definición⁷⁶:
 - Las operaciones consideradas como gastos indirectos, por ejemplo, Las regalías causadas entre partes relacionadas que sean consideradas gastos indirectos;
 - Los sueldos, salarios y cualquier otra remuneración por el trabajo en relación de dependencia y dietas de directores;
 - Los pagos por acceso a información, a espacio físico, a capacidad de transmisión de datos y similares, siempre que dicho acceso esté disponible a terceros independientes; y,
 - Las operaciones financieras.
- c. Los costos y gastos incurridos para la promoción y publicidad de bienes y servicios serán deducibles hasta un máximo del 4% del total de ingresos gravados del contribuyente. Sin embargo, contribuyentes que se dedican a la producción y/o comercialización de alimentos preparados con contenido hiper-procesado no pueden deducir ningún valor por concepto de promoción y publicidad⁷⁷.

73 Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, artículo 28, numeral 16.

74 La Resolución NAC-DGERCGC15-00000571 emitida por el Servicio de Rentas Internas regula la forma y plazos para presentar la consulta de valoración previa.

75 Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, artículo 28, numeral 16.

76 Resolución NAC-DGERCGC15-00000571 emitida por el Servicio de Rentas Internas, artículo 5.

77 Esta limitación ha sido regulada mediante circular NAC-DGECCGC15-00000005 emitida por el Servicio de Rentas Internas.

- d. Si bien los reembolsos de gastos no están sujetos a limitación sobre el valor que puede considerarse deducible, la ley establece requisitos adicionales para su deducibilidad. El artículo 30 de la Ley de Régimen Tributario Interno señala que se entenderá producido el reembolso cuando concurren las siguientes circunstancias:
- Los gastos reembolsados se originan en una decisión de la empresa mandante, quien por alguna causa no pudo efectuar el gasto en forma directa, o porque en su defecto le resultaba económicamente conveniente acudir a un tercero para que actúe en su nombre;
 - Los importes de los reembolsos de gastos corresponden a valores previamente establecidos; y,
 - Existan documentos de soporte que avalen la compra del bien o la prestación de servicios que son objeto del reembolso.

El artículo antes citado establece que, si la persona a la cual se realiza el reembolso es únicamente un intermediario ubicado en un país con el cual el Ecuador haya suscrito un convenio de doble tributación, la Administración Tributaria podrá determinar el impuesto a pagar si el uso del intermediario tuvo como único propósito la aplicación indebida de los beneficios del convenio (*business purpose*). Sin embargo, para los demás casos, el Servicio de Rentas Internas –a través de consulta vinculante⁷⁸, ha establecido que las reglas contenidas en los convenios para evitar la doble imposición son aplicables a los reembolsos de gastos.

Finalmente, es importante anotar que el artículo 8 de la Resolución NAC-DGERCGC16-00000332 emitida por el Servicio de Rentas Internas dispone que, para aplicar los beneficios previstos en los convenios internacionales para evitar la doble imposición en operaciones de gastos indirectos y reembolsos, se deberá atender:

- a) Las disposiciones generales y específicas para evitar el abuso de tratados como: la sustancia sobre la forma⁷⁹, la buena fe en la interpretación de los tratados⁸⁰, las condiciones de propósito principal, actividad y/o presencia sustancial y beneficiario efectivo;

78 Oficio 917012016OCON000219 emitido por el Servicio de Rentas Internas publicado mediante Registro Oficial Edición Especial 110, de 12 de octubre de 2017.

79 Esta medida se recoge en el artículo 17 del Código Tributario.

80 Esta medida se recoge en el artículo 31 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados.

- b) Las cláusulas de limitación de beneficios; y,
- c) La residencia fiscal del beneficiario del pago.

Si bien la resolución hace referencia únicamente a operaciones de gastos indirectos y reembolsos, estas condiciones deben tomarse en cuenta para todo tipo de operaciones y, de forma especial, para aquellas operaciones sobre las que se apliquen las reglas contenidas en convenios para evitar la doble imposición. Por tanto, cada vez se vuelve más importante que los contribuyentes incorporen procesos para el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

BIBLIOGRAFÍA

Baistrocchi Eduardo y otros, *Litigios de Precios de Transferencia: Teoría y Práctica* Editorial LexisNexis, Buenos Aires, Argentina, 2008.

Calderón, José Manuel y Martínez Adolfo, *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*, España, Edición Fiscal CISS, 2009.

Calderón, José Manuel, *La incidencia de la globalización en la configuración del ordenamiento tributario del Siglo XXI*, Instituto de Estudios Fiscales, España, 2004.

Calderón, José Manuel, *La tributación de los beneficios empresariales*, en Estudios de Derecho Tributario Internacional, Colombia, LEGIS Editores S.A., 2006.

Campagne Norberto, Catinot Silvia, Parrondo Alfredo, *El impacto de la tributación sobre las operaciones internacionales, Argentina*, Editorial La Ley, 2000.

Contributions to International Co-operation in tax matters (treaty shopping, thin capitalization, co-operation between tax authorities, resolving international tax disputes), Nueva York, ONU, 1988.

Chalupowicz, Israel, “Aspectos globales y espaciales en materia de fuente y doble, múltiple o nula imposición”, en Campagne Norberto, Catinot Silvia, Parrondo Alfredo, *El impacto de la tributación sobre las operaciones internacionales*, Argentina, Editorial La Ley, 2000.

Evans Márquez, Ronald, “El tratamiento de los dividendos bajo los convenios para evitar la doble tributación”, en *Estudios de Derecho Tributario Internacional*, Colombia, LEGIS Editores S.A., 2006.

Falcón y Tella, “Convenio de Doble Imposición” en *Enciclopedia Jurídica Básica CIVITAS*, Madrid, 1994.

Fonrouge, Giuliani, *Derecho Financiero*. Vol. 1, Editorial Depalma, Buenos Aires, 1977.

Hoyos Jiménez, Catalina. “Los cánones o regalías en los convenios de doble imposición” en *Estudios de Derecho Tributario Internacional*, Colombia, LEGIS Editores S.A., 2006.

Jarach, Dino, “Finanzas públicas y Derecho Tributario” en Campagne Norberto, Catinot Silvia, Parrondo Alfredo, *El impacto de la tributación sobre las operaciones internacionales* Editorial La Ley, Argentina, 2000.

Jesús, Sol Gil, “Alcance general, impuestos cubiertos y definiciones en los convenios de doble imposición” en *Estudios de Derecho Tributario Internacional*, Colombia, LEGIS Editores S.A., 2006.

Jesús, Sol Gil, “La doble imposición internacional” en *Estudios de Derecho Tributario Constitucional e Internacional*, Buenos Aires, ABACO, 2005.

Levene, César. “El concepto de beneficiario efectivo”, en *Interpretación económica de las normas tributarias*, Buenos Aires, Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, Universidad Austral, 2004.

Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio, 22 de julio de 2010, Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE. Traducción realizada por el Instituto de Estudios Fiscales (IEF).

Montaño Galarza, César, *El Ecuador y los problemas de la doble imposición internacional*, Ecuador, Corporación Editora Nacional, 1999.

Montaño Galarza, César, *Manual de Derecho Tributario Internacional*, Ecuador, Corporación Editora Nacional, 2007.

OCDE, Transfer Pricing and Multinational Enterprises, Report of the OECD, Committee on Fiscal Affairs, OCDE, Paris, 1979.

Pachón Luna, Andrés, *El treaty shopping como fenómeno de elusión fiscal internacional en los convenios de doble imposición suscritos por Colombia*, Colombia, Universidad Externado de Colombia.

Pasquale Pistone. “La imposición de los servicios en los convenios internacionales de doble imposición” en *Estudios de Derecho Tributario Internacional*, Colombia, LEGIS Editores S.A., 2006.

Plazas Vega, Mauricio, “Métodos para evitar la doble tributación internacional”, en *Estudios de Derecho Tributario Internacional*, Colombia, LEGIS Editores S.A., 2006.

Ribes Ribes, Aurora, *Convenios para evitar la doble imposición internacional: interpretación, procedimiento amistoso y arbitraje*, Madrid, Editorial EDESA, 2003.

Riofrío Villagómez, Eduardo, *La Doble Tributación y sus problemas*, Ecuador, Secretaría General de la Undécima Conferencia Interamericana, 1960.

Rivas, Norberto y Márquez, Manuel, *La integración económica y la doble tributación. La experiencia chilena*, Chile, 1995.

Rodríguez, José Antonio, *Los efectos de la fiscalidad en el marco de los convenios de doble imposición internacional, análisis del caso español*, España, Universidad Complutense de Madrid.

Schoueri Eduardo, “Precios de Transferencia: consideraciones propedéuticas” en *Estudios de derecho tributario constitucional e internacional*, Argentina, Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, 2005.

Sol Gil Jesús, “Alcance general, impuestos cubiertos y definiciones en los convenios de doble imposición”, *Estudios de Derecho Tributario Internacional*, Colombia, LEGIS Editores S.A., 2006, p. 74

Steines, John, *International Aspects of U.S. Income Taxation*, Estados Unidos, New York University School of Law, 2004.

Taveiro Torres, Heleno. “El principio de no discriminación tributaria” en *Estudios de Derecho Tributario Internacional*, Colombia, LEGIS Editores S.A., 2006, pág.

Uckmar, Víctor, “Los Tratados Internacionales en materia tributaria” en *Curso de Derecho Tributario Internacional*, Bogotá, Editorial TEMIS.

Vega Borrego, Félix Alberto. *Las medidas contra el Treaty Shopping. Las cláusulas de limitación de beneficios en los Convenios de Doble Imposición*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2003.

Vega Borrero, Félix Alberto. *El concepto de beneficiario efectivo en los convenios para evitar la doble imposición*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, Universidad Autónoma de Madrid.

Villaverde Gómez, María Begoña. “Empresas asociadas (Principio “at arm’s length y precios de transferencia)”, en *Estudios de Derecho Tributario Internacional*, Colombia, LEGIS Editores S.A., Colombia, 2006.

Villegas, Héctor, *Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario*, Buenos Aires, DEPALMA, 1984.

Xavier, Alberto. *Derecho Tributario Internacional*. Argentina, Editorial Ábaco de Rodolfo de Palma, 2005. Pág.

Zapata Canilla, Sonia, *Tributación sobre la Renta Mundial Reflexiones sobre la implementación en América Latina*, Caracas, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, 1999.

INTERPRETACIÓN Y APLICACIÓN DE LOS TRATADOS EN MATERIA TRIBUTARIA

JOSÉ VICENTE TROYA¹

Sumario: 1. EL RÉGIMEN GENERAL DE INTERPRETACIÓN DE LOS TRATADOS. 2. LA INTERPRETACIÓN DE LOS TRATADOS TRIBUTARIOS. 3. LA INTERPRETACIÓN DE LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL. 4. EL ABUSO DE LOS CONVENIOS INTERNACIONALES EN MATERIA TRIBUTARIA.

1. EL RÉGIMEN GENERAL DE INTERPRETACIÓN DE LOS TRATADOS

Según sabiamente anota el Profesor Ottamar Buhler² entre las fuentes del Derecho Internacional Tributario, DIT, se encuentran, siguiendo las normas contenidas en el ART. 38 del Estatuto de la Corte Internacional de Justicia, las convenciones internacionales. Alude también a otras fuentes como la costumbre la que, a su parecer tiene menos importancia para el DIT, a los principios generales del derecho, a la equidad, a los fallos judiciales y la doctrina. Se refiere también las normas y la jurisprudencia nacionales que regulan el DIT. Débese recordar que de acuerdo con la Constitución de 2008 los tratados internacionales son fuente de derecho y prevalecen sobre las leyes y otras normas. El Art. 425 señala el orden jerárquico de aplicación de las normas. Entre ellas se encuentra en primer lugar la Constitución, luego los tratados y después las leyes y otras normas. En el país se ha consolidado esta posición. No cabe siquiera pensar que una ley posterior pueda prevalecer sobre un tratado internacional válidamente celebrado. El Art. 163 de la Constitución de 1998 reconoce que las normas de los convenios internacionales prevalecen sobre las leyes y otras normas de menor jerarquía.

1 Resumen de Hoja de Vida: Doctor de Jurisprudencia, PUCE. Doctor en Derecho, Universidad de Salamanca. Máster en Derecho Internacional por la Erasmus University de Rotterdam, Países Bajos. Ex Director del Área de Derecho, UASB, Sede Ecuador. Profesor invitado en varias universidades. Fue presidente de la Corte Nacional de Justicia, magistrado del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, Superintendente de Bancos y Seguros del Ecuador, Presidente del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario. Ha publicado: "Manual de Derecho Tributario", "Lecciones de derecho tributario", "Derecho Internacional Tributario", "Estudios de Derecho Internacional Tributario", entre otras. Falleció el 13 de septiembre de 2015.

2 Buhler, Ottmar, *Principios de Derecho Internacional Tributario*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid 1968, pp. 49 y ss.

Desde hace décadas el Ecuador ha suscrito convenios tributarios internacionales varios de ellos para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio e inclusive para prevenir la evasión fiscal.

A partir de mayo de 1982 fecha del primer tratado han regido tres Constituciones, la del referéndum de 1978, la de 1998 y la vigente de 2008. En cada una de ellas se regulado la forma cómo deben concluirse los tratados internacionales y el valor de ellos frente a la legislación interna. Habría que analizar, respecto de los tratados tributarios internacionales concluidos por el país desde 1982 hasta la presente fecha, si se han cumplido o no con las correspondientes prescripciones constitucionales.

La Constitución del Referéndum de 15 de enero de 1978, promulgada en el Registro Oficial 800 de 27 de marzo de 1979 es parva en materia internacional. En el Art. 137 que trata de la Primacía de la Constitución, se limita a expresar en la parte pertinente: No tienen valor alguno las leyes, decretos, ordenanzas, disposiciones y tratados internacionales que, de cualquier modo, estuvieren en contradicción con la Constitución o alteren sus prescripciones. No se infiere de este texto que los tratados internacionales, entre ellos los tributarios tienen prevalencia sobre las leyes y demás normas. La ubicación de los tratados en el texto que se transcribe es subalterna respecto de otras normas. La Convención con Argentina para evitarla doble imposición en relación con el transporte aéreo (R.O. 235 de 4 de mayo de 1982) y los Convenios para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio con la República Federal de Alemania (R.O. 493 de 5 de agosto de 1986); con la República Federativa del Brasil (R.O. 865 de 2 de febrero de 1988; con el Gobierno de la República Italiana (R.O. 437 de 30 de marzo de 1990); con el Gobierno de la República de Francia (R.O. 34 de 25 de septiembre de 1992); con España (R.O. 253 de 13 de agosto de 1993); con la Confederación Suiza (R.O. 788 de 25 de septiembre de 1995) modificado mediante Protocolo (R.O. 178 de 5 de mayo del 2000); y con el Gobierno de Rumania (R.O. 785 de 20 de septiembre de 1995), fueron suscritos durante la vigencia de la Constitución de 1978-1979 en la que no aparece claramente que los tratados prevalecen sobre la ley y por lo tanto no son modificables por la legislación interna. Cómo interpretar esos tratados a la presente en que se reconoce paladinamente que los tratados prevalecen sobre la ley? Parece obvio que, a pesar de esa duda *ab origine*, debe dilucidarse de acuerdo a las normas constitucionales actualmente vigentes. Lo contrario sería aceptar la ultra actividad de la Constitución de 1978-1979 sin que exista norma que se refiera al tema.

En la Constitución Política de 1998 y en la Constitución de 2008 se encuentra previsto que existen tratados que deben ser ratificados por el Orden Legislativo, el Congreso y la Asamblea, en su orden. Existen otros que no requieren semejante ratificación. Respecto de los convenios tributarios, singularmente los

que se concluyen para la evitar la doble imposición, ha existido duda. En los últimos convenios, se ha reconocido necesaria esa ratificación, así como el dictamen constitucional previo. Así consta en el firmado con Corea (R.O. Suplemento 896 de 21 de febrero de 2013) y en el suscrito con China (R.O. Suplemento 147 de 19 de diciembre de 2013) Queda sin respuesta adecuada y con la duda obvia respecto de los convenios firmados a partir de la vigencia de la Constitución Política de 1998 que no han sido objeto de ratificación legislativa. Los Arts. 161 y 419 de las Constituciones aludidas, explicitan los casos en los cuales es necesaria la ratificación. Ninguno de ellos se refiere puntualmente a los convenios tributarios. Sin embargo, cabe concluir que la ratificación es necesaria, en razón de que el orden tributario constituye una de las expresiones más importantes de la soberanía.

2. LA INTERPRETACIÓN DE LOS TRATADOS TRIBUTARIOS

Existen diversos tipos de tratados en materia tributaria. Los más característicos son aquéllos que se concluyen con la finalidad de evitar la doble imposición. Existen otros que, teniendo en conjunto propósitos de mayor alcance, tienden a liberalizar el comercio y a suprimir barreras arancelarias y no arancelarias: regulan aspectos puntuales como los atinentes a precios de transferencia medidas para evitar la evasión, intercambio de información, etc. Cabe aludir también a los tratados de carácter comercial que suelen regular cuestiones tributarias. Es sugestiva la afirmación de la Corte Suprema de Estados Unidos de que el objeto principal de los convenios para evitar la doble imposición no es garantizar una perfecta igualdad de tratamiento, sino facilitar los intercambios comerciales. Actualmente se ha puesto énfasis en ese tipo de convenios en las medidas para evitar la doble imposición y en el intercambio de información³. Hace falta que en el futuro se llegue a convenir en un tratado general tributario, un *General Agreement Taxes* como lo sugiere el Profesor Uckmar⁴. Sobre los tratados multilaterales en materia tributaria, que vendrían a sustituir a los bilaterales vigentes, se pronuncia en el sentido de que al menos debería implantárselos a nivel regional. Tales tratados presentan algunas ventajas entre las que cabe destacar la eliminación de las discrepancias respecto del contenido e interpretación de los acuerdos tributarios; el hecho de que se evitaría disparidades y a menudo discriminaciones; y, servirían para proteger a los países que no poseen una adecuada organización en el campo tributario internacional, evitándose el acudir a triangulaciones costosas y distorsivas⁵. Aboga por la creación

3 Uckmar, Victor, "I trattati Internazionale un Materia Tributaria" en *Corso di Diritto Tributario Internazionale*, II Edizione, Padova, Italia, CEDAM, 2002, p. 95.

4 Uckmar, Victor, "I trattati Internazionale un Materia Tributaria", cit., p. 86.

5 Ibid., p. 97.

de una Corte Internacional para la resolución de controversias y sobre el punto manifiesta: “Desde varios ámbitos se ha requerido la constitución de una Corte para la resolución de la controversias, cada vez más numerosas, inherentes a la aplicación de los convenios para evitar la doble imposición, más la anacrónica reticencia de los Estados a ver reducido su poder de imposición ha impedido hasta hoy la realización de dicha iniciativa”⁶

Para entender el alcance de los tratados tributarios se ha de tener en cuenta que su finalidad es la de limitar las pretensiones fiscales de los estados titulares de las mismas, de ninguna manera ampliarlas o crear otras nuevas⁷.

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

Alegría Borrás recoge las proposiciones de Damier quién sustenta que las disposiciones de los tratados deben aplicarse de la misma manera en todos los territorios sobre los cuales tiene vigencia; que las cláusulas sustanciales han de prevalecer sobre la exposición de motivos; que las cláusulas de igualdad de tratamiento para nacionales y extranjeros, así como las de la nación más favorecida deben, en materia fiscal, interpretarse según el principio de especialidad⁸.

En muchos países las Cortes están autorizadas para interpretar los tratados. En Inglaterra, los jueces, particularmente los tributarios, se encuentran obligados a seguir estrictamente el tenor de la Ley. La interpretación teológica o el desarrollo de la ley pueden considerarse como una usurpación del derecho de los legisladores. Semejantes consideraciones no son las propias del derecho continental europeo o *civil law*. En todo caso, las obligaciones que surgen de los tratados deben interpretarse en forma restrictiva excepto en casos de duda en los cuales cabe presumir que los estados partes renuncian a su soberanía. Las reglas de la Convención de Viena para la interpretación de los tratados en materia tributaria juegan un papel muy importante, pues, sirven como nexo común a los países del *common law* y a los del *civil law* y se suelen aplicar inclusive al Modelo OCDE. Se da a esas reglas el valor de costumbre internacional⁹.

6 Ibid., p. 104.

7 Buhler, Ottmar, *Principios de Derecho Internacional Tributario*, Editorial de Derecho Financiero, cit., pp. 80 - 86.

8 Borrás, Alegría, *La Doble Imposición Problemas Jurídicos-Internacionales*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, 1974, pp. 104 - 405.

9 Vogel, Klaus y otros, “Interpretation of Double Tax Treaties” en *Double Taxation Conventions*, Third Edition, London, Kluwer Law, The Hague, Boston, 1998.

3. LA INTERPRETACIÓN DE LOS CONVENIO PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL

En los convenios para evitar doble imposición, al igual que en otros, la interpretación puede ser auténtica o normativa, que la efectúan los propios estados, y aplicativa, que se refiere a situaciones concretas. Ambas han de producirse con la aquiescencia de los estados. Para evitar en lo posible los problemas que se originan con la divergente interpretación y entendimiento de los términos, es deseable que al suscribir Convenios se incluya en su texto glosarios explicativos de los mismos¹⁰.

La interpretación *intra textual* no constituye un método de interpretación sino su objeto. Se refiere a las normas en cuanto contienen definiciones que deben ser entendidas dentro de su texto. Son ejemplos los términos establecimiento permanente, dividendos, intereses, regalías, no discriminación, inmunidad de los agentes consulares, etc. Se debe por ello, diferenciar entre lo definido en el plano conceptual y lo que no lo está, caso en el cual se requiere de reenvío, y debe aparecer la integración vía interpretación¹¹

De acuerdo al Art. 3 (2) del Modelo de la OCDE de la ONU, “*Para la aplicación del Convenio por un Estado contratante en un momento determinado, cualquier término o expresión no definida en el mismo, tendrá a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente, al significado que en ese momento le atribuya la legislación de ese Estado relativa a los impuestos que son objeto del Convenio, prevaleciendo el significado atribuido por la legislación fiscal sobre el que resultaría de otras ramas del derecho de ese Estado*” Esta norma denominada *general renvoi*, que se podría traducir por reenvío general, se encuentra presente en la mayor parte de los tratados bilaterales que tienen por objeto evitar la doble imposición. Según Vogel y Prokish, aludidos por Chico de la Cámara, se debe acudir a la legislación interna cuando el Convenio remita a ella explícitamente, que es el caso de la regulación transcrita; cuando el texto de una disposición o un medio de interpretación complementario sugiera de modo convincente la legislación nacional; y, cuando el tratado, el contexto y los medios complementarios, no ofrezcan la posibilidad de llegar a una interpretación autónoma concordante¹².

Según los Modelos estadounidenses de 1981 y 1996, las partes contratantes pueden resolver las dudas interpretativas referentes al significado de un término

10 Chico de la Cámara, Pablo, “Interpretación y calificación de los convenios de doble imposición internacional” en Serrano Antón, Fernando, coord., *Fiscalidad Internacional*, Centro de Estudios Financieros, Madrid, Barcelona, Valencia, 2001, pp. 128 y 129.

11 Taveira Torres, Heleno, “A interpretação dos tratados internacionais em matéria tributária sobre a renda ou o capital” en *Estudios en Memoria de Ramón Valdés Costa*, Montevideo, Fundación Cultural Universitaria, 1999, pp. 339 - 359.

12 Chico de la Cámara, Pablo, “Interpretación y calificación de los convenios de doble imposición internacional”, cit., pp. 127 - 153.

contenido en el convenio mediante el procedimiento amistoso. Ello no está previsto, al menos como primera fuente a la cual acudir, en los convenios que siguen el Modelo OCDE, cuyo Art. 25 supone que se hayan adoptado medidas que no son conformes al Modelo y que de ello se haya derivado perjuicio al interesado. Por lo tanto, cuando se trate de términos, primero habría que acudir al Art. 3 (2) transcrito y sólo subsidiariamente al Art. 25.

Respecto de los términos no definidos expresamente, puede ocurrir discrepancia respecto de la inteligencia, alcance o comprensión de los mismos entre los derechos internos de los estados partes. Puede también suceder que no sea fácil individualizar un término en los derechos internos de cada uno de los estados. Puede haber términos idénticos u otros que, sin serlo, tengan similar significación. La dificultad en entender un término, según Chico de la Cámara, puede dar lugar a doble imposición o a no sujeción¹³. Respecto del propósito del tratado, que debe considerarse juntamente con su objeto, es de aclarar que el mismo no constituye un método de interpretación independiente. El significado ordinario de los términos es el cotidiano, el que los estados utilizan y el que se le confiere en ciertas áreas especializadas¹⁴.

Para individualizar cuál es el significado más apropiado entre varios atribuidos a un mismo término por la legislación interna, debería hacerse prevalecer aquél que se encuentra en el sector disciplinario más cercano¹⁵. Ecuador, siguiendo el Modelo de la OCDE, ha suscrito varios convenios para evitar la doble imposición. En todos ellos se ha insertado la general *renvoi clause* mediante la cual se libra la legislación interna el precisar el significado de los términos no definidos expresamente, siempre que no se vaya en contra del contexto del convenio. Los Art. 3.2 de cada uno de esos convenios son, casi en su totalidad, similares a su correspondiente del Modelo OCDE. En el Convenio con Brasil se prevé la intervención de las autoridades competentes para establecer la interpretación a acordar. En los Convenios con Chile y Canadá se establece la preferencia de la legislación impositiva¹⁶. Por su parte, los Convenios con Italia y Rumania prevén, para disipar

13 Ibid.

14 Vogel, Klaus y otros, *Ibid.*

15 Giuliani, Federico María, "La interpretación de los convenios internacionales para evitar la doble imposición sobre la renta" en Uckmar Víctor, coord., *Curso de Derecho Tributario Internacional T. I*, Bogotá, TEMIS, p. 123 y ss.

16 El texto del artículo 3.2 referido utilizado en la mayoría de los convenios es el siguiente: *Para la aplicación del presente Convenio por un Estado Contratante, cualquier expresión no definida de otra manera, tendrá, a menos que el texto exija una interpretación diferente, el significado que se le atribuya por la legislación de ese Estado Contratante relativa a los impuestos que son objeto del presente Convenio.* En el Convenio de Brasil, al texto transcrito se añade: *En el caso de que los sentidos acordados resulten contrapuestos o antagónicos. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes, de común acuerdo, establecerán la interpretación a acordar.* En los Convenios con Chile y Canadá, en lugar del texto añadido en el Convenio con Brasil, a la redacción originaria y común, se agrega la expresión: *prevaleciendo el significado atribuido a la legislación impositiva sobre el que resultaría de otras ramas del derecho.*

las dudas que plantee la interpretación o aplicación de los mismos, la posibilidad de que las autoridades competentes se reúnan en el seno de una Comisión formada al efecto, sea por dichas autoridades o por sus representantes autorizados¹⁷.

Se considera que el estado de la fuente de la renta, en un momento inicial, es quien debería calificar un término no definido y verificar si mantiene su poder de gravar una determinada renta. En un momento posterior, el estado de la residencia debería verificar si el estado de la fuente correctamente. No se trata, de todas maneras, de una subordinación del estado de la residencia al de la fuente.

El derecho tributario interno deber ser entendido de tal manera que se hagan prevalecer las normas que se encuentran en el sector disciplinario del contexto del Convenio. El derecho interno referido, puede haber sufrido variaciones a la fecha de aplicación del Convenio con referencia al vigente al momento en que lo concluyó de allí han surgido dos posiciones o criterios. Uno dinámico, recogido por la OCDE, que puede estimarse es el preponderante, que toma en cuenta para la interpretación la modificación de las normas de derecho interno y otro estático que se rige por la versión que se suscribió originalmente. A fin de paliar los problemas que se suscitan por el cambio en la legislación interna, es sugestiva la solución de Estados Unidos de que las autoridades competentes se notifiquen mutuamente cuando ello ocurra. El Art 3.2 del *Treasury Model de EEUU* dice: “*Las autoridades competentes de los Estados contratantes deberán notificarse cualquier cambio relevante que hayan realizado en sus respectivas legislaciones, así como el material oficial publicado relativo a la aplicación del convenio, tales como explicaciones, normativa o decisiones judiciales*”. Podría entenderse que la remisión se hace al *common law*, que hace el rol de derecho interno, mas, de ninguna manera al *case law* o jurisprudencia.

La *expresión a menos que su contexto se infiera una interpretación diferente* del Art. 3 (2) aludido, significa que ha de aplicarse el derecho interno siempre que no lo impida el contexto. Ello conduce a dilucidar qué debe entenderse por contexto, a cuyo efecto se debe hacer mérito del Art. 31 (2) de la Convención de Viena, la cual tiene por tal texto del Convenio, al preámbulo, a los anexos y entre ellos, a los acuerdos e instrumentos alcanzados por los estados referentes al Convenio. Los Comentarios al Modelo de la OCDE no forman parte del contexto. La conclusión sustenta la exclusiva aplicación del derecho interno para la interpretación de los términos no definidos en los convenios bilaterales.

17 En estos casos, el texto del Art. 27 3) es el siguientes: *3. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes harán lo posible por resolver, mediante acuerdo amistoso, las dificultades o disipar las dudas que plantee la interpretación o aplicación del presente Convenio. Cuando ambas autoridades competentes lo consideren conveniente para facilitar la aplicación del Convenio, podrán reunirse en el seno de una Comisión formada al efecto por dichas autoridades o sus representantes autorizados.*

Los Comentarios indicados, servirían, cuando la interpretación realizada según el Art. 31 de la Convención de Viena no aclara la ambigüedad y oscuridad del Convenio o cuando lleva a un resultado manifiestamente absurdo e irracional, como lleva a un resultado manifiestamente absurdo e irracional, como medios complementarios de interpretación consignados en el Art. 32 de la Convención de Viena. Sin embargo, hay otros casos que considerar respecto del rol de los Comentarios para la interpretación de los términos no definidos en el Convenio. Cuando se trata de países que integran la OCDE, los comentarios anteriores al Convenio tendrán el valor de trabajos preparatorios, en tanto que los posteriores podrían ser tenidos como acuerdos aceptados por las partes. Cuando los países de la OCDE adoptan el Modelo como Convenio, los Comentarios podrían reputarse medios ordinarios de interpretación. Caso contrario, cuando los países de la OCDE concluyen un Convenio que ni sigue los términos o si el contexto sugiere una interpretación diversa del Modelo, los Comentarios no son relevantes. Desde una posición muy enfática se ha llegado a afirmar que los Comentarios equivalen a una interpretación auténtica ente países que siguen el Modelo OCDE. La variación de los Comentarios de la OCDE lleva serios problemas de interpretación. Los mismos podrían asimilarse, dentro de su órbita, a los que se suscitan en el caso de variaciones de las normas de derecho interno¹⁸.

Las recomendaciones del Consejo de la OCDE, dentro de la calificación del *commom law*, la que se ha abierto paso en el *civil law*, puede considerarse que tiene el carácter de *soft law*, los *parallel treaties* o convenios realizados dentro un mismo tenor por los estados partes con otros estados que pueden servir de guía para la interpretación por el principio de congruencia, mas, no por ello se debe olvidar que cada tratado es autónomo¹⁹. Sobre los *parallel treaties* es oportuno añadir las reflexiones de Giuliani quien anota que la *treaty practice* o forma de negociar un trato de un estado también puede variar en el tiempo, lo cual hacer ver que otros tratados similares que haya suscrito no son una guía segura. En este punto del análisis, huelga recordar lo que queda consignado sobre el cambio de circunstancias. También es pertinente, a criterio del propio Giuliani, que los países toman en cuenta el tipo de tratado, según el área geográfica en que se encuentre ubicado el otro país contratante²⁰. Esto ha de entenderse fuera del ámbito cubierto por disposiciones como las del Art. 2.4. de los modelos ONU y OCDE que prevé la aplicación de la convención a tributos idéntico o sustancialmente similares.²¹

En el Convenio con el Reino de Bélgica (R.O. 312 de 13 de abril de 2004) parte final del Art. 2 consta: “Para la aplicación del Convenio por parte de un Es-

18 Giuliani, Federico María, “La interpretación de los convenios internacionales para evitar la doble imposición sobre la renta” cit., p. 123 y ss.

19 Vogel, Klaus y otros, *Ibíd.*

20 Giuliani, Federico María, *Ibíd.*

21 Torres De Carballai, Pablo, *Ibíd.*, pp. 112.

tado Contratante, cualquier expresión no definida en el mismo tendrá el sentido que le atribuya el derecho de ese Estado relacionado con los impuestos a los cuales se aplica el Convenio, a menos que el contexto exija una interpretación diferente”. No siempre es fácil interpretar la expresión que el contexto exija una interpretación diferente. Ello permite derivar en interpretaciones diferentes. Similar disposición consta en los Convenios con México (R.O. 201 de 10 de noviembre de 2000 y R.O. 281 de 9 de marzo de 2001) y con Uruguay (R.O. 885 de 4 de febrero de 2013).

En el Modelo ILADT de Convenio para Evitar la Doble Imposición en América Latina que se proyecta como Multilateral, Art. 4 numerales 2 y 3, se incluye dos disposiciones referentes al valor subsidiario de la legislación interna, al de los Convenios de Viena y a las otras ramas del Derecho²².

El Art. 20 de la Decisión 578 expedida por la Comisión de la Comunidad Andina, concerniente al Régimen para Evitar la Doble Imposición y Evitar el Fraude Fiscal respecto de la interpretación y aplicación de sus normas contiene tres postulados de importancia cuales son que se ha de tener presente que el propósito de la Decisión es evitar la doble imposición; que no serán válidas las interpretaciones y aplicaciones que den como resultado el fraude fiscal; y, la Decisión no impide la aplicación de las normas de los Países Miembros para evitarla evasión y el fraude fiscal²³.

4. El abuso de los convenios internacionales en materia tributaria

El abuso de los convenios internacionales en materia fiscal puede definirse como fenómeno en el cual un sujeto procura a los beneficios de un régimen

22 2. Cualquier término contenido en el Convenio deberá ser interpretado a menos que del contexto se infiera una interpretación diferente, a la luz de las definiciones establecidas en el Convenio, así como de su objeto y propósito, de conformidad con las disposiciones de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados. *La interpretación de la ley interna sólo será posible como un mecanismo suplementario de interpretación.* (Énfasis añadido).

3. Todo término o expresión no definido en el Convenio, o cuyo significado no pueda ser reconstruido a la luz del mismo, tendrá, a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente, el significado que en ese momento le atribuya la legislación de ese Estado relativa a los impuestos que son objeto del Convenio, prevaleciendo el significado atribuido por la legislación fiscal sobre el que resultaría de otras ramas del Derecho de ese Estado.

23 Art. 20.- Interpretación y Aplicación.- La interpretación y aplicación de lo dispuesto en esta Decisión se hará siempre que tal manera que se tenga en cuenta que su propósito fundamental es el de evitar la doble tributación de unas mismas rentas y patrimonios a nivel comunitario.

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.

Nada de lo dispuesto en esta Decisión impedirá la aplicación de las legislaciones de los Países Miembros para evitar el fraude y la evasión fiscal.

convencional al cual no tendrá derecho en razón de su situación substancial²⁴. El caso más importante de abuso es el denominado *treaty shopping* o *treaty abuse*, sin embargo, pueden haber otros casos de abuso de los tratados. Tienen particular importancia los que conciernen al abuso de derecho, al fraude de la ley y a la simulación. No entran dentro del abuso los supuestos en los que la sociedad que controla su inversión por medio de otras, elige su localización para minimizar la carga tributaria, situación denominada *treaty routing*, a virtud de la cual, se ahorra el impuesto mediante el empleo de estructuras de un país en lugar de otro, en la medida que se corresponda con una situación sustancial que justifique el papel activo, *activity clause*, desempeñado por el sujeto de un país diverso de aquel donde reside la sociedad que lo contrata.

En el *treaty shopping* se da el uso de un convenio de doble imposición por una por una persona jurídica, física o sujeto de derecho que, con propiedad, carece de legitimidad para hacerlo. La forma de hacerlo consiste en la interposición de una persona jurídica o entidad en alguno de los estados contratantes cuando el beneficiario efectivo no es residente de ninguno de ellos²⁵. Arnold & McIntyre sustentan que únicamente los residentes y en algunos casos los nacionales, tienen derecho a gozar de los beneficios que se derivan de los tratados tributarios. La práctica en contrario constituye el *treaty shopping*²⁶. Ellos literalmente manifiestan:

Only residents and (in some cases) nationals of Contracting State are entitled to benefits under income tax treaty. Taxpayers who are not residents or nationals of a Contracting State have frequently sought to obtain the benefits of a tax treaty by organizing a corporation or a legal entity in one of a Contracting State or serve as conduit for income earned in the other Contracting State. This Practice is referred to by tax specialists as *treaty shopping*.

García Novoa enfatiza que en el *treaty shopping* se produce un aprovechamiento indebido de una convención internacional y que también puede acaecer una situación de aprovechamiento indebido en tratándose del abuso de una Directiva, situación que la bautiza con la designación de *Directive shopping*²⁷.

De acuerdo al principio *pacta sunt servanda* las ventajas de un CDI debería aplicarse inclusive a quien hace uso inadecuado del mismo, a menos que se haya

24 Pistone, Pascuale, "El abuso de los convenios internacionales en materia tributaria" en Uckmar, Víctor, coord., *Curso de Derecho Tributario Internacional*, T. II, Bogotá, TEMIS, 2003, p. 122.

25 Rosembuj, Tulio, "Treaty shopping: el abuso del derecho" en Uckmar, Víctor, coord., *Curso de Derecho Tributario Internacional*, cit., p. 155.

26 Arnold, Briann J. Y Macintyre, Michael J., *Internacional Tax Primer*, Kluwer Law Internacional, Boston, The Hague, London, 1995.

27 García Novoa, César, *Le clusole come misura per combattere l'eusione fiscale: l'articolo 24 della legge generale tributaria apagnola*, en *Diritto in Pratica Tributaria Internazionali*, CEDAM, Milano 2002, p. 456 ss.

previsto una cláusula de salvaguardia. Para solucionar el caso, cuando no se haya previsto tal cláusula, se suele acudir a las normas de derecho interno sobre el abuso del derecho, el fraude de la ley o la simulación. Ese arbitrio no es aceptable, pues, los convenios internacionales, y entre ellos los CDI, prevalecen sobre la legislación interna.

El enunciado que debe prevalecer la sustancia sobre la forma, ha servido para aplicación en la interpretación del criterio de la realidad económica. Ese enunciado es observando principalmente por los países del *common law*. En los que pertenecen al *civil law*, no ha prosperado dicho criterio y se ha sustentado la necesidad que exista una cláusula antiabuso. En EEUU, el valor de los convenios internacionales se ha relativizado, pues, se entiende que la última normativa, inclusive la interna, prevalece sobre la precedente, la cual podría ser de carácter internacional. Además se potencia la facultad del juez para en un caso, acudir a los postulados mencionados de la prevalencia de la sustancia sobre la forma y de la interpretación bajo el criterio de la realidad económica. Se sustenta bajo dicho enfoque que es necesario develar la *intention factis* o *business purpose* de la persona jurídica, lo cual exige la calificación de la residencia real y efectiva de sus accionistas y la comprobación de la aplicación de la renta obtenida en la fuente en el otro estado²⁸.

La OCDE no afronta en el Modelo para evitar la doble imposición la cuestión que atiene al abuso de los tratados y especialmente el *treaty shopping*. Se limita a trazar en los Comentarios las medidas que podrían adoptarse para remediarlo. En el Comentario sobre el artículo 1 del Modelo se refiere a las situaciones donde la aplicación del trato se invoca por quién, por su situación jurídica subjetiva, no tendría derecho a éste. Es el caso del *treaty shopping*. Sobre el Art. 11 anota la situación de las personas que si pueden alegar el tratado, mas, su particular situación no se encuentra prevista en el mismo. Es el caso del *rule shopping*²⁹.

Para resolver el uso impropio de los CDI, la OCDE sugiere se incorporen cláusulas tipo. Destacan, entre ellas, el denominado levantamiento del velo, *look through*, que desconocer la personalidad jurídica. Podría estatuirse que se acuda a esta medida extrema cuando no ha podido aplicarse los arbitrios del derecho interno concernientes al fraude de la ley, el abuso del derecho o la simulación. Obviamente en el CDI debería constar la posibilidad del envío al derecho interno. Otra sería la que procura neutralizar la erosión de la base imponible. Por la misma se descarta los beneficios del CDI cuando la sociedad controlada por no residentes aplica una porción sustancial de la renta para satisfacer obligaciones de sus accionistas principales o vinculados en concepto de intereses, prestamos, cánones, rentas arrendaticias, gastos de promoción, publicidad, viajes, etc. La cláusula de

28 Rosembuj, Tulio, cit., p. 174.

29 Pistone, Pascuale, cit., p. 109.

exclusión deja fuera de los CDI a las sociedades reconocidas por algunos de los estados que gozan de un régimen por algunos de los estados que gozan de un régimen privilegiado y que están domiciliadas en un área fiscal que goza de un tratamiento preferente. Otra cláusula pretende evitar que por la aplicación del CDI una sociedad quede exenta de impuestos en ambos países contratantes. En contraste, la cláusula de buena fe permite demostrar a la Empresa que la sociedad controlada se ha constituido por fines de su giro y no únicamente para obtener el tratamiento preferente que dimana del CDI³⁰. Sobre el punto García Novoa alude a cuatro cláusulas tipo que obran en el Comentario al Art. 1 del Modelo de la OCDE, las cuales tocan los siguientes aspectos: la transparencia o *look-through approach*; de exclusión o *exclusión approach*; de tributación efectiva o *subject-to-tax approach*; y la de canalización *channel approach*³¹.

Los CDI tienen como una de sus metas prevenir el fraude fiscal. Igual ocurre con la Decisión 578 del Sistema Andino y con los varios CDI suscritos por Ecuador. Para desentrañar el verdadero alcance de los CDI conviene tener en cuenta estas metas, singularmente en los casos de duda³².

Las normas de derecho interno, según queda sugerido, pueden ser asumidas en un CDI particularmente en lo referente a la definición de los sujetos beneficiarios de un determinado tratado, en cuanto son residentes en uno de los estados firmantes, lo que comporta una norma antiabuso primaria. Al propósito podría establecerse que los CDI se apliquen únicamente a quienes tributan sobre su renta mundial. En el fondo se procura impedir la doble residencia en los países suscriptores del CDI³³.

En relación con España, Carmona Fernández se refiere a tópicos que podrían tener trascendencia siempre que los DTI expresamente los incorporen o aludan. Así los cambios de residencia a territorios de más favorable o nula imposición efectuados artificialmente; el cambio de residencia a paraísos fiscales, caso en el cual el contribuyente continua sujeto al impuesto a la renta durante cinco años; la utilización de medidas específicas contra la utilización de sociedades intermedias o instrumentales; la corrección valorativa cuando se produzca una erosión fiscal a consecuencia de acuerdos sobre precios entre sujetos vinculados, cuestión conocida como *transfer pricing o precios de transferencia*, la subcapitalización, en contra de la cual se establecen techos de endeudamiento con no residentes encima de los cuales los intereses son considerados como dividendos³⁴, etc.

30 Rosembuj, Tulio, cit., p. 179.

31 García Novoa, César, cit. p. 468.

32 Carmona Fernández, Néstor, "Medidas antielusion fiscal: medidas antiabuso en los convenios sobre doble imposición" en Serrano Antón, Fernando, coord., *Fiscalía Internacional*, Ediciones Estudios Financieros, Madrid, Barcelona, Valencia, 2001, p. 158.

33 *Ibid.*, pp. 162 y 163.

34 *Ibid.*, pp. 159 - 162.

En conclusión, en la aplicación de los CDI pueden ocurrir abusos, particularmente con la práctica del *treaty shopping*. La solución consignada en los Modelos de Estados Unidos de 1977 y 1981 restringe la aplicación de los DTI en caso de que los sujetos residentes sean controlados por sociedades o personas residentes en terceros países, evitando llevar a éstos los beneficios del CDI. El Modelo OCDE no integra en su texto el abuso, mas, se refiere al tema en los Comentarios cuya observancia y obligatoriedad se ha analizado en el ítem 3.

El enfoque más adecuado lleva a sostener que, bajo el supuesto de la preeminencia de los DTI sobre la legislación interna, es necesario que en ellos se incluyan cláusulas como las sugeridas por la OCDE y que inclusive se haga mérito de la legislación interna. Este criterio cabe aplicarlo también a las Directivas o Decisiones comunitarias.

En las XXVII Jornadas del ILADT realizadas en Lima durante la primera semana de septiembre de 2014 se afrontó el Tema atinente a las Cláusulas Antiabuso Específicas y los Convenios de Doble Imposición. En la ocasión se presentaron importantes ponencias y se arribaron a trascendentes conclusiones. Debe diferenciarse las que corresponden a la legislación interna y las que conciernen a los CDI; las que se vierten en cláusulas generales y las que obran en cláusulas especiales. Se hará referencia a aquellas que tienen relación con los CDI.

La Conclusión Segunda está redactada bajo el supuesto de que un CDI tenga como finalidad evitar la doble imposición. En ese supuesto la cláusula Antiabuso solo cuando la doble imposición sea el resultado de estrategias de planificación fiscal agresiva. La consideración de la Recomendación sobre la doble imposición económica y jurídica parece que no tiene asidero, pues, cualquiera que sea el origen un fenómeno de esta naturaleza es siempre jurídica aunque el acento sea económico.

La Conclusión Tercera expresa que se debe mantener las cláusulas existentes. Tal el caso del Art. 20 de la Decisión 578 aludida y transcrita.

La Conclusión Cuarta se refiere al uso indebido de los CDI. Recomienda la inclusión de una cláusula inspirada en el principio de la buena fe. Podría también incluirse una de limitación de beneficios en casos debidamente singularizados.

La Conclusión Quinta recomienda la compatibilidad entre cláusulas internas y las de los CDI. En el país no existe duda de la prevalencia de las segundas.

La Conclusión Sexta recomienda introducir una cláusula de sujeción al impuesto, sin perjuicio de considerar el *tax sparing*.

La Conclusión Octava recomienda que las cláusulas antiabuso respeten los principios de capacidad económica, igualdad. Legalidad, seguridad jurídica, tutela judicial efectiva y proporcionalidad.

En la Conclusión Décima se recomienda la coordinación interestatal respecto de la competencia fiscal lesiva y el intercambio de información.

BIBLIOGRAFÍA

Arnold, Briann J. Y Macinture, Michael J., *Internacional Tax Primer*, kluwer Law Internacional, Boston, The Hague, London, 1995.

Borrás, Alegría, *La Doble Imposición Problemas Jurídicos-Internacionales*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, 1974.

Buhler, Ottmar, *Principios de Derecho Internacional Tributario*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid 1968.

Carmona Fernández, Néstor, “Medidas antielusion fiscal: medidas antiabuso en los convenios sobre doble imposición” en Serrano Antón, Fernando, coord., *Fiscalía Internacional*, Ediciones Estudios Financieros, Madrid, Barcelona, Valencia, 2001.

Chico de la Cámara, Pablo, “Interpretación y calificación de los convenios de doble imposición internacional” en Serrano Antón, Fernando, coord., *Fiscalidad Internacional*, Centro de Estudios Financieros, Madrid, Barcelona, Valencia, 2001.

García Novoa, César, *Le clusole come misura per combattere l'eusione fiscale: l'articolo 24 della legge generale tributaria apagnola*, en Diritto en Practica Tributaria Internazionali, CEDAM, Milano 2002.

Giuliani, Federico María, “La interpretación de los convenios internacionales para evitar la doble imposición sobre la renta” en Uckmar Víctor, coord., *Curso de Derecho Tributario Internacional T. I*, Bogotá, TEMIS, 2003.

Pistone, Pascuale, “El abuso de los convenios internaciones en materia tributaria” en Uckmar, Víctor, coord., *Curso de Derecho Tributario Internacional*, T. II, Bogotá, TEMIS, 2003.

Taveira Torres, Heleno, “A interpretacao dos tratados internacionais em materia tributaria sobre a renta o a capital” en *Estudios en Memoria de Ramón Valdés Costa*, Montevideo, Fundación Cultura Universitaria, 1999.

Uckmar, Victor, “I trattati Internazionale un Materia Tributaria” en *Corso di Diritto Tributario Internazionale*, II Edizione, Padova, Italia, CEDAM, 2002.

Vogel, Klaus y otros, “Interpretation of Double Tax Treaties” en *Double Taxation Conventions*, Third Edition, London, Kluwer Law, The Hague, Boston, 1998.

DISTRIBUCIÓN DE LA POTESTAD TRIBUTARIA ENTRE LOS ESTADOS EN FUNCIÓN DE LOS TIPOS DE RENTA EN LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN

CRISTINA GARCÍA-HERRERA BLANCO¹

Sumario: 1. INTRODUCCIÓN. 2. DISTRIBUCIÓN DE LA POTESTAD TRIBUTARIA ENTRE LOS ESTADOS EN FUNCIÓN DE LOS TIPOS DE RENTA. A. Categorías de renta y patrimonio que pueden gravarse sin ninguna limitación en el Estado de la fuente. B. Categorías de renta y patrimonio que pueden someterse a una imposición limitada en el Estado de la fuente. C. Categorías de renta y patrimonio que no pueden gravarse en el Estado de la fuente. 3. CUADRO SOBRE EL REPARTO DE LA POTESTAD TRIBUTARIA EN LA OCDE.

1. INTRODUCCIÓN

Los Convenios para evitar la doble imposición internacional en materia de renta y patrimonio y prevenir la evasión fiscal (en adelante, CDI) son tratados internacionales que regulan las relaciones fiscales entre dos países, distribuyendo la potestad tributaria entre ellos, con el objeto de eliminar la doble imposición internacional, prevenir la evasión fiscal, garantizar la seguridad jurídica a los contribuyentes y a los Estados y asegurar una aplicación uniforme de la legislación fiscal en ambos.

A continuación, se analizan las reglas de reparto de la potestad tributaria contenidas en los CDI, principalmente en el MC de la OCDE, con algunas referencias en su caso a las particularidades del MC de la ONU.

Como es sabido, en la actualidad se está procediendo a incorporar las modificaciones derivadas del Proyecto BEPS de la OCDE y del G20 al MC OCDE². En este sentido, cabe preguntarse si se han producido modificaciones que afectan a

1 Directora de Estudios del Instituto de Estudios Fiscales y Profesora Titular de Derecho financiero y tributario de la Universidad Complutense de Madrid

2 OCDE, *Lucha contra la erosión de la Base Imponible y el traslado de beneficios*, OECD publishing, 2013.

las reglas del reparto de la potestad tributaria. En principio, la respuesta ha de ser negativa. Así, el propio Plan de Acción³ señalaba que el mismo se centra en abordar los problemas de erosión de la base imponible y traslado de beneficios, y estas medidas BEPS restablecerán la tributación de fuente y de residencia en varios casos en que los ingresos transfronterizos, de otro modo, no estarían sujetos a tributación o se gravarían a tasas muy bajas. Sin embargo, estas medidas no tienen por objeto directamente modificar las normas internacionales existentes sobre la asignación de los derechos de imposición sobre los ingresos transfronterizos que se mantienen con carácter general, sin perjuicio, de que algunas modificaciones puedan afectar a dicho reparto como, por ejemplo, las modificaciones al concepto de Establecimiento permanente que está siendo objeto de una profunda revisión.

2. DISTRIBUCIÓN DE LA POTESTAD TRIBUTARIA ENTRE LOS ESTADOS EN FUNCIÓN DE LOS TIPOS DE RENTA

Los CDI determinan los respectivos poderes de imposición del Estado de la fuente y del Estado de residencia respecto de las diferentes categorías de renta y de patrimonio. Es decir, distribuyen la potestad tributaria entre el Estado de la residencia y el Estado de la fuente y establecen diferentes reglas en función del tipo de renta de que se trate.

- Para determinadas categorías de renta y de patrimonio se atribuye un poder exclusivo de imposición a uno de los Estados contratantes. En estos casos, el otro Estado contratante no puede gravar dichas categorías, evitándose de esta manera la doble imposición. En general, el derecho exclusivo de imposición se otorga al Estado de residencia.
- Para otras categorías de renta y de patrimonio el poder de imposición no es exclusivo. Así, sobre algunas rentas existe un derecho de imposición compartido entre los dos Estados pero limitado en el tipo aplicable máximo del impuesto del Estado de la fuente (dividendos, intereses y, en algunos casos, cánones, tanto en los Modelos de Convenio de la OCDE como de la ONU).

En la medida en que las disposiciones anteriores confieran al Estado de la fuente un derecho o poder de imposición, ya sea pleno o limitado, el Estado de residencia deberá permitir mecanismos con el fin de evitar la doble imposición. Los métodos previstos para evitar la doble imposición en los Modelos OCDE y

3 OCDE, *Plan de Acción contra la Erosión de la Base Imponible y el traslado de beneficios*, OECD publishing, 2013.

ONU son el método de imputación y el de exención, que aparecen recogidos en los artículos 23.A y 23.B de ambos Modelos.

Así, en los Modelos de Convenio las rentas y el patrimonio se clasifican en tres categorías según el régimen aplicable en el Estado de la fuente:

- Rentas y elementos patrimoniales que pueden gravarse sin ninguna limitación en el Estado de la fuente o situación.
- Rentas que pueden someterse a una imposición limitada en el Estado de la fuente.
- Rentas y elementos patrimoniales que no pueden someterse a imposición en el Estado de la fuente o situación.

A continuación nos referiremos a las categorías de renta que los Modelos de Convenio incluyen en uno u otro régimen. Como tendremos ocasión de comprobar, el tratamiento que ambos Modelos dispensan a estas rentas es bastante similar, sólo existiendo diferencias en algunos casos a los que nos referiremos específicamente.

A. Categorías de renta y patrimonio que pueden gravarse sin ninguna limitación en el Estado de la fuente

De acuerdo con el Modelo de Convenio existen unas categorías de renta y patrimonio que pueden gravarse sin ninguna limitación en el Estado de fuente o Estado de situación y que son las siguientes:

- a) Rendimientos derivados de bienes inmuebles y ganancias de capital derivadas de la enajenación de dichos bienes (artículo 6 y 13):

Las rentas que derivan de bienes inmuebles, como el importe del alquiler del bien, y la ganancia que deriva de la enajenación de un bien inmueble pueden ser gravadas ilimitadamente en el Estado de la fuente.

Por lo que se refiere al concepto de renta inmobiliaria se considera tal toda aquella renta derivada de la propiedad de un inmueble, entendida como veremos en sentido amplio. El concepto de inmueble será el que resulte del ordenamiento interno del Estado en el que se halle el bien que, con carácter general, es un concepto que no se contiene en el derecho fiscal sino en el Derecho civil.

Aunque según el apartado 2 del artículo 6 se entiende por inmueble el significado que se le atribuya en el Derecho interno del Estado contratante en el que esté

situado el bien, también se señala que “comprende en todo caso los bienes accesorios a los bienes inmuebles, el ganado y el equipo utilizado en las explotaciones agrícolas y forestales, los derechos a los que sean aplicables las disposiciones de derecho privado relativas a los bienes raíces, el usufructo de bienes inmuebles, y el derecho a percibir pagos fijos o variables en contraprestación por la explotación, o la concesión de la explotación, o la concesión de la explotación, de yacimientos minerales, fuentes y otros recursos naturales; los buques, embarcaciones y aeronaves no tendrán la consideración de bienes inmuebles”.

De acuerdo con el Modelo OCDE, se incluye en dicho concepto de renta inmobiliaria los rendimientos derivados de explotaciones agrícolas y ganaderas, así como la venta de los elementos patrimoniales afectos a dichas actividades. En estos casos, estamos propiamente ante una renta derivada de una actividad económica, aunque a estos efectos estas rentas se tratan como rentas inmobiliarias por la importancia del inmueble –la explotación agrícola o ganadera– para la obtención del rendimiento en estos supuestos.

Ahora bien, los Convenios no condicionan la forma en que el Estado de la fuente ha de tratar dichas rentas inmobiliarias, pudiendo elegir el Estado en el que está situado el bien su tratamiento fiscal, ya sea como rendimiento de capital o como rendimiento de actividad económica, por ejemplo. En definitiva, el concepto de renta inmobiliaria no coincide con el de rendimiento inmobiliario del Derecho interno sino que es más amplio, incluyendo cualquier renta derivada del inmueble aunque a efectos internos no se califique de dicho modo. Lo que importa, tal y como señala FALCÓN Y TELLA es atribuir de modo ilimitado la potestad de gravamen al Estado de la fuente, sin condicionar la forma de gravamen⁴.

A efectos de gravar la ganancia derivada de la enajenación de un bien inmueble en el Estado de la fuente, el artículo 13 del Modelo precisa, en su apartado 4, que se consideran también ganancias inmobiliarias las derivadas de la venta de una participación directa o indirecta en una sociedad cuyo activo esté constituido principalmente por inmuebles.

- b) Beneficios de los establecimientos permanentes situados en dicho Estado (Artículo 7).

Los beneficios empresariales obtenidos por un no residente a través de un establecimiento permanente, en la medida en que sean imputables a dicho establecimiento permanente, pueden gravarse ilimitadamente en el país en el que se localiza dicho establecimiento según el artículo 7.1 del Modelo OCDE.

⁴ Véase Falcón y Tella. R. y Pulido Guerra, E., *Derecho fiscal internacional*, 2ª ed., Madrid Marcial Pons, 2013, p. 120.

Para determinar si la renta es imputable a dicho establecimiento permanente lo que se tiene en cuenta es si la habría obtenido si fuera una empresa que realizara la misma actividad, en las mismas o semejantes condiciones y se relacionase con su sede central como si fuera una empresa totalmente independiente. A estos efectos, se tendrán en cuenta las funciones efectuadas, los activos utilizados y los riesgos asumidos por la casa central.

Para determinar la renta del establecimiento permanente se permitirá la deducción de los gastos, de acuerdo con el principio de plena competencia (*arm's length principle*). Además, el principio de no discriminación (artículo 24 del Modelo) obliga a tratar al establecimiento permanente como un residente.

Como puede observarse, esta regla implica que los beneficios empresariales obtenidos en el extranjero cuando no existe EP en este último Estado sólo pueden gravarse en el Estado de residencia. Tampoco pueden gravarse en el Estado de la fuente los rendimientos que se obtengan en un país donde hay un EP pero tales rendimientos no sean atribuibles al mismo.

Este criterio tiene una enorme relevancia, puesto que determina la existencia o inexistencia de tributación en el Estado de la fuente de los beneficios empresariales. Por ello es fácilmente comprensible que la existencia de un EP haya tratado de eludirse con la finalidad de evitar la tributación en fuente por un no residente y que sea un punto conflictivo en la relación entre la Administración y los contribuyentes, existiendo abundante doctrina administrativa y jurisprudencia sobre la materia. De ahí, asimismo, que una de las quince acciones del Proyecto BEPS – la número 7– se haya dedicado a analizar cómo evitar la elusión artificial del concepto de Establecimiento Permanente, proponiéndose modificaciones al concepto de EP que evitan su elusión artificial y que además se adapten a la realidad “digital” del mundo en el que vivimos y a los nuevos modelos de negocio del siglo XXI⁵.

Esta regla de tributación en el Estado de la fuente también se aplica a los rendimientos derivados de “servicios profesionales independientes”, es decir, a los rendimientos derivados del trabajo por cuenta propia que antes se regulaba en el artículo 14.1 del Modelo pero que en la actualización del año 2000 se suprimió por considerarse redundante.

La regla del artículo 7 no se aplica a las rentas obtenidas por empresas dedicadas a la navegación marítima y área internacional (puesto que tienen su propia regla). Tampoco a las rentas derivadas de inmuebles, que se entienden obtenidas en el lugar de situación del inmueble, como hemos visto en el apartado anterior,

5 Véase OCDE, *Impedir la exclusión fraudulenta del estatus de establecimiento permanente, Acción 7 – Informe final 2015*, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, Éditions OCDE, París, 2016.

aunque el inmueble se posea a través de un EP en otro Estado. Pero el artículo 7 en cambio sí se aplica a dividendos, intereses y cánones cuando estas rentas se obtienen a través de un EP.

- c) Rendimientos de las actividades de artistas y deportistas realizadas en dicho Estado, independientemente de que tales rentas se atribuyan al artista o deportista o a otra persona (Artículo 17)

Podrán someterse a imposición dichos rendimientos de manera ilimitada en el Estado de la fuente cuando el artista o deportista realice en dicho Estado la actividad deportiva o artística que da lugar a dichas rentas (pensemos en un partido de tenis o un concierto de música, por ejemplo).

La norma relativa a los artistas y deportistas es una norma específica que, por tanto, se aplica de modo prioritario, a la regla de los beneficios empresariales o a la de las remuneraciones del trabajo. Es decir, se trata de una excepción a las reglas del artículo 7 y a las del apartado 2 del artículo 15. La justificación de esta regla se encuentra en la alta movilidad de este tipo de contribuyentes, los rendimientos elevados que obtienen en un período corto de tiempo y su tendencia a la utilización de esquemas agresivos de planificación fiscal⁶.

Por lo que se refiere al concepto de artista, el artículo 17.1 prescinde de ofrecer una definición y enumera algunos ejemplos, aunque no se trata de una enumeración cerrada. Son artistas los actores de teatro, de cine y los actores de publicidad para televisión. Asimismo, los comentarios precisan que el artículo 17 se aplica a rentas generadas por actividades de carácter político, social, religioso o benéfico cuando incorporen un elemento de diversión o espectáculo. En cambio, está claro que el precepto no se aplica a un conferenciante o al personal de apoyo como pueden ser los cámaras en el rodaje de una película, los productores los directores cinematográficos o los coreógrafos, entre otros.

Suele aceptarse que el criterio decisivo determinante de la aplicación del artículo 17 es que la actuación se realice ante el público, pese a que el artículo no lo dice de manera expresa, pero podría deducirse del comentario 9 al apartado 1, y en España ha sido reconocido por la doctrina administrativa⁷. De este modo, se excluye del ámbito de este impuesto las rentas que obtienen pintores, escultores, compositores, escritores y otros “artistas” que no actúan ante un público.

En cuanto al concepto de deportista tampoco se contiene en el artículo 17, pero los comentarios precisan que no se limita a los participantes en deportes tra-

6 OCDE, *The taxation of income derived from entertainment, artistic and sporting activities*, 1987.

7 Vid. Consulta de la Dirección General de Tributos V1454-14, entre otras.

dicionales sino también lo de otros deportes, entre los que se citan a los pilotos de autos de carrera.

Además, esta norma se aplica a rentas derivadas de actividades que se podrían calificar como espectáculos, tales como el billar o los torneos de ajedrez o bridge.

También se incluyen en este concepto las rentas derivadas de la publicidad o el patrocinio, rentas que a menudo suelen cobrar también los deportistas y artistas junto con sus honorarios, siempre que directa o indirectamente puedan relacionarse con la actuación o aparición del artista o deportista. Si no fuese este el caso, estas rentas se tratarán como beneficios empresariales o remuneraciones del trabajo.

Por último, esta regla se aplica asimismo, de acuerdo con el apartado 2 del artículo 17, a las rentas obtenidas por otras personas –normalmente sociedades– como consecuencia de la actividad del artista o deportista. La antigua versión de los Comentarios OCDE al artículo 17 establecía que esta regla solo se aplicaba en caso de elusión fiscal (las conocidas como «sociedades de artistas», donde un artista contrata a una sociedad y le transfiere el derecho a ofrecer sus servicios), pero a partir de 1992 los Comentarios disponen que se aplicará en todo caso, haya o no abuso.

d) Rendimientos de los consejeros pagados por una sociedad residente en dicho Estado (artículo 16).

Las retribuciones de los miembros del consejo de administración –también conocido como miembros de un directorio o de un consejo de vigilancia– pueden someterse ilimitadamente a imposición en el Estado en el que es residente la sociedad de que se trate.

La justificación de esta regla, como explican los comentarios a este precepto, se encuentra en la necesidad de evitar los problemas de determinación de dónde se prestan los servicios, recurriéndose por ello a una regla de más fácil aplicación (CMC 1).

Como rendimientos de los consejeros hay que incluir las dietas y otras retribuciones, incluso en especie, como *stock options*, automóvil, vivienda, por ejemplo. En cambio, si el consejero realiza al mismo tiempo otra actividad en la sociedad, algo relativamente frecuente en la práctica, no se aplica esta regla. Es decir, se excluye la aplicación del artículo 16 a los sueldos que se perciban como consecuencia de la realización de trabajo como empleado de la sociedad y a la remuneración por servicios de asesoramiento o consultoría que pueda realizar el consejero como profesional. Estas tendrán la consideración de beneficio empresarial.

En sentido inverso, el Modelo ONU, en cambio, extiende esta regla a los sueldos, salarios y remuneraciones de los empleados “con un alto cargo directivo”.

- e) Remuneraciones por razón de un empleo por cuenta ajena en el sector privado realizado en dicho Estado (artículo 15), cuando los servicios se presten físicamente en el territorio de dicho Estado y además concorra alguna de las circunstancias siguientes:
- el trabajador permanezca allí durante un período de más de ciento ochenta y tres días en cualquier período de doce meses que comience o termine en el período impositivo relevante
 - las remuneraciones se paguen por un empleador residente en el Estado que se prestan los servicios o en su nombre, o
 - las remuneraciones se soporten por un establecimiento permanente que el empleador tenga en el Estado en el que se prestan los servicios.

En realidad, lo que hace el Modelo es limitar la potestad del Estado de la fuente⁸ puesto que cuando el trabajo dependiente se realiza físicamente en el mismo por un período inferior a 183 días si el pagador es no residente ni posee establecimiento permanente no se puede gravar por el mismo.

La norma se aplica a los sueldos, salarios y otras remuneraciones, incluyéndose las remuneraciones en especie, por la realización del trabajo dependiente del trabajador.

Por lo tanto, para que el gravamen se produzca en el Estado de la fuente, el trabajo debe realizarse efectivamente donde se encuentra el trabajador, es decir, como indican los comentarios, el trabajador debe estar físicamente presente cuando efectúa las actividades por las que se paga dicha renta. Es decir, no se aplicará esta regla si la remuneración del trabajador se debe a que los resultados de su trabajo se explotan en otro Estado.

Esta regla tampoco se aplica a las pensiones, que se regulan en el artículo 18, ni a las remuneraciones y pensiones públicas, reguladas en el artículo 19. En el caso de trabajo dependiente realizado a bordo de un buque o aeronave explotados en tráfico internacional, o de una embarcación destinada a la navegación por aguas interiores se pueden someter a imposición en el Estado en el que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa (artículo 15.3).

Los comentarios al Modelo OCDE establecen la posibilidad de introducir reglas especiales para los trabajadores transfronterizos (aquellos trabajadores que se desplazan casi a diario a trabajar a un Estado limítrofe pero regresan a su vivienda en su país de residencia).

8 Como señalan Falcón y Tella. R. y Pulido Guerra, E., *Derecho fiscal internacional*, cit., p. 129.

- f) Remuneraciones y pensiones pagadas por razón de empleo en el sector público bajo determinadas condiciones (artículo 19).

Los sueldos, salarios y demás remuneraciones pagadas por una Administración pública a una persona física por la realización de un trabajo dependiente –es decir, los sueldos de los funcionarios públicos– y las pensiones derivadas de dicho trabajo y pagadas por una Administración pública con cargo a fondos públicos solo pueden gravarse en el Estado que realiza los pagos, esto es, en el Estado de la fuente. Por lo tanto, la regla general es la tributación en la fuente con independencia de la residencia y nacionalidad del perceptor.

Esta regla general tiene excepciones, en particular las dos siguientes.

- En relación con los sueldos, salarios y remuneraciones se producirá la tributación en el lugar de prestación de los servicios cuando la persona que percibe la remuneración de un Estado bien presta físicamente los servicios en el otro Estado contratante y además es residente y posee la nacionalidad de dicho Estado o bien presta los servicios en el otro Estado contratante y es residente en dicho otro Estado, salvo que haya adquirido solo la residencia para prestar dichos servicios.
- En relación con las pensiones, la excepción se prevé para los supuestos en los que el perceptor es residente y nacional del otro Estado (distinto del que paga la pensión).

La aplicación de alguna de estas excepciones implica el gravamen exclusivo en el Estado de residencia y la imposibilidad de gravamen en la fuente.

En cualquier caso, el artículo 19 no se aplica cuando la Administración pública que paga el sueldo realiza una actividad empresarial (por ejemplo, sociedades estatales, organismos con una actividad sometida al Derecho privado...), ni cuando se trata de sociedades mercantiles con capital perteneciente a un ente público.

B. Categorías de renta y patrimonio que pueden someterse a una imposición limitada en el Estado de la fuente

- a) Dividendos (artículo 10)

Con carácter general, los dividendos pueden gravarse tanto en el Estado de la fuente –Estado en el que reside la sociedad que reparte dicho dividendo– como en el Estado de residencia del perceptor del mismo. Normalmente, la manera en la que se produce el gravamen en la fuente es a través de una retención que realiza la

sociedad al distribuir el beneficio (*withholding tax*) cantidad que ingresa directamente en la Hacienda Pública.

Dicho gravamen en la fuente se limita por el MC OCDE en un porcentaje de un 15 por ciento con carácter general. En la práctica los Convenios que celebran los Estados fijan porcentajes inferiores.

En algunos supuestos se prevén porcentajes inferiores, e incluso la inexistencia de gravamen en la fuente, en los supuestos en los que existe una participación «significativa» o «sustancial», esto es, cuando el beneficiario efectivo sea una sociedad que detente directamente al menos el 25 por 100 del capital bruto de la sociedad que paga dividendos. En estos casos el Modelo de la OCDE prevé un gravamen máximo en la fuente del 5 por ciento. A este respecto, el Modelo de la ONU establece las mismas condiciones pero deja el porcentaje abierto.

Por su parte, el Estado de residencia del perceptor del dividendo puede también gravarlo si bien eliminando la doble imposición, bien con un método de imputación ordinaria, bien a través de un método de exención.

En el contexto de la Unión Europea, existe una normativa específica, la Directiva relativa al régimen común aplicable a las sociedades matrices y filiales de los Estados miembros⁹, en virtud de la cual la distribución de beneficios de una sociedad residente en un Estado de la Unión Europea a una sociedad residente en la Unión Europea no se somete a imposición en la fuente, cuando se cumplan una serie de requisitos. En este contexto, por lo tanto, se elimina completamente la doble imposición internacional, tanto la jurídica como la económica. Este régimen consiste en que los beneficios que se distribuyen –por motivos diferentes a la liquidación–, por un lado, no se someten a retención en la fuente y, por otro lado, el Estado de residencia de la sociedad matriz que recibe el dividendo o en el que está situado el EP a través del cual se cobra dicho dividendo, aplica o un sistema de exención íntegra –es decir, no grava dichos dividendos en absoluto– o un sistema de imputación ordinaria del impuesto subyacente.

Este régimen se aplica a determinadas sociedades residentes en la Unión Europea que estén sujetas a un impuesto que grave la renta de las sociedades cuando la participación en el capital sea al menos 5 por ciento, o bien que el valor de adquisición de la participación sea superior a 20 millones de euros. Esta última tendrá la consideración de sociedad filial. La mencionada participación deberá haberse mantenido de forma ininterrumpida durante el año anterior al día en que sea exigible el beneficio que se distribuya o, en su defecto, que se mantenga durante el tiempo que sea necesario para completar un año.

9 Directiva 2011/96/UE, del Consejo, de 30 de noviembre de 2011.

Por lo que se refiere al concepto de dividendos del Modelo OCDE, el artículo 10.3 contiene una definición muy amplia al referirse a “las rentas de las acciones, de las acciones o bonos de disfrute, de las participaciones mineras, de las partes de fundador u otros derechos, excepto los de crédito, que permitan participar en los beneficios, así como las rentas de otras participaciones sociales sujetas al mismo régimen fiscal que las rentas de las acciones por la legislación del Estado de residencia de la sociedad que hace la distribución”. Es decir, la norma contrapone, en terminología española, entre las rentas derivadas de la participación en fondos propios de entidades, que serían las incluidas en la definición y las rentas procedentes de la cesión a terceros de capitales propios, que son las excluidas (“excepto los de crédito”). Como dijimos, esta definición es la seguida por la mayor parte de los CDIs suscritos por España, si bien algunos contienen fórmulas más simplificadas.

El artículo 10 del Modelo OCDE sólo es aplicable si el perceptor de los dividendos reside en un Estado contratante y los dividendos son pagados por una sociedad residente en el otro Estado contratante. Si el dividendo se origina en el Estado de residencia del perceptor, el artículo 10 no se aplica. Lo mismo sucede con dividendos que se originan en terceros países.

Según establece el artículo 10.4 del Modelo OCDE, las disposiciones sobre dividendos no se aplican si su beneficiario efectivo, residente en un Estado contratante realiza en el otro Estado contratante, del que es residente la sociedad que paga los dividendos, una actividad empresarial por medio de establecimiento permanente situado allí, y la participación que genera los dividendos está vinculada efectivamente a dicho establecimiento permanente. Se trata de la «disposición del EP», según la cual las disposiciones del artículo 7 del Modelo prevalecen sobre las del artículo 10.

b) Intereses (artículo 11)

En las mismas condiciones que para los dividendos, el Estado de la fuente debe limitar su gravamen al 10 por 100 del importe bruto de los intereses, salvo en el caso de intereses que excedan del importe normal del mercado. Como en el caso de los dividendos, el Modelo de la ONU deja el porcentaje abierto.

La potestad tributaria del Estado de la fuente se ve limitada al 10 por ciento cuando el perceptor del interés es su beneficiario efectivo. De acuerdo con el artículo 23 del Modelo OCDE, el Estado de residencia concederá un crédito fiscal con relación a los impuestos pagados con arreglo al convenio fiscal en el Estado de la fuente.

La definición de intereses del artículo 11 parte de considerar que interés es la renta que deriva de los créditos, cualquiera que sea la naturaleza de éstos. Ade-

más, la definición se completa poniendo de manifiesto que es irrelevante para tal calificación la existencia o no de una garantía hipotecaria. La relevancia de esta alusión deriva del hecho de que algunos Estados han calificado como rendimientos de capital inmobiliario a los intereses que se aseguran con una hipoteca (apartado 18 de los CMC). También se considera irrelevante la existencia de una cláusula de participación en los beneficios. Por último, se hace referencia a algunos supuestos que sí tendrán la consideración de intereses (las rentas de valores públicos y las rentas de bonos y obligaciones, así como las primas y premios unidas a estos títulos) y en cambio se excluyen del concepto de interés las penalizaciones por mora en el pago¹⁰.

Como se señala en la Observación preliminar número 1 de los Comentarios al artículo 11 del MC de la OCDE el término “intereses” se refiere a las rentas derivadas de las cantidades prestadas y que, por tanto, se engloban dentro de la categoría de rendimientos del capital mobiliario. Esto es, estamos ante un tipo de rendimiento que deriva de la titularidad de elementos patrimoniales de naturaleza mueble. Las observaciones también se encargan de precisar que los intereses no soportan doble imposición económica, a diferencia de los dividendos, puesto que no tributan al mismo tiempo en manos del deudor y del acreedor. Esta afirmación ha sido cierta como consecuencia del modo en el que los intereses han tributado tradicionalmente. Sin embargo, en la actualidad dicha afirmación no puede ser efectuada de modo tan tajante, pudiendo ya en nuestros días hablarse también de la «doble imposición de los intereses». Esto es consecuencia de las nuevas reglas de limitación en la deducibilidad de los gastos financieros que existen –además de en España desde el año 2012– en un buen número de países y que, además, se van a convertir cada vez más en regla general en la fiscalidad de los intereses puesto que las recomendaciones que se efectúan en nuestros días van en esta línea. Basta con observar las recomendaciones efectuadas respecto de la Acción 4 del Proyecto BEPS de la OCDE¹¹ o, en el contexto de la Unión Europea, la más reciente Directiva ATAD (*Anti Avoidance Directive*)¹².

Además, los Comentarios al apartado 3 del artículo 11, ayudan a perfilar con más precisión el concepto de intereses a efectos del MC de la OCDE. Así, de dichos Comentarios pueden extraerse las siguientes afirmaciones:

10 Así, el artículo 11.3 del Modelo dispone literalmente que “El término «intereses», en el sentido de este artículo, significa la renta de créditos de cualquier naturaleza, con o sin garantía hipotecaria o cláusula de participación en los beneficios del deudor, y en particular las rentas de valores públicos y las rentas de bonos y obligaciones, incluidas las primas y premios unidas a esos títulos. Las penalizaciones por mora en el pago no se consideran intereses a efectos del presente artículo”.

11 OECD/G20: “Action 4, 2015 Final report”, *Base Erosion and profit Shifting Project, Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments*, OECD, 2015.

12 Directiva 2016/1164, de 20 de junio de 2016.

- El concepto de interés del artículo 11.3 es, en principio, exhaustivo, es decir, el precepto recoge una definición cerrada, evitándose un reenvío a la normativa interna de los Estados que siempre que sea posible el Modelo debe evitar. La principal razón es de seguridad jurídica puesto que se entiende que al ser un concepto que recoge de hecho todas las clases de renta que tienen tal consideración generalmente en las legislaciones internas, los Convenios están protegidos frente a posteriores modificaciones aquéllas. En cualquier caso, se recuerda sin embargo que siempre será posible que el Convenio bilateral remita a la normativa interna de cualquiera de los países contratantes (CMC 21).
- El concepto de interés incluye sin discusión los depósitos en efectivo y los valores en numerario y los títulos públicos, los bonos y obligaciones (CMC 21).
- En el caso de intereses que proceden de derechos que dan derecho a la participación en beneficios –y respecto de los cuales, por tanto, es posible dudar de su calificación como interés o dividendo– lo determinante es analizar si el prestamista comparte los riesgos incurridos por la sociedad prestataria, en cuyo caso la calificación sí sería de dividendo (artículo 10 del MC OCDE). Por otra parte, respecto de los intereses que proceden de acciones convertibles sólo tendrán la consideración de dividendos cuando se hayan convertido efectivamente en acciones (CMC 19).
- Se excluye de la definición de interés a los pagos efectuados respecto de ciertos instrumentos financieros no tradicionales en caso de inexistencia de deuda subyacente, y se cita como ejemplo a *swaps* de tasa de interés. Sin embargo, se deja a salvo la posibilidad de aplicación en estos supuestos de una cláusula antiabuso en virtud de la cual se presume la existencia de una operación de préstamo que conllevaría la calificación de interés (CMC 21.1). Es decir, se admite que en el caso de pagos efectuados respecto de instrumentos financieros no tradicionales la aplicación de una cláusula antiabuso –que dé prioridad al fondo sobre la forma– permita considerar que la verdadera naturaleza de la operación es la de préstamo, en cuyo caso la retribución de la misma sí tendría la consideración de interés.
- Como ya se ha dicho, el artículo 11.3 excluye expresamente un supuesto de la calificación de interés, esto es, las penalizaciones por mora en el pago. La razón de ser es que este tipo de penalizaciones tienen una naturaleza indemnizatoria. Ahora bien, se recuerda también en este caso que los Estados firmantes de un Convenio pueden decidir incluir dentro de la categoría de intereses a estas penalizaciones, excluyendo la coetilla final del artículo 11.3 del Modelo de Convenio (CMC 22).
- Las rentas vitalicias constituyen otro supuesto difícil de encajar o calificar. El problema que se plantea en este caso es que dichas rentas constituidas a título oneroso contienen la amortización del capital y el interés del capital entrega-

do, pero es difícil delimitar dichas partes para poder considerar interés solamente la segunda (CMC 23). Como consecuencia de dicha dificultad, algunos Estados han optado por someter a gravamen las anualidades en concepto de rentas salariales.

El artículo 11.4 del Modelo OCDE contiene la disposición del Establecimiento Permanente para los intereses. Las disposiciones del artículo 11.1 y 2 del Modelo OCDE no son aplicables si el receptor de los intereses lleva a cabo la actividad empresarial por medio de un EP situado en el Estado contratante del que proceden los intereses y el crédito que genera los intereses está vinculado efectivamente a dicho EP. En este caso prevalece el artículo 7 de Modelo OCDE.

El artículo 11.4 del Modelo ONU difiere ya que esta disposición amplía el «principio de la fuerza de atracción limitada» mencionada en el artículo 7.1 c) del Modelo ONU. En consecuencia, los pagos de intereses que surjan de transacciones, de la misma o similar especie, llevadas a cabo fuera de un EP o una base fija, no se encuentran comprendidos en el ámbito del artículo 11 del Modelo ONU, de manera que resultan aplicables los artículos 7 o 14 del Modelo ONU. Por otra parte, en el Modelo ONU no se establece el porcentaje máximo de gravamen que corresponde al Estado de la fuente, sino que el mismo será el resultado del acuerdo entre las partes, a diferencia de lo que sucede en el contexto OCDE.

c) Cánones o regalías. La reserva española y de otros Estados de la OCDE

El Modelo OCDE únicamente permite gravar los cánones o regalías en el país de residencia del percceptor de la renta (artículo 12.1) y no en el país de la fuente. A diferencia de ello, el Modelo ONU contempla el gravamen de la fuente con un tope máximo.

Sin embargo, España y también otros países de la OCDE han formulado una reserva a este precepto, en virtud de la cual, y en la misma línea que el Modelo ONU, se reservan el derecho a establecer en sus convenios la posibilidad de un gravamen en la fuente, que normalmente se hace efectivo a través de un sistema de retención (*withholding tax* o WHT). Por Estado de la fuente ha de entenderse el país en el que reside el deudor de los cánones o en el que tiene un establecimiento permanente desde el que ha contraído la deuda y se soportan los cánones. Es irrelevante el lugar donde se utilicen los derechos a cambio de los cuales se pagan los cánones.

Normalmente, se exige una retención en la fuente a un tipo del 10 por 100 (o a tipos inferiores, 5 por ciento), aunque en algunos casos el gravamen llega al 12 por 100 o al 15 por 100.

Cuando ha existido gravamen en la fuente, el país de residencia del perceptor de los cánones puede gravar también esta renta, pero corrigiendo la doble imposición jurídica que se deriva, lo que normalmente se hace mediante un sistema de imputación ordinaria.

En cuanto al concepto¹³, se entiende por cánones o regalías “las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso o la concesión de uso de los derechos de autor sobre la explotación de obras literarias, artísticas y científicas, incluidas las películas cinematográficas, de patentes, marcas de fábrica o de comercio, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, así como por el uso o la concesión de uso de equipos industriales, comerciales o científicos y las cantidades pagadas por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas”. Por lo tanto, se trata de aquellas cantidades pagadas por la explotación tanto de propiedad intelectual, como de propiedad industrial o informaciones técnicas (know how).

El concepto de canon o regalía no incluye la mera adquisición de una obra o de una copia digitalizada, sino la adquisición del derecho a su explotación, es decir, cuando el uso va más allá del estrictamente necesario para la visualización, la utilización o el almacenamiento del producto adquirido. Así, por ejemplo, la venta de una novela o de un CD de música, o la descarga de una película de una página web, no da lugar a un canon sino a beneficios empresariales. El alquiler de una película en un videoclub tampoco. En cambio, la cesión del uso de una composición musical como banda sonora en una película o en un anuncio de televisión, la cesión de los derechos de una fotografía para que se utilice en la portada de un libro, o el alquiler de una película para proyectarla en una sala de cine sí da lugar a un canon.

Pese a que esta ha sido la política española en la negociación de sus convenios, en los últimos años puede observarse que España ha comenzado a flexibilizar su posición, renunciando al gravamen en la fuente de los cánones.

C. Categorías de renta y patrimonio que no pueden gravarse en el Estado de la fuente

Las restantes categorías de renta o de patrimonio no pueden someterse a imposición en el Estado de la fuente o situación; como regla general, sólo pueden someterse a imposición en el Estado de residencia del contribuyente.

13 Para un análisis más detallado sobre los cánones véase Carmona Fernández N., “Fiscalidad de los no residentes en España (VII): cánones” en Corral Guadaño, I. dir., *Manual de Fiscalidad Internacional*, 4ª ed., Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, p. 609 y ss.

a) Rentas de actividades empresariales y profesionales sin establecimiento permanente

Para los beneficios empresariales y profesionales obtenidos sin mediación de establecimiento permanente, la regla general es que sólo pueden gravarse en el país de residencia del perceptor de la renta (artículo 7.1. MC OCDE). Como excepción, en algún Convenio de España con países latinoamericanos (Argentina, Costa Rica y El Salvador) se permite aplicar en la fuente un gravamen del 10 por 100.

Por su parte, el Modelo ONU prevé también el gravamen en la fuente de los rendimientos de actividades profesionales cuando el profesional permanece en el territorio donde percibe dichos rendimientos 183 o más días (sin llegar a ser residente a efectos del Convenio, ya que en ese caso se gravaría por su renta mundial).

En algunos Convenios se permite el gravamen en la fuente aplicando el criterio de la residencia del pagador, lo que, como señala la doctrina¹⁴, provoca problemas al dar lugar a una triple imposición (país del pagador, país de la prestación del servicio y país de residencia del perceptor de la renta).

En caso de gravamen en la fuente el país de residencia del profesional corrige la doble imposición generalmente a través del método de imputación.

b) Rentas y ganancias de empresas dedicadas al transporte marítimo, por aguas interiores y aérea internacional

De acuerdo con el artículo 8 del Modelo OCDE, los beneficios procedentes de la explotación de buques y aeronaves en el tráfico internacional sólo puede gravarse en el país en el que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa (artículo 8.1) o, cuando dicha sede se encuentra en un buque o en una embarcación, en el puerto base (artículo 8.3). La misma regla se aplica tanto para la navegación marítima, como para la navegación por aguas interiores (artículo 8.2), es decir, navegación por lagos y ríos.

La razón de ser de esta regla de tributación es asegurar que los beneficios se someten a imposición en un solo Estado, por las dificultades que existen en estos supuestos.

La regla se aplica a los rendimientos pero también a las ganancias de capital que se derivan de la venta de aeronaves, buques, embarcaciones o cualquier otro tipo de activo afecto a una actividad de transporte internacional por vía aérea o marítima. Ello es así salvo en el caso de inmuebles, respecto de los que

14 Véase Falcón y Tella. R. y Pulido Guerra, E., *Derecho fiscal internacional*, cit., p. 152.

se aplica el artículo 6 que, como vimos, determina la tributación en el Estado de la fuente.

La sede de dirección efectiva de la empresa también se utiliza como punto de conexión para el gravamen de los sueldos de los trabajadores embarcados (artículo 15.3).

Si la sede de dirección efectiva puede no coincidir con la residencia de la empresa que explota los buques o aeronaves, pudiendo optar los Estados por atribuir la potestad exclusiva al Estado de residencia. Otros Estados han optado por combinar criterios de residencia y dirección efectiva.

El Modelo ONU, al contrario de lo establecido en el Modelo OCDE, ofrece dos alternativas: la primera es la misma que la prevista en el Modelo OCDE, (artículo 8A), pero el artículo 8B(2) se ajusta un concepto distinto: el Estado donde se ubique la sede de dirección efectiva siempre tiene potestad tributaria, pero si las actividades de transporte marítimo derivadas de la explotación en ese otro Estado contratante no son meramente ocasionales, se concede a este Estado potestad tributaria limitada.

a) Cánones o Regalías (remisión)

Como ya se ha señalado, el artículo 12 del Modelo OCDE prevé que los cánones se gravan sólo en el país de residencia del perceptor de la renta.

Sin embargo, España y otros países han optado por gravar los cánones también en el Estado de la fuente, con ciertos límites.

En el ámbito europeo, la Directiva sobre intereses y cánones¹⁵ también ha optado por atribuir la potestad exclusiva al Estado de residencia, aunque España siguió aplicando transitoriamente un 10 por ciento en la fuente. La desaparición de la excepción permitida en la Unión Europea a España ha sido determinante en la relajación de la política de soberanía de nuestro país sobre los cánones.

b) Ganancias derivadas de la enajenación de acciones y otros bienes muebles

El artículo 13 del Modelo OCDE se ocupa de las ganancias de capital, estableciendo una serie de reglas específicas para determinados tipos de bienes que ya hemos analizado anteriormente (ganancias derivadas de la enajenación de bienes inmuebles (artículo 13.1) y de acciones en que más del 50 por 100 de su valor

15 Directiva 2003/49/CEE del Consejo, de 3 de junio de 2003, relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre empresas asociadas de diferentes Estados miembros.

proceda directa o indirectamente de inmuebles (artículo 13.3); ganancias derivadas de la enajenación de establecimientos permanentes o de activos afectos (salvo inmuebles) y ganancias derivadas de la enajenación de buques o aeronaves afectos al transporte internacional.

Respecto de la enajenación de otros bienes y derechos, el artículo 13.5 del Modelo OCDE atribuye la potestad de imposición en exclusiva al país de residencia del transmitente.

No se da una definición de ganancia de capital, puesto que se reconoce la variedad de situaciones que engloban esta categoría en los diversos Estados, aunque sí se precisa que se incluyen tanto las obtenidas a largo plazo como las obtenidas a muy corto plazo, es decir, especulativas (CMC 11).

Esta es la regla que se sigue en la mayoría de los CDIs firmados por España. Sin embargo, en algunos se opta por una potestad compartida entre el Estado de la fuente y el Estado de residencia, que es el criterio que el seguido por el Modelo ONU.

Por otra parte, España –y otros países– se reservan el derecho a gravar también las ganancias derivadas de la transmisión de acciones que constituyan una participación significativa de una sociedad residente, aunque el transmitente de las acciones no sea residente. Se trata de una posibilidad prevista en el Modelo ONU pero no en el Modelo OCDE.

c) Pensiones derivadas de un trabajo en el sector privado (artículo 18)

Las pensiones derivadas de un trabajo realizado con anterioridad en el sector privado sólo pueden gravarse en el Estado de residencia, según dispone el artículo 18 del Modelo OCDE. Los convenios firmados por España siguen esta regla con carácter general.

La razón de ser de esta regla es que el estado de residencia se encuentra en mejor situación para gravar al perceptor de esta regla de acuerdo con su capacidad económica, al gravar su renta mundial y conocer sus circunstancias personales y familiares. Por otra parte, se evita de este modo la carga que supone para los contribuyentes tener que cumplir sus obligaciones fiscales en otros Estados (CMC 1).

Esta regulación puede, sin embargo, generar doble imposición si el Estado en el que se ha trabajado no considera deducibles las aportaciones (es decir, las grava, en cuyo caso normalmente estará exenta la pensión) y al jubilarse el trabajador éste cambia su residencia a un Estado que grava las pensiones (y que no habría gravado las aportaciones, si se hubiera realizado siendo residente en dicho país). Si la situación se invierte, la pensión no será gravada en ninguno de los dos Estados.

Esta situación lleva en la práctica a la conclusión de una redacción compleja del artículo 18 de los Convenios.

No se incluyen en el artículo 18 las prestaciones por desempleo, –que a efectos del convenio se consideran rentas del trabajo–, ni las pensiones derivadas de un trabajo como empleado público o funcionario –que tienen un régimen especial– ni las pensiones no contributivas o asistenciales que junto con las pensiones por alimentos entran dentro de «otras rentas».

El Modelo ONU, en cambio, permite la alternativa entre gravar las pensiones en el país de residencia o compartir la recaudación entre residencia y fuente.

d) Becas y bolsas de viaje (artículo 20)

El Modelo OCDE dedica un artículo exclusivo a la regulación de las rentas que perciben los estudiantes o personas en condiciones asimiladas que se desplazan a otro país para continuar su formación. Su finalidad es evitar que surjan obstáculos por motivos fiscales a dichos desplazamientos o intercambios. Para fomentar estas prácticas, el Modelo OCDE propone un modelo simple de tributación basado en el principio de tributación de estas rentas exclusivamente en el Estado de residencia del estudiante o persona en prácticas. Así, el artículo 20 del Modelo OCDE impide la exigencia de gravamen en el Estado anfitrión.

En algunos CDIS esta regla se aplica a los profesores, investigadores y asistentes, siempre y cuando estén presentes en el país anfitrión y sean residentes del otro Estado contratante o lo hayan sido inmediatamente antes de su estancia.

El precepto solo se aplica a pagos que cubran gastos de manutención, educación o capacitación, lo que excluye de esta regla todo lo recibido por la prestación de un servicio, que caerá bajo el artículo 15 o 7. Cuando la capacitación conlleve una experiencia laboral habrá que distinguir (CMC 3).

e) Otras rentas (artículo 21)

El concepto otras rentas no está definido en el Modelo de Convenio de la OCDE. El artículo 21 no contiene una lista exhaustiva de tipos de rentas sino que establece una regla general para aquellas rentas que no han sido tratadas en los artículos anteriores.

En la medida en las que el CDI cubra la persona y los tributos respectivos, la renta debe calificarse de acuerdo con una de las reglas de distribución. Si ninguna de ellas resulta aplicable se acudirá al artículo 21 del Modelo OCDE.

Conforme al artículo 21(1) del Modelo OCDE, el Estado de residencia tiene la potestad tributaria exclusiva. Como este artículo impide que el otro Estado contratante tenga potestad tributaria, no es necesario aplicar el método para evitar la doble imposición. El artículo 21(2) contiene una disposición relativa al EP, de acuerdo con la cual las reglas distintas de las derivadas de la propiedad inmobiliaria, efectivamente vinculadas a un establecimiento permanente situado en el Estado de la fuente, se rigen por el artículo 7 del Modelo OCDE.

Tipo renta/ Art. MCOCDE		Residencia	Fuente	Compartida
Rentas inmobiliarias (art. 6)				X
Rentas empresariales	sin mediación de EP (art. 7)	X		
	con mediación de EP (art. 7)			X
Rentas empresas dedicadas transporte marítimo y aéreo (art. 8)		X		
Dividendos (art. 10)				X (con límite)
Intereses (art. 11)				X (con límite)
Cánones o regalías (art. 12)				X (con límite) ¹⁶
Ganancias patrimoniales	En transmisión de acciones y bienes muebles (art. 13)	X		

¹⁶ España ha formulado reserva.

	En transmisión de bienes inmuebles (art. 13)			X
Rentas del trabajo	Regla general (art. 13)			X
	En desplazamientos inferiores a 183 días satisfechas por un empleador no residente (art. 15)	X		
Rentas del trabajo empleados públicos	Regla general (art. 19)		X	
	Empleados públicos nacionales y residentes en Estado donde se presta el trabajo con anterioridad (art. 19)	X		
Retribución consejeros (art. 16)				X
Rentas de artistas y deportistas (art. 17)				X
Pensiones privadas (art. 18)				
Pensiones públicas (art. 19)	Regla general		X	
	Pensionistas nacionales y residentes	X		
Becas y bolsas de viajes de estudiantes y personas en prácticas (art. 20)		X		
Demás rentas (art. 21)		X		

BIBLIOGRAFÍA

Carmona Fernández N., “Fiscalidad de los no residentes en España (VII): cánones” en Corral Guadaño, I. dir., *Manual de Fiscalidad Internacional*, 4ª ed., Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, s.f.

Falcón y Tella. R. y Pulido Guerra, E., *Derecho fiscal internacional*, 2ª ed., Madrid Marcial Pons, 2013.

OCDE, *Impedir la exclusión fraudulenta del estatus de establecimiento permanente, Acción 7 – Informe final 2015*, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, Éditions OCDE, París, 2016.

BENEFICIOS EMPRESARIALES

ÁLVARO ROMANO¹

Sumario: 1. ATRIBUCIÓN DE RENTAS AL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE. 1.1. La “*autonomía*” del establecimiento permanente. 1.2. Perspectiva histórico-evolutiva de la atribución de rentas a los beneficios empresariales. 1.3. La atribución de rentas al EP en los diferentes modelos de convenio. i) Artículo 7 MOCDE. ii) Artículo 7 MONU. iii) Párrafo 3 del Artículo 24 (MOCDE y MONU)

El tratamiento de los beneficios empresariales es una de las cuestiones más debatidas a nivel de la fiscalidad internacional. En efecto, esta es un área donde puede verse más claramente la tensión entre el principio de la residencia y el principio de la fuente territorial.

Como es sabido, el artículo 7 de los Modelos de Convenio para Evitar la Doble Imposición Internacional² consagra una de las reglas básicas sobre la que se construye toda la arquitectura de la fiscalidad internacional contemporánea, la regla de distribución de derechos de imposición entre los Estados contratantes para gravar los beneficios empresariales –“*business profits*”–:

los beneficios empresariales sólo pueden gravarse en el Estado de la fuente si son obtenidos en dicha jurisdicción a través de un establecimiento permanente

De acuerdo a la mencionada regla, los beneficios de una empresa residente de un Estado contratante sólo podrán ser gravados por dicho Estado –el de la residencia–, a menos que dichos beneficios hayan sido

1 Sub Director General de la Dirección General Impositiva (Uruguay) y Director Académico de la Maestría en Tributación y Catedrático de Impuestos de la Facultad de Ciencias Económica de la Universidad de la República - UDELAR (Uruguay).

2 A lo largo de este Capítulo, cuando se haga referencia a los Modelos para Evitar la Doble Imposición Internacional, nos estaremos refiriendo básicamente al Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE (MOCDE) y a la Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo (MONU).

obtenidos a través de un establecimiento permanente³, en cuyo caso, el otro Estado –el de la fuente– también podrá gravar dichos beneficios.

En esta última hipótesis, luego el Estado de la residencia corregirá la eventual doble imposición conforme a lo establecido por el artículo 23 del Convenio⁴.

La figura del establecimiento permanente constituye entonces una pieza clave al momento de distribuir las potestades tributarias entre el Estado de la residencia y el Estado donde está ubicado.

Lo anterior denota un claro desequilibrio a favor del Estado de la residencia y en detrimento del Estado de la fuente en lo que refiere a la distribución de potestad tributaria, tal desequilibrio se explica porque fueron los países desarrollados los que sentaron la lógica sobre la que descansa la estructura del MOCDE⁵.

A esta altura del análisis importa señalar que el párrafo 4 del artículo 7 del Modelo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos –MOCDE y el párrafo 6 del Modelo de la Organización de Naciones Unidas– MONU establecen que en caso que los beneficios empresariales comprendan rentas que sean tratadas separadamente por otros artículos del convenio se aplicarán las disposiciones de estos últimos artículos.

En consecuencia, cualquier beneficio empresarial obtenido por un no residente, que no pueda ser atribuido a un establecimiento permanente no podrá ser gravado en el Estado de la fuente, por lo tanto resulta evidente que la atribución de rentas al establecimiento permanente adquiere una relevancia especial.

Otro aspecto importante a destacar es que a diferencia de lo que sucede en otros artículos del Modelo de Convenio respecto a otro tipo de rentas, el artículo 7 carece de una definición conceptual de qué se debe entender por “*beneficios empresariales*”⁶. Por lo tanto, a efectos de categorizar rentas como beneficios empresariales será necesario acudir al ordenamiento tributario doméstico, en virtud de lo dispuesto en el párrafo 2 del artículo 3 del Modelo de Convenio.

3 Más adelante se verá que el MONU a la luz de lo que se ha denominado como “*fuero de atracción*” o “*fuerza de atracción*” atribuye en ciertas circunstancias al establecimiento permanente otras rentas obtenidas por la casa matriz.

4 El artículo 23 prevé dos métodos alternativos para evitar la doble imposición internacional: el método del crédito fiscal o el método de la exoneración.

5 Cabe señalar que si bien el MONU presenta algunas cláusulas un poco menos desfavorables para el Estado de la fuente, en términos generales replica la lógica de del MOCDE.

6 En el MOCDE se establece en el artículo 3 (DEFINICIONES GENERALES) en el apartado h) una cláusula donde se explicita que “*la expresión actividad económica o el término negocio incluyen el ejercicio de servicios profesionales y la realización de otras actividades de carácter independiente.*” Esta previsión es consecuencia de la eliminación por parte de la OCDE del Artículo 14 (RENTA DEL TRABAJO INDEPENDIENTE).

1. ATRIBUCIÓN DE RENTAS AL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

La cuestión de la atribución de rentas a los establecimientos permanentes ha sido –y es– materia de análisis tanto de los convenios para evitar la doble imposición internacional como de las legislaciones domésticas de los distintos Estados –en lo que refiere a la legislación del impuesto a la renta–.

1.1. La “autonomía” del establecimiento permanente

En forma previa a avanzar en el análisis de la atribución de rentas al establecimiento permanente (EP), cabe cuestionarse si es posible considerarlo como una entidad separada y autónoma del resto de la empresa de la que forma parte.

Tal cuestión ha sido largamente debatida en el ámbito tributario, donde en virtud de la autonomía de que goza el Derecho Tributario es posible reconocer capacidad tributaria autónoma en una entidad como el EP que no goza de personería jurídica propia.

Un aspecto crucial a definir, que requiere una especial atención es el hecho que el establecimiento permanente no tiene una independencia jurídica respecto de la casa matriz o “head office” (CM) ni de otros establecimientos permanentes, de hecho el EP es como una extensión de la casa matriz actuando en otro Estado.

Como consecuencia de dicha identidad jurídica entre EP y CM, puede cuestionarse la pertinencia de atribuir rentas independientes a uno y a otro.

Avanzando en el análisis, mas complejo aún resulta la consideración de resultados como consecuencia de operaciones entre el EP y su CM; dada su identidad jurídica: ¿es posible que se puedan generar resultados con uno mismo?.

Al respecto como bien señalan BAKER y COLLIER⁷ se pueden identificar diferentes teorías respecto al alcance o extensión que se le pretenda dar a la “independencia” del establecimiento permanente respecto del resto de la empresa.

Dichas teorías van desde las que predicán la independencia total y absoluta –fundadas en un enfoque más económico que valore la realidad económica del negocio– hasta las que señalan que es imposible “independizar” al EP del resto de la empresa –basados en un enfoque jusprivatista que atienda las circunstancias jurídicas del caso–.

7 Baker, Philip y Collier, Richard, “The Attribution of Profits to Permanent Establishments”, General Report en *Cahiers de Droit Fiscal International*, Vol. 91b.

Entre estas dos posiciones extremas podemos identificar soluciones que proponen una independencia “restringida” o relativa.

En consecuencia, pueden identificarse dos posiciones extremas:

i) Considerar al EP como parte del resto de la empresa

Esta posición que tiene fundamento en el derecho privado atiende básicamente las circunstancias jurídicas, implica que no se pueden atribuir resultados al EP en forma independiente al resto de la empresa y que tampoco se pueden admitir resultados entre el EP y el resto de la empresa.

Esta posición ha ido perdiendo incidencia con el paso de los años entre otros motivos por la fuerte incidencia que ha tenido la lógica del “*separate entity approach*” consagrada en los modelos de los convenios para evitar la doble imposición internacional, y también por el avance que tuvo el principio de sustancia sobre forma “*realidad económica*”.

ii) Criterio de entidad separada

Este criterio implica reconocer al EP como una entidad independiente y separada del resto de la empresa de la que forma parte, también conocido como “*separate entity approach*”.

Se trata de una ficción –“*fictio iuris*”– basada en el principio “*sustancia sobre forma*” que permite reconocer al EP como una entidad autónoma e independiente, desatendiendo las circunstancias jurídicas.

Tanto el artículo 7 del MOCDE como el del MONU consagran esta posición en la lógica de los convenios para evitar la doble imposición internacional, sin perjuicio de reconocer que ambos modelos presentan respecto a este tema diferencias significativas⁸.

En lo que respecta a cuestiones de fiscalidad internacional este último es el enfoque aplicable en la actualidad.

8 El enfoque de entidad separada del MONU es más limitado que el previsto en el MOCDE, tal como se analizará más adelante el MONU excluye de este enfoque ciertos resultados (resultados financieros, regalías) al tiempo que aplica el denominado “*fuero de atracción*” o “*fuerza de atracción*”.

1.2. Perspectiva histórico evolutiva de la atribución de rentas a los beneficios empresariales

Respecto al análisis de los beneficios atribuibles al EP, el tema cuenta con una larga historia, que se remonta a los modelos elaborados por la Sociedad de Naciones, anteriores al propio nacimiento de la OCDE⁹

En el contexto de la propia OCDE, el tema también fue objeto de varias revisiones con el correr de los años.

Dado que se fueron verificando múltiples problemas de interpretación respecto a este punto, eso implicó que el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE haya invertido importantes esfuerzos durante los últimos años en aras de lograr una interpretación homogénea del artículo 7, lo cual se materializó en una sucesión de estudios y documentos – tal como se verá a continuación – y se plasmó finalmente en lo que se denominó “*el enfoque autorizado de la OCDE*”.

A partir del Modelo de 1977 se realizaron algunas modificaciones en el texto del artículo y también varios cambios en los comentarios respectivos¹⁰.

La OCDE publicó varios trabajos y estudios a partir de dicha fecha, es así que en 1984 se conoció un informe aplicable al caso de las instituciones financieras –bancos–¹¹.

Luego en 1993 se conoció el informe “*Attribution of Income to Permanent Establishments*” lo cual condujo a modificar los Comentarios del Modelo durante el año 1994.

No obstante lo anterior, los problemas interpretativos del artículo 7 continuaron.

En 1995 la OCDE publicó las “*Directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias*” donde se hacía referencia a la aplicación del principio de plena competencia a los EP –“*arm's length principle*”–.

En 1998 se conoció el informe “*The Taxation of Global Trading of Financial Instrument*” de la OCDE que implicó la aplicación de las directrices de precios de transferencia a los EP de las instituciones financieras.

9 Suele citarse como un hito fundacional en esta materia el trabajo de Mitchell B. Carroll (1933), que se basó en la observación empírica respecto de la manera en que 27 países determinaban las rentas de empresas extranjeras y como quedaban gravadas por el impuesto a la renta.

10 Se trata de modificaciones menores, no muy relevantes, meramente aclaratorias y de estilo de redacción.

11 OCDE, “*The Taxation of Multinational Banking Enterprises*”, Paris, 1984.

El informe de la OCDE del año 2008 denominado “*Atribución de beneficios a los establecimientos permanentes*” surgió como corolario de la evolución de estudios citada anteriormente.

Dicho informe implicó que el Comité de Asuntos Fiscales entendiera necesario modificar el texto del artículo 7, lo cual se verificó en la versión 2010 del Modelo.

En forma paralela a esto se dio a conocer en julio de 2010 una nueva versión del Informe “*Attribution of Profits to Permanent Establishment*”, el cual contribuye a una adecuada interpretación del nuevo texto dado al artículo 7, según los criterios adoptados por la OCDE.

La culminación de todos estos trabajos se plasmó en el “*enfoque autorizado de la OCDE*” tal como lo que señalábamos anteriormente.

Sin perjuicio de un mayor análisis posterior, podemos adelantar que dicho “enfoque autorizado” descansa sobre dos premisas básicas:

- a) Principio de entidad separada
- b) Principio del operador independiente – “*arm’s length principle*”

Curiosamente, mientras la OCDE experimentaba la evolución brevemente descripta ut supra, a nivel del MONU el tema no ha tenido variaciones desde la creación del mismo.

Esto quiere decir que el “*enfoque autorizado de la OCDE*” no ha sido recogido ni aceptado por el MONU, donde como ya se expresó anteriormente, se aplica un enfoque de entidad separada más restringido que el seguido por la OCDE en la nueva redacción del artículo 7.

1.3. La atribución de rentas al EP en los diferentes modelos de convenio

De acuerdo a lo expresado anteriormente, el tema de la atribución de rentas al EP ha tenido una diferente evolución en la OCDE que en la ONU, lo cual se visualiza con claridad en los textos que presentan en sus respectivos artículos 7 cada uno de los modelos de convenio, los cuales pasaremos a analizar a continuación.

i) Artículo 7 MOCDE

La versión 2010 del artículo 7 del MOCDE conjuntamente con el informe “*Attribution of Profits to Permanent Establishment*” plasman el “*enfoque autorizado de la OCDE*” en materia de atribución de beneficios a los EPs.

Se trata de un significativo avance logrado en el seno de la OCDE en la conceptualización del EP como una entidad separada e independiente del resto de la empresa de la que forma parte.

Párrafo 1

1. Los beneficios de una empresa de un Estado contratante solamente pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él. Si la empresa realiza su actividad de dicha manera, los beneficios imputables al establecimiento permanente de conformidad con las disposiciones del apartado 2 pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

Este párrafo prácticamente no ha tenido cambios respecto de la versión anterior, en puridad tiene una estructura y un contenido prácticamente similar que la de su predecesor.

Es en este párrafo que se consagra la regla de oro sobre la que descansa la gravabilidad de los beneficios empresariales, que establece que solamente pueden ser gravados por el país de la residencia de la empresa, a menos que las rentas se obtengan en el otro Estado a través de un EP, en cuyo caso ambos Estados podrán gravar, siendo el Estado de la residencia el que deberá adoptar las medidas necesarias para evitar la doble imposición conforme a lo dispuesto por el artículo 23.

Asimismo, cabe aclarar que en caso de rentas específicas reguladas en otros artículos del Modelo, se estará a lo dispuesto en dichos artículos¹², tal como lo dispone el párrafo 4 de este mismo artículo.

12 En los comentarios al artículo 7 al referirse a este punto, se incluye como ejemplo de este tipo de rentas, las obtenidas por la operación de naves y aeronaves en el tráfico internacional, dado que en este caso los derechos de imposición se atribuyen de acuerdo a las reglas del artículo 8, del Modelo, y no por las del artículo 7.

Por lo tanto la potestad del Estado de la fuente no se extiende a otras rentas que la empresa no residente pueda obtener en dicho Estado que no sean atribuibles al EP.

A diferencia del Modelo ONU, el Modelo de la OCDE no prevé la aplicación del principio denominado “*fuero de atracción*” o “*fuerza de atracción*”.

Esta omisión en el Modelo de la OCDE limita las potestades tributarias del Estado de la fuente.

La regla general sobre la que se basa este artículo –y todo el Modelo de Convenio de la OCDE –descansa en la idea de valorar la intensidad del vínculo entre las actividades de la entidad no residente con la economía del Estado en que se obtienen las rentas (Estado de la fuente).

De acuerdo a esta idea se concluye que el sólo hecho de que un no residente pueda obtener rentas en un Estado, no se considera una razón suficiente para determinar que dicho Estado pueda gravarlas.

Siguiendo esta lógica, solamente podrían ser gravadas tales rentas por el Estado de la fuente si las mismas se obtienen por el no residente a través de un EP situado en el Estado de la fuente

De este modo podría ocurrir, que una empresa no residente con un EP en un determinado Estado, genera beneficios empresariales por 100 unidades monetarias, pero de un análisis de la situación surge que de esos 100 solamente 40 se generaron a través del EP y el resto (60) los generó directamente la CM, en este caso, el Estado de la fuente solamente podrá gravar 40, que es la parte atribuible al EP.

Esta regla general se encuentra en las antípodas del principio de la fuente como factor de conexión utilizado en diversas legislaciones domésticas de América Latina y otras regiones del mundo y en convenios como el del Pacto Andino y en su sucesor, el Convenio de la Comunidad Andina de Naciones (CAN), donde prima el principio de la fuente productora de la renta como factor de conexión elemental a la hora de asignar derechos de imposición respecto de las rentas empresariales.

En general, la Doctrina Latinoamericana fue fuertemente crítica de esta regla, lo cual puede verse con claridad en diversas conclusiones de las Jornadas de Derecho Tributario organizadas por el Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT)¹³.

13 Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, “Estatutos y Resoluciones de las Jornadas”, Montevideo, Fundación de Cultura Universitaria, 1993.

Resulta evidente que esta regla es funcional a los intereses de los países desarrollados en tanto países exportadores de capital y de conocimientos.

Párrafo 2

2. A los efectos de este artículo, y del artículo [23 A] [23 B], los beneficios imputables al establecimiento permanente en cada Estado contratante a los que se refiere el apartado 1 son aquellos que el mismo hubiera podido obtener, particularmente en sus operaciones con otras partes de la empresa, si fuera una empresa distinta e independiente que realizase actividades idénticas o similares, en las mismas o análogas condiciones, teniendo en cuenta las funciones desarrolladas, los activos utilizados y los riesgos asumidos por la empresa a través del establecimiento permanente y de las restantes partes de la empresa.

Luego de que el párrafo 1 definiera las reglas de distribución de la potestad tributaria entre los Estados, el párrafo 2 establece la regla primaria de asignación de beneficios a un establecimiento permanente mediante la aplicación del principio “*arm’s length*”.

Este párrafo aplica entonces el mismo principio que el previsto en el artículo 9 párrafo 1, con la diferencia que en el caso del último artículo citado el principio de plena competencia se aplica a “*transacciones*” ocurridas entre empresas “*asociadas*” –o vinculadas– mientras que el párrafo citado en primer lugar resulta también aplicable a “*dealings*” –o relaciones de negocios– que surgen del relacionamiento del EP con otras partes de la misma entidad legal.

Dicho de otro modo: el artículo 9 refiere a transacciones ocurridas entre entidades jurídicamente independientes, mientras que este párrafo apunta también a operaciones entre diferentes partes de una misma entidad.

Además de lo señalado en el párrafo anterior, en lo que refiere a la aplicación del principio “*arm’s length*”, la nueva redacción no innova respecto de la versión anterior, no obstante, ahora resulta mucho más explícita, lo que se evidencia entre otros aspectos mediante la inclusión de la referencia expresa a “*las funciones desarrolladas, los activos utilizados y los riesgos asumidos*”.

También resulta interesante señalar como una innovación respecto del texto de la versión anterior, que el texto actual hace una referencia explícita al artículo 23.

Como es sabido, el artículo 23 regula los métodos para eliminar la doble imposición, de donde se infiere la manifiesta voluntad de este artículo de que ambos Estados apliquen este artículo 7 de la misma manera¹⁴, de modo de determinar un beneficio similar del EP, si no fuera así se podrían estar generando situaciones de doble imposición internacional.

De todos modos importa destacar que aún en el caso en que ambos Estados apliquen del mismo modo el artículo 7 y ambos le atribuyan exactamente los mismos beneficios al EP, nada asegura que la renta reconocida por el Estado de la fuente sea igual a la reconocida por el Estado de la residencia. Podrían existir diferencias derivadas de diferencias en las legislaciones domésticas de cada uno de los Estados relativas al cómputo o deducibilidad de gastos –por ejemplo– que determinarían que ambos Estados consideren importes diferentes, a pesar de haber atribuido al EP importes idénticos de beneficios.

El párrafo 2, en síntesis consagra la aplicación del “*separate entity approach*” tal como se explicaba anteriormente. Por lo tanto, a partir de este texto se reconocerá al EP como una parte independiente de la CM, y si por ejemplo dicho EP le efectuara a su CM un pago por concepto de regalías u algún otro servicio, dicho gasto se considerará¹⁵ en la determinación de los beneficios atribuibles al EP.

De todos modos, corresponde señalar que este enfoque de “entidades separadas” o “*separate entity approach*” solamente aplica para este artículo y para el artículo 23. Particularmente no aplica para el artículo 10 (Dividendos), por lo que cuando el EP remese sus ganancias a la CM, no podrá considerarse que se trata de un giro de dividendos y por ende no podrá aplicarse ninguna retención por este concepto.

Párrafo 3

3. Cuando de conformidad con el apartado 2 un Estado contratante ajuste los beneficios imputables al establecimiento permanente de una empresa de uno de los Estados contratantes y, en consecuencia, grave los beneficios de la empresa que ya han sido gravados por el otro Estado, ese otro Estado, en la medida en que sea necesario para eliminar la doble imposición sobre dichos beneficios, practicará

14 Esta vocación de aplicación simultánea del artículo por ambos Estados Contratantes también se puede visualizar e inferir del propio texto de la norma cuando expresa: “... *the profits that are attributable in each Contracting State to the permanent establishment*” (subrayado nuestro), de donde surge claramente que es aplicable a “*cada Estado Contratante*”.

15 Tal como establece el propio párrafo 2, a dicho pago habrá que aplicarle la metodología de precios de transferencia para evaluar si el mismo se realizó en condiciones “*arm’s length*”.

el ajuste correspondiente en la cuantía del impuesto aplicado sobre los mismos. En caso necesario, las autoridades competentes de los Estados contratantes se consultarán para la determinación de dicho ajuste.

Este párrafo tiene un contenido similar al párrafo 2 del artículo 9, y consagra lo que se ha denominado a nivel doctrinario como “*el ajuste correlativo*”.

Se trata de una medida que pretende evitar la doble imposición internacional, y establece que cuando un Estado Contratante ajusta (y por consiguiente grava) los beneficios atribuibles a un EP de acuerdo a la metodología descrita en el apartado anterior –“*principio arm’s length*–, el otro Estado debe hacer, en la medida necesaria para eliminar la doble tributación, un ajuste apropiado a la cantidad de impuesto cargado sobre esos beneficios.

Cabe cuestionarse respecto de la necesidad de este párrafo 3, debido a que el propio Convenio tiene un artículo –el 23 A o el 23 B– cuyo objetivo es eliminar los casos de doble imposición. ¿Por qué no resulta suficiente el mecanismo de exención o de crédito fiscal del artículo 23?

La respuesta es simple: este apartado 3 es necesario, debido a que el artículo 23 A o 23 B constituyen un instrumento idóneo para eliminar la doble imposición siempre que ambos Estados interpreten y apliquen de igual manera el párrafo 2, es decir siempre que ambos Estados Contratantes coincidan con el monto de los beneficios a atribuir al EP.

Pero cuando ambos Estados, aplicando el párrafo 2 llegan a atribuir un monto de beneficios diferente al EP, en ese caso resulta relevante y necesario el ajuste correlativo previsto en el párrafo 3.

Ahora bien, si un Estado considera que el ajuste realizado por el otro Estado no surge de una aplicación adecuada del párrafo 2, entonces el primer Estado no aplicará el ajuste correlativo previsto en el párrafo 3, y dicha controversia deberá ser resuelta de acuerdo al mecanismo previsto en el artículo 25 –“*Procedimiento Amistoso*”–.

Este ajuste correlativo, al igual que el previsto en el artículo 9.2 no es de aplicación automática y solamente procederá cuando el segundo Estado entienda que el ajuste realizado por el primer Estado “*está bien fundamentado y el importe es correcto*”.

Los Comentarios son muy claros al respecto –ver párrafo 59– donde se aclara que esta cláusula “*no obliga a la realización automática del ajuste correlativo simplemente porque los beneficios atribuidos al establecimiento permanente se hayan*

ajustado en uno de los Estados contratantes. Este ajuste correlativo es necesario únicamente cuando el otro Estado considere que los beneficios ajustados concuerdan con lo dispuesto en el apartado 2. Dicho de otro modo, cuando los beneficios imputables al establecimiento permanente se ajusten de forma distinta a como se hubieran ajustado en caso de haberse calculado correctamente conforme a los principios del apartado 2, el apartado 3 no podrá invocarse ni será de aplicación”.

Asimismo en los Comentarios se propone un texto alternativo para este párrafo tercero, aplicable en aquellos casos en que el Estado prefiera resolver estos casos mediante la aplicación del procedimiento amistoso.

De este modo la solución llegaría luego de una negociación entre los Estados involucrados.

El texto alternativo propuesto establece:

Cuando, de acuerdo al segundo párrafo, un Estado contratante ajuste las utilidades atribuibles al establecimiento permanente de una empresa de uno de los estados contratantes y grave las utilidades de la empresa que han sido sujetas a imposición en el otro Estado, el otro Estado contratante deberá, hasta el punto necesario para eliminar la doble imposición, realizar un ajuste apropiado, si está de acuerdo con el ajuste realizado por el primer Estado; si el otro Estado contratante no estuviera de acuerdo, los Estados contratantes deben eliminar la doble imposición que resulte a través de un procedimiento amistoso.¹⁶

A diferencia de lo que ocurre en la aplicación del apartado 2 del artículo 9 en lo que refiere a la posibilidad de aplicación del denominado “*ajuste secundario*”¹⁷ corresponde señalar que en ningún caso el ajuste previsto en el párrafo 2 del artículo 7 podrá originarlo, debido a que la lógica de entidad separada y los beneficios imputables al EP se aplican en el contexto de los artículos 7 y 23 exclusivamente¹⁸.

De todos modos, y sin perjuicio de lo dicho anteriormente, es importante señalar que este apartado 3 solamente se aplica a lo que serían diferencias en la

16 Párrafo 68 de los Comentarios al artículo 7.

17 El ajuste secundario tiene lugar cuando por aplicación de la metodología de precios de transferencia un gasto es ajustado a la baja, ese “*sobrepresio*” – la diferencia entre el precio declarado y el que surge de acuerdo a la metodología de precios de transferencia – podría ser re categorizado y considerarse que se trata de un “*dividendo*” y por ende aplicarle la normativa correspondiente a tal tipo de renta – artículo 10 del Modelo –.

18 Ver párrafo 61 de los Comentarios al artículo 7.

determinación de los beneficios atribuibles al EP y no a la renta gravada en cada Estado Contratante, dado que ésta puede estar influenciada por aspectos de la normativa interna de cada Estado, tal como se verá a continuación.

El párrafo 3 de la versión anterior del artículo 7 –Versión del año 200– establecía que:

Para la determinación de la utilidad del establecimiento permanente se permitirá la deducción de los gastos realizados para los fines del establecimiento permanente... (subrayado nuestro)

Esta redacción anterior generaba algunos problemas interpretativos, uno de ellos derivado de la inclusión en el texto de la expresión “*se permitirá la deducción*”.

La duda que se generaba con dicho texto era si el mismo impedía la aplicación de las normas internas que podían llegar a restringir por diversos motivos la posibilidad de deducción de ciertos gastos bajo ciertas circunstancias.

Es decir, el artículo 7 anterior, ¿establecía una regla de deducción de gastos del EP, o simplemente consagraba un criterio de determinación de los resultados que se le atribuyen, y luego la norma interna define su deducción o no?.

A nuestro juicio resulta evidente que el artículo 7 en su redacción anterior solamente consagraba un criterio de determinación de resultados atribuibles al EP, que luego deben ser analizados por la normativa interna. En el mismo sentido, el párrafo 30 de los Comentarios establecía:

30. Igualmente, el apartado 3 determina únicamente qué gastos deben atribuirse al establecimiento permanente a los efectos de la determinación de las utilidades imputables a ese establecimiento permanente. No aborda la cuestión de si dichos gastos, una vez atribuidos, son deducibles en el cálculo de la base imponible del establecimiento permanente, dado que los requisitos para la deducibilidad de los gastos está regulada por normativa interna, con sujeción a las disposiciones del Artículo 24 sobre no discriminación (más concretamente, los apartados 3 y 4 de dicho Artículo).

De todos modos la redacción no era feliz, y los Comentarios¹⁹ no siempre resultaban suficientes para una adecuada interpretación y aplicación del Convenio.

De hecho, en varios países, los Tribunales de Justicia han fallado en el sentido que ante la vigencia de un Convenio Internacional con el artículo 7 del Modelo OCDE anterior, no resultaban aplicables las cláusulas de limitación de deducción de gastos establecidas en la normativa doméstica.

Debido a esto, algunos Estados proponen durante la negociación de convenios una cláusula expresa en el artículo 7 donde se establezca que resultan aplicables las normas internas de limitación a la deducción de gastos.

Con la redacción actual, queda claro que el artículo 7 establece una regla de atribución de resultados –en particular de gastos–, no pretendiendo inmiscuirse en las reglas internas de deducción, las que quedan libradas a la normativa doméstica, que será la que establezca cuáles son admitidas y cuáles no.

Por ejemplo: en algunos países –conforme a su legislación interna– se permite la deducción de los gastos de representación –invitar a cenar a una persona con motivo de concretar un negocio– y en otros no; ante un caso concreto primero habrá que definir si ese gasto –siguiendo con el ejemplo: la cena– es un gasto atribuible al EP aplicando el artículo 7.

Una vez atribuido al EP –conforme al artículo 7–, entonces se analizará de acuerdo a la normativa doméstica si ese gasto –cena– es deducible o no.

En resumen, el artículo comentado atribuye ingresos y gastos al EP, luego es la ley interna la que define si los ingresos son gravados y si los gastos son deducibles o no.

El Convenio no restringe la aplicabilidad de las limitaciones sobre las deducciones previstas en el ordenamiento interno de cada Estado, siempre que las mismas no sean discriminatorias en los términos previstos por el artículo 24 (No Discriminación)²⁰.

19 No vamos a extendernos en este capítulo respecto a la validez jurídica de los comentarios del Modelo de Convenio, ya sea para países miembros de la OCDE como para países no miembros. El tema amerita un desarrollo autónomo, donde la aplicación de la cláusula de re envío a la legislación doméstica (artículo 3.2) y la Convención de Viena sobre el derecho de los tratados juegan un rol muy relevante.

20 Resulta ilustrativo a este respecto lo previsto en el párrafo 30 de los Comentarios del artículo 7 donde se señala: “El apartado 2 no trata sobre si los gastos son deducibles en el momento de calcular la renta imponible de la empresa en cualquiera de los Estados contratantes. Las condiciones para la deducibilidad de los gastos es materia que compete a las legislaciones internas, con sujeción a las disposiciones del Convenio y, en concreto, al apartado 3 del artículo 24 (véanse los párrafos 33 y 34 más adelante).”

Párrafo 4

4. Cuando los beneficios comprendan elementos de renta regulados separadamente en otros artículos de este Convenio, las disposiciones de dichos artículos no quedarán afectadas por las del presente artículo.

El párrafo 4 establece la preminencia de los demás artículos previstos en el Modelo por sobre este artículo 7, es decir, en aquellos casos en que para ciertos elementos de renta el Modelo en otros artículos establece un criterio determinado, dicho criterio aplicará para ese elemento de renta por sobre lo que establece el artículo 7.

En la Nota n° 11 hacíamos referencia al ejemplo incluido en los Comentarios a efectos de graficar lo que decíamos en el párrafo anterior para el caso de operaciones de naves y aeronaves en el tráfico internacional que se regulan por el artículo 8 y no por el 7, también podríamos citar otros ejemplos, como ser el caso de las rentas obtenidas por una granja, que si bien configura el concepto de EP, su tratamiento se regulará por lo dispuesto en el artículo 6 –Rentas inmobiliarias– y no por lo establecido en el artículo 7.

Respecto a este párrafo cabe recordar que hay dos tipos de rentas que de acuerdo a versiones anteriores del Modelo de Convenio su tratamiento estaba tratado por otros artículos diferentes al 7, pero en la versión actual se encuentran incluidos en el ámbito de éste artículo 7.

El primer caso se trata de los beneficios derivados del uso o del derecho al uso de equipos industriales, comerciales o científicos, los que antes se encontraban regulados por el artículo 12, bajo el concepto de regalías o cánones. En el Modelo de la ONU el artículo 12 aún contempla dentro del concepto de regalías a estas rentas²¹.

El segundo caso refiere a las rentas obtenidas por los servicios profesionales y otras actividades de carácter independiente.

21 El párrafo 3 del artículo 12 del Modelo ONU establece: “*The term “royalties” as used in this Article means payments of any kind received as a consideration for the use of, or the right to use, any copyright of literary, artistic or scientific work including cinematograph films, or films or tapes used for radio or television broadcasting, any patent, trade-mark, design or model, plan, secret formula or process, or for the use of, or the right to use, industrial, commercial or scientific equipment or for information concerning industrial, commercial or scientific experience*”.

Como es sabido, estas rentas estaban incluidas en el viejo artículo 14, pero a partir del año 2000 dicho artículo fue eliminado quedando incluidos en el artículo 7. En este caso también el Modelo ONU presenta un tratamiento diferente al OCDE incluyendo estos servicios en el artículo 14.

La eliminación del artículo 14 obligó a la incorporación de una cláusula en el artículo 3 donde se establece expresamente que el término “actividad económica” incluye los servicios profesionales y la realización de otras actividades de carácter independiente.

ii) Artículo 7 MONU

El artículo 7 del MONU presenta diferencias relevantes respecto del texto actual del MOCDE.

No obstante también presentan una serie de semejanzas que hacen aplicables al MONU algunos de los comentarios realizados al artículo 7 del MOCDE. En esta sección –a efectos de no reiterar conceptos– nos concentraremos en las diferencias entre ambos modelos, sin repetir algunos conceptos ya expresados en oportunidad del análisis del MOCDE.

En efecto, tal como se verá, el MONU admite un nivel de independencia más restringido que el previsto en el MOCDE.

En línea con lo anterior, en el Modelo de la ONU se establece la aplicación del denominado “*fuero de atracción*” o “*fuerza de atracción*”, y también se prohíbe el cómputo de ciertos resultados –cánones y resultados financieros–.

En términos generales, puede decirse que el MONU no adhiere al “*enfoque autorizado de la OCDE*” tal como se establece expresamente en los Comentarios²².

22 En el párrafo 1 de los Comentarios al artículo 7 puede leerse: “El Comité de Expertos, en su período de sesiones anual de 2009, decidió no adoptar el enfoque de la OCDE del artículo 7 resultante del Informe de 2008 sobre la atribución de beneficios a los establecimientos permanentes³⁰ (Informe de 2008 sobre establecimientos permanentes)”. Mas adelante, en el mismo párrafo se señala: “El Comité de Expertos decidió no adoptar este enfoque de la OCDE porque estaba en conflicto directo con el párrafo 3 del artículo 7 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas, que en general no autoriza deducciones por cuantías “pagadas” (distintas del reembolso de gastos efectivos) por un establecimiento permanente a su sociedad principal”.

Párrafo 1

1. Los beneficios de una empresa de un Estado contratante solamente podrán someterse a imposición en ese Estado, a no ser que la empresa efectúe operaciones en el otro Estado por medio de un establecimiento permanente situado en él. En tal caso, dichos beneficios podrán ser gravados en el otro Estado, pero solamente en la parte atribuible a: a) ese establecimiento permanente; b) las ventas en ese otro Estado de bienes o mercancías de tipo idéntico o similar al de las ventas por medio de ese establecimiento permanente, o c) otras actividades comerciales de naturaleza idéntica o similar a la de las efectuadas por medio del citado establecimiento permanente.

Al igual que en el caso del párrafo 1 del artículo 7 del MOCDE, este párrafo establece las reglas distributivas que permiten la asignación de derechos de imposición entre los Estados contratantes. No obstante debemos apresurarnos a señalar que si bien ambos modelos –OCDE y ONU– refieren al mismo tema, las soluciones a las que abordan tienen diferencias significativas.

En efecto, el MONU le confiere al Estado de la fuente más derechos de imposición sobre los beneficios empresariales que los previstos en el MOCDE, dado que además de las rentas obtenidas a través de un EP, dicho Estado podrá gravar también las rentas generadas por el no residente sin la participación del EP, pero que tengan una naturaleza idéntica o similar a las rentas obtenidas por el EP.

Esta ampliación en los derechos de imposición del Estado de la fuente es lo que se ha dado en llamar “*fuero de atracción*” o “*fuerza de atracción*”.

Cabe señalar que dicho “*fuero de atracción*” tiene un alcance limitado, dado que no es cualquier renta obtenida por el no residente sin la participación del EP la que se atribuye al EP, sino que solamente refiere a aquellas rentas que sean de naturaleza idéntica o similar a las obtenidas por el EP.

Debido a esto es que se dice que dicho “*fuero de atracción*” es “*limitado*” o “*restringido*”, dado que no comprende a cualquier renta obtenida por el no residente, sino solamente las descritas anteriormente.

Esta figura del “*fuero de atracción*” no se condice con el enfoque de entidad separada, es más, incluso puede llegar a considerarse como antagónico con dicho enfoque. En efecto, si el EP se considera una entidad separada e independiente del resto de la empresa, cabe cuestionarse la razón del “*fuero de atracción*”.

Las razones de su inclusión en el MONU pueden obedecer a la necesidad de las administraciones tributarias de los países en desarrollo de contar con una norma que las exima de la necesidad de tener que verificar si para la obtención de determinadas rentas obtenidas por un no residente fue necesaria o no la participación del EP situado en ese país –tarea que podría resultar sumamente engorrosa, sobretudo para administraciones tributarias relativamente débiles en su nivel de desarrollo relativo–.

Tal como señalamos anteriormente el MOCDE no prevé esta figura, existiendo incluso una referencia explícita en los comentarios donde se la presenta como una idea obsoleta y totalmente superada en los tiempos actuales²³.

Párrafo 2

2. Sin perjuicio de las disposiciones del párrafo 3, cuando una empresa de un Estado contratante realice negocios en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él, en cada Estado contratante se atribuirán al establecimiento los beneficios que este obtendría si fuese una empresa distinta y separada que realizase las mismas o similares actividades, en las mismas o similares condiciones, y tratase con total independencia con la empresa de la que es establecimiento permanente.

En este párrafo –al igual que en el párrafo 2 del MOCDE– se consagra la “independencia” del EP respecto del resto de la empresa, y la aplicación del principio de plena competencia o “*arm’s length*”.

Obsérvese que la norma así lo dispone para ambos Estados contratantes –“*en cada Estado contratante se atribuirán...*”– y no sólo para el Estado de la fuente, seguramente a efectos de no incrementar las posibilidades de una doble imposición internacional sobre esos resultados.

No obstante, dicha “*independencia*” respecto del resto de la empresa tiene un alcance menor dado que tal como se verá no implica considerar los pagos notionales realizados entre partes de la misma empresa derivados de relaciones de negocios “*dealings*”.

23 En el párrafo 12 de los Comentarios al artículo 7 del MOCDE se establece: “... Si bien algunos convenios bilaterales incluyen una norma antielusión restringida, basada en un criterio limitado de fuerza de atracción que únicamente se aplica a los beneficios empresariales procedentes de actividades similares a las desarrolladas por el establecimiento permanente, la aplicación del principio general de fuerza de atracción antes descrito se considera actualmente obsoleto como práctica internacional en la política de convenios”.

En términos generales se puede señalar que en general son aplicables los comentarios realizados al Párrafo 2 del MOCDE, salvo en lo relativo a la diferencia señalada en el párrafo anterior.

Párrafo 3

3. Para determinar el beneficio del establecimiento permanente se permitirá la deducción de los gastos realizados para los fines de las transacciones del establecimiento permanente, comprendidos los gastos de dirección y generales de administración para los mismos fines, tanto si se efectúan en el Estado en que se encuentre el establecimiento permanente como en otra parte. Sin embargo, no serán deducibles los pagos que efectúe, en su caso, el establecimiento permanente (que no sean los hechos por concepto de reembolso de gastos efectivos) a la oficina central de la empresa o a alguna de sus otras sucursales, a título de regalías, honorarios o pagos análogos a cambio del derecho de utilizar patentes u otros derechos, o a título de comisión, por servicios concretos prestados o por gestiones hechas o, salvo en el caso de una empresa bancaria, a título de intereses sobre dinero prestado al establecimiento permanente. Tampoco se tendrán en cuenta, para determinar las utilidades de un establecimiento permanente, las cantidades que cobre ese establecimiento permanente (por conceptos que no sean reembolso de gastos efectivos) a la oficina central de la empresa o a alguna de sus otras sucursales, a título de regalías, honorarios o pagos análogos a cambio del derecho de utilizar patentes u otros derechos, o a título de comisión por servicios concretos prestados o por gestiones hechas o, salvo en el caso de una empresa bancaria, a título de intereses sobre el dinero prestado a la oficina central de la empresa o a alguna de sus otras sucursales.

Este párrafo constituye una diferencia significativa con el MOCDE.

La norma establece que para determinar los beneficios del EP se podrán deducir los gastos vinculados a las actividades por él desarrolladas. Se aclara que no es relevante el lugar donde se efectúen los gastos pudiendo ser donde está situado el Estado del EP o en cualquier otra parte.

Inmediatamente el artículo consagra una excepción: no se admite la deducción de gastos por concepto de regalías, intereses, honorarios u otros pagos que se mencionan, cuando la contraparte sea la casa matriz u otros establecimientos permanentes de la misma empresa.

Asimismo, –en forma simétrica– tampoco se considerarán para la determinación de los beneficios del EP las partidas cobradas por idénticos conceptos a otras partes de la empresa.

El no reconocimiento de estos resultados entre el EP y las demás partes de la empresa relativiza en parte el enfoque de entidad separada e independiente, constituyendo hoy en día una diferencia muy significativa respecto del artículo 7 del MOCDE.

Esta cláusula además constituye una excepción a los criterios generales que subyacen en la lógica del Modelo, dado que en general el Convenio se limita a distribuir potestades tributarias entre los Estados, no inmiscuyéndose en la forma en que cada legislación interna determina los resultados.

Con esta disposición, el Convenio prohíbe el cómputo de ciertos resultados obtenidos por el EP (positivos o negativos), lo cual va más allá de una mera distribución de potestades de imposición. Lo anterior puede visualizarse claramente en el caso de un Estado que bajo su legislación interna se acepta y considera el cómputo de regalías –por ejemplo– entre un EP y el resto de la empresa, pero tiene un Convenio vigente con el texto del artículo 7 del MONU.

Del tenor literal del artículo 7 parecería que dicho Estado no podría aplicar su legislación interna para la determinación de los resultados de ese EP en lo que refiere al cómputo de resultados financieros y regalías.

Párrafo 4

4. Mientras sea usual en un Estado contratante determinar los beneficios imputables a los establecimientos permanentes sobre la base de un reparto de los beneficios totales de la empresa entre sus diversas partes, lo establecido en el párrafo 2 no impedirá que ese Estado contratante determine de esta manera los beneficios imponibles; sin embargo, el método de reparto adoptado habrá de ser tal que el resultado obtenido esté de acuerdo con los principios enunciados en el presente artículo.

Este párrafo parecería habilitar un método alternativo al previsto en los párrafos anteriores para atribuir beneficios al EP.

En este apartado se contempla la posibilidad de aplicar una suerte de “*método indirecto*” para conocer los beneficios atribuibles al EP, que consiste en considerar los beneficios totales de la empresa y luego, a partir de dichos

beneficios considerar cuanto le correspondería al EP en un eventual reparto de los mismos.

La posibilidad de aplicar este método indirecto está condicionada a que en el Estado en que se pretende aplicar sea usual determinar los beneficios de los EPs de este modo.

Si bien en primera instancia pudiera parecer que la aplicación de este método indirecto puede ser más sencillo que la atribución directa, si se avanza en el análisis del mismo rápidamente puede advertirse que este método también tiene sus complejidades.

Para su aplicación, el EP deberá conocer y poder demostrar los beneficios totales de la empresa en su conjunto –renta mundial–. Una vez conocidos los resultados totales de la empresa surge el dilema de si esos resultados deben ser considerados conforme a la normativa del Estado donde está ubicado el EP, o si se respeta la normativa de cada uno de los Estados donde la empresa obtiene beneficios.

Superada la cuestión anterior, surge otra dificultad: ¿cómo distribuir ese beneficio mundial entre las diferentes partes de la empresa?.

Respondiendo la pregunta anterior, los Comentarios consideran²⁴ tres posibles soluciones: a) distribuir el beneficio en función de los ingresos, b) considerando los gastos, c) teniendo presente la estructura de capital.

No obstante los Comentarios no se inclinan por ningún método en particular, dejando abierta la posibilidad de elección de uno u otro dependiendo el supuesto al que se aplique.

Párrafo 5

5. A los efectos de los párrafos anteriores, los beneficios imputables al establecimiento permanente se calcularán cada año por el mismo método, a no ser que existan motivos válidos suficientes para proceder en otra forma.

Este párrafo pretende dar cierta continuidad y coherencia al método de atribución de resultados al EP. Lo que se quiere evitar es que de un año a otro se cambie arbitrariamente el método (directo a indirecto, por ejemplo) por el mero

²⁴ Ver párrafo 19 de los Comentarios, en particular donde se transcribe el párrafo 54 de los Comentarios OCDE (versión anterior).

hecho de que el cambio generará un resultado más beneficioso para quien decidió el cambio.

Párrafo 6

6. Cuando los beneficios comprendan rentas reguladas separadamente en otros artículos de la presente Convención, las disposiciones de esos artículos no quedarán afectadas por las del presente artículo.

El párrafo 6 presenta un contenido similar al del párrafo 4 del MOCDE, por lo que nos remitimos a los comentarios realizados para dicho artículo.

iii) Párrafo 3 del Artículo 24 (MOCDE y MONU)

El párrafo 3 del artículo 24 (No discriminación) del MOCDE²⁵ establece:

3. Los establecimientos permanentes que una empresa de un Estado contratante tenga en el otro Estado contratante no serán sometidos a imposición en ese Estado de manera menos favorable que las empresas de ese otro Estado que realicen las mismas actividades. Esta disposición no podrá interpretarse en el sentido de obligar a un Estado contratante a conceder a los residentes del otro Estado contratante las deducciones personales, desgravaciones y reducciones impositivas que otorgue a sus propios residentes en consideración a su estado civil o cargas familiares.

El análisis del artículo 7 del Modelo debe hacerse considerando también lo dispuesto en el párrafo 3 del artículo 24, porque la regla de no discriminación afecta particularmente a las rentas atribuibles al EP.

Básicamente lo que busca esta cláusula es que los EPs instalados en un determinado Estado no reciban un tratamiento tributario más gravoso que las empresas residentes de dicho Estado.

Es necesario señalar que la no discriminación del EP es con respecto a “*las empresas de ese otro Estado que realicen las mismas actividades*” y no se circunscri-

25 Si bien la redacción del párrafo 3 del artículo 24 del MONU presenta ciertas diferencias de redacción con el del MOCDE, su significado es prácticamente igual, por lo cual las consideraciones que se realizarán aplican para ambos modelos.

be solamente a las filiales (es decir, no se limita solamente a las diferentes formas que puede tener la inversión realizada por no residentes).

BIBLIOGRAFÍA

Baker, Philip y Collier, Richard, “The Attribution of Profits to Permanent Establishments”, General Report en *Cahiers de Droit Fiscal International*, Vol. 91b, s.f.

Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, “Estatutos y Resoluciones de las Jornadas”, Montevideo, Fundación de Cultura Universitaria, 1993.

OCDE, “The Taxation of Multinational Banking Enterprises”, Paris, 1984.

DIVIDENDOS, INTERESES, CÁNONES Y PLUSVALÍAS EN LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN

ÁLVARO VILLEGAS ALDAZOSA¹

Sumario: 1. DIVIDENDOS. 2. INTERESES. 3. CÁNONES O REGALÍAS.
4. GANANCIAS DE CAPITAL O PLUSVALÍAS.

Los Convenios para Evitar la Doble Imposición Internacional (CDI) limitan voluntariamente el ejercicio de la potestad tributaria de los estados contratantes, distribuyéndose entre ellos los derechos de imposición con el fin de eliminar la doble imposición jurídica². En ese cometido, los CDI establecen a lo largo de todo su articulado las reglas de distribución para los diferentes tipos de renta, ya sea otorgando derechos exclusivos a favor de un Estado o definiendo derechos compartidos o preferentes de uno sobre otro.

La negociación sobre la distribución de potestades en cada CDI en particular es un proceso que expresa las prioridades de política fiscal y comercial de cada país, adoptando posiciones en función de los Modelos OCDE y Naciones Unidas (NNUU). En ese sentido, resulta de especial relevancia notar que las reglas de distribución adoptadas por ambos modelos toman como punto de partida dos grandes categorías generales: Rentas Activas y Rentas Pasivas³.

En términos generales, las rentas activas son aquellas que provienen de actividades personales o empresariales, mientras que las rentas pasivas tienen origen en la inversión de activos tangibles e intangibles. Así, renta pasiva es el término usado generalmente para describir la renta de inversiones (*investment income*) y particularmente para referirse a la renta de una actividad pasiva como los ingresos por alquileres o negocios en los cuales el receptor no participa materialmente.

1 Profesor de Postgrado de la Universidad Católica Boliviana San Pablo, de la Universidad Autónoma Gabriel René Moreno y de la Universidad Andina Simón Bolívar (Sede Ecuador). Socio del Estudio Jurídico Tufiño & Villegas.

2 Sobre Doble imposición económica, ver “La Doble Imposición Económica sobre Dividendos a la luz del Principio de No-Discriminación”. Alvaro Villegas Aldazosa, V Jornadas Bolivianas de Derecho Tributario, La Paz, Bolivia. Disponible en www.ait.gob.bo.

3 Holmes, Kevin, *International Tax Policy and Double Tax Treaties*, Amsterdam Ed. IBFD., 2007. p. 87.

Para HOLMES (2007) “a diferencia de la renta activa, la renta pasiva claramente no emerge de ningún tipo de ejercicio físico o esfuerzo, tal como la prestación de servicios por un individuo o de cualquier manejo activo de negocios que requiere acción o cosas que deben ser hechas para obtener la renta. En contraste, la única “acción” realizada en la generación de renta pasiva consiste en hacer la inversión inicial que subsecuentemente produce la renta, la recepción de la renta y, en el caso de la obtención de ganancias de capital, la disposición del activo o pasivo. En consecuencia, la renta pasiva incluye:

- Renta que surge de instrumentos de renta variable, ej. Dividendos;
- Renta que surge de instrumentos de deuda, Ej. (generalmente) intereses;
- Renta que surge del derecho de uso de propiedad intangible, Ej. regalías;
- Renta que surge del uso de propiedad inmueble, Ej. canon de alquiler ; y
- Ganancias por la venta, disposición u de otra forma de transferencia o transmisión de activos o pasivos. Ej. Ganancias de capital”⁴.

Por su naturaleza, las rentas pasivas adquieren particular relevancia frente a las rentas activas y se expresan tanto en las legislaciones internas como en los CDI. En el primer caso, los países han desarrollado por ejemplo normas CFC (Controlled Foreign Corporation) que afectan a operaciones de rentas pasivas con empresas residentes en países de baja tributación. Por otra parte, en el caso de los CDI, los Comentarios⁵ al Artículo 1 del Modelo OCDE, que regula lo referente al ámbito subjetivo del convenio, son claros al buscar impedir que las actividades que generen una renta pasiva, tales como dividendos, intereses y regalías, obtengan los beneficios fiscales del CDI cuando la renta en cuestión esté sujeta a un régimen tributario preferencial y, por consiguiente, los datos referentes a ésta estén sometidos a un régimen de confidencialidad que impide un intercambio efectivo de información. En ese sentido, los CDI dedican un tratamiento especial e individualizado a las rentas pasivas, regulando los Dividendos en el Artículo 10, los Intereses en el Artículo 11, las Regalías en el Artículo 12 y las Ganancias de Capital en el Artículo 13, cuyo contenido será explicado en los siguientes apartados.

⁴ Holmes, Kevin, *International Tax Policy and Double Tax Treaties*, cit., p. 213.

⁵ Ver 21.3.

1. DIVIDENDOS

En términos generales, los dividendos son distribuciones de las ganancias netas de una compañía a sus accionistas o socios, ya sea en efectivo o en especie (Ej. Distribución de activos de la sociedad, emisión de nuevas acciones, etc.). Los comentarios del Modelo OCDE al Artículo 10 señalan que para los accionistas, los dividendos son rentas del capital aportado a la sociedad por ellos mismos, aclarando que se refiere solamente a rentas pagadas por sociedades de capitales (sociedades anónimas, comanditarias por acciones, sociedades de responsabilidad limitada u otras) al ser sujetos de derecho con personalidad jurídica propia y distinta de la de los accionistas. Esta aclaración se realiza para diferenciar las rentas de las sociedades de personas (*partnerships*) que no tienen personalidad jurídica, cuyos beneficios se consideran beneficios empresariales de los socios obtenidos en el ejercicio de su actividad.

En los sistemas tributarios modernos⁶, el impuesto sobre dividendos debe ser pagado a la autoridad tributaria por la sociedad que los distribuye, ya sea al mismo tiempo o en el mismo período fiscal en que el pago de dividendos ocurre. Desde una perspectiva práctica, el cobro del impuesto a los accionistas opera a través del mecanismo de retención en la fuente (*withholding tax*) por lo que la sociedad pagadora reviste la calidad de Agente de Retención⁷. Para FALCON Y TELLA Y PULIDO GUERRA (2010) el gravamen usualmente adopta la forma de una retención, pues normalmente la ley interna obliga al pagador el dividendo a detraer el impuesto y a realizar su ingreso en el Tesoro, sin embargo, los CDI no prejuzgan el mecanismo de recaudación del impuesto (retención, autoliquidación, etc.)⁸.

En los hechos, esta retención solo puede ser aplicada sobre una base imponible bruta o utilidad neta presunta, a diferencia de lo que sucede normalmente con el impuesto a la renta aplicado a beneficios empresariales, debido a que no es práctico deducir los gastos incurridos por los accionistas en la generación de los dividendos. El desajuste entre el concepto de tributación sobre renta neta y de la retención sobre base bruta puede ser abordado⁹ de dos maneras: i) Mediante la imposición de tasas de retención más bajas que las aplicadas a la determinación anual sobre base neta; o ii) Corrigiendo la eventual sobreimposición en la fuente en la determinación anual.

A continuación se muestra un cuadro con las tasas de retención en la fuente vigentes en América Latina, asumiendo pagos de dividendos a sociedades residentes en Estados Unidos:

6 Holmes, Kevin, *International Tax Policy and Double Tax Treaties*, cit., pp. 216 y 217.

7 “La sociedad que reparte el dividendo actúa como un sustituto del contribuyente, en el sentido de que ocupa su lugar frente a la Hacienda Pública del país de la fuente”. Falcón y Tella, Ramón y Pulido, Elvira, *Derecho Fiscal Internacional*, Madrid, Marcial Pons, 2010, p. 134.

8 *Ibid.*, p. 131.

9 Holmes, Kevin, *International Tax Policy and Double Tax Treaties*, cit., pp. 216 y 217.

Pais de procedencia del pago	Retención en la fuente (%)
Argentina	10,00
Bolivia	12,50
Brasil	0,00
Chile	15,00
Colombia	0,00
Costa Rica	15,00
Ecuador	0,00
El Salvador	5,00
Guatemala	5,00
Panamá	10,00
Paraguay	15,00
Perú	6,80
Puerto Rico	10,00
Uruguay	7,00
Venezuela	0,00

Fuente: Orbitax International Tax Research and Compliance Expert (A 19/03/15)

Para fines de aplicación de los CDI, esta tabla muestra potenciales situaciones de doble no imposición internacional en operaciones con Brasil, Colombia, Ecuador y Venezuela¹⁰ que no aplican impuesto sobre dividendos cuando la sociedad demuestra haber pagado el impuesto anual a la renta. En el caso de Ecuador, se reporta la vigencia de una tasa del 10% a partir de enero 2015 para dividendos distribuidos a residentes de paraísos fiscales o de baja tributación. En los otros casos, la doble imposición internacional sobre dividendos se producirá en la medida en que el país donde del accionista posea un sistema tributario basado en el Principio de Residencia, situación que será corregida de manera unilateral y/o a través de un CDI.

El tratamiento de los dividendos en los Modelos OCDE y Naciones Unidas (NNUU) tiene diferencias que serán analizadas más adelante, sin embargo ambos mantienen uniformidad en la definición casuística del término “Dividendos”

¹⁰ Venezuela es el único país sudamericano con CDI con Estados Unidos, estableciendo participación cualificada del 10% sobre el capital.

contenida en el Artículo 10 (3). Es casuística porque define una lista¹¹ que, en el sentido del artículo 10 indica que el término “dividendos” significa “las rentas de las acciones, de las acciones o bonos de disfrute, de las participaciones mineras, de las partes de fundador u otros derechos, excepto los de crédito, que permitan participar en los beneficios, así como las rentas de otras participaciones sociales sujetas al mismo régimen fiscal que las rentas de las acciones por la legislación del Estado de residencia de la sociedad que hace la distribución”. En esta definición sobresale el aspecto que para ser considerados dividendos, las distribuciones deben emerger de “participaciones sociales”, conforme a la legislación del Estado donde reside la sociedad que distribuye los dividendos. Por otra parte, LANG (2014)¹² anota con propiedad que “Aparentemente, el Modelo OCDE asume que la renta derivada de las participaciones sociales solo puede clasificarse como “dividendo” si no es deducible a la hora de determinar los beneficios de la sociedad que los distribuye”. Esta característica es coherente con el sistema de imposición sobre la renta debido a que el pago de dividendos, a diferencia de otros pagos, no afecta el estado de resultados al no constituir un gasto en sí mismo.

La importancia de una definición como ésta, radica en la necesidad de contar con una clara diferenciación entre dividendos (derechos de participación) y derechos crediticios. En el primer caso, estamos frente a un accionista que se diferencia del acreedor porque tiene derecho a participar en los beneficios corrientes, soportar pérdidas y recibir la parte proporcional que le corresponda en caso de liquidación. En ese sentido, los créditos que dan derecho a participar en los beneficios y los intereses de obligaciones convertibles no se consideran dividendos.

Adicionalmente, el artículo 10 incluye además¹³ a los intereses de préstamos en la medida en que el prestamista comparta efectivamente los riesgos incurridos por la sociedad; es decir, cuando el reembolso depende en una gran medida del éxito de la empresa.

Con relación a la distribución de potestad tributaria, el Modelo OCDE define un sistema de potestad compartida entre el Estado de Residencia y el Estado de la Fuente. Es decir, no establece un derecho exclusivo para gravar los dividendos. En ese sentido, inicialmente¹⁴ reconoce que dicha facultad corresponde al Estado de Residencia del perceptor de los dividendos, para seguidamente asignar la misma

11 El Comentario 23 del Modelo OCDE al Artículo 10 indica que “Dada la diversidad de legislaciones de los países miembros de la OCDE, no es posible ofrecer una definición completa y exhaustiva del concepto de dividendo. Por ello, la definición del artículo se limita a mencionar los ejemplos que figuran en la mayor parte de estas legislaciones y que, en todo caso, no son tratados en ellas de manera diferente. La enumeración se completa con una fórmula general.”

12 Lang, Michael, *Introducción al Derecho de los Convenios para Evitar la Doble Imposición Internacional*, Bogotá, Ed. Temis, 2014, p. 114.

13 Ver Comentario 25 del Modelo OCDE al Artículo 10

14 Artículo 10.1 del Modelo OCDE

potestad al Estado de la Fuente, es decir, al Estado de Residencia de la sociedad que abona los dividendos, pero limitada a una tasa máxima.

En efecto, el Artículo 10.1 indica que “Los dividendos pagados por una sociedad residente de un Estado contratante a un residente del otro Estado contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado”. Esta disposición, traduce con claridad la posición que tradicionalmente ha caracterizado a los países exportadores de capital, que no aceptan como principio general que la imposición de los dividendos sea exclusiva en el Estado de la fuente¹⁵. Sin embargo, al mismo tiempo, la OCDE reconoce que no sería realista esperar una renuncia total a la imposición de los dividendos en la fuente, por lo que no propone la imposición exclusiva de los dividendos en el Estado de residencia del beneficiario.

El texto del Artículo 10 (2) indica lo siguiente: “2. Sin embargo, dichos dividendos pueden someterse también a imposición en el Estado contratante en que resida la sociedad que paga los dividendos y según la legislación de ese Estado; pero, si el beneficiario efectivo de los dividendos es un residente del otro Estado contratante, el impuesto así exigido no podrá exceder del:

- a) 5 por 100 del importe bruto de los dividendos si el beneficiario efectivo es una sociedad (excluidas las sociedades de personas –partnerships–) que posea directamente al menos el 25 por 100 del capital de la sociedad que paga los dividendos;
- b) 15 por 100 del importe bruto de los dividendos en los demás casos”.

Como se puede apreciar, el apartado 2 reserva algún poder tributario al Estado de la Fuente de los dividendos, es decir, al Estado de residencia de la sociedad que paga los dividendos; sin embargo, este derecho de percibir el impuesto está limitado a una tasa máxima del 15% y a una tasa del 5% cuando media una participación cualificada, que se justifica para evitar una cascada impositiva y facilitar las inversiones internacionales. La tasa límite del 15% al Estado de la Fuente no afecta a ninguno de los países latinoamericanos que se encuentran en el cuadro anterior, coincidiendo con los Comentarios al Modelo OCDE que indican que “parece ser una tasa máxima razonable”, pues una “tasa más elevada no se justificaría, dado que el Estado de la fuente ha podido ya gravar los beneficios de la sociedad”. Al ser estas tasas máximas, la OCDE reconoce¹⁶ que los Estados pueden convenir

15 Un elemento adicional expuesto en el Comentario 5 al Apartado 1 es que “existe un cierto número de Estados que no grava los dividendos en la fuente, mientras que, como regla general, todos los Estados gravan a los residentes por los dividendos que obtienen de sociedades no residentes”.

16 Comentario 13.

tasas inferiores e incluso la imposición exclusiva en el Estado de Residencia del beneficiario.

Dado el sistema de potestad compartida, el alivio de la doble imposición se alcanza a través del reconocimiento de un crédito fiscal (*Tax Credit*) por el Estado de Residencia del perceptor de los dividendos. Es decir, el alivio es provisto a nivel de accionista a través del sistema de imputación de dividendos (*dividend imputation system*) por el cual el accionista residente obtiene un crédito tributario por el impuesto pagado por una compañía sobre las ganancias con cargo a los cuales se generan los dividendos. Lógicamente, la eliminación de la doble imposición también se produciría por la aplicación del método de exención en el Estado de Residencia.

El Modelo NNUU no establece un límite a la tasa de retención en la fuente, dejando abierta la definición a la negociación de los Estados contratantes. Asimismo, con relación al inciso a) del Artículo 10.2, el porcentaje mínimo de propiedad necesario en el caso de dividendos de inversiones directas se reduce del 25% al 10%. Sin embargo, el umbral del 10% que determina el nivel de participación que constituye una inversión directa solo tiene carácter ilustrativo¹⁷.

El Artículo 10.4 del Modelo OCDE regula el tratamiento de los dividendos percibidos por un Establecimiento Permanente indicando que “Las disposiciones de los apartados 1 y 2 no son aplicables si el beneficiario efectivo de los dividendos, residente de un Estado contratante, realiza en el otro Estado contratante, del que es residente la sociedad que paga los dividendos, una actividad empresarial a través de un establecimiento permanente situado allí y la participación que genera los dividendos está vinculada efectivamente a dicho establecimiento permanente. En tal caso son aplicables las disposiciones del artículo 7”. Los Comentarios aclaran que este apartado no tiene relación con el concepto de “fuerza de atracción del establecimiento permanente”, sino que se “limita a establecer que el Estado de la fuente puede gravar los dividendos como beneficios del establecimiento permanente situado en dicho país y propiedad del beneficiario residente del otro Estado si dichos dividendos son producidos por participaciones que forman parte del activo de ese establecimiento permanente o, de una u otra forma, están efectivamente vinculados al citado establecimiento”. Es decir, que en este caso, priman las disposiciones sobre Beneficios Empresariales. Como indica Holmes¹⁸, la consecuencia de este apartado es que los dividendos serán tratados como beneficios empresariales donde la participación que los produzca este efectivamente conectada con un establecimiento permanente que el no residente tenga en el Estado Fuente, por lo que la tasa reducida establecida por el Artículo 10.2 no será aplicable.

17 Comentario 6 al párrafo 2 del Artículo 10.2 de la Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo.

18 Holmes, Kevin, *International Tax Policy and Double Tax Treaties*, cit., p. 226.

El Artículo 10.5 del Modelo OCDE y del Modelo NNUU deniega la imposición extraterritorial de dividendos, sin embargo, no tiene por finalidad impedir que un Estado someta a una retención en la fuente los dividendos, distribuidos por sociedades extranjeras, que se hacen efectivos en su territorio. El criterio de sujeción es la operación material de pago de los dividendos y no el origen de los beneficios sociales afectos a la distribución de estos dividendos¹⁹. Este apartado indica que: “Cuando una sociedad residente de un Estado contratante obtenga beneficios o rentas procedentes del otro Estado contratante, ese otro Estado no podrá exigir impuesto alguno sobre los dividendos pagados por la sociedad, salvo en la medida en que esos dividendos se paguen a un residente de ese otro Estado o la participación que genera los dividendos esté vinculada efectivamente a un establecimiento permanente situado en ese otro Estado”. Asimismo, este apartado evita que las sociedades no residentes sean sometidas a impuestos especiales sobre los beneficios no distribuidos al señalar que tampoco se trata de “someter los beneficios no distribuidos de la sociedad a un impuesto sobre las mismas, aunque los dividendos pagados o los beneficios no distribuidos consistan, total o parcialmente, en beneficios o rentas procedentes de ese otro Estado”.

La diferencia más importante del Modelo NNUU respecto al Artículo 10 del Modelo OCDE se expresa puntualmente en el apartado 2, que claramente favorece menos al Estado de Residencia dejando abierto el límite porcentual, lo cual genera un margen más amplio para la negociación.

Por otra parte, el Modelo de Tratado para Evitar la Doble Imposición del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT) sugiere de manera general que las rentas pasivas sean gravadas en el país de residencia de quien las obtiene²⁰, es decir, eliminando el derecho del Estado Fuente a gravar esas rentas, generando una situación disonante con la tradicional posición latinoamericana.

El Plan de Acción para la prevención de la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (*Base Erosion and Profit Shifting* – BEPS) preparado por la OCDE²¹ a requerimiento del G20, incluye 15 acciones desarrolladas en diferentes etapas. Entre éstas, la Acción 6 está dirigida a Impedir la utilización abusiva de los Convenios para Evitar la Doble Tributación Internacional, proponiendo desarrollar disposiciones convencionales y recomendaciones relativas al diseño de normas internas que impidan la concesión de los beneficios del convenio en circunstancias inapropiadas. Asimismo, busca realizar trabajos para clarificar que los convenios fiscales no se destinan a ser empleados para generar la doble imposición e iden-

19 Comentario 35.

20 Véase Blanco, Andrés, “Imposición Internacional a las rentas por Dividendos, Intereses y Similares” en Reflexiones en torno a un Modelo Latinoamericano de Convenio de Doble Imposición, Montevideo, Fundación de Cultura Universitaria, 2010, p. 147.

21 Publicado en julio 2013, disponible en <http://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf>.

tificar las consideraciones de política fiscal que, en general, los países deben tener en cuenta antes de decidirse a entrar en un convenio fiscal con otro país. El trabajo se coordinará con el trabajo sobre híbridos.

En el reporte de seguimiento que recoge los comentarios recibidos en la discusión pública del borrador, fue publicado por la OCDE el 12 de enero de 2015²².

2. DIVIDENDOS

Los intereses constituyen una típica renta pasiva definida, en términos generales, como un fruto civil del capital que se adquiere día por día, proporcionalmente a la duración del derecho. En general, dentro de esta definición se encuentra no sólo lo acordado con ese nombre, sino todo recargo, porcentaje, forma de rédito, comisión o excedente sobre la cantidad principal y, en general, todo provecho, utilidad o ganancia que se estipule a favor del acreedor sobre dicha cantidad²³. La amplitud de esta comprehensiva lista, normalmente ajena al Derecho Tributario, está claramente influenciada por el deseo de protección al deudor frente a la simulación de conductas de usura.

En un sentido económico, interés es cualquier rédito generado por el dinero, “es el precio del dinero. Se expresa en porcentajes anuales o mensuales, calculados sobre el préstamo que recibe un prestatario y que debe devolver al prestador, adicionando al capital el tipo de interés, que es el precio que paga por el dinero así obtenido”²⁴. La definición de intereses para la normativa tributaria interna es una cuestión de política fiscal. Un régimen de exención sobre intereses poseerá naturalmente una definición más restringida, mientras que un sistema de sujeción más alto implicará una definición más amplia²⁵.

El Artículo 11 (3) del Modelo OCDE define el término “intereses” como las rentas de créditos²⁶ de cualquier naturaleza, con o sin garantía hipotecaria o cláusula de participación en los beneficios del deudor, y en particular las rentas de valores públicos y las rentas de bonos y obligaciones, incluidas las primas y premios unidos a esos títulos. Se excluye de esta definición a las penalizaciones por mora en el pago.

22 Disponible en <http://www.oecd.org/ctp/treaties/public-comments-action-6-follow-up-prevent-treaty-abuse.pdf>

23 Código Civil Boliviano.

24 De la Vega, César citado por Villafuerte, Leonardo, *Intereses en el Código Civil Boliviano de 1975*, La Paz, 2004, p. 446.

25 Villegas, Álvaro, *Memoria Jornadas Bolivianas de Derecho Tributario. Autoridad de Impugnación Tributaria*, La Paz, 2014.

26 El término “crédito no se encuentra definido, pero debe ser contrastado con el de “dividendo”” LANG, Michael, cit., p. 120.

El Modelo de Naciones Unidas contiene una definición idéntica al Modelo OCDE (2010), mientras que el Artículo 2 de la Decisión 578 de la Comunidad Andina toma todos esos elementos, incluyendo expresamente en la definición a los rendimientos financieros de créditos, depósitos y captaciones realizados por entidades financieras privadas.

Los Comentarios al Modelo OCDE indican que el término “interés” utilizado en el Artículo 11, designa en general las rentas de créditos de cualquier naturaleza vayan o no acompañados de garantía hipotecaria o de una cláusula de participación en los beneficios. De manera particular, la expresión “créditos de cualquier naturaleza” se refiere a los depósitos en efectivo y los valores en numerario, así como los títulos públicos, y los bonos y obligaciones. Admite, por una parte, que los intereses de préstamos hipotecarios entran en la categoría de rentas de capitales mobiliarios, aunque determinados países los asimilen a las rentas inmobiliarias.

Por otra parte, con relación a las operaciones en las que se presenta una participación del acreedor en los beneficios del deudor, los Comentarios indican que los créditos, y los bonos y las obligaciones que los otorgan no dejan por ese hecho de ser considerados como préstamo si el contrato reviste en su conjunto el carácter de un préstamo con intereses. En efecto, normalmente, los intereses procedentes de obligaciones con derecho a participar en los beneficios, no deberán considerarse como dividendos, ni tampoco deberán considerarse como tales los intereses procedentes de obligaciones convertibles hasta que las obligaciones no se hayan convertido efectivamente en acciones. No obstante, los intereses deben considerarse como dividendos si los fondos prestados comparten efectivamente los riesgos incurridos por la sociedad prestataria.

No obstante que los Estados tienen libertad para incluir otros elementos en estas definiciones, lo cierto es que en los Modelos OCDE y NNUU así como en la Decisión 578, la definición de intereses es exhaustiva, por lo que los mecanismos de reenvío para la interpretación, es decir, las definiciones de intereses previstas en las legislaciones internas, carecen de relevancia. En efecto, los Comentarios al Modelo OCDE indican que la inexistencia de un mecanismo de reenvío subsidiario a las legislaciones internas, como regla general, se debe a que:

- a) la definición abarca prácticamente todas las clases de rentas que las diferentes legislaciones internas consideran como intereses;
- b) la fórmula empleada ofrece una mayor seguridad jurídica y pone los convenios al abrigo de cambios efectuados ulteriormente en las legislaciones internas;
- c) en el Convenio Modelo los reenvíos a las legislaciones internas deben evitarse siempre que sea posible.

La distribución de potestad tributaria sobre los intereses “y demás rendimientos financieros” en la Decisión 578²⁷ corresponde de forma exclusiva al “País Miembro en cuyo territorio se impute y registre su pago”. En el caso del Modelo OCDE y de NNUU, la potestad tributaria de ambos Estados es compartida, pues ésta inicialmente se atribuye al Estado de residencia del beneficiario de los intereses, mientras que el Estado de la Fuente limita su potestad a determinado porcentaje²⁸.

El alivio de la doble imposición en la Decisión 578 se presenta a través del sistema de exención, mientras que en el caso del Modelo OCDE, corresponderá la aplicación el Tax Credit conforme al Artículo 23.

Por el sistema adoptado en la Decisión 578, no existe una regulación expresa sobre el tratamiento en caso de existir un Establecimiento Permanente. En el caso del Modelo OCDE, el Artículo 11 (4) señala que las disposiciones de los apartados 1 y 2 no son aplicables si el beneficiario efectivo de los intereses, residente de un Estado contratante, realiza en el otro Estado contratante, del que proceden los intereses, una actividad empresarial por medio de un establecimiento permanente situado allí, y si el crédito que genera los intereses está vinculado efectivamente a dicho establecimiento permanente. En tal caso, corresponde la aplicación del Artículo 7 (Beneficios Empresariales). El Modelo de NNUU difiere en esta última parte debido a que tradicionalmente amplía el principio de fuerza de atracción limitada.

Finalmente, los intereses están sometidos a un estricto escrutinio en materia de Precios de Transferencia. El apartado 6 del Artículo 11 establece que cuando en razón de las relaciones especiales existentes entre el deudor y el beneficiario efectivo, o de las que uno y otro mantengan con terceros, el importe de los intereses exceda del que hubieran convenido el deudor y el acreedor en ausencia de tales relaciones, “las disposiciones de este artículo no se aplicarán más que a este último importe. En tal caso la cuantía en exceso podrá someterse a imposición de acuerdo con la legislación de cada Estado contratante, teniendo en cuenta las demás disposiciones del presente Convenio”.

3. CÁNONES O REGALÍAS

En términos amplios, los cánones o regalías (*royalties*) constituyen pagos por el uso de propiedad intangible o propiedad intelectual. La transferencia de los derechos de propiedad intelectual puede producirse por vía de compraventa o por medio del otorgamiento del derecho a usar la propiedad²⁹.

27 Artículo 10.

28 El modelo sugiere el límite del 10%.

29 Véase Holmes, Kevin, *International Tax Policy and Double Tax Treaties*, cit., p. 257 ss.

En el marco de la tributación internacional, cobra especial relevancia el significado del término “regalías” atribuido por el Artículo 12 (2) del Modelo OCDE, que comprende “las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso, o la concesión de uso, de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas, de patentes, marcas, diseños o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas”. Por otra parte, el Artículo 2 de la Decisión 578 define el término “regalía” como “cualquier beneficio, valor o suma de dinero pagado por el uso o el derecho de uso de bienes intangibles, tales como marcas, patentes, licencias, conocimientos técnicos no patentados u otros conocimientos de similar naturaleza en el territorio de uno de los Países Miembros, incluyendo en particular los derechos del obtentor de nuevas variedades vegetales previstos en la Decisión 345 y los derechos de autor y derechos conexos comprendidos en la Decisión 351”. Es importante también tomar en cuenta la puntualización que hace Catalina Hoyos (2008) acerca de la amplitud de la definición adoptada por la Decisión 578 “que parecería cobijar todas las operaciones que retribuyan el uso de intangibles, independientemente de que las mismas recaigan sobre lo que hemos llamado en este estudio *intangibles originarios, derechos sobre intangibles originarios o intangibles derivados*”³⁰

Como se puede apreciar, ambas definiciones son similares en lo sustancial al tratarse de pagos por el uso o el derecho de uso de bienes intangibles o de derechos intelectuales; sin embargo, llama la atención que la Decisión 578 incluye a conocimientos técnicos no patentados y hace expresa referencia a los “derechos del obtentor de nuevas variedades vegetales”.

La distribución de potestad tributaria en los CDI es todavía motivo de gran controversia, alcanzando posiciones irreconciliables entre el Estado de la Fuente y el estado de Residencia. En efecto, los países en vías de desarrollo son normalmente “Estados de la fuente en lo que se refiere a los pagos por concepto de regalías”³¹. Un claro ejemplo de la potestad exclusiva en el Estado de la Fuente se observa en la Decisión 578 de la Comunidad Andina, cuyo Artículo 9 define que las regalías sobre un bien intangible sólo serán gravables en el País Miembro donde se use o se tenga el derecho de uso del bien intangible. Esta posición es la misma que adopta el Artículo 9 del CDI entre Argentina y Bolivia, que dispone que las regalías sólo serán gravables por el Estado donde se utilicen los bienes intangibles. Por su parte, el Modelo NNUU concede al Estado de la Fuente una potestad tributaria limitada, que se define en función del lugar de pago.

30 Hoyos, Catalina en *Estudios de Derecho Internacional Tributario – Los Convenios de Doble Imposición*, Bogotá, Ed. Legis, 2008. p. 381.

31 Lang, cit., p. 123.

En contraste el Modelo OCDE otorga potestad tributaria exclusiva al Estado de Residencia, al indicar en el Artículo 12 (1) que las “regalías procedentes de un Estado contratante y cuyo beneficiario efectivo es un residente del otro Estado contratante sólo pueden someterse a imposición en ese otro Estado”. Es decir, las regalías se encuentran exentas en el Estado de la Fuente. Sin embargo, algunos países OCDE como España “han optado en sus CDI por gravar los cánones también en la fuente, dentro de determinados límites”³²

Por otra parte, el Modelo OCDE establece el mismo régimen de excepción que en el caso de intereses cuando se presenta la configuración de un Establecimiento Permanente, en cuyo caso aplica el régimen general de imposición sobre beneficios dispuesto por el Artículo 7. De igual manera, el Artículo 12 contiene las mismas disposiciones sobre la existencia de relaciones especiales o de vinculación entre las partes.

4. GANANCIAS DE CAPITAL O PLUSVALÍAS

EL Artículo 2 de la Decisión 578 define “ganancias de capital” como el “beneficio obtenido por una persona en la enajenación de bienes que no adquiere, produce o enajena habitualmente dentro del giro ordinario de sus actividades”.

El Modelo OCDE no se ocupa de otorgar un significado a las ganancias de capital, plusvalías o incrementos de valor, correspondiendo en consecuencia acudir por reenvío de las definiciones de la legislación interna de los países contratantes. Esto se debe a que, según los Comentarios al Modelo OCDE, el derecho a gravar las ganancias generadas por la enajenación de un activo empresarial debe atribuirse al mismo Estado, con independencia de la cuestión de si tal ganancia es una ganancia de capital o un beneficio empresarial o de actividad profesional.

Sin embargo, el Modelo OCDE establece como requisito que la renta regulada por el Artículo 13 es aquella que emerge de la “enajenación de propiedad”, expresión que comprende a las ganancias de capital resultantes de la venta o permuta de bienes, y también de una enajenación parcial, de la expropiación, de las aportaciones a sociedades, de la venta de derechos, de la donación e incluso de la transmisión mortis causa.

Como regla general, el Artículo 12 de la Decisión 578 dispone que las ganancias de capital sólo podrán gravarse por el País Miembro en cuyo territorio estuvieren situados los bienes al momento de su venta. Como se verá más adelante, existen excepciones para los casos de medios de transporte y títulos.

32 Falcón, cit., p. 152.

Con relación a las ganancias derivadas de la enajenación de propiedad inmueble, el Artículo 13 (1) del Modelo OCDE reconoce potestad tributaria al Estado donde la propiedad está situada, con arreglo a la definición de propiedad contenida en el Artículo 6, cuyo párrafo 2 indica que la propiedad inmobiliaria “comprende en todo caso la propiedad accesoria a la propiedad inmobiliaria, el ganado y el equipo utilizado en las explotaciones agrícolas y forestales, los derechos a los que sean aplicables las disposiciones de derecho privado relativas a los bienes raíces, el usufructo de la propiedad inmobiliaria y el derecho a percibir pagos fijos o variables en contraprestación por la explotación, o la concesión de la explotación, de yacimientos minerales, fuentes y otros recursos naturales; los buques, embarcaciones y aeronaves no tendrán la consideración de propiedad inmobiliaria”.

El párrafo 2 del Artículo 13 se refiere a las ganancias derivadas de la enajenación de propiedad mobiliaria que forme parte del activo de un establecimiento permanente que una empresa de un Estado contratante tenga en el otro Estado contratante. Esta propiedad incluye las ganancias derivadas de la enajenación de dicho establecimiento permanente (sólo o con el conjunto de la empresa). Estas ganancias pueden someterse a imposición en el Estado donde se encuentra el Establecimiento Permanente.

Las ganancias derivadas de la enajenación de buques o aeronaves explotados en el tráfico internacional, de embarcaciones utilizadas en la navegación por aguas interiores, o de propiedad mobiliaria afecta a la explotación de dichos buques, aeronaves o embarcaciones, pueden, conforme al Artículo 13 (3) del Modelo OCDE, someterse a imposición sólo o de manera exclusiva en el Estado contratante donde esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.

Por su parte, el inciso (a) el Artículo 12 de la Decisión 578, dispone que las naves, aeronaves, autobuses y otros vehículos de transporte, sólo serán gravables por el País Miembro donde estuviere domiciliado el propietario.

Finalmente, la última categoría específica cubierta por el Artículo 13 del Modelo OCDE se refiere a las ganancias de capital obtenidas en la enajenación de acciones, en las que más del 50 por ciento de su valor procede, de forma directa o indirecta, de propiedad inmobiliaria situada en el otro Estado contratante. Estas rentas pueden gravarse exclusivamente en el Estado donde dicha propiedad inmobiliaria se encuentre situada. Para la Decisión 578, los títulos, acciones y otros valores serán exclusivamente gravados en el País Miembro en cuyo territorio se hubieren emitido. El Modelo NNUU “se desvía ligeramente del Modelo OCDE, puesto que comprende no sólo las acciones, sino también la participación en una sociedad colectiva, fideicomiso o sucesión, siempre que su activo consista “principalmente” en bienes inmuebles situados en un Estado contratante”³³

33 Falcón, cit., p. 128.

Las ganancias de capital por la enajenación de otros bienes distintos de los mencionados en los apartados 1, 2, 3 y 4 del Artículo 13 (3) del Modelo OCDE pueden someterse a imposición exclusiva en el Estado de Residencia.

BIBLIOGRAFÍA

Blanco, Andrés, “Imposición Internacional a las rentas por Dividendos, Intereses y Similares” en Reflexiones en torno a un Modelo Latinoamericano de Convenio de Doble Imposición, Montevideo, Fundación de Cultura Universitaria, 2010.

Falcón y Tella, Ramón y Pulido, Elvira, *Derecho Fiscal Internacional*, Madrid, Marcial Pons, 2010.

Holmes, Kevin, *International Tax Policy and Double Tax Treaties*, Amsterdam Ed. IBFD., 2007. p. 87.

Hoyos, Catalina en *Estudios de Derecho Internacional Tributario – Los Convenios de Doble Imposición*, Bogotá, Ed. Legis, 2008.

Lang, Michael, *Introducción al Derecho de los Convenios para Evitar la Doble Imposición Internacional*, Bogotá, Ed. Temis, 2014.

Villafuerte, Leonardo, *Intereses en el Código Civil Boliviano de 1975*, La Paz, 2004.

Villegas, Álvaro, *Memoria Jornadas Bolivianas de Derecho Tributario. Autoridad de Impugnación Tributaria*, La Paz, 2014.

DIVIDENDOS, INTERESES, CÁNONES Y PLUSVALÍAS EN LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN

GALO MALDONADO LÓPEZ¹

Sumario: 1. INTRODUCCIÓN. 2. RENTAS DE BIENES INMUEBLES. 3. RENTAS DE DIVIDENDOS. 4. RENTAS DE INTERESES. 5. REGALÍAS. 6. GANANCIAS DE CAPITAL.

1. INTRODUCCIÓN

Las rentas pasivas se las puede definir como aquellas que se generan cuando un determinado capital incursiona en una actividad económica, generando ingresos por sí solo en el desarrollo de dicha actividad.

Dentro de esta categoría se ubican las rentas generadas por concepto de dividendos en la actividad económica de una sociedad, en relación con el capital aportado por los socios o accionistas; las rentas generadas por concepto de intereses dentro de un préstamo, entendidos tradicionalmente como el precio del dinero en el tiempo; las regalías, entendidas como el valor que se cancela por la utilización de activos de creación intelectual, tales como marcas, patentes, derechos de autor, obtenciones vegetales, uso o derecho de uso bienes científicos, comerciales o industriales (maquinaria, por ejemplo); y finalmente, las ganancias de capital, entendido como aquellas rentas que se generan en la enajenación de derechos. Dentro de esta categoría, que también se la suele considerar como renta de inversiones, se pueden incluir además a los ingresos de propiedad inmobiliaria.

2. RENTAS DE BIENES INMUEBLES

El modelo ecuatoriano de Convenio para Evitar la Doble Imposición establece que las rentas que un residente de un Estado Contratante obtenga de bienes

¹ Jefe Nacional del Departamento de Normativa del Servicio de Rentas Internas.

inmuebles (incluidas las rentas de explotaciones agrícolas o forestales) situados en el otro Estado Contratante sólo pueden someterse a imposición en ese otro Estado. Claramente se puede inferir de esta disposición que el criterio que se aplica para este tipo de rentas es el de “fuente”, es decir, la potestad de gravamen radica en el lugar donde se encuentra la fuente generadora de los mismos.

Al respecto, el numeral 3 del artículo 8 de la Ley de Régimen Tributario Interno, señala que las utilidades provenientes de la enajenación de bienes muebles o inmuebles ubicados en el país, será considerada como un ingreso de fuente ecuatoriana y por tanto gravable en Ecuador.

Sin embargo, este artículo debe entenderse en concordancia con lo señalado en el artículo 9 del mismo cuerpo legal, en cuyo numeral 14 se establece claramente que estarán exentos del pago del Impuesto a la Renta en Ecuador, los ingresos generados por la enajenación ocasional de inmuebles, es decir, cuando dicha enajenación no provenga del giro ordinario del negocio.

En relación con el ámbito objetivo del artículo 6, el modelo ecuatoriano señala que para los efectos del Convenio, la expresión “bienes inmuebles” tendrá el significado que le atribuya el derecho del Estado Contratante en que los bienes estén situados, es decir, una definición que la establece nuestro Código Civil en su artículo 586, en donde se menciona que *“Inmuebles, fincas o bienes raíces son las cosas que no pueden transportarse de un lugar a otro, como las tierras y minas, y las que se adhieran permanentemente a ellas, como los edificios y los árboles”*².

Dicha expresión comprende en todo caso los bienes accesorios a los bienes inmuebles, el ganado y el equipo utilizado en explotaciones agrícolas, mineras, petroleras y forestales.

Adicionalmente, el Modelo señala que también estarán amparados por este artículo los derechos a los que sean aplicables las disposiciones de derecho general relativas a los bienes raíces, el usufructo de bienes inmuebles y los derechos a percibir pagos variables o fijos por la explotación o la concesión de la explotación de yacimientos minerales, fuentes y otros recursos naturales. Se aclara que los buques y aeronaves no se considerarán bienes inmuebles.

La Administración Tributaria al elaborar o estructurar este párrafo buscó asegurar el tratamiento de las rentas generadas en tales actividades, bajo un criterio de fuente. Esto se entiende perfectamente desde la perspectiva de fortalecer la tributación en nuestro país, considerando que muchos de los proyectos estratégicos efectuados en Ecuador están relacionados con la explotación o concesiones de explotación de recursos naturales. No obstante, y principalmente desde la perspec-

2 Código Civil del Ecuador, artículo 586.

tiva del país de la fuente, el administrador del convenio en no pocas ocasiones se preguntará si en tales casos se aplica este artículo o el artículo 5 de “*establecimiento permanente*” en concordancia con el artículo 7 de “*beneficios empresariales*” o incluso el artículo 13 de “*ganancias de capital*”.

Por otro lado, el Modelo aclara que las disposiciones del artículo 6 también son aplicables a las rentas derivadas de la utilización directa, el arrendamiento o aparcería, así como cualquier otra forma de explotación de los bienes inmuebles y que las disposiciones de los apartados 1 y 3 se aplican igualmente a las rentas derivadas de los bienes inmuebles de una empresa y de los bienes inmuebles utilizados para la prestación de servicios personales independientes.

Estas nociones de la cobertura del artículo 6 son generalmente utilizadas a nivel internacional y reflejadas en los modelos de convenios internacionales de las Naciones Unidas (ONU) y de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE). En estos casos, la potestad de tributación le corresponde tanto al estado en donde se encuentre el bien inmueble, de conformidad con su legislación doméstica, y también pueden exigir el gravamen los estados de residencia del perceptor del ingreso.

A nivel de la Comunidad Andina (CAN) en los artículos 4 y 5 de la Decisión 578 se señala que las rentas de “*cualquier naturaleza*” proveniente de bienes inmuebles, así como cualquier beneficio percibido por el arrendamiento o subarrendamiento o por la cesión o concesión del derecho a explotar o a utilizar en cualquier forma los recursos naturales de uno de los Países Miembros, sólo será gravable en el país fuente. Para tal efecto, la expresión “*fuelle productora*”, conforme lo señala el literal f) del artículo 2 “*Definiciones*” de la Decisión 578, se refiere a la actividad, derecho o bien que genere o pueda generar una renta.

Por otro lado, el Modelo de la OCDE de Convenio para Evitar la Doble Imposición señala que las rentas y el patrimonio pueden clasificarse en tres categorías según el régimen aplicable en el Estado de la fuente o situación:

1. Rentas y elementos patrimoniales que pueden gravarse sin ninguna limitación en el Estado de la fuente o situación;
2. Rentas que pueden someterse a una imposición limitada en el Estado de la fuente; y,
3. Rentas y elementos patrimoniales que no pueden someterse a imposición en el Estado de la fuente o situación.

No obstante, es importante considerar que esta clasificación responde a un Modelo específico (OCDE), y la misma no debería ser entendida como única o taxativa, ya que pueden presentarse caso, como en el Convenio suscrito entre Ecuador y Uruguay o en la Decisión 578 de la CAN, por ejemplo, en los cuales, las rentas derivadas de la explotación de bienes inmuebles estarían clasificadas como aquellas que se someten a imposición exclusivamente en el Estado de la fuente.

Estas circunstancias pueden generarse cuando dentro de las negociaciones de un Convenio, se plantea la utilización del verbo “*deberán*” en lugar de “*podrán*”, lo cual podría traducir un diferencia importante. En el primer caso, podría entenderse que la potestad de gravamen le correspondería exclusivamente al estado al que se refiera (fuente o residencia); en el segundo caso, dicha potestad podría también ser aplicada por el estado de la fuente sin limitación (dependiendo de lo establecido en las respectivas legislaciones internas), sin embargo, en esta circunstancia, y de ser factible la tributación en fuente conforme la legislación interna, deberá paralelamente aplicarse el “método para la eliminación de la doble imposición”, sea este el de crédito tributario o exención (dependiendo de lo que establezca el instrumento), respecto del impuesto pagado en el estado de la fuente por el perceptor del ingreso. En el caso del Modelo ecuatoriano esta potestad es exclusiva del país donde se encuentra el bien inmueble situado (Estado de la fuente).

Adicionalmente, se pueden identificar casos de Convenios suscritos por el Ecuador, en el que precisamente en el apartado 1 del artículo 6 se utilizan expresiones como “*serán gravables*”, “*es gravable*”, “*estarán sujetos*” o “*podrán tributarse únicamente*”. En tales casos, de su contexto se podría inferir un sentido mandatorio más que facultativo, por ende, la potestad de gravamen sería exclusiva del respectivo Estado en el que se encuentren los respectivos bienes inmuebles. No obstante, las dudas que se puedan generar en la aplicación de estas disposiciones deberán ser atendidas conforme lo señalan los mismos convenios en los que se encuentren incorporadas, generalmente, a través de un procedimiento amistoso.

Un caso muy especial es el establecido en la negociación con Emiratos Árabes Unidos en donde en el Protocolo del Convenio se estableció que sin perjuicio del Artículo 3, con respecto al párrafo 2 del Artículo 7 (Renta de Inmuebles), la expresión “*derecho a percibir pagos fijos o variables en contraprestación por la explotación, o la concesión de la explotación de yacimientos minerales, fuentes y otros recursos naturales*” incluye a las acciones (u otros instrumentos similares) que faculten, directa o indirectamente, a ejercer tales derechos³. Es decir, en este caso, la renta que provenga de la enajenación de tales acciones y otros títulos contentivos de derechos será tributable en el país de la fuente (fuente generadora del ingreso).

3 *Protocolo del Convenio para Evitar la Doble Imposición negociado entre Ecuador y Emiratos Árabes Unidos*, septiembre de 2012.

3. RENTAS DE DIVIDENDOS

El tratamiento de este tipo de rentas, dentro de los convenios para evitar la doble imposición negociados por el Ecuador ha sido muy cercano al tratamiento establecido para este tipo de rentas, dentro de los modelos internacionales ONU y OCDE.

La especial condición de ingresos *exentos* que señala el numeral 1 del artículo 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno, ha sido –por decirlo de alguna manera– decidir en cuanto a la estrategia de negociación de este artículo y los porcentajes de retención en la fuente, dentro del mismo.

El artículo 8 de la Ley de Régimen Tributario Interno establece que serán considerados como ingresos de fuente ecuatoriana, las utilidades y dividendos distribuidos por sociedades constituidas o establecidas en el país. Por su parte, el referido numeral 1 del artículo 9 del mismo cuerpo legal señala que para fines de la determinación y liquidación del impuesto a la renta, están exonerados exclusivamente los siguientes ingresos: “1.- *Los dividendos y utilidades, calculados después del pago del impuesto a la renta, distribuidos por sociedades nacionales o extranjeras residentes en el Ecuador, a favor de otras sociedades nacionales o extranjeras, no domiciliadas en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición o de personas naturales no residentes en el Ecuador.*”⁴. Es decir, bajo este marco legal, el único caso en el que estos ingresos estarían gravados es cuando son distribuidos por las sociedades nacionales o extranjeras residentes en Ecuador, a favor de personas naturales residentes en el país, o a favor de sociedades domiciliadas en paraísos fiscales calificados como tales por el Servicio de Rentas Internas.

En este sentido, no se puede interpretar al artículo 10 de los convenios negociados y suscritos por el Ecuador, que por el hecho de estar contenidos en instrumentos internacionales vigentes, generen la potestad de gravar dividendos percibidos por un residente del otro Estado Contratante, cuando por disposición expresa de la legislación doméstica del Estado Contratante de donde provienen, tales ingresos están exonerados. Así mismo, el hecho de que Ecuador haya negociado estos artículos implica que cuando la normativa interna de nuestro país permita la tributación sobre dividendos distribuidos a sociedades o personas naturales residentes en el extranjero, automáticamente se activarán y sus disposiciones serán plenamente aplicables en el sentido de regular la eliminación o atenuación de la doble imposición sobre este tipo de ingresos.

Efectuada esta aclaración, es pertinente mencionar que el Modelo ecuatoriano de convenio en este artículo no se aleja de la estructura del mismo establecida en

4 *Ley de Régimen Tributario Interno*. Ecuador. 2015, artículo 9.

los modelos de convenios internacionales de la OCDE y de las Naciones Unidas. El Modelo de Ecuador señala que los dividendos pagados por una sociedad residente de un Estado Contratante a un residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

Sin embargo, dichos dividendos pueden también someterse a imposición en el Estado Contratante en que resida la sociedad que pague los dividendos y según la legislación de este Estado, y considerando los porcentajes de retención en la fuente, mismo que generalmente oscilan entre el 5% y el 15%.

Es importante resaltar el especial esfuerzo que dentro de las últimas negociaciones de los convenios para evitar la doble imposición en las que nuestro país ha intervenido, el equipo negociador ha tenido el cuidado de fortalecer el concepto de beneficiario efectivo, al menos en el tratamiento de las rentas provenientes de dividendos, intereses y regalías, ya que se lo considera como una importante herramienta de combate al abuso de tratados que se pueda configurar o estructurar en aquellos casos en los que el real perceptor del ingreso no tenga la condición de residente de uno de los Estados Contratantes que intervienen en la celebración del Convenio. Este concepto se ve reforzado con el establecimiento dentro del instrumento que se negocie de medidas generales o medidas específicas anti abuso del mismo (GAAR's o SAAR's, por sus siglas en idioma Inglés).

Respecto de la cobertura del término “*dividendos*”, conforme lo señala el Modelo ecuatoriano, se entenderá por tal a las rentas de las acciones u otros derechos, excepto los de crédito (que estarán cubiertos por el artículo 11 de “*intereses*”) que permitan participar en los beneficios, así como las rentas de otros derechos sujetos al mismo régimen fiscal que las rentas de las acciones por la legislación del Estado del que la sociedad que hace la distribución sea residente. Se trata de una definición que aclara que más allá de la figura jurídica utilizada, si el régimen tributario del Estado de la empresa que los distribuye considera determinada renta como dividendo, estará cubierto por este artículo.

El modelo de la ONU señala en el numeral 3 del artículo 10 que el término “dividendos” comprende los rendimientos de “*las acciones, de las acciones o bonos de disfrute, de las partes de minas, de las acciones de fundador o de otros derechos, excepto los de crédito, que permitan participar en los beneficios, así como en las rentas de otras participaciones sociales que estén sometidas al mismo trato fiscal que los rendimientos de las acciones por la legislación del Estado en que resida la sociedad que los distribuya*”⁵. Se trata de una definición más detallada.

5 Departamento de Asuntos Económicos y Sociales, *Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la Doble Tributación entre países desarrollados y países en desarrollo*, Naciones Unidas, Nueva York, 2011. Artículo 10.

Por su parte el modelo de la OCDE señala en el numeral 3 del artículo 10 que *“El término “dividendos”, en el sentido de este artículo, significa las rentas de las acciones, de las acciones o bonos de disfrute, de las participaciones mineras, de las partes de fundador u otros derechos, excepto los de crédito, que permitan participar en los beneficios, así como las rentas de otras participaciones sociales sujetas al mismo régimen fiscal que las rentas de las acciones por la legislación del Estado de residencia de la sociedad que hace la distribución”*⁶. Texto similar al de la ONU.

La Decisión 578 no tiene una definición expresa de lo que se entenderá por dividendo, por lo que se infiere que el alcance del término estará a lo que dispongan las respectivas normativas internas de los Países Miembros, al respecto.

Adicionalmente, los convenios de doble imposición regulan aquellos casos en los que el beneficiario efectivo de los dividendos, residente de un Estado Contratante, realiza en el otro Estado Contratante, del que es residente la sociedad que paga los dividendos, una actividad empresarial a través de un establecimiento permanente situado allí, o presta en ese otro Estado servicios personales independientes por medio de una base fija situada allí, y la participación que genera los dividendos está vinculada efectivamente a dicho establecimiento permanente o base fija. En estos casos, los convenios señalan que son aplicables las disposiciones del Artículo 7 o del 14, según corresponda.

El modelo ecuatoriano al igual que los modelos internacionales, establece en su artículo 10 que cuando una sociedad residente de un Estado Contratante obtenga beneficios o rentas procedentes del otro Estado Contratante, ese otro Estado no podrá exigir ningún impuesto sobre los dividendos pagados por la sociedad, salvo en la medida en que esos dividendos se paguen a un residente de ese otro Estado o la participación que genera los dividendos esté vinculada efectivamente a un establecimiento permanente o a una base fija situados en ese otro Estado, ni someter los beneficios no distribuidos de la sociedad a un impuesto sobre los mismos, aunque los dividendos pagados o los beneficios no distribuidos consistan, total o parcialmente, en beneficios o rentas procedentes de ese otro Estado.

Conforme lo señalan los comentarios del Modelo de Convenio de la ONU y OCDE, este párrafo, se refiere a aquellos casos en los que se prevé (sea en normativa local o en el propio convenio) la posibilidad de gravamen no únicamente de dividendos sino de beneficios económicos (como los que distribuye un establecimiento permanente a su casa matriz) en cuyos casos el Estado donde se encuentre el EP no podría también exigir gravamen por los dividendos que la sociedad del país de residencia que recibe los beneficios de fuente y que a su vez distribuye los dividendos, a menos que los accionistas sean residentes del Estado de donde provienen los beneficios.

⁶ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, Instituto de Estudios Fiscales, *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio*, España, 2011. Artículo 10.

A nivel de la Comunidad Andina, el artículo 11 de la Decisión 578 señala que los dividendos y participaciones sólo serán gravables por el País Miembro donde estuviere domiciliada la empresa que los distribuye. El articulado aclara que el País Miembro donde está domiciliada la empresa o persona receptora o beneficiaria de los dividendos o participaciones, no podrá gravarlos en cabeza de la sociedad receptora o inversionista, ni tampoco en cabeza de quienes a su vez sean accionistas o socios de la empresa receptora o inversionista, esto se entiende desde una perspectiva de evitar la llamada doble imposición económica.

En las últimas negociaciones de convenios para evitar la doble imposición el énfasis que se ha dado es el de “blindar” la aplicación de tales disposiciones a través de medidas GAAR’s o SAAR’s, tales como la inclusión del concepto de “*beneficiario efectivo*” que si bien ya está presente en varios de los convenios negociados en la década de los ochentas y noventas, en las últimas negociaciones se le dio más fuerza al plantearlo como un concepto transversal aplicable a todo el instrumento (no únicamente a rentas pasivas), conjuntamente con la aplicación de medidas generales anti abuso, hecho económico, precios de transferencia, limitación de beneficios, etc.

4. RENTAS DE INTERESES

El tratamiento de los ingresos provenientes de “*intereses*” dentro de los convenios para evitar la doble imposición negociados y suscritos por el Ecuador, se encuentra desarrollado en el artículo 11 de dichos instrumentos (salvo el caso del Convenio negociado con Emiratos Árabes Unidos, en el que la regulación de este tipo de ingresos se lo establece en el artículo 12, por temas de numeración únicamente).

Dicha cláusula, a lo largo de la historia de los convenios negociados en nuestro país, ha respondido generalmente a un modelo estándar de raigambre OCDE y ONU, en los cuales se establece la posibilidad de tributación en el país de la fuente, pero de manera limitada a los porcentajes que dentro de la negociación hayan acordado las Partes Contratantes (Estados), el mismo que generalmente oscila entre el 10% y el 15%⁷.

Por su parte, el artículo 10 de la Decisión de la Comunidad Andina señala que los intereses y demás rendimientos financieros sólo serán gravables en el País Miembro en cuyo territorio se impute y registre su pago. Nuevamente este instrumento aplica un criterio de territorialidad o fuente para la atribución de la potestad de imposición.

7 El Modelo OCDE 2014 sugiere un límite del 10%.

Sin embargo, la importancia de fortalecer la potestad tributaria en el país de la fuente no recae únicamente en la negociación de porcentajes de imposición, sino también en la amplitud o no de la definición del término “*interés*”. En este sentido, es importante señalar que en nuestra legislación tributaria no existe una definición expresa de lo que se entiende por “*interés*”. Así, en los procesos de negociación generalmente se ha acogido la definición establecida en los modelos internacionales, con la salvedad de incorporar, como en el caso de “*dividendos*”, disposiciones anti elusivas o anti evasivas como el concepto de *beneficiario efectivo* para combatir de alguna manera la aplicación de los beneficios de este tipo de instrumentos por parte de personas no calificadas para ello.

El Modelo ecuatoriano de Convenio para Evitar la Doble Imposición⁸ no se aleja de la estructura sugerida por los Modelos ONU y OCDE, y señala en su artículo 11 –en relación con la tributación de intereses– que aquellos procedentes de un Estado Contratante y pagados a un residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado. Sin embargo, dichos intereses pueden también someterse a imposición en el Estado Contratante del que procedan y según la legislación de ese Estado, pero si el beneficiario efectivo es residente del otro Estado Contratante, el impuesto así exigido no podrá exceder de un determinado porcentaje del importe bruto de los intereses. Es decir, se establece la posibilidad de tributación en fuente limitada al porcentaje que se negocia en cada proceso, y siempre conforme a la legislación del estado fuente, incluyendo el cumplimiento de requisitos o formalidades, tales como la exigencia de la presentación de un certificado de residencia fiscal o de la certificación de la pertinencia del gasto por parte de una firma auditora externa, conforme lo establece el Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno.

Respecto del término “intereses”, el Modelo establece que en el sentido de este Artículo, la palabra “intereses” significa las rentas de créditos de cualquier naturaleza, con o sin garantía hipotecaria, y en particular, las rentas de valores públicos y las rentas de bonos y obligaciones, así como cualquiera otra renta que la legislación del Estado de donde procedan los intereses asimile a las rentas de las cantidades dadas en préstamo. Sin embargo, el término “interés” no incluye las rentas comprendidas en el Artículo 10. Se trata de una definición de las llamadas “cerradas” o “exhaustivas” de lo que –para efectos de la aplicación del convenio– se entenderá por “intereses”, de ahí la importancia de que estas definiciones cubran de manera amplia lo que se entiende por dicho término, en concordancia con el tratamiento que la legislación doméstica otorgue a tales categorías y evitar exclusiones indebidas que provocarán la no cobertura bajo el artículo 11 de “intereses” y la consecuente cobertura como “*ganancia de capital*” u “*otras rentas*” por ejemplo,

8 Los convenios suscritos hasta antes del 2011 mantenían casi en su totalidad un esquema propio del modelo de la OCDE.

cláusulas en las cuales suele primar el criterio de residencia, para efectos de establecer potestad impositiva.

La Decisión 578 de la CAN sobre la definición de “intereses” señala en el literal l) de su artículo 2 que: “l) El término “intereses” significa los rendimientos de cualquier naturaleza, incluidos los rendimientos financieros de créditos, depósitos y captaciones realizados por entidades financieras privadas, con o sin garantía hipotecaria, o cláusula de participación en los beneficios del deudor, y especialmente, las rentas provenientes de fondos públicos (títulos emitidos por entidades del Estado) y bonos u obligaciones, incluidas las primas y premios relacionados con esos títulos”. Esta definición, sin embargo, aclara que “Las penalizaciones por mora en el pago atrasado no se considerarán intereses a efecto del presente articulado.”⁹, lo cual podría dar a entenderse que estos rubros podrían estar cubiertos por el artículo 6 de “Beneficios Empresariales”, ya que en la Decisión no existe un artículo que trate sobre “Otras Rentas” como si lo hay en los modelos OCDE, ONU y modelo ecuatoriano.

Por su parte, el artículo 11 del modelo de la ONU, establece que el término “intereses” empleado en el presente artículo comprende la renta de los créditos de cualquier clase, con o sin garantía hipotecaria y con derecho o no a participar en los beneficios del deudor y, en particular, la renta de la deuda pública y la de los bonos u obligaciones, incluidos las primas y los premios vinculados a esa deuda pública, esos bonos o esas obligaciones. A los efectos de dicho artículo, los recargos por pagos tardíos no se considerarán como intereses.

El artículo 11 del Modelo de la OCDE señala que el término “intereses”, en el sentido de ese artículo, significa las rentas de créditos de cualquier naturaleza, con o sin garantía hipotecaria o cláusula de participación en los beneficios del deudor, y en particular las rentas de valores públicos y las rentas de bonos y obligaciones, incluidas las primas y premios unidos a esos títulos. Se aclara que las penalizaciones por mora en el pago no se consideran intereses a efectos del presente artículo.

De igual manera, se aclara que las disposiciones de atribución de potestad impositiva antes mencionadas no son aplicables si el beneficiario efectivo de los intereses, residente de un Estado Contratante, realiza en el otro Estado Contratante, del que proceden los intereses, una actividad empresarial por medio de un establecimiento permanente situado allí, o presta unos servicios personales independientes por medio de una base fija situada allí, y el crédito que genera los intereses está vinculado efectivamente a dicho establecimiento permanente o base fija. En tal caso, son aplicables las disposiciones del Artículo 7 o del Artículo 14, según proceda.

9 Decisión 578 de la Comunidad Andina que establece el *Régimen Para Evitar La Doble Tributación Y Prevenir La Evasión Fiscal*, publicada en el Suplemento del Registro Oficial 457 de 9 de noviembre de 2004. Artículo 2.

Una disposición muy importante que busca combatir el abuso de la norma es la establecida en el párrafo 6 del artículo 11 (acorde a los modelos OCDE y ONU) que menciona que cuando en razón de las relaciones especiales existentes entre el deudor y el beneficiario efectivo, o de las que uno y otro mantengan con terceros, el importe de los intereses habida cuenta del crédito por el que se paguen exceda del que hubieran convenido el deudor y el acreedor en ausencia de tales relaciones, las disposiciones de este Artículo no se aplicarán más que a este último importe, es decir, respecto de la cantidad de la transacción considerada que se ha realizado en condiciones normales. En tal caso, la cuantía en exceso podrá someterse a imposición de acuerdo con la legislación de cada Estado Contratante, teniendo en cuenta las demás disposiciones del Convenio. Los Comentarios al Modelos de la OCDE en este párrafo establecen que las disposiciones del mismo pueden afectar no solo al perceptor, sino también al pagador de intereses excesivos y, si la legislación del Estado de la fuente lo permite, podrá denegarse la deducción de las cantidades en exceso, teniendo en cuenta las otras disposiciones aplicables del Convenio. Esto es muy importante considerar, con relación a la aplicación de normas anti subcapitalización.

En lo que respecta a las disposiciones contenidas en la Decisión 578 de la CAN, el artículo 10 dispone que los intereses y demás rendimientos financieros sólo serán gravables en el País Miembro en cuyo territorio se impute y registre su pago. Nuevamente el criterio que prima para la atribución de potestad tributaria es el de fuente, aclarando de manera objetiva que el término “*intereses*” abarca también a las rentas de “*demás rendimientos financieros*”.

De igual manera, es importante señalar que los últimos Convenios que entraron en vigencia, tales como el suscrito con China y con Corea del Sur, también prevén en el articulado destinado a regular la tributación de los ingresos provenientes de “intereses”, algunos casos en los cuales se establece la potestad exclusiva de tributación del país de la residencia, en determinadas y específicas circunstancias (créditos de gobierno a gobierno, créditos para promover la capacidad exportadora, por ejemplo).

5. Regalías

El tratamiento de regalías dentro de los convenios para evitar la doble imposición, hace referencia a los ingresos provenientes de la utilización de bienes de propiedad intelectual, cuyo ámbito está compuesto principalmente por derechos de autor, propiedad industrial y obtenciones vegetales.

Dentro de la experiencia ecuatoriana, las cláusulas contenidas en los convenios negociados y suscritos por Ecuador han mantenido un esquema similar y uni-

forme, a través del cual se establece la potestad limitada del país de la fuente, para tributar sobre estos ingresos pero de manera limitada, en porcentajes que oscilan entre el 5% y el 15% dependiendo de la fuente generadora del ingreso, conforme lo señalado en cada Convenio. En tales casos, al igual que para dividendos e intereses en similares circunstancias, el país de la residencia deberá aplicar el artículo de método para evitar la doble imposición, mismo que usualmente es el de crédito tributario, evitando o “atenuando” de esta manera la doble tributación.

En lo que respecta a los modelos internacionales, el modelo de la ONU establece el criterio de tributación compartida con aplicación del artículo del método para evitar la doble imposición y con imposición limitada en fuente. Similar criterio es el que se encuentra dentro del Modelo ecuatoriano de CDI.

El modelo de la OCDE señala en su artículo 12 que las regalías procedentes de un Estado contratante y cuyo beneficiario efectivo es un residente del otro Estado contratante sólo pueden someterse a imposición en ese otro Estado, es decir se establece una potestad exclusiva de gravamen del país de residencia. Este criterio es usualmente utilizado por países de Europa, así como por países de Medio y Lejano Oriente, sin embargo, es pertinente mencionar que dentro de las últimas negociaciones de convenios sobre esta materia, llevados a cabo desde el año 2011, con países como Rusia, Alemania (renegociación), Portugal, Singapur, China, Corea del Sur, Indonesia, Qatar, Emiratos Árabes Unidos, Uruguay e Irán, en todas las cláusulas de “regalías” negociadas, se ha establecido la potestad limitada de tributación en fuente, aún cuando las propuestas originales presentadas por las contrapartes fueron con basamento en el modelo OCDE.

La Decisión 578 de la CAN dispone en su artículo 9 que las regalías sobre un bien intangible sólo serán gravables en el País Miembro donde se use o se tenga el derecho de uso del bien intangible.

Por su parte, el término “regalías”, en el sentido de este artículo y de acuerdo al modelo de la OCDE, significa las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso, o la concesión de uso, de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas, de patentes, marcas, diseños o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.

A diferencia de ello, el modelo de la ONU incluye también dentro de esta definición al uso o la concesión de uso de equipos industriales, comerciales o científicos, bajo el entendimiento que fuese explicado en líneas anteriores de este apartado.

La Decisión 578 establece en el literal m) del artículo 2 que el término “regalía” se refiere a cualquier *“beneficio, valor o suma de dinero pagado por el uso o el*

*derecho de uso de bienes intangibles, tales como marcas, patentes, licencias, conocimientos técnicos no patentados u otros conocimientos de similar naturaleza en el territorio de uno de los Países Miembros, incluyendo en particular los derechos del obtentor de nuevas variedades vegetales previstos en la Decisión 345 y los derechos de autor y derechos conexos comprendidos en la Decisión 351*¹⁰. Esta definición incorpora de manera expresa dentro del ámbito objetivo del tratamiento de regalías de la Decisión, a las obtenciones vegetales, aspecto que fue tomado en consideración dentro del modelo ecuatoriano de CDI.

Como se puede observar, dentro del ámbito objetivo del artículo 12 se suelen incorporar también a los ingresos provenientes del uso o derecho de uso de equipos industriales, comerciales o científicos, así como también a los ingresos provenientes de la prestación de servicios técnicos por parte de residentes de uno u otro Estado en el territorio del otro Estado Contratante, otorgando de manera expresa la calidad de “regalías” a este tipo de ingresos. Con estas disposiciones, los países de fuente aseguran la tributación en sus territorios, al menos de manera limitada, ajustada al porcentaje de gravamen que se haya negociado. De otro modo, este tipo de ingresos podría ser catalogado como de aquellos que podrían entenderse dentro del ámbito objetivo de artículos como el 7 de “*Beneficios Empresariales*” o el artículo 13 de “*Ganancias de Capital*”.

Tanto en los modelos de la OCDE y de la ONU, se aclara que las disposiciones del artículo (en relación al apartado 1 y apartados 1 y 2, respectivamente) no son aplicables si el beneficiario efectivo de las regalías, residente de un Estado contratante, realiza en el Estado contratante del que proceden las regalías una actividad empresarial por medio de un establecimiento permanente situado allí, y si el bien o el derecho por el que se pagan las regalías está vinculado efectivamente a dicho establecimiento permanente. En tal caso son aplicables las disposiciones referentes a beneficios empresariales o servicios personales independientes, según corresponda.

Conforme lo señalan los comentarios de los referidos modelos internacionales, la disposición anterior establece que el país fuente gravará estos ingresos como si se tratase de beneficios propios del establecimiento permanente situado en dicho Estado y cuya propiedad corresponde al beneficiario residente del otro Estado, si dichas regalías se derivan de derechos o bienes que forman parte de los activos del establecimiento permanente o que se relacionan al mismo, con la consecuencia de que en tal caso no se aplica la tributación limitada prevista en los apartados 1 y 2 de tales modelos, respectivamente.

10 Decisión 578 de la Comunidad Andina que establece el *Régimen Para Evitar La Doble Tributación Y Prevenir La Evasión Fiscal*, publicada en el Suplemento del Registro Oficial 457 de 9 de noviembre de 2004. Artículo 2.

De igual, manera, y como un mecanismo que permita fortalecer el combate al abuso de las disposiciones de estos instrumentos, ambos modelos señalan que cuando, por las relaciones especiales existentes entre el deudor y el beneficiario efectivo o por las que uno y otro mantengan con terceros, el importe de las regalías, habida cuenta del uso, derecho o información por los que se pagan, exceda del que habrían convenido el deudor y el beneficiario efectivo en ausencia de tales relaciones, las disposiciones de este artículo no se aplicarán más que a este último importe. En tal caso la cuantía en exceso podrá someterse a imposición de acuerdo con la legislación de cada Estado contratante, teniendo en cuenta las demás disposiciones del Convenio.

La diferencia radica en que adicionalmente el Modelo de la ONU señala en su apartado 5 que: *“Los cánones se considerarán procedentes de un Estado contratante cuando el deudor sea un residente de ese Estado. Sin embargo, cuando el deudor de los cánones, sea o no residente en un Estado contratante, tenga en un Estado contratante un establecimiento permanente o un centro fijo en relación con el cual se haya contraído la obligación de pagar los cánones y este establecimiento o centro fijo soporte el pago de los mismos, los cánones se considerarán procedentes del Estado en que esté situado el establecimiento permanente o centro fijo”*¹¹. Se puede observar en esta disposición una innovación con respecto al modelo de la OCDE a través del cual se aclara dónde se entenderá que se encuentra ubicada la “fuente generadora” en estos casos, señalando que la misma radicará en el lugar de “residencia” del deudor o ubicación del EP o base fija, un concepto similar al de “fuente” de nuestra normativa, en la cual en el artículo 8 de la Ley de Régimen Tributario Interno se establece como parámetro de *“fuente ecuatoriana”* el lugar de donde provenga el pago de un determinado ingreso (que para la mencionada norma tendrá que ser Ecuador lógicamente, para efectos de ser considerado como un ingreso de dicha fuente).

El modelo ecuatoriano contiene todas estas disposiciones y adicionalmente menciona en el apartado 7 del artículo 12 que lo señalado en el mismo no se aplicarán si el propósito principal o uno de los principales propósitos de cualquier persona relacionada con la creación o atribución de derechos en relación a los cuales las regalías se paguen, fuera el de sacar ventajas de este Artículo mediante tal creación o atribución. Se trata de una medida *SAAR* tendiente a combatir prácticas evasivas o elusivas del Convenio.

11 Departamento de Asuntos Económicos y Sociales, *Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la Doble Tributación entre países desarrollados y países en desarrollo*, Naciones Unidas, Nueva York, 2011. Artículo 12.

6. GANANCIAS DE CAPITAL

Depende mucho del tratamiento que la normativa interna le otorgue a la tributación de ganancias de capital, para establecer la efectividad en la aplicación de disposiciones contenidas en convenios para evitar la doble imposición. En este sentido, aún cuando un convenio establezca la potestad de gravamen al país de la fuente respecto del ingreso generado en la venta de acciones cuyo valor se derive principalmente de bienes inmuebles ubicados en dicho país (por ejemplo), y por normativa interna tal jurisdicción haya establecido una exoneración de Impuesto a la Rentas de tales ingresos, la Administración Tributaria no podrá ejercer su potestad impositiva sobre los mismos.

Esta pequeña introducción es necesaria para entender la importancia de la última reforma introducida en el mes de diciembre de 2014 por la Ley Orgánica de Incentivos y Prevención del Fraude Fiscal, en la Ley de Régimen Tributario Interno del Ecuador, en relación con la aplicación de los Convenios para Evitar la Doble Imposición suscritos y negociados por nuestro país, en los cuales se otorga al país de la fuente la potestad de gravamen sobre determinadas ganancias de capital y en casos específicos, como se va a señalar a continuación.

Existen algunos aspectos que es importante considerar respecto del artículo 13 “*Ganancias de Capital*”, contenido en los modelos internacionales de la ONU y de la OCDE. Por ejemplo, tal como lo ha señalado la Organización de las Naciones Unidas¹², en ambos modelos no existe definición de ganancias de capital, esto debido a la diversidad en cuanto al tratamiento tributario de este tipo de ingresos en las legislaciones internas de cada Estado. En ambos modelos existe una cobertura amplia de los diferentes tipos de ganancias de capital. Sin embargo, donde existen diferencias es en el tratamiento de las ganancias de capital provenientes de ventas de acciones. De manera general se puede establecer que dentro de los referidos modelos y para determinados tipos de ganancias existe una tributación compartida entre el país de la fuente y el país de residencia (bienes inmuebles, bienes muebles atribuibles a un EP), mientras que para otro tipo de ganancias existe la potestad exclusiva de gravamen del país de la residencia (venta de buques y aeronaves, por ejemplo), cuyo caso el gravamen se da sobre una base de ingreso neto, a través de la presentación de una declaración tributaria por parte de cada contribuyente en su país de residencia.

Los numerales 1, 2 y 3 de los modelos de convenios de la ONU y de la OCDE abarcan respectivamente las ganancias de la enajenación de inmuebles situados en el otro Estado Contratante, bienes muebles que pertenezcan al activo de un EP si-

12 Departamento de Asuntos Económicos y Sociales, *Apuntes sobre la Administración de Convenios para Evitar la Doble Imposición en determinados tópicos*, Naciones Unidas, Nueva York, 2013. 1ª ed.

tuado en el otro Estado Contratante y las ganancias generadas de la venta de naves y aeronaves operadas en tráfico internacional. Los criterios de atribución de potestad tributaria utilizados en estos casos, son los mismos que los establecidos en los artículos 6, 7 y 8 de tales modelos, por lo que no existe riesgo de contradicción con lo dispuesto en el artículo 13.

El numeral 4 del artículo 13 de ambos modelos, hace referencia a las ganancias de capital que un residente de un Estado Contratante perciba de la venta indirecta de propiedad inmobiliaria situada en el otro Estado Contratante, a través de la venta de acciones de una compañía (en el caso del modelo de la ONU incluye también a participaciones en una sociedad colectiva, fideicomiso o sucesión cuyo activo consista en su mayoría, directa o indirectamente, en bienes inmuebles situados en un Estado contratante) que es dueña de dicha propiedad y cuyo valor de las acciones o participaciones se derive directa o indirectamente de dicha propiedad inmobiliaria. En estos casos, el país en el cual la propiedad inmobiliaria está situada podrá exigir la tributación correspondiente a las ganancias procedentes de la venta de tales acciones o participaciones, sin ninguna limitación.

Sin embargo, en estos casos resulta complicada la aplicación de la disposición, de la cual se derivan algunas interrogantes tales como sobre qué base se exigirá la imposición (base de ingreso neto o bruto); si se trata de un no residente, la base será la de ingreso bruto a través de la aplicación de una tarifa del 25% sobre el valor de la ganancia, pero el cómo la Administración Tributaria va a controlar que en efecto todas las transferencias de acciones para que las mismas lleguen a su conocimiento, es el principal problema, sin mencionar la dificultad de establecer de manera fehaciente y objetiva que el valor de la acción está relacionado directa o indirectamente con la propiedad inmobiliaria que posea en el otro Estado Contratante. Otra interrogante se dará en cuanto al ámbito de la propiedad inmobiliaria y si esta cubre o no los casos de concesiones de explotación de recursos naturales, tales como minas o canteras, por ejemplo. Lo que sí está demostrado es que, a partir de la aplicación de las reformas introducidas en diciembre de 2014 en nuestra Ley de Régimen Tributario Interno, la Administración Tributaria puede exigir el pago de Impuesto a la Renta sobre los ingresos generados en la venta ocasional de acciones y derechos (existe aún la exoneración por venta ocasional de inmuebles). Esto permite que todos aquellos convenios que Ecuador tiene suscritos con otros Estados, en los cuales se establezca en sus respectivos artículos de “*ganancias de capital*” la posibilidad de exigir el gravamen sobre las ganancias derivadas de la venta de acciones cuyo valor esté relacionado directa o indirectamente con la propiedad inmobiliaria que el receptor del ingreso posea en Ecuador, sean aplicables. Antes de la reforma existía aún la exoneración sobre el ingreso de ventas ocasionales de acciones y derechos, por lo que específicamente estas disposiciones no podían ser aplicables en nuestro país. No obstante, en aquellos convenios suscritos, en los

cuales exista la potestad exclusiva para la tributación en el país de residencia del enajenante por ganancias de capital que no se enmarquen en este caso descrito, se deberá respetar y aplicar el criterio acordado en el Convenio.

Por su parte, el numeral 5 del modelo de la ONU atribuye también una tributación sin límites en el país de la fuente en el caso de venta de acciones que posea directamente el receptor del ingreso en una compañía del otro Estado Contratante: *“Las ganancias que no sean las enumeradas en el párrafo 4, percibidas por un residente de un Estado contratante a raíz de la enajenación de las acciones de una sociedad que sea residente del otro Estado contratante, podrán gravarse en ese otro Estado si el enajenante, en cualquier momento durante el período de 12 meses anteriores a dicha enajenación, tuvo una participación directa o indirecta de al menos el ___% (el porcentaje se determinará mediante negociaciones bilaterales) en el capital de esa sociedad.”*¹³

En todos los demás casos de ganancias de capital percibidas por un residente de un Estado Contratante, tanto el modelo de la ONU como el de la OCDE establecen el derecho exclusivo de gravamen en el país de la residencia de la persona enajenante.

En el caso de la Decisión 578 de la CAN, el literal j) del artículo 2 de la misma establece que la expresión “ganancias de capital” se refiere al beneficio obtenido por una persona en la enajenación de bienes que no adquiere, produce o enajena habitualmente dentro del giro ordinario de sus actividades y respecto de la alocación de la potestad de exigir el pago del impuesto respectivo, establece en el artículo 13 que estas ganancias sólo podrán gravarse por el País Miembro en cuyo territorio estuvieren situados los bienes al momento de su venta, con excepción de las obtenidas por la enajenación de: a) Naves, aeronaves, autobuses y otros vehículos de transporte, que sólo serán gravables por el País Miembro donde estuviere domiciliado el propietario, y b) Títulos, acciones y otros valores, que sólo serán gravables por el País Miembro en cuyo territorio se hubieren emitido.

Nuestro modelo de convenio es concordante con las disposiciones de los modelos ONU y OCDE, salvo que en el numeral 4 del artículo 13 se pone énfasis al señalar que las ganancias que un residente de un Estado Contratante obtenga por la enajenación de títulos u otros derechos representativos del capital de una sociedad o de cualquier otro tipo de instrumento financiero situados en el otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado Contratante. Es decir, en este punto sigue el criterio establecido en la Decisión 578.

13 Departamento de Asuntos Económicos y Sociales, *Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la Doble Tributación entre países desarrollados y países en desarrollo*, Naciones Unidas, Nueva York, 2011. Artículo 13.

Adicionalmente se aclara que nada de lo establecido en el Convenio afectará la aplicación de la legislación de un Estado Contratante para someter a imposición las ganancias de capital provenientes de la enajenación de cualquier otro tipo de propiedad distinta de las mencionadas en este Artículo, fortaleciendo en estos casos la tributación en nuestro país.

A manera de ejemplos, dentro de los convenios suscritos por Ecuador se puede señalar que:

En el Convenio suscrito con Canadá se establece que las disposiciones del apartado 5 (las ganancias obtenidas de la enajenación de cualquier propiedad distinta a las referidas en los apartados 1, 2, 3 y 4 sólo se someterán a imposición en el Estado Contratante del cual el enajenante sea residente), no afectarán el derecho de un Estado Contratante de gravar de acuerdo a su Legislación, las ganancias que obtenga de la enajenación de cualquier propiedad de una persona natural residente del otro Estado Contratante y que ha sido residente del primer Estado mencionado en cualquier tiempo dentro de los cinco años inmediatamente anteriores a la enajenación de la propiedad.

Adicionalmente se menciona que cuando una persona natural deja de ser residente de un Estado Contratante e inmediatamente después se hace residente del otro Estado Contratante, para fines impositivos será tratada en el primer Estado mencionado como si hubiese enajenado una propiedad y será gravada en ese Estado debido a aquello, esta persona podrá escoger, para fines impositivos, ser tratada en el otro Estado como si, inmediatamente antes de ser residente de ese Estado, hubiese vendido y vuelto a comprar la propiedad por un importe igual al valor justo de mercado en ese momento.

Vale aclarar que de acuerdo a lo dispuesto en el numeral 4 del artículo 13 de dicho Convenio las ganancias que obtenga un residente de un Estado Contratante por la enajenación de: a) acciones, cuyo valor principalmente provenga de bienes raíces situados en el otro Estado; o, b) los derechos representativos en una asociación o fideicomiso, cuyo valor principalmente provenga de bienes raíces situados en ese otro Estado, pueden ser sometidas a imposición en ese otro Estado. Sin embargo, para los propósitos de dicho párrafo, el término «bienes raíces» no incluye ninguna propiedad, que sea de alquiler, en la cuál se desenvuelva el giro ordinario del negocio, compañía, asociación o fideicomiso. En este sentido, y de conformidad con la Ley de Régimen Tributario Interno, serán gravables en Ecuador los ingresos generados en la venta de acciones u otros derechos cuyo valor provenga de bienes raíces (tales como canteras o minas, por ejemplo) situados en nuestro país. La venta de otro tipo de derechos o acciones de propiedad de residentes canadienses en compañías o entidades domiciliadas en Ecuador, serán tributables en Canadá.

BIBLIOGRAFÍA

Departamento de Asuntos Económicos y Sociales, *Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la Doble Tributación entre países desarrollados y países en desarrollo*, Naciones Unidas, Nueva York, 2011.

Departamento de Asuntos Económicos y Sociales, *Apuntes sobre la Administración de Convenios para Evitar la Doble Imposición en determinados tópicos*, Naciones Unidas, Nueva York, 2013.

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, Instituto de Estudios Fiscales, *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio*, España, 2011.

EL INTERCAMBIO INTERNACIONAL DE INFORMACIÓN PARA PROPÓSITOS TRIBUTARIOS

ISAAC GONZALO ARIAS ESTEBAN¹

SUMARIO: 1. INTRODUCCIÓN. 2. LOS INSTRUMENTOS INTERNACIONALES QUE PERMITEN EL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN PARA PROPÓSITOS TRIBUTARIOS. 2.1. Naturaleza 2.2. Objeto del instrumento 2.3. Ámbito subjetivo de aplicación 2.4. Tributos comprendidos 2.5. Notificación de modificaciones normativas 2.6. Definiciones y términos no definidos 2.7. Información que es posible intercambiar 2.8. Uso de información para fines penales 2.9. Información que no es posible denegar 2.10. “Interés doméstico” y “doble criminalidad” 2.11. Acciones para atender una solicitud de información 2.12. Información básica que debe contener una solicitud de información 2.13. Plazos 2.14. Limitaciones 2.15. Confidencialidad 2.16. Personas a las cuales es posible revelar la información 2.17. Uso de la información 2.18. Salvaguardas 2.19. Validez de la información recibida 2.20. Costos 2.21. Entrada en vigor 2.22. Reservas 2.23. Modalidades de intercambio de información y asistencia: 2.24. Otros instrumentos regionales que permiten el intercambio de información 3. EL CAMINO HACIA EL “EFECTIVO INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN PARA FINES TRIBUTARIOS”. 3.1. Marco legal doméstico 3.2. Autoridad competente.

1. INTRODUCCIÓN

El intercambio de información constituye una práctica esencial para llevar adelante muchas de las acciones que desarrollan diferentes actores de la economía, ya sean estas acciones de capacitación, comercialización, investigación y desarrollo, mercadeo, control, etc... Por ejemplo, las empresas transnacionales intercambian información de manera fluida con sus redes para diseñar y ejecutar acciones de planeamiento tributario, en ciertos casos para alcanzar un nivel de tributación

¹ Director de Cooperación y Tributación Internacional del CIAT.

considerado óptimo y en otros para obtener ventajas tributarias. Desde hace varias décadas, diferentes organizaciones gubernamentales, han logrado instaurar y generalizar el intercambio de información tanto a nivel doméstico como internacional dentro de su cultura y procedimientos de trabajo (Ej.: aduanas, policías, fuerzas armadas, etc.). Sin embargo, las administraciones tributarias del mundo y especialmente las de los países en desarrollo, por diversas razones ajenas a su competencia e intrínsecas, no han utilizado este recurso o bien no lo han explotado al mismo nivel que otras organizaciones.

Organizaciones internacionales diversas, como la OCDE², la ONU³ y el CIAT⁴ han promovido activamente a nivel mundial y regional el intercambio de información para propósitos tributarios a través de modelos de convenios para evitar la doble imposición, acuerdos para el intercambio de información, manuales, cursos, reuniones técnicas, estándares, juegos de herramientas y documentos en general. Sin embargo, el intercambio de información tributaria se ha comenzado a proliferar de manera más enérgica a raíz de las acciones tomadas por la comunidad internacional como consecuencia de la crisis financiera internacional declarada oficialmente en el año 2008. Es así que en adelante, muchos países en desarrollo (y algunos desarrollados) han decidido suscribir convenios para evitar la doble imposición (en adelante CDI) con cláusulas amplias de intercambio de información y acuerdos específicos para el intercambio de información tributaria (en adelante TIEA⁵) e impulsar reformas orientadas a cumplir con el estándar de transparencia⁶, el cual establece cual es la información mínima que debería poder ser obtenida por la administración tributaria y a su vez compartida entre autoridades competentes.

En la actualidad, el “Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información Tributaria” de la OCDE, que integra más de 100 países, es quién lidera a nivel mundial el proceso de asegurar que cada vez más países cumplan con el estándar de transparencia e intercambio de información. Ello, en coordinación con organizaciones internacionales y regionales (Ej.: Banco Mundial, CIAT, ATAF⁷, entre otras).

En América Latina y el Caribe, si bien la gran mayoría de los países cuentan con instrumentos que permiten el intercambio de información tributaria, todavía se requieren considerables esfuerzos para alcanzar el “efectivo intercambio de

2 Siglas de Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico.

3 Siglas de Organización de las Naciones Unidas.

4 Siglas de Centro Interamericano de Administraciones Tributarias.

5 Siglas en inglés de “Tax Information Exchange Agreement”.

6 Entendemos por Estándar de Transparencia, el estándar que surge del documento “OECD, Implementing the Tax Transparency Standards: A Handbook for Assessors and Jurisdictions, Second Edition, OECD Publishing”, 2011.

7 Siglas en inglés de “African Tax Administration Forum”.

información” y avanzar hacia modalidades eficientes de cooperación, como por ejemplo, el intercambio automático de información, las fiscalizaciones simultáneas y conjuntas, la asistencia en notificación internacional de actuaciones o bien la asistencia internacional en cobranza coactiva.

El objetivo del presente trabajo consiste en brindar un conocimiento general sobre las bases legales más difundidas a nivel mundial y regional –América Latina y Caribe– que permiten el intercambio de información tributaria y algunas reflexiones sobre la efectiva aplicación de dichos instrumentos.

2. LOS INSTRUMENTOS INTERNACIONALES QUE PERMITEN EL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN PARA PROPÓSITOS TRIBUTARIOS

Al referirnos a las bases legales o instrumentos que permiten el intercambio de información para efectos tributarios, resulta importante considerar sus diferencias y similitudes. Ello permite a los países justificar posiciones para definir una propuesta que se ajuste a las necesidades informativas y a las posibilidades legales de cada Estado y que sirva como base para iniciar negociaciones. Estos instrumentos, pueden ser CDI o TIEA. Los CDI suelen ser bilaterales y tienen como principal objetivo evitar la doble imposición jurídica de los tributos (principalmente los impuestos a la renta al patrimonio) y de manera accesoria intercambiar información o asistir en procesos de cobranza coactiva. Por su parte, los TIEA pueden ser bilaterales o multilaterales y tienen como propósito principal el intercambio de información para fines tributarios y de manera accesoria otras formas de cooperación tributaria internacional.

Existen casos donde los instrumentos multilaterales para el intercambio de información podrían coexistir con otros instrumentos bilaterales, sean estos TIEA o CDI, que involucren los mismos países y presentan similares propósitos. Ante esta situación, un Estado podría plantearse lagunas interpretativas sobre la forma en que se llevará a cabo el intercambio. Los modelos bilaterales más difundidos no establecen disposiciones al respecto, dejando la interpretación sobre este asunto reflejada en sus respectivos comentarios o a cargo de las partes contratantes. Sin embargo, en los instrumentos multilaterales más difundidos, sí se ha optado por establecer de manera expresa una cláusula que atienda esta situación. Por ejemplo, la “Convención Multilateral sobre Asistencia Mutua en Materia Fiscal” y la versión multilateral del “Modelo de Acuerdo de Intercambio de Información Tributaria de la OCDE”, en sus artículos 27 y 12 respectivamente, destacan que la asistencia prevista no limitará la establecida por otros instrumentos ni se verá limitada por ellos.

Los instrumentos que se analizan son los siguientes:

Nombre del instrumento	Año de creación	Término a adoptar a lo largo del documento	Casos en los que fue adoptado
Convenio de Asistencia Mutua y Cooperación Técnica entre las Administraciones Tributarias y Aduaneras de Centroamérica	2006	Convenio Centroamericano	El Convenio fue ratificado por Guatemala, Honduras y Costa Rica.
Modelo de Acuerdo de Intercambio de Informaciones Tributarias del CIAT	1999	MCIAT	Fue utilizado como base en negociaciones mantenidas por Argentina, con Brasil, Chile, España y Perú.
Modelo de Acuerdo de Intercambio de Informaciones Tributarias de la OCDE	2002	MOCDE	Ha sido adoptado por países a nivel global.
Convención Multilateral sobre Asistencia Mutua en Materia Fiscal (Año 1988) y Protocolo	Convenio: 1988 Protocolo: 2010	Convenio Multilateral	Disponible para todos los países del mundo. Al 17 de diciembre de 2014, ha sido suscrita por 84 países y jurisdicciones.
Artículo 26 del Modelo OCDE de Convenio Tributario	Última actualización: 2014	Art. 26 OCDE	Han sido adoptados por numerosos países a nivel global.
Artículo 26 del Modelo ONU de Convenio Tributario	Última actualización: 2014 ⁸	Art. 26 ONU	

2.1. Naturaleza

El Convenio Multilateral, al igual que el Convenio Centroamericano, fueron concebidos como multilaterales. Por su parte, el MCIAT y el MOCDE presentan textos alternativos que facilitan su negociación como multilaterales. Los Art. 26, tanto en su versión ONU como OCDE, no permiten esta posibilidad por enmarcarse ambos en modelos de convenios tributarios cuya naturaleza es bilateral y cuyo principal objetivo es evitar la doble imposición.

2.2. Objeto del instrumento

El objeto de todos los instrumentos analizados consiste en intercambiar información tributaria. No obstante, la redacción de sus cláusulas resulta taxativa y

8 El Art. 26 y sus comentarios han sido actualizados en la décima sesión del Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación, llevada a cabo en Ginebra en el mes de octubre de 2014.

cambia sensiblemente entre un instrumento y otro, marcando diferentes alcances y en ciertos casos, dando lugar a diferentes interpretaciones sobre la finalidad de los mismos. Cuando sea posible, resulta útil que los Estados contratantes se remitan a los comentarios de los modelos, que brindan mayor detalle sobre el objeto de los mismos.

Si bien todos los instrumentos analizados comparten objetivos similares, también presentan elementos que los diferencian. El MCIAT en su Art. 1, 1, destaca como objetivo prevenir y combatir dentro de las respectivas jurisdicciones el fraude, la evasión y la elusión tributaria, y establecer mejores fuentes de información en materia tributaria. El MOCDE en su Art. 1 se enfoca en la administración del derecho interno relativo a los impuestos del acuerdo y en el cobro y enjuiciamiento de reclamos tributarios, la investigación y enjuiciamiento de casos tributarios. El Convenio Centroamericano es más general y en su Art. 1 establece como objetivo el brindar asistencia administrativa mutua en asuntos fiscales, destacando que dicha asistencia puede incluir medidas adoptadas por órganos judiciales. El Convenio Multilateral establece como objetivo en su Art. 2 el apoyar las funciones de gestión, fiscalización y recaudación. Por su parte, los Arts. 26 ONU y OCDE permiten intercambiar información para administrar la aplicación de las leyes tributarias domésticas y evitar la doble imposición. El Art. 26 ONU, además destaca expresamente el objetivo de prevenir la evasión y la elusión tributaria.

Disposiciones similares existen en el Art. 4,1 del MCIAT y el Art. 4 del Convenio Multilateral, con el propósito de fijar el objetivo del intercambio de información bajo la modalidad “a requerimiento” y es aquí donde el MCIAT presenta una amplitud mayor a la brindada por el precitado Art. 1,1, al agregar de manera taxativa objetivos adicionales como por ejemplo:

- Administrar y cumplir las leyes nacionales relativas a los tributos del acuerdo,
- intercambiar información para el cobro y ejecución de créditos tributarios,
- investigar o proseguir presuntos delitos tributarios e infracciones a las leyes y reglamentos tributarios, y
- determinar, liquidar y recaudar los tributos del acuerdo.

2.3. Ámbito subjetivo de aplicación

En general no existen diferencias significativas entre los instrumentos analizados, a excepción del Convenio Centroamericano, que no hace referencia a este aspecto. Por lo general, los instrumentos analizados establecen que el intercambio

de información no se limita a información relacionada con los asuntos de residentes de las partes contratantes.

El Modelo de Acuerdo del CIAT así lo prevé al establecer que el intercambio de información se realizará independientemente de si la persona a la que se refiere la información, o en cuyo poder esté la misma, sea residente o nacional de los Estados contratantes.

2.4. Tributos comprendidos

En términos generales, los modelos analizados no presentan restricciones sobre los tributos para los cuales se podría intercambiar información.

Los acuerdos multilaterales vigentes sí presentan algunas particularidades. Por ejemplo, el Convenio Multilateral no admite el intercambio de información referido a aranceles aduaneros, mientras que el Convenio Centroamericano solo hace alusión en su Art. 4 al intercambio de información sobre impuestos vigentes en los respectivos Estados firmantes, aunque en su texto no se define qué se entiende por impuesto y por ende, ello nos llevaría a pensar que en principio no contempla tributos aduaneros. Sin embargo, cabe destacar que en su definición del concepto de “Asistencia Mutua” (Art. 1) plantea la posibilidad de llevar a cabo asistencia en materia aduanera.

Los Art. 26 ONU/OCDE al igual que el MOCDE, mencionan expresamente la posibilidad de intercambiar información sobre impuestos de subdivisiones políticas o autoridades locales.

Todos los instrumentos a excepción de los Art. 26 ONU/OCDE, contemplan una cláusula que permite el intercambio de información sobre tributos idénticos, similares, sustitutivos o en adición a los acordados por las partes al momento de la negociación. Esta cláusula resulta efectiva para evitar dejar sin efecto tributos contemplados originalmente por el instrumento, o bien la necesidad de negociar e implementar adendas, ante eventuales reformas en la política tributaria de los Estados parte.

2.5. Notificación de modificaciones normativas:

Constituye una buena práctica entre los Estados contratantes, el comunicarse mutuamente los cambios legales que podrían afectar positiva o negativamente el intercambio de información tributaria. Si bien esta práctica se puede llevar a cabo independientemente de la existencia o no de una cláusula que lo plantee expresamente, es recomendable plasmarla en el texto del instrumento. Todos los instrumentos analizados la consideran expresamente, a excepción de los Arts. 26 ONU/OCDE.

2.6. Definiciones y términos no definidos:

Los instrumentos analizados, inclusive los Modelos ONU/OCDE para Evitar la Doble Imposición, definen una serie de conceptos que consideran que son relevantes y que deberían ser expresamente definidos para evitar a futuro problemas de interpretación. Sin embargo, no todos los instrumentos consideraron los mismos conceptos como relevantes a efectos establecer definiciones.

En la siguiente tabla se detallan los conceptos definidos por los diferentes instrumentos, a excepción de los Art. 26 ONU/OCDE, cuyas definiciones aplicables serán las de los respectivos modelos para evitar la doble imposición. Los espacios sombreados representan las asimetrías identificadas entre los diferentes instrumentos.

MCIAT (Art. 3,1)	MOCDE (Art. 4)	Convenio Multilateral (Art. 1)	Convenio Centroamericano (Art. 1)
Autoridad Competente	Autoridad Competente	Autoridad Competente	Autoridad Competente
Nacional	Persona	Nacionales	
Persona			
Tributo	Impuesto	Impuesto	
Información	Información		
Estado requerido	Parte requerida	Estado requerido	Administración requerida
Estado requirente	Parte requirente	Estado requirente	Administración requirente
			Estado parte
		Crédito fiscal	
			Asistencia mutua
			Cooperación técnica
	Sociedad		
	Sociedad cotizada en bolsa		
	Clase principal de acciones		
	Mercado de valores reconocido		
	Fondo o plan de inversión colectivo		
	Medidas para recabar información		
	Depositario		
	Asuntos penales fiscales		
	Derecho penal		

Fuente: Arias Esteban, I. G. (2015): Análisis de las principales bases legales utilizadas en América Latina y el Caribe para el intercambio de información con fines tributarios: Un estándar, diferentes formas de aplicarlo. (Documento de Trabajo. N° 1). Panamá: Centro Interamericano de Administraciones Tributarias.

Respecto de aquellos términos no definidos sobre los cuales exista alguna controversia, los instrumentos analizados, a excepción de los Arts. 26 ONU/OCDE que se rigen por las normas de los respectivos modelos de convenios para evitar la doble imposición; establecen lo siguiente:

MCIAT (Art. 3,2)	MOCDE (Art. 4)	Convenio Multilateral (Art. 3)	Convenio Centroamericano (Art. 21)
Estos modelos, salvando las diferencias que puedan surgir de su redacción, establecen que se atribuirá el significado que surja de: <ol style="list-style-type: none"> 1.- La legislación de las partes, relativas a los tributos del instrumento. 2.- La interpretación de acuerdo al contexto. 3.- El procedimiento de acuerdo mutuo establecido en el instrumento. Tanto el MOCDE como el Convenio Multilateral establecen que a los efectos del primero de los puntos antes mencionados, prevalecerá la legislación fiscal sobre otras ramas del derecho.		Las controversias sobre interpretación serán conocidas y resueltas en el “Foro del Consejo de Ministros e Integración Económica” (COMIECO), ampliado con los Ministros de Hacienda o Finanzas Públicas de los Estados Parte	

Fuente: Arias Esteban, I. G. (2015): Análisis de las principales bases legales utilizadas en América Latina y el Caribe para el intercambio de información con fines tributarios: Un estándar, diferentes formas de aplicarlo. (Documento de Trabajo. N° 1). Panamá: Centro Interamericano de Administraciones Tributarias.

2.7. Información que es posible intercambiar

El MOCDE (Art. 1), el Convenio Multilateral (Art. 4) y los Art. 26 ONU/OCDE establecen que se deberá intercambiar la información que sea “previsiblemente relevante” para cumplir con los objetivos del instrumento. Al contrario, el MCIAT (Art. 3) adopto los conceptos “relevante” o “esencial”. El Convenio Centroamericano en su Art. 8 define de manera taxativa que información se puede intercambiar.

Es importante destacar que en los comentarios al Art. 26 OCDE y de la ONU se menciona que bajo ciertas circunstancias y siempre que se proporcione una serie de información mínima, la información sobre grupos de contribuyentes no identificados individualmente cumpliría con el concepto de “previsible relevancia”.

El concepto de “previsible relevancia” ha sido discutido ampliamente en foros internacionales y al día de hoy, si bien es considerado adecuado, genera ciertas dudas sobre su aplicación y alcance. A la fecha, la doctrina internacional no ha

identificado un concepto que defina de mejor manera este aspecto del intercambio de información, fundamentado básicamente en los principios de subsidiaridad y proporcionalidad; con el propósito de evitar las llamadas “expediciones de pesca”⁹.

2.8. Uso de información para fines penales

El Modelo Centroamericano no establece disposiciones al respecto. Los MCIAT (Art. 4,1), MOCDE (Art. 5), el Convenio Multilateral (Art. 4) sí mencionan expresamente la posibilidad de intercambiar información con propósitos penales.

Los Arts. 26 de la OCDE y ONU no establecen expresamente en sus textos la posibilidad de intercambiar información con propósitos penales, pero si hacen alusión a esta posibilidad en sus comentarios.

El MCIAT presenta un concepto interesante que podría evitar ciertas dudas o problemas de interpretación al momento de intercambiar información para estos fines, al mencionar que la información se podrá intercambiar cuando existan “presuntos delitos tributarios”. Suele ocurrir que la información solicitada pretenda ser utilizada para determinar la existencia de delitos tributarios y no para proseguir con casos que ya han sido caratulados como delictivos o penales. En concreto, en el caso planteado, la propia información solicitada es la que justificaría tipificar una conducta como criminal o penal.

2.9. Información que no es posible denegar

Existe cierta información que no es posible denegar de acuerdo a la mayoría de los instrumentos analizados, como por ejemplo, la relativa a entidades financieras, apoderados, agentes, fiduciarios, accionistas, socios e información en poder de terceros. Este aspecto está directamente ligado a los estándares de transparencia.

El Convenio Centroamericano no establece disposiciones al respecto y el MOCDE agrega en su Art. 5,4 la información sobre propiedad respecto de todas las personas que componen la cadena de propiedad, eximiendo por razones de proporcionalidad la obligación de proporcionar información sobre sociedades cotizadas en bolsa y fondos de inversión colectivos públicos. La referida exención se fundamenta en el principio de proporcionalidad, en virtud de, por ejemplo, la pluralidad de accionistas con que cuenta una empresa cotizada.

9 Entendemos por expediciones de pesca aquellos requerimientos especulativos, generales o masivos de información que no se vinculen con un caso en particular.

2.10. “Interés doméstico” y “doble criminalidad”

El principio de “interés doméstico” se menciona expresamente en todos los instrumentos, a excepción del Convenio Centroamericano. El principio de “doble criminalidad” solo se menciona expresamente en el Art. 5,1 del MOCDE. A efectos de un mejor entendimiento y evitar truncar el intercambio de información, resulta deseable incluir expresamente ambos principios en los instrumentos que se negocien.

2.11. Acciones para atender una solicitud de información

El único instrumento que describe cuáles deben ser los poderes de verificación y fiscalización mínimos que debe desplegar un Estado contratante para atender una solicitud de información es el MCIAT (Art. 4,6). En los demás documentos no se plantea este asunto de manera explícita, pero debe entenderse que las partes tienen la obligación de aplicar todos los recursos a disposición para obtener la información requerida, como si la misma fuera buscada para cumplir con sus propios fines.

2.12. Información básica que debe contener una solicitud de información

Esta información se detalla en el MOCDE (Art. 5,5), el Convenio Multilateral (Art. 18) y el Convenio Centroamericano (Art. 12).

Si bien existen algunas diferencias entre los referidos artículos, como denominador común los mismos presentan aquellos datos mínimos indispensables para formular una solicitud. Por ende, la información que estos detallan como indispensable no es la más completa. Al respecto, se recomienda a los Estados observar los modelos de solicitud de información del CIAT, de la OCDE u otros, a efectos de elaborar y adoptar sus propios modelos o bien acordarlos con su respectiva contraparte.

2.13. Plazos

Este constituye un tema sensible al momento de intercambiar información. Del buen cumplimiento y atención de los plazos puede depender la utilidad de la información que se intercambie.

El MCIAT (Art. 4,8) establece que las partes deberán acordar los plazos y presenta criterios especiales ante casos específicos (Ej.: imposibilidad de dar una respuesta en los plazos acordados).

El MOCDE (Art. 5,6) menciona que se debe brindar respuesta tan pronto sea posible y establece criterios especiales ante defectos en la solicitud de información o la imposibilidad de brindar una respuesta.

El Convenio Multilateral (Arts. 14 y 20) sigue un criterio similar al del MOCDE pero establece criterios especiales para la asistencia en cobranza coactiva que se rige por procedimientos muy diferentes a los del intercambio de información.

El Convenio Centroamericano (Art. 15) establece un plazo de quince días para responder una solicitud de información, y menciona criterios especiales ante la imposibilidad de responder o bien cumplir con el plazo. El Artículo 14 de este Convenio, que trata sobre “Solicitud de investigación”, establece que cuando la Administración requerida reciba la solicitud, esta deberá comunicar a la Administración requirente sobre su capacidad o disponibilidad para atender la misma, en un plazo máximo de cinco (5) días hábiles.

Nada mencionan expresamente en sus textos, los Art. 26 ONU/OCDE. Sin embargo, los comentarios a estos artículos indican que los plazos razonables para responder una solicitud de información podrían variar entre dos y seis meses, dependiendo si la información se encuentra en poder o no de la administración tributaria.

2.14. Limitaciones

A través de las limitaciones los instrumentos establecen aquellos casos en los cuales las partes no tienen obligación de intercambiar información.

Los instrumentos analizados, a excepción del Convenio Centroamericano, han previsto limitar el intercambio en aquellos casos donde se vea afectado el orden público, donde sea requerido aplicar medidas administrativas inaplicables, o proporcionar información que no es posible obtener de acuerdo a las normas internas, cuando el intercambio se utilice para aplicar normas discriminatorias contra los nacionales de uno de los Estados Contratantes, o bien cuando existan riesgos de violar secretos comercial, empresarial, industrial y profesional. Esta última limitación al igual que la relativa a la comunicación entre abogado-cliente, no ha sido contemplada por el MCIAT, en razón de la dificultad que representa la definición del alcance de la misma por parte de los Estados contratantes y el riesgo que dichos problemas de interpretación interfieran en el efectivo intercambio de información. En este sentido, problemas de interpretación o diferencias entre las partes sobre esta limitación, podrían truncar el intercambio de información, especialmente en casos que involucren la manipulación abusiva de los precios de transferencia y casos en que la información se encuentre en poder de abogados.

El MOCDE (Art. 7) agrega otras limitaciones, como por ejemplo, cuando la solicitud no se haya elaborado de conformidad con el acuerdo y cuando existan riesgos de violar comunicaciones cliente-abogado. Por su parte, el Convenio Multilateral (Art. 21) agrega las siguientes limitaciones:

- cuando la imposición sea contraria a los principios tributarios generalmente aceptados o a los Convenios para Evitar la Doble Imposición y
- cuando no se haya cumplido con el principio de “subsidiaridad”.

El Convenio Centroamericano (Art. 10) establece como limitaciones el principio de “reciprocidad” y aquellas que presenten respecto del Convenio las constituciones de los Estados firmantes.

2.15. Confidencialidad

Este asunto es tratado por todos los instrumentos, por ser un aspecto esencial del intercambio de información tributaria.

El MOCDE expresa en su Art. 8 que la información recibida por un Estado contratante se tratará como confidencial. Sin embargo, no brinda mayor información sobre lo que implica este tratamiento confidencial en el texto del instrumento. Por ello, es recomendable revisar sus comentarios.

El MCIAT en su Art. 4,9 establece que la información recibida se considerará secreta de acuerdo a las leyes del Estado que la recibe o que la suministra, si esta última es más restrictiva. Por su parte, el Convenio Multilateral indica en su Art. 22 que la información será tratada de acuerdo a las normas de confidencialidad del Estado receptor, de conformidad con las salvaguardas que especifique el Estado emisor y hace referencia además a la protección de datos personales.

El Convenio Centroamericano en su Art. 19 menciona que el Estado receptor de la información siempre debe atender las exigencias que indique el Estado emisor.

Por su parte, los Arts. 26 ONU/OCDE establecen que la información recibida debe considerarse secreta de la misma manera que la información obtenida con base en la legislación del Estado emisor. El Art. 26 OCDE, en sus comentarios establece que la norma de confidencialidad también debe aplicarse a las comunicaciones entre autoridades competentes y no solo a la información en sí.

2.16. Personas a las cuales es posible revelar la información

Estos artículos suelen ser taxativos y usualmente mencionan los diferentes funcionarios que se desempeñan en los procesos vinculados a la administración de los tributos. Si bien no existen grandes divergencias entre los instrumentos analizados, el MOCDE, a diferencia de los otros instrumentos, no menciona las autoridades encargadas de supervisar los diferentes procesos tributarios y el Convenio Centroamericano se refiere solamente a funcionarios de administraciones tributarias, sin describir los diferentes procesos en los cuales estos deben estar involucrados.

2.17. Uso de la información

Según el principio de “especialidad”, en primer lugar la información debe utilizarse para propósitos tributarios y así queda reflejado en todos los instrumentos analizados. Si bien cambia la redacción en los diferentes instrumentos, no se observan diferencias sustanciales. No obstante, según el MOCDE (Art. 8), el Convenio Multilateral (Art. 22) y los Arts. 26 OCDE/ONU, la información podría utilizarse para otros fines no tributarios cuando exista un consentimiento previo por parte del país que proporciona la información.

2.18. Salvaguardas

El MOCDE, el Convenio Multilateral y el Convenio Centroamericano establecen expresamente ciertas garantías a los sujetos afectados por el intercambio de información.

El MOCDE (Art. 1), da prioridad a los derechos y garantías reconocidos a las personas por la legislación o práctica administrativa de la parte requerida, siempre que no impidan o retrasen indebidamente el intercambio efectivo de información.

El Convenio Multilateral (Arts. 4 y 21) establece la posibilidad de notificar a sus residentes o nacionales antes de proceder con el intercambio de información relacionada a ellos.

El Convenio Centroamericano (Art. 19), si bien no menciona de manera expresa los derechos y garantías de las personas, establece que los Estados contratantes deberán considerar las exigencias que establezcan los Estados que proporcionan la información, para asegurar la protección de los datos personales que obtengan.

2.19. Validez de la información recibida

El MCIAT (Art. 4, 10) establece que la información se tendrá como cierta con el solo hecho de su recepción por el estado requirente, salvo prueba en contrario del interesado.

El Convenio Centroamericano (Art. 17) responsabiliza al Estado emisor por la exactitud de la información.

Los demás instrumentos analizados no establecen disposiciones al respecto.

2.20. Costos

Todos los instrumentos analizados presentan disposiciones similares, excepto los Arts. 26 ONU/OCDE que no contemplan este aspecto expresamente en su texto. Por ejemplo, el tema está explícitamente considerado en el artículo 8 del MCIAT, que establece una distinción entre costos ordinarios y extraordinarios. Es así que se propone que salvo acuerdo en contrario de las autoridades competentes, los “costos ordinarios” sean cubiertos por el Estado requerido y los “costos extraordinarios” por el Estado requirente, estableciéndose además que la forma de determinar éstos últimos será mediante mutuo acuerdo de las autoridades competentes.

2.21. Entrada en vigor

El MOCDE y el Convenio Multilateral establecen la posibilidad de aplicar una vigencia retroactiva de estos instrumentos, para intercambios de información que involucren casos penales. De todas maneras, si lo desean, las partes podrían acordar retroactividad para otros casos.

2.22. Reservas

Los instrumentos multilaterales deben manejar un margen de flexibilidad que motive su adhesión por parte de Estados con diferentes intereses y sistemas tributarios. En este sentido es importante que se defina en el cuerpo del mismo sobre qué aspectos es posible oponer reservas.

El Convenio Multilateral permite aplicar reservas sobre los impuestos del mismo, la posibilidad de brindar asistencia en cobranza coactiva, el intercambio de información sobre créditos fiscales existentes a la fecha de entrada en vigor del instrumento, la asistencia sobre notificación de actuaciones y el traslado de documentos por medio de correo.

El Convenio Centroamericano permite reservas sobre la obligación de proporcionar asistencia mutua o cooperación técnica y de atender solicitudes de investigación.

2.23. Modalidades de intercambio de información y asistencia:

A través de la siguiente tabla se indican las modalidades de intercambio de información y asistencia admitidas por los instrumentos analizados:

Modalidades/ Instrumentos	MCIAT	MOCDE	Convenio Multilateral	Convenio Centroamericano 10	Arts. 26 ONU/OCDE
Bajo solicitud	X	X	X	X	X
Espontánea	X		X	X ¹¹	
Automática	X		X	X ¹²	
Fiscalizaciones simultáneas	X		X	X ¹³	
Fiscalizaciones conjuntas	X ¹⁴			X ¹⁵	
Fiscalizaciones en el exterior ¹⁶	X	X	X	X	
Ramos de actividad económica	X				
Asistencia en cobranza			X		
Asistencia en notificación de actuaciones			X		
Cooperación técnica especializada				X	

Fuente: Arias Esteban, I. G. (2015): Análisis de las principales bases legales utilizadas en América Latina y el Caribe para el intercambio de información con fines tributarios: Un estándar, diferentes formas de aplicarlo. (Documento de Trabajo. N° 1). Panamá: Centro Interamericano de Administraciones Tributarias.

10 Los procedimientos y modalidades de asistencia no mencionados expresamente en el Convenio Centroamericano podrían ser considerados bajo el concepto de “Asistencia Mutua”, que es definida como de la siguiente manera “...es la colaboración en el intercambio de información y documentación en materia tributaria y Aduanera entre las Administraciones de los Estados Parte...” o bien de “Cooperación Técnica”, que se define de la siguiente manera “...es la prestación de recursos humanos, tecnológicos, financieros y otros que otorgue una Administración a otra en el marco del presente Convenio...”.

2.24. Otros instrumentos regionales que permiten el intercambio de información

El Art. 19 de la Decisión 578 de la Comunidad Andina (CAN) y el Art. 24 del “Acuerdo para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Elusión Fiscal” de la “Caribbean Community” (CARICOM) presentan la posibilidad de intercambiar información con propósitos tributarios y resultan relevantes en el ámbito de los países andinos y los países del Caribe respectivamente.

Al encontrarse estos instrumentos insertos en convenios para evitar la doble imposición, presentan varias similitudes en términos de redacción y alcance con los Arts. 26 planteados por la ONU y la OCDE. No obstante, como resultado de la comparación de dichas cláusulas con los referidos Arts. 26, encontramos que algunos asuntos relevantes no han sido contemplados de manera expresa en sus textos (Ej.: uso de información para otros fines.), quedando consecuentemente ligados a la interpretación que las partes les otorguen.

Por su parte y a diferencia del instrumento del CARICOM, el instrumento de la CAN contempla expresamente que la asistencia puede brindarse en el marco de procesos de recaudación, entendiéndose por recaudación a estos efectos, la llamada “cobranza coactiva internacional”. Sin embargo, sobre este particular no se conoce ninguna experiencia regional.

3. EL CAMINO HACIA EL “EFECTIVO INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN PARA FINES TRIBUTARIOS”

Si observamos los países que no han incursionado en la materia, podríamos segmentarlos de la siguiente manera:

- aquellos que, si bien sus leyes no prohíben el intercambio de información tributaria entre Estados, por diversas cuestiones no intercambian información;

11 El Convenio Centroamericano no menciona expresamente esta modalidad, pero deja abierta la posibilidad de llevar a cabo otras acciones de cooperación que entiendo, podrían contemplar este procedimiento.

12 El Convenio Centroamericano no solo permite el intercambio de información bajo la modalidad automática, sino que va más allá, permitiendo compatibilizar sistemas para crear bases únicas.

13 El Convenio Centroamericano no menciona expresamente este procedimiento, pero establece que se pueden llevar a cabo procedimientos armonizados.

14 El MCIAT no menciona expresamente este procedimiento, no obstante en su Art. 1 establece que se podrá intercambiar información de acuerdo a todas las modalidades.

15 El Convenio Centroamericano no menciona expresamente este procedimiento, pero establece que se pueden llevar a cabo procedimientos armonizados

16 O presencia de funcionarios en el exterior.

- aquellos cuyas leyes avalan el intercambio de información, pero por diversos motivos no intercambian información o lo hacen con muy pocos Estados que no resultan ser “contrapartes relevantes” y
- aquellos que no permiten expresamente el intercambio de información.

Ante estas situaciones, la “voluntad política” de adecuar normas para acceder a nivel de transparencia tal que lleve a un fluido intercambio de información se convierte en el primer paso que debe dar un país. A estos efectos es preciso llevar a cabo diagnósticos para evaluar si resulta posible cumplir con los estándares internacionales y en su caso implementar las adecuaciones que correspondan.

Esta práctica no es patrimonio exclusivo de países que adoptaron el criterio de “renta mundial”. Los países cuyos sistemas tributarios han adoptado el “criterio de territorialidad”, el cual hace coincidir el alcance de las normas tributarias con la soberanía política, deben comprender que el intercambio de información no constituye solo un esfuerzo para mejorar su reputación en términos de transparencia y cooperación. Si bien es claro que los países que adoptaron el criterio de “renta mundial” pueden obtener un mayor provecho del intercambio de información, son muchas oportunidades que esta práctica ofrece para los países que adoptaron un criterio de “renta territorial”. Entre ellas, controlar la manipulación abusiva de precios de transferencia; controlar impuestos al consumo (Ej.: devolución de IVA por exportaciones); controlar esquemas de “abuso de tratado”; detectar incrementos patrimoniales no justificados; evitar la doble imposición; asistir en cobranza coactiva internacional y siempre que el instrumento lo permita, se podría usar para otros fines tales como el cumplimiento de la “Convención contra el Cohecho de Funcionarios Públicos Extranjeros”, reporte de crímenes financieros.

Una unidad de intercambio de información eficiente debería al menos respetar los siguientes principios básicos, que implican conocer sus propios procesos internos y los de las respectivas contrapartes:

- **Confidencialidad:** no se intercambia información que dentro del país tenga el carácter de confidencial. Cuando nos referimos a la “confidencialidad”, no estamos considerando el “secreto tributario”, ya que este quedaría cubierto por el respectivo instrumento para el intercambio de información al ser recibido por otro Estado que aplicará las medidas necesarias para respetarlo.
- **Subsidiaridad:** no se debería cursar una solicitud de información cuando no se hubieran agotado previamente, todos los recursos a disposición para obtenerla;

- **Proporcionalidad:** no debería atenderse una solicitud de información cuando su obtención implique un esfuerzo administrativo desproporcionado;
- **Especialidad:** la información requerida debe ser utilizada con fines exclusivamente tributarios o con los fines que se establezcan en los respectivos instrumentos para el intercambio de información.

La importancia de poder cumplir con estándares internacionales en esta materia radica en la necesidad de armonizar las capacidades de los países y en particular de las administraciones tributarias para acceder a información e intercambiarla. De esta manera se evitan casos donde por falta de “reciprocidad legal” no es posible alcanzar el “efectivo intercambio de información”. Por otra parte, con el propósito de armonizar los niveles de “reciprocidad material”, se han ido generando estándares que de ser adoptados aseguran un mínimo nivel de eficiencia a una unidad de intercambio de información. Si bien la mencionada “reciprocidad material” no puede ser verificada con facilidad y no debería ser considerada como “crítica” al momento de negociar un instrumento de cooperación o atender una solicitud de información, las administraciones tributarias deben ir evolucionando gradualmente para armonizar sus niveles de eficiencia en este ámbito.

Antes de iniciar una negociación es aconsejable evaluar aspectos tales como el intercambio comercial, el flujo de las inversiones, el flujo de personas, el riesgo que representa el sistema tributario de un país como consecuencia de esquemas de planificación tributaria adoptados por las empresas que operan en diferentes países y la capacidad interna para gestionar el intercambio de información. El riesgo que se asume al suscribir de manera indiscriminada este tipo de instrumentos con la sola finalidad de alimentar relaciones diplomáticas es el incumplimiento de los compromisos.

Asimismo, resulta oportuno observar una serie de aspectos legales y administrativos que son considerados básicos para alcanzar esta finalidad. Se han excluido de este apartado varios aspectos directamente relacionados con los procesos de las unidades de intercambio de información, por exceder el objeto del presente documento.

3.1. Marco legal doméstico

El primer paso consiste en revisar si la constitución de un país permite el intercambio de información entre Estados, no lo permite o bien no se refiere al tema. En segundo lugar, es importante verificar si algún derecho de los ciudadanos que se ampare en el principio de confidencialidad de sus datos tiene tal amplitud que podría interpretarse como una barrera para el intercambio de información.

Dado el carácter supremo que tiene la constitución en la jerarquía de las normas de los países, no será posible avanzar sobre otros aspectos si no se logran implementar los ajustes necesarios que permitan proporcionar información sujeta a “secreto fiscal” u otros secretos que se puedan amparar bajo el “secreto fiscal” al momento de proporcionar información otros Estados. En este orden de ideas, podría mencionar que en aquellos países donde los tratados internacionales tienen rango “supra legal”, con su mera vigencia no entrarían en conflicto con normas legales, pero sí con la propia Constitución.

Todas las administraciones tributarias del mundo cuentan con poderes de verificación y fiscalización que les permitan controlar a sus contribuyentes, no obstante, dichos poderes pueden variar significativamente de un Estado a otro. Lo que hace fundamental revisar estas normas, se deriva principalmente de dos de las limitaciones usualmente contempladas en los instrumentos de intercambio de información. Ellas permitirían no facilitar información que no se puede obtener de acuerdo a las leyes o reglamentos internos y no adoptar medidas administrativas que vayan en contra de las propias leyes o reglamentos (Ej.: apartado 7, incisos b) y c) del Modelo de Acuerdo de intercambio de Informaciones Tributarias del CIAT – MCIAT).

Dichas limitaciones podrían no ser absolutas, ya que la mayoría de los instrumentos vigentes y de los modelos más utilizados, aseguran un intercambio mínimo de información al establecer que las leyes y prácticas de un Estado requerido no deberían impedir ni afectar las acciones apropiadas de la autoridad competente del Estado que recibe una solicitud de información para obtener y proporcionar información de parte de entidades financieras, apoderados o personas que actúan en calidad de agentes o fiduciarios; con respecto a la identificación de los accionistas o socios de una persona jurídica u otro ente colectivo o en poder de la propia administración tributaria (Ej. Art. 2 del MCIAT).

Según se desprende del “Manual para evaluadores y jurisdicciones sobre Implementación de los estándares de transparencia tributaria” publicado por la OCDE en el año 2011, el estándar de transparencia e intercambio de información se basa principalmente en la disponibilidad de información, el acceso apropiado a la misma y la existencia de mecanismos para intercambiarla. Para ello, en línea con lo comentado en el párrafo anterior, resulta necesario que un Estado o jurisdicción tenga capacidad para acceder a información bancaria, de propietarios de activos, de identidades e información contable y en su caso disponga de esta información como resultado de suministros periódicos o regímenes de información.

El cumplimiento de estos estándares no debería entrar en conflicto con el “secreto fiscal” u otros secretos existentes en un Estado. El “secreto fiscal” nunca se elimina, sino que se mantiene al momento de proporcionar información a otro Estado que tiene la obligación de brindar a la información niveles de confidencia-

idad similares a los del país de origen. Otros secretos existentes en el país, como ser el secreto profesional, los secretos industriales, comerciales y de negocios, los privilegios de los profesionales del derecho, el secreto financiero/bancario, entre otros; deberían no aplicarse en lo relativo a información “relevante” para fines tributarios. En este caso, dicha información quedaría amparada de todas maneras por el “secreto fiscal”.

Cabe destacar que los referidos secretos no deberían ser objeto de interpretaciones muy amplias, ya que ello podría anular el intercambio de información.

En el siguiente gráfico se presentan las capacidades de los países de América Latina para acceder a información bancaria. Como se puede observar, la sumatoria de las tres barras exceden el 100% y ello es así en virtud de que algunos países cuentan con diferentes procedimientos, cuya aplicación puede depender del tipo de operación bancaria y de sujeto:

Gráfica, Acceso información bancaria

	La A.T. requiere una autorización judicial para acceder a la información	La A.T. puede acceder directamente a la información, pero caso por caso	La A.T. puede acceder directamente a la información, sin señalar un caso específico	Otro
Argentina (AFIP)		X		
Bolivia (SIN)		X		
Brasil (RFB)	X			
Chile (SII) 1/	X	X	X	
Colombia (DIAN)			X	
Costa Rica (DGT)	X			
Ecuador (SRI)		X		
El Salvador (DGII)		X		
Guatemala (SAT) 2/	X	X		
Honduras (DEI) 3/	X			X
México (SAT)		X		
Nicaragua (DGI)	X			
Panamá (DGI)		X		
Paraguay (SET)	X			
Perú (SUNAT) 4/	X		X	
Rep. Dominicana (DGII) 5/				X
Uruguay (DGI) 6/	X			X

Fuente: BID/CAPTAC-DR/CIAT. Estado de la Administración Tributaria en América Latina: 2006-2010.2012. Página:45

Aunque las diferencias en los poderes de verificación y fiscalización, y en la disponibilidad de información sean marcadas entre dos Estados; podrían existir ventajas recíprocas en el marco del intercambio de información, no siendo estas diferencias barreras que impidan contratar. En definitiva, lo más valioso de este proceso radica en la satisfacción de las partes contratantes durante la aplicación del instrumento.

Por ejemplo, la información que usualmente es más demandada a nivel internacional es, entre otra, la siguiente:

- Información sobre pagos y retenciones
- Declaraciones de relación
- Cuentas bancarias: titularidad, movimientos, pagos y cobros
- Titularidad de inmuebles
- Declaración de pagos a no residentes, identificación de no residentes
- Datos de identificación de contribuyentes
- Información sobre personas jurídicas
- Estados financieros
- Documentación de respaldo de operaciones significativas
- Declaraciones del contribuyente o terceros

Las normas tributarias suelen requerir que los contribuyentes conserven registros (libros, documentación comprobatoria de sus transacciones, etc.) durante un período determinado. Algunos países establecen diferentes períodos dependiendo de los sujetos y transacciones, mientras que otros solo establecen un período de aplicación general. Este aspecto es crítico al momento de contratar. Por ejemplo, si en un Estado la obligación de conservar información es de tres (3) años, por el solo hecho de que ni el contribuyente ni la administración tributaria tienen obligación de conservar los documentos, no sería posible atender una solicitud de información referida a un período anterior.

Lo más usual es que los países establezcan períodos de conservación de al menos cinco (5) años, dependiendo de diferentes factores tales como la condición del contribuyente ante la administración tributaria (Ej.: inscrito/no inscrito).

Por su parte las normas que establecen los períodos de prescripción, podrían transformarse en barreras para alcanzar el efectivo intercambio de información,

cuando los plazos son sensiblemente disímiles entre los Estados. Este asunto revisa una mayor complejidad cuando nos referimos a conceptos como la interrupción y suspensión, que operan de manera diferente en los Estados. Por ejemplo, hay países donde las deudas no prescriben nunca y otros donde al iniciar un proceso de fiscalización se interrumpe automáticamente el plazo de prescripción. Todo ello determina el tiempo que un Estado estaría dispuesto a esperar por la información solicitada.

A efectos de garantizar el cumplimiento efectivo de los poderes de verificación y fiscalización que las normas le otorgan a las administraciones tributarias, es necesario disponer de sanciones rigurosas, pero a su vez acordes a la gravedad de los hechos. Aquí juegan un papel clave las sanciones por incumplimiento formal. De acuerdo a los estándares internacionales, no debe existir el denominado “interés doméstico” al momento de considerar una solicitud de información. Deben desplegarse todos los medios a disposición para atenderla, como si la solicitud fuera originada en el marco de una actuación doméstica. Ello significa que un contribuyente sería pasible de una penalidad por incumplir una solicitud de información originada en un requerimiento del exterior.

Al momento de atender o formular una solicitud de información, resulta necesario conocer en detalle los “derechos y salvaguardas” de los contribuyentes, ya que estos condicionan de manera directa el procedimiento a seguir. Por ejemplo, dichos derechos y salvaguardas pueden requerir que un contribuyente sea notificado siempre que se intercambie información sobre su persona, pudiendo este cuestionar o no el procedimiento. Algunos países podrían eliminar esta obligación de notificar al contribuyente en casos de fraude tributario o bien posponer la notificación una vez concluido el intercambio. En otros, la obligación de notificar podría ser eliminada cuando un tribunal federal determine que la notificación podría perjudicar la investigación.

3.2. Autoridad competente

Históricamente, las relaciones de los Estados han sido canalizadas a través del Ministerio de Relaciones Exteriores, que constituye el ámbito natural para gestionar estos asuntos. Sin embargo, cuando nos referimos a los instrumentos específicos para el intercambio de información o inclusive los CDI; es otro el ámbito en el cual se negocian y aplican. Ello no impide que se involucre el Ministerio de Relaciones Exteriores, pero la experiencia nos muestra que a estos efectos intervienen el Ministerio de Finanzas y la Administración tributaria.

Para gestionar el intercambio de información es necesario definir una “autoridad competente”. Este tema no se maneja de igual manera en todos los países,

ya que influyen muchos factores, entre ellos la estructura que se decida adoptar para la unidad de intercambio de información y los procedimientos para ejecutar el intercambio. Por ejemplo, si nos referimos a los CDI, la autoridad competente usualmente se encuentra en el nivel ministerial (Ej.: Ministerio de Finanzas), siendo el ministerio el que a su vez delega esta función en la administración tributaria. Las normas internas, usualmente otorgan esta potestad a las administraciones tributarias. De igual manera sucede con los TIEA.

Es razonable que la autoridad competente se encuentre en el ámbito de la administración tributaria, ya que es esta la que identificará cuando es necesario cursar una solicitud de información, la que recopilará la información como resultado de sus poderes de verificación y fiscalización, y coordinará las fiscalizaciones simultaneas o los intercambios automáticos.

De gestionarse el intercambio de información a más alto nivel o en otro organismo público se incrementarían considerablemente los tiempos de gestión y consecuentemente sus costos asociados.

La autoridad competente suele ser una persona o varias, dependiendo de la estructura que se adopte. Por ejemplo, la administración tributaria de Francia adopta una estructura descentralizada que establece autoridades competentes en sus diferentes regiones tributarias y la administración tributaria de los Estados Unidos cuenta con oficinas clasificadas de acuerdo a la región con la cual intercambian información. La mayoría de las administraciones tributarias de los países Latinoamericanos gestionan el intercambio de información de manera centralizada.

Los cambios de autoridad competente deben ser notificados en cuanto se produzcan.

BIBLIOGRAFÍA

OECD, *Implementing the Tax Transparency Standards: A Handbook for Assessors and Jurisdictions*, Second Edition, OECD Publishing, 2011.

LAS CLÁUSULAS ANTIABUSO EN LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN

MARÍA TERESA SOLER ROCH¹

Sumario: Introducción. 1. CLÁUSULAS DESTINADAS A EVITAR LA ELUSIÓN EN EL ESTADO DE LA FUENTE. 2. CLÁUSULAS DESTINADAS A EVITAR EL USO INDEBIDO DEL CONVENIO. 3. INCIDENCIA DEL BEPS.

1. INTRODUCCIÓN

Las cláusulas antiabuso en los Convenios de doble imposición (en adelante CDI) son normas específicas, destinadas a contrarrestar conductas consistentes en operaciones de elusión en el ámbito de la planificación fiscal agresiva en relación con situaciones de fiscalidad internacional caracterizadas por la aplicación de un CDI.

Debe tenerse en cuenta que siendo uno de los objetivos tradicionales de este tipo de Tratados el evitar la doble imposición internacional, los mecanismos previstos a tal efecto consiguen dicho objetivo limitando el poder tributario de uno de los dos Estados (generalmente, el del Estado de la fuente, otorgando la competencia para gravar determinadas rentas exclusivamente al Estado de residencia). En los casos en que el Convenio establece la tributación compartida por ambos Estados debe tenerse en cuenta que, en ocasiones, el gravamen en la fuente puede verse limitado, bien por la exigencia de una condición cualitativa (por ejemplo, el establecimiento permanente –en adelante EP– en el caso de las rentas empresariales) o cuantitativa (por ejemplo, los porcentajes máximos de gravamen en el caso de los dividendos e intereses).

Frente a esta situación, la elusión fiscal relacionada con la aplicación de un CDI puede responder a dos tipos de propósitos diferentes, ambos ventajosos para la posición de los contribuyentes: el primero, en los casos en los que el CDI haya previsto la tributación compartida, evitar el gravamen en el Estado de la fuente, bien eludiendo la condición prevista para el gravamen (por ejemplo: elusión artificial del EP) o bien “refugiando” la calificación de la renta en una disposición del

¹ Catedrática de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Alicante (España).

Convenio más favorable (*rule shopping*); el segundo, aprovechar indebidamente la aplicación del Convenio a modo de “refugio” para obtener unos beneficios que, en ausencia de la conducta elusiva, no le corresponderían (*treaty shopping*).

En la exposición que se desarrolla a continuación, las normas anti-abuso serán tratadas separadamente atendiendo a estos dos supuestos.

2. CLÁUSULAS DESTINADAS A EVITAR LA ELUSIÓN EN EL ESTADO DE LA FUENTE

- a) El beneficiario efectivo.- Se trata de una cláusula incluida en el MC OCDE en sus sucesivas versiones en los artículos 10, 11 y 12, si bien el texto de estas disposiciones no contiene una definición de lo que deba entenderse por tal. Los Comentarios al MC OCDE sí contienen algunos criterios que permiten perfilar el concepto, siendo éste un tema actualmente sometido a revisión.² A este respecto, dichos Comentarios indican que el concepto no se utiliza en su sentido técnico estricto, debiendo interpretarse “a la luz de los objetivos e intenciones del Convenio, incluyendo la voluntad de evitar la doble imposición y de prevenir la evasión y la elusión fiscales”.³ La finalidad antielusiva se mantiene y concreta en la propuesta de revisión del concepto de beneficiario efectivo, si bien advirtiendo que no es ésta una cláusula válida para contrarrestar cualquier conducta de *treaty shopping*.⁴

A pesar de la declaración reflejada en los Comentarios al MC OCDE, la naturaleza del beneficiario efectivo como cláusula antiabuso es discutible. En este sentido, algunos autores lo consideran un criterio de atribución que delimita el ámbito subjetivo del Convenio en estas disposiciones,⁵ aunque para otros, su finalidad antiabuso es clara y estaría en su orígenes, aunque de modo implícito.⁶

2 Véase sobre el tema el documento de la OCDE de 19 de octubre de 2012: “*Revised proposals concerning the meaning of beneficial owner in articles 10, 11 and 12 of the OECD Model Tax Convention*” (revised public discussion draft, 2012).

3 MC OCDE Comentarios al artículo 10 párrafo 12, al artículo 11 párrafo 9 y al artículo 12 párrafo 4. En relación con la finalidad antiabuso del concepto de beneficiario efectivo, los Comentarios del MC ONU a estos mismos artículos, se remiten expresamente a los del MC OCDE.

4 Propuestas relativas al párrafo 12.5 del Comentario al artículo 10, párrafo 10.3 del Comentario al artículo 11 y párrafo 4.4 del Comentario al artículo 12: “*Whilst the concept of <<beneficial owner>> deals with some form of tax avoidance (i.e. those involving the interposition of a recipient who is obliged to pass on the dividend to someone else), it does not deal with other cases of treaty shopping and must not, therefore, be considered as restricting in any way the application of other approaches to addressing such cases*”. *OECD Revised proposals* ...cit.

5 Martín Jiménez, A., “Beneficial ownership: current trends” en *World Tax Journal* vol.2, Nº 1, 2010 (IBFD).

6 Vega Borrero, F. A. “El concepto de beneficiario efectivo en los convenios para evitar la doble imposición” Documento de trabajo nº 8, 2005 (Instituto de Estudios Fiscales).

- b) Las sociedades de tenencia de bienes inmuebles.- Esta cláusula, incluida en el MC OCDE y en el MC ONU en el artículo 13.4, establece en relación con las sociedades con mayoría de su activo en bienes inmuebles, que las ganancias de capital derivadas de la enajenación de sus acciones pueden gravarse en el Estado contratante donde estén situados los inmuebles.

El MC OCDE, en el párrafo 28.12 de los Comentarios a este precepto, advirtiendo que: “Como la legislación interna de varios Estados no les permite gravar las ganancias contempladas por el apartado 4, los Estados que adoptan el método de exención deberían asegurarse que la inclusión de este apartado no da lugar a una doble no imposición de dichas ganancias. Estos Estados pueden desear excluir estas ganancias de la exención y aplicar el método de crédito como sugieren los Comentarios a los artículos 23^a y 23B”. El MC ONU en el Comentario al artículo 13.4 (párrafo 8) declara expresamente la finalidad antiabuso de esta disposición cuando afirma que *“It is designed to prevent the avoidance of taxes on the gain from the sale of immovable property”*.

- c) Pagos a terceros por actuaciones artísticas y deportivas.- Esta cláusula (*star company*) es otra de las tradicionales, incluida en el artículo 17 del MC OCDE, en cuyo apartado se establece que: *“Where income in respect of personal activities exercised by an entertainer or sportsperson acting as such accrues not to the entertainer or sportsperson but to another person, that income may, notwithstanding the provisions of article 15, be taxed in the Contracting State in which the activities of the entertainer or sportsperson are exercised”*.⁷

El párrafo 11.3 de los Comentarios advierte que el Convenio no impedirá la aplicación de reglas antielusión de la legislación nacional del Estado de la fuente que permitan que este grave tanto al artista/deportista o a la sociedad de promoción de artistas en caso de uso abusivo, como se reconoce en los párrafos 22 y 22.1 de los Comentarios al artículo 1.

Es evidente que esta cláusula, destinada a garantizar la norma de atribución del gravamen al Estado de la fuente con independencia del criterio del pago y del perceptor del mismo, es más estricta que la prevista para otras actividades económicas (empresariales y profesionales) en el artículo 7 del MC OCDE; pero ello es lógico, si se tiene en cuenta que las actuaciones de artistas y deportistas difícilmente encajan en el concepto de EP. En realidad, el rasgo diferencial reside en el apartado 1, que determina la tributación en un Estado por el simple hecho de la actuación en su territorio de este tipo de contribuyentes.

⁷ Ver, en el mismo sentido, el artículo 17.2 del MC ONU.

- d) La participación sustancial.- Esta cláusula está prevista en el artículo 13.5 del MC ONU según el cual: *“Gains, other than those to which the paragraph 4 applies, derived by a resident of a Contracting State from the alienation of shares of a company which is resident of the other Contracting State, may be taxed in that other State if the alienator, at any time during the 12-month period preceding such alienation, held directly or indirectly at least ---- per cent (the percentage is to be established through bilateral negotiations) of the capital of that company”*.

El porcentaje de participación (directa o indirecta), así como el tiempo previo en que dicha participación se ha detentado, son los principales indicadores de una posible conducta antiabuso en la venta de las acciones o participaciones de la sociedad y en este sentido parecen entenderlo los propios Comentarios al MC ONU, aludiendo incluso a la legislación interna antiabuso como criterio para fijar la participación sustancial.⁸

- e) Otras cláusulas.- Deben tenerse asimismo en cuenta, algunas cláusulas mencionadas en los Comentarios al MC OCDE, destinadas a evitar la elusión en el Estado de la fuente y que los Estados podrían incluir en los Convenios bilaterales

En relación con el establecimiento permanente deben reseñarse, al menos, dos cuestiones mencionadas en dichos Comentarios. La primera, contenida en párrafo 18 del Comentario al apartado tercero del artículo 5 del MC, relativo al concepto de EP consistente en obras de construcción, instalación o montaje con duración superior a doce meses, que se refiere a la práctica abusiva consistente en fraccionar la obra en distintos contratos de duración inferior, advirtiendo a este respecto que: “Aparte del hecho de que tales abusos pueden, dependiendo de las circunstancias, caer bajo la aplicación de reglas antiabuso normativas o judiciales, los países afectados por esta cuestión pueden adoptar soluciones en el marco de negociaciones bilaterales”. La segunda, en relación con el concepto de EP en su modalidad de agente dependiente, figura el Comentario 32.1 al apartado cinco del artículo 5, según el cual: “... el párrafo se aplica igualmente a un agente que concluya contratos que sean vinculantes para la empresa, aunque no se establezcan en nombre de la empresa”, lo que podría permitir recalificar situaciones de dependencia formalmente arropadas bajo la figura del comisionista o agente independiente.

8 MC ONU cit., párrafo 11 del Comentario al artículo 13.5 cuando se dice que: *“... Anti-avoidance rules of the law of the State imposing the tax may also be relevant in determining the level of the alienator’s direct or indirect holdings”*.

Debe advertirse que uno de los principales problemas no resueltos en relación con la elusión de la tributación en el Estado de la fuente afecta al EP, problema al que el Plan de Acción *BEPS* de la OCDE dedica la Acción 7, como veremos más adelante. Las conductas de elusión afectan a todas las modalidades de EP (lugar fijo de negocios, obras y agente dependiente), aunque es la denominada “cláusula de agencia” la que mayores conflictos está generando, sobre todo a raíz de operaciones de reestructuración realizadas por grupos multinacionales que modifican, formalmente, las funciones (de fabricación, comercialización o distribución) realizadas por sus filiales en actividades de comisionista (agente independiente), desplazando las anteriores funciones de dichas filiales a otras localizadas en territorios de baja tributación.

En relación con las rentas del trabajo (salarios), debe reseñarse la propuesta mencionada en el parágrafo 8 del Comentario al artículo 15, referida a la posibilidad de que los Estados contrarresten prácticas abusivas mediante relaciones contractuales que, bajo la forma de prestación de servicios, puedan sustancialmente calificarse de relaciones de trabajo por cuenta ajena. Destacan asimismo, los criterios y ejemplos que estos mismos Comentarios (parágrafos 8.3 a 8.28) dedican al “arrendamiento de mano de obra” (*hiring out labour*), utilizado frecuentemente en el desplazamiento internacional de trabajadores, que permite evitar el gravamen del salario en el Estado de la fuente, puesto que no hay relación laboral del trabajador desplazado temporalmente con la empresa de destino, sino un contrato de servicios entre la empresa de origen (con la que el trabajador sigue manteniendo la relación laboral) y la empresa de destino. En concreto, se propone la posibilidad de adoptar, en los Convenios bilaterales, una redacción alternativa al apartado 2 del artículo 15 del MC OCDE.⁹

En relación con las pensiones, que según el artículo 18 del MC OCDE se gravan sólo en el Estado de residencia, el parágrafo 15 de los Comentarios a esta disposición, prevé que los Convenios bilaterales puedan dar entrada al gravamen de estas rentas en el Estado de la fuente, mediante tres propuestas distintas: tributación exclusiva en el Estado de la fuente, tributación compartida y tributación compartida pero limitada en dicho Estado. No parece sin embargo, que estas alternativas, tengan una finalidad antiabuso, sino que responden a la finalidad de un más justo equilibrio en el reparto del poder tributario, sobre todo teniendo en cuenta el posible desplazamiento de pensionistas que cuando eran trabajadores en

9 “Paragraph 2 of this article shall not apply to remuneration derived by a resident of a Contracting State in respect of an employment exercised in the other Contracting State and paid by, or on behalf of, an employer who is not resident in that other State, if:

a) the recipient renders services in the course of that employment to a person other than the employer of that person, directly or indirectly, supervises, directs or controls the manner in which those services are performed; and

b) those services constitute an integral part of the business activities carried on by that person”.

activo, disfrutaron en sus anteriores Estados de residencia de beneficios fiscales aplicables a sus aportaciones a planes de pensiones.

3. CLÁUSULAS DESTINADAS A EVITAR EL USO INDEBIDO DEL CONVENIO

- a) La cláusula general (anti *treaty shopping*).- Esta cláusula pretende evitar situaciones provocadas artificialmente con el único o primordial objetivo de beneficiarse de la protección del Convenio, especialmente en relación con las disposiciones que limitan la tributación en el Estado de la fuente. A ello se refieren los Comentarios al artículo 1 del MC OCDE, bajo la rúbrica “Normas antiabuso relacionadas con la imposición en la fuente de determinados tipos de renta” y cuyo párrafo 21.4 propone, en relación con lo dispuesto en los artículos 10, 11, 12 y 21 la inclusión de una cláusula según la cual: “*The provision of this Article shall not apply if it was the main purpose or one of the main purposes of any person concerned in the creation or assignment of the (shares, debt-claims, rights) in respect of which the (dividends, interest, royalties, income) is paid to take advantage of this Article by means of that creation or assignment*”.

- b) El *look through approach*.- Los Comentarios al artículo 1 del MC OCDE dedican una buena parte a las conductas en abuso de Convenio mediante la utilización de sociedades instrumentales (*conduit companies*). El párrafo 13 de los citados Comentarios, se refiere expresamente a la utilización de cláusulas basadas en la técnica del levantamiento del velo, proponiendo incluir en los Convenios bilaterales, la siguiente previsión: “*A company that is a resident of a Contracting State shall not be entitled to relief from taxation under this Convention with respect of any item of income, gains or profits if it is owned or controlled directly or through one or more companies, wherever resident, by persons who are not residents of a Contracting State*” .

No obstante, debe advertirse que se suele incluir como límite a la aplicación de esta cláusula, la existencia de un motivo económico válido o de una actividad empresarial efectiva, lo cual es lógico, ya que el objetivo de este tipo de norma es el evitar, tal como describe el citado Comentario, la aplicación abusiva del Convenio a través de sociedades interpuestas y por otra parte, puede considerarse una exigencia relacionada con los límites a las cláusulas antiabuso a los que se refiere el párrafo 19 de los Comentarios al artículo 1 del MC OCDE, singularmente en este caso, la existencia de actividad económica o la buena fe.

- c) La cláusula *channel*.- Esta cláusula, también destinada a contrarrestar situaciones de abuso mediante utilización de sociedades interpuestas, se propone en el párrafo 17 de los citados Comentarios al artículo 1 del MC OCDE, con la particularidad, respecto de la citada anteriormente, de una mayor precisión en la descripción de dichas situaciones. El texto propuesto es el siguiente:

“Where income arising in a Contracting State is received by a company that is a resident of the other Contracting State and one or more persons who are not residents of that other Contracting State

a) have directly or indirectly or through one or more companies, wherever resident, a substantial interest in such company, in the form of participation or otherwise, or

b) exercise directly or indirectly, alone or together, the management or control of such company

any provision of this Convention conferring an exemption from, or a reduction of, tax shall not apply if more than 50 per cent of that income is used to satisfy claims by such persons (including interest, royalties, development, advertising, initial or travel expenses, and depreciation of any kind of business assets including those on immaterial goods or processes.”

El párrafo 18 de los citados Comentarios, indican que una disposición de este tipo es el único medio efectivo para combatir las estrategias de *stepping stone*, advirtiendo al mismo tiempo que los Estados que la adopten en sus Convenios deberían completarla con una cláusula de buena fe, para evitar su aplicación a operaciones empresariales normales.

Un problema que puede ser común a las cláusulas anteriormente expuestas, es el relativo a la carga de la prueba, bien del criterio en base al cual se aplica la cláusula (por ejemplo, el uso indebido del Convenio como “principal propósito”) o bien de las excepciones (el “motivo económico válido”, la “actividad empresarial efectiva” o la “buena fe”). Evidentemente, no es éste un tema que se regule en el Convenio, sino en la legislación de cada Estado, como todos los aspectos procedimentales relativos a la aplicación de las cláusulas antiabuso, sean éstas incluidas en el texto del propio Convenio o en el Derecho interno.

- d) La cláusula de exclusión.- Esta cláusula se incluye entre las “Disposiciones que atañen a entidades que disfrutan de regímenes fiscales preferenciales”. Dado que estos regímenes suelen ser *ad hoc*, concedidos para un determina-

do tipo de sociedades, el párrafo 21 de los Comentarios al artículo 1 del MC OCDE propone lisa y llanamente, excluir estas sociedades del ámbito de aplicación del Convenio, junto con otra propuesta menos radical referida a la no aplicación de las disposiciones del Convenio que prevean una exención o reducción de impuestos.

Como ejemplo se propone el siguiente texto: *“No provision of the Convention conferring an exemption from, or reduction of, tax shall apply to income received or paid by a company as defined under section...of the ...Act, or under a similar provision enacted by...after the signature of the Convention”*.

El párrafo 21.2 recomienda un texto alternativo para el caso en que no se pueda identificar a las sociedades que disfrutan de privilegios fiscales, según el cual: *“Any company, trust or partnership that is a resident of a Contracting State and is beneficially owned or controlled directly or indirectly by one or more persons who are not residents of that State shall not be entitled to the benefits of this Convention if the amount of the tax imposed on the income or capital of the company, trust or partnership by that State (after taking into account any reduction or offset of the amount of tax in any manner, including a refund, reimbursement, contribution, credit or allowance to the company, trust or partnership, or to any other person) is substantially lower than the amount that would be imposed by that State if all of the shares of the capital stock or the company or all of the interests in the trust or partnership, as the case may be, were beneficially owned by one or more residents of that State”*.

El citado Comentario al MC OCDE incluye asimismo, disposiciones complementarias destinadas a excluir de la aplicación del Convenio a “determinados tipos de renta” y a “los regímenes preferenciales que se han introducido después de la firma del Convenio”. En el primer caso (párrafo 21.3), la norma propuesta se refiere a: a) actividades en las que intervengan operaciones bancarias, financieras, navieras o de seguros y actividades de comercio electrónico, b) actividades de centros de coordinación o similares que proporcionan servicios de administración, financiación o asistencia a la sociedad o grupo, o c) actividades que generan rentas pasivas (dividendos, intereses y regalías), siempre que de conformidad a leyes o prácticas administrativas estén sujetas a un régimen tributario preferencial (exención, tasa inferior o cualquier otro beneficio fiscal) y sus datos sometidos a un régimen de confidencialidad que impidan el intercambio efectivo de información. En el segundo caso (párrafo 21.5), se propone que los beneficios de los artículos 6 a 22 del Convenio no se concedan a quienes disfruten de otros beneficios fiscales, bien por una ley de cualquiera de los Estados identificada en un canje de notas entre ambos Estados, o por cualquier otra ley similar dictada con posterioridad.

- e) La cláusula de limitación de beneficios (*L.O.B.*).- Aunque reseñadas anteriormente, pueden por sus efectos, considerarse cláusulas limitativas de los beneficios del Convenio, debemos reseñar asimismo la que, en sentido técnico, se denomina como tal la prevista en el artículo 22 del Modelo de Convenio con Estados Unidos.¹⁰

Este tipo de cláusula que, dado su contenido caracterizado por una tipicidad estricta, tiene como principal ventaja la seguridad jurídica en cuanto a los supuestos previstos en la misma, si bien esta característica puede ser un inconveniente para su aplicación generalizada, sobre todo en Estados con Administraciones tributarias poco desarrolladas. Volveremos sobre este tema más adelante, dado que una cláusula *LOB* basada en este modelo es la esencia de la propuesta de la OCDE en relación con la Acción 7 del *BEPS* destinada al uso indebido del Convenio.

- f) La cláusula de sujeción al impuesto (*subject to tax*).- Hay que destacar la relevancia que tiene esta cláusula como medida preventiva para evitar el riesgo de doble no imposición. Aunque, a mi juicio, en estos casos el posible abuso no siempre deriva de una intención o actividad elusiva del contribuyente, sino que es fruto de una situación provocada por la asimetría y los consiguientes desajustes de las legislaciones internas de los Estados firmantes del Convenio.

En el párrafo 15 de los Comentarios al artículo 1 del MC OCDE también hay una referencia a este tipo de cláusula como técnica antiabuso, de modo que los beneficios del Convenio sólo puedan aplicarse cuando la renta en cuestión esté sujeta en el Estado de residencia. No obstante, se desaconseja el establecimiento de una cláusula general de este tipo y su utilización sólo como disposición de salvaguardia para evitar situaciones de abuso, proponiendo una redacción con el siguiente contenido:

Where income arising in a Contracting State received by a company resident of the other Contracting State and one or more persons not resident in that other Contracting State

- a) have directly or indirectly or through one or more companies, wherever resident, a substantial interest in such company, in the form of participation or otherwise, or
- b) exercise directly or indirectly, alone or together, the management or control of such company,

¹⁰ Véase 2006 *U.S. Model Tax Convention*, artículo 22.

any provision of this Convention conferring an exemption from, or a reduction of, tax shall apply only to income that is subject to tax in the last-mentioned State under the ordinary rules of its tax law.

4. INCIDENCIA DEL BEPS

En relación con este tema, del Plan de Acción de la OCDE contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (*BEPS*)¹¹, deben destacarse las propuestas de la Acción 6, relativas al uso indebido del Convenio.

En este sentido, la posición de la OCDE reflejada en los documentos relativos a esta Acción, es la de que, aun reconociendo que los Comentarios al artículo 1 del MC proponen distintas cláusulas antiabuso destinadas a evitar y contrarrestar situaciones de *treaty shopping*, es conveniente establecer cláusulas estrictas contra el abuso de convenio que, mediante el ejercicio de la potestad tributaria de los Estados de acuerdo con su legislación interna, contribuya a restaurar la imposición en la fuente.

A este respecto y a fin de “impedir la utilización abusiva de convenio, el texto de la Acción 6 propone: “Desarrollar disposiciones convencionales y recomendaciones relativas al diseño de normas internas que impidan la concesión de los beneficios del convenio en circunstancias inapropiadas. Se realizarán trabajos para clarificar que los convenios fiscales no se destinan a ser empleados para generar la doble no imposición e identificar las consideraciones de política fiscal que, en general, los países deben tener en cuenta antes de decidirse a entrar en un convenio fiscal con otro país.” Advierte asimismo la coordinación con la Acción 2 (híbridos).

Reseñamos a continuación las principales propuestas contenidas en el Documento relativo al desarrollo de la Acción 6 del *BEPS* ¹².

En el terreno de los principios, destaca como principal aportación lo que sin duda puede considerarse uno de los buques insignia de la armada del *BEPS* y cuya llegada a puerto, (el texto del MC OCDE) implica una nueva dimensión en el ámbito de las funciones que hasta ahora se otorgaban a los CDI. Esta nueva dimensión, da un paso más allá del tradicional concepto de abuso de Convenio, al elevar a la categoría de objetivo el evitar la doble no imposición.

11 OCDE 2014. Versión en español.

12 *OECD: Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances. Action 6: 2014 Deliverable.*

A tal efecto, el citado Documento propone la inclusión de una mención expresa de este objetivo en el Preámbulo del MC OCDE, en el texto relativo a la intención de los Estados firmantes del Convenio: *“Intending to conclude a Convention for the elimination of double taxation with respect to taxes on income and or capital without creating opportunities for non-taxation or reduced taxation through tax evasion or avoidance (including through treaty-shopping arrangements aimed at obtaining reliefs provided in this Convention for the indirect benefits of residents of third States)”*.

Es importante subrayar que este texto relaciona el concepto de doble no imposición (o baja imposición) con el resultado de operaciones o montajes de evasión o elusión fiscal, por lo que necesariamente exige la concurrencia de una conducta de los contribuyentes en este sentido; por lo tanto, no debería implicar a aquellas situaciones en las que un resultado de doble no imposición deriva exclusivamente de las decisiones de política fiscal adoptadas por la legislación interna de los Estados firmantes del CDI que, por así decirlo, “vienen dadas” a los contribuyentes (por ejemplo, incentivos fiscales), ni tampoco a las que puedan resultar de un acuerdo expreso de ambos Estados en el propio CDI (por ejemplo, las cláusulas *tax sparing*). Cuestión ésta distinta de la situación en la que, a la vista de determinadas ventajas ofrecidas por un Estado, los contribuyentes que no estaban en principio en dicha situación, planifiquen estrategias artificiales con el principal propósito de “resituarse” al amparo de dichas ventajas; estos casos sí podrían considerarse como planificación fiscal agresiva buscando un resultado de doble no imposición.

En relación con el uso indebido del Convenio, la principal propuesta del Documento en desarrollo de la Acción 6 es la de introducir en el texto del MC OCDE una cláusula de limitación de beneficios (LOB) similar a la que figura en el texto del US MC. Bajo la rúbrica *“Entitlement to benefits”*, una nueva disposición (Article X), incluiría esta cláusula, basada en el establecimiento de criterios subjetivos (*qualified person*) y objetivos (*business activity*), como condición para que los beneficios resultantes del Convenio puedan ser aplicables¹³.

13 ARTICLE X
ENTITLEMENT TO BENEFITS

1. Except as otherwise provided in this Article, a resident of a Contracting State shall not be entitled to a benefit that would otherwise be accorded by this Convention (other than a benefit under paragraph 3 of Article 4, paragraph 2 of Article 9 or Article 25), unless such resident is a “qualified person”, as defined in paragraph 2, at the time that the benefit would be accorded.
2. A resident of a Contracting State shall be a qualified person at a time when a benefit would otherwise be accorded by the Convention if, at that time, the resident is:
 - a) an individual;
 - b) a Contracting State, or a political subdivision or local authority thereof, or a person that is wholly-owned by such State, political subdivision or local authority;
 - c) a company or other entity, if, throughout the taxable period that includes that time
 - i) the principal class of its shares (and any disproportionate class of shares) is regularly traded on one or more recognised stock exchanges, and either:

A) its principal class of shares is primarily traded on one or more recognized stock exchanges located in the Contracting State of which the company or entity is a resident; or

B) the company's or entity's primary place of management and control is in the Contracting State of which it is a resident; or

ii) at least 50 per cent of the aggregate voting power and value of the shares (and at least 50 per cent of any disproportionate class of shares) in the company or entity is owned directly or indirectly by five or fewer companies or entities entitled to benefits under subdivision i) of this subparagraph, [provided that, in the case of indirect ownership, each intermediate owner is a resident of either Contracting State];

d) a person, other than an individual, that

i) is a [list of the relevant non-profit organizations found in each Contracting State],

ii) was constituted and is operated exclusively to administer or provide pension or other similar benefits, provided that more than 50 per cent of the beneficial interests in that person are owned by individuals resident in either Contracting State, or

iii) was constituted and is operated to invest funds for the benefit of persons referred to in subdivision ii), provided that substantially all the income of that person is derived from investments made for the benefit of these persons;

e) a person other than an individual, if

i) on at least half the days of the taxable period that includes that time, persons who are residents of that Contracting State and that are entitled to the benefits of this Convention under subparagraph a), b) or d), or subdivision i) of subparagraph c), of this paragraph own, directly or indirectly, shares representing at least 50 per cent of the aggregate voting power and value (and at least 50 per cent of any disproportionate class of shares) of the person, [provided that, in the case of indirect ownership, each intermediate owner is a resident of that Contracting State], and

ii) less than 50 per cent of the person's gross income, as determined in the person's Contracting State of residence, for the taxable period that includes that time is paid or accrued, directly or indirectly, to persons who are not residents of either Contracting State entitled to the benefits of this Convention under subparagraph a), b) or d), or subdivision i) of subparagraph c), of this paragraph in the form of payments that are deductible for purposes of the taxes covered by this Convention in the person's Contracting State of residence (but not including arm's length payments in the ordinary course of business for services or tangible property);

f) [possible provision on collective investment vehicles]¹ [Footnote 1:] This subparagraph should be drafted (or omitted) based on how collective investment vehicles are treated in the Convention and are used and treated in each Contracting State: see the Commentary on the subparagraph and paragraphs 6.4 to 6.38 of the Commentary on Article 1.]

3. a) A resident of a Contracting State will be entitled to benefits of this Convention with respect to an item of income derived from the other Contracting State, regardless of whether the resident is a qualified person, if the resident is engaged in the active conduct of a business in the first mentioned Contracting State (other than the business of making or managing investments for the resident's own account, unless these activities are banking, insurance or securities activities carried on by a bank or [list financial institutions similar to banks that the Contracting States agree to treat as such], insurance enterprise or registered securities dealer respectively), and the income derived from the other Contracting State is derived in connection with, or is incidental to, that business.

b) If a resident of a Contracting State derives an item of income from a business activity conducted by that resident in the other Contracting State, or derives an item of income arising in the other Contracting State from an associated enterprise, the conditions described in subparagraph a) shall be considered to be satisfied with respect to such item only if the business activity carried on by the resident in the first-mentioned Contracting State is substantial in relation to the business activity carried on by the resident or associated enterprise in the other Contracting State. Whether a business activity is substantial for the purposes of this paragraph will be determined based on all the facts and circumstances.

c) For purposes of applying this paragraph, activities conducted by persons connected to a person shall be deemed to be conducted by such person. A person shall be connected to another if one possesses at least 50 per cent of the beneficial interest in the other (or, in the case of a company, at least 50 per cent of the aggregate vote and value of the company's shares or of the beneficial equity interest in the company) or another person

possesses at least 50 per cent of the beneficial interest (or, in the case of a company, at least 50 per cent of the aggregate voting power and value of the company's shares or of the beneficial equity interest in the company) in each person. In any case, a person shall be considered to be connected to another if, based on all the relevant facts and circumstances, one has control of the other or both are under the control of the same person or persons.

[4. A company that is a resident of a Contracting State shall also be entitled to a benefit that would otherwise be accorded by this Convention if, at the time when that benefit would be accorded:

a) at least 95 per cent of the aggregate voting power and value of its shares (and at least 50 per cent of any disproportionate class of shares) is owned, directly or indirectly, by seven or fewer persons that are equivalent beneficiaries, provided that in the case of indirect ownership, each intermediate owner is itself an equivalent beneficiary, and

b) less than 50 per cent of the company's gross income, as determined in the company's State of residence, for the taxable period that includes that time, is paid or accrued, directly or indirectly, to persons who are not equivalent beneficiaries, in the form of payments (but not including arm's length payments in the ordinary course of business for services or tangible property) that are deductible for the purposes of the taxes covered by this Convention in the company's State of residence.]

5. If a resident of a Contracting State is not entitled, under the preceding provisions of this Article, to all benefits provided under this Convention, the competent authority of the Contracting State that would otherwise have granted benefits to which that resident is not entitled shall nevertheless treat that resident as being entitled to these benefits, or benefits with respect to a specific item of income or capital, if such competent authority, upon request from that resident and after consideration of the relevant facts and circumstances, determines that the establishment, acquisition or maintenance of the resident and the conduct of its operations did not have as one of its principal purposes the obtaining of benefits under this Convention. The competent authority of the Contracting State to which the request has been made will consult with the competent authority of the other State before rejecting a request made under this paragraph by a resident of that other State.

6. For purposes of the preceding provisions of this Article:

a) the term "recognized stock exchange" means:

i) [list of stock exchanges agreed to at the time of signature]; and

ii) any other stock exchange agreed upon by the competent authorities of the Contracting States;

b) the term "principal class of shares" means the ordinary or common shares of the company, provided that such class of shares represents the majority of the voting power and value of the company. If no single class of ordinary or common shares represents the majority of the aggregate voting power and value of the company, the "principal class of shares" are those classes that in the aggregate represent a majority of the aggregate voting power and value of the company. In the case of a company participating in a dual listed company arrangement, the principal class of shares will be determined after excluding the special voting shares which were issued as a means of establishing that dual listed company arrangement;

c) the term "disproportionate class of shares" means any class of shares of a company resident in one of the Contracting States that entitles the shareholder to disproportionately higher participation, through dividends, redemption payments or otherwise, in the earnings generated in the other Contracting State by particular assets or activities of the company;

d) a company's "primary place of management and control" will be in the Contracting State of which it is a resident only if executive officers and senior management employees exercise day-to-day responsibility for more of the strategic, financial and operational policy decision making for the company (including its direct and indirect subsidiaries) in that Contracting State than in any other State and the staff of such persons conduct more of the day-to-day activities necessary for preparing and making those decisions in that Contracting State than in any other State;

e) [possible definition of "collective investment vehicle"]; 1

[Footnote 1: A definition of the term "collective investment vehicle" should be added if a provision on collective investment vehicles is included in paragraph 2 (see subparagraph 2 f)).];

f) the term "equivalent beneficiary" means a resident of any other State, but only if that resident

i) A) would be entitled to all the benefits of a comprehensive convention for the avoidance of double taxation between that other State and the State from which the benefits of this Convention are claimed under provisions

Sin duda una cláusula *LOB* como la propuesta con un elevado grado de tipicidad, reforzada por los criterios interpretativos introducidos en los Comentarios que se acompañan en el Documento ¹⁴, es una garantía de certeza y cubre una buena parte de los supuestos ahora diseminados en los Comentarios al artículo 1 del vigente MC OCDE. No obstante, tampoco puede o debe considerarse esta cláusula como una panacea o vacuna definitiva contra el *treaty shopping* y en cualquier caso, debería tenerse en cuenta la experiencia resultante de la aplicación de una cláusula de este tipo en los Estados firmantes de CDI con Estados Unidos.

El abuso de Convenio puede también producirse utilizando las reglas para la determinación de la residencia a efectos de aplicación de un CDI. A tal efecto, este Documento prevé la exclusión de los beneficios del Convenio los supuestos de doble residencia (*dual-residence*) de entidades, no haya sido posible el desempate (*tie-breaker rule*) mediante el procedimiento amistoso (*mutual agreement*); se propone, a tal efecto, una modificación del texto del apartado 3 del artículo 4 del MC OCDE¹⁵

analogous to subparagraph a), b) or d), or subdivision i) of subparagraph c), of paragraph 2 of this Article, provided that if such convention does not contain a comprehensive limitation on benefits article, the person would be entitled to the benefits of this Convention by reason of subparagraph a), b) or d), or subdivision i) of subparagraph c), of paragraph 2 of this Article if such person were a resident of one of the Contracting States under Article 4 of this Convention; and

B) with respect to income referred to in Articles 10, 11 and 12 of this Convention, would be entitled under such convention to a rate of tax with respect to the particular class of income for which benefits are being claimed under this Convention that is at least as low as the rate applicable under this Convention; or

ii) is a resident of a Contracting State that is entitled to the benefits of this Convention by reason of subparagraph a), b), subdivision i) of subparagraph c) or subparagraph d) of paragraph 2 of this Article;]

g) the term “dual listed company arrangement” means an arrangement pursuant to which two publicly listed companies, while maintaining their separate legal entity status, shareholdings and listings, align their strategic directions and the economic interests of their respective shareholders through:

i) the appointment of common (or almost identical) boards of directors, except where relevant regulatory requirements prevent this;

ii) management of the operations of the two companies on a unified basis;

iii) equalized distributions to shareholders in accordance with an equalization ratio applying between the two companies, including in the event of a winding up of one or both of the companies;

iv) the shareholders of both companies voting in effect as a single decision-making body on substantial issues affecting their combined interests; and

v) cross-guarantees as to, or similar financial support for, each other’s material obligations or operations except where the effect of the relevant regulatory requirements prevents such guarantees or financial support; and

h) with respect to entities that are not companies, the term “shares” means interests that are comparable to shares.

¹⁴ Véase documento citado, pp. 30 - 74.

¹⁵ “Where by reasons of the provisions of paragraph 1 a person other than an individual is a resident of both Contracting States the competent authorities of the Contracting States shall endeavour to determine by mutual agreement the Contracting State of which such person shall be deemed to be a resident for the purposes of the Convention, having regard to its place of effective management, the place where it is incorporated or otherwise constituted and any other relevant factors. In the absence of such agreement, such person shall not be entitled to any relief or exemption from tax provided by this Convention except to the extent and in such manner as may be agreed upon by the competent authorities of the Contracting States”.

El citado Documento contiene también otras propuestas relacionadas con situaciones de abuso, especialmente de elusión del gravamen en el Estado de la fuente, tales como la fragmentación de contratos, el arrendamiento de mano de obra o determinado tipo de transacciones (las destinadas a evitar la calificación como dividendo, la transferencia de dividendos o las destinadas a evitar la aplicación del artículo 13.4 del MC OCDE).

En relación con esta última que afecta, como vimos, a la cláusula anti-abuso referida a las ganancias de capital obtenidas por la venta de acciones de sociedades de tenencia de inmuebles, el documento propone una modificación del texto, consistente en la ampliación del ámbito subjetivo y en la introducción de un requisito temporal de tenencia previa de las acciones o participaciones en este tipo de sociedades¹⁶.

El Documento propone asimismo la inclusión en el MC OCDE de una norma anti-abuso específica para el tratamiento de casos triangulares en los que la renta atribuible a un EP situado en un tercer Estado se beneficie de una baja tributación (inferior al 60 por ciento); en este caso, no serán aplicables los beneficios del Convenio. Se prevén excepciones a la aplicación de esta norma en los casos del desarrollo de una actividad empresarial efectiva por parte del EP o del cobro de regalías por el uso de intangibles producidos por la empresa a través de un EP¹⁷.

Además de las propuestas relacionadas con la Acción 6, centradas en el uso indebido de los Convenios de doble imposición, debemos también referirnos al problema de la elusión del establecimiento permanente, tema al que el *BEPS* dedica la Acción 7.

En este caso, el principal problema detectado radica, en los supuestos relacionados con la denominada “cláusula de agencia” y en particular, en las operaciones de reestructuración empresarial en virtud de los cuales, las filiales que en un Estado desarrollaban actividades de distribución y venta, pasan a actuar como comisionistas, es decir, agentes independientes, dando lugar a un desplazamiento de los beneficios fuera del país donde las ventas se llevan a cabo sin que, sustancialmente, se alteren las funciones que se venían desarrollando por parte de dichas filiales. También se refiere la Acción 7 Al problema consistente en la fragmentación de actividades, caracterizando algunas de ellas como preparatorias o auxiliares, para evitar la calificación de EP.

16 *“Gains derived by a resident of a Contracting State from the alienation of shares or comparable interests, such as interests in a partnership or a trust, may be taxed in the other Contracting State if, at any time during the 365 days preceding the alienation, these shares or comparable interests derived more than 50 per cent of their value directly or indirectly from immovable property, as defined in article 6, situated in that other State”.*

17 Véase el texto completo de la disposición propuesta y de los Comentarios relativos a la misma en el Documento citado, pp. 83 - 86.

A este respecto y a fin de “impedir la elusión artificiosa del estatuto de EP”, la Acción 7 propone: “Desarrollar modificaciones en la definición de EP para impedir la elusión artificiosa del estatuto de EP en relación a la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, incluso mediante la utilización de mecanismos de comisionista y exenciones de actividad específica. Al trabajar estas cuestiones, se abordarán también las relacionadas con la atribución de beneficio”

Es posible que no sea necesario modificar el concepto de EP para contrarrestar estas prácticas de elusión y tampoco parece que la OCDE tenga la intención de modificar la norma de atribución del artículo 7 del MC aunque, obviamente, ahí está la raíz del problema y ésta es la norma que, en última instancia, se pretende eludir; en este sentido, no cabe duda, de que una opción para evitar muchos (aunque no todos) los supuestos de elusión del EP, sería introducir en este Modelo las prestaciones de servicios sin EP prevista en el artículo 5 del MC ONU; cláusulas de este tipo se incluyen en algunos Convenios firmados por Estados latinoamericanos (por ejemplo el de Argentina con España en el artículo 5.3.b). Una reciente y sin duda controvertida propuesta por su carácter unilateral y discutible desde la perspectiva de su compatibilidad con el artículo 7 del MC OCDE, es el *Diverted Profit Tax* aprobado en el Reino Unido, consistente en un gravamen especial sobre los “beneficios desviados” considerando como tal los obtenidos en el territorio de este Estado por empresas multinacionales que operan en él eludiendo la presencia mediante un EP.¹⁸

Ahora bien, entre una propuesta radical y el mantenimiento de la disposición vigente, caben opciones intermedias que permitan solucionar el problema denunciado en la Acción 7 del BEPS. Una de estas propuestas podría consistir en redactar una cláusula específica a incluir en el texto del artículo 5 mediante la oportuna modificación del mismo o bien como propuesta en los Comentarios; dicha cláusula podría estar especialmente referida a los supuestos de reestructuración empresarial mediante la “reutilización funcional” de las entidades de un mismo grupo. Otra posibilidad, en este caso en relación con la figura del agente independiente, sería establecer en los Comentarios una serie de criterios que permitieran aplicar el principio de “sustancia sobre forma”, de modo similar a los establecidos respecto de los salarios en el caso de los trabajadores desplazados mediante *hiring out labour* en los Comentarios al artículo 15. En definitiva, se trata de contrarrestar la práctica consistente en que “todo cambie para que todo siga igual” de modo que, sin alterar sustancialmente el funcionamiento económico del grupo, se evita la calificación de EP con el consiguiente desplazamiento de beneficios hacia jurisdicciones fiscales más favorables.

18 *Divertd Profit Tax (Draft)*. HM Revenue&Customs, December 2014.

BIBLIOGRAFÍA

Martin Jiménez, A., “Beneficial ownership: current trends” en *World Tax Journal* vol.2, N° 1, IBFD, 2010.

Vega Borrero, F. A. “El concepto de beneficiario efectivo en los convenios para evitar la doble imposición” Documento de trabajo n° 8, Instituto de Estudios Fiscales, 2005.

LAS CLÁUSULAS ANTIABUSO ESPECÍFICAS Y LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN

ROMEO CARPIO RIVERA¹

Sumario: 1. INTRODUCCIÓN. 2. LAS CLÁUSULAS ANTIABUSO ESPECÍFICAS CONTENIDAS EN LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN. 2.1. Consideraciones preliminares. 2.2. Cláusulas contenidas en los convenios bilaterales que corresponden a las contenidas en uno de los vigentes modelos de convenio. 3. LAS CLÁUSULAS ANTIABUSO ESPECÍFICAS CONTENIDAS EN LA LEGISLACIÓN INTERNA Y LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN. 3.1. Consideraciones preliminares. 3.2. Las cláusulas antiabuso específicas. 3.3. La compatibilidad de las cláusulas antiabuso específicas con los convenios de doble imposición. 4. ANEXOS. 4.1. Listado de convenios de doble imposición. 4.2. Legislación. 4.3. Bibliografía.

1. INTRODUCCIÓN

En el caso ecuatoriano, la mayoría de los aspectos relacionados con la Fiscalidad Internacional son incorporados dentro de la legislación tributaria a partir del año 2008, cuando la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador entró en vigencia.

Lo anterior, sumado a la escasa política comercial y de inversiones del país, explica en gran medida que hasta esa fecha no hayan sido muchos los Convenios Internacionales para Evitar la Doble Imposición (en adelante, CDI) que el Ecuador habría suscrito con otros países.

Hasta ese año, el Ecuador había firmado doce CDIs bilaterales, once con ámbito objetivo general y uno con ámbito objetivo enfocado en el transporte aéreo; y, un CDI multilateral en el marco de la Comunidad Andina de Naciones (en adelante CAN). El primer CDI que entró en vigencia fue en el año 1983 con Argentina y hasta ese momento, el último había sido con Bélgica, vigente a partir del año 2005.

1 Socio Director de A.P.T. y Coordinador Académico de la Maestría en Planificación Tributaria y Fiscalidad Internacional – UASB.

Hoy en día el Ecuador se encuentra en un proceso de negociación intenso que inició en el año 2011, al respecto podemos mencionar las siguientes como las razones que dieron origen a este reciente proceso:

- El inicio de conversaciones del Gobierno del Ecuador con gobiernos de otros Estados con quienes, hasta el año 2007 no había tenido importantes relaciones políticas y comerciales².
- La vigencia de la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria con el establecimiento de una situación en la cual la Administración Tributaria ecuatoriana (Servicio de Rentas Internas, en adelante SRI) asigna importantes recursos al análisis de los aspectos relacionados con la Fiscalidad Internacional, creándose incluso, por primera vez, unidades funcionales de Fiscalidad Internacional. Con esto, se elaboró en el SRI, a través del Departamento de Normativa Tributaria, un Modelo para Negociaciones de Convenios para Evitar la Doble Imposición, mismo que en su momento fue presentado ante la academia.
- La conformación de un equipo de negociación de convenios para evitar la doble imposición al interior de la Administración Tributaria.
- Situaciones de índole particular, como el caso de Uruguay, país con el cual se negoció un CDI desde el año 2011 dentro del proceso de su eliminación del listado de paraísos fiscales de Ecuador.

Conforme lo indicado, a partir del año 2011 ha sido de público conocimiento los siguientes procesos de negociación de CDI que viene llevado a cargo el Estado ecuatoriano:

1. Rusia
2. Irán
3. Uruguay, aplicable a partir de enero del año 2013
4. Corea del Sur, aplicable a partir de enero del año 2014
5. Alemania, renegociación
6. China
7. Portugal
8. Emiratos Árabes Unidos
9. Indonesia
10. Qatar
11. Singapur
12. Kuwait

2 Año en el que se posesiona el actual Presidente del Ecuador,

Es decir, casi igual número en 4 años que los CDIs que habían sido suscritos en toda la historia anterior.

Como puede presumirse, en el caso ecuatoriano existe una marcada diferencia entre los CDIs negociados con anterioridad a la vigencia de Ley para la Equidad Tributaria en el año 2008 y los CDIs negociados con posterioridad; y por supuesto, en aquellos últimos, es donde más podremos observar la inclusión de cláusulas antiabuso.

Por último, es importante aclarar que en este trabajo, en relación con los nuevos CDI's negociados o en proceso de negociación, solo es posible referirse a los CDI's cuyo texto ha sido publicado en el Registro Oficial ecuatoriano hasta el fin de la elaboración de este trabajo (octubre 2013), esto es el caso de Uruguay y Corea del Sur, sin perjuicio de que a la fecha de las Jornadas Latinoamericanas, más textos hayan sido ya publicados.

2. LAS CLÁUSULAS ANTIABUSO ESPECÍFICAS CONTENIDAS EN LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN

2.1. Consideraciones preliminares

Actualmente el Ecuador mantiene vigentes (incluido Corea del Sur que entrará en vigencia el próximo año) CDIs con los siguientes países:

País	Instrumento	Modelo que predomina	Año de vigencia
1.- Argentina	CDI Bilateral-transporte aéreo	OCDE	1983
2.- Alemania	CDI Bilateral	OCDE	1987
3.- Brasil	CDI Bilateral	OCDE	1988
4.- Italia	CDI Bilateral	OCDE	1990
5.- España	CDI Bilateral	OCDE	1993
6.- Francia	CDI Bilateral	OCDE	1993
7.- Suiza	CDI Bilateral	OCDE	1995
8.- Rumania	CDI Bilateral	OCDE	1997
9.- México	CDI Bilateral	OCDE	2000
10.- Canadá	CDI Bilateral	OCDE	2002
11.- Chile	CDI Bilateral	OCDE	2004
12.- Bélgica	CDI Bilateral	OCDE	2005
13.- Perú	Decisión 578	CAN	2005
14.- Colombia	(antes Decisión		
15.- Bolivia	40)		
16.- Uruguay	CDI Bilateral	OCDE/ONU	2013
17.- Corea de Sur	CDI Bilateral	OCDE/ONU	2014

Como se indicó anteriormente, hoy en día se cuenta con un modelo de negociación propio de la Administración Tributaria, el cual está basado principalmente en los modelos de OCDE y ONU, razón por la cual en el cuadro se establece que en los últimos convenios negociados existe ese predominio.

2.2. Cláusulas contenidas en los convenios bilaterales que corresponden a las contenidas en uno de los vigentes modelos de convenio

Para el análisis de los convenios vigentes en el Ecuador se tendrá en cuenta aquellos más utilizados en el país y adicionalmente los dos últimos que están entrando en vigencia, con lo cual el análisis se limitará a los siguientes:

- 1.- Brasil
- 2.- España
- 3.- Suiza
- 4.- México
- 5.- Canadá
- 6.- Chile
- 7.- Decisión 578 (Perú, Colombia y Bolivia)
- 8.- Uruguay
- 9.- Corea del Sur

a) Sobre la cláusula de beneficiario efectivo:

Al respecto, es importante mencionar lo indicado en los comentarios del M-OCDE, pues en el comentario 12 al artículo 10 se menciona: “El concepto “beneficiario efectivo” no se utiliza en su sentido técnico más estricto, sino que debe más bien interpretarse en su contexto y a la luz de los objetivos e intenciones del Convenio, incluyendo la voluntad de evitar la doble imposición y de prevenir la evasión y la elusión fiscales.”, pues con eso, según el informe del Comité de Asuntos Fiscales titulado Convenios de doble imposición y utilización de sociedades instrumentales, concluye que “una sociedad instrumental no puede ser considerada normalmente como beneficiario efectivo si, pese a ser el propietario de hecho a efectos prácticos, cuenta con poderes muy restringidos que la convierten, con respecto a la renta en cuestión, en un mero fiduciario o administrador que actúa por cuenta de las partes interesadas”.

En términos generales todos los convenios analizados contienen cláusulas de beneficiario efectivo, pero es importante mencionar los siguientes aspectos particulares:

En el CDI con España, para el caso de intereses, se especifica en los Apartados 6 y 4 de los Artículos 11 y 12, respectivamente, que las disposiciones de los primeros párrafos aplicarán solamente si el perceptor de los intereses o cánones, según corresponde, es el beneficiario efectivo de los mismos.

Dado que en la Decisión 578, el caso de dividendos, intereses y regalías asigna de manera total la tributación al país de la fuente productora o generadora de la renta, no se ha incluido normas de beneficiario efectivo.

b) Sociedades de tenencia de inmuebles:

En los distintos modelos, OCDE³, ONU, USA, se incluye actualmente cláusulas antielusión mediante las cuales autoriza la tributación de la totalidad de las ganancias atribuibles a las acciones a las que se aplica, incluso cuando una parte del valor de la acción proviene de activos distintos de la propiedad inmobiliaria situada en el Estado de la fuente⁴. En los casos de los convenios negociados por el Ecuador y analizados en este estudio, podemos mencionar los siguientes aspectos relevantes:

En los CDIs con Brasil, España y Suiza no se ha incluido la cláusula mencionada.

En el caso del CDI con México se incluye lo siguiente: “Las ganancias derivadas de la enajenación de acciones que representen una participación de más del 25% en el capital de una sociedad residente de un Estado Contratante pueden someterse según la legislación de este Estado a imposición en el mismo”.

En el caso del CDI con Canadá se incluye: “Las ganancias que obtenga un residente de un Estado Contratante por la enajenación de: (a) acciones, cuyo valor principalmente provenga de bienes raíces situados en el otro Estado; o, (b) los derechos representativos en una asociación o fideicomiso, cuyo valor principalmente provenga de bienes raíces situados en ese otro Estado.”

Puesto que en la Decisión 578, tanto las rentas obtenidas por la enajenación de acciones como por las ganancias de capital de propiedad inmobiliaria tributan exclusivamente en el país fuente, no aplica ninguna medida antielusión.

En el caso del CDI con Uruguay se establece que: “4. Las ganancias obtenidas por un residente de un Estado contratante en la enajenación de títulos u otros

3 Artículo 13 (M-OCDE) Apartado 4: Las ganancias obtenidas por un residente de un Estado contratante en la enajenación de acciones, en las que más del 50 por ciento de su valor procede, de forma directa o indirecta, de propiedad inmobiliaria situada en el otro Estado contratante, pueden gravarse en este último.

4 Comentario 28.4, al Artículo 13 del M-OCDE.

derechos representativos del capital de una sociedad situados en el otro Estado contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado contratante.”

Y en el caso del CDI con Corea, se ha incluido: “Las ganancias obtenidas por un residente de un Estado contratante en la enajenación de acciones en las que más del 50 (cincuenta) por ciento de su valor procede de forma directa o indirecta de propiedad inmobiliaria situada en el otro Estado contratante pueden gravarse en este último.”

Como se puede ver, no existe una constante en los distintos convenios, unos no incluyen ninguna cláusula y otros la incluyen utilizando varios criterios y porcentajes.

- c) Pagos a terceros derivados de las rentas obtenidas por las actuaciones de artistas y deportistas:

Conforme lo menciona Alejandro Altamirano, en épocas concretas de los artistas y deportistas se obtienen grandes cantidades de rentas, con gran impacto tributario, y esto alienta a generar una natural tendencia a reducir la carga tributaria dentro del marco de la legalidad⁵.

Según el Apartado 2 del Artículo 17, establecido en los modelos OCDE⁶ y ONU⁷, “cuando las rentas derivadas de las actividades personales de los artistas del espectáculo o los deportistas, en esa calidad, se atribuyan no ya al propio artista del espectáculo o deportista sino a otra persona, dichas rentas pueden someterse a imposición en el Estado contratante donde se realicen las actividades del artista del espectáculo o del deportista.”

En relación con lo indicado, los comentarios del M-OCDE⁸ aclaran que como norma de uso general, independientemente del artículo 17, el Convenio no impedirá la aplicación de reglas antielusión de la legislación nacional del Estado de la fuente que permiten que éste grave tanto al artista/deportista o a la sociedad de

5 Altamirano, Alejandro, “Tratamiento Tributario de las Rentas de los Artistas y Deportistas” en Pascale, Pistone, *Estudio de Derecho Tributario Constitucional e Internacional*, p. 451.

6 Artículo 17 (M-OCDE) Apartado 2: No obstante lo dispuesto en los artículos 7 y 15, cuando las rentas derivadas de las actividades personales de los artistas del espectáculo o los deportistas, en esa calidad, se atribuyan no ya al propio artista del espectáculo o deportista sino a otra persona, dichas rentas pueden someterse a imposición en el Estado contratante donde se realicen las actividades del artista del espectáculo o del deportista.

7 Artículo 17 (M-ONU) Apartado 2: Cuando los ingresos que obtenga por sus actividades personales un profesional del espectáculo o deportista no los perciba el propio profesional o deportista, sino un tercero, esos ingresos podrán, no obstante las disposiciones de los artículos 7, 14 y 15, ser gravados en el Estado contratante en que desarrolle sus actividades tal profesional o deportista.

8 Comentario 11.2, al Artículo 17 del M-OCDE.

promoción de artistas en caso de uso abusivo, como se reconoce en el párrafo 24 de los Comentarios al artículo 1.

En el caso de los convenios negociados por el Ecuador y analizados en este estudio, podemos mencionar que de manera general la cláusula indicada si se encuentra establecida, teniendo en cuenta los siguientes aspectos particulares:

En el CDI con Canadá se aclara que: “Las disposiciones del apartado 2 no serán aplicables si se determina que ni el artista ni el deportista ni las personas relacionadas a su actividad participan directa o indirectamente en los beneficios de la persona referida en dicho apartado.”

Puesto que en la Decisión 578 las actividades empresariales tributan en fuente, no aplica ninguna cláusula en ese sentido.

En el convenio con Uruguay además de establecerse la mencionada cláusula también se incluye una en relación con rentas que el artista o deportista obtenga de cualquier actividad profesional relacionada con su renombre como artista o deportista. La misma, se la analiza en la siguiente parte de este capítulo.

d) Otras cláusulas contenidas en los convenios bilaterales

Aquí se analizan cláusulas antiabuso específicas contenidas en los CDI's firmados por Ecuador, ya sea en el texto articulado del Convenio o en Protocolos anexos, distintas de las analizadas en el punto anterior.

d.1) Cláusula de participación sustancial.

Según esta cláusula, establecida en el Apartado 5 del Artículo 13 del M-ONU⁹ y como se menciona en las Directrices de estas Jornadas, las ganancias de capital obtenidas por el residente en un Estado contratante, derivadas de la transmisión de acciones o participaciones representativas del capital de una sociedad residente en el otro Estado contratante en la que aquél detentara una participación mayoritaria¹⁰, pueden ser gravadas en el Estado en el que resida la sociedad.

9 Artículo 13 (M-ONU) Apartado 5: Las ganancias procedentes de la enajenación de acciones que no sean las enumeradas en el párrafo 4, que representen una participación del ___% (el porcentaje se determinará mediante negociaciones bilaterales) en una sociedad que sea residente de un Estado contratante podrán ser gravadas en ese Estado.

10 Los Convenios pueden utilizar esa expresión o establecer un porcentaje.

A diferencia de lo visto hasta ahora, en este caso la generalidad es que los CDIs suscritos por Ecuador no incluyan esta cláusula.

d.2) Limitación de beneficios

Las cláusula sobre beneficiario efectivo (LOB por sus siglas en Inglés) surgen por las dificultades que se presentan con el artículo de residencia en los distintos modelos, lo que ha llevado a que un creciente número de Estados incluyan artículos sobre limitación de beneficios en sus negociaciones de convenios. Estos artículos básicamente respaldan la definición de residencia asegurando que quien tenga la posibilidad de aprovechar las ventajas que ofrecen los convenios, deban demostrar mayor sustancia en la relación existente entre el supuesto residente y el Estado que corresponde¹¹.

Algunos comentarios al artículo 1 analizan el abuso a los convenios y como prevenir dicho abuso. Entre otras alternativas, plantean la posibilidad de incluir cláusulas de limitación de beneficios. En el comentario 20¹² presenta algunos ejemplos para su aplicación, principalmente con el objetivo de combatir el mercadeo de tratados (treaty shopping).

No es común encontrar estas cláusulas dentro de los convenios analizados, sin embargo podemos advertir que en el CDI con Corea se incluyó la siguiente cláusula de limitación de beneficios:

Art. 25.- Limitación de beneficios.-

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

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

11 United Nations Handbook on Selected Issues in Administration of Double Tax Treaties for Developing Countries, 2013, p. 73.

12 20. Aunque los párrafos anteriores presentan diferentes enfoques para abordar las situaciones de uso instrumental del convenio, cada uno de ellos se ocupa de un aspecto concreto del problema comúnmente conocido como “mercadeo de tratados”. Los Estados que quieran abordar este problema de forma integral pueden tener en cuenta los siguientes ejemplos de disposiciones detalladas de limitación de beneficios, disposiciones cuyo objetivo es evitar que las personas que no sean residentes de ninguno de los Estados firmantes del Convenio puedan disfrutar de los beneficios del mismo mediante el recurso a una entidad que, en otro caso, reuniría las condiciones para ser considerada como residente de uno de esos Estados, ello sin olvidar que tal vez resulten necesarias algunas adaptaciones y que muchos países quizás prefieran otros enfoques para abordar el problema del mercadeo de tratados: (...)

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

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

Como se puede ver, además de efectuarse una limitación muy concreta para los residentes que tendrán derecho a los beneficios del convenio, aclara que nada de lo estipulado en el artículo puede ser restrictivo para la aplicación de la legislación interna en caso de que la misma sea utilizada para combatir la elusión o evasión fiscal.

Y en el CDI con Uruguay, se incluye la siguiente cláusula que tiene:

Artículo 25

LIMITACIÓN DE BENEFICIOS

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

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

(a) una entidad gubernamental; o

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

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

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

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

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

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

4. Antes de que a un residente de un Estado contratante se le niegue la desgravación fiscal en el otro Estado contratante debido a lo dispuesto en los párrafos anteriores, las autoridades competentes de los Estados contratantes se consultarán mutuamente. Asimismo, las autoridades competentes de los Estados contratantes podrán consultarse mutuamente con respecto a la aplicación de este artículo.

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

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

Como puede apreciarse, en los dos últimos convenios negociados por Ecuador si se incluye esta cláusula, lo que nos lleva a concluir que podría ser una estrategia nueva dentro de sus negociaciones.

d.3) Normas antiabuso relacionadas con la imposición en la fuente de determinados tipos de renta

En el comentario 21.4 de los comentarios al Artículo 1 se propone una disposición que tiene por objeto impedir que los beneficios fiscales previstos en determinados artículos del convenio, cuyo fin es restringir la imposición en la fuente,

puedan aplicarse a operaciones en las que se participa con el objetivo principal de beneficiarse de dichos beneficios. Los artículos referidos son los siguientes: 10, 11, 12 y 21; la disposición tendrá que ser objeto de una leve modificación, según se indica más adelante, para ajustarla al tipo particular de renta del que se ocupa cada uno de estos artículos:

«Las disposiciones del presente artículo no serán de aplicación cuando el objetivo principal o uno de los objetivos principales de cualquiera de las personas que han intervenido en la creación o colocación de [artículo 10: “las acciones u otros derechos”; artículo 11: “el crédito”; artículo 12 y 21: “los derechos”] con respecto a los cuales (al cual) se pagan (paga) [artículo 10: “los dividendos”; artículo 11: “los intereses”; artículo 12: “las regalías”; y artículo 21: “la renta”] haya sido sacar partido del presente artículo mediante dicha creación o colocación».

En el CDI con Uruguay se ha incluido:

- Para el caso de intereses: “7. Las disposiciones de este Artículo no se aplicarán si el propósito o uno de los principales propósitos de cualquier persona vinculada con la creación o atribución del crédito en relación al cual los intereses se pagan, fuera el sacar ventajas de este Artículo mediante tal creación o atribución.”
- Para el caso de regalías: “7. Las disposiciones de este Artículo no se aplicarán si el propósito principal o uno de los principales propósitos de cualquier persona relacionada con la creación o atribución de derechos en relación a los cuales las regalías se paguen, fuera el de sacar ventajas de este Artículo mediante tal creación o atribución.”

Aquí surge una duda importante, pues como se pudo ver en el Convenio con Corea del Sur, en la cláusula de limitación de beneficios se quita el derecho a beneficios para los residentes de un Estado contratante, cuyo principal objetivo o uno de los principales objetivos del establecimiento, adquisición, existencia o realización de actividades de dicho residente haya sido tomar ventaja de los beneficios de este Convenio. Sin embargo, en este caso del Convenio con Uruguay la cláusula solo aparece en los artículos de intereses y regalías, eso quiere decir que en otras rentas no aplica?

d.4) Otras normas antiabuso incluidas en los CDI’s analizados

- Sobre la regla de desempate para sociedades (4):

Cabe mencionar que aunque los modelos OCDE y ONU proponen a la sede de dirección efectivo como criterio de desempate en el caso de doble residencia de sociedades, de manera especial en el caso de Canadá, Chile y Uruguay se propone la nacionalidad y que, en caso de continuar la doble imposición serán las autoridades quienes resuelvan la situación y que en el evento de no resolverla, el residente no tendrá derecho a la aplicación de las cláusulas del Convenio:

4.3. Cuando en virtud de las disposiciones del apartado 1, una compañía sea residente de ambos Estados Contratantes, su caso se resolverá de la siguiente manera:

(a) se considerará residente solamente del Estado del cual es nacional; y,

(b) si no es nacional de ninguno de los Estados, las autoridades competentes de los Estados Contratantes tratarán de mutuo acuerdo de resolver el caso y determinar el modo de aplicación del Convenio. En ausencia de tal acuerdo, dicha persona no tendrá derecho a reclamar las desgravaciones o exoneraciones impositivas previstas por el presente Convenio.

En el caso de Corea, se analiza el caso en que la sede de dirección efectiva esté en ambos Estados, algo con lo que no comparte el M-OCDE:

4.3. Cuando en virtud de las disposiciones del apartado 1 una persona que no sea una persona natural sea residente de ambos Estados contratantes, se considerará residente solamente del Estado donde se encuentre su sede de dirección efectiva. Si dicha sede de dirección efectiva se encuentra en ambos Estados contratantes, las autoridades competentes de los Estados contratantes procurarán resolver el caso a través de un procedimiento amistoso.

- Sobre fuerza de atracción (7):

Aunque el M-OCDE ya no prevé la incorporación de esta cláusula, el M-OCDE si lo hace y en esta medida podemos mencionar lo siguiente:

En el Convenio con Uruguay se incluye con el siguiente texto:

Artículo 7 - BENEFICIOS EMPRESARIALES

1. Los beneficios de una empresa de un Estado contratante solamente podrán someterse a imposición en ese Estado, a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él.

En tal caso, dichos beneficios podrán ser gravados en el otro Estado, pero solamente en la parte atribuible a: a) ese establecimiento permanente; o b) las ventas en ese otro Estado de bienes o mercancías de tipo idéntico o similar al de las ventas por medio de ese establecimiento permanente, o c) otras actividades comerciales de naturaleza idéntica o similar a la de las efectuadas por medio del citado establecimiento permanente.

En el CDI con México, solo se incluyen los literales a) y b). Ninguno otro de los convenios analizados incluyen regla de fuerza de atracción.

- Sobre Ganancias de Capital (13):

En el CDI con Canadá se establece: “Las disposiciones del apartado 5¹³ no afectarán el derecho de un Estado Contratante de gravar de acuerdo a su Legislación, las ganancias que obtenga de la enajenación de cualquier propiedad de una persona natural residente del otro Estado Contratante y que ha sido residente del primer Estado mencionado en cualquier tiempo dentro de los cinco años inmediatamente anteriores a la enajenación de la propiedad.”

- Sobre Artistas y Deportistas (17):

En el Convenio con Uruguay, en el artículo 17 se establece que “Las rentas a que se refiere el presente párrafo incluyen las rentas que dicho residente obtenga de cualquier actividad personal ejercida en el otro Estado contratante relacionada con su renombre como artista del espectáculo o deportista.”

En el Protocolo del CDI con Corea, se incluye: “4. Con respecto al Artículo 17, se entiende que las disposiciones del Artículo 17 pueden ser aplicables también a la renta que un residente de un Estado contratante obtenga de cualquier actividad personal ejercida en el otro Estado contratante relacionada exclusivamente con el prestigio de ese residente como artista del espectáculo o deportista.”

Como se puede apreciar, el propósito de la norma es controlar aquellas actividades remuneradas a los artistas o deportistas, que siendo distintas a su actividad principal como artista o deportista, las perciben precisamente por la fama o el renombre adquirido como artista o deportista, según sea el caso.

135.- Las ganancias obtenidas de la enajenación de cualquier propiedad distinta a las referidas en los apartados 1, 2, 3 y 4 sólo se someterán a imposición en el Estado Contratante del cual el enajenante sea residente.

Asumamos un jugador de fútbol que viaja a otro país a jugar un campeonato de fútbol, y que al mismo tiempo una importante marca de vehículos lo contrata para realizar algunos comerciales, entonces dichas rentas deberían tributarse conforme al artículo 17.

- Intercambio de información (26):

El ámbito objetivo del intercambio de información de los convenios analizados se circunscribe únicamente a los impuestos cubiertos por el CDI, a diferencia del MC-OCDE, en donde no existe esta limitación. En el caso de ALE y BRA, el ámbito objetivo de la cláusula de intercambio de información aplica únicamente para personas residentes en Estados contratantes. En el resto de CDIs se permite también recabar información sobre personas que no necesariamente sean residentes.

Es de destacarse, que en el Convenio vigente con Suiza, no existe cláusula de intercambio de información.

3. LAS CLÁUSULAS ANTIABUSO ESPECÍFICAS CONTENIDAS EN LA LEGISLACIÓN INTERNA Y LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN

3.1. Consideraciones preliminares

A nivel internacional se mantiene un principio general, en el sentido de que las provisiones de los convenios generalmente prevalecen sobre las provisiones de la legislación interna, en el evento de existir conflicto¹⁴.

Con respecto al uso de cláusulas antiabuso específicas contenidas en la legislación interna para prevenir el abuso de los convenios, los Estados necesitan asegurar primero, que tales normas son efectivas y segundo que su aplicación al abuso de convenios no podría ser contrarrestada por el principio general visto en el párrafo anterior.¹⁵

“En este mismo sentido es importante mencionar lo que indica Pascuale Pistone: “... es necesario verificar si es posible aplicar la normativa interna antiabuso también a las convenciones internacionales. Para este propósito debe tenerse presente la naturaleza particular

14 United Nations Handbook on Selected Issues in Administration of Double Tax Treaties for Developing Countries, 2013, p. 46.

15 Ibid. P. 47

de los convenios internacionales en materia fiscal que, a diferencia de los otros tipos de tratados, prevén un alto grado de ósmosis con la normativa interna a la cual se remite en muchos casos para definir los conceptos. En la doctrina tributaria internacional se contraponen tradicionalmente tres posiciones. Según algunos, la normativa internacional aparece en un plano diverso de la interna, cuyas disposiciones no pueden ser alteradas de ningún modo por esta última *ratione materiae*. Según otros, en cambio, la compenetración entre ambos planos es posible, aunque –por aplicación del principio de la *lex specialis*– una vez que la norma de un convenio internacional disponga sobre una determinada materia, dicha norma prevalecerá siempre sobre la normativa general establecida por el derecho interno. La última posición es sostenida en cambio en Estados Unidos sobre la base de la equiparación entre derecho federal y derecho de los convenios internacionales, por la que la aplicación del principio de la *lex posterior* consiente la aplicación de la normativa interna que puede prevalecer sobre anteriores normas internacionales, incluso al punto de determinar los fenómenos de *treaty override* mencionados anteriormente.¹⁶

Al respecto, es de suma importancia lo que manifiesta la Decisión 578 en su artículo 20¹⁷, en relación con que ninguna de sus disposiciones impedirá la aplicación de las legislaciones de los Países Miembros para evitar el fraude y la evasión fiscal. Según esto, “la interpretación o aplicación de la Decisión que conlleve la no imposición de rentas y patrimonios en ninguno de los países miembros involucrados debe ceder ante una interpretación que resulte en la imposición de rentas y patrimonios en uno solo de los países miembros involucrados, cerrándose así la puerta a la elusión en el ámbito comunitario.”¹⁸

Según la legislación ecuatoriana, solo la Constitución tiene mayor jerarquía que los tratados y convenios internacionales¹⁹, y en este mismo sentido, la Ley de Régimen Tributario Interno, incluyó dentro de los ingresos exentos del pago

16 Pasquale Pistone, “El abuso de los Convenios Internacionales en materia Fiscal” en *Curso de Derecho Tributario Internacional*, p. 134.

17 Artículo 20.- Interpretación y Aplicación.

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 comunitario.

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.

Nada de lo dispuesto en esta Decisión impedirá la aplicación de las legislaciones de los Países Miembros para evitar el fraude y la evasión fiscal.

18 Rodríguez Piedrahita, Adrián, *Régimen Andino para evitar la Doble Tributación: Una aproximación a la Decisión*, pp. 578 - 642.

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

de impuesto a la renta aquellos exonerados en virtud de convenios internacionales²⁰.

En la legislación tributaria ecuatoriana se ha incluido una cláusula antiabuso general, en el sentido de que se atienda a la esencia económica con prioridad sobre la o las formas jurídicas utilizadas, cuando el hecho generador del tributo analizado responda principalmente a elementos y conceptos económicos, misma que se encuentra establecida en el artículo 17 del Código Tributario²¹.

Sin perjuicio de otros, el principal uso que se le ha dado a esta norma, ha sido para combatir prácticas de subcapitalización, sobre todo, en períodos fiscales previos al año 2008, en los cuales lo único que las normas tributarias limitaban en relación con el endeudamiento externo, era que las tasas de interés pactadas respondan a condiciones de mercado y se había dejado abierta la posibilidad a que algunas empresas domiciliadas en el Ecuador contrataran préstamos, sin restricciones en su monto; y en ningún caso, incluso si el prestamista estuviese domiciliado en jurisdicciones de baja o nula imposición, se sometía el pago a retenciones de impuesto a la renta, excepto, si la tasa de interés pactada superaba a la tasa que el Banco Central la había definido como máxima para este tipo de créditos, caso en el cual, la retención se debía efectuar exclusivamente sobre el valor correspondiente al exceso.

Además de esta cláusula general, en el Ecuador se tienen cláusulas específicas sobre los siguientes aspectos que pudiesen tener relación con la aplicación de CDI's:

- a) Precios de Transferencia
- b) Subcapitalización
- c) Costos asignados desde el exterior
- d) Normas antiparaíso fiscal
- e) Normas sobre operaciones con partes relacionadas

20 Art. 9.- Exenciones.- Para fines de la determinación y liquidación del impuesto a la renta, están exonerados exclusivamente los siguientes ingresos: (...) 3.- Aquellos exonerados en virtud de convenios internacionales;

21 Art. 17.- Calificación del hecho generador.- Cuando el hecho generador consista en un acto jurídico, se calificará conforme a su verdadera esencia y naturaleza jurídica, cualquiera que sea la forma elegida o la denominación utilizada por los interesados.

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

3.2. Las cláusulas antiabuso específicas

a) Precios de Transferencia

A partir del año 2008, se incluye en el Ecuador un régimen para el control de los precios de transferencia, basado en las directrices internacionales, y de manera particular en las emitidas por la OCDE²², en la medida que sean congruentes con la legislación interna.

Se ha incluido una definición de partes relacionadas, muy similar a la establecida en los modelos de convenio, sin embargo, adicionalmente se han incluido ciertas presunciones, a saber:

- Cuando las sociedades con las que se han efectuado transacciones se encuentren constituidas o ubicadas en una jurisdicción fiscal de menor imposición o en paraísos fiscales.
- Cuando las transacciones que se realicen no se ajusten al principio de plena competencia.
- Cuando con un mismo sujeto pasivo se venda o se compre más del 50% de las ventas totales o compras totales, según corresponda.

Es importante mencionar que el Régimen de Precios de Transferencia aplica tanto a operaciones locales como con el exterior.

En relación con los CDIs se debe aclarar que la legislación interna no hace ninguna referencia a los ajustes correlativos de manera directa.

Sobre este tema, todavía no se han tenido fallos de última instancia que aborden el aspecto sustancial de la aplicación de este régimen.

b) Subcapitalización

Como se mencionó antes, previo al 2008 no existía ninguna cláusula específica para combatir la subcapitalización. A partir del año 2008 la subcapitalización está limitada por las siguientes normas:

22 Art. 89 (Reglamento de Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno).- Referencia Técnica en Materia de Precios de Transferencia.- Como referencia técnica para lo dispuesto en este Capítulo, se utilizarán las “Directrices en Materia de Precios de Transferencia a Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias”, aprobadas por el Consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) en 1995, en la medida en que las mismas sean congruentes con lo establecido en la Ley de Régimen Tributario Interno y con los tratados celebrados por Ecuador.

a. Si no tienen esencia económica: Aplicaría el artículo 17 del Código Tributario, que ya se lo refirió anteriormente²³.

b. Si tiene esencia económica: se prevén algunos aspectos formales²⁴:

- Que el contrato de préstamo tenga relación con el propósito de obtener, mejorar o mantener ingresos no exentos.
- Que sean deudas contraídas con motivo del giro de negocio y estén sustentados en comprobantes de venta válidos.
- Que no excedan las tasas de interés fijadas por el Banco Central del Ecuador, el exceso sería no deducible.
- Que se encuentren registrados en el Banco Central de Ecuador
- En caso de intereses pagados por créditos externos otorgados directa o indirectamente por partes relacionadas, el monto total de éstos no podrá ser mayor al 300% con respecto al patrimonio, el exceso sería no deducible.

Hasta el momento no se tiene ninguna jurisprudencia de la Corte Nacional de Justicia, pero es importante mencionar que en aplicación del artículo 17 han existido algunos fallos a favor del criterio de la Administración Tributaria y un último criterio que ha salido en contra.

Respecto de la aplicación de la cláusula específica, puesto que la misma está vigente apenas cinco años, no se han tenido fallos de última instancia.

c) Costos asignados desde el exterior

Al igual que lo comentado anteriormente, a partir del año 2008 se limita la aplicación de estos gastos, conforme la siguiente norma:

Art. 10.- Deducciones.- En general, para determinar la base imponible sujeta a este impuesto se deducirán los gastos que se efectúen con el propósito de obtener, mantener y mejorar los ingresos de fuente ecuatoriana que no estén exentos.

En particular se aplicarán las siguientes deducciones: (...)

(agregado luego del 6) Los gastos indirectos asignados desde el exterior a sociedades domiciliadas en el Ecuador por sus partes relacionadas, hasta un máximo del 5% de la base imponible del Impuesto a la Renta más el valor de dichos gastos. Para el caso de

23 A criterio del autor la cláusula específica no actúa como un puerto seguro *–safe harbour–*.

24 Ley de Régimen Tributario Interno, Artículo 10.

las sociedades que se encuentren en el ciclo preoperativo del negocio, éste porcentaje corresponderá al 5% del total de los activos, sin perjuicio de la retención en la fuente correspondiente.

En contratos de exploración, explotación y transporte de recursos naturales no renovables, en los gastos indirectos asignados desde el exterior a sociedades domiciliadas en el Ecuador por sus partes relacionadas se considerarán también a los servicios técnicos y administrativos.

d) Normas anti paraísos fiscales

Lo relevante respecto de estas normas, en relación con la aplicación de CDI, es que en la resolución emitida por el Servicio de Rentas Internas, donde se enlistan los paraísos fiscales y jurisdicciones de menor imposición, se indica que dejarán de ser considerados como tales, si, entre otros requisitos, suscriben con el Ecuador un CDI con cláusula de intercambio de información²⁵.

e) Normas sobre operaciones con partes relacionadas

En relación con las operaciones entre partes relacionadas, no solo existen limitaciones en cuanto a precios de transferencia y gastos asignados desde el extranjero, sino también otras, como por ejemplo:

- Restricciones en operaciones de arrendamiento mercantil cuando el activo haya pertenecido a partes relacionadas.
- No deducibilidad de provisiones por cuentas incobrables
- No deducibilidad de las pérdidas por enajenación de activos fijos o corrientes

f) Otros aspectos relevantes

Podemos mencionar que en Ecuador no existen cláusulas de transparencia fiscal internacional –CFC–.

25 Resolución N° NAC-DGER2008-0182: (...) Art. 4.- Podrán ser excluidos, de la categoría de paraísos fiscales y regímenes fiscales preferenciales aquellos países, dominios, jurisdicciones, territorios o Estados asociados que suscriban y pongan en vigencia un convenio para evitar la doble tributación internacional que contenga cláusula de intercambio de información o un convenio específico de intercambio de información entre Administraciones Tributarias...

3.3. La compatibilidad de las cláusulas antiabuso específicas con los Convenios de doble imposición

En la legislación ecuatoriana, así como en jurisprudencia o doctrina local, no existe alguna definición respecto de la compatibilidad que tienen las cláusulas antiabuso generales y específicas con los Convenios de doble imposición.

En este punto es importante señalar lo establecido en el Convenio con Uruguay (a la fecha, el último que entró en vigencia):

1. Respecto del apartado 3 del Artículo 7 y del apartado 4 del Artículo 24 del Convenio, se entenderá que refiere a aquellos gastos y deudas que son reconocidos como deducibles por la legislación interna de cada Estado contratante. Cada Estado contratante reconocerá los respectivos gastos y deudas, siempre y cuando se cumpla con los requisitos formales establecidos en la legislación interna de los mismos.

Esto demuestra de alguna manera la preocupación de los Estados por aclarar cierta prevalencia de la legislación interna, en este caso, el cumplimiento de requisitos formales.

4. ANEXOS

4.1. Listado de Convenios de doble imposición

Convenio entre la República Oriental del Uruguay y la República del Ecuador para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y prevenir la evasión fiscal

Decisión 578 –CAN (Comunidad Andina de Naciones)– Régimen para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal

Convenio entre el Gobierno de la República del Ecuador y el Gobierno de la República de Francia para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta

Convenio entre la República de Chile y la República del Ecuador para evitar la doble tributación y para prevenir la evasión fiscal en relación al impuesto a la renta y al patrimonio

Convenio entre la República del Ecuador y la República Federal de Alemania para evitar la doble imposición en materia de impuesto sobre la renta y sobre el patrimonio

Convenio entre la República del Ecuador y España para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio

Convenio entre el Gobierno de la República del Ecuador y el Gobierno de Canadá para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuesto a la renta

Convenio entre la República del Ecuador y el Reino de Bélgica tendiente a evitar la doble imposición y a prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio

Convenio entre el Gobierno de la República del Ecuador y la Confederación Suiza para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio

Convenio entre el Gobierno de la República del Ecuador y el Gobierno de Rumania para evitar la doble tributación con respecto a los impuestos sobre la renta y el capital y para la prevención de la evasión fiscal

Convenio entre la República del Ecuador y los Estados Unidos Mexicanos para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta

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

Convenio entre el Gobierno de la República del Ecuador y el Gobierno de la República Argentina para evitar la doble imposición en relación con el transporte aéreo

Convenio entre la República del Ecuador y la República Federativa del Brasil para evitar la doble imposición y prevenir la evasión tributaria con respecto a los impuestos sobre la renta

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

4.2. Legislación

Constitución de la República del Ecuador

Código Orgánico Tributario

Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno

Reglamento de Aplicación para la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno

Resoluciones y Circulares del SRI.

BIBLIOGRAFÍA

Altamirano, Alejandro, “Tratamiento Tributario de las Rentas de los Artistas y Deportistas” en Pascale, Pistone, *Estudio de Derecho Tributario Constitucional e Internacional*, s.f.

Pasquale Pistone, “El abuso de los Convenios Internacionales en materia Fiscal” en *Curso de Derecho Tributario Internacional*, s.f.

Rodríguez Piedrahíta, Adrián, *Régimen Andino para evitar la Doble Tributación: Una aproximación a la Decisión*, s.f.

United Nations Handbook on Selected Issues in Administration of Double Tax Treaties for Developing Countries, 2013.

PROCESOS DE NEGOCIACIÓN DE CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN Y ENTRADA EN VIGENCIA

GALO MALDONADO LÓPEZ¹

Sumario: 1. INTRODUCCIÓN. 2. UNA ADECUADA POLÍTICA DE ESTADO SOBRE NEGOCIACIONES DE CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN. 3. LA IMPORTANCIA DE UN MODELO DE CONVENIO PROPIO. 4. NEGOCIACIÓN, ETAPAS Y ENTRADA EN VIGENCIA. 4.1. Actividades preparatorias dentro de un proceso de negociación definido. 4.2. La negociación y el equipo técnico. 4.3. Actividades post – negociación y entrada en vigencia

1. INTRODUCCIÓN

Los convenios para evitar la doble tributación o imposición (CDI) son instrumentos a través de los cuales se busca por un lado atraer inversión y, por otro lado, combatir la elusión y la evasión fiscal, principalmente a través de la aplicación de cláusulas de intercambio de información dentro de estos instrumentos; son convenios técnicos tributarios a través de los cuales se establecen reglas claras para los países que intervienen en su celebración, que permiten identificar la potestad tributaria para gravar ingresos generados en transacciones económicas en sus respectivos territorios, aplicando criterios de fuente o de residencia, de conformidad con los artículos de los mismos.

En el Ecuador la celebración de Convenios para Evitar la Doble Tributación data de la década de los ochentas, con uno de los primeros instrumentos celebrado sobre esta materia suscrito por el Estado ecuatoriano con la Argentina, pero enfocado en la actividad del transporte internacional. Sin embargo, luego de una investigación realizada en los archivos históricos del Ministerio de Finanzas y del Ministerio de Relaciones Exteriores no se ha encontrado una memoria sobre la realidad que en ese momento tuvo el ejercicio de la negociación de estos instrumentos o la creación de una institucionalización para esta importante actividad. Se ha podido conocer que fueron funcionarios de la ex Dirección General de Rentas

1 Jefe Nacional del Departamento de Normativa del Servicio de Rentas Internas.

quienes participaron en la celebración de estos instrumentos, que como se mencionó, respondieron a modelos internacionales establecidos (bajo estructuras de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico – OCDE) en las cuales prevalecían disposiciones propias de realidades de países exportadores de capital para atraer para sí la potestad de tributar en sus territorios los ingresos que se generen en la actividad de inversión realizada en los países “fuente” o importadores de capital, en nuestro caso Ecuador.

En este punto es importante preguntarnos, cuál es la relación que existe entre la actividad de la negociación de CDI con la existencia de modelos pre establecidos de convenios sobre esta materia? Es necesaria esta actividad aún cuando existen ya disposiciones muchas veces discutidas por expertos internacionales de organismos como las Naciones Unidas o la OCDE?

Si bien existen estos modelos, los mismos no son más que referencias técnicas de mucha importancia y utilidad que sirven de guía a los distintos países a nivel mundial para poder aplicar un instrumento de mejor manera y para estructurarlo en su origen para que en la práctica logre alcanzar los objetivos para los que fue suscrito, es decir, para la atracción de inversiones y para evitar la doble imposición, junto con el combate de la evasión y elusión tributaria.

Pero no hay que olvidar que necesariamente y de manera previa a la celebración de estos instrumentos existe un ejercicio medular por parte de las administraciones tributarias de los países que van a intervenir en la suscripción de estos, y es la negociación de los mismos, ya que si bien contamos con los modelos internacionales, no son ni deben ser considerados jamás como “*contratos de adhesión*”, pues un convenio debe incorporar las disposiciones necesarias que reflejen la atención a las distintas realidades jurídicas, económicas y sociales de cada una de las partes que intervienen en su celebración, incluso considerando las realidades culturales y religiosas, dentro de un proceso de negociación².

Finalmente, en el año 2009, dentro de las distintas unidades administrativas competentes de la administración tributaria ecuatoriana, se inició un trabajo coordinado para desarrollar un modelo propio de Convenio para Evitar la Doble Imposición. Este fue un aspecto esencial, pues permitió desarrollar un instrumento que responda a las realidades jurídicas y económicas propias de nuestro país, tratando de cubrir los temas evaluados con cláusulas que permitan el fortalecimiento de la aplicación del instrumento y de esta manera alcanzar los objetivos del mismo. Fue el punto de inicio para una nueva etapa en la actividad de la negociación de este tipo de convenios, con más de 12 procesos culminados desde el año 2011 hasta el año 2013.

2 No es igual negociar un convenio con países de origen persa que con países latinoamericanos o de Lejano Oriente).

2. UNA ADECUADA POLÍTICA DE ESTADO SOBRE NEGOCIACIONES DE CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN

Es imprescindible que cada Estado inicie el ejercicio de establecer una política de negociación de convenios para evitar la doble imposición. Para ello, es importante destacar que en el caso ecuatoriano existen disposiciones constitucionales que son mandatorias a la hora de la estructuración de adecuadas políticas económicas y políticas fiscales, y mucho más cuando el mismo Estado se encuentra llamado a garantizar el acceso del Buen Vivir, a través de la aplicación y ejecución de estas políticas.

En este sentido, fue y es necesario que nuestro país –y esto incluye no únicamente a la parte gubernamental a través de las autoridades tributarias y autoridades de las finanzas públicas, sino también a quienes aplicarán estos instrumentos, es decir los sujetos pasivos– tengan muy claramente establecido y comprendido –respectivamente– cuál es la motivación que lleva al inicio de un proceso de negociación de convenios para evitar la doble imposición. Recordemos como bien lo menciona la publicación de las Naciones Unidas “*La Negociación de Convenios Tributarios*”³ que el objetivo y fin por el cual un determinado Estado decide o no iniciar procesos de negociación de estos instrumentos, no es igual en el caso de países exportadores de capital, que en el caso de países importadores de capital, como el caso de Ecuador.

Entonces se podría afirmar casi con certeza que el primer paso para iniciar un proceso de negociación es estructurar una adecuada política pública de negociación de convenios, y posteriormente un adecuado entendimiento de la misma por parte de todos los sujetos pasivos llamados a la aplicación de estos instrumentos. Pero, quiénes intervienen en esta estructuración? En el caso ecuatoriano, claramente se pueden identificar a algunos actores principales que indefectiblemente tienen que intervenir en estas definiciones.

En primer lugar, por mandato constitucional, es el Señor Presidente de la República la autoridad competente para delinear la política tributaria de nuestro país. Adicionalmente, la Administración Tributaria Central (debido al ámbito objetivo del Convenio) es la autoridad llamada a establecer uno de los principales pilares de esta política pública, a través del examen o cálculo de los costes o sacrificios fiscales de iniciar un proceso de negociación. Adicionalmente deberán intervenir las autoridades competentes de representación del Estado a nivel internacional, es decir, el Ministerio de Relaciones Exteriores y Movilidad Humana, junto con el Ministerio de Comercio Exterior, que es la entidad encargada de efectuar el análisis

3 Departamento de Asuntos Sociales y Económicos de las Naciones Unidas, *La Negociación de Convenios Tributarios*, 1ª ed., Nueva York, ONU, 2014.

de los beneficios de contar con un instrumento que dentro de sus principales objetivos –desde la óptica de los países importadores de capital como el nuestro– está el de atraer inversiones, intercambio de tecnología, sustitución de importaciones, cambio de la matriz productiva, fomento de exportaciones, desarrollo de proyectos estratégicos, entre otros, que al final serán los factores determinantes para decidir si se inicia o no un proceso con un potencial Estado socio comercial.

En conclusión, y tal como se ha discutido en los foros de las Naciones Unidas y de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, los factores determinantes dentro de la estructuración de una política de estado para establecer el inicio o no de negociaciones de tratados fiscales pueden ser de diversos tipos y en atención a la óptica de cada país (exportador o importador de capital), tal como se puede resumir⁴ a continuación⁵:

1. **De fomento de la inversión transfronteriza – Punto de vista de países exportadores de capital:** A través de la eliminación o reducción de la doble imposición; reduciendo la excesiva imposición en fuente; reduciendo o eliminando la eventual discriminación en el tratamiento tributario respecto de inversiones extranjeras; simplificando y dando certeza de los regímenes impositivos y condiciones fiscales que se da a la inversión extranjera en el país de la fuente.
2. **De atracción de la inversión extranjera entrante, transferencia de tecnologías – Punto de vista de países importadores de capital:** A través de la eliminación o reducción de la doble tributación; eliminación de la excesiva tributación en fuente; certeza en los regímenes fiscales aplicables a la inversión entrante, establecimiento de reglas claras para la resolución de conflictos a través de procedimientos amistosos, acceso a incentivos que se otorgue a la inversión entrante en fuente (cláusulas de Tax Sparing).
3. **De combate a prácticas tributarias evasivas o elusivas:** A través de la estructuración de redes sólidas de intercambio de información; procedimientos de acuerdo mutuo y asistencia en la recaudación de impuestos.
4. **Por razones políticas:** Cuando es necesario enviar señales de buena voluntad a la Comunidad Internacional de adoptar estándares de normas internacionales tributarias; fortalecimiento de relaciones diplomáticas con otros Estados; fortalecer lazos de relaciones económicas y comerciales regionales; cumplimiento de obligaciones internacionales, por ejemplo por disposiciones establecidas en acuerdos económicos regionales; por presión política de otros Estados.

4 No es cita textual.

5 Departamento de Asuntos Sociales y Económicos de las Naciones Unidas, *La Negociación de Convenios Tributarios*, cit., p. 3.

3. LA IMPORTANCIA DE UN MODELO DE CONVENIO PROPIO

Una vez que se han identificado las motivaciones que conllevan a la estructuración de una política de Estado para la negociación de estos instrumentos, es importante que el país conozca cuál será el marco técnico y conceptual de la misma.

Esto es recomendable que se lo refleje en los modelos de convenios propios de cada país, herramienta en la cual se plasmarán los aspectos negociables y aquellos no negociables que dentro la técnica de negociación son conocidos como “*puntos rojos*”.

Así mismo se establecerán los parámetros para el establecimiento de criterios de atribución de potestad impositiva del país respectivo, tomando para ello en consideración no únicamente los estándares que los modelos internacionales establecen sino también aquellas condiciones específicas y propias de cada Estado dependiendo de su condición de país importador de capital o exportador de capital; de país rico en recursos naturales o de un país al que le interesa expandir sus redes de transferencia de tecnologías o de “*know how*”; casos en los cuales la tónica de negociación radicará principalmente en cláusulas como las de “*establecimiento permanente*” y “*beneficios empresariales*”, principalmente (por ejemplo).

En el caso ecuatoriano, durante los años 2009 y 2010 se llevó a cabo todo un trabajo por parte de la Administración Tributaria, por estructurar un modelo propio de convenio para evitar la doble imposición, que permitiera al país blindar aquellos aspectos débiles que, luego de la evaluación que haría el SRI en el año 2008, se pudo identificar.

En la estructuración de un modelo ecuatoriano de convenio se consideraron –entre otras– las siguientes disposiciones:

- Cláusulas como las relacionadas a la incorporación de medidas generales anti abuso de los convenios (General Anti Abuse Rules – GAAR, por sus siglas en Inglés);
- Medidas específicas anti abuso de estos instrumentos (Specific Anti Abuse Rules – SAAR, por sus siglas en Inglés);
- Conceptos de “beneficiario efectivo”;
- Fuerza de atracción;
- Nueva versión del artículo 21 de tributación de “otras rentas” con criterio de tributación en la fuente;

- Incorporación del artículo de “limitación de beneficios”;
- Desarrollo de una nueva versión del artículo 26 para la aplicación y operativización de intercambios de información.

En este sentido el énfasis radicó principalmente en fortalecer no únicamente la tributación en fuente, sino también el fortalecimiento del control de prácticas tributarias evasivas o elusivas, incorporando al modelo cláusulas GAAR's o SAAR's, así como también conceptos de fiscalidad internacional de vanguardia, evitando el abuso de tratados por la mera constitución de empresas que buscan adquirir la condición de residentes en territorios de una Parte Contratante, únicamente para hacerse beneficiarios de las disposiciones del mismo, con escasa realidad económica en la esencia de las actividades económicas desarrolladas en tal territorio. De ahí la importancia de contar con un artículo que regule o limite la aplicación de beneficios de un convenio (“*Limitation on benefits*”), por ejemplo.

Adicionalmente, la importancia de operativizar los intercambios de información fue uno de los aspectos principales dentro del modelo de convenio. Un adecuado control de prácticas tributarias evasivas a través de la aplicación de Convenios para Evitar la Doble Imposición se alcanza a través de un ágil esquema de acceso a la información entre las administraciones tributarias de las Partes Contratantes. En este punto, fue necesario establecer dentro del articulado, plazos específicos de la atención de requerimientos de información así como también las modalidades de intercambio (intercambio automático, espontáneo, bajo requerimiento).

Respecto de la asistencia en recaudación de impuestos, se trata de un aspecto que se incluyó originalmente en el modelo ecuatoriano, y fue incorporado en las negociaciones con países como la Federación Rusa, por ejemplo. Sin embargo, este artículo tienen una limitante en cuanto a su aplicación y es la legislación interna, por la cual no existe actualmente una disposición que permita a la Administración Tributaria ecuatoriana el ejecutar fiscalizaciones simultáneas o recaudar tributos de otras Administraciones extranjeras. Más allá de esto, la utilidad y la importancia de la cooperación interinstitucional, llevó al equipo negociador ecuatoriano a proponer en algunos procesos (Corea del Sur, por ejemplo) que se incorpore este artículo atado al desarrollo del mismo en protocolos de los convenios, en donde se condicionó su aplicación a la existencia de las condiciones que la permitan, lo cual implica que para tal efecto deberá desarrollarse la normativa doméstica que faculte este tipo de asistencia.

Dentro del artículo 7 “*Beneficios Empresariales*” del Modelo ecuatoriano, se incorpora un concepto relativamente nuevo dentro de la experiencia de nuestro país y que fortalece la posibilidad de tributación en fuente de ingresos que sean atribuibles a un establecimiento permanente (EP) de una empresa residente de una

Parte Contratante y que desarrolla de esta manera actividades en el territorio de la otra Parte Contratante. Esta figura es la llamada “*fuerza de atracción*” a través de la cual aquellos ingresos que se generen en actividades económicas entre un residente de una Parte Contratante (estado fuente) que requiere un servicio por ejemplo, y dicho servicio lo brinda una persona de la otra Parte Contratante (en residencia), cuando esta persona tiene en el estado fuente un establecimiento permanente (EP) y el servicio hubiese podido ser prestado directamente por ese establecimiento permanente, en estos casos, el ingreso generado en esta transacción, podrá ser atribuido por “fuerza de atracción” al EP.

Dentro de la experiencia en la aplicación de Convenios para Evitar la Doble Imposición, un problema recurrente es el de las llamadas “deducciones” en aplicación de lo señalado en el artículo 7 ídem., de acuerdo al cual, los gastos en los que un establecimiento permanente de un residente de un Estado Contratante incurra para el ejercicio de una actividad económica que le repute ingresos gravados atribuibles a este, podrán ser deducibles para efectos de establecer la base imponible del impuesto a la renta que deberá pagar el EP en el país fuente. En estos casos, varios sujetos pasivos argumentaron que al no existir una limitante en lo formal, respecto de la aplicación de la deducibilidad de gastos, estos sujetos pasivos (al amparo del convenio) no estarían en obligación de acatar las disposiciones de la normativa interna respecto del cumplimiento de deberes formales, tales como la obtención de un certificado de auditores externos, para efecto de establecer la pertinencia del gasto, por ejemplo. Es por ello que dentro del modelo ecuatoriano se aclara que para que un determinado gasto sea deducible, se deberán cumplir todos los requisitos formales establecidos en la legislación interna del correspondiente Estado Contratante.

Aspectos adicionales, tales como la aplicación de cláusulas de “*Tax Sparing*” o el método del impuesto no pagado, explicado en líneas anteriores, así como el combate a la “*doble no imposición*”, también fueron objeto de análisis y estudio dentro de varios procesos de negociación (Qatar, Kuwait, Uruguay, entre otros), permitiendo un fortalecimiento en cuanto a la lucha de los abusos de tratados y de prácticas tributarias nocivas. Avances que sin duda se traducen en mejores instrumentos negociados que permitan alcanzar en debida forma una real atracción de inversiones extranjeras.

Sin perjuicio de lo manifestado, la elaboración de un modelo de convenio no es algo que deba entenderse como escrito sobre piedra o impertérrito. Un modelo está en constante dinámica de cambio, de perfeccionamiento, de mejora. A lo largo de los procesos de negociación que durante los años 2011, 2012 y 2013 se efectuaron, se pudo identificar aspectos que podían ser mejorados para una adecuada aplicación. En este punto es importante destacar la necesidad de la colaboración y trabajo mancomunado con la Academia, pues a través de esta ventana se pueden obtener aportes valiosos que permitan perfeccionar esta herramienta.

Finalmente, es pertinente mencionar que dentro de la estructuración de un modelo de convenio se debe necesariamente considerar que las disposiciones contenidas en el mismo busquen reflejar de manera adecuada la intención de la política de negociaciones que el país haya estructurado, sea esta la atracción de inversiones, el fortalecimiento de tributación en fuente, facilitar la ejecución de proyectos estratégicos, combatir el fraude fiscal, etc. En este ejercicio, los Estados deben cuidar el hecho de que se redacten cláusulas claras, que su aplicación no se vea afectada por el hecho de contravenir normativa interna o por la no existencia de la misma que faculte u operativice una disposición contenida en un convenio para evitar la doble imposición (CDI). Para tal efecto el equipo de Gobierno que esté a cargo de esta labor debe tener un conocimiento sólido y amplio del régimen tributario interno, de los estándares internacionales que regulan la materia, de los modelos de convenios utilizados a nivel mundial, de normativa comparada, etc., que permitan plasmar en su modelo no únicamente una adecuada distribución de potestad de gravamen sobre las distintas rentas, sino también que permita una efectiva aplicación de sus disposiciones, teniendo muy en claro cuáles son los “*puntos rojos*” derivados de la política de negociación previamente elaborada, y con una visión amplia y de coordinación interinstitucional que no únicamente prevea temas técnicos tributarios sino que tome en consideración los objetivos macro que persiga la política económica y comercial de Estado en conjunto.

4. NEGOCIACIÓN, ETAPAS Y ENTRADA EN VIGENCIA

4.1. Actividades preparatorias dentro de un proceso de negociación definido

Luego de definida la voluntad de un Estado por iniciar o continuar procesos de negociación de convenios para evitar la doble imposición, otro aspecto importante es la conformación de un equipo negociador, así como la posterior revisión del borrador de instrumento que se va a utilizar (basado en el modelo ecuatoriano), mismo que considerará las especiales características socioeconómicas de la contraparte con la que se lo vaya negociar, así como de los objetivos que se persigan al hacerlo (motivos técnicos, de atracción de inversión, de combate a prácticas nocivas, y siempre considerando el tipo de actividad que el país exportador de capital quiere desarrollar en fuente).

Un modelo de convenio “*estándar*” puede estar listo previamente a iniciar procesos de negociación y generalmente –como en el caso ecuatoriano– fue el Servicio de Rentas Internas la entidad que en el año 2010 culminó este trabajo, con el apoyo coordinado y conjunto de otras instituciones públicas, como el Ministerio de Finanzas, el Ministerio Coordinador de la Política Económica y el entonces

Ministerio de Relaciones Exteriores, Comercio e Integración. Sin embargo, es importante que dicho modelo sea revisado tantas veces como sean necesarias por el equipo técnico negociador, en atención a las especiales y particulares características de cada uno de los procesos que se llevarán a cabo.

La conformación del equipo negociador es un aspecto muy importante dentro del proceso. Generalmente la composición del mismo es una materia propia dentro de la elaboración de la política pública de negociación de estos convenios y siempre atendiendo a las competencias propias de las instituciones públicas que intervendrán en este ejercicio de estructuración.

A nivel comparado, como en el caso mexicano y chileno por ejemplo, los equipos de negociación responden a una sola institución pública –generalmente las Administraciones Tributarias o autoridades de Finanzas– que tienen dentro de sus estructuras orgánicas unidades administrativas específicas encargadas exclusivamente de la elaboración, negociación, interpretación, administración y monitoreo de estos instrumentos. Esta práctica resulta la más saludable, pues permite cohesionar e institucionalizar al equipo, cuya actividad generalmente se encuentra regulada por cuerpos normativos legales o al menos reglamentarios, en los cuales se establece su conformación, competencias y roles de cada miembro. Así mismo, permite que el equipo dedique permanente su esfuerzo en pulir técnicas de negociación, estar al tanto de los avances normativos y doctrinarios en esta materia, y brindar su apoyo no únicamente desde la perspectiva jurídica, sino también desde la perspectiva económica, comercial, de inversiones y estadística, actividades todas que deben conjugar de manera perfecta en todas las etapas de un proceso de negociación de convenios para evitar la doble imposición.

En el caso ecuatoriano, si bien existe la definición de competencias de cada una de las instituciones que intervienen en el proceso de negociación, no existe la cohesión de todos los actores en un mismo órgano administrativo, ni tampoco la exclusividad en la atención permanente de esta materia.

El Servicio de Rentas Internas es sin duda actualmente el actor principal, ya que a través de sus técnicos interviene en todas las etapas del proceso de negociación, tanto previas, como en la negociación misma y en las etapas posteriores de administración, interpretación y monitoreo. Por su parte, el Ministerio de Comercio Exterior es un actor fundamental en la preparación y análisis de las intenciones de inversión de un determinado país con el que se vaya a iniciar un proceso de negociación. Esta Cartera de Estado deberá proporcionar toda la información necesaria que permita identificar los especiales intereses que la parte exportadora de capital busca desarrollar en fuente, lo que viabilizará el análisis de las cláusulas del convenio en las que los negociadores deberán tener más atención en las rondas. Finalmente, el Ministerio de Relaciones Exteriores cumple un rol importante de

representación del Estado en las relaciones con la Comunidad Internacional y tiene a su cargo los aspectos protocolarios, así como también es decidor al momento de revisión del convenio negociado, dentro del proceso de revisión y aprobación interna del Convenio, una vez que el mismo sea negociado. No obstante, dentro de las actividades preparatorias y del análisis que el equipo técnico tributario realiza, surgen necesidades de información que deberá ser atendida por otras instituciones administradoras de la misma, como el caso del Ministerio de Finanzas, Secretaría Nacional de Planificación, Ministerio Coordinador de Política Económica, entidades que monitorearán todo el proceso y que pueden –a través de un delegado– asistir a las rondas, más con una intervención relacionada a los aspectos que surjan en las mismas y que son de su competencia. En las rondas de negociación se analizarán aspectos principalmente relacionados a la órbita técnico-tributaria del tratamiento de la doble imposición.

Con fundamento en lo mencionado y sin perjuicio de lo establecido en la última parte del párrafo anterior, se desprende que dentro de la experiencia ecuatoriana, en la etapa preparatoria de la negociación interviene actualmente de manera primordial la Administración Tributaria, a través de sus técnicos en materia normativa y de fiscalidad internacional. De igual manera, intervienen las Carteras de Estado de Comercio Exterior y de Relaciones Exteriores, en sus respectivos ámbitos de competencia. En este punto es importante mencionar, que de acuerdo a lo establecido en el ordenamiento jurídico ecuatoriano, el Ministerio de Comercio Exterior es la entidad encargada de dirigir la política de negociaciones económicas en el Ecuador. Dentro de la estructura orgánica del Ministerio existe una Dirección de Negociaciones de Convenios de Inversiones, así como también de Convenios para Evitar la Doble Imposición. En este sentido, dependerá de la coordinación administrativa que mantenga esta Cartera de Estado con la Administración Tributaria para que dentro del ámbito de sus respectivas competencias ambas entidades desplieguen sus mayores esfuerzos para alcanzar el éxito en la culminación de cada uno de los procesos. Comercio Exterior desde la óptica de negociación y estrategias, combinado con el apoyo técnico tributario del Servicio de Rentas Internas. La definición de la composición interna del equipo que intervenga en las Rondas deberá considerar que las personas que participen en las mismas tienen necesariamente que cumplir con un estricto perfil técnico tributario combinado con conocimientos y destrezas en el arte de la negociación y manejo fluido del idioma Inglés (idioma oficial de las negociaciones con países de habla no castellana y del texto del Convenio, cuya versión en Inglés prevalecerá –en caso de dudas– sobre los textos del convenio en idioma Castellano y en el idioma nativo del país contraparte).

Por su parte, es importante tener en claro los objetivos que se buscan alcanzar con el instrumento. Si la intención es la de atraer inversiones a través de la ejecución de proyectos estratégicos de infraestructura –por ejemplo– en la estruc-

turación del borrador de negociación se pondrá especial énfasis en las cláusulas de establecimiento permanente, el cual –como estado fuente– debería estar configurado como mínimo a los seis meses de iniciada la actividad económica, conforme lo establece nuestro modelo.

Si la intención es la atracción de transferencia de tecnología y demás materia relacionada con la explotación de conocimientos técnicos, de igual manera, el Ecuador como país fuente deberá poner mucho cuidado en la negociación de los porcentajes de retención que se deban aplicar en pagos efectuados por concepto de regalías (entendido como el uso o el derecho de uso de equipos industriales o científicos, así como por la transferencia de “*know how*”). En el caso del convenio negociado con la República Popular China, el artículo 5 de “establecimiento permanente” prevé la posibilidad de que se configure un EP, una vez transcurridos 6 meses desde que se preste asistencia técnica, por ejemplo. Este aspecto es muy importante, ya que el mismo rubro, de no existir esta disposición, podría entenderse como cubierto por el ámbito del artículo 12 de “regalías” por el cual se aplicaría el porcentaje del 10%, sobre el ingreso bruto percibido. Mientras que en aplicación del artículo 5, una vez que se configure el EP este deberá tributar sobre una base de ingreso neto, al porcentaje del 25%.

Con estos ejemplos se pretende ilustrar en mejor medida la importancia que dentro de cada proceso de negociación, tiene la estructuración del modelo de convenio que cada Estado realizará en atención a sus principales intereses en la celebración del mismo y de las actividades económicas que se buscan desarrollar en cada caso. Es importante que tampoco se planteen utopías que no se vean traducidas o reflejadas de alguna manera en prácticas internacionales sobre esta materia, a menos que existan razones suficientes por las que un Estado desee introducir determinada postura dentro de su modelo.

En este punto es interesante mencionar que dentro de la experiencia ecuatoriana, en las negociaciones que desde el año 2011 se han efectuado, ha sido común que se desarrollen sendos protocolos en casi todos los convenios negociados. La figura del *protocolo* es muy útil cuando se trata de establecer especiales definiciones o disposiciones que van a ser aplicadas por los Estados Contratantes. Por ejemplo, en algo tan sencillo como la definición de “sociedad” o “*company*” (en su acepción en el idioma Inglés) dentro del artículo 3 del Convenio, en el caso ecuatoriano todos conocemos que por disposición del artículo 98 de la Ley de Régimen Tributario Interno, dicho término no abarca únicamente a las personas jurídicas llamadas “sociedades” desde la órbita mercantil o por su proceso de constitución ante la Superintendencia de Compañías, sino que también abarca a patrimonios autónomos y sociedades de hecho. En este sentido, aún cuando parezca obvia la inclusión (cuando se negocia la definición con países de habla castellana), con países de habla inglesa (o con países asiáticos o europeos, en los que el idioma oficial

del convenio es el Inglés), es importante que se aclare que para el caso ecuatoriano, la palabra “*company*” es una palabra que tiene un ámbito objetivo mucho más amplio que la sola referencia a una “compañía”, ya que podría interpretarse que el convenio aplicaría únicamente a entidades amparadas en la Ley de Compañías, dejando por fuera a sociedades de hecho o patrimonios autónomos.

De igual manera, dentro de la estructuración del modelo, se puede también prever que dentro de un Protocolo se incluyan disposiciones operativas dentro del proceso de intercambio de información del artículo 26. Originalmente el modelo ecuatoriano establecía dentro del mismo un nuevo artículo 26, mucho más amplio ya que contenía en sí mismo toda la operatividad para ejecutar o llevar a cabo la atención de requerimientos de información. Esta circunstancia en varios procesos de negociación trajo consigo la dificultad de aceptar el texto tan amplio propuesto, ya que se argumentaba que es algo que no está dentro de los estándares internacionales que regulan textos para este artículo, ni tampoco existía referencia similar en los comentarios de los modelos internacionales de convenios. Ante esta circunstancia, una solución fue la de mantener el texto estandarizado en los modelos de convenios (de preferencia el del Modelo de la ONU, ya que establece de manera expresa que los Estados ejecutarán todos los esfuerzos para cumplir con un requerimiento), y dentro de un Protocolo el desarrollar toda la normativa necesaria para la atención de las solicitudes e incluso la forma automática, espontánea o por requerimiento, de cada intercambio.

Por su parte, dentro de la estructuración del modelo (e insisto en que este es un trabajo que se lo debe hacer en cada uno de los procesos de negociación, ya que cada Estado contraparte es distinto, tanto en la estructura de la normativa tributaria interna del mismo, como en los objetivos que se busquen alcanzar o actividades a potencializar, con el convenio) es necesario que el equipo negociador identifique aquellos aspectos que son puntos “insalvables” “no negociables” que indefectiblemente deben ser aceptados por la contraparte, y prever estrategias de negociación con la identificación de cláusulas medianamente negociables y totalmente negociables, que permitan incluso cuantificar y valorar cada escenario dentro de la respectiva estrategia.

Este tipo de análisis deberá estar liderado por el equipo técnico de negociación, el cual será el encargado de participar –a través de su Jefe Negociador– en las rondas que se vayan a llevar a cabo durante todo el proceso. El análisis de la referencia se sugiere esté acompañado del apoyo de todas las entidades involucradas, conforme lo mencionado en este numeral.

Finalmente, la etapa previa de la negociación deberá incluir el obligatorio ejercicio de investigación por parte del equipo técnico respecto de la contrapropuesta de modelo que el otro Estado Contratante le haya hecho llegar, así como

también del análisis comparado de las últimas experiencias de negociación de dicho Estado, especiales esquemas culturales del país con el se vaya a negociar, elaboración de disposiciones alternas en caso de un estancamiento de la negociación (esto dentro del análisis de la estrategia de negociación) y de su normativa interna, aspectos todos que serán determinantes en la elaboración del borrador de convenio a negociar o “*draft*” de negociación (documento que condensa los modelos de cada uno de los Países Contratantes, “*encorchetándose*” toda la materia en la que difiera uno del otro modelo) y en la estructuración de la estrategia de negociación.

4.2. La negociación y el equipo técnico

La conformación del equipo técnico de negociación debe estar estructurada de tal manera que permita una acción conjunta y articulada entre todos sus miembros. Como ya se mencionó anteriormente, es importante diferenciar entre el equipo de negociación como tal y los delegados de entidades públicas involucradas que pueden asistir a la ronda, para proporcionar determinados datos que pueden resultar necesarios en el desarrollo de la misma.

Respecto del equipo negociador, es recomendable un número reducido de miembros, lo cual permita una acción coordinada y ordenada. Se sugiere una composición de tres miembros: el Jefe de Negociación; un apoyo del Jefe Negociador quien funge como asesor y quien deberá tener a disposición toda la información recopilada y preparada en la etapa previa a la negociación; y un tercer miembro – secretario quien tomará notas de todos los aspectos tratados dentro de la negociación, información que resulta muy válida en las reuniones internas del equipo y también en la preparación para una siguiente ronda de negociación, de ser el caso.

Dentro de la negociación es importante establecer cuál será el estilo de negociación que se adoptará por parte del equipo. Un estilo cordial, diplomático pero a la vez firme, es recomendable, pues sin dejar de lado la importancia de que cada propuesta puesta sobre la mesa debe estar sólidamente fundamentada, también permite brindar a la negociación de un ambiente cordial, de confianza y respetuoso que permitirá fluidez en el tratamiento del *Draf* y eventualmente en una culminación exitosa de la discusión de todos los temas, alcanzando una satisfactoria negociación, en una sola Ronda de ser posible. Al contrario, una estrategia de negociación agresiva, en la que se defiendan a ultranza todos los temas planteados, dejando de lado la visión de un “*ganar ganar*” puede traer consigo la consecuencia de que se genere un atmósfera hostil de negociación, lo cual será sin duda un obstáculo permanente durante todo el proceso. Sin embargo, el estilo que el Jefe Negociador utilice deberá ser matizado una vez que se establezca en la sesión inaugural, un primer acercamiento de los dos equipos y se pueda establecer en

ese momento, una primera lectura de la actitud de los equipos, así como también una identificación constante dentro del desarrollo de la negociación del momento preciso en el que hay que emplear mayor presión dentro de la discusión de una determinada cláusula, determinado en ese momento la efectividad de la estrategia desarrollada o la necesidad de mantener reuniones internas al finalizar el día de negociación para reestructurarla.

Ya dentro del desarrollo de la negociación, existe una etapa inicial protocolar en la cual se inaugura la Ronda, generalmente con la presencia de las autoridades tributarias y de relaciones exteriores del país anfitrión, en la cual se expone al equipo del otro Estado Contratante la voluntad política de alcanzar una culminación exitosa de la negociación del convenio y de la importancia del mismo en procura de los objetivos de ambos Estados.

Una presentación de cada uno de los miembros de los equipos será necesaria y de esta manera ir construyendo una buena relación con la contraparte. Confianza, seriedad, cordialidad y determinación, son factores que deben ponerse en práctica. Posteriormente, la intervención del equipo se sugiere sea liderada por el Jefe Negociador quien será la persona encargada de manejar las discusiones, plantear la problemática y de esta manera, establecer un diálogo organizado durante toda la ronda, evitando intervenciones inesperadas o criterios improvisados. El Jefe Negociador será quien determine la posibilidad o no de la intervención de un miembro de su equipo, así como también podrá ceder el manejo de la negociación a su segundo a bordo, cuando el jefe deba ausentarse momentáneamente. Sin embargo, el Jefe negociador del país anfitrión es generalmente quien lleva la “batuta” en la discusión de los temas y en el análisis de los temas que se encuentren “*en corchetes*”.

Por su parte, el inicio de la ronda de negociación puede resultar en varios de los procesos, algo muy provechoso ya que, sumada la voluntad del Estado contraparte, permitirá la culminación de las discusiones de todo el Convenio, en una sola ronda, algo muy positivo incluso desde el punto de vista presupuestario, ya que la práctica internacional ha determinado que generalmente la siguiente ronda sea en el territorio del Estado contraparte. En estos casos, el país visitante deberá analizar la pertinencia de la participación de todos los miembros del equipo o únicamente del Jefe Negociador conjuntamente con su segundo a bordo. Realmente este es un tema, más que técnico presupuestario.

Es recomendable que las discusiones en el día inaugural inicien con una exposición de cada Equipo de las principales características de las disposiciones de la legislación tributaria interna de cada Estado Contratante, con la finalidad de que antes de que se inicie la discusión del *Draft* se puedan solventar las dudas que se generen respecto de las principales características de los regímenes tributarios de cada Estado.

Posteriormente es recomendable que durante el primer día de negociaciones se lleve a cabo una revisión integral del Convenio, tratando de llegar al mayor número de acuerdos en el texto del mismo, dejando para los posteriores días de negociaciones las discusiones respecto de los temas discordantes. En este punto de la discusión es importante que el equipo haya trabajado en conjunto las argumentaciones que se expondrán en cada discusión, así como la implementación de herramientas como memorandos de entendimiento o protocolos, que permitan eliminar obstáculos en las discusiones y lograr entendimientos comunes para acuerdos eficientes en estos temas, que son los más importantes. Aquí es donde la estrategia entra en acción.

En caso de aún persistir diferencias en estos días, se deberá planificar una siguiente ronda, con el tiempo de antelación suficiente que permita a cada equipo la preparación necesaria para abordar nuevamente los temas que estén pendientes de la ronda anterior.

Una vez finalizada la ronda de negociación es pertinente la firma de un acta de la misma, documento en el cual se establecerá el hecho de haber llegado a una culminación exitosa de la negociación o, de ser el caso, los temas respecto de los cuales existen diferencias que deberán ser tratadas en una futura ronda. En el acta se deberá especificar, de ser posible, la fecha y lugar tentativo de la siguiente ronda de negociación, así como también se deberá detallar el nombre de los integrantes de cada equipo y adjuntarse a la misma un ejemplar del *Draft* negociado.

Con todos los puntos acordados dentro del texto del Convenio, suscritas las actas de negociación por parte de los Jefes de Equipos de ambos Estados Contratantes, se podría entender que la etapa de negociación ha finalizado. Sin embargo, existen circunstancias en las cuales no siempre es así.

Mientras no se haya iniciado el proceso de aprobación del instrumento por parte de las autoridades competentes de ambos países, los Jefes de los equipos pueden contactarse con su contraparte y solicitar la revisión de algún tema dentro del convenio, sea este de fondo o de forma (correcciones de orden tipográfico u ortográfico). El contacto e intercambio de propuestas se las puede realizar de manera electrónica e incluso se pueden llevar a cabo video conferencias para tratar estos temas. De hecho el sistema de video conferencia es muy útil cuando luego de las rondas iniciales, persisten pocos temas a ser discutidos y se prevé que el tratamiento de los mismos puede ser materia de análisis a través de este mecanismo.

4.3. Actividades post – negociación y entrada en vigencia

Consensuados todos los puntos del Convenio, inicia todo el procedimiento administrativo y legal –conforme al derecho interno de cada Estado Contratante– necesario para la preparación de la firma del instrumento, así como para su aprobación y entrada en vigencia.

En la experiencia ecuatoriana, una vez culminada la negociación, la Administración Tributaria se encarga, a través del Equipo Negociador, de la traducción del convenio al idioma Castellano, de ser el caso. En este punto, es importante considerar que la práctica internacional ha establecido la necesidad de que el CDI sea suscrito en el idioma nativo de ambos países, y en idioma inglés cuando el mismo no sea el oficial de alguno de ellos. En caso de conflictos en la interpretación del texto del convenio, prevalecerá el texto de la versión en idioma Inglés. Se sugiere que la traducción la realice la propia Administración Tributaria atendiendo a la especialidad de la terminología que se utiliza en estos convenios. Para una adecuada traducción es necesario que las personas que estén a cargo de esta tarea manejen solventemente las definiciones e instituciones tributarias que están abordadas en un CDI (generalmente esto lo efectúa el mismo equipo negociador).

Una vez que se encuentra lista la traducción del Convenio, cuando sea el caso, y revisado y consensuado todo el texto del Convenio por ambas Partes, inicia formalmente el proceso de suscripción del mismo, con el envío formal del instrumento a las respectivas Cancillerías. En esta Cartera de Estado, a través de la Dirección de Instrumentos Internacionales, se analizará la estructura del Convenio y de estar todo correcto se emitirá el informe o dictamen favorable, con el cual se da “luz verde” a la coordinación a través de las vías diplomática respectivas, de la fecha y lugar en los que se llevará a cabo la suscripción del Convenio.

Una vez suscrito, el Ministerio de Relaciones Exteriores remite un ejemplar del instrumento a la Presidencia de la República para que se de inicio al proceso de aprobación y entrada en vigencia. La Secretaría Jurídica de la Presidencia remitirá, a su vez, el texto del Convenio a la Corte Constitucional para el respectivo dictamen, luego de lo cual se lo enviará a la Asamblea Nacional con la finalidad de que se de inicio al trámite legislativo correspondiente a este tipo de instrumentos internacionales, en atención a lo señalado en el artículo 419 de la Constitución de la República del Ecuador. Finalmente, le corresponderá a la Función Ejecutiva ratificar el Convenio aprobado por la Asamblea y ordenar su publicación en el Registro Oficial. El cumplimiento del proceso interno de aprobación debe ser comunicado por las vías diplomáticas a la contraparte y generalmente luego de 30 días contados desde la última notificación de cumplimiento o finalización de este procedimiento de la respectiva contraparte, se entenderá que el convenio se encuentra vigente, mas no aplicable, conforme lo señalo en el párrafo siguiente.

Respecto de la aplicación de las disposiciones del CDI es necesario señalar que tratándose de un ámbito objetivo del Convenio que aborda tratamiento de impuestos de periodicidad anual, como lo es el Impuesto a la Renta, los CDI's entran en vigencia desde su publicación en el Registro Oficial, pero serán aplicables a partir del primer día del año siguiente al de su entrada en vigencia.

Finalmente, un aspecto esencial dentro de las actividades de post – negociación, se encuentra el monitoreo de la aplicación del Convenio o la administración del mismo. Esto se traduce en la actividad que la autoridad tributaria de cada Estado Contratante debería efectuar para establecer la efectividad o no del instrumento negociado, del cumplimiento o no de los objetivos propuestos, del alcance o no de las finalidades proyectadas.

A lo largo de este Capítulo se han efectuado constantes referencias a la finalidad de estos Instrumentos como herramientas para la atracción de la inversión, principalmente para el caso de países importadores de capital, como el nuestro. Bajo esta lógica, dentro del Convenio se establece un período mínimo de vigencia del mismo, que generalmente es de cinco años, período dentro del cual se entiende como suficiente y necesario como para que las inversiones a efectuarse en fuente se las ejecute y empiecen a rendir los resultados esperados. Es entonces en este período mínimo de tiempo de vigencia, en el cual las autoridades tributarias deben desplegar sus esfuerzos a través de las unidades administrativas de estudios fiscales, para que en coordinación con otras entidades públicas, como el Ministerio de Comercio Exterior, Ministerio de Relaciones Exteriores, SENPLADES, Ministerio de Finanzas, Ministerio Coordinador de la Política Económica, se efectúe una evaluación permanente del impacto del convenio en la atracción de inversiones y principalmente de aquellas que fueron consideradas dentro del análisis para establecer, en la etapa previa a la negociación, la viabilidad o no de iniciarla.

Si el resultado de dicha evaluación es negativo, el Estado tendrá la potestad soberana de denunciar el Convenio, renegociarlo para fortalecer aquellos aspectos que se los haya podido identificar como *débiles* dentro de la aplicación o interpretación del Convenio, o mantenerlo en vigencia (una vez cumplido el tiempo mínimo, se renueva automáticamente). En este punto se entiende la importancia de contar con eficaces medidas anti abuso del convenio, sean estas generales o específicas, las cuales impedirán que durante el período mínimo de vigencia del CDI el mismo pueda ser utilizado como una herramienta de evasión o elusión, más que de atracción de inversiones y activación constante de la economía de los Estados Contratantes.

Es así como se pueden resumir de manera muy breve las etapas de negociación de estos Instrumentos, traducidos como herramientas de desarrollo económico y comercial de países principalmente importadores de capital y de eliminación

o atenuación de la doble imposición, obviamente considerando en su elaboración, estructura, negociación, administración, interpretación y aplicación, el contexto internacional en el que los Estados están inmersos de combatir las prácticas tributarias nocivas.

Dentro del Capítulo referente al análisis de las Acciones BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*), llevadas a cabo por la OCDE y el posterior desarrollo de las mismas por parte de las Naciones Unidas, con el trabajo del Comité de Expertos y el desarrollo de foros internacionales de discusión en esta materia, se abordará la importancia de la implementación de medidas jurídicas que permitan fortalecer en nuestro país el combate al abuso de tratados fiscales, el combate a los ajustes híbridos y de abuso de figuras establecimientos permanentes, así como la necesidad de estructurar un modelo multilateral de CDI, que permita abarcar en un solo instrumento medidas de reforzamiento de las disposiciones contenidas en acuerdos antiguos que lamentablemente no contemplan disposiciones de blindaje de prácticas de evasión o elusión a través de estos Convenios.

BIBLIOGRAFÍA

Departamento de Asuntos Sociales y Económicos de las Naciones Unidas, *La Negociación de Convenios Tributarios*, 1ª ed., Nueva York, ONU, 2014.

LA PLANIFICACIÓN TRIBUTARIA INTERNACIONAL

ROMEO CARPIO RIVERA¹

Sumario: 1. CONSIDERACIONES PREVIAS. 1.1. La Planificación, la Elusión y la Evasión Fiscal, conceptos 1.2. La Planificación Fiscal versus la Evasión y la Elusión. 2. LA PLANIFICACIÓN TRIBUTARIA INTERNACIONAL. 3. LA PLANIFICACIÓN FISCAL AGRESIVA. 4. NUEVAS TENDENCIAS DE REVELACIÓN.

1. CONSIDERACIONES PREVIAS

Uno de los principales objetivos que tienen los administradores de las empresas es la maximización del beneficio que reciben sus accionistas, y en su afán de conseguirlo, la planificación tributaria es un elemento que juega un papel muy importante, al buscar minimizar la correspondiente carga fiscal.

Desde un punto de vista relacionado con el lugar donde se efectúen las transacciones que estén dentro del alcance de la planificación, ésta puede ser considerada como local o internacional. Pero independientemente de que sea local o internacional, siempre nos vamos a enfrentar con el problema de si ésta puede ser observada como una posible elusión o evasión tributaria. En este sentido, vamos a describir algunas definiciones de varios conceptos, previo al planteamiento de un modelo de diferenciación subjetiva propuesto por el autor.

1.1 La planificación, la elusión y la evasión fiscal, conceptos

a) Sobre la Planificación Tributaria:

1. Es un proceso, constituido por una serie de actos o actuaciones lícitas del contribuyente, cuya finalidad es invertir eficientemente los recursos destinados por éste al negocio de que se trata y con la menor carga impositiva que

¹ Socio Director de A.P.T. y Coordinador Académico de la Maestría en Planificación Tributaria y Fiscalidad Internacional – UASB.

sea legalmente admisible, dentro de las opciones que el ordenamiento jurídico contempla.²

Toda planificación fiscal persigue minimizar la carga tributaria derivada del ejercicio de una actividad mercantil o de la tenencia de un patrimonio mediante la elección de la vía de acción más eficiente entre todas las alternativas legalmente posibles.³

Cualquier decisión del obligado tributario que permita minorar sus obligaciones tributarias y que no se oponga, ni siquiera indirectamente, a lo dispuesto en la normativa tributaria.⁴

2. Consiste en la facultad de elegir entre varias alternativas lícitas de organización de los negocios o actividades económicas del contribuyente, o de incluso de renunciar a la realización de negocios o actividades, todo con el fin de obtener un ahorro tributario.⁵

3. El concepto de *economía de opción*, nace del criterio de que nadie está obligado a elegir el camino más gravoso para el pago de sus impuestos, dada la necesaria libertad para elegir la forma jurídica más conveniente para el cumplimiento de los fines económicos que se persiguen, por tanto cada persona puede arreglar sus asuntos en la forma que le resulte menos onerosa, en consecuencia, se puede elegir la forma jurídica más conveniente para el cumplimiento de los fines económicos que se proponen las partes.

Este criterio tiene su fundamento en la autonomía de la voluntad, la libertad de empresa, libertad de contratación, libertad económica y en los principios constitucionales y tributarios de reserva de Ley y legalidad.⁶

b) Sobre la Elusión Tributaria:

1. La 'elusión tributaria' es toda conducta dolosa del contribuyente que tiene como finalidad evitar el nacimiento de una obligación tributaria, valiéndose para

2 Rivas Coronado, Norberto, *Planificación Tributaria, Conceptos, Teoría y Factores a Considerar*, Santiago de Chile, Editorial Magril Limitada, Santiago de Chile, 2000, p. 9.

3 Definición de Joaquín de Arepacochoaga, en Rivas Coronado, Norberto, *Planificación Tributaria, Conceptos, Teoría y Factores a Considerar*, cit., p. 10.

4 Definición de José Ignacio Ruiz Toledano, en Rivas Coronado, Norberto, *Planificación Tributaria, Conceptos, Teoría y Factores a Considerar*, cit., p. 10.

5 Ugalde Prieto, Rodrigo y García Escobar, Jaime, *Elusión, Planificación y Evasión Tributaria*, Santiago de Chile, Lexis Nexis, 2007, p. 53.

6 Yupanguí Carrillo, Yolanda, *Posibilidad de Evitar la Elusión Tributaria y Figuras Relacionadas*, Ponencia presentada en las XXV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Cartagena, Colombia, febrero de 2010, p. 8.

ello de fraude de ley⁷, de abuso de derecho⁸ o de cualquier otro medio ilícito que no constituya infracción o delito.⁹

2. En términos generales *la elusión tributaria* es una figura consistente en no pagar determinados impuestos que se han establecido, amparándose en subterfugios o resquicios legales, no previstos por el legislador al momento de redactar la ley, bien sea por una redacción deficiente de la misma, o bien porque dicha ley produce efectos no previstos al entrar en juego con el resto de las normas tributarias... consiste en evitar el pago de un tributo utilizando determinadas formas jurídicas, aprovechando vacíos legales o haciendo interpretaciones acomodadas. Es una acción lícita tendiente a lograr la no concreción del hecho imponible y más concretamente alcanzar el no pago del Tributo establecido.¹⁰

3. Consiste en evitar por medios lícitos que un determinado hecho imponible se realice, mediante el empleo de formas o figuras jurídicas aceptadas por el Derecho –aun cuando alguna de ellas sea infrecuente o atípica– y que no se encuentran tipificadas expresamente como hecho imponible por la ley tributaria.¹¹

La elusión consiste en la utilización de medios lícitos tendentes a obtener una reducción de la carga tributaria, los cuales, necesariamente, están fuera del ámbito de la normativa penal, puesto que se trata de medios jurídicamente irreprochables.¹²

Adicionalmente es importante mencionar las conclusiones y recomendaciones aprobadas en las XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario – Margarita 2008 sobre el tema 1: La Elusión Fiscal y los medios para evitarla; a saber:

Primera. La elusión es un comportamiento del obligado tributario consistente en evitar el presupuesto de cualquier obligación tributaria, o en disminuir la carga tributaria a través de un medio jurídicamente anómalo, por ejemplo: el abuso

7 Según el propio autor, fraude de ley es una especie de elusión mediante la cual el contribuyente evita, aparentemente, el nacimiento de la obligación tributaria, amparándose en una norma no adecuada a la actividad que desarrolla con el fin de defraudar otra que si corresponde a dicha actividad o supuesto de hecho.

8 Según el propio autor, abuso de derecho en materia tributaria, es una especie de elusión que se configura cuando el contribuyente extralimita el poder que se le ha conferido por una norma jurídica, con el fin de evitar el nacimiento de una obligación tributaria o de reducir su monto, en perjuicio del Fisco.

9 Rivas Coronado, Norberto, *Planificación Tributaria, Conceptos, Teoría y Factores a Considerar*, cit., p. 21.

10 Yupangui Carrillo, Yolanda, *Posibilidad de Evitar la Elusión Tributaria y Figuras Relacionadas*, cit., p. 3.

11 Ugalde Prieto, Rodrigo y García Escobar, Jaime, *Elusión, Planificación y Evasión Tributaria*, cit., p. 71.

12 Definición de Dino Jarach, en Ugalde Prieto, Rodrigo y García Escobar, Jaime, *Elusión, Planificación y Evasión Tributaria*, cit., p. 72.

de la norma, de la forma o la vulneración de la causa típica del negocio jurídico, sin violar directamente el mandato de la regla jurídica pero sí los valores o principios del sistema tributario.

Segunda. La elusión constituye un comportamiento lícito y por tanto no es sancionable. Sólo corresponde a la ley establecer los medios para evitarla y regular los supuestos en que procede recalificar el hecho para garantizar la justicia en la distribución de las cargas públicas.

Tercera. Existe un derecho derivado de la libertad económica a ordenar los actos o negocios propios de la manera fiscalmente más ventajosa o menos gravosa.

Cuarta. La economía de opción consiste en el lícito aprovechamiento de las posibilidades que ofrece el ordenamiento jurídico o de un defecto normativo.

Quinta. La simulación implica la generación de una apariencia, con la finalidad de evitar el régimen jurídico-tributario del acto o negocio disimulado. Cuando tiene como finalidad causar perjuicio al Fisco puede constituir un acto elusivo o evasivo, dependiendo las circunstancias de hecho y de las exigencias del tipo infractor.

Sexta. La norma tributaria debe interpretarse conforme a los métodos generalmente admitidos en el Derecho. Por ello, son improcedentes criterios hermenéuticos contrarios a la esencia jurídica de la norma tipificadora del tributo.

La calificación tributaria sirve como criterio antielusivo y tiene como finalidad fijar la relación jurídica sustancial que subyace en cada negocio jurídico.

La prevalencia de la sustancia sobre la forma debe establecer la verdadera naturaleza jurídica del acto o negocio gravado.

Séptima. El mecanismo adecuado para afrontar la elusión es el desconocimiento de la conducta elusiva y la aplicación de la norma que se ha tratado de eludir o de evitar mediante el comportamiento anómalo, conforme a lo establecido en la ley.

Octava. Las cláusulas generales antiabuso son instrumentos de política antielusiva que, a pesar de sus ventajas, plantean serios riesgos de afectar la seguridad jurídica del obligado tributario. Su previsión mediante ley obliga a una regulación que incluya un presupuesto de hecho preciso, la carga de la prueba por parte de la Administración y un procedimiento garantista.

En todo caso, debe reconocerse al contribuyente la posibilidad de acreditar el propósito económico para enervar la aplicación de la cláusula.

Novena. La analogía no es un medio adecuado para combatir la elusión.

Décima. Las cláusulas especiales son otros instrumentos de política antielusiva.

Su formulación debe respetar el principio de capacidad económica, seguridad jurídica, legalidad y ser compatible con los Convenios de Doble Imposición.

En países cuyos ordenamientos jurídicos reconocen un derecho supranacional, las cláusulas especiales deben respetar las exigencias de la no discriminación, la libertad de circulación de capitales y de establecimiento.

Undécima. Las presunciones y ficciones como cláusulas especiales antielusivas deben respetar las exigencias de los principios de legalidad, capacidad económica, seguridad jurídica y proporcionalidad. Corresponde al legislador establecer presunciones que, en lo posible, deben admitir prueba en contrario.

Duodécima. La elusión tributaria internacional se caracteriza por la utilización anómala de los puntos de conexión fijados por las leyes o por los convenios.

Frente a este tipo de elusión deben prevalecer normas y cláusulas que impidan la aplicación inapropiada del Convenio de Doble Imposición o la adquisición abusiva de la residencia en territorios de baja tributación.

En el ámbito del Derecho Internacional resulta especialmente importante el intercambio de información, que es condición de efectividad de las medidas antielusivas con dimensión internacional. Los Estados latinoamericanos deberían firmar acuerdos de intercambio informativo y desarrollarlos mediante procedimientos internos.

Las conclusiones fueron aprobadas por unanimidad, excepto las N° 1, la N° 5, la N° 8, inciso segundo, N° 9 y la N° 11, aprobadas por mayoría que superó los dos tercios de los presentes.¹³

c) Sobre la Evasión Tributaria:

1. La evasión tributaria es toda conducta ilícita del contribuyente, dolosa o culpable, consistente en un acto o en una omisión, cuya consecuencia es la sustracción al pago de una obligación tributaria que ha nacido válidamente en la vida del Derecho, mediante su ocultación a la Administración Tributaria, en perjuicio del patrimonio estatal.¹⁴

¹³ http://www.iedt.org.ec/index.php?option=com_content&view=article&id=81&Itemid=100

¹⁴ Rivas Coronado, Norberto, *Planificación Tributaria, Conceptos, Teoría y Factores a Considerar*, cit., p. 29.

2. Consiste en el incumplimiento doloso de las obligaciones tributarias, generalmente acompañado de maniobras engañosas que buscan impedir que sea detectado el nacimiento o el monto de la obligación tributaria incumplida.¹⁵

Consiste en una burla maliciosa e intencionada de la ley, con el propósito de liberarse en todo o en parte de la carga tributaria a que legalmente se está obligado.¹⁶

Con los definiciones revisadas se hace más fácil poder analizar las diferencias que existen entre cada uno de los distintos conceptos, como se realiza a continuación.

1.2 LA PLANIFICACIÓN FISCAL VERSUS LA ELUSIÓN Y LA EVASIÓN

Como vimos anteriormente, existen muchas definiciones relacionadas con estos tres conceptos, y en ese sentido, algunas diferencias se han planteado entre unos y otros; por ejemplo:

- Al diferenciar la planificación tributaria y la elusión:

“...en la elusión existe un escalón o un grado superior a la simple planificación tributaria, puesto que en la primera son muchas las ocasiones en que los contribuyentes utilizan formas jurídicas infrecuentes o atípicas o bien “se aprovecha” de lagunas, vacíos, errores o contradicciones del legislador.

En cambio en la planificación, el contribuyente opta por una de las alternativas dispuestas por el legislador –en forma expresa o implícita– para que los particulares organicen sus negocios.

Si debemos buscar una *similitud* entre la economía de opción o planificación tributaria y la elusión debemos concluir que ambas se asemejan a ser actividades lícitas¹⁷.¹⁸

- Al diferenciar la evasión y la elusión:

15 Ugalde Prieto, Rodrigo y García Escobar, Jaime, *Elusión, Planificación y Evasión Tributaria*, cit., p. 95.

16 Definición de Alejandro Dumay Peña en Ugalde Prieto, Rodrigo y García Escobar, Jaime, *Elusión, Planificación y Evasión Tributaria*, cit., p. 95.

17 Conforme la Real Academia Española; Lícito: Que es de la ley o calidad debida.

18 Ugalde Prieto, Rodrigo y García Escobar, Jaime, *Elusión, Planificación y Evasión Tributaria*, cit., p. 79.

La diferencia está en que en la elusión el contribuyente IMPIDE el nacimiento de la obligación tributaria situándose en una zona en donde no llega la ley tributaria mediante un medio lícito, aún cuando sea infrecuente.

En cambio, en la evasión la obligación tributaria NACIÓ y el contribuyente mediante una maniobra dolosa impide que la Administración Tributaria la conozca o permite que la conozca, pero no por su verdadero monto.

Así, por ejemplo, el contribuyente impide que la Administración conozca la existencia de la obligación tributaria cuando MALICIOSAMENTE omite la declaración impositiva. En cambio, el contribuyente impide que la Administración conozca el verdadero monto de la obligación cuando maliciosamente incorpora facturas falsas a su contabilidad, a fin de rebajar gastos que, en definitiva, resultan ser inexistentes.¹⁹

La Elusión Tributaria se diferencia de la EVASIÓN TRIBUTARIA porque el uso de ciertos tecnicismos legales le otorgan absoluta legitimidad, para efectos jurídicos. No obstante, se discute sobre la legalidad de dichos actos, puesto que, en la mayoría de los casos, el aprovechamiento de subterfugios legales se lo hace en forma maliciosa y con miras a no pagar tributos o pagarlos en forma disminuida, perjudicando en esta forma al estado, por ello, hay quienes afirman que estas conductas destinadas a rebajarse los impuestos pueden ser consideradas delictivas, si la propia Ley Tributaria consigue tipificar a la Elusión Tributaria y le imponga las sanciones que castiguen esta conducta como hecho punible.²⁰

- Al diferenciar la planificación, la evasión y la elusión:

En la ECONOMÍA DE OPCIÓN (Planificación Tributaria), el contribuyente sabe que está actuando dentro de las posibilidades que la Ley le brinda y la pasividad del intérprete le ratifica que la norma no ha querido gravar el resultado alcanzado.

En la ELUSIÓN, el contribuyente cree que está alcanzando un ahorro fiscal legítimo, pero su conducta es recalificada fiscalmente, porque produce una tensión con el propósito atribuido a la ley fiscal, que se propuso alcanzar esa situación.

En la EVASIÓN, el contribuyente sabe que está quebrando la ley, que no evita el hecho imponible, sino que solo intenta sustraerse a la obligación tributaria mediante ocultaciones maliciosas o declaraciones engañosas que pueden hallar

¹⁹ Ibid., p. 99.

²⁰ Yupanguí Carrillo, Yolanda, *Posibilidad de Evitar la Elusión Tributaria y Figuras Relacionadas*, cit., p. 3.

soporte funcional en el empleo de formas jurídicas verdaderamente inadecuadas que se exhiben como mera pantalla para ocultar la realidad.

Dado que en algunas acciones puede ser muy tenue la diferencia, sobre todo entre la planificación y elusión, propongo hacer una diferenciación a partir de la legitimidad de las actuaciones; tanto desde un punto de vista legal, cuanto filosófico; entendiendo la primera como una legitimidad que se evidencia cuando la acción se enmarca dentro de las normas legales y la segunda a aquella que cuenta con el reconocimiento social; como se muestra en el siguiente cuadro:

	LEGITIMIDAD	
	LEGAL	FILOSÓFICA
		(RECONOCIMIENTO SOCIAL)
Planificación	Sí	Sí
Elusión	Sí	No
Evasión	No	No

Cuadro No 1

Lo que es legítimo desde un punto de vista jurídico, no necesariamente lo es desde un punto de vista filosófico o social. Como ejemplo, podemos traer a colación el clásico cuento de Robin Hood, quien robaba a los ricos y poderosos para dárselos a los pobres. Desde un punto de vista puramente legal se concluiría que sus actuaciones eran ilegales y expuestas a las sanciones correspondientes, pero para la percepción de la sociedad (cuando la mayoría de aquella era pobre) estas actuaciones podrían ser vistas como válidas y investidas con un carácter de legítimas.

En este sentido, es interesante lo manifestado por el profesor Gerard Verna²¹ en su trabajo “Cuando lo legal no es bueno y lo ilegal no es malo”, en el cual, analiza las acciones desde la discrepancia que a su juicio existe entre la legalidad y la legitimidad de éstas, describiéndolas como dos nociones distintas.

En ese trabajo, el profesor Verna empieza su análisis categorizando a las acciones en cuatro tipos, dependiendo del grado de legalidad o legitimidad que cada una tiene:

21 Verna Gérard, “Cuando lo legal no es bueno y lo ilegal no es malo” en <http://www.fsa.ulaval.ca/personnel/vernag/PUB/peru.html>

- Acciones normales
- Acciones de violencia legal
- Acciones criminales
- Acciones informales

Las mismas se identifican claramente a través del siguiente gráfico:

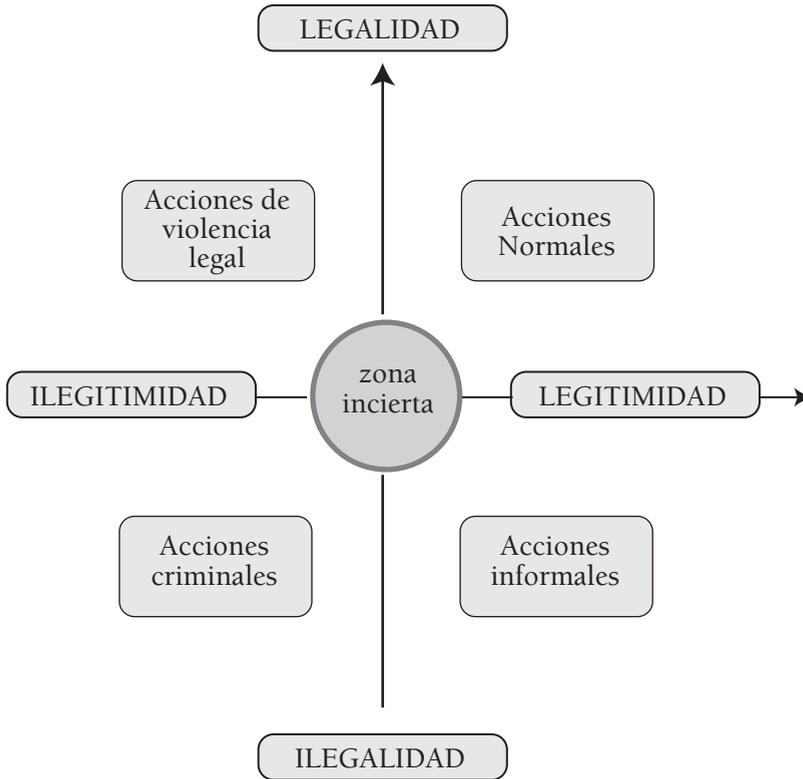


Gráfico N° 1

Fuente: Gérard Verna

Entonces, basado en el modelo del profesor Verna, se plantea un modelo para diferenciar las actuaciones relacionadas al ámbito fiscal, considerando la legitimidad de estas acciones, tanto desde un punto de vista legal, cuanto desde uno filosófico; relacionados con la norma legal y con el reconocimiento social, respectivamente. Para lo cual, se plantea el siguiente gráfico:

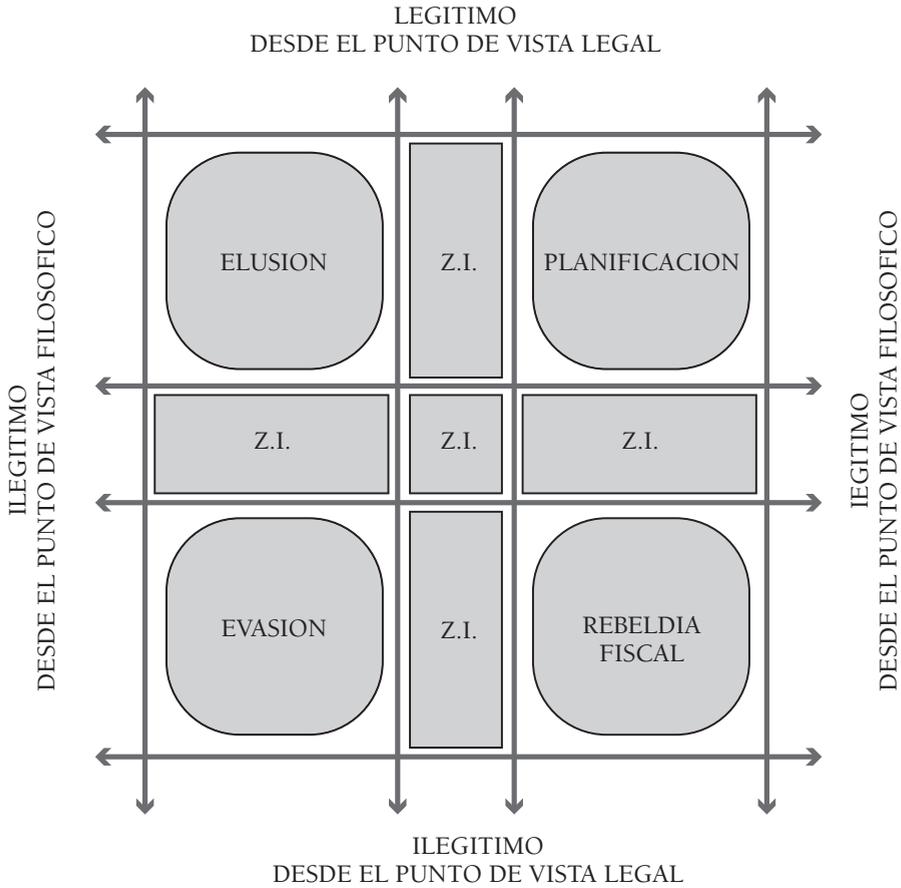


Gráfico N° 2

Como podemos ver existe un cuadro central conformado por tres filas y por tres columnas, las filas tienen relación con la legitimidad desde el punto de vista legal y las columnas con la legitimidad desde el punto de vista filosófico.

Al analizar las filas podría entenderse que las actuaciones deberían ser concebidas como legales (arriba) o ilegales (abajo) y entonces solo existirían dos alternativas; pero teniendo en cuenta que la interpretación jurídica, contiene un cierto grado de subjetividad, entonces surge la posibilidad de que una actuación, en un punto determinado, no pueda ser claramente identificable si es o no legal y entre en un espacio a ser clasificada dentro de una “zona incierta” (lo que en el gráfico se observa como “Z.I.”).

Algo similar sucede con las columnas, en donde podría entenderse que las actuaciones tienen o no reconocimiento social, y entonces podrían o no ser legítimas

desde ese punto de vista, y en ese caso también existirían dos alternativas; pero teniendo en cuenta que la aceptación social depende mucho de la idiosincrasia de los individuos, su cultura, sus costumbres, su religión, etc., surge también la posibilidad de que una actuación, en un punto determinado, no cuente claramente con el reconocimiento social y entre en un espacio a ser clasificada dentro de una “zona incierta”.

Pues entonces es más fácil percibir lo mostrado anteriormente en el cuadro No. 1, en donde se estableció una gran diferencia entre la planificación y la elusión, con la evasión; pues las primeras se las concibe como legítimas, desde el punto de vista legal, y la última no; ya que se entiende que las actuaciones que transgreden la Ley, no pueden ser vistas como planificación ni como elusión fiscal.

Eso nos lleva entonces a que tanto la planificación como la elusión son legales y; por ende, legítimas desde ese punto de vista, pero no sucede lo mismo desde la perspectiva filosófica, en donde la planificación es aceptada y reconocida por la sociedad como legítima, pero la elusión tributaria no; y menos aún la evasión.

En el gráfico No. 2 podemos ver que a las actuaciones que son legítimas, desde ambos puntos de vista, se las denomina planificación tributaria, a las que son legítimas desde un punto de vista legal pero no filosófico, se las conoce como elusión tributaria y que aquellas que no tienen ningún grado de legitimidad son concebidas como evasión tributaria. El último cuadrante queda para aquellas acciones que a pesar de ser ilegales cuentan con un reconocimiento social, similar a lo que sucedía con Robin Hood; pero en el ámbito fiscal, podríamos hablar de aquellos casos de rebeldía fiscal que cuentan con apoyo y reconocimiento de la sociedad.

De regreso a los tres conceptos que interesan en este análisis, el modelo se complica cuando sabemos que hay actuaciones que caen dentro de las zonas de incertidumbre, pues no es fácil identificarlas claramente como legítimas o ilegítimas y entonces en esos casos los conceptos pueden llegar a ser confundidos como se los muestra en el siguiente gráfico:

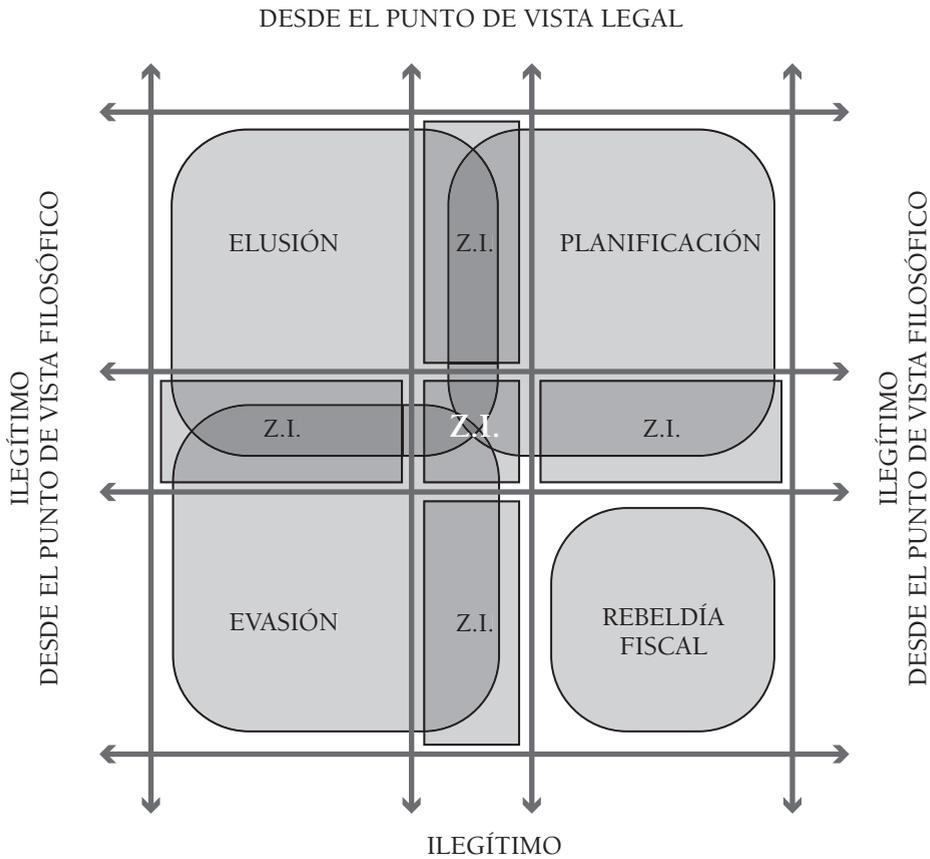


Gráfico N° 3

Para concluir, veamos un caso práctico, aplicado a la legislación ecuatoriana: Las empresas A, B y C son empresas residentes en el Ecuador y en su afán de aminorar la carga fiscal han decidido contratar sendos asesores tributarios para que realicen la planificación fiscal del año 2011 y la consecuente obtención de la máxima utilidad para sus accionistas.

Una vez concluidos los trabajos de los asesores se pueden ver que dentro de las planificaciones propuestas y específicamente en la parte que trata sobre la contratación de personal se evidencian las siguientes propuestas:

EMPRESA A: En relación con la contratación de personal, se ha identificado que está previsto contratarse diez nuevos empleados en el mes de agosto, para las labores de oficiales de cuenta, con una remuneración mensual de USD 2.000 cada uno; y en vista de que la legislación vigente prevé un beneficio tributario para la contratación de personal con discapacidad, se propone que las contrataciones se

efectúe con personas que tengan esta característica, pues esto generaría, en términos netos, un importante beneficio para la compañía.

EMPRESA B²²: En relación con la contratación de personal, se ha identificado que no está previsto contratarse nuevos empleados en el siguiente año, pero también se tiene en consideración que existe la compañía X, que es parte relacionada de la compañía B; y en vista de que la legislación vigente prevé un beneficio tributario para la contratación de personal que esté en la compañía al menos por seis meses, se propone que se identifiquen los empleados a los que se le podría proponer que cambien su relación laboral de la compañía X a la compañía B a pesar de que continúen trabajando para la compañía X (sería únicamente una variación en las nóminas y contratos de cada empresa), y una vez definido, se realice sus traslados en el mes de enero para lograr obtener el mayor beneficio posible, pues esto generaría, en términos netos, un importante beneficio para la compañía.

EMPRESA C: En relación con la contratación de personal, se ha identificado que no está previsto contratarse nuevos empleados en el siguiente año; pero considerando que en la legislación vigente se prevé un beneficio tributario para la contratación de personal que esté en la compañía al menos por seis meses, se propone incorporar dentro de la nómina personas mediante su contratación ficticia, para lo cual se puede utilizar personas que se encuentran fuera del país y que se prevé no volverán al mismo en el largo plazo. A más del beneficio adicional que otorga la Ley, evidentemente se reducirá la base imponible por los sueldos y salarios que se registren a sus nombres.

Seguramente es sencillo definir dentro de que categoría se puede clasificar a cada una de las anteriores propuestas, ya que en el primer caso, al aprovechar de un beneficio/incentivo planteado por el legislador, estaríamos claramente en un caso de planificación; mientras que en el segundo, podemos ver que ya se incorpora una actuación del contribuyente que va en contra del incentivo buscado por el legislador; es decir, el incremento de empleo neto; tanto así es que el propio legislador, en nuestro cuerpo legal, incorporó una medida ANTI-ELUSIÓN que precisamente evita esta posibilidad; y en el caso de la empresa C, al inventar, maliciosamente, gastos que resultan ser inexistentes, se trata de un caso de evasión.

Para entender mejor el cuadro planteado anteriormente, donde se diferencia estos conceptos desde una perspectiva de legitimidad legal y de legitimidad filosófica, lo podemos aplicar al ejemplo anterior:

22 Para facilitar el entendimiento se incorpora un supuesto, de que en la legislación ecuatoriana la norma no prevé la prohibición de que los empleados hayan pertenecido anteriormente a empresas que sean relacionadas.

- En el caso A, se cumple la norma legal y existiría aceptación social, pues realmente se genera el objetivo de la norma, que es el crecimiento del empleo neto.
- En el caso B (manteniendo el supuesto de que la norma no incluya la medida antielusión), se cumple la norma legal pero al no cumplirse el objetivo de la norma, se podría presumir que no existiría una verdadera aceptación social y por ende carecería de legitimidad social.
- Por último, en el caso C, no existe cumplimiento de las normas vigentes y menos aún existiría aceptación social, con lo que tanto legitimidad legal cuanto social no cabrían en este caso.

	LEGITIMIDAD		
	LEGAL	FILOSÓFICA	
CASO "A"	Sí	Sí	→ PLANIFICACIÓN
CASO "B"	Sí	No	→ ELUSIÓN
CASO "C"	No	No	→ EVASIÓN

Cuadro N° 2

2. LA PLANIFICACIÓN FISCAL INTERNACIONAL

Para muchos autores, teniendo en cuenta el tipo de transacciones que son objeto de la planificación y si éstas están relacionadas con operaciones dentro del mercado local o no, surge una clasificación que diferencia a la planificación fiscal local de la planificación fiscal internacional (PFI), siendo esta última la que en este análisis toma mayor relevancia.

Cuando se habla de planificación fiscal internacional, muchas veces se piensa en la pura elusión, cuando no evasión o fraude fiscal, que las empresas multinacionales o transnacionales llevarían a cabo aprovechando su presencia en múltiples jurisdicciones o países. En realidad, la verdadera planificación fiscal internacional es el resultado de la existencia de una multiplicidad de regímenes fiscales nacionales que ofrecen así a estas empresas con una presencia internacional la opción o la posibilidad de tomar decisiones empresariales atendiendo entre otros factores al régimen fiscal aplicable.

No puede hablarse de planificación fiscal cuando las empresas simplemente ocultan o alteran la realidad o trascendencia de sus operaciones con propósitos de fraude o evasión fiscal.²³

Pero, ¿basada en qué surge la PFI?. Sin lugar a duda, esta surge básicamente por estos aspectos:

- El crecimiento acelerado del comercio internacional como parte del proceso de globalización.
- La conformación de los grupos multinacionales.
- La necesidad de los Estados de atraer a la inversión extranjera directa (IED).
- El bajo costo de implementar normas que atraigan las decisiones de los grupos multinacionales.

Cuando el legislador analiza la incorporación de un incentivo fiscal, normalmente la contraparte es el coste en la recaudación; por ejemplo, tomando nuevamente el ejemplo de la norma que busca el crecimiento del empleo neto, el costo será la reducción de recaudación en el impuesto a la renta que esto generaría, y en consecuencia, si para obtener un beneficio extrafiscal, el costo relacionado con el mismo es asimilable en términos relativos con el beneficio que se obtiene, entonces se considera prudente su incorporación; es así como en cada ocasión que el legislador analiza la posibilidad de incorporar un nuevo incentivo o beneficio debe realizar ese análisis de costo beneficio. Pero, ¿Qué pasa cuando el incorporar una norma que genera un beneficio extrafiscal no tienen ningún costo en la recaudación? Es normalmente lo que sucede cuando un Estado desea incorporar normas con la finalidad de atraer IED, pues su beneficio extrafiscal es alto, mientras que su costo fiscal suele ser nulo, ya que de no existir la norma propuesta, la inversión no existiría en el país. Y en ese sentido el límite para los Estados está en la aceptación por parte de la comunidad internacional, de no definir tales medidas como perniciosas. Un ejemplo interesante de analizar es el caso Irlandés, en donde con el propósito de atraer IED se llegó a reducir la tarifa general del impuesto a la renta a niveles del 10%, pero ante el reclamo de la comunidad internacional, esta fue elevada al 12,5%, conjuntamente con otras medidas que permitan tranquilizar a los demás países de la Comunidad Europea.

23 De la Cueva González-Cotera, Alvaro, *La Planificación Fiscal Internacional*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2008, p. 5.

Normalmente la PFI es analizada desde cinco opciones básicas:

1.- Ubicación de las actividades productivas.- Al momento de tomar una decisión respecto de la ubicación de las actividades productivas, son muchos los factores que deben tenerse en cuenta, y normalmente el fiscal no suele ser el más importante; entre otros, tenemos la seguridad jurídica, el régimen laboral, régimen legal aplicable a inversiones extranjeras, riesgo cambiario, administración pública local, sistema económico, factores sociales, lingüísticos, religiosos, subvenciones y ayudas e incluso el régimen aduanero.

Dentro de los aspectos fiscales, el que mayormente se suele tener en cuenta, es el relacionado con la tributación de los beneficios empresariales, tanto obtenidos como distribuidos.

En esta opción, tanto los demás factores analizados cuanto la seguridad de que los beneficios tributarios se mantendrán en el largo plazo juegan un papel importantísimo en la medida de que los factores de producción son difícilmente trasladables de un país a otro; es decir, si una empresa multinacional decide construir una planta de producción regional en un país, el costo de trasladar esa planta a otro país sería demasiado elevado, al contrario de lo que sucede en las demás opciones, como veremos a continuación.

2.- Estructura y centros financieros y de servicios.- “Uno de los terrenos donde más frecuentemente actúan los esquemas de planificación fiscal internacional es el de las rentas asociadas a la financiación de los grupos de sociedades. Las técnicas o esquemas de planificación en relación con los centros financieros o de servicios, suponen la búsqueda de unos gastos deducibles que representan unos ingresos computables en una jurisdicción distinta, siendo menor la tributación aplicable sobre esas rentas en esta segunda jurisdicción.”²⁴

En éste, como en otros casos, es importante el aspecto relacionado con la tributación de los rendimientos del trabajo de aquel personal del grupo que no siendo residente en un país adquiera la residencia como consecuencia de su traslado a un centro financiero o de servicios del grupo. En el caso ecuatoriano no existen beneficios tributarios que promuevan la incorporación de personal expatriado por parte de las compañías multinacionales.

3.- Intangibles.- Al momento de valorar una empresa, toma mucha importancia el valor de sus intangibles, en donde se pueden encontrar muchos conceptos como el propio fondo de comercio o el valor de la misma organización empresarial,

²⁴ *Ibid.*, p. 46.

y una serie de derechos valorables económicamente, sean o no susceptibles de registro o protección legal como tales, que han resultado de la propia vida de la empresa o que ésta ha comprado directamente a terceros. Si bien a los intangibles se los puede clasificar sobre la base de distintos criterios, en este análisis vamos a tomar en cuenta una clasificación sencilla que los diferencia entre industriales y comerciales.

Los intangibles industriales son los que normalmente aparecen asociados a las actividades de investigación, desarrollo e innovación (I+D+I), un claro ejemplo son las patentes, y en lo relacionado con la planificación fiscal se debe tener en cuenta dos aspectos, su creación y su explotación; y en esa medida se analizarán las jurisdicciones que mayormente ofrezcan beneficios para estas dos actividades. Cuando la explotación es realizada por una entidad distinta a la que creó la patente, se puede esperar inconformidad por parte de las administraciones tributarias, considerando lo actuado como una elusión fiscal, o incluso evasión fiscal (bajo el argumento de simulación); en este caso toma mucha importancia la noción de beneficiario efectivo.

Cuando hablamos de intangibles comerciales, posiblemente lo primero que nos viene a la cabeza es el concepto de marca, el intangible comercial por antonomasia. Estos intangibles representan el valor que comercialmente podría tener una empresa, un producto o un servicio. El valor de estos en la mayoría de los casos es generado por la propia empresa a través de un proceso de posicionamiento de marca, que como consecuencia lleva a un incremento en su valor. La explotación del mismo se lo realiza a través de los cánones o regalías que está obligado a pagar quien aprovecha de los mismos.

Como podemos ver, en la explotación de intangibles, tanto industriales como comerciales, la planificación tributaria tiene relación con la ubicación de la entidad poseedora de los derechos de explotación.

En este sentido dejo planteado un tema a discutir: cuando la matriz de una multinacional incurre en el exterior en gastos de publicidad relacionados con su marca, ¿Es aceptable que asigne de manera proporcional estos gastos a las sucursales operativas de otros países? Consecuentemente, y entendiendo que el gasto generado ha aumentado o mantenido el valor de la marca, en caso de que la asignación de gastos sea aceptada en el país de residencia de una sucursal se debe esperar que posteriormente la sucursal no solo esté obligada a pagar por el uso del intangible, sino que debería pasar a ser beneficiaria en alguna parte de las rentas que ahora el intangible genera y en caso de que sea vendido, ¿Le correspondería algún valor del beneficio?

Por último, es importante anotar que en el caso de intangibles, un factor que siempre se sobrepone sobre el fiscal es la seguridad que brindan los Estados de que

la información confidencial relacionada con los intangibles será adecuadamente custodiada y reservada.

4.- Estructuras corporativas y sociedades holding.- “Básicamente, estas sociedades pueden ser sociedades cabeceras de un grupo, admitidas inclusive a cotización; pueden ser operativas al mismo tiempo que tenedoras de las participaciones; o pueden ser puras sociedades holding limitadas en su papel a ser tenedoras de las participaciones de las filiales o subsidiarias del grupo en un determinado sector económico o área geográfica. Desde la perspectiva de la planificación fiscal internacional, son estas últimas entidades, estas sociedades subholding las que nos interesan especialmente y las que reciben en muchas jurisdicciones un tratamiento fiscal específico.”²⁵

El esquema de PFI que normalmente se utiliza con este tipo de sociedades es el siguiente:

- El Estado de residencia de la entidad holding va a aplicar un régimen de exención de los dividendos y plusvalías de fuente extranjera.
- Este mismo Estado de residencia de la entidad holding va a promover en apoyo de su régimen especial una red de convenios para evitar la doble imposición que reduzca la tributación en la fuente de este tipo de rentas.
- Esta red de convenios, además, será de aplicación a las entidades holding.
- Adicionalmente, el régimen propio de estas entidades contempla algunos otros aspectos entre los cuales destaca la posibilidad de que en el Estado de residencia de la holding puedan ser deducidos o compensados los gastos financieros y las provisiones o pérdidas derivadas de la tenencia de las participaciones.
- Finalmente, ese Estado de residencia de la entidad holding excluirá de tributación en mayor o menor medida los dividendos distribuidos por la propia entidad holding y las plusvalías derivadas de la enajenación de esta última, al menos cuando el accionista o socio que obtiene estas rentas no es residente en la jurisdicción de residencia de la entidad holding.²⁶

5.- La política de precios de transferencia.- Como se ha manifestado en varias ocasiones, la PFI se fundamenta generalmente en el desarrollo de los grupos

25 *Ibíd.*, p. 60.

26 *Ibíd.*, p. 62.

económicos transnacionales, y en sentido tiene mucha importancia la valoración de las transacciones intragrupo. Bajo un esquema puro de planificación tributaria, en el ámbito de los precios de transferencia, las empresas procuran definir precios que minimicen la posibilidad de ser objetados por las administraciones tributarias, generándose los supuestos indeseables de doble imposición.

Figuras que utilizan empresas interpuestas o intermediarias para que, mediante la fijación de los precios, se reduzca el valor de las ventas o se aumente los costos y gastos declarados, entran en una definición de elusión tributaria.

Adicionalmente, en términos generales, se pueden identificar ciertos mecanismos de elusión fiscal, que si carecen de esencia económica, están lejos de ser considerados como mecanismos de PFI, como por ejemplo:

- Cambio de residencia
- Sociedades base, conductoras o de enlace
- Precios de transferencia
- Subcapitalización
- Sociedades cautivas de seguros
- Sociedades off shore
- Sociedades de artistas o deportistas
- Banderas de conveniencia
- Abuso de paraísos fiscales
- Abuso de convenios
- Sociedades de patentes
- Sociedades leasing
- Productos derivados financieros

A continuación, pasamos a analizar con mayor profundidad el caso de Planificación Fiscal Agresiva - PFA.

3. LA PLANIFICACIÓN FISCAL AGRESIVA

Si bien hemos hablado de lo que constituye la Planificación, la Elusión y la Evasión, nuestra primera tarea será definir a la PTA y poder entender qué relación tiene con estos conceptos que normalmente son más usuales.

A diferencia de lo que sucede con los términos ya mencionados, es difícil encontrar definiciones de lo que constituye la PFA. En el año 2015, la Unión Europea presentó su publicación titulada “Corporate tax practices and aggressive tax planning in the EU” y en este documento mencionan: “El término “planificación

fiscal agresiva” no tiene un significado fijo y puede significar cosas diferentes para diferentes personas.”²⁷

Con todo el desarrollo del Plan BEPS, cada vez es más común observar el análisis relacionado con la PFA, pero su definición aún no es claramente objetiva, por ejemplo, la OECD ha destinado una importante parte de su página Web al tema de PFA y en toda la documentación que se comparte, tampoco se identifica una definición objetiva.

Incluso, en el caso ecuatoriano, desde hace algunos años se incorporó en la legislación ecuatoriana una referencia a la PFA: El último inciso del artículo 101 de la Ley de Régimen Tributario Interno dispone que la información relacionada con prácticas de planificación fiscal agresiva, no estarán sujetas a la reserva establecida en la ley, así como tampoco tendrá el carácter de reservada la información relacionada con los asesores, promotores, diseñadores y consultores de estas prácticas.

Posteriormente no se ha incorporado una definición general objetiva de lo que constituye la PFA. Únicamente, se ha incluido una definición particular mediante la Resolución No. NAC-DGERCGC16-00000356 que estableció las normas que regulan el procedimiento de identificación y notificación de las empresas consideradas para efectos tributarios como inexistentes o fantasmas, así como de las personas naturales y sociedades con actividades supuestas y/o transacciones inexistentes, en esta se incluye:

Art. 8.- Planificación fiscal agresiva.- La utilización de empresas consideradas como inexistentes o fantasmas, así como de personas naturales y sociedades con actividades supuestas y/o transacciones inexistentes, serán consideradas como prácticas de planificación fiscal agresiva. El Servicio de Rentas Internas se reserva el derecho de publicar los nombres de los contribuyentes intervinientes en dichas prácticas que no justifiquen la realidad de las transacciones consideradas como inexistentes o que no realicen la corrección del comportamiento detectado en las declaraciones sustitutivas correspondientes.

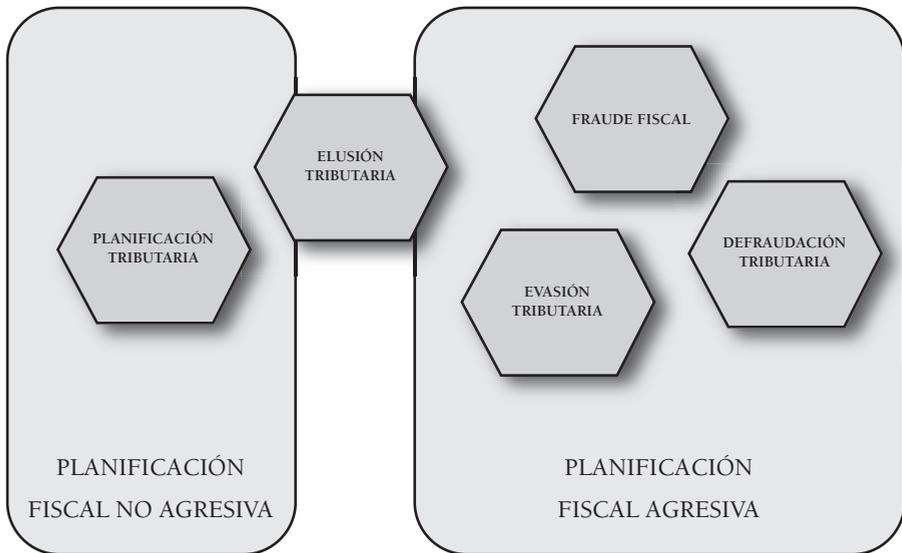
Lo más reciente en nuestra legislación se dio en la publicación del Decreto Ejecutivo 273 de diciembre 2017, que regula el Impuesto Único para el caso de la Actividad Palmera; en este se menciona: Disposición General Tercera.- Los contribuyentes sujetos al ámbito de este Decreto Ejecutivo no podrán utilizar mecanismos societarios u otros, con la finalidad de llevar a cabo esquemas de planificación fiscal agresiva o nociva con fines elusivos o evasivos que impliquen el pago de este impuesto único a una tarifa menor de la que corresponda a la respectiva categoría.

27 [http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/IDAN/2015/563446/IPOL_IDA\(2015\)563446_EN.pdf](http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/IDAN/2015/563446/IPOL_IDA(2015)563446_EN.pdf)

Para la aplicación de lo anteriormente dispuesto, se observará lo señalado en el artículo 17 del Código Tributario, respecto de la calificación del hecho generador.

En conclusión, parecería ser que la PFA, por descarte, es aquella que no cae en el ámbito lo que hasta hoy habíamos conocido como Planificación Fiscal o Tributaria, y que es aquella que se basa en el aprovechamiento legítimo de incentivos y beneficios tributarios.

El siguiente dibujo nos permite concluir que se puede entender como Planificación Fiscal no Agresiva, a la típica Planificación Tributaria, e incluso ciertos casos de Elusión Tributaria, pero que pueden comprender esquemas de PFA otros ciertos casos de Elusión y en general todo lo que tiene que ver con Evasión, Fraude y Defraudación Tributaria.



4. NUEVAS TENDENCIAS SOBRE LA OBLIGATORIEDAD DE QUE LOS ASESORES FISCALES Y OTROS INTERMEDIARIOS DIVULGUEN INFORMACIÓN SOBRE P.F.S.A.

En el año 2008 la OECD publica un estudio titulado “Study into the Role of Tax Intermediaries”²⁸ En su resumen ejecutivo se menciona los intermediarios tributarios, en su calidad de asesores, desempeñan un papel vital en todos los sistemas impositivos, ayudando a los contribuyentes a comprender y cumplir con sus obligaciones tributarias en un mundo cada vez más complejo. Pero algunos de ellos también son diseñadores y promotores de una planificación fiscal agresiva, un rol que tiene un impacto negativo en los sistemas tributarios. Y ya se menciona que

28 <http://www.oecd.org/tax/administration/39882938.pdf>

como estrategias de respuesta, los países deben considerar: i) Registro y regulación, ii) Revelación anticipada, iii) Acuerdos de cumplimiento; y, iv) Sanciones.

Más adelante, en febrero del 2011, nuevamente la OCDE, publica un trabajo titulado “Tackling Aggressive Tax Planning Through Improved Transparency and Disclosure”²⁹. En este documento se analizan las prácticas desarrolladas por algunos países con el propósito de generar que los asesores fiscales entreguen cierta información a las Administraciones Tributarias, por ejemplo el Programa DOTAS (Disclosure of tax avoidance schemes) del Reino Unido³⁰.

Con el Plan BEPS se incluye la Acción 12 – Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva. En octubre del año 2012 se publican los resúmenes de los informes y en este se indica:

Uno de los principales retos a los que se enfrentan las administraciones tributarias de todo el mundo es la falta de información exhaustiva y pertinente sobre las estrategias de planificación fiscal agresiva. El acceso rápido y tempestivo a este tipo de información brinda la oportunidad de responder con prontitud a eventuales riesgos fiscales, ya sea mediante la adecuada evaluación del riesgo, las pertinentes inspecciones tributarias o modificando la legislación y/o regulación aplicables.

Y en este documento se indica que para conseguir diseñar con éxito un régimen de declaración obligatoria eficaz, se debe tener en cuenta las siguientes características: quién realiza la declaración, qué información hay que declarar, cuándo declararla y cuáles son las consecuencias de incumplir dicha obligación.

En el año 2014, Ecuador es uno de los primeros países de la región que pone en práctica estas recomendaciones e incluye, dentro de la Ley de Régimen Tributario Interno, en el artículo 102 la obligación de entrega de este tipo de información:

Los promotores, asesores, consultores y estudios jurídicos, están obligados a informar bajo juramento a la Administración Tributaria de conformidad con las formas y plazos que mediante resolución de carácter general se emita para el efecto, un reporte sobre la creación, uso y propiedad de sociedades ubicadas en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición de beneficiarios efectivos ecuatorianos. Cada incumplimiento de esta norma será sancionado con una multa de hasta 10 fracciones básicas desgravadas de impuesto a la renta, sin perjuicio de las responsabilidades penales a que hubiera lugar.

29 <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/48322860.pdf>

30 <https://www.gov.uk/government/publications/disclosure-of-tax-avoidance-schemes-guidance>

En marzo de este año (2018), la Unión Europea Modifica la Directiva 2011/16/UE con el propósito de requerir que los intermediarios, como asesores fiscales, contables y abogados denuncien esquemas de planificación fiscal que podrían ser agresivos. Y los Estados miembros deberán compartir esa información automáticamente, permitiendo que se tomen medidas para bloquear los acuerdos perjudiciales. Adicionalmente la Unión Europea establece que harán todos sus esfuerzos para conseguir que los países no miembros, también incorporen ya estos aspectos en sus legislaciones.

Como se puede observar, hay una clara tendencia en el mundo, sobre todo en el caso de países desarrollados, para exigir que los intermediarios fiscales tengan la obligación de reportar a las administraciones tributarias los esquemas fiscales utilizados por sus clientes.

BIBLIOGRAFÍA

Cueva González-Cotera, Alvaro de la, *La Planificación Fiscal Internacional*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2008.

Rivas Coronado, Norberto, *Planificación Tributaria, Conceptos, Teoría y Factores a Considerar*, Santiago de Chile, Editorial Magril Limitada, Santiago de Chile, 2000.

Ugalde Prieto, Rodrigo y García Escobar, Jaime, *Elusión, Planificación y Evasión Tributaria*, Santiago de Chile, Lexis Nexis, 2007.

Yupanguí Carrillo, Yolanda, *Posibilidad de Evitar la Elusión Tributaria y Figuras Relacionadas*, Ponencia presentada en las XXV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Cartagena, Colombia, 2010.

**MECANISMOS CONTRA LA ELUSIÓN FISCAL
INTERNACIONAL**

NOTAS INTRODUCTORIAS

Este segundo apartado se enfoca en la elusión fiscal y las diversas formas que han encontrado las distintas legislaciones tributarias para combatirla a nivel doméstico. La necesidad de incluir este tema obedece a las múltiples posibilidades que ofrece el escenario internacional para situaciones de abuso.

De acuerdo al grado de detalle con el que se formula su presupuesto de hecho, las medidas antielusión suelen dividirse en dos grandes grupos: normas generales antiabuso o GAAR (General Anti-Avoidance Rule) y normas específicas antiabuso o SAAR (Specific Anti-Avoidance Rule).

Las normas generales antiabuso son reglas de expresión abierta y abstracta, generalmente insertas en la legislación doméstica, aplicables a cualquier situación de elusión fiscal y respecto a cualquier tributo. Ejemplo clásico de estas normas lo encontramos en la clásica prohibición del abuso de formas jurídicas contenida en el parágrafo 42 de la Ordenanza Tributaria de Alemania de 1977. En el caso ecuatoriano, el artículo 17 del Código Tributario contempla una GAAR que permite atender a la esencia económica, con independencia de las formas jurídicas que se utilicen. El primer trabajo de este apartado se dedica a su análisis.

Debido a la complejidad que puede suponer la aplicación de las GAAR, se ha visto la necesidad de introducir cláusulas antiabuso específicas, medidas creadas para enfrentar problemas concretos de elusión fiscal, que suelen tener el efecto de ser límites a la deducibilidad o recaracterización de ciertas operaciones. A manera de ejemplo, podemos citar normas sobre subcapitalización, precios de transferencia, límites a la deducibilidad en caso de gastos indirectos asignados desde el exterior o en caso de regalías, tratamiento especial para la residencia fiscal, normas anti paraíso fiscal, transparencia fiscal internacional. La legislación tributaria ecuatoriana ha incorporado varias de estas SAAR, lo que motiva a analizar de manera profunda las principales, en los trabajos siguientes.

LOS COORDINADORES

PRECIOS DE TRANSFERENCIA

KARILIN ARENAS ALVARADO¹

Sumario: 1. INTRODUCCIÓN. 2. APLICACIÓN DEL PRINCIPIO DE PLENA COMPETENCIA Y LA COMPARABILIDAD. 3. METODOLOGÍA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA. 3.1. El método del precio comparable no controlado (MPCNC). 3.2. El método precio de reventa (MPR). 3.3. El método costo adicionado (MCA). 3.4. El método de partición de utilidades (MPU). 3.5. El método del margen neto transaccional (MMNT). 4. AJUSTES POR PRECIOS DE TRANSFERENCIA. 5. LEGISLACIÓN ECUATORIANA EN MATERIA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA. 5.1. Definición de vinculación o criterios de relación. 5.2. Paraísos fiscales. 5.3. Definición de comparabilidad. 5.4. Aspectos formales del régimen. 5.5. Exención del régimen de PT. 5.6. Métodos para aplicar el principio de plena competencia. 5.6.1. Referencia técnica. 5.6.2. Rango inter-cuartil como rango de plena competencia. 5.6.3. Comparables secretos. 5.6.4. Directrices metodológicas del SRI. 5.7. Documentación de PT. 5.8. Acuerdos anticipados de precios. 5.9. Deberes formales.

1. INTRODUCCIÓN

La definición y referencia de “precios de transferencia” (en adelante PT) la encontramos en las “Directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias” publicadas por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (en adelante Directrices PT de la OCDE) y el “Manual Práctico de Precios de Transferencia” publicado por las Naciones Unidas (en adelante Manual PT de las NNUU).

Ambas instituciones reconocen que los avances de la tecnología, a la integración de las comunicaciones y la globalización, ha llevado a que las transacciones transfronterizas entre compañías que pertenecen a un mismo grupo se incrementen. La principal cuestión en este tipo de transacciones es la correcta determinación de los ingresos y gastos de este tipo de operaciones, que permita determinar

¹ 6Socia de TP Consulting Ecuador.

la renta en cada jurisdicción. Con este objetivo se definió el criterio de entidad independiente recogido en el principio de plena competencia.

De acuerdo a la OCDE la declaratoria de la aplicación del principio de plena competencia se encuentra en el artículo 9 del Modelo de Convenio de Convenio Tributario que señala:

(Cuando)... dos empresas (asociadas) estén, en sus relaciones comerciales o financieras, unidas por condiciones aceptadas o impuestas que difieran de las que serían acordadas por empresas independientes, los beneficios que habrían sido obtenidos por una de las empresas de no existir dichas condiciones, y que de hecho no se han realizado a causa de las mismas, podrán incluirse en los beneficios de esa empresa y someterse a imposición en consecuencia.

El Modelo de Convenio de las NNUU, en el artículo 9 también señala lo que corresponde al principio de plena competencia al señalar lo siguiente:

- a) Una empresa de un Estado contratante participe directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa del otro Estado contratante; o
- b) Las mismas personas participen directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa de un Estado contratante y de una empresa del otro Estado contratante,

y en cualquiera de los dos casos las dos empresas establezcan o impongan en sus relaciones comerciales o financieras condiciones que difieran de las que se habrían establecido entre empresas independientes, cualesquiera beneficios que, de no ser por esas condiciones, hubieran correspondido a una de las empresas pero que, por esas condiciones, no le hayan correspondido, podrán incluirse en los beneficios de esa empresa y ser gravados en consecuencia.

Como se puede observar, en ambos casos, se desprende la necesidad de determinar o demostrar si existe una variación en las condiciones de las transacciones que pactan empresas asociadas o relacionadas, y posteriormente determinar el monto de la renta en la jurisdicción que se vio afectada. Este proceso implica tomar de referencia operaciones comparables y en las mismas condiciones y contrastarlas con las operaciones que llevaron a cabo las compañías relacionadas, conociéndose a este criterio el criterio de entidad independiente.

Para poder determinar el cumplimiento del principio de plena competencia, existe la metodología de precios de transferencia, teniendo como principal pilar la comparabilidad. Posterior a ello viene la aplicación general de métodos,

análisis de transacciones específicas, documentación, fiscalizaciones, entre otros relacionados.

El Alcance de este de este capítulo, no entrará en detalles como la reestructuración empresarial y los precios de transferencia, operaciones específicas entre partes relacionadas (Acuerdo de Costos Compartidos, Servicios Intragrupo, Intangibles), así como fiscalizaciones por parte de la Administración Tributaria ni procedimientos para resolver disputas.

Para efectos del análisis de Precios de Transferencia, dado que el modelo de la OCDE es el más aceptado y difundido, tanto en el Ecuador, cuanto en otros países, la base para el desarrollo de esta sección serán las Directrices PT de la OCDE, en la versión 2010.

2. APLICACIÓN DEL PRINCIPIO DE PLENA COMPETENCIA Y LA COMPARABILIDAD

Como se señaló, el primer paso de un análisis de precios de transferencia es la comparabilidad. Encontrar un punto de referencia independiente que permita llegar a la conclusión del cumplimiento del principio de plena competencia.

El análisis de comparabilidad tuvo un mayor desarrollo con la publicación de los Directrices PT de la OCDE del año 2010, que fue la edición posterior a la del año 1995. Para tener un panorama de ambos Lineamientos, en el siguiente cuadro se observan los temas que ambos abordan en este sentido:

Capítulo I. El principio de plena competencia (1995)	Capítulo I. El principio de plena competencia (2010)	Capítulo I. El principio de plena competencia (2016 - Modificaciones al documento del 2010)
C. Criterios para aplicar el principio de plena competencia	D. Guía para la aplicación del principio de plena competencia	D. Guía para la aplicación del principio de plena competencia
i) Análisis de comparabilidad	D.1. Análisis de comparabilidad	D.1. Identificación de las relaciones comerciales o financieras.
a) Razones para el examen de comparabilidad	D.1.1. Importancia del análisis de comparabilidad y significado del término “comparable”	D.2. Reconocimiento de la operación definida con precisión.
b) Los factores determinados de la comparabilidad	D.1.2. Los factores determinantes de la comparabilidad	D.3. Pérdidas.
1. Características de los activos o de los servicios	D.1.2.1. Características de los bienes o de los servicios	D.4. Efecto de políticas gubernamentales.
2. Análisis funcional	D.1.2.2. Análisis funcional	D.5. Utilización del valor de aduanas.
3. Cláusulas contractuales	D.1.2.2. Cláusulas contractuales	D.6. Economías de localización y otras características de los mercados locales.
4. Circunstancias económicas	D.1.2.4. Circunstancias económicas	D.7. Plantilla de trabajadores reunida.
5. Estrategias mercantiles	D.1.2.5. Estrategias empresariales	D.8. Sinergias del grupo de empresas multinacionales.

Capítulo I. El principio de plena competencia (1995)	Capítulo I. El principio de plena competencia (2010)	Capítulo I. El principio de plena competencia (2016 - Modificaciones al documento del 2010)
ii) Identificación de las operaciones realmente efectuadas	D.2. Aceptación de las operaciones realmente efectuadas	D. Guía para la aplicación del principio de plena competencia
iii) Evaluación de operaciones separadas o combinadas	D.3. Pérdidas	
iv) Utilización de un rango de plena competencia	D.4. Efectos de las decisiones de los poderes públicos	
v) Utilización de datos de varios años	D.5. Utilización del valor de aduana	
vi) Pérdidas		
vii) Efectos de las políticas de los poderes públicos		
viii) Compensaciones intencionadas		
ix) Utilización del valor de aduana		
x) Utilización de los métodos para determinar los precios de transferencia	Capítulo III Análisis de comparabilidad	Igual que el 2010
	A. Desarrollo de un análisis de comparabilidad	
	A.1. Proceso "tipo"	
	A.2. Análisis del conjunto de las circunstancias del contribuyente	
	A.3. Análisis de la operación vinculada y selección de la parte objeto de análisis	
	A.3.1. Evaluación de operaciones separadas y combinadas	
	A.3.2. Compensaciones intencionadas	
	A.3.3. Selección de la parte objeto de análisis	
	A.3.4. Información sobre la operación vinculada	
	A.4. Operaciones no vinculadas comparables	
	A.4.1. Términos generales	
	A.4.2. Comparables internos	
	A.4.3. Comparables externos y fuentes de información	
	A.4.3.1. Bases de datos	
	A.4.3.2. Comparables de fuente extranjera o no nacionales	
	A.4.3.3. Información no comunicada a los contribuyentes	
	A.4.4. Utilización de datos agregados a terceros	
	A.5. Selección o rechazo de comparables potenciales	

Capítulo I. El principio de plena competencia (1995)	Capítulo I. El principio de plena competencia (2010)	Capítulo I. El principio de plena competencia (2016 - Modificaciones al documento del 2010)
	A.6. Ajuste de comparabilidad	
	A.6.1. Distintos tipos de ajustes de comparabilidad	
	A.6.2. Objeto de los ajustes de comparabilidad	
	A.6.3. Fiabilidad del ajuste realizado	
	A.6.4. Documentación y prueba de los ajustes de comparabilidad	
	A.7. El rango de plena competencia	
	A.7.1. Aspectos generales	
	A.7.2. Selección del punto más apropiado del rango	
	A.7.3. Resultados extremos: problemas de comparabilidad	
	B. Marco temporal y comparabilidad	
	B.1. Fecha de origen	
	B.2. Fecha de recopilación	
	B.3. Valoración inicial incierta y acontecimientos imprevisibles	
	B.4. Datos relativos a ejercicios posteriores al de la operación	
	B.5. Datos de varios años	
	C. Cuestiones de cumplimiento	

Del cuadro anterior, las secciones sombreadas son aquellas secciones desarrolladas por la OCDE profundizando lo que se considera como parte de la comparabilidad. Se debe tomar en cuenta que para las Directrices PT OCDE del año 2010, el análisis de comparabilidad es tan importante que además de tener una sección en el “Capítulo I: El principio de plena competencia”, se incorporó todo un capítulo, el “Capítulo III: Análisis de comparabilidad”, además de incluir algunos aspectos que antes de no eran considerados como parte del análisis de comparabilidad.

Además de una profundización de lo que implica un análisis de comparabilidad, uno de los cambios sustanciales es la forma de seleccionar el método. Mientras que para las Directrices PT OCDE de 1995, los métodos tradicionales eran preferibles, para las Directrices del 2010, el método sería el más apropiado dependiendo de la transacción.

Uno de las propuestas prácticas en estas Directrices, es el modelo establecido para un análisis de comparabilidad, que permitirá la selección de posibles comparables y por ende un método. De acuerdo con el párrafo 2.2, que señala que se debe optar por el método más apropiado, y el párrafo 3.4 de las Directrices PT de la OCDE señalan el procedimiento como sigue:

Paso 1: Determinación de los años incluidos en el análisis.

Paso 2: Análisis del conjunto de las circunstancias del contribuyente.

Paso 3: Comprensión de la operación u operaciones vinculadas objeto de comprobación, sobre la base, en particular, de un análisis funcional a fin de seleccionar la parte objeto de análisis (cuando sea necesario), el método de determinación de precios de transferencia más apropiado a las circunstancias del caso, el indicador financiero que será analizado (en el caso de un método basado en el resultado de la operación), e identificar factores de comparabilidad importantes que deban tenerse en cuenta.

Paso 4: Revisión de los comparables internos existentes, si los hubiera.

Paso 5: Determinación de las fuentes de información disponibles sobre comparables externos cuando sean necesarios, teniendo en cuenta su fiabilidad relativa.

Paso 6: Selección del método de determinación de precios de transferencia más apropiado y, dependiendo del método, determinación del indicador financiero pertinente (por ejemplo, determinación del indicador de beneficio neto pertinente en caso de que se trate del método del margen neto operacional).

Paso 7: Identificación de comparables potenciales: determinación de las características clave que debe cumplir una operación no vinculada para poder considerarla potencialmente comparable, sobre la base de los factores pertinentes identificados en el Paso 3 y de acuerdo con los factores de comparabilidad determinados [...].

Paso 8: Determinación y aplicación de los ajustes de comparabilidad que sean pertinentes.

Paso 9: Interpretación y uso de los datos recabados y determinación de la remuneración de plena competencia.

La propuesta de la OCDE para de un entendimiento de la operación y sus circunstancias, de las partes intervinientes (este proceso es lo que se conoce como un análisis funcional) y la información de terceros existente. La información de terceros independientes puede ser información que provenga del contribuyente o de su vinculada², información de bases de datos³, o comparables no comunicado a los contribuyentes o más conocido como comparables secretos⁴. Estos últimos se darían en una fiscalización por parte de la Administración Tributaria.

Para la selección de comparables, las Directrices PT OCDE 2010 proponen dos métodos:

- Método aditivo: el párrafo 3.41 de las Directrices PT OCDE sugiere que quien se encuentra realizando la búsqueda, señale las posibles comparables y a partir de ello empiece a documentar el análisis y la definición de las comparables. Para ello es necesario el conocimiento “de algunas terceras partes que lleven a cabo operaciones comparables a la operación vinculada examinada”. Las comparables pueden ser internas o externas.

De tratarse de comparables externos, es el contribuyente, a través de un área de su propia área PT o análisis de mercado, o trasladando la información a su asesor de PT, quien se encuentra en mejor posición de sustentar una lista de posibles comparables para la aplicación de este enfoque de selección de comparables.

- Método deductivo: De acuerdo al párrafo 3.42 de las Directrices PT OCDE señala que se inicia con un grupo de empresas del mismo rubro que la empresa analizada, y a través de criterios de selección se establecen las comparables. Este es el método de selección más utilizado en la práctica y objetivo de sustentar.

2 Según el párrafo 3.18 de las Directrices PT OCDE: “[...] La selección de la parte objeto de análisis debe ser coherente con el análisis funcional de la operación. Como norma general, la parte objeto de análisis es aquella a la que puede aplicarse el método de determinación de precios de transferencia con más fiabilidad, y para la que existen comparables más sólidos, es decir, normalmente será aquella cuyo análisis funcional resulte menos complejo.”

3 Según el párrafo 3.30 de las Directrices PT OCDE las define como: “[...] recopilan la contabilidad presentada por las sociedades ante los órganos administrativos competentes y las presentan en formato electrónico, lo que permite realizar búsquedas y análisis estadísticos. [...]”

4 El párrafo 3.36 de las Directrices PT OCDE señala que: “La administración tributaria puede disponer de información obtenida en actuaciones con otros contribuyentes o de otras fuentes de información que no se comuniquen al contribuyente. Sin embargo, sería injusto aplicar un método de determinación de precios de transferencia sobre la base de esos datos, a menos que la administración tributaria pueda revelárselos al contribuyente (respetando los límites exigidos por las normas fiscales sobre confidencialidad), de forma que permitan al contribuyente defender su posición, y garantizar un efectivo control judicial por parte de los tribunales.”

A pesar de todas las sugerencias para encontrar un mejor elemento de juicio para determinar el cumplimiento del principio de plena competencia, el punto más complicado es encontrar una comparable sobre todo en la región de Latinoamérica. En este sentido, las Directrices PT OCDE admiten realizar ajustes que mejoren la comparabilidad, entre ellos el de capital de trabajo.

Fernando Becerra⁵ llegó a la conclusión de la necesidad de construir bases de datos regionales, el encontrar una considerable muestra que aproxime el rendimiento que un tercero independiente esperaría y el debido sustento de los ajustes de comparabilidad, que entre otros considera en determinados casos un análisis multianual.

3. METODOLOGÍA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA

De acuerdo al Capítulo II de las Directrices PT de la OCDE, los métodos se agrupan en los siguientes:

- métodos basados en las operaciones: precio comparable no controlado, precio de reventa y costo adicionado.
- Métodos basados en utilidades: margen neto transaccional y distribución de resultados.

Se debe señalar que, para aplicación de cualquiera de los métodos permitidos por la OCDE, debe practicarse primero un análisis de comparabilidad. Adicionalmente, en todos los métodos se admite ajustes para mejorar la comparabilidad y fiabilidad del análisis. De no poderse eliminar las diferencias que afectan la determinación del precio, margen bruto u operativo, no sería aplicable la metodología.

3.1. El método del Precio Comparable no Controlado (MPCNC)

Lo encontramos en los párrafos 2.13 al 2.20 de las Directrices PT de la OCDE.

5 Becerra O'Phelan, Fernando, "¿Quién se llevó mi comparable?: Consideraciones para un análisis de comparabilidad de los precios de transferencia en Latinoamérica" en *Revista de Administración Tributaria CIAT/AEAT/IEF*, 41 de agosto del 2016, Panamá, 2016, pp. 1 - 16.

Este método “[...] *consiste en comparar el precio facturado por bienes o servicios transmitidos o prestados en una operación vinculada con el precio facturado por bienes o servicios transmitidos o prestados en una operación no vinculada comparable en circunstancias también comparables [...]*”. En la aplicación de este método, no solo debe tomarse en cuenta las características del producto, sino también las funciones de la empresa.

Atendiendo las necesidades de los países en vías de desarrollo⁶ respecto de la erosión de la base imponible a través de transacciones de materia prima, en las modificaciones a las Directrices PT introducidas por la OCDE en el 2016, se adoptó una variación del MPCNC específica para este tipo de transacciones⁷.

- El MPCNC para materias primas se le conoce en la región de Latinoamérica como el sexto método. De acuerdo a la OCDE este método es el más adecuado y se aplica de la siguiente forma:
- Materia prima: productos físicos para los que los operadores independientes del sector utilizan como referencia una cotización para fijar los precios en transacciones no vinculadas.
- Precio de referencia: el de cotización que abarca precios de un mercado organizado nacional o internacional (bolsas de productos), precios obtenidos de agencias de estadísticas, o precios reconocidas y transparentes, o de agencias públicas de fijación de precios, cuando esos índices sean utilizados como referencia por las empresas independientes para fijar los precios en sus operaciones.
- Criterios de comparabilidad: atributos de la operación. Características cualitativas del bien y condiciones de la transacción (condiciones contractuales, volumen, plazo de pago, entre otros).
- Se admite ajustes de comparabilidad debidamente sustentados.
- Fecha de referencia: el contribuyente debe demostrar fehacientemente la fecha en que se fijó el precio. De no ser suficiente o no contar con dicho precio, es la Administración Tributaria quien tendría que fijarlo, podría utilizar la fecha de envío encontrada en el conocimiento de embarque.

6 OCDE. “Part 1 of a report to g20 development working group on the impact of beps in low income countries”. Internet. <http://www.oecd.org/tax/part-1-of-report-to-g20-dwg-on-the-impact-of-beps-in-low-income-countries.pdf>. Acceso: 28 de febrero 2016

7 OCDE. “Garantizar que los resultados de los precios de transferencia estén en línea con la creación de valor”. Paris, Éditions OCDE, 2016, pp. 61 y 62.

Ejemplos de aplicación del PCNC:

- i. Fijación de tasas de interés y comisiones financieras: en las operaciones de préstamos entre vinculados económicos, existe información pública que considera características de la operación como: mercado en el que se presta el dinero, características del deudor, plazo del préstamo, tipo de garantía, moneda del préstamo.
- ii. Transacciones de transferencia de acciones: uso del precio de cotización en la fecha de la transacción. De ser una empresa privada se permite el establecimiento del precio a través de técnicas financieras como la valuación de las acciones al momento de la negociación o la venta.
- iii. Transacciones de transferencias de bienes: poniendo los ejemplos de los muebles tenemos
 - a. características del bien: el código puede ser una buena fuente de identificación si es que recoge diseño, materiales, colores.
 - b. Condiciones de la operación: cadena de distribución que se utiliza (venta directa o a través de distribuidores), volumen de las operaciones (grandes tiendas por departamento o boutiques), punto de entrega (en fabrica, en tienda), mercado en el que se comercializa (local o del exterior), estacionalidad (en temporada o liquidación) y financiamiento.

3.2. EL MÉTODO PRECIO DE REVENTA (MPR)

Encontrado en los párrafos 2.21 al 2.38 de las Directrices PT OCDE, señala que corresponde al “margen bruto apropiado (el “margen del precio de reventa”) con la que el revendedor pretende cubrir sus costes de venta y gastos de explotación y, dependiendo de las funciones desarrolladas (considerando los activos utilizados y los riesgos asumidos), obtener un beneficio apropiado. Lo que queda tras sustraer el margen bruto puede entenderse que constituye, tras los ajustes que correspondan por razón de otros costes asociados a la adquisición del producto (por ejemplo, los derechos de aduana), un precio de plena competencia de la transmisión de bienes inicial entre las empresas asociadas. Este método alcanza su máxima utilidad cuando se aplica a actividades de comercialización”.

En este método, las diferencias en los productos no impactan tanto en su desarrollo, sin que esto no quiera decir que entre mayor similitud de los produc-

tos es mejor la aplicación de este método. Otro punto importante a considerar es la diferencia contable que pueden tener en la parte analizada, así como en los comparables. Ejemplos de transacciones que pueden tener distinta política de registro: gastos de investigación y desarrollo, las muestras para promoción, entre otros.

Fórmula:

$$PA=PR*(1-X\%)$$

PA: Precio de adquisición

PR: Precio de Reventa

X%: porcentaje de utilidad bruta aplicada con o entre partes independientes

3.3. EL MÉTODO COSTO ADICIONADO (MCA)

Encontrado en los párrafos 2.39 al 2.55 de las Directrices PT OCDE, señala que determina el precio de venta de un bien a partir del coste. Al “coste se incrementa en un margen que le permita obtener un beneficio apropiado teniendo en cuenta las funciones desempeñadas y las condiciones del mercado.” (1). Para efectos numéricos, el margen de utilidad se obtendrá de dividir la utilidad bruta entre costos de ventas netas, tal como se detalla a continuación:

Fórmula:

$$PV=C*(1-X\%)$$

PV: Precio de venta

C: Costo del bien

X%: porcentaje de utilidad bruta aplicada con o entre partes independientes

Al igual que en el MPR, hay que tener cuidado en las diferencias contables en caso se utilice un comparable externo, así como las funciones y los riesgos asumidos, teniendo que ser similares. Se debe señalar que el margen se debe aplicar sobre una base de costos comparables, lo que incluye inclusive los efectos contables de acuerdo al tipo de método de costeo.

3.4. EL MÉTODO DE PARTICIÓN DE UTILIDADES (MPU)

Determina el precio a través de la distribución de la utilidad operacional global obtenida en las operaciones con partes relacionadas, en la misma proporción que hubiere sido distribuida con o entre partes independientes, en operaciones comparables.

- 1) Aportaciones: Es un análisis basado en datos comparables, que, en ausencia, se puede basar en las funciones realizadas por cada empresa, teniendo en cuenta activos y riesgos.
- 2) Análisis residual: Con la Utilidad Operacional Global obtenida se determinará y distribuirá, tanto la Utilidad Básica como la Utilidad Residual, conforme a las siguientes pautas:

- i. La Utilidad Básica se obtendrá para cada una de las partes relacionadas mediante la aplicación de cualquiera de los otros métodos señalados en este artículo, sin tomar en cuenta la aportación de activos únicos.

- ii. La Utilidad Residual se obtendrá disminuyendo la utilidad básica a que se refiere el numeral 1 anterior, de la utilidad operacional global. Esta utilidad residual se distribuirá entre las partes relacionadas en la operación, en la proporción en que hubiere sido distribuida entre partes independientes en operaciones comparables.

Este método se encuentra en revisión⁸ para establecer directrices de cuando se considera que una operación se encuentra altamente integrada, dado que en muchos casos el resultado de método puede que sean situaciones que no se hubiera registrado en plena competencia.

3.5. EL MÉTODO DEL MARGEN NETO TRANSACCIONAL (MMNT)

Encontrados en los párrafos 2.58 hasta el 2.107 de las Directrices PT OCDE. Este método consiste en fijar el precio a través de la determinación de la utilidad operacional que hubieren obtenido las partes independientes en operaciones comparables, con base en factores de rentabilidad que toman en cuenta variables tales

8 OCDE, *Garantizar que los resultados de los precios de transferencia estén en línea con la creación de valor*, Paris, Éditions OCDE, 2016, p. 68.

como activos, ventas, costos, gastos o flujos de efectivo. En esta metodología se deben determinar compañías comparables que cumplan las mismas funciones y que tengan los mismos riesgos que la compañía analizada.

Este método es menos sensible a las diferencias que afectan el precio o a las diferencias en las funciones que determinen un diferente nivel de reconocimiento en costos o gastos operativos, pero que puede determinar una misma utilidad operativa.

En la aplicación de este método, es sustancial es la selección del indicador de rentabilidad utilizado. Las opciones se plantean en las Directrices PT OCDE son las siguientes:

- Indicador con numerador ingresos, como señala el párrafo 2.90, no deben incluirse operaciones con vinculados. A menos que este estrechamente relacionado con la operación en análisis, por ejemplo: el servicio post venta que realiza un distribuidor exclusivo que adquiere productos de su vinculada. Formula:

$$\text{Margen Operativo} = \frac{\text{Operativa Operativa}}{\text{Ventas (ingresos)}}$$

- Indicador que toma como referencia los Costos y/o gastos operativos, cuando estos son un indicativo del valor de las funciones realizadas. Formula:

$$\text{Margen Operativo} = \frac{\text{Operativa Operativa}}{\text{costos + gastos operativos}}$$

- Indicador que toma como referencia los activos, debe contener únicamente los activos de explotación. La distorsión del indicador se puede dar respecto de si se usa el valor contable o de mercado. Formula:

$$\text{Margen Operativo} = \frac{\text{Operativa Operativa}}{\text{Activos de explotación}}$$

- Indicador de rentabilidad Berry, es un indicador compatible con sensible a la clasificación de costos y gastos. Formula:

$$\text{Berry} = \frac{\text{Margen bruto}}{\text{Gastos operativos}}$$

En resumen, “El denominador debe ser razonablemente independiente de la operación vinculada”⁹. Respecto de la información financiera, como señala el párrafo 2.78, las operaciones con no vinculados deben ser segmentados, sin embargo, en la práctica puede ser difícil su segmentación objetiva. También deben excluirse los elementos excepcionales y extraordinarios de naturaleza no recurrente, considerando los riesgos y funciones asumidos.

Respecto de este método, se va a ampliar en el capítulo referente a la normativa ecuatoriana, dado que existen reglas específicas para su aplicación.

4. AJUSTES POR PRECIOS DE TRANSFERENCIA

Como resultado de la aplicación de precios de transferencia, en los casos que se concluya que no cumplen con el principio de plena competencia, determina un ajuste que aumenta la base imponible de la parte analizada. Esta situación puede generar problemas de doble imposición al traer una renta, que, por efectos de PT, se gravaron en la jurisdicción de la vinculada con quien se llevó a cabo la operación. A este procedimiento se le llama ajuste primario.

Los contribuyentes que han sido sujetos a ajuste y que se encuentran en jurisdicciones que tiene Convenio para Evitar la Doble Imposición, pueden invocar este convenio para solicitar una vía que neutralice la doble imposición. La vía por la cual pueden realizar ello es a través de un procedimiento amistoso que se lleva a cabo entre ambas Administraciones Tributarias, sin que haya necesariamente la participación del contribuyente, a pesar de que es este el quien inicia el proceso. Como parte de este procedimiento se puede utilizar el “ajuste correlativo”.

El ajuste correlativo consiste en un ajuste que tiene como consecuencia la disminución de la base imponible de vinculada, efectuado por la administración tributaria de la segunda jurisdicción, de manera que la atribución de beneficios entre las dos jurisdicciones sea conforme con el ajuste primario y no se produzca doble imposición.

El ajuste correlativo puede ser igual al importe del ajuste primario determinado en la jurisdicción de la parte analizada o puede hacer un recalcule de este ajuste. Es importante que exista un intercambio de información entre ambas Administraciones Tributarias que permita aclarar dudas que lleven a solucionar la situación de doble imposición.

9 OCDE, *Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias*, Paris, Éditions OCDE, 2010, p.105.

Las preocupaciones de llevar a cabo de estos procedimientos son los siguientes:

1. Los plazos de prescripción previstos en el derecho interno pueden imposibilitar los ajustes correlativos si dichos plazos no se derogan en el correspondiente convenio.
2. El procedimiento amistoso puede durar excesivamente.
3. La participación del contribuyente puede ser limitada.
4. Los contribuyentes pueden no acceder fácilmente a información escrita que les instruya sobre la utilización del procedimiento.
5. Puede darse el caso de que no existan procedimientos para suspender la recaudación de las deficiencias en la liquidación de los impuestos, o el devengo de los intereses, mientras el procedimiento amistoso está pendiente de resolución

Parte de los objetivos de BEPS, en la acción 14, es minimizar los efectos de la doble imposición que se generan como consecuencia de los ajustes primarios, y los procedimientos amistosos iniciados y no concluidos.

5. LEGISLACIÓN ECUATORIANA EN MATERIA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA

Los precios de transferencia en el Ecuador se encuentran enmarcados en una Ley y regulados por un reglamento, resoluciones y fichas técnicas para la normal aplicación de los precios de transferencia. En el artículo innumerados después del quince de la Ley Orgánica del Régimen Tributario Interno (LORTI), establece el régimen de precios de transferencia es para regular las operaciones con partes relacionadas. Esta ley señala que estas operaciones deben tener condiciones similares a las que realizan partes independientes. Posterior a lo descrito, en el segundo artículo innumerado de la misma sección, se define el principio de plena competencia (PPC) de la siguiente manera¹⁰:

...para efectos tributarios se entiende por principio de plena competencia aquel por el cual, cuando se establezcan o impongan condiciones entre partes relacionadas en sus transacciones comerciales o financieras, que difieran de las que se hubieren estipulado con o entre partes independientes, las utilidades que hubieren sido obtenidas por una de las partes de no existir dichas condiciones pero que, por razón de la aplicación de esas condiciones no fueron obtenidas, serán sometidas a imposición.

¹⁰ La definición del PPC, así como los criterios para determinar relación económica, también se encuentran en los diferentes Convenios para Evitar la Doble Imposición firmados por el Ecuador en el artículo que define a las empresas asociadas, que normalmente se encuentra en el artículo 9, salvo en el caso del Convenios para Evitar la Doble Imposición firmado con la Comunidad Andina que se encuentra en el artículo 7.

La definición del PPC guarda concordancia con la definición encontrada en las Directrices en Materia de Precios de Transferencia de la OCDE (Directrices PT OCDE) y los convenios para evitar la doble imposición.

5.1. Definición de vinculación o criterios de relación

La primera definición de partes relacionadas, vinculados económicos o empresas asociadas, tanto en la LORTI cuanto en su reglamento. Los criterios obedecen a participación, dirección, control o administración común, así como también las operaciones con paraísos fiscales. En el artículo innumerado posterior al artículo cuatro de la LORTI y el artículo cuatro del Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica del Régimen Tributario Interno (RALORTI) se señala lo siguiente:

- i. La sociedad matriz y sus sociedades filiales, subsidiarias o establecimientos permanentes.
- ii. Las sociedades filiales, subsidiarias o establecimientos permanentes, entre sí.
- iii. Las partes en las que una misma persona natural o sociedad, participe indistintamente, directa o indirectamente en la dirección, administración, control o capital de tales partes.
- iv. Las partes en las que las decisiones sean tomadas por órganos directivos integrados en su mayoría por los mismos miembros.
- v. Las partes, en las que un mismo grupo de miembros, socios o accionistas, participe indistintamente, directa o indirectamente en la dirección, administración, control o capital de éstas.
- vi. Los miembros de los órganos directivos de la sociedad con respecto a la misma, siempre que se establezcan entre éstos relaciones no inherentes a su cargo.
- vii. Los administradores y comisarios de la sociedad con respecto a la misma, siempre que se establezcan entre éstos relaciones no inherentes a su cargo.
- viii. Una persona natural o sociedad y los fideicomisos en los que tenga derechos. Cuando una persona natural o sociedad sea titular directa o indirectamente del 25% o más del capital social o de fondos propios en otra sociedad.
- ix. Las sociedades en las cuales los mismos socios, accionistas o sus cónyuges, o sus parientes hasta el cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad, participen directa o indirectamente en al menos el 25% del capital social o de

- los fondos propios o mantengan transacciones comerciales, presten servicios o estén en relación de dependencia.
- x. Cuando una persona natural o sociedad sea titular directa o indirectamente del 25% o más del capital social o de los fondos propios en dos o más sociedades.
 - xi. Transacciones con paraísos fiscales.

Dentro de la legislación también se encuentra el criterio de considerar partes relacionadas cuando la proporción de ventas o compras es 50% o más sobre el total, este criterio se le conoce como de proporción de transacciones. Este criterio requiere notificación por parte de la Administración Tributaria al sujeto pasivo y admite prueba en contrario de vinculación por administración, control, dirección o participación común.

5.2. Paraísos fiscales

Las empresas domiciliadas en paraísos fiscales son consideradas como partes relacionadas según la LORTI en su artículo innumerados después del artículo 4 de partes relacionadas que señala lo siguiente:

También se considerarán partes relacionadas a sujetos pasivos que realicen transacciones con sociedades domiciliadas, constituidas o ubicadas en una jurisdicción fiscal de menor imposición, o en Paraísos Fiscales [...] Serán jurisdicciones de menor imposición y paraísos fiscales, aquellos que señale el Servicio de Rentas Internas.

La Administración Tributaria del Ecuador (SRI), a través de la Resolución 52-2015 enumera un listado de paraísos fiscales cuyo principal cambio es, respecto a la derogada Resolución 182-2008 del 21 de febrero de 2008, la exclusión de Hong Kong como paraíso fiscal. Esta Resolución fue reformada por la Resolución 3185 publicada el 4 de enero del 2016, Resolución 154 del 14 de abril del 2016 y la Resolución 440 del 24 de octubre del 2016.

Las jurisdicciones consideradas como paraíso fiscal son:

1. Anguila (Territorio no autónomo del Reino Unido)	31. Isla de San Pedro y Miguelon	61. República de Djibouti (Estado independiente)
2. Antigua y Barbuda (Estado independiente)	32. Islas del Canal (Guernesey, Jersey, Alderney, Isla de Great Stark, Herm, Little Sark, Brechou, Jethou, Lihou)	62. República de las Islas Marshall (Estado independiente)
3. Archipiélago De Svalbard	33. Isla Qeshm	63. República de Liberia (Estado independiente)
4. Aruba	34. Islas Salomón	64. República de Maldivas (Estado independiente)
5. Barbados (Estado independiente)	35. Islas Turcas e Islas Caicos (Territorio no autónomo de Reino Unido)	65. República de Malta (Estado independiente)
6. Belice (Estado independiente)	36. Islas Virgenes Británicas (Territorio no autónomo del Reino Unido)	66. República de Mauricio
7. Bermudas (Territorio no autónomo del Reino Unido)	37. Islas Virgenes de Estados Unidos de América	67. República de Nauru (Estado independiente)
8. Bonaire, Saba y San Eustaquio	38. Kiribati	68. República de Panamá (Estado independiente)
9. Brunei Darussalam (Estado independiente)	39. Labuan	69. República de Seychelles (Estado independiente)
10. Campioane Ditalia (Comune di CampionedItalia)	40. Macao	70. República de Trinidad y Tobago
11. Colonia De Gibraltar	41. Madeira (Territorio de Portugal)	71. República de Túnez
12. Comunidades de Las Bahamas (Estado independiente)	42. Mancomunidad de Dominica (Estado asociado)	72. República de Vanuatu
13. Curazao	43. Montserrat (Territorio no autónomo del Reino Unido)	73. República de Yemen
14. Estado Asociado de Granada (Estado independiente)	44. Myanmar (ex Birmania)	74. República Democrática Socialista de Sri Lanka
15. Estado de Bahréin (Estado independiente)	45. Nigeria	75. Samoa Americana (Territorio no autónomo de los EEUU)
16. Estado de Kuwait (Estado independiente)	46. Niue	76. Samoa Occidental
17. Estado libre Asociado de PuertoRico (Estado asociado a los EEUU)	47. Palau	77. San Vicente y las Granadinas (Estado independiente)

18. Emiratos Árabes Unidos (Estado independiente)	48. Pitcairn	78. Santa Elena
19. Federación de San Cristóbal (Islas Saint Kitts and Nevis independientes)	49. Polinesia Francesa (Territorio de Ultramar de Francia)	79. Santa Lucía
20. Gran Ducado de Luxemburgo	50. Principado de Liechtenstein (Estado independiente)	80. San Martín
21. Groenlandia	51. Principado de Mónaco	81. Serenísima República de San Marino (Estado independiente)
22. Guam (Territorio no autónomo de los EEUU)	52. Principado del Valle de Andorra	82. Sultanado de Omán
23. Isla de Ascensión	53. Reino de Swazilandia (Estado independiente)	83. Tokelau
24. Islas Azores	54. Reino de Tonga (Estado independiente)	84. Tristán da Cunha (SII Saint Helena)
25. Islas Caimán (Territorio no autónomo del Reino Unido)	55. Reino Hachemita de Jordania	85. Tuvalu
26. Islas Christmas	56. República Cooperativa de Guyana (Estado independiente)	86. Zona libre de Ostrava
27. Islas de Cocos o Keeling	57. República de Albania	
28. Isla de Cook (Territorio autónomo asociado a Nueva Zelanda)	58. República de Angola	
29. Isla de Mann (Territorio del Reino Unido)	59. República de Cabo Verde (Estado independiente)	
30. Isla de Norfolk	60. República de Chipre	

Además de establecer lista de paraísos fiscales con 86 jurisdicciones, la Resolución 52-2015 establece regímenes fiscales preferentes y jurisdicciones de menor imposición, que son aquellos que cumplan con determinadas características. Tanto los paraísos fiscales, como las regímenes o jurisdicciones de menor imposición, así como los regímenes preferentes, tienen el mismo tratamiento tributario.

Las jurisdicciones de menor imposición son aquellos que tienen una tasa o tarifa de impuesto a la renta o análoga menor al sesenta por ciento (60%) a la que corresponde en el Ecuador durante el periodo fiscal que corresponda. La tasa general de impuesto a la renta en Ecuador es del 25%.

Los regímenes preferentes son aquellos que cumpla con al menos dos de cualquiera de las siguientes condiciones:

- a) Que establezca, expresa o tácitamente, que la actividad económica de quien se acoja al régimen no deba desarrollarse sustancialmente dentro de la jurisdicción a la que este pertenece. Se incluye dentro de estos regímenes a los de las sociedades plataforma¹¹. Se exceptúan aquellos regímenes de incentivos a la inversión o al desarrollo económico cuando la legislación aplicable asegure la realidad económica de las inversiones y de las actividades realizadas bajo dichos regímenes dentro de la jurisdicción a la que correspondan.
- b) Que la tarifa efectiva de impuesto sobre la renta, o impuestos de naturaleza idéntica o análoga, cumpla para dicho régimen con los criterios expuestos en el artículo 4 de la presente Resolución¹², o que dicha tarifa sea desconocida por el sujeto pasivo del Ecuador.
- c) Que contenga disposiciones que impidan la solicitud de información de la propiedad efectiva, registros contables o cuentas bancarias, o similares, o la entrega de esa información, total o parcialmente, a las administraciones tributarias de la propia jurisdicción o de otras jurisdicciones. En el caso de fideicomisos, la información referida anteriormente incluye al objeto del fideicomiso, la identidad y los porcentajes de participación directa o indirecta de constituyentes y beneficiarios, sea con referencia a las autoridades tributarias de la jurisdicción bajo cuyas leyes fue creado el fideicomiso o a las de la jurisdicción bajo cuyas leyes actúa el fideicomisario, de ser diferente.
- d) Que permita a las sociedades mantener derechos representativos de capital al portador o con titulares nominales o formales que no soportan de manera directa el riesgo económico de la propiedad.

Sin perjuicio de lo señalado anteriormente en el presente artículo, se considerarán regímenes fiscales preferentes y tendrán tratamiento de paraíso fiscal, los siguientes:

1. Los regímenes fiscales especiales para las empresas bajo control extranjero que no se conceden a empresas bajo control nacional (conocidos como “regímenes de delimitación”), incluyendo las compañías administrativas, domiciliarias, mixtas y principales.
2. Los regímenes que permitan a las sociedades mantener derechos representativos de capital con titulares nominales o formales que no soportan el riesgo económico de la propiedad y de los que no se conozca quiénes son sus beneficiarios efectivos.
3. Los regímenes de exención del impuesto a las rentas provenientes de actividades desarrolladas en el exterior con mercaderías que no tengan ni origen ni destino en el territorio donde se estableció el régimen.
4. Los regímenes de sociedades privadas creadas bajo las leyes establecidas para el efecto pero que no obligan a la inscripción de dicha sociedad ante la Administración Tributaria de ese país.

11 Offshore company.

12 Que sea inferior al 60% de la tasa de impuesto a la renta aplicable en Ecuador.

Los regímenes de delimitación o “Ring fencing” of regimes es un concepto analizado y recogido en el documento desarrollado por la OCDE “Harmful Tax Competition” de 1998. En la página 27 señala que son regímenes fiscales preferenciales que están parcial o totalmente aislados de los mercados internos del país que proporciona el régimen. Este hecho indica que estos regímenes tienen el potencial de crear efectos secundarios perjudiciales¹³.

La Administración Tributaria podrá excluir territorios de la lista de paraísos fiscales cuando:

1. Las jurisdicciones que mantengan con el Ecuador un tratado o convenio de doble imposición en el que se especifique el intercambio de información que efectivamente se encuentre operando y cuando por su legislación interna no puedan alegar secreto bancario, bursátil o de otro tipo ante el pedido de información del Servicio de Rentas Internas.
2. Establezcan en su legislación interna modificaciones en el impuesto a la renta a fin de adecuarlo a los parámetros internacionales en esa materia, que le hagan perder la característica de paraísos fiscales o de regímenes fiscales preferenciales.

Es importante señalar que la AT emitió la Circular No. NAC-DGECC-GC12-00013 con fecha 30 de julio del 2012, con una posición frente a que territorios que considera paraíso fiscal. La Circular mencionada empieza con la frase “se les recuerda a los contribuyentes” y procede a señalar que de acuerdo al art. 4 de la derogada Resolución No. NAC-DGER2008-0182, que es igual a la resolución que la reemplazó, los siguientes territorios son considerados regímenes preferentes:

1. Estonia
2. Bulgaria
3. Macedonia
4. Irlanda
5. Montenegro
6. Serbia
7. Compañías de Responsabilidad Limitada (Limited Liability Company - LLC) constituidas en los Estados de Delaware, Nevada, Wyoming y Florida de los Estados Unidos.

13 OCDE, “*Harmful Tax Competition*”, Paris, OCDE, 1998, p. 26.

Si bien la circular se ampara en una resolución derogada, la nueva resolución tiene los mismos parámetros para considerar a cualquier territorio o régimen como régimen preferente o paraíso fiscal. Para este criterio, el SRI se motiva con la siguiente consideración: a través del respectivo informe técnico del SRI, sobre recopilación de información y estudio de la competencia fiscal nociva a nivel internacional, se analizaron varios regímenes preferentes a nivel mundial, que cumplen con lo señalado en el artículo 3 de la mencionada Resolución No. NAC-DGER2008-0182 y sus reformas, concluyendo dicho informe en la necesidad de emitir la presente Circular.

5.3. Definición de comparabilidad

La base del PPC es encontrar referencia en lo que se considera transacciones similares o comparables entre terceros independientes. En el tercer artículo innumerado después del artículo 15 de la LORTI, la segunda sección, se señala los criterios de comparabilidad con el fin de obtener operaciones comparables a las operaciones entre partes relacionadas o asociadas. Los criterios de comparabilidad se enmarcan en los siguientes cinco elementos:

- i. Características de las operaciones
- ii. Análisis de las funciones o actividades desempeñadas
- iii. Términos contractuales
- iv. Circunstancias económicas o de mercado
- v. Estrategias de negocios

Entonces se debe señalar que los criterios de comparabilidad, al igual que lo señala las Directrices PT OCDE, se establecen a partir de un análisis funcional de las partes que llevan a cabo la operación, así como del entendimiento de la transacción sujeta a análisis.

5.4. Aspectos formales del régimen

Las obligaciones que existen en materia de precios de transferencia, según el artículo 84 del RALORTI son la de presentar el Informe (IIPT) y la Declaración (Anexo de Operaciones con Partes Relacionadas – AOPRE) de Precios de Transferencia. De acuerdo con el artículo 2 de la Resolución 455 2015, los montos de operaciones con relacionados se presentan a continuación:

Resolución	Anexo de Operaciones con Partes Relacionadas	Informe Integral de Precios de Transferencia
Artículo 3 Resolución NAC 455 – 2015	USD 3,000,000	USD 15,000,000

Para considerar operaciones con relacionadas que generan obligaciones se toma en cuenta la definición de activos¹⁴, pasivos¹⁵, ingresos¹⁶ y egresos¹⁷ de la Ficha Técnica del AOPRE.

En el primer artículo innumerado posterior al artículo 15 de la LORTI señala que el régimen de precios de transferencia regula las operaciones con partes relacionadas, por lo tanto, aplica a las operaciones locales y del exterior.

Por otro lado, en este mismo artículo 3 de la Resolución 455-2015, señala el alcance de las operaciones no contempladas para determinar las obligaciones del régimen, siendo estas las siguientes:

-
- 14 Son todas aquellas que afecten bienes y derechos tangibles e intangibles de propiedad del ente económico, los cuales en la medida de su utilización, son fuente potencial de beneficios presentes o futuros. Dentro de estas operaciones se incluyen las inversiones hechas en el periodo y cualquier tipo de importación de activos, incluyendo las que hayan estado en tránsito al final del periodo.
 - 15 Son todas las que representan las obligaciones contraídas o renegociadas por el ente económico pagaderas en dinero, bienes, servicios o cualquier otro tipo de contraprestaciones.
 - 16 Las operaciones de ingreso son todas aquellas susceptibles de producir un incremento neto en el patrimonio, ya sea en forma de incrementos del activo, disminuciones de pasivo o una combinación de ambos. Dentro de este tipo de operaciones se incluye cualquier tipo de exportación de bienes, servicios e intangibles. También se incluyen los intereses ganados, dividendos recibidos y ganancias de capital
 - 17 Las operaciones de egreso son todas aquellas que causan disminuciones en el patrimonio, afectando los resultados del período gravable, aunque no necesariamente obedezcan a desembolsos o salidas de dinero. Algunos ejemplos de este tipo de operaciones son las pérdidas de capital y los pagos de cánones, intereses, cuotas de leasing o arrendamiento y servicios recibidos.

- i. Aportes patrimoniales en efectivo, en dólares de los Estados Unidos de América;
- ii. Compensaciones o reclasificaciones de cuentas contables de activo, pasivo o patrimonio, siempre que no afecten a resultados;
- iii. Pagos en efectivo, en dólares de los Estados Unidos de América, de rendimientos patrimoniales (dividendos) o pasivos;
- iv. Ingresos señalados en el artículo 27 de la LORTI, que regula los ingresos de la actividad del sector bananero y el artículo 31 de la misma Ley, que regula el ingreso de la actividad de transporte internacional. Se incluyen las transacciones de activos, pasivos o egresos del sujeto pasivo imputables a la actividad generadora de tales ingresos;
- v. Operaciones con entidades de derecho público ecuatoriano o empresas públicas ecuatorianas;
- vi. Operaciones que estén cubiertas por una metodología aprobada vía absolución de consulta previa de valoración. Cuando se trate de operaciones entre partes relacionadas locales, este literal aplicará tanto para el sujeto pasivo que presentó la consulta como para dichas partes relacionadas; y,
- vii. Operaciones con partes relacionadas locales con referencia al período fiscal analizado, siempre que no se presenten alguna de las siguientes condiciones:
 - a. La parte relacionada con la que el sujeto pasivo realice operaciones enmarcadas en el punto iv. del presente detalle.
 - b. El sujeto pasivo declare una base imponible de impuesto a la renta menor a cero.
 - c. El sujeto pasivo haya aprovechado cualquier tipo de beneficios o incentivos tributarios, incluidos los establecidos en el Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversión
 - d. El sujeto pasivo se acoja a la reducción de la tarifa de impuesto a la renta por reinversión de utilidades;
 - e. El sujeto pasivo sea Administrador u Operador de una Zona Especial de Desarrollo Económico ZEDE;
 - f. El sujeto pasivo se dedique a la exploración o explotación de recursos naturales no renovables;

- g. El sujeto pasivo tenga titulares de derechos representativos de su capital que sean residentes o estén establecidos en paraísos fiscales

Las operaciones que se enmarcan o cumplen los requisitos señalados anteriormente, no se toman en cuenta para determinar las obligaciones formales de precios de transferencia, ni se declaran en los casilleros específicos para este tipo de operaciones encontradas en Declaración Anual de Impuesto a la Renta (DAIR).

Se debe puntualizar, que en el mismo artículo que define las operaciones no contempladas, señala que estas podrán ser requeridas por la Administración Tributaria y demostrar que cumplen con el principio de plena competencia, para lo cual el sujeto pasivo tendrá un plazo no menos a 2 meses para atender dicho requerimiento.

5.5. Exención del régimen de PT

La exención del régimen de PT podría considerarse como lo que las Directrices PT OCDE definen como un régimen de protección. En el párrafo 4.94 de estas Directrices lo definen como “[...] un conjunto de reglas simples cuyo seguimiento determine la aceptación automática de los precios de transferencia por la administración tributaria nacional”. Con la variante que, en el caso ecuatoriano, la Administración Tributaria no renuncia a su derecho de fiscalizar estas operaciones.

La exención del régimen de PT se encuentra en el quinto artículo innumerado de la segunda sección de la LORTI y para que un contribuyente (parte analizada) se encuentre exento del régimen de PT, debe cumplir todas y cada una de las siguientes condiciones:

- i. Tengan un impuesto causado superior al tres por ciento de sus ingresos gravables;
- ii. No realicen operaciones con residentes en paraísos fiscales o regímenes fiscales preferentes; y,
- iii. No mantengan suscrito con el Estado contrato para la exploración y explotación de recursos no renovables.

Los contribuyentes que se encuentren exentos de régimen de PT no tienen la obligación de presentar la Declaración de Precios de Transferencia o el Informe Integral de Precios de Transferencia. Las únicas obligaciones respecto de declarar estas operaciones son:

1. Informar los tipos de operaciones llevadas a cabo con partes relacionadas en la DAIR.
2. Un mes posterior a la fecha de exigibilidad de la DAIR, se debe presentar información detallada de las operaciones con partes relacionadas acorde con la señalada Resolución 29-2011.

En el artículo 2 de la Resolución 29-2011, se señala que el régimen de exención no limita la facultad de fiscalizar estas operaciones que tiene la AT.

5.6. Métodos para aplicar el principio de plena competencia

El artículo 85 de la RALORTI señala de forma enunciativa los siguientes métodos aplicables:

1. *Método del Precio Comparable no Controlado;*
2. *Método del Precio de Reventa;*
3. *Método del Costo Adicionado;*
4. *Método de Distribución de Utilidades; y,*
5. *Método de Márgenes Transaccionales de Utilidad Operacional.*

Como señala este artículo, será la Administración Tributaria quien señale normas técnicas para su aplicación. Para lo no definido, se utilizará la referencia técnica que es las Directrices PT de la OCDE.

5.6.1. Referencia técnica

De acuerdo con el artículo 89 de la RALORTI, en la medida de que no contradiga a la normativa interna, la referencia técnica es “Directrices en Materia de Pre-

cios de Transferencia a Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias”, aprobadas por el Consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) “vigentes al 1 de enero del período fiscal correspondiente”. La última edición de las Directrices PT OCDE son las del año 2010, sin embargo, el 23 de mayo del 2016 el Consejo de la OCDE aprobó la incorporación del reporte final del plan de acción BEPS 8 al 10, llamado “Garantizar que los resultados de los precios de transferencia estén en línea con la creación de valor”, a estas directrices, teniendo así una versión reformada a partir de dicha fecha¹⁸.

5.6.2. Rango intercuartil como rango de plena competencia

El artículo 87 de la RALORTI nos da definiciones sobre el rango de plena competencia, los cuartiles y la mediana, tal como se detalla a continuación:

- i. Rango de plena competencia.- Es el intervalo que comprende los valores que se encuentran desde el Primer Cuartil hasta el Tercer Cuartil, y que son considerados como pactados entre partes independientes
- ii. Mediana.- Es el valor que se considera hubieren utilizado partes independientes en el caso que el Valor registrado por el contribuyente se encuentre fuera del Rango de Plena Competencia
- iii. Primer y tercer cuartil.- Son los valores que representan los límites del Rango de Plena Competencia

Para establecer este rango de plena competencia como mínimo se debe tener dos o más operaciones comparables y para cumplir con el principio de plena competencia el precio, monto o margen de utilidad debe ubicarse dentro de este rango de plena competencia para considerarse como pactado entre terceros independientes; por otro lado, si el precio, monto o margen de utilidad de la operación se encuentra fuera de dicho rango, se considerará a la mediana como el de plena competencia generando así un ajuste primario.

18 OCDE. “OECD Council approves incorporation of BEPS amendments into the Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations”. Internet. <http://www.oecd.org/tax/oecd-council-approves-incorporation-of-beps-amendments-into-the-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations.htm>. Acceso: 01 de marzo 2017.

5.6.3. *Comparables secretos*

El artículo 90 del RALORTI, establece la posibilidad del uso de comparables secretos por parte del SRI. Las Directrices PT OCDE los señalan como información no comunicado a los contribuyentes y señala que sería injusto su uso, a menos que pueda revelar la fuente de información al contribuyente para que pueda ejercer su derecho de defensa y garantizar un efectivo control judicial.

5.6.4. *Directrices metodológicas del SRI*

Las guías técnicas para Precios de Transferencia emitidas a la fecha son: (1) la “Ficha Técnica Para La Estandarización Del Análisis De Precios De Transferencia” (Directrices PT SRI). La versión vigente es la numero 4 del 01 de febrero del 2016; (2) Resolución 532-2016 publicada el 30 de diciembre del 2016 y (3) la Resolución 531-2016 publicada el 30 de diciembre del 2016.

Las regulaciones encontradas en las Directrices PT SRI son:

1. Selección del método: a pesar de que no existe prelación metodológica, la selección del método debe ser fundamentada. Adicionalmente, de acuerdo con la Resolución 531-2016, para el caso de operaciones de exportaciones de petróleo, mineral metálico y banano, el único método aplicable es el MPCNC utilizando precios de referencia. Se debe señalar que la Resolución 531-2016 regula las medidas anti abuso de precios de transferencia.
2. Comparables y su información financiera: además de ser prioridad el uso de comparables locales, no pueden utilizarse comparables con pérdida operativa antes o después de ajustes a menos que la parte analizada sustente de manera objetiva y detalladamente que las pérdidas son una característica del negocio, circunstancias de mercado, industria u otro criterio de comparable a la situación de la parte analizada. Además, se debe contar con suficiente información financiera y el documento original debe estar en español o inglés.

La información financiera utilizada, esta debe ser detalla para poder establecer comparabilidad, no contener segmentos o negocios distintos y no contener operaciones con partes relacionadas.

Se deberá utilizar información financiera del año bajo análisis publicada hasta el último día hábil de febrero del año siguiente al analizado, siempre que su cierre contable sea entre septiembre y diciembre del año bajo análisis. Solo en

caso de no existir información del año bajo análisis de ninguna de las comparables, se podrá utilizar información financiera del año inmediato anterior siempre que el cierre contable sea entre septiembre del año anterior y agosto del año en análisis y se demuestre que las condiciones no cambiaron respecto del año en análisis.

Se podrá utilizar información de varios años únicamente justificando su uso documentalmente y su afectación al análisis.

3. Selección del indicador de rentabilidad: este no deberá contener un denominador que contenga las operaciones bajo análisis, es decir, si se están analizando operaciones de ingreso en el análisis de precios de transferencia no se puede utilizar un índice de rentabilidad cuyo denominador sea el nivel de ventas.
4. Ajustes de comparabilidad: el MNT es el método en el que normalmente se plantea ajustes respecto del nivel de capital de trabajo de la parte analizada (contribuyente) y las comparables. Para estos efectos las Directrices PT OCDE señalan la metodología que debe seguirse, siempre justificando su uso.

Calculo del ciclo económico y ajustes de capital: la fórmula para establecer el ciclo económico = Recuperación de cartera + Rotación de inventario – promedio de pago de cuentas por pagar. Las Directrices PT SRI señalan que, si hay diferencia entre el ciclo económico de la compañía analizada versus las comparables, deberá justificarse el uso de ajustes de capital.

Si el ciclo de efectivo es positivo se deberá utilizar la tasa de interés pasiva. Si el ciclo de efectivo es negativo se deberá utilizar la tasa activa. En ambos casos, tasas anuales y las que tengan acceso el mismo segmento o compañía, conforme su mercado geográfico de capitales.

Detalle del cálculo del ajuste de capital, como un ajuste de comparabilidad es el siguiente:

Margen Operativo (Operating Margin)

El indicador de rentabilidad (IR) margen operativo relaciona la utilidad de la compañía analizada concerniente a las actividades propias del giro de su negocio, a través de la utilidad operativa, con el nivel de sus ventas. A continuación, se detalla la fórmula correspondiente al referido IR:

$$M O Aj. = \frac{\text{Ventas netas} - \text{Costo de ventas} - \text{Gastos operativos} - Aj. CxC + Aj. CxP - Aj. I}{\text{Ventas netas} - Aj. CxC}$$

Donde:

OM = Margen Operativo.

Ajuste de Cuentas por cobrar (Aj. CxC): [Promedio de Cuentas por Cobrar * (tasa de interés/ (1 + (tasa de interés * h)))]; siendo h = Promedio de Cuentas por Cobrar / Ventas Netas).

Ajuste de Inventarios (Aj. Inv.): [Promedio de inventarios*tasa de interés]

Ajuste de Cuentas por pagar (Aj. CxP): [Promedio de Cuentas por Pagar * (tasa de interés/ (1 + (tasa de interés * h)))]; siendo h = (Promedio de cuentas por pagar / Costo de Ventas)

Costo Adicionado Neto (CAN)

El IR costo incrementado relaciona la utilidad de la compañía analizada concerniente a las actividades propias del giro de su negocio, a través de la utilidad operativa, con el nivel de sus costos y gastos operativos. A continuación se detalla la fórmula correspondiente al referido IR:

$$CAN \text{ Aj.} = \frac{\text{Ventas netas} - \text{Costo de ventas} - \text{Gastos operativos} - \text{Aj. CxC} + \text{Aj. CxP} - \text{Aj. Inv.}}{\text{Costo de ventas} + \text{Gastos operativos} - \text{Aj. CxP} + \text{Aj. Inv.}}$$

Donde:

CAN = Costo Adicionado Neto

Ajuste de Cuentas por cobrar (Aj. CxC): [Promedio de Cuentas por Cobrar * (tasa de interés/ (1 + (tasa de interés * h)))]; siendo h = Promedio de Cuentas por Cobrar / Ventas Netas).

Ajuste de Inventarios (Aj. Inv.): [Promedio de inventarios*tasa de interés]

Ajuste de Cuentas por pagar (Aj. CxP): [Promedio de Cuentas por Pagar * (tasa de interés/ (1 + (tasa de interés * h)))]; siendo h = (Promedio de cuentas por pagar / Costo de Ventas)

5.7. Documentación de PT

Los obligados a presentar el IIPT deben realizarlo de acuerdo a las Directrices PT SRI, según el siguiente contenido:

- a. Resumen Ejecutivo, el cual debe contener el alcance del informe, el contenido y las conclusiones.
- b. Transacciones Inter-compañía, en el cual las transacciones que se detallen en este literal deberán contar con una descripción del sustento o razonabilidad económica de la transacción.
- c. Características de las operaciones, el cual contiene características relevantes que afecten de manera significativa el precio, valor de la contraprestación o margen de utilidad
- d. Análisis funcional, que se deberá detallar las funciones llevadas a cabo por cada una de las empresas relacionadas incluyendo su naturaleza y frecuencia,

- los riesgos asumidos por cada una de las partes y los activos tangibles e intangibles utilizados por cada una de las partes, su naturaleza y la medida de dicho uso.
- e. Análisis de mercado, se deberá detallar el comportamiento y evolución de la industria en los ámbitos mundial y local, la ubicación geográfica, tamaño del mercado, nivel del mercado, nivel de la competencia en el mercado, posición competitiva, etc.
 - f. Análisis Económico, se deberán describir puntos como partes relacionadas, operaciones a ser analizadas con el método seleccionado, la existencia de operaciones comparables internas, descripción de las operaciones comparables y/o búsqueda de empresas comparables no controladas que realicen operaciones similares, información financiera de la empresa analizada, información financiera y descriptiva de las empresas comparables utilizadas para la realización del rango intercuartil, herramientas estadísticas utilizadas, fuentes de información, y una conclusión sobre si se cumplió con el principio de plena competencia.
 - g. Documentación anexa: papeles de trabajo realizados en el análisis de precios de transferencia, que incluyen la matriz de aceptación y descarte de las comparables, información financiera utilizada, cálculo de los ajustes de capital (de haberse empleado), entre otros que sustenten las conclusiones del IIPT y el cumplimiento del PPC.

Tanto el IIPT como la documentación anexa debe presentar en el SRI en un CD no regrabable adjuntando una carta incluyendo en la parte final la siguiente frase: “*Declaro que la información proporcionada no contiene datos falsos o erróneos y reposa en los archivos del sujeto pasivo*”. Según Resolución 152-2016, todos los documentos digitales que se presenten al SRI, únicamente deben ser firmados por el representante legal o apoderado.

5.8. Acuerdos Anticipados de Precios

Los Acuerdos Anticipados de Precios dentro de la legislación ecuatoriana se conoce como consulta de valoración previa de operaciones efectuadas entre partes relacionadas (AAP). Su regulación se encuentra en el artículo 88 del RALORTI, la Resolución 1048-14¹⁹ del 05 de diciembre del 2014 y modificatorias.

Este es un mecanismo que busca definir todos los aspectos regulados por el régimen de Precios de Transferencia, a través de un acuerdo con el SRI. En la Re-

19 Reformada con la Resolución 532-2016 publicada el 30 de diciembre del 2016 en el *Registro Oficial*, Suplemento 913.

solución mencionada el SRI establece el procedimiento para llevar a cabo un AAP o, como señala la norma, una Consulta de Valoración Previa.

La AAP, además de buscar un acuerdo de valoración con el SRI, es un mecanismo que puede incrementar el límite de deducibilidad de gastos de regalías, administrativos, de consultoría y técnicos recibidos de partes relacionadas, que según el numeral 16 del artículo 28 del RALORTI es el 20% de la base imponible más el valor de los gastos.

El procedimiento para la absolución AAP es la siguiente:

1. Operaciones sujetas a consultas: El artículo 1 de la Resolución 1048-2014 señala que todas las operaciones que se encuentren dentro del ámbito del régimen de Precios de Transferencia son sujetas a consulta.

2. Procedimiento:

- a) Periodo máximo para la presentación de la consulta: Se presentará la consulta de valoración previa hasta el último día hábil del mes de marzo del período fiscal en que se pretenda la aplicación de un límite mayor de deducibilidad.
- b) Consulta formal: En el artículo 3 de la Resolución se detalla específicamente los requisitos para presentar una consulta formal. Este documento es una solicitud por escrito de la consulta para concretar un APP de operaciones con partes relacionadas. Las partes que componen este documento son las siguientes:
 - i. Datos generales: Descripción de los participantes del APP, las operaciones y su valoración, el ámbito legal aplicable y procedimientos en alguna otra Administración Tributaria en torno a la operación sujeta a revisión. En la legislación aplicable, también se incluye legislación internacional, es decir Convenios para Evitar la Doble Imposición.
 - ii. Información de las partes intervinientes y de las operaciones sujetas a consulta: En esta sección no solo se describe a las partes intervinientes y sus circunstancias (régimen jurídico, tasa de impuesto a la renta, estructura organizacional, análisis funcional, entre otros), sino también los detalles de la operación y la documentación jurídica y financiera de soporte. También se debe señalar si la operación materia de consulta se encuentra en revisión o controversia en otras Administraciones Tributarias.
 - iii. Propuesta metodológica de Valoración previa acorde al Principio de Plena Competencia: Detalle de la metodología propuesta de valoración.

- iv. Supuestos críticos: Hechos y circunstancia que podrían afectar la valoración.
- v. Información adicional: De acuerdo a lo señalado en el artículo 6, la Administración Tributaria podrá solicitar información complementaria en cualquier momento durante la revisión de la consulta.
- c) Desistimiento: De acuerdo al artículo 13 de la resolución, se podrá desistir de la consulta en cualquier etapa del trámite.

3. Resultados del trámite, plazo de tramitar una consulta y vigencia:

- a) Inadmisión de consulta: El artículo 5 señala que existe un plazo de 4 meses para cumplir con los requisitos establecidos en el artículo 3, de lo contrario será considerada inadmisibile.
- b) Admisión de consulta: El artículo 4 indica que se considera admitida una vez se cumpla con lo establecido en el artículo 3 o se hayan subsanado los incumplimientos señalados en por la Administración Tributaria en el plazo otorgado. De acuerdo al artículo 8, la Directora General del SRI tiene un plazo de 2 años de la fecha de la presentación de la consulta para resolver, que en la práctica puede ser un mínimo de 1 año 8 meses, tomando en cuenta el periodo máximo para ser calificada la consulta de 4 meses. Esta absolución de consulta puede tener los siguientes resultados:
- c) Aprobación: Además de indicar la aprobación, también señala los periodos fiscales en los cuales aplica. De acuerdo al artículo 88 de la LRTI, la consulta tiene un periodo de vigencia de 5 años (el periodo previo, el periodo de la consulta y tres periodos posteriores).

Existe también una posibilidad de prórroga de los efectos del APP y el artículo 17 especifica que se realizará a través de una consulta nueva.

- d) Negación: En caso se niegue el procedimiento, es potestad de la Administración Tributaria sugerir un procedimiento alternativo para la valoración anticipada de operaciones con relacionados.
- e) Carácter vinculante: El artículo 9 señala que la absolución de consulta es de carácter vinculante.
- f) Pérdida de efectos: La absolución de la consulta dejará de surtir efecto cuando se encuentren incongruencias en la información analizada, hayan variado las circunstancias, no se cumplan las condiciones bajo la cual se aprobó un acuerdo previo de precios, no se presente el informe de aplicación de con-

sulta. De acuerdo al artículo 16, cuando exista la pérdida de los efectos del acuerdo, entonces la Administración Tributaria notificará al contribuyente, motivando la razón por la cual se deja sin efectos el acuerdo y a partir de qué periodo entra en vigencia.

Periodos que podrían estar cubiertos por APP

Presenta		Absuelve		2015	2016	2017	2018	2019	2020
Desde	Hasta	Desde	Hasta						
		01-oct-15	31-dic-15	X X	X X	X X	X X		
		01-ene-16	Plazo declaración 2015 (abr-16)	X X	X X	X X	X X	X X	
		Plazo declaración 2015 (abr-16)	31-dic-16	X (S)	X X	X X	X X	X X	
		01-ene-17	Plazo declaración 2016 (abr-17)	X (S)	X X	X X	X X	X X	X X
		Plazo declaración 2016 (abr-17)	30-sep-17	X (S)	X (S)	X X	X X	X X	X X
01-oct-15	30-mar-16	Plazo declaración 2015 (abr-16)	31-dic-16		X X	X X	X X	X X	
		01-ene-17	Plazo declaración 2016 (abr-17)		X X	X X	X X	X X	X X
		Plazo declaración 2016 (abr-17)	31-dic-17		X (S)	X X	X X	X X	X X
		01-ene-18	30-mar-18		X (S)	X X	X X	X X	X X
01-abr-16	30-mar-17	Plazo declaración 2016 (abr-17)	Plazo declaración 2017 (abr-18)			X X	X X	X X	X X
		Plazo declaración 2017 (abr-18)	31-dic-18			X (S)	X X	X X	X X

- X Validez régimen de precios de transferencia
- X Validez mayor limite de deducibilidad
- X (S) Se admitiría sustitutiva con valores a favor del contribuyente
- Casos que se prevé sean los más frecuentes

Fuente: SRI

5.9. Deberes formales

En el artículo 11 señala que, si el SRI acepta el APP, por la transacción dentro del acuerdo no existirá la obligación de presentar el Anexo e Informe que el régimen de Precios de Transferencia establece para el común de las operaciones, ni será tomada en cuenta para la evaluación de las obligaciones formales. Sin embargo, de acuerdo al artículo 12 señala que por estas transacciones se presentará un Informe específico en donde el contribuyente demuestre la aplicación del acuerdo en un plazo no mayor a los dos meses de la exigibilidad de la Declaración del Impuesto a la Renta.

Por otro lado, el firmar un APP con la Administración Tributaria, no exime al contribuyente de una fiscalización de estas operaciones para que el SRI pueda verificar el cumplimiento del mismo, independientemente de la obligación de reportar, en un informe diferente al de cumplimiento regular, estas operaciones.

BIBLIOGRAFÍA

Becerra O'Phelan, Fernando, “¿Quién se llevó mi comparable?: Consideraciones para un análisis de comparabilidad de los precios de transferencia en Latinoamérica” en *Revista de Administración Tributaria CIAT/AEAT/IEF*, 41 de agosto del 2016, Panamá, 2016.

OCDE, “*Harmful Tax Competition*”, Paris, OCDE, 1998.

OCDE, *Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias*, Paris, Éditions OCDE, 2010.

OCDE, *Garantizar que los resultados de los precios de transferencia estén en línea con la creación de valor*, Paris, Éditions OCDE, 2016.

EL CONCEPTO DE PARTES RELACIONADAS EN EL ÁMBITO DEL RÉGIMEN DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA

JAIRO GODOY GUEVARA¹

Sumario: 1. INTRODUCCIÓN. 2. EN LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA. 3. EL CONCEPTO EN ECUADOR. 4. EL CONCEPTO EN OTROS PAÍSES DEL MUNDO. 4.1. Partes relacionadas en Argentina. 4.2. Partes relacionadas en Brasil. 4.3. Partes relacionadas en Colombia. 4.4. Partes relacionadas en Bolivia y Paraguay. 4.5. Partes relacionadas en Estados Unidos y Reino Unido. 5. ANÁLISIS AL CONCEPTO DE PARTES RELACIONADAS. 6. CONCLUSIONES.

¿Cuál es la puerta de entrada al mundo de los precios de transferencia? La respuesta a esta pregunta es la temática de este capítulo; la puerta en cuestión hace referencia a la definición de vinculación entre dos entes como el punto de partida para el análisis o control de los precios de transferencia; sin desmerecer lo relevante de identificar las transacciones a ser analizadas, la selección del mejor método, los ajustes de comparabilidad, etc., etc.

Definitivamente, el riesgo de precios de transferencia parte por antes haberse dado una definición y/o casuística de acuerdo a lo que cada normativa soberana señale como definición de parte relacionada o criterio de vinculación. Es por consiguiente de trascendental importancia la comprensión plena de lo que implica un concepto como éste, el de partes relacionadas. A continuación, se presenta un análisis del concepto en cuestión; buscando abordarlo desde varias perspectivas vinculadas todas a los precios de transferencia.

1 Resumen de Hoja de Vida: Master en Administración de Empresas en INCAE Business School, Ingeniero Comercial por la Universidad de las Fuerzas Armadas ESPE. ACTUAL: Consultor para el Centro Interamericano de Administraciones Tributaria CIAT.

1. INTRODUCCIÓN

¿Qué es una parte relacionada? o ¿Qué significa vinculación? Las respuestas a este par de preguntas puede ser variada; como lo son las diferentes referencias bibliográficas y posiciones u opiniones al respecto; mismas que pueden ir desde lo señalado en el diccionario de la Real Academia de la Lengua hasta la vívida imaginación de un filósofo o economista. Y es que los criterios de vinculación pueden ser amplios, específicos, variados o escasos, sencillos o complejos. La relación o vinculación atiende en todo momento la identificación de intereses y objetivos comunes; y que en el caso tributario pueden significar un riesgo de erosión al cálculo o determinación de la base imponible. Uno de los ejemplos de esta asociación o causa y efecto son los grupos empresariales, especialmente aquellos con presencia en más de un régimen tributario, los cuales buscan maximizar en conjunto sus beneficios o réditos operacionales en algunas ocasiones afectando la base imponible de un régimen tributario en beneficio de otro.

Por consiguiente, la definición de partes relacionadas puede abordársela desde varias aristas o perspectivas; atendiendo el objeto o interés de estudio o análisis, por ejemplo desde el ámbito industrial respecto a los problemas de agente-agencia, del ámbito económico por la maximización de beneficios y optimización de costos, desde el campo legal y la potestad del Estado para presumir vinculación entre dos entes o desde el punto de vista contable y la definición en función de las transacciones financieras u operativas de los negocios. Sin lugar a dudas las aristas de análisis de lo que es o implica una parte relacionada son variadas, entre ellas por citar algunos ejemplos, como: la legal, económica, civil, comercial y como no, la tributaria; bien pudiendo ser esta tributaria local o internacional.

Bien podría considerarse entonces el origen del concepto de vinculación como el punto de partida para ir comprendiendo las implicaciones de este concepto. Si nos referimos a la vinculación o relación como la existencia de objetivos o intereses comunes; en el campo de los negocios esto iniciaría abarcando los primeros emprendimientos por internacionalizar los negocios locales. El desarrollo económico mundial, y principalmente el alcanzado por las economías norteamericana y europea, fueron los propulsores, junto a otras razones que son motivos de estudio específico, los que desencadenaron la existencia de empresas transfronterizas y que hoy se las conoce como multinacionales.

Entre las primeras empresas en internacionalizarse podría considerarse a la Compañía de Moscovia². A partir del siglo XVI se desarrolló en Europa un modelo de negocio que podría considerarse como el precursor de la vinculación entre las empresas; es decir, se inició la internacionalización de empresas comerciales entre

2 <http://www.muscovytrading.com/library.html>

los reinos vigentes en ese entonces. La necesidad de aprovechar las oportunidades que brindaban los medios de transporte y las relaciones entre los reinos aliados; las empresas vieron la oportunidad de generar negocios entre ellos. En otras palabras, podría considerarse a este evento como el inicio de lo que hoy conocemos como empresas multinacionales.

Las empresas asignan y ubican sus recursos bajo el objetivo principal de maximizar sus beneficios empresariales. Esta asignación de recursos puede implicar la localización de los mismos fuera de su mercado local (país) o entre diferentes regímenes tributarios, que en algunos casos podría suceder al interior de un mismo territorio o país como es el caso de los Estados Unidos y sus Estados con regímenes fiscales preferentes, ejemplo: Nevada, Delaware, entre otros. Las razones u orígenes motivadores que pueden influir en la decisión de localizar recursos más allá de sus fronteras pueden ser múltiples y variadas; por ejemplo, acceso a nuevos mercados, fuentes de materias primas, infraestructura logística, beneficios en la mano de obra o el capital, así como también una de ellas podrían ser las razones tributarias. Y dentro de estas razones tributarias sin lugar a dudas los paraísos fiscales tienen ganado un lugar de privilegio en el mapa empresarial actual. (Maheshwari, 1997) (Godoy, 2009) Muchas, por no llegar a decir todas, las empresas multinacionales, en especial aquella que se precie de serlo, tiene o podemos encontrar que tiene una filial, subsidiaria o sucursal ubicada o domiciliada en un régimen fiscal preferente. Un ejemplo son las famosas Islas Caimán; un territorio de aproximadamente 264 km² y con una población de aproximadamente 56.732 habitantes cuenta con más de 279 bancos, muchos de los cuales con licencia de operación internacional; es decir aproximadamente 203 habitantes por cada banco.

No solo la condición de ser un grupo multinacional es el que define una razón de vinculación o relación de negocio. La vinculación puede venir definida o dada por múltiples otras razones. La normativa ecuatoriana es una de las que contempla el mayor número de causales que determinan la vinculación entre empresas locales y extranjeras o con otras locales.

La existencia y proliferación de las empresas multinacionales puede significar un reto para las Administraciones Tributarias; toda vez que, para estas las empresas multinacionales representan el control de transacciones con múltiples fuentes. Las empresas multinacionales tienen varios puntos de contacto a través de sus transacciones originadas o con destino una variedad de lugares y por ende ordenamientos jurídicos distintos. Por tanto, una empresa multinacional deberá atender a un importante número de normas bajo distintos ordenamientos tributarios en los cuales pueden variar los criterios de vinculación según el Estado que tenga potestad sobre las rentas o los acuerdos bilaterales que las contemplen. (Garbarino, 2003)

América Latina está caracterizada por ser una región receptora de inversión extranjera directa (IED) y por ende afronta la existencia omnipresente de las empresas multinacionales. Existen muy pocos grupos nacionales o con reducido tamaño frente a los monstruos multinacionales que habitan en la región. (Abella, 2008) Todo este contexto significa un desafío para las Administraciones Tributarias atender y controlar las transacciones entre las empresas locales y otras del exterior.

Estas transacciones entre grupos empresariales locales o extranjeros representan o pueden ser un riesgo para los entes de control. El riesgo que puede existir en estas transacciones podría pasar por la transferencia de beneficios entre una y otra parte a través de la determinación de los precios o márgenes de rentabilidad pactados entre ellas. Por consiguiente, se vuelve necesaria la revisión a la determinación de este acuerdo de precios entre las partes; sin embargo, el riesgo puede aumentar o disminuir en la medida que las partes tengan intereses y objetivos comunes. Estos objetivos e intereses comunes usualmente son visibles y existentes al haber una relación o vinculación entre ellas. Por tanto, la definición de criterios de vinculación se convierte en el primer paso para controlar los precios de transferencia en las operaciones comerciales o financieras de los contribuyentes sean éstas entre locales como puede ser con el extranjero.

2. EN LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA

Después de haber explorado el contexto de los precios de transferencia desde otras perspectivas; a continuación analizaremos ya específicamente lo que tiene que ver con el concepto y sus implicaciones dentro del contexto de los precios de transferencia. Sin embargo, antes de continuar con el análisis es preciso recordar un fragmento del texto del autor Balzani respecto de las diferentes actuaciones o comportamientos de las empresas multinacionales y sus métodos de organización:

La realidad empresarial –ya desde hace varios años– presenta un acentuado desarrollo hacia formas complejas de organización. En particular, esta complejidad se manifiesta bajo el aspecto estructural de las empresas, como también bajo el aspecto relativo a su ubicación en el espacio: en efecto, los sujetos del mundo productivo y comercial presentan, cada vez con mayor frecuencia, “ramificaciones” múltiples ubicadas en diferentes países.

Con la expresión “ramificaciones”, definitivamente no técnica, se quiere remitir la idea de un organismo que, sin perder el carácter unitario de su propio centro propulsor, desarrolla otros centros de imputación de intereses y de relaciones que, si bien por un lado se presentan como independientes, por el otro no pueden ser determinados sustancialmente en forma autónoma respecto del sujeto a cual son relacionables.

Es la realidad de las multinacionales, para utilizar una palabra de múltiples pero intuitivos significados, es decir, de las empresas que se articulan en diversas entidades, muchas veces desmembradas en el territorio y sin embargo caracterizadas globalmente por su abstracta relación a un único centro de decisiones y –en consecuencia– por la coincidencia de los intereses finales. (Balzani, 2008)

En este contexto, y de acuerdo a lo que plantea Balzani, las empresas multinacionales y los precios de transferencia van prácticamente de la mano. Por tanto, ¿cómo el Ecuador atiende este fenómeno y sus implicaciones? A continuación empezamos revisando el concepto de vinculación en la norma ecuatoriana.

3. EL CONCEPTO EN ECUADOR

La definición de partes relacionadas en Ecuador se encuentra contemplada en las siguientes normas:

- Ley de Régimen Tributario Interno
- Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno

En los últimos años la definición de partes relacionadas en la normativa no ha variado. Lo que señala la norma es lo siguiente:

En la Ley de Régimen Tributario Interno (LRTI) en el artículo innumerado siguiente al artículo 4:

Art. (...).- Partes relacionadas.- Para efectos tributarios se considerarán partes relacionadas a las personas naturales o sociedades, domiciliadas o no en el Ecuador, en las que una de ellas participe directa o indirectamente en la dirección, administración, control o capital de la otra; o en las que un tercero, sea persona natural o sociedad domiciliada o no en el Ecuador, participe directa o indirectamente, en la dirección, administración, control o capital de éstas.

Se considerarán partes relacionadas, los que se encuentran inmersos en la definición del inciso primero de este artículo, entre otros casos los siguientes:

- 1) La sociedad matriz y sus sociedades filiales, subsidiarias o establecimientos permanentes.

- 2) Las sociedades filiales, subsidiarias o establecimientos permanentes, entre sí.
- 3) Las partes en las que una misma persona natural o sociedad, participe indistintamente, directa o indirectamente en la dirección, administración, control o capital de tales partes.
- 4) Las partes en las que las decisiones sean tomadas por órganos directivos integrados en su mayoría por los mismos miembros.
- 5) Las partes, en las que un mismo grupo de miembros, socios o accionistas, participe indistintamente, directa o indirectamente en la dirección, administración, control o capital de éstas.
- 6) Los miembros de los órganos directivos de la sociedad con respecto a la misma, siempre que se establezcan entre éstos relaciones no inherentes a su cargo.
- 7) Los administradores y comisarios de la sociedad con respecto a la misma, siempre que se establezcan entre éstos relaciones no inherentes a su cargo.
- 8) Una sociedad respecto de los cónyuges, parientes hasta el cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad de los directivos; administradores; o comisarios de la sociedad.
- 9) Una persona natural o sociedad y los fideicomisos en los que tenga derechos.

Para establecer la existencia de algún tipo de relación o vinculación entre contribuyentes, la Administración Tributaria atenderá de forma general a la participación accionaria u otros derechos societarios sobre el patrimonio de las sociedades, los tenedores de capital, la administración efectiva del negocio, la distribución de utilidades, la proporción de las transacciones entre tales contribuyentes, los mecanismos de precios usados en tales operaciones.

También se considerarán partes relacionadas a sujetos pasivos que realicen transacciones con sociedades domiciliadas, constituidas o ubicadas en una jurisdicción fiscal de menor imposición, o en Paraísos Fiscales.

Así mismo, la Administración Tributaria podrá establecer partes relacionadas por presunción cuando las transacciones que se realicen no se ajusten al principio de plena competencia. Podrá considerar también partes relacionadas por presunción a los sujetos pasivos y a la persona natural, sociedad, o grupo económico con quien realice ventas o compras de bienes, servicios u otro tipo de operaciones, en los porcentajes definidos en el Reglamento.

Serán jurisdicciones de menor imposición y paraísos fiscales, aquellos que señale el Servicio de Rentas Internas.

En el reglamento a esta Ley se establecerán los términos y porcentajes a los que se refiere este artículo.

En el Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno (RLRTI), en su artículo 4 se señala lo siguiente:

Art. 4.- Partes relacionadas.- Con el objeto de establecer partes relacionadas, a más de las referidas en la Ley, la Administración Tributaria con el fin de establecer algún tipo de vinculación por porcentaje de capital o proporción de transacciones, tomará en cuenta, entre otros, los siguientes casos:

1. Cuando una persona natural o sociedad sea titular directa o indirectamente del 25% o más del capital social o de fondos propios en otra sociedad.
2. Las sociedades en las cuales los mismos socios, accionistas o sus cónyuges, o sus parientes hasta el cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad, participen directa o indirectamente en al menos el 25% del capital social o de los fondos propios o mantengan transacciones comerciales, presten servicios o estén en relación de dependencia.
3. Cuando una persona natural o sociedad sea titular directa o indirectamente del 25% o más del capital social o de los fondos propios en dos o más sociedades.
4. Cuando una persona natural o sociedad, domiciliada o no en el Ecuador, realice el 50% o más de sus ventas o compras de bienes, servicios u otro tipo de operaciones, con una persona natural o sociedad, domiciliada o no en el país. Para la consideración de partes relacionadas bajo este numeral, la Administración Tributaria deberá notificar al sujeto pasivo, el cual, de ser el caso, podrá demostrar que no existe relacionamiento por dirección, administración, control o capital.

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

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

Este listado de condicionantes que definen la vinculación en la normativa ecuatoriana puede presentar un desafío para las empresas locales y sus socios co-

merciales tanto locales como en el exterior al momento de definirse los unos con los otros como vinculados o no.

La definición de partes relacionadas señalada en la normativa antes mencionada tiene como objeto el ámbito tributario exclusivamente; es decir, que bien podrían dos empresas definirse como vinculadas o relacionadas para fines tributarios mientras que para otros ámbitos económicos no existiría dicha vinculación. Este punto es muchas veces inobservado por los contribuyentes y en sus alegatos frente a las administraciones tributarias. Es decir, debido a lo extenso y la variedad de criterios de vinculación que define la norma ecuatoriana, es muy probable que dos contribuyentes puedan llegar a tener una vinculación con meramente fines tributarios y por ende estar sujetos al régimen de precios de transferencia; sin que esto pueda significar que en efecto las dos partes tengan algún tipo de relación societaria –como comúnmente se piensa– entre ellas. La lógica de la normativa llevaría a pensar que en el escenario que no hubiese esa vinculación más allá que la definida para fines tributarios, al momento de realizar los análisis bajo lo señalado en el régimen de precios de transferencia el resultado arrojaría un cumplimiento pleno del principio de plena competencia.

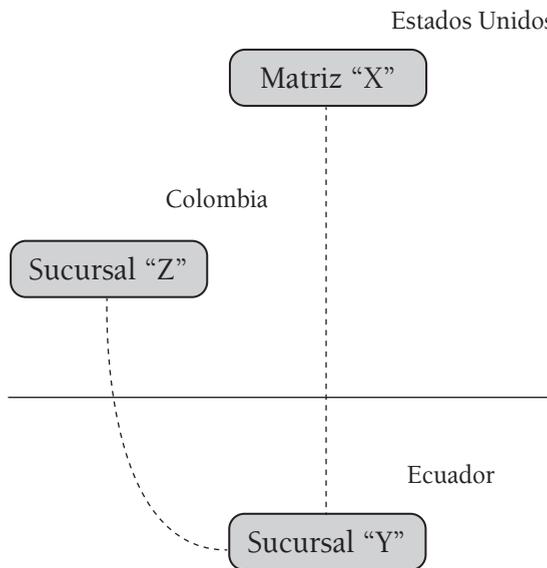
Un primer criterio de vinculación tiene que ver con la relación evidente que pueden tener empresas pertenecientes a un grupo empresarial o multinacional. Es así que, las empresas que pertenecen a un grupo económico local, regional o multinacional pueden considerarse como empresas vinculadas sea éstas de manera vertical u horizontal. Es decir, la vinculación o relación existente entre la empresa matriz y sus sucursales o subsidiarias; así como también, cuando entre estas mantienen transacciones económicas y/o financieras. Por ejemplo, la empresa matriz “X” ubicada en Estados Unidos con su sucursal “Y” ubicada en Ecuador son partes relacionadas. Si adicionamos que la empresa “X” tiene otra sucursal “Z” en Colombia; y esta última mantiene transacciones con la sucursal “Y” de Ecuador, según las normas de este último país estas empresas “Y” y “Z” se denominarían partes relacionadas para fines tributarios.

Aún cuando podría parecer sencillo este criterio de vinculación al momento de identificar o definir una parte relacionada, no lo es. La dificultad de este criterio en ser empleado o controlado por parte de las administraciones tributarias radica en la disponibilidad de información, en especial de las empresas multinacionales que no están sujetas al control del respectivo ente en su domicilio matriz para transparentar la información financiera y/u orgánica de la empresa. Comúnmente son las organizaciones multinacionales que cotizan en bolsas de valores las que presentan un desglose de su red de empresas filiales, subsidiarias o establecimientos permanentes mantenidos por el mundo. En algunos casos el detalle es tan rico en información que se puede identificar inclusive la participación accionaria que poseen en otras empresas alrededor del mundo.

Sin embargo, y en especial cuando el riesgo de que pueda existir precios transferencia es alto, las empresas transfronterizas o multinacionales no son transparentes en su información respecto de su estructura societaria mundial y por tanto se vuelve un enigma determinar si la empresa local que transa con la empresa del exterior pueden estar relacionadas de manera directa o indirecta.

Esquema de vinculación matriz, sucursales y subsidiarias, ejemplo:

Gráfico N° 1 Vinculación Matriz - Sucursales



El anterior ejemplo es un caso relativamente sencillo de identificación de vinculación acorde a lo señalado en los numerales 1 y 2 del artículo innumerado siguiente al art. 4 de la LRTI y el numeral 1 del RLRTI; sin embargo, si tomamos en consideración el numeral siguiente (3) de la LRTI y del RLRTI de los artículos respectivos y citados antes, encontraremos que la determinación y/o identificación de partes relacionadas puede convertirse en un desafío.

El mundo de los negocios y el comercio puede generar que las redes de intereses se extiendan más allá de una empresa y su tarea o actividad principal de negocio. Las empresas o personas pueden por varios motivos decidir expandir sus intereses más allá del modelo de negocio que originalmente controlan y desarrollar otros negocios o intereses en otras localidades o empresas. Lo anterior puede dar

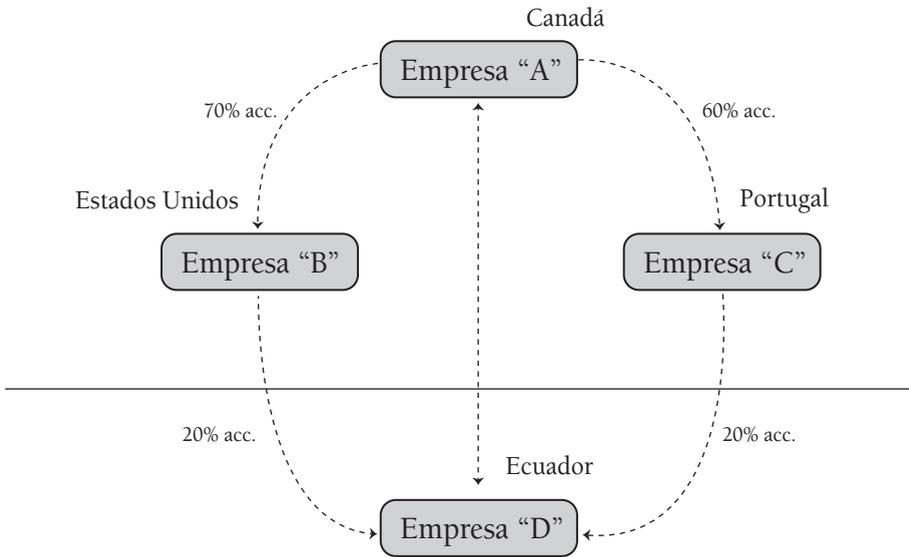
origen a la formación de redes de negocio tan amplias que pueden trascender fronteras. Estas redes de negocios conformadas por sociedades o personas naturales se convierte en un desafío al tratar de ser identificada en todos sus puntos de unión o coincidencia. Es así que grupos multinacionales cuentan con portafolios de productos y soluciones tan amplios que pueden ir desde la comercialización y fabricación de palillos de dientes hasta módulos de naves espaciales como es el caso del conglomerado Mitsubishi³. O por otro lado, también existen personas o grupos de personas dedicados a invertir en múltiples negocios y/o áreas de negocios; como es el concepto de los inversionistas ángeles o los famosos capitales de riesgo, así como también los fondos de inversión. Este último grupo de actores pueden estar presentes en decenas de empresas lo cual puede a su vez, en función del criterio de vinculación que tenga cada Estado, generar que las empresas en las cuales participan se conviertan en entes relacionados; inclusive sin que estos pudiesen haber realizado transacción alguna entre ellos. De allí que la definición y aclaración de este criterio en las normativas de los países debe ser muy diáfana y precisa. En el caso ecuatoriano como lo mencionado anteriormente se toma en cuenta a partir de una posesión accionaria del 25% como criterio numérico de vinculación por participación directa o indirecta en la dirección, administración, control o capital de una empresa.

Por ejemplo; supongamos que la empresa “A” en Canadá tiene el 70% de las acciones de la empresa “B” domiciliada en Estados Unidos y el 60% en la empresa “C” ubicada en Portugal. La empresa “B” a su vez es dueña del 20% de la empresa “D” domiciliada en Quito, Ecuador. Por otro lado, la empresa “C” es dueña de otro 20% de la empresa “D”. Si lo que se está analizando es la relación que puede existir entre las empresas “A” y “D” aparentemente podríamos decir que no existe vinculación alguna. Sin embargo, y de acuerdo a la normativa ecuatoriana, las empresas canadiense y ecuatoriana, “A” y “D” respectivamente, son empresas relacionadas. ¿Por qué son relacionadas? Si, la normativa establece que la vinculación puede darse por una participación proporcional sea esta directa o indirecta de igual o más del 25%; y si multiplicamos las participaciones que “A” tiene en “B” y “C”, y estas en “D” tendremos un total participación del 26%. Si bien, “B” y “C” de manera individual no generarían una motivación de vinculación, pues su participación accionaria en “D” es menor al 25%; el que la empresa “A” tenga un porcentaje importante del capital accionario en estas dos empresas “B” y “C” provoca que “A” y “D” sean empresas relacionadas.

Esquema de vinculación por participación accionaria, ejemplo:

3 Fuente: <http://www.mitsubishicorp.com/jp/en/> Enero de 2015

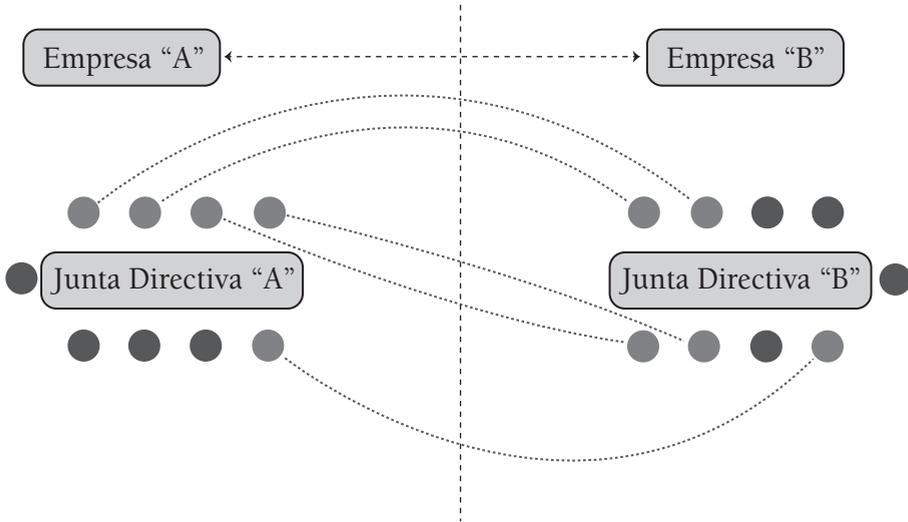
Gráfico N° 2 Participación accionaria o control



Cuando dos o más empresas comparten miembros de la junta directiva o sus respectivos órganos de decisión; estas pueden estar vinculadas para efectos tributarios. Por tanto, es importante para la Junta Directiva de una empresa conocer la red de empresas en la que sus miembros son parte de órganos directivos. En el gráfico N°3 a continuación se puede observar un ejemplo de lo señalado anteriormente. El órgano por excelencia que define la dirección y establece los intereses que persigue una organización es la Junta Directiva. En este órgano se toman las decisiones trascendentales que controlan el funcionamiento de una empresa; siendo uno de ellos la maximización de los beneficios en sus operaciones. Por tanto, si consideramos lo anterior, la importancia de establecer una vinculación por la coincidencia de un grupo mayoritario de miembros de una Junta Directiva de una empresa con otra, radica en el riesgo que puede existir al momento de establecer los intereses que la Junta determina para su organización, de que estos no sean independientes de aquellos definidos por los miembros que provienen en la otra empresa. Y por tanto, al estar en regímenes tributarios distintos los intereses de las dos empresas coincidan para maximizar los beneficios conjuntos en detrimento o poniendo en riesgo la recaudación de una de las jurisdicciones donde se domicilian cada una de las empresas en cuestión.

Esquema de vinculación por participación en órganos directivos, ejemplo:

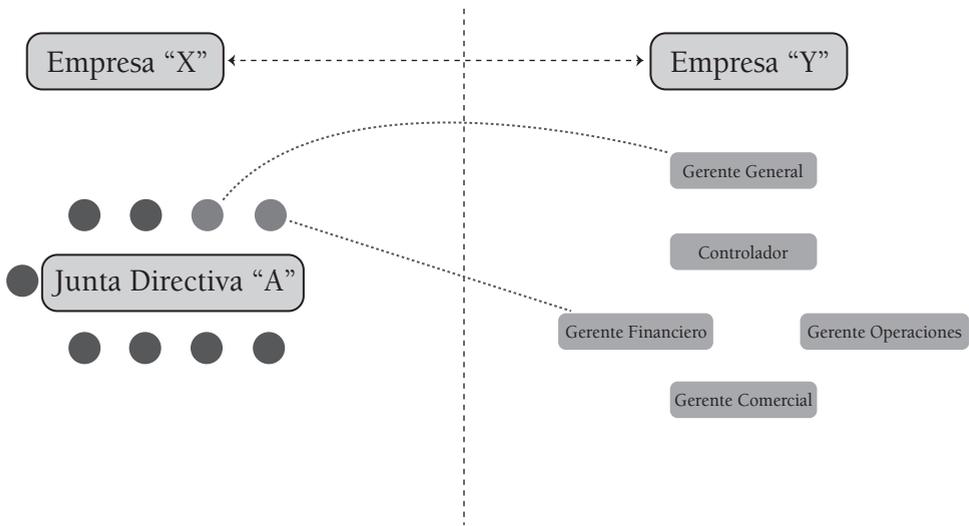
Gráfico N° 3 Participación en órganos directivos



Siguiendo la secuencia de lo señalado en la LRTI, específicamente en el numeral 5 del artículo 4, otra razón de vinculación puede nacer por las relaciones mantenidas por dos o más miembros, socios o accionistas, al referirse a un grupo esto se puede entender que el grupo más pequeño de personas está conformado por dos miembros, que se encuentren inmersos en la toma de decisiones directivas o administrativas de otra empresa; o bien también, tengan que ver con el control y participación accionarias de la misma. Por tanto, si dos accionistas de la empresa "X" son a su vez Gerente Financiero y Gerente General de otra empresa "Y"; inmediatamente las empresas "X" y "Y" serían relacionadas bajo la configuración del numeral antes citado de la Ley. En el gráfico a continuación se muestra una explicación gráfica de lo antes comentado. Este criterio de vinculación guarda mucha relación con el mencionado y explicado anteriormente. La principal diferencia para que amerite su mención individual radica en las instancias de toma de decisiones que las empresas pueden tener. En el anterior se habla sobre la máxima instancia en la toma de decisiones de una empresa; en tanto que, en este criterio de vinculación se hace referencia a la siguiente instancia de toma de decisiones. Los altos directivos de una organización tienen o pueden tener la potestad de tomar decisiones que involucren generar o maximizar beneficios utilizando su influencia en empresas fuera de la que al momento dirigen o lideran; y este contexto pone en evidencia el riesgo de no cumplimiento del principio de plena competencia en las transacciones de las empresas involucradas.

Esquema de vinculación por mismo grupo de administrados o controladores, ejemplo:

Gráfico N° 4 Mismos administradores y controladores



Cuando suceda que un miembro de un órgano de administración o control de una empresa "X" paralelamente a su actividad mantiene o brinda otro tipo de relación o transacciones, mismas que no tienen que ver con su actividad de dirección o control como por ejemplo asesoría financiera o de inversión, con la empresa en la cual es miembro directivo; este evento puede generar la vinculación para fines tributarios entre la empresa "X" y el miembro de la junta directiva. Lo mismo que se menciona anteriormente puede aplicarse para el escenario en el que en lugar del miembro de la junta directiva se coloque a un administrador o comisario de la sociedad.

De acuerdo al numeral ocho (8) de la referida norma, LRTI, podría generarse una relación o vinculación para fines tributarios entre empresas pertenecientes al círculo de amistad o consanguinidad de un administrador o miembro de un órgano de dirección, administración o control.

Si se parte de la lógica de la maximización de beneficios y minimización de costes de las organizaciones; y que estos beneficios pueden generarse en diferentes fuentes y los costos estar vinculados a diferentes regímenes fiscales; poner atención a la red básica de generación de intereses comunes es primordial. Esa red básica de intereses comunes es la familia; por tanto, la definición de vinculación por la existencia de relación sanguínea o de afinidad busca alcanzar aquellas transacciones que pueden darse entre empresas pertenecientes a esa red básica de intereses comunes. Para las Administraciones Tributarias, así como también para los con-

tribuyentes, este criterio de vinculación puede resultar un dolor de cabeza. Para el primero debido a que será necesario la coordinación con otros entes del Estado o pares del extranjero para recabar información; y para el segundo, debido a la exposición que puede haber de sus intereses más cercanos.

Por ejemplo, la esposa del presidente de la Junta Directiva de la empresa “X” tiene un negocio de adornos florales tropicales “A”; estas dos empresas: “X” y “A” se configuran como entes vinculadas para efectos tributarios de acuerdo a lo señalado en el citado numeral.

Finalmente dentro de los numerales, la vinculación entre partes se puede dar cuando se identifica a una persona natural o jurídica y sus fideicomisos en los cuales mantenga derechos. Debido al uso de instrumentos en los que la personería jurídica de la sociedad es transparente; es decir, no podría atribuírsele a un contribuyente la pertenencia o control accionario de unas acciones de una sociedad si estas están bajo el control o dominio de un fideicomiso y por ende ser usado como un escudo para la no vinculación entre empresas o el ocultamiento de dicha relación sin perder los beneficios que estas pueden estar generando; las administraciones tributarias de algunos países, entre ellos el Ecuador, han establecido la necesidad de incluir este criterio como uno más en la definición de partes relacionadas.

Sin embargo, a parte de todo el listado de causales de vinculación que se pueden observar en el artículo innumerado siguiente al artículo cuatro (4) de la LRTI; también, se puede identificar otros motivos de vinculación redactados en los párrafos subsecuentes al mencionado listado. En particular el primer párrafo siguiente al listado del artículo en mención, señala algunas causales por las cuales la Administración Tributaria ecuatoriana podría considerar a dos contribuyentes vinculados para fines tributarios. Por ejemplo, menciona la administración efectiva del negocio; esta motivación de vinculación parte del potencial riesgo que podría haber por el uso de testaferros para la dirección, administración o control de un negocio. Otra manera como la Administración Tributaria intenta determinar la vinculación entre dos contribuyentes, locales o foráneos, es a través de analizar su distribución de utilidades. Por tanto, si una empresa distribuye parte o toda sus utilidades a otra persona natural o jurídica, que bien podría no formar parte de sus accionistas, esta tercera persona se constituiría en una parte relacionada.

Otra razón de vinculación y que puede ampliar en buena medida la red de vinculación de un contribuyente tanto local como internacionalmente constituye la señalada respecto de la proporción de transacciones entre contribuyentes. El RALRTI aterriza esta vinculación definiendo un porcentaje desde el cual se configura la vinculación por las transacciones de carácter comercial de bienes, servicios u de otro tipo en un 50% o más.

Si dos empresas realizan operaciones cuya proporción le es significativa para la una o ambas; el riesgo, de que puedan estas dos perseguir intereses comunes y por tanto afectar el pago de impuesto para maximizar de esa manera sus beneficios, puede existir. Desde otra perspectiva, solo dos entes que en realidad son vinculados pero que no lo visibilizan para efectos tributarios pueden mantener volúmenes de operación significativos proporcionalmente entre ellos y de esa manera cumplir con los intereses comunes del grupo económico o multinacional. Sin embargo, esta lógica no siempre es acertada o puede tomársela como definitiva debido a que por motivos comerciales o de distribución (distribución exclusiva por ejemplo) dos entes totalmente independientes podrían llegar a tener porcentajes de negocio –compra o venta– entre ellos significativamente altos.

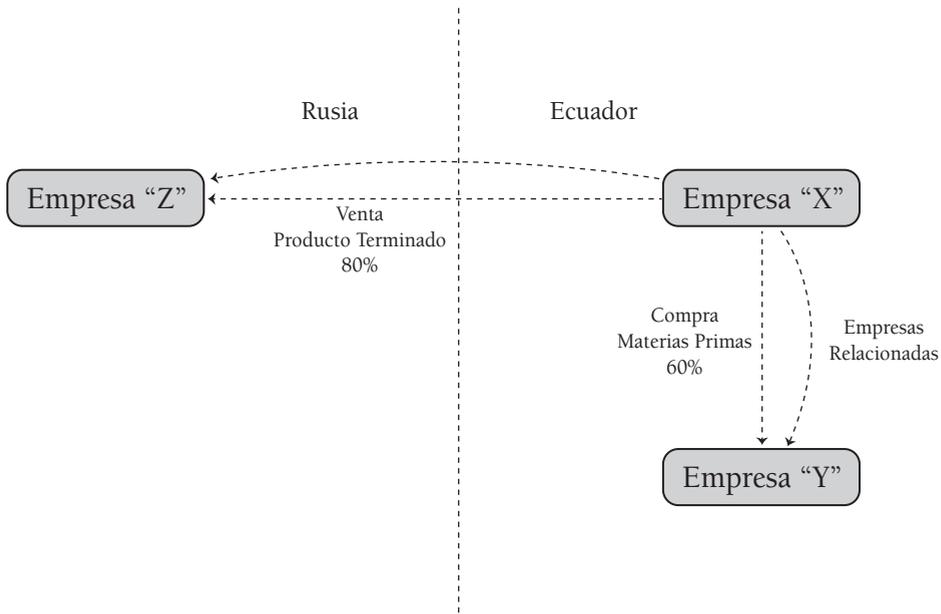
Por tanto; si por ejemplo, la empresa “X” adquiere localmente el 60% del monto de sus materias primas a la empresa “Y”; transforma estos insumos y vende sus productos terminados del total de ellos en más de un 80% a la empresa rusa “Z”. Para la empresa “Y” las ventas que le hace a la empresa “X” no representan más allá del 20% de su total; en tanto que, para la empresa rusa “Z” lo que le compra a “X” no es más allá del 10% de bienes que adquiere de este tipo a nivel mundial. Si analizamos la vinculación entre las partes de acuerdo a la normativa antes citada, encontraríamos las siguientes conclusiones:

- La empresa “X” tiene dos empresas relacionadas: la empresa local “Y” y la extranjera “Z”; en tanto que,
- La empresa “Y” no tiene empresas vinculadas, y
- La empresa “Z” tampoco tiene empresas relacionadas.

¿Por qué suceden estas conclusiones?, en primer lugar, la empresa “X” mantiene transacciones de compra con la empresa “Y” por más del 50% del total de sus compras de materias primas y por consiguiente para efectos tributarios ésta deberá de declararla como vinculada; en tanto que, para la empresa “Y” las compras de “X” representan mucho menos del 50% del total de sus ventas y por ende para ésta “X” no constituye una empresa relacionada. En el caso de las transacciones de la empresa “X” con la empresa rusa “Z”, las ventas de la primera representan el 80% de su total; mientras que para la empresa rusa “Z” estas transacciones no representan más allá del 10% de sus compras. En consecuencia, la empresa “X” si deberá de declararla como su vinculada a la empresa extranjera “Z”.

Esquema de vinculación por relación de proporción de transacciones, ejemplo:

Gráfico N° 5 Miembro administrativo



Otro motivo de vinculación también tiene que ver cuando las empresas locales realizan transacciones con sociedades o personas naturales domiciliadas en un paraíso fiscal o régimen fiscal de menor imposición; considerándose esto último aquellos territorios en los que el impuesto a la renta (IR) o su equivalente sea menor al 60% de nuestra tasa de IR. En este particular es importante señalar que en varios países pueden existir regímenes impositivos diferenciados o diferentes entre cantones, regiones, provincias o estados por lo que es preciso conocer la normativa tributaria del país extranjero para determinar adecuadamente si se cumple o no con el condicional antes mencionado. Este criterio de vinculación, de carácter presuntivo, es uno de los que más polémica generan o han generado en las normativas donde se lo ha incluido.

Una de las características que determina el concepto de paraíso fiscal o régimen fiscal preferente es el de la nula o poca información o control que existe en territorio o normativa que se define como tal. Por tanto, las administraciones tributarias difícilmente podrían saber o conocer si un contribuyente local es vinculado o no con otro domiciliado en uno de estos territorios o bajo uno de estos regímenes preferentes; y por tanto, ver su recaudación impositiva ser afectada por la evasión fiscal. La normativa al establecer la presunción de vinculación por las transacciones realizadas con paraísos fiscales o regímenes de menor imposición trata de visibilizar un hecho que, por lo antes mencionado, le es desconocido

para la Administración Tributaria y que por la información que puede disponer ésta existe un riesgo de que se esté ocultando información tributaria. Hernano Devis Echandía señala lo siguiente respecto a la presunción: “La presunción es un juicio lógico del legislador o del juez, en virtud del cual se considera como cierto o probable un hecho (lo segundo es presunción judicial o de hombre), con fundamento en las máximas generales de la experiencia, que le indican cuál es el modo normal como se suceden las cosas y los hechos. Desde otro punto de vista y cuando son simples presunciones de hombre, son principios lógicos basados en las reglas de la experiencia, que permiten una correcta valoración de las pruebas; por consiguiente, no son en realidad presunciones, sino reglas para el criterio del juez.” (Devis Echandía, 1986)

La presunción que se establece en la normativa tributaria ecuatoriana es una de derecho, misma que no posibilita una prueba en contrario; a diferencia de la presunción de hecho en la que sí se admite prueba en contrario. Por tanto, la presunción de vinculación por la realización de transacciones con empresas domiciliadas en paraísos fiscales pone al contribuyente ante la imposibilidad de demostrar en contrario su no vinculación con el ente extranjero; sin embargo, si dicha vinculación no existiese el contribuyente a través de las metodologías de análisis de precios de transferencia no debería tener problema alguno en demostrar el cumplimiento del principio de plena competencia.

En el artículo 5 del RLRTI también se menciona un articulado que tiene vinculación con la definición de partes relacionadas. Este artículo habla sobre los grupos económicos y su definición para fines tributarios. Básicamente se basa en la participación accionaria de una empresa en otras; siendo el porcentaje superior al 40% para que una se considere dentro del grupo de la otra.

En conclusión, la normativa ecuatoriana, es una de las más extensas en criterios o causales de vinculación en América Latina y el Caribe (Arias, García, Godoy, & Montero, 2012). Esta amplia definición de criterios le brinda a la Administración Tributaria un amplio espectro de transacciones que puede controlar par verificar el cumplimiento del principio de plena competencia y por ende el adecuado pago de tributos. El listado de criterios de vinculación establece motivos de relación entre contribuyentes locales y/o del exterior de manera explícita y presuntiva en la norma; sin olvidar que todos ellos son exclusivamente para fines tributarios.

4. EL CONCEPTO EN OTROS PAÍSES DEL MUNDO

La definición de partes relacionadas puede variar a través del mundo. A continuación se desarrolla el análisis y revisión a varias definiciones encontradas y

generadas por organismos internacionales así como también por países del mundo y principalmente los Latinoamericanos.

4.1. Partes Relacionadas en Argentina

La normativa argentina fue una de las que sirvió como referente para el establecimiento de la normativa ecuatoriana por ende su similitud, en parte, tiene ese origen. La definición de partes relacionadas en Argentina se enfoca en aquella relacionada principalmente con el control o participación accionarias o societaria entre dos empresas. En este sentido coinciden con los primeros cuatro numerales del artículo innumerado siguiente al artículo cuatro de la LRTI. Adicionalmente, también están las condiciones de vinculación por proporción de transacciones y por la transacción con sociedades domiciliadas en paraísos fiscales o regímenes fiscales preferentes.

4.2. Partes Relacionadas en Brasil

El caso brasileño es más parecido al ecuatoriano en cuanto al número o tipologías de determinantes de vinculación. Al igual que el caso argentino y ecuatoriano, las primeras definiciones de vinculación tienen que ver con la relación por participación o control accionario o societario. Adicionalmente se establece vinculación con partes relacionadas por motivos como la distribución de utilidades, administración efectiva de una persona jurídica y la proporción de transacciones. Finalmente, y una de las más comunes razones de vinculación: por realizar transacciones con sociedades domiciliadas en paraísos fiscales o regímenes fiscales preferentes.

4.3. Partes Relacionadas en Colombia

El caso colombiano es muy parecido al ecuatoriano; de acuerdo a un estudio realizado por el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias se pudo identificar que tanto Ecuador como Colombia tienen definiciones similares por las cuales se consideran a los contribuyentes partes relacionadas. (Arias, García, Godoy, & Montero, 2012) Es decir, los criterios de vinculación contemplan tanto la participación o control directo o indirecto entre sociedades, la relaciones de parentescos familiares o por afinidad, las proporciones de sus transacciones, distribución de utilidades, administración efectiva, etc.

4.4. Partes Relacionadas en Bolivia y Paraguay

Los casos boliviano y paraguayo son particulares pues son dos regímenes cuyos motivos o razones de vinculación son mínimos; es decir, tan solo aplica un motivo o caso de vinculación o relación. Por ejemplo, en el caso boliviano la vinculación se da por la participación directa o indirecta en la dirección administración o control de una sociedad. En tanto que, para el caso de Paraguay la vinculación solo existe entre empresas matrices, subsidiarias, sociedades filiales o establecimientos permanentes.

4.5. Partes Relacionadas en Estados Unidos y Reino Unido

La definición de partes relacionadas en el caso de Estados Unidos y el Reino Unido está ligada a lo señalado en las US GAAP (Por las siglas en inglés de: *Generally Accepted Accounting Principles*) y UK GAAP. Estas definiciones de partes relacionadas tienen que ver con: el control directo o indirecto sobre otra parte o empresa, influencia en las decisiones financieras u operativas de la una parte sobre la otra y la vinculación por las transacciones o relaciones con los fideicomisos.

5. ANÁLISIS AL CONCEPTO DE PARTES RELACIONADAS

La definición de partes relacionadas constituye la puerta de ingreso al mundo de los precios de transferencia; por tanto, de las definiciones o tipologías que definen la vinculación dependerá que tan amplia y sólida es esa puerta de entrada. En la medida que la definición o identificación de partes relacionadas sea más evidente y sustentada menores problemas al momento de realizar los análisis de precios de transferencia se tendrán.

Cuando los Estados buscan controlar las transacciones internacionales desde el aspecto tributario; estos deben definir sobre quienes cae este control, allí entra la definición de partes relacionadas como protagonista principal. En este punto, un factor que puede alterar la amplitud de las tipologías o causales de vinculación entre un Estado con otro es la disponibilidad o acceso a la información que pueden tener estos. Existe en nuestros países latinoamericanos una dificultad en el acceso e intercambio fluido de información al interior o entre Estados. Por tanto, y como podemos observar en el cuadro siguiente, las definiciones de partes relacionadas varía significativamente entre ellos. Sin embargo, existe o se observa comunes definiciones entre ellos. Son las definiciones que tienen que ver con la relación directa o indirecta por administración o control las que son más comunes entre los Estados latinoamericanos.

Cuadro N°1

Criterios para establecer partes vinculadas o relacionadas

Supuesto de Vinculación	Países																
	A R G	B O L	B R A	C H I	C O L	C R U	E C U	E S A	G U A	H O N	M E X	P A N	P A R	P E R	D O M	U R U	V E N
Sociedad matriz y sus sociedades filiales, subsidiarias y establecimientos permanentes	X		X	X	X	X	X	X	X		X	X	X	X	X	X	
Sociedades filiales, subsidiarias y establecimientos permanentes, entre sí	X		X	X	X		X	X	X	X				X	X	X	
Participación directa o indirecta en la dirección, administración, control y capital	X	X	X	X	X		X	X	X	X	X			X	X	X	X
Mismos miembros, socios o accionistas participantes en junta directiva o toma de decisiones	X		X	^{1/}	X		X	X	X	X				X	X	X	
Por parentesco o afinidad hasta cierto grado con los directivos o administradores	X		X	^{1/}	X		X	X	X					X	X		
Por derechos que se tenga en un fideicomiso (la sociedad con el fideicomiso)					X		X										
Distribución de utilidades			X		X		X										X
Administración efectiva			X		X		X							X	X	X	
Proporción de transacciones	X		X		X		X							X	X	X	
Mecanismos de precios usados entre las partes				X	X		X										X
Sociedades domiciliadas en paraísos fiscales o regímenes fiscales preferentes	X		X	X	X		X	X			X			X	X	X	X
Otros	X						X	X	X	X	X				X		

Fuente: CIAT (Arias, García, Godoy, & Montero, 2012)

Para atender la falta de acceso a la información, que les permitiría a los Estados identificar de menor manera la vinculación entre dos partes y por ende detectar o controlar riesgos de precios de transferencia; amplían la definición de criterios de vinculación y establecen algunos por presunción. El más común de estos criterios por presunción es aquel que vincula a partes por su domicilio en un régimen fiscal preferente o paraíso fiscal.

Esta variedad y amplitud de criterios puede representar un ventaja y una desventaja. La ventaja evidentemente puede recaer en el control de las transacciones por parte de las Administraciones Tributarias a un mayor espectro de operaciones internacionales y dejando en algunos casos la carga de la prueba o demostrar la no

vinculación al contribuyente. La desventaja puede recaer en los contribuyentes y el desafío que puede representar la determinación de quienes se constituyen en partes vinculadas y quienes no según el país y condiciones en la que se encuentren sus operaciones conjuntas. Pero también puede ser una desventaja para las Administraciones Tributarias, pues la amplia definición de criterios de vinculación podría exigir una mayor respuesta en recursos humanos y tecnológicos para atender todas las redes de empresas vinculadas que pueden asomar para su análisis.

6. CONCLUSIÓN

En conclusión, la definición de partes relacionadas podría ser o no una tarea sencilla para una Administración Tributaria; sin embargo, su trabajo impactará significativamente en el modelo de negocios que los contribuyentes establezcan en sus operaciones internacionales. De igual manera la gran diversidad de criterios si bien permite a las Administraciones Tributarias cubrir una mayor espectro de operaciones internacionales con potenciales riesgos de precios de transferencia; esto podría ser un dolor de cabeza para las empresas que operan a través de varios países y sus decisiones de inversión. Sin lugar a dudas, es importante siempre tener muy en cuenta las normativas locales sobre las definiciones de vinculación, en especial en la región latinoamericana, al momento de iniciar un análisis de precios de transferencia o control de los mismos toda vez que una mala o deficiente identificación de vinculación podría implicar incurrir en costos y sanciones innecesarias.

BIBLIOGRAFÍA

- Abella, M., *Tratamiento de los vinculados económicos*. Bogotá, Nomos, 2008.
- Arias, G., García, A., Godoy, J., & Montero, W., *El Control de la Manipulación de los Precios de Transferencia en América Latina y el Caribe*. Centro de Administraciones Tributarias CIAT, Cooperación Internacional, Panamá, CIAT, 2012.
- Balzani, F., *El “Transfer Pricing”*. Buenos Aires, Pons, 2008.
- Devis Echandía, H., *Teoría General de la Prueba Judicial*. Buenos Aires, Alberti, 1986.
- Garbarino, C., *La imposición de las renta de la empresa multinacional*. Bogotá: Temis, 2003.
- Godoy, J. A., *Paraísos Fiscales*. Recuperado, 2009.
- Maheshwari, R. P., *Principles of Business Studies*. EEUU. Pitambar Publishing. 1997.

LA NATURALEZA JURÍDICA DEL LLAMADO “SEXTO MÉTODO” DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA Y SUS PRESUPUESTOS DE CONSTITUCIONALIDAD

OSCAR RAMOS RIVERA¹

SUMARIO: 1. INTRODUCCIÓN. 2. ANTECEDENTES DEL “SEXTO MÉTODO” EN ARGENTINA Y ALTERNATIVAS DE DISEÑO NORMATIVO EN EL DERECHO COMPARADO. 3. EL ESTÁNDAR ARM’S LENGTH COMO “PARÁMETRO” DE LA BASE IMPONIBLE. 4. CARACTERIZACIÓN DEL “SEXTO MÉTODO” COMO MEDIDA ANTIABUSO. 5. ¿CONSTITUYE EL PRINCIPIO ARM’S LENGTH UN ESTÁNDAR INCUESTIONABLE? 6. LA BRECHA ENTRE EL “SEXTO MÉTODO” Y EL VALOR ARM’S LENGTH DE MERCADO. 7. EL “SEXTO MÉTODO” EN EL ÁMBITO CONVENCIONAL. 8. PRESUPUESTOS FÁCTICOS DE CONSTITUCIONALIDAD DEL “SEXTO MÉTODO”

1. INTRODUCCIÓN

Como solía sugerir Genaro A. Carrió (1922-1997), filósofo del derecho argentino que citaré más adelante, empezaremos por el principio.

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) define a los precios de transferencia como los precios a los que una empresa transmite bienes materiales y activos intangibles o presta servicios a empresas asociadas (OCDE, 2017).

Se intenta, mediante la normativa de precios de transferencia, neutralizar posibles maniobras de reubicación ficticia de utilidades en otras jurisdicciones, valorando las operaciones intragrupo bajo las pautas de la economía de mercado.

Por precios de transferencia debe entenderse, entonces, al precio pactado en transacciones realizadas entre compañías vinculadas, en las que se transfieren

1 Filiación Institucional: Director de Fiscalización Grandes Contribuyentes Nacionales - Administración Federal de Ingresos Públicos AFIP, Argentina.

bienes o servicios y que pueden ser (o no) diferentes a los que hubieran pactado partes independientes.

En tal sentido, cuando dos o más sujetos independientes intercambian bienes, servicios o intangibles, es de suponer que en la fijación de precios influirán las llamadas fuerzas de mercado. En cambio, en las operaciones realizadas entre dos o más sujetos vinculados, los precios de transferencia pueden estar fijados en base a otros parámetros o, simplemente, en función a lo establecido centralmente por la casa matriz de una empresa multinacional.

Desde el punto de vista fiscal, existe consenso a nivel mundial de que los precios de transferencia deben ser evaluados de acuerdo al llamado principio *arm's length*. Mediante este estándar, también llamado de libre competencia, de libre concurrencia o del operador independientemente, se establece que las operaciones realizadas por empresas vinculadas deben ser valuadas, a los fines tributarios, como si hubiesen sido realizadas entre o con sujetos independientes.

La determinación de los precios de transferencia se realiza mediante una metodología –a la cual adhieren la mayoría de los países– que se encuentra desarrollada principalmente en las *Directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE)*, que se basa en la comparabilidad (de precios, condiciones financieras, de mercado, etc.) entre las operaciones sujetas a análisis (realizadas entre partes vinculadas) y otras similares perfeccionadas entre o con partes independientes.

Sin embargo, la determinación de los precios de transferencia es una materia compleja: la doctrina especializada es unánime al sostener que son muchos los inconvenientes que a nivel metodológico se plantean. En particular usualmente se sostiene que no siempre es posible contar con “comparables” aptos para el análisis, ya sea por problemas de información –por ejemplo, cuando se involucra datos secretos o sensibles a nivel industrial o comercial–, como por el hecho de que existen ciertos tipos de operaciones que solamente tienen sentido o son realizadas en el marco de las operaciones intragrupo –por ejemplo, el caso de los préstamos financieros que se realizan entre las distintas filiales de un grupo multinacional–. Todo ello, sumado a una gran carga de subjetividad que presenta la metodología, valida la afirmación de que precios de transferencia es una temática altamente compleja y litigiosa.

A pesar de ello, el estándar *arm's length* probablemente sea el patrón con mayor aceptación a nivel mundial en el campo de la tributación internacional. Esto se debe a que el principio del operador independiente parece encontrar un equilibrio entre los intereses de los países desarrollados y de los que están en vías de desarrollo: en concreto, prácticamente todo el mundo acepta la razonabilidad de distribuir las utilidades obtenidas por las empresas multinacionales bajo este criterio.

No obstante, aceptando que ha sido el estándar arm's length el que se ha impuesto a nivel internacional y, asumiendo como una de sus mayores bondades el hecho de que no resulta discriminatorio para los intereses de los países en vías de desarrollo, debe sin embargo reiterarse que los problemas subsisten al nivel de la metodología para determinar precios de transferencia.

Por tal motivo resulta importante identificar las bondades y dificultades que puede presentar el “estándar” para diferenciarlas de las bondades y dificultades que puede llegar a evidenciar la “metodología”.

Esta disquisición permitirá buscar la solución a los problemas que se presentan en el lugar adecuado ya que es común que, en la literatura especializada, se identifiquen autores defendiendo la metodología, cuando en realidad están intentando defender el estándar; y otros que atacan el estándar en lugar de apuntar sus críticas a la metodología.

La situación se ve agravada por el liderazgo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) que en materia de tributación internacional es inobjetable –y, probablemente, precios de transferencia sea donde se exprese con mayor claridad–. Tanto es así que la metodología para determinar rentabilidades arm's length contenida en las Directrices de ese Organismo ha sido incorporada de manera directa o indirecta en la normativa de todos los países que tienen legislada esta problemática, con poca o ninguna adaptación a la realidad local.

Ante este paradigma, es importante recordar que la OCDE está conformada por países desarrollados, y que los intereses ahí representados no siempre pueden coincidir con los de aquellos Estados en vías de desarrollo.

De hecho, la experiencia indica claramente que los beneficios del estándar arm's length quedan neutralizados en muchas oportunidades por las dificultades prácticas de la metodología que aplica la OCDE, siendo esta realidad aún más palpable en los países con poca o nula pericia en la materia y, eventualmente, con carencia de recursos.

En tal sentido, Figueroa (2001) –si bien refiriéndose a la problemática de los Convenios para evitar la doble imposición, pero expresando realidades que pueden resultar análogas a la existentes en la cuestión bajo análisis– sostiene que constituye un elemento a considerar el hecho de que la OCDE diseñe sus productos satisfaciendo principalmente los intereses de los países industrializados, donde “los flujos de capital, de rentas y de tecnología, entre otros, adquieren bilateralidad –más allá de que puedan o no estar balanceados–” mientras que “en el supuesto de las relaciones entre países desarrollados y en desarrollo tales flujos son, prácticamente, unilaterales” (Figueroa, 2001).

Por ello, es importante que estas situaciones coyunturales sean tenidas en cuenta por los países menos favorecidos para intentar desarrollar las soluciones que mejor se adapten a sus realidades, idiosincrasia y recursos disponibles.

Así las cosas, considerado como una alternativa y aún con sus eventuales defectos, es justo reconocer al “sexto método” el mérito de intentar superar las limitaciones de la metodología OCDE y de pretender constituirse en una herramienta más directa para contener aquellos esquemas que, con razón o no, fueron catalogados en el plano de la planificación fiscal abusiva.

2. ANTECEDENTES DEL “SEXTO MÉTODO” EN ARGENTINA Y ALTERNATIVAS DE DISEÑO NORMATIVO EN EL DERECHO COMPARADO

De forma sucinta, y en virtud a que el “sexto método” fue desarrollado en su primera versión por la administración tributaria de la República Argentina, se enunciarán los antecedentes fácticos que precedieron a la norma en ese país.

En un documento presentado por la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) ante la 47° Asamblea General del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) se ilustró el modo en que los grupos económicos concentrados fueron avanzando en un proceso de descentralización a los efectos de expandir su presencia territorial a nivel global. En ese contexto se dijo: “nuestro país presenta una economía con fuerte presencia de los commodities, dando lugar... (a) que los grupos exportadores manipulen los precios de sus operaciones buscando planificar, en muchos casos nocivamente, su estructura tributaria” (AFIP, 2013).

Es así que AFIP observó que grandes grupos exportadores, principalmente vinculados al sector de granos, aceites y oleaginosas, hidrocarburos, minería y pesca, desarrollaban maniobras de triangulación, consistentes en facturar bienes a un destino pero enviar la mercadería a otro, mediante la utilización de intermediarios (traders) radicados en jurisdicciones de baja o nula tributación o con algún régimen impositivo preferencial. “El objetivo de esta maniobra es atribuir arbitrariamente parte de la renta a un intermediario... para de esta manera reducir la carga impositiva en nuestro país” (AFIP, 2013).

En el citado informe se destacó como una situación recurrente en los casos analizados que, entre la fecha de concertación de la operación y la del efectivo embarque, “se encontraron plazos mucho más amplios que los normales de mercado”.

Ante estas evidencias es que se desarrolló el llamado “sexto método” –denominado así en alusión a los cinco métodos desarrollados por las Directrices de la OCDE para determinar precios de transferencia– como una respuesta para intentar

contener esquemas de planificación fiscal presuntamente abusivos en las transacciones que involucren mercancías consideradas commodities donde intervengan intermediarios inexistentes o meramente formales.

En concreto, en la versión original del instituto bajo análisis, se dispuso que cuando se trate de operaciones de exportación que tengan por objeto cereales, oleaginosas, demás productos de la tierra, hidrocarburos y sus derivados, y, en general, bienes con cotización conocida en mercados transparentes, en las que intervenga un intermediario internacional que no cumpla con ciertos requisitos fijados por la ley y no sea el destinatario efectivo de la mercadería, se considerará como mejor método a fin de determinar la renta de fuente local de la exportación, el valor de cotización del bien en el mercado transparente el día de la carga de la mercadería –cualquiera sea el medio de transporte–, sin considerar el precio al que hubiera sido pactado con el intermediario internacional.

Es decir, en el “sexto método” argentino el valor fiscal del commodity es determinado en base a la cotización de la mercadería en la “fecha de embarque”. Por ejemplo, si en el día de “embarque” el valor de una tonelada de soja en mercado transparente es de u\$s 220,00.-, pero un contribuyente local operó con un intermediario internacional –que no supera el test de admisibilidad– a u\$s 200.00.- por tonelada, a los fines fiscales (precios de transferencia), se valorará la operación considerando un ingreso de u\$s 220,00.-, aun cuando el valor “de mercado” del producto (ya sea en el mercado a presente o en el mercado a término o a futuro) hubiese sido de u\$s 200,00.- en la fecha que se concretó o pactó la transacción.

Así las cosas, el “sexto método” de este país ha sido blanco de reiteradas críticas, que en punto central se basan en afirmar que la metodología no recepta la realidad de las formas en que se negocian las operaciones. En particular se achaca que no se considere que las transacciones pueden (y de hecho, suelen) ser pactadas a plazo y que, ante tal evidencia, no se recepte ni acepte la aplicación o consideración del valor de la mercadería en los mercados a futuro.

A pesar de ello, el “sexto método” ha logrado una atención privilegiada en la región y, siendo prueba de ello que varios países lo han implementado.

3. EL ESTÁNDAR ARM’S LENGTH COMO “PARÁMETRO” DE LA BASE IMPONIBLE

Para el presente ensayo interesa destacar, desde el punto de vista del análisis tributario material, el aspecto objetivo del presupuesto de hecho con relación a la cuestión de la base imponible. Este aspecto cuantitativo es de suma importancia en el análisis sustantivo de la normativa de precios de transferencia, ya que es el que determina la magnitud de la prestación tributaria.

Jarach (1982) sostenía que, desde el punto de vista estrictamente jurídico se puede comprobar que todos los presupuestos de hecho de los impuestos tienen naturaleza económica y que las consecuencias tributarias son medidas en función de la magnitud de esa riqueza. Tanto es así que identificaba como una característica del impuesto la estrecha relación existente entre el hecho imponible y la unidad de medida a la cual se aplica la tasa de la obligación: según él, el objeto del hecho imponible (renta, consumo, etc.) es el elemento sobre el cual se mide el monto del impuesto.

Sin embargo, en el campo de la imposición a la renta es usual que el diseño de este tributo presente algunas dificultades técnicas para alcanzar aquel indicador de capacidad contributiva, ya que “algunos componentes del concepto económico de renta son de bajo rendimiento o difícil detección o valuación” (Fernández, 2009).

Es así que “más allá de las posibilidades de extraer un concepto omnicomprendivo de renta... lo que... interesa es la definición dada en cada ley tributaria con respecto a qué es lo entendido por ella como su objeto de imposición” (Raimondi y Atchabahían, 2010).

Entonces, con el objeto de posteriormente justificar ciertas posturas que se asumirán en el presente trabajo, se considera pertinente realizar algunas apreciaciones respecto de la metodología de precios de transferencia desde la perspectiva del derecho tributario sustantivo, circunscribiendo en esta oportunidad la problemática al ámbito del aspecto objetivo del hecho imponible, particularmente en lo referente a su vinculación con la base de imposición.

Al respecto, si bien antes se expresó que la doctrina clásica sostiene que las consecuencias tributarias de los impuestos son medidas en función de una riqueza, siendo una característica de esta clase de tributo (no así en las tasas y en las contribuciones de mejoras) la estrecha relación entre el hecho imponible y la unidad de medida a la cual se aplica la tasa de la obligación (Jarach, 1982), con precios de transferencia no necesariamente se aprecia aquella vinculación entre base imponible y capacidad contributiva, ya que se reemplaza la base natural definida para el tributo (usualmente calculado en función al valor del bien, servicio o intangible) por otro parámetro (el estándar *arm's length*), en general ajeno –desde el punto de vista jurídico– a la operación.

Resulta útil para comprender esta problemática la posición de Cortes Domínguez (1985). Este autor español opinaba que resulta imprecisa la doctrina según la cual el quantum de la obligación tributaria se determina siempre a través de la medición del objeto material del hecho imponible. A su criterio, el elemento de la medida de la prestación tributaria (objeto de la obligación) está constituido por el objeto material del hecho imponible cuando este último es la magnitud –parámetro– elegido por el legislador para llevar a cabo esa función técnica. No obstante

–sostenía– el parámetro también puede presentarse netamente diferenciado del hecho generador, no resultando posible afirmar que la medición del hecho material del hecho imponible sea la única vía a través de la que puede llegar a determinarse el monto del impuesto.

El autor granadino justificaba su argumento con un antecedente del derecho positivo español, relativo a una licencia fiscal del impuesto industrial, en el cual el hecho imponible estaba constituido por la elaboración de fiambre, en tanto que el parámetro consistía en el número de habitantes de la población donde se ejercía la mencionada actividad. Este ejemplo (hoy anticuado) resulta ilustrativo para representar lo ajeno que puede resultar la base elegida respecto de la capacidad contributiva (representada por la obtención de renta), cuando se aplica la metodología de precios de transferencia: en concreto, no necesariamente se gravará la ganancia contable (real o no) obtenida por una empresa local, sino aquella que se supone debería haberse obtenido en un contexto de libre mercado.

Los conceptos hasta aquí esbozados permiten esbozar algunas conclusiones importantes para el campo bajo estudio.

En primer término, resulta necesario destacar que, en la metodología de precios de transferencia, no se intenta arribar a la base imponible de forma indiciaria, sino que la normativa establece una base imponible o “parámetro” que no se encuentra constituido por el importe de transferencia de los bienes, servicios o intangibles (tal como usualmente ocurre en el impuesto a la renta) sino en el valor (o rentabilidad) que se hubiese obtenido en condiciones de libre competencia.

En segundo lugar, como la base de imposición en precios de transferencia no está definida por el valor de realización de los bienes, servicios o intangibles reflejado en libros, los ajustes que se realicen para exteriorizar rentas bajo el estándar arm’s length podrían llegar a comprometer significativamente las utilidades contables de la unidad testada.

4. CARACTERIZACIÓN DEL “SEXTO MÉTODO” COMO MEDIDA ANTIABUSO

La naturaleza jurídica de determinados institutos normativos siempre ha sido motivo de discusión entre los juristas. Hace ya tiempo, Carrió (1990) advertía sobre este tipo de discrepancias que según él consistían en “enfermedades profesionales” del abogado (Carrió, 1990). Sostenía el referido autor que no es útil hablar de la “naturaleza jurídica” de las instituciones, en el entendimiento de que ello podría proporcionar una guía inadecuada para la solución de los casos difíciles y una base poco fructífera de sistematización.

Sin perjuicio de ello, en el presente trabajo se intentará precisar cuál es la naturaleza jurídica del “sexto método”, en particular, si corresponde considerarlo como una medida antiabusiva, o como un método más de cálculo de precios de transferencia.

Se advierte al lector que cabe una tercera posibilidad que no será abordada, que es la de catalogarlo como un puerto seguro (*safe harbour*). Asimismo, el análisis se realiza considerando principalmente el diseño normativo del “sexto método” en la versión original argentina.

Debemos entonces preguntarnos, en primer lugar, si el “sexto método” es realmente un “método” de determinación de precios de transferencia. Para ello, resulta necesario delimitar qué se entiende por “método” en la materia bajo análisis.

En tal sentido, es preciso tener presente que los cinco métodos detallados por las Directrices de la OCDE fueron desarrollados “... para determinar si las condiciones impuestas en las relaciones comerciales o financieras entre empresas asociadas son coherentes con el principio de plena competencia” (OCDE, 2017). En línea con ello, un “método” será un método de precios de transferencia –en el sentido definido por las referidas Directrices– en tanto su resultado arroje el valor arm’s length de las transacciones analizadas.

Como puede apreciarse, lo que determina que un método sea tal es que su aplicación derive en el conocimiento de la rentabilidad de mercado vinculado a la operación examinada bajo el mismo. Al respecto, no hay que olvidar que el propósito de los métodos de precios de transferencia desarrollados en las Directrices de la OCDE es proporcionar un medio para probar que las transacciones controladas cumplen con el principio de plena competencia (Wittendorff, 2010). No obstante, la propia OCDE acepta que pueden existir “otros métodos”, al reconocer que “los grupos multinacionales conservan la libertad de aplicar métodos no descritos en estas Directrices... siempre que satisfagan el principio de plena competencia” (OCDE, 201).

Así las cosas, el “sexto método” será “un método” de determinación de precios de transferencia si con su aplicación logra obtenerse, respecto de los bienes comercializados, el valor que hubiesen fijado partes independientes. Por ello, deviene imprescindible cuestionar si la aplicación del “sexto método” garantiza, en todos los casos, la obtención de un precio arm’s length.

Este interrogante no tiene una respuesta única y, aún hoy –con más de una década de experiencias comparadas– la cuestión motiva controversias entre la administraciones tributarias y contribuyentes afectados.

Excede a los objetivos de este trabajo indagar qué tan apto resulta el supuesto “método” para reflejar valores de libre competencia. No obstante, es del caso realizar las siguientes consideraciones:

- 1.- No puede resultar ajeno al análisis el hecho de que el “sexto método” sea aplicable a bienes con mercado transparente, donde –por definición– los precios son establecidos por la interacción entre la oferta y la demanda.

No obstante, varios factores pueden dificultar la tarea de determinar el valor de mercado de un producto en particular. Entre ellos, se menciona la incidencia de la calidad de los commodities, como así también la decisión de cuál “mercado transparente” habrá de utilizarse para la fijación del precio de referencia, cuando geográficamente existan varios y se presenten diferencias (pocas significativas, pero “diferencias” al fin) de cotización.

- 2.- Asimismo se discute si sujetos independientes consideran otras variables para fijar precios además de la cotización del mercado transparente reconociendo, por ejemplo, diferencias por componentes financieros, gastos de transporte, etc.

Ante estas evidencias, doctrina especializada considera que la naturaleza jurídica del “sexto método” es la de una medida antielusiva. “El sexto método es un instrumento antiabuso, aplicable a situaciones en las que existe sospecha de planificación nociva en la operatoria internacional” (Goldemberg, 2011).

Por ello, sin perjuicio de que la casuística particular evidencie que en algún caso puntual el “sexto método” arroja un valor arm’s length, este ensayo asumirá que esa comprobación no puede extenderse a todo el universo y, consecuentemente, se reputará al “sexto método” como una norma antielusiva.

En tal sentido, la inevitable consecuencia de especificar al instituto como una medida antiabuso es reconocer que con su aplicación no se persigue la obtención sine qua non de un valor de mercado, tal como se exigiría en la aplicación de cualquier método de determinación de precios de transferencia.

Claro que ello no implica prescindir de la razonabilidad del importe obtenido.

5. ¿CONSTITUYE EL PRINCIPIO ARM’S LENGTH UN ESTÁNDAR INCUESTIONABLE?

A pesar de la indudable aceptación mundial del estándar arm’s length como medida para valorar transacciones intragrupo, es del caso advertir que, prima facie y sujeto a la normativa local, no se vislumbran obstáculos para que pueda eva-

luarse un eventual planteo de inconstitucionalidad relacionado con la normativa de precios de transferencia, si se presenta el caso particular de que el parámetro valor de mercado resulte violatorio de algún principio jurídico tributario con base constitucional.

Al respecto, se recuerda que en la metodología de precios de transferencia no se discute la independencia jurídica de las subsidiarias de las empresas multinacionales entre sí –ni con respecto a la controlante–, ni tampoco se cuestiona la transacción a nivel contable o societario. En lugar de ello, exclusivamente a los fines tributarios, se predetermina como parámetro de la base imponible el valor de libre competencia fijado bajo el estándar *arm's length*.

Es por ello que, ante un esquema de asignación de rentas en el marco de una empresa multinacional que no satisfaga el criterio del operador independiente, bien podría producirse el caso de que una pretensión fiscal vinculada a un ajuste de precios de transferencia eventualmente absorba no solo toda la renta declarada por la subsidiaria local (nos referimos aquella utilidad asignada a nivel contable que no refleja el principio del operador independiente), sino que también, en hipótesis, podría comprometer a todo el patrimonio de la firma, en particular ante el caso (bastante frecuente en el ámbito de los conglomerados societarios) de filiales que se encuentren *infra* capitalizadas.

A esta altura del relato, resulta atinado reiterar lo expresado con anterioridad, donde se expresó que, como la base de imposición en precios de transferencia no está definida por el valor de realización de los bienes, servicios o intangibles reflejado en libros, los ajustes que se realicen para exteriorizar rentas bajo el estándar *arm's length* podrían llegar a comprometer significativamente las utilidades contables de la unidad testada.

Ante una hipotética situación como la mencionada, donde un tributo anula el patrimonio de una empresa hasta extinguirla, resultaría apropiado evaluar si la aplicación de la normativa de precios de transferencia en el caso puntual no deviene irrazonable, o si el impuesto determinado no resulta confiscatorio, ya que estas situaciones podrían afectar garantías fundamentales.

Es por ello que, las eventuales circunstancias conflictivas de la aplicación fáctica del “sexto método”, en relación a ciertos principios jurídicos constitucionales de la tributación, también podrían tener cabida en el régimen general de precios de transferencia.

Sin embargo, el presente trabajo solo tendrá en consideración las diferencias que eventualmente podrían existir entre el monto que surge de aplicar la medida antiabuso tal como se encuentre escrita, y el resultado que se hubiese obtenido de considerar, en ausencia de dicha norma, el método de precios de transferencia que

mejor se adapte a la transacción, mayormente el de precio comparable no controlado –CUP– para el caso de los commodities.

6. LA BRECHA ENTRE EL “SEXTO MÉTODO” Y EL VALOR ARM’S LENGTH DE MERCADO

Así las cosas, la propuesta de este ensayo es que, a los fines de evaluar si el instituto bajo análisis supera el test de constitucionalidad, en cada caso puntual se intente determinar si con el “sexto método” se genera o no un impuesto manifiestamente superior al que se hubiese perfeccionado en situación de plena competencia, ya que de ocurrir esta circunstancia se deberían plantear por lo menos tres interrogantes: 1) ¿Resulta razonable la aplicación del “sexto método” en el caso?; 2) ¿La medida antielusiva resulta compatible con el principio de capacidad contributiva?; y 3) ¿Puede provocar la norma un tributo confiscatorio?

- 1) ¿Resulta razonable la aplicación del “sexto método” si supone una utilidad superior a la que se hubiese obtenido en situación de libre competencia?

El principio jurídico tributario de razonabilidad exige de la ley que mantenga una coherencia entre “el hecho antecedente... y el hecho consecuente de la prestación o sanción, teniendo en cuenta las circunstancias sociales que motivaron el acto, los fines perseguidos con él y el medio que, como prestación o sanción, establece dicho acto” (Spisso, 2011).

Sin perjuicio de ello, la calificación de una norma como irrazonable usualmente supone la vulneración de algún otro principio jurídico –generalmente de raigambre constitucional– por parte de la proposición legal en crisis.

Casas (2002) advierte que la garantía de razonabilidad supone la prohibición de su contravalor, que el autor identifica como arbitrariedad o irrazonabilidad en el ejercicio de las prerrogativas de los poderes públicos. Asimismo, citando a Juan Francisco Linares, sostiene que dicho principio repercute en la ponderación de la capacidad económica, en estrecha relación con el principio de no confiscatoriedad.

Es así que, si un ajuste de precios de transferencia (en este caso por aplicación del “sexto método”) vulnera el principio de capacidad contributiva y puede conllevar la confiscación de toda o gran parte de la renta obtenida y/o del patrimonio del contribuyente afectado, esta situación debe considerarse también cercenadora de la garantía de razonabilidad.

2) ¿La medida antielusiva resulta compatible con el principio de capacidad contributiva?

Al respecto, Spisso (2011) sostiene que el principio de capacidad económica exige, entre otros, que no se someta a tributación rendimientos ficticios. Para este autor, gravar la riqueza efectiva implica que el impuesto no grave la capacidad productiva, sino la riqueza obtenida efectivamente, y que tampoco se establezcan presunciones *iure et de iure* que imputen una riqueza meramente probable.

Por ello, si aplicación del “sexto método” supone reconocer rentas inexistentes, o eventualmente alejadas de las que se evidencian en un contexto de plena competencia, podría producirse una situación de afectación de capacidad contributiva que, además –como se indicará a continuación–, puede también vulnerar el principio de no confiscatoriedad.

3) ¿Puede provocar la norma un tributo confiscatorio?

Sin perjuicio de que hasta aquí se habló de los principios jurídico tributarios de razonabilidad y de capacidad contributiva, tal vez la vara con la que deba determinarse una hipotética inconstitucionalidad del “sexto método” para un caso concreto sea la garantía de prohibición de confiscatoriedad, ya que los otros dos principios se encuentran, en lo que al análisis de la presente medida antiabuso concierne, muy relacionados con el resguardo del derecho de propiedad, que es precisamente protegido mediante la garantía individualizada y que no puede ser vulnerada directa ni indirectamente (Naviera de Casanovas, 2012).

Además, el principio de capacidad contributiva requiere un análisis especial cuando se lo vincula con cuestiones de precios de transferencia considerando el hecho ya analizado de que el parámetro valor de mercado puede resultar muy distinto a la rentabilidad contable reflejada por la empresa. En el caso del principio de razonabilidad, también se dijo que la tacha de irrazonable de una norma usualmente está en relación a otro principio afectado, como ser en este caso el de confiscatoriedad.

Por ello, cuando la aplicación del “sexto método” suponga la generación de un tributo que, comparado con el que se hubiese regulado en un escenario *arm's length*, evidencie una gabela confiscatoria de la renta obtenida o patrimonio afectado, se considera que, para el caso concreto, la medida antielusiva podría ser declarada inconstitucional.

7. EL “SEXTO MÉTODO” EN EL ÁMBITO CONVENCIONAL

Existe una situación especial que debe ser considerada cuando se aplica el “sexto método”, referida a la posibilidad de que el tratamiento tributario de las transacciones analizadas esté condicionado por las disposiciones de un convenio amplio para evitar la doble imposición (CDI).

En este estadio debe determinarse si, eventualmente, la normativa interna referida al “sexto método” es compatible con las reglas de los convenios para evitar la doble imposición que resulten aplicables, aunque previamente, resulta conveniente esbozar algunas consideraciones respecto de la situación de la normativa antiabuso ante supuestos de aplicación de tratados amplios para evitar la doble imposición en tanto, como bien señala López Espadafor (2005), el derecho internacional tributario –normas internacionales– condiciona al derecho tributario internacional –normas nacionales–. Además, las partes signatarias de los tratados se encuentran obligadas a ejercer sus derechos discrecionales de buen fe –con honestidad, imparcialidad y razonablemente– (Engelen, 2004).

Jiménez (2002) explica que la relación entre las normas nacionales antielusivas y los convenios para evitar la doble imposición es una cuestión compleja y todavía abierta en el campo de la fiscalidad internacional, donde el propio CDI será el límite principal a las cláusulas antiabuso internas específicas. “La aplicación de la cláusula específica solo será posible si el tenor del CDI, correctamente interpretado, admite en su seno la cláusula. Por el contrario, no será posible la aplicación de la cláusula antiabuso específica si va más allá de lo permitido por el propio CDI y contradice su tenor literal” (Jiménez, 2002).

El artículo noveno de los modelos de convenios de Naciones Unidas y de la OCDE constituye la base fundacional del estándar *arm’s length*, luego plasmado en las distintas legislaciones nacionales. Al respecto, García Prats (2004) advierte que a diferencia de otros preceptos contenidos en los modelos de convenio, el citado artículo noveno no contiene regla alguna sobre distribución de la competencia tributaria entre los Estados contratantes, sino que se limita a asignar las rentas entre los Estados contratantes conforme al criterio *arm’s length*.

En tal sentido, este autor sostiene que el precio –o beneficio– *arm’s length* constituye, en el ámbito convenido, el máximo límite que los Estados deben respetar cuando intenten aplicar su normativa interna.

Así las cosas, Baistrocci (2008), plantea la inquietud respecto a si resultan aplicables, para los contribuyentes incluidos en la red de convenios, las normas domésticas de precios de transferencia que sean inconsistentes con el estándar *arm’s length*. Resulta evidente que, considerando la imposibilidad de invocar las disposiciones del derecho interno (conforme lo dispuesto por el artículo 27 de la

Convención de Viena sobre el derecho de los tratados), la respuesta a ese interrogante debe ser negativa, salvo que el convenio en particular –situación a analizar caso por caso– permita la aplicación de una norma antiabuso interna, para el supuesto bajo análisis, el “sexto método”.

Caso contrario, cuando las operaciones tengan que ser testeadas al amparo de un convenio amplio para evitar la doble imposición que defina, sin excepción, que las transacciones deben ser valuadas bajo el estándar de libre competencia, la metodología del “sexto método” solo podrá prosperar en el caso de que su aplicación arroje un resultado arm’s length. De otro modo, la norma puede ser reputada como violatoria de un tratado internacional.

Por último, y a pesar de que esta cuestión excede los objetivos del trabajo, es del caso señalar la eventual existencia de otros tratados internacionales no tributarios que podrían limitar la aplicación de la medida antielusiva. En particular se advierte que el analista jurídico debería considerar la vigencia de tratados de promoción de inversión extranjera que contengan cláusulas de no discriminación y/o de nación más favorecida que, a la postre, resulten prohibitorias del instituto en cuestión.

8. PRESUPUESTOS FÁCTICOS DE CONSTITUCIONALIDAD DEL “SEXTO MÉTODO”

Finalizando, se considera que la medida antielusiva en trato no resultará violatoria de ningún principio jurídico constitucional de la tributación, en tanto su aplicación presente, en el caso puntual bajo análisis, las siguientes características:

- La norma antiabuso no debe generar un impuesto significativamente superior al que se hubiese determinado en un contexto arm’s length, al punto tal que el tributo pueda ser reputado como confiscatorio.
- La aplicación del “sexto método” no debe encontrarse reñida con las disposiciones de ningún tratado internacional cuyas normas prevalezcan sobre el derecho interno.

Dicho de otro modo, son presupuestos fácticos de constitucionalidad del “sexto método”: a) que el impuesto que surja de su aplicación no resulte confiscatorio y c) que la medida antielusiva no esté vedada por las disposiciones de algún tratado internacional que resulte de aplicación al caso.

BIBLIOGRAFÍA

- Baistrocchi, E., *Litigios de Precios de Transferencia: Teoría y Práctica*, Buenos Aires, LexisNexis, 2008.
- Carrio, G., *Notas sobre derecho y lenguaje*, Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 1990.
- Cortés Domínguez, M., *Ordenamiento tributario español*, Madrid, Editorial Civitas, 1985.
- Casás, O., *Derechos y Garantías Constitucionales del Contribuyente*, Buenos Aires: Ad-Hoc, 2002.
- Engelen, F., *Interpretation of Tax Treaties under International Law*, Amsterdam, International Bureau of Fiscal Documentation, 2004.
- Fernández, L., *Impuesto a las Ganancias. Teoría – Técnica – Práctica*, Buenos Aires: La Ley, 2009.
- Figuroa, A., “Los tratados amplios para evitar la doble tributación internacional”, en: *Revista Impuestos*, IMP, 2001.
- García Prats, A., “Artículo 9 MC OCDE Empresas Asociadas”, en: Ruiz García, R. y Calderón Carrero J. (Ed.), *Comentarios a los convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal concluidos por España (Análisis a la luz del Modelo de Convenio de la OCDE y de la legislación y jurisprudencia española)*, Coruña: Fundación Pedro Barrié de la Maza - Instituto de Estudios Económicos de Galicia, 2004.
- Goldemberg, C., *Manual de Precios de Transferencia en Argentina*, Buenos Aires, La Ley, 2007.
- Goldemberg, C., “Precios de transferencia. Operaciones con commodities. Las inconsistencias del sexto método”, en: *Doctrina Tributaria Errepar (DTE)*. Tomo XXXII., 2011.
- Jarach, D., *El Hecho Imponible*, 3ª Ed., Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 1982.
- JIMENEZ, A., “Las medidas anti-elusivas/anti-abuso internas y los convenios para la eliminación de la doble imposición”, en M.T. Soler Roch y F. Serrano Antón (Ed.) *Las medidas anti-abuso en la normativa interna española y en los convenios para evitar la doble imposición internacional y su compatibilidad con el derecho comunitario*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2002.
- López Espadafor, C., *Incidencia del Derecho Internacional General en Materia Tributaria*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2005.
- Naveira de Casanova, G., *El Principio Constitucional de No Confiscatoriedad Tributaria*, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 2012.
- OCDE, *Directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias*, París, OCDE, 2017.
- Raimondi, C. y Atchabahian, A., *El Impuesto a las Ganancias*, Buenos Aires, La Ley, 2010.

Spisso, R., *Derecho Constitucional Tributario*, 5º Ed., Buenos Aires, La Ley, 2011.

Wittendorff, J., *Transfer Pricing and the Arm's Length Principle in International Tax Law*, Ámsterdam, Wolters Kluwer Law & Business, 2010.

LA SUBCAPITALIZACIÓN: SU REGULACIÓN EN EL ECUADOR

PABLO MANUEL EGAS REYES¹

Sumario: 1. INTRODUCCIÓN. 2. CONCEPTO. 2.1. Definición. 2.2. Alcance. 3. NORMATIVA ECUATORIANA. 3.1. Normativa sobre créditos en general. 3.2. Normativa sobre subcapitalización. 4. ACTUACIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN Y JURISPRUDENCIA. 4.1. Actuación de la administración tributaria. 4.2. Jurisprudencia. 5. CONCLUSIONES. 6. BIBLIOGRAFÍA.

1. INTRODUCCIÓN

La subcapitalización como tópico de interés en la aplicación de la normativa impositiva en el Ecuador es relativamente nueva, ya que la administración tributaria la ha mirado con mayor atención en la última década lo cual se ha evidenciado en distintos procesos de determinación que han analizado esta problemática, y algunos de estos casos se judicializaron, recibiendo por tanto también el criterio de los jueces sobre este tipo de asuntos cuando fueron puestos a su consideración.

No es sino a partir del 1 de enero del 2008 que específicamente existen normas anti abuso en nuestro país en relación con este tema como se referirá más adelante, no obstante el proceso de observancia por parte del Servicio de Rentas Internas (SRI) sobre ciertas actividades de financiamiento externo realizadas por algunas empresas contribuyentes con sociedades vinculadas directa o indirectamente, se basaron en la aplicación de la interpretación económica del hecho generador prevista en el artículo 17 del Código Orgánico Tributario (COT).

Con este proceder se tomaron en consideración cuestiones de carácter técnico por parte de los funcionarios del SRI, que en su criterio probaban que los financiamientos dados desde el exterior a los distintos contribuyentes en realidad no

1 Docente de la Maestría en Derecho, mención Derecho Tributario de la UASB y abogado en libre ejercicio.

eran tales sino que por el contrario se trataba de aportes de capital de las empresas matrices o vinculadas. Este tipo de razonamientos en algunos casos se basaron fundamentalmente en dos premisas: por un lado la naturaleza del ente prestador del dinero y por el otro, el análisis de los contratos de mutuo propiamente dichos frente a la realidad financiera del deudor.

Algunos de estos criterios fueron aceptados por los jueces en los procesos que estuvieron en su conocimiento, ratificando en buena parte de los juicios el discernimiento de la fiscalización tributaria.

Era evidente que no existía una normativa específica sobre este tópico, salvo la regulación de precios de transferencia en las transacciones con el exterior en donde se incluyen sin duda el examen de los contratos de financiamiento externo que cumplan ciertos requisitos de monto, lo que coadyuvó a que el Estado a partir del 1 de enero del 2008² proceda incluir disposiciones en la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno (LRTI) que reconozcan este tipo de prácticas y que al mismo tiempo las limiten para que la base de pago del impuesto a la renta no se distraiga en favor de regímenes ajenos al nuestro.

El presente trabajo no tiene como objetivo el examinar de manera profunda la conceptualización y variedades de la subcapitalización, sino que estudiará de manera somera su significación y alcance, el encuadramiento del tema en los gastos deducibles de las empresas contribuyentes, la forma con se ha aplicado este instituto en el Ecuador, y las actuales normas que sobre el tema existen en la legislación ecuatoriana.

Siguiendo a Pérez de Ayala utilizaremos los términos subcapitalización o infracapitalización como sinónimos, cuando explica que "...la palabra infracapitalización se ajusta mejor que la de subcapitalización al original inglés, *thin capitalization*, del que ambos vocablos castellanos traen causa."³

Finalmente se advierte que cuando en este trabajo nos refiramos a *intereses deducibles* se los debe entender como gastos deducibles a que tiene derecho un contribuyente en su cálculo del impuesto a la renta.

2 Artículo 67 de la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria en el Ecuador publicada en el tercer suplemento del *Registro Oficial* N° 242 de 29 de diciembre de 2007.

3 José Luis Pérez de Ayala, "El Marco Fiscal de la Subcapitalización de Empresas" en *Memorias de las XIX Jornadas Latino Americanas de Direito Tributario, Encuadramiento fiscal de la subcapitalización de las empresas*, Lisboa: Associacao Fiscal Portuguesa-ILADT, 1988, p. 76.

2. CONCEPTO

2.1. Definición

La subcapitalización consigue entenderse como el fenómeno mediante el cual una empresa local o domiciliada en un país obtiene un financiamiento externo de su casa matriz o compañía vinculada, aplicando a esta operación el pago de intereses financieros a los cuales los reconoce como gasto deducible dentro del cálculo del impuesto a la renta. El examen de la realidad patrimonial de la deudora frente a un generalmente desproporcionado monto de endeudamiento *sin base cierta* es una de las razones para detectar este tipo de movimientos. El motivo central es reconocer la naturaleza real de la operación a efectos de determinar si el gasto de intereses puede afectar al impuesto a las ganancias.

“La subcapitalización se puede definir como aquella situación en la cual una empresa, aparentemente financiada mediante el acceso al crédito, es en realidad financiada a través de capital social”⁴

Este procedimiento puede ser parte de la planificación tributaria de un grupo económico, en tanto en cuanto vía el pago de intereses se consigue por un lado que la empresa *deudora* tenga una deducción en el pago de su impuesto a la renta, y la acreedora reciba fondos que no serán tributados en la mayoría de los casos en el país fuente de los intereses. Este es un procedimiento que ha venido siendo estudiado y observado por distintos estados a efectos de evitar que a través de esta herramienta no se cumplan con las obligaciones tributarias que correspondan.

2.2. Alcance

Para desglosar con mayor cuidado el concepto y alcance de la subcapitalización, y en consideración de lo hasta ahora expresado, la existencia de este presupuesto supone el que concurren ciertos requisitos específicos: la presencia de un contrato de mutuo o préstamo; que las partes contratantes sean vinculadas; que sea una operación internacional; que la misma genere intereses de financiamiento; que el pago de los mismos sean deducibles de la renta gravada; y, que los intereses percibidos por el *acreedor* tengan una baja o nula tributación. Nos referiremos brevemente a estos factores.

Cuando hablamos de contrato de mutuo estamos frente al préstamo de dinero que hace una persona natural o sociedad en calidad de acreedor a un tercero que

⁴ Norberto Campagnale, Silvia Catinot y Alfredo Parrondo, “Subcapitalización Thin Capitalization” en *El Impacto de la Tributación sobre las Operaciones Internacionales*, Buenos Aires, La Ley, 2000, p. 320.

tiene la calidad de deudor. En la subcapitalización adicionalmente es necesario que se presenten dos puntos en cuanto a la contratación propiamente dicha: por un lado que el acreedor se encuentre domiciliado en el exterior, esto es que la transacción tenga el carácter de internacional; y, por otro lado que el mentado acreedor de alguna forma sea vinculado real y económicamente con la parte deudora.

En el primer caso es evidente que la línea de crédito proviene de una organización extranjera en relación con el contribuyente deudor, e inclusive el dinero efectivo es trasladado desde un país extranjero al del domicilio de la parte deudora. La parte deudora es el sujeto pasivo local del impuesto a la renta y el beneficiario efectivo del dinero que ingresa a sus cuentas, registrándolo en su contabilidad.

En la segunda de hipótesis mencionada el acreedor debe tener el carácter de parte vinculada con la empresa deudora. Este concepto de vinculado es un concepto impositivo que se ha desarrollado con el objetivo tributario de evidenciar las situaciones en donde se presentan transacciones económicas entre miembros de un mismo grupo económico para detectar las posibles distorsiones que puedan presentar este tipo de relaciones con el objetivo de aminorar la carga tributaria. Así la normativa de distintos países recoge este tipo de supuestos, y el Ecuador no es la excepción.

En Ecuador es el artículo innumerado⁵ luego del artículo 4 de la LRTI el que prescribe sobre este fenómeno jurídico y cuyo primer inciso recoge el espíritu de este concepto:

Para efectos tributarios se considerarán partes relacionadas a las personas naturales o sociedades, domiciliadas o no en el Ecuador, en las que una de ellas participe directa o indirectamente en la dirección, administración, control o capital de la otra; o en las que un tercero, sea persona natural o sociedad domiciliada o no en el Ecuador, participe directa o indirectamente, en la dirección, administración, control o capital de éstas.

Adicionalmente la misma disposición establece varios ejemplos de partes relacionadas: la sociedad matriz y sus subordinadas, subsidiarias, filiales o establecimientos permanentes; las partes en la que la decisiones sean tomadas por órganos directivos integrados por su mayoría entre los mismos miembros; entre otros temas. También la norma antes anotada establece que se considerarán partes relacionadas "...a sujetos pasivos que realicen transacciones con sociedades domiciliadas, constituidas o ubicadas en una jurisdicción fiscal de menor imposición, o en Paraísos Fiscales."

5 Agregado por el Artículo 56 de la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria en el Ecuador publicada en el tercer suplemento del *Registro Oficial* N° 242 de 29 de diciembre de 2007 y posteriores reformas.

Finalmente la propia norma en su antepenúltimo inciso⁶ otorga amplias facultades a la administración tributaria para que vía presunciones pueda calificar como relacionada una transacción económica de un contribuyente con su contraparte.

Desde el año 2008 toda la normativa sobre partes relacionadas forma parte de la LRTI dándole el legislador una fuerza importante y amplia desde el punto de vista conceptual, ya que en la misma se hace referencia a la esencia de este instituto: la vinculación desde el punto de vista societario, y de toma de decisiones de dos o más empresas que, desde el punto de vista fiscal, forman parte de un mismo grupo económico.

Dentro de este mismo tema, la legislación ecuatoriana presume de derecho que las transacciones que se hagan con entes o personas domiciliadas o constituidas en territorios de menor imposición o paraísos fiscales también son relacionadas con su par que reside en el territorio del Ecuador. Significa que cualquier actividad que se efectúe en estas circunstancias se las califica directamente por parte de la ley como actividad entre partes vinculadas para efectos tributarios.

Anteriormente al año 2008 no existía una presunción legal en este sentido. Existía una presunción reglamentaria⁷ desde el año 2004 cuando se estableció a nivel de reglamento ejecutivo (Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno) el sistema de determinación por precios de transferencia. Esta presunción reglamentaria de que las transacciones con entidades domiciliadas en paraísos fiscales se las consideraba realizadas entre partes relacionadas fue dejada sin efecto por una sentencia emitida por la Primera Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 1 (Juicio No. 22891-2723-IS-V) dentro de un proceso objetivo de anulación que conoció, en donde los juzgadores fallaron en el sentido de que no se pueden establecer presunciones vía reglamento, y por tanto declararon la nulidad parcial del Decreto Ejecutivo No. 2430 exclusivamente en torno a este punto.⁸

Este tópico es importante tomarlo en consideración toda vez que se volverá sobre el mismo cuando se analice la jurisprudencia que existe sobre subcapitalización en el Ecuador la cual se refiere a la determinación del impuesto a la renta anterior al ejercicio económico del 2008.

6 “Así mismo, la Administración Tributaria podrá establecer partes relacionadas por presunción cuando las transacciones que se realicen no se ajusten al principio de plena competencia. Podrá considerar también partes relacionadas por presunción a los sujetos pasivos y a la persona natural, sociedad, o grupo económico con quien realice ventas o compras de bienes, servicios u otro tipo de operaciones, en los porcentajes definidos en el Reglamento.”

7 Artículo 1 del Decreto Ejecutivo No. 2430, publicado en el suplemento del *Registro Oficial* N° 494 de 31 de diciembre de 2004.

8 Sentencia publicada en el *Registro Oficial* N° 166 de 15 de diciembre del 2005.

Otro de los temas referentes al alcance del concepto de infracapitalización tiene relación con el establecimiento de intereses en el contrato internacional de mutuo y que estos sean deducibles del impuesto a la renta. Sin duda estos dos aspectos son claves dentro de la presencia de este instituto: la existencia y pago de intereses a una parte relacionada dentro de un proceso de financiamiento, y que los mismos puedan afectar la base de la renta de un país en particular a favor de otro estado, o en el peor de los casos que dichos intereses no generen tributo alguno porque el acreedor se encuentra domiciliado en un territorio de baja o nula imposición fiscal.

Como se expondrá más adelante la subcapitalización ya se encuentra regulada en nuestra legislación a partir del año 2008, con la existencia de normas anti elusión en el cual se establecen los límites de endeudamiento con partes vinculadas. Es necesario destacar que la ley ecuatoriana reconoce la posibilidad cierta de un financiamiento entre relacionados con el exterior pero con restricciones, se enfatiza por tanto que no se ha prohibido totalmente en la normativa tributaria que no existan este tipo de transacciones de crédito. Este tema será objeto de análisis específico en el numeral 3 de este trabajo.

Dentro de este tópico también se suele examinar si el monto del contrato de préstamo es razonable frente a la realidad financiera del deudor. En otras palabras si el *trato* cumple con las condiciones de plena competencia o no.⁹

Como corolario de todo lo dicho la conceptualización de subcapitalización se basa en una relación de financiamiento internacional entre partes relacionadas directa o indirectamente, en donde el acreedor se encuentra domiciliado fuera del Ecuador, mientras que el deudor esta nuestro país. Se evidencia que las condiciones de financiamiento no son regulares en comparación con transacciones similares hechas entre partes independientes, desprendiéndose que dicho crédito busca aminorar la carga tributaria del deudor con el pago de intereses deducibles de la renta, los cuales tributan aminoradamente o no tributan en el domicilio del acreedor.

9 Segundo artículo innumerado luego del artículo 15 de la LRTI: “Para efectos tributarios se entiende por principio de plena competencia aquel por el cual, cuando se establezcan o impongan condiciones entre partes relacionadas en sus transacciones comerciales o financieras, que difieran de las que se hubieren estipulado con o entre partes independientes, las utilidades que hubieren sido obtenidas por una de las partes de no existir dichas condiciones pero que, por razón de la aplicación de esas condiciones no fueron obtenidas, serán sometidas a imposición.”

3. NORMATIVA ECUATORIANA

3.1. Normativa sobre créditos en general

Los requisitos de deducción de intereses de préstamos para el cálculo de la base imponible del impuesto a la renta son: "...que el pago de los intereses sea jurídicamente obligatorios; que los capitales que remunera se hayan aplicado a financiar el activo y los negocios de la empresa; que se encuentren correctamente contabilizados y probados; y, en fin, que su cuantía no dependa de los beneficios de la empresa."¹⁰

La infracapitalización de empresas se presenta en relación al tratamiento tributario de los intereses de créditos externos obtenidos por ellas. Por esto es necesario referirnos al procedimiento impositivo del pago de intereses en operaciones de préstamo de dinero. Sobre el tema reproducimos el artículo 10 numeral 2 primer inciso y el artículo 13 numeral 2 primer inciso de la LRTI:

Art. 10.- Deducciones.-

En particular se aplicarán las siguientes deducciones:

- 2.- Los intereses de deudas contraídas con motivo del giro del negocio, así como los gastos efectuados en la constitución, renovación o cancelación de las mismas, que se encuentren debidamente sustentados en comprobantes de venta que cumplan los requisitos establecidos en el reglamento correspondiente. No serán deducibles los intereses en la parte que exceda de las tasas autorizadas por el Directorio del Banco Central del Ecuador, así como tampoco los intereses y costos financieros de los créditos externos no registrados en el Banco Central del Ecuador.

Art. 13.- Pagos al exterior.-

Serán deducibles, y no estarán sujetos al impuesto a la renta en el Ecuador ni se someten a retención en la fuente, los siguientes pagos al exterior:

- 3.- Los pagos de intereses de créditos externos y líneas de crédito abiertas por instituciones financieras del exterior, legalmente establecidas como tales [...] En estos casos, los intereses no podrán exceder de las tasas de interés máximas referenciales fijadas por el Directorio del Banco Central de Ecuador a la fecha del registro del crédito o su no-

¹⁰ José Luis Pérez de Ayala, "El Marco Fiscal de la Subcapitalización de Empresas" cit., p. 73.

vación; y si de hecho las excedieren, se deberá efectuar la retención correspondiente sobre el exceso para que dicho pago sea deducible. La falta de registro conforme a las disposiciones emitidas por el Directorio del Banco Central del Ecuador, determinará que no se puedan deducir los costos financieros del crédito. Tampoco serán deducibles los intereses de los créditos provenientes de instituciones financieras domiciliadas en paraísos fiscales o en jurisdicciones de menor imposición.

Los intereses de créditos externos constituyen gastos que de acuerdo a las normas deben ser registrados en la contabilidad de las sociedades y son gastos deducibles del impuesto a la renta siempre que no excedan las tasas fijadas por el Directorio del Banco Central del Ecuador, y los contratos de préstamo consten registrados en el dicho organismo. En virtud del principio de legalidad, establecido entre otras disposiciones por el Art. 301 de la Constitución Política de la República del Ecuador, solo mediante ley se podría determinar que un gasto no es deducible, y en el presente caso más bien la ley determina que son plenamente deducibles los intereses que se paguen por préstamos, siempre que éstos no excedan las tasas determinadas por el Directorio del Banco Central y su registro haya sido realizado.

Puesto que se trata de un préstamo externo la sociedad contribuyente debe cumplir con los requisitos establecidos en la ley para que los intereses generados sean deducibles, esto es: a) el contrato de préstamo debe registrarse en el Banco Central; y, b) las tasas de interés pactadas no excedan los límites establecidos por el Directorio del Banco Central al momento del registro.

Adicionalmente todos los desembolsos de los créditos otorgados a la entidad deudora deben ser invertidos en las actividades del objeto social de la misma, tienen que servir para obtener, mantener y mejorar la renta gravada.

Dentro de este punto la única prohibición expresa es la prescrita en el numeral 3 del artículo 13 de la LRTI, que no serán deducibles los intereses por préstamos externos que provengan de entidades financieras domiciliadas en paraísos fiscales o entes territoriales de baja imposición. Salvo esta prohibición expresa los intereses de este tipo de operaciones son deducibles siempre que se cumplan con todos los requisitos establecidos por la normativa examinada.

Por lo expuesto es claro que la legislación tributaria regula con cuidado el régimen del pago de intereses por endeudamiento externo por parte del contribuyente, al reconocer que son gastos deducibles de la renta gravada siempre y cuando cumplan con los requisitos expresos establecidos por el legislador.

3.2. Normativa sobre subcapitalización

Como se ha indicado anteriormente la subcapitalización se presenta en el momento que dos empresas vinculadas celebran un contrato de mutuo internacional, y una de ellas utiliza el pago de intereses por dicho crédito como un gasto deducible del impuesto a la renta, mientras que la acreedora generalmente no tributa sobre dichos intereses recibidos, constituyéndose en una distracción de una parte de la renta obtenida sin que esté sujeta a una imposición razonable. Al ser vinculados los contratantes se sostiene que no existe tal contrato de préstamo sino un aporte de capital de trabajo para el cumplimiento del objeto social de la empresa relacionada beneficiaria del dinero.

No obstante lo mencionado y al tratarse de casos en los cuales efectivamente se produce una traslación de recursos a un territorio en particular, los países ha resuelto no desconocer del todo esta figura sino dotarle de límites y condiciones que inclusive pueden ser considerados como un incentivo para la inversión extranjera como se lo analizará.

En el caso ecuatoriano de forma expresa tenemos normas para restringir la infracapitalización desde el 1 de enero del 2008 como nos referimos en el numeral 2 de este trabajo. Anteriormente no existía tales normas anti elusivas ya que la características de las mismas es determinar los condicionantes en que una operación económica puede ser catalogada y entendida para causas impositivas, y en particular para el cálculo del impuesto a la renta. Así mismo los estados pueden no solamente establecer requisitos y condiciones especiales para estas realidades económicas sino también puede no reconocerlas de ninguna forma para efectos tributarios.

El artículo 10 numeral 2 incisos tercero y cuarto de la LRTI disponen lo siguiente:

Para que sean deducibles los intereses pagados por créditos externos otorgados directa o indirectamente por partes relacionadas, el monto total de éstos no podrá ser mayor al 300% con respecto al patrimonio, tratándose de sociedades. Tratándose de personas naturales, el monto total de créditos externos no deberá ser mayor al 60% con respecto a sus activos totales.

Los intereses pagados respecto del exceso de las relaciones indicadas, no serán deducibles.

Complementando esta disposición, el numeral II del artículo 30 del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno reglamenta la normativa sobre este tema constante en la LRTI en los siguientes términos:

Art. 30.- Deducción por pagos al exterior.- [...]

Los pagos efectuados al exterior son deducibles siempre que se haya efectuado la correspondiente retención en la fuente de Impuesto a la Renta. Si el sujeto pasivo omitiere la retención en la fuente, será responsable del pago del impuesto, caso en el cual el valor de la retención deberá ser considerado como gasto no deducible en la conciliación tributaria de su declaración de impuesto a la renta para el ejercicio fiscal correspondiente.

Los pagos al exterior que a continuación se detallan serán deducibles cumpliendo además las siguientes reglas:...

(II) Intereses por créditos del exterior.- Serán deducibles los intereses pagados por créditos del exterior, adquiridos para el giro del negocio, hasta la tasa autorizada por el Banco Central del Ecuador, siempre que estos y sus pagos se encuentren registrados en el Banco Central del Ecuador, y que cumplan las demás condiciones establecidas en la ley.

Para créditos del exterior, con partes relacionadas, además se deberán cumplir las siguientes condiciones:

- Para las sociedades, serán deducibles los intereses generados por sus créditos del exterior, siempre que la relación entre el total del endeudamiento externo y su patrimonio no exceda del 300%.
- Para las personas naturales obligadas a llevar contabilidad, serán deducibles los intereses generados por sus créditos del exterior, siempre que la relación entre el total del endeudamiento externo y los activos totales no exceda del 60%.
- Para las sucursales extranjeras, serán deducibles los intereses generados por créditos del exterior, siempre que la relación entre el total del endeudamiento externo y el patrimonio asignado no exceda del 300%. No se considerarán créditos externos los recibidos de sus casas matrices.
- Para los consorcios de empresas petroleras que carecen de personalidad jurídica, serán deducibles los intereses generados por créditos del exterior, siempre que la relación entre el total del endeudamiento externo y la diferencia neta entre sus activos y pasivos consorciales no exceda del 300%. No se considerarán créditos externos los recibidos por los integrantes del consorcio, de sus casas matrices.
- Para las sociedades de hecho y demás sociedades que carecen de personalidad jurídica, serán deducibles los intereses generados por créditos del exterior, siempre que la relación entre el total del endeudamiento externo y la diferencia neta entre sus activos y pasivos no exceda del 300%.

- Para el caso de fideicomisos mercantiles, serán deducibles los intereses generados por créditos del exterior, siempre que la relación entre el total del endeudamiento externo y la sumatoria de los aportes efectuados por los constituyentes y adherentes no exceda del 300%.

En caso de que las relaciones de deuda, antes indicadas, excedan el límite establecido al momento del registro del crédito en el Banco Central, no será deducible la porción del gasto generado sobre el exceso de la relación correspondiente, sin perjuicio de la retención en la fuente de Impuesto a la Renta sobre el total de los intereses.

Los sujetos pasivos procederán a la correspondiente reliquidación del impuesto, sin perjuicio de la facultad determinadora de la Administración Tributaria cuando la relación de endeudamiento se modifique.

Se entenderá como endeudamiento externo, el total de deudas contraídas con personas naturales y personas jurídicas del exterior.

A efectos de la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, la tasa autorizada por el Banco Central del Ecuador que se debe aplicar a los créditos externos, será aquella vigente a la fecha del registro del crédito en el Banco Central del Ecuador, de conformidad con la ley. Si la tasa del crédito externo excede la tasa autorizada por el Banco Central del Ecuador para créditos del exterior, no serán deducibles los intereses en la parte excedente de las tasas autorizadas. No serán deducibles los intereses de los créditos provenientes de instituciones financieras domiciliadas en paraísos fiscales o en jurisdicciones de menor imposición (el subrayado es mío).

De la normativa indicada se pueden realizar las siguientes inferencias:

- Que el régimen de subcapitalización para efectos tributarios no ha sido eliminado en el Ecuador, al contrario se lo reconoce de forma expresa pero con limitaciones. Esto implica que el estado no da la espalda a una realidad: el hecho de que empresas locales, nacionales o sucursales de compañías extranjeras, puedan hacer uso de líneas de crédito obtenidas de forma más sencilla, pero que dichos desembolsos sean utilizados en el objeto de su actividad económica, coadyuvando con esto al movimiento de circulante en el mercado ecuatoriano.
- No obstante lo expresado tampoco la legislación deja abierta de forma libre esta posibilidad en el tema impositivo. Así reconoce la deducibilidad de los intereses pagados en este tipo de transacciones de créditos externos para efectos del cálculo del impuesto a la renta, pero siempre que se cumplan las exigencias normativas: que el valor del crédito sea utilizado en la actividad del sujeto pasivo; que los intereses pactados no superen los establecidos para este tipo de

operaciones por el órgano rector de la política monetaria (Banco Central del Ecuador); y, que estos contratos se los registre en el propio Banco Central.

- En el caso expreso de préstamos internacionales efectuados entre partes vinculadas la LRTI y su reglamento, autorizan la deducción de intereses siempre y cuando se cumplan con los requisitos anotados anteriormente pero adicionalmente se determinan exigencias adicionales en cuanto al monto del financiamiento: el valor total del endeudamiento externo no podrá superar al 300% del patrimonio cuando el deudor sea una sociedad; y, al 60% de los activos totales cuando el deudor sea una persona natural.
- Pero para que los intereses en este tipo de convenciones sean deducibles, es necesario que al momento de su pago se retenga en la fuente el impuesto a la renta que corresponda, tal como lo determina el reglamento en su artículo 30, salvo el hecho de que el financiamiento provenga de instituciones financieras internacionales constituidas como tales en el exterior y que no se encuentren domiciliadas ni funcionen desde paraísos fiscales o territorios de menor imposición, en cuyo caso no existe la obligación de tal proceso de retención (ver inciso primero del artículo 13 de la LRTI).
- Hay que recordar que actualmente en el Ecuador, de conformidad con el primer inciso del artículo 39 de la LRTI,¹¹ los porcentajes de retención para este tipo de transacciones son: la tarifa de sociedades (25%) para los ingresos gravables de no residentes; y, la máxima tarifa prevista para personas naturales (35%), para los ingresos (intereses en nuestro caso) de personas residentes, constituidas o ubicadas en paraísos fiscales o territorios de menor imposición.
- Así mismo el numeral 2 del artículo 13 de la LRTI prescribe una prohibición explícita sobre todo lo dicho anteriormente: no serán deducibles en ningún supuesto los intereses de los créditos provenientes de instituciones financieras domiciliadas en paraísos fiscales o en jurisdicciones de menor imposición. Lo dicho quiere decir que sí son deducibles los intereses pagados a instituciones no financieras domiciliadas en paraísos fiscales, siempre y cuando se cumplan los requisitos anteriores, especialmente la retención en la fuente del pago de los réditos.

11 rt. 39.- Ingresos de no residentes.- Los ingresos gravables de no residentes que no sean atribuibles a establecimientos permanentes, siempre que no tengan un porcentaje de retención específico establecido en la normativa tributaria vigente, enviados, pagados o acreditados en cuenta, directamente, mediante compensaciones, o con la mediación de entidades financieras u otros intermediarios, pagarán la tarifa general prevista para sociedades sobre dicho ingreso gravable. Si los ingresos referidos en este inciso son percibidos por personas residentes, constituidas o ubicadas en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición, o están sujetas a regímenes fiscales preferentes, se les aplicará una retención en la fuente equivalente a la máxima tarifa prevista para personas naturales. [...] El impuesto contemplado en los incisos anteriores será retenido en la fuente.

- Otro t3pico a considerarse es que en el art3culo 30 del reglamento se proh3ben expresamente dos tipos de financiamiento que no ser3an deducibles aunque la LRTI no dice nada sobre esto. As3 el numeral II del mentado art3culo determina que no son deducibles aquellos intereses de cr3ditos externos que provengan de sus casas matrices, en el hecho de que las sucursales extranjeras domiciliadas en el Ecuador reciban el financiamiento. Y en la eventualidad de los consorcios de empresas petroleras que carecen de personalidad jur3dica, tampoco se consideraran como cr3ditos externos los recibidos por los integrantes del consorcio de sus casas matrices.
- Los casos se3alados en el p3rrafo anterior tratan de evidenciar que los *cr3ditos* otorgados por las casas matrices a sus empresas vinculadas en el Ecuador, no se los considera como tal sino como aportes de capital. Este es un tema de concepto dentro de la subcapitalizaci3n que se ha querido dejar constancia en el reglamento sin embargo nada de esto dice la ley, al contrario, como se ha anotado anteriormente, el tercer inciso del art3culo 10 de la LRTI claramente permite la deducibilidad de intereses en pr3stamos internacionales de empresas vinculadas sin efectuar diferenciaciones de ning3n tipo. Al ser las casas matrices vinculadas de sus sucursales al tenor del numeral 1 del art3culo innumerado luego del art. 4 de la LRTI¹², entonces jur3dicamente s3 estar3a autorizada la deducibilidad de intereses en este tipo de transacciones cuando intervengan estos actores. Es evidente que en este punto la normativa del reglamento de aplicaci3n del LRTI reforma lo establecido en la ley, lo cual es prohibido por el numeral 13 del art3culo 147 de la Constituci3n¹³, y por el inciso segundo del art3culo 7 del C3digo Org3nico Tributario.¹⁴

De todo lo expuesto se demuestra que la subcapitalizaci3n, esto es la posibilidad de que los contribuyentes puedan deducirse el pago de intereses en cr3ditos externos con empresas relacionadas es permitida en el Ecuador pero con los requisitos y condicionamientos explicados en este numeral.

12 Se consideraran partes relacionadas, [...], entre otros casos los siguientes: 1) La sociedad matriz y sus sociedades filiales, subsidiarias o establecimientos permanentes. [...]

13 Expedir los reglamentos necesarios para la aplicaci3n de las leyes, sin contravenirlas ni alterarlas, [...]

14 Ning3n reglamento podr3 modificar o alterar el sentido de la ley [...]

4. ACTUACIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN Y JURISPRUDENCIA

4.1. Actuación de la Administración Tributaria

Como se señaló anteriormente la infracapitalización en nuestro país ha sido tomada en consideración por la administración tributaria desde hace aproximadamente una década en sus procesos de determinación. Esto se ha producido porque dentro de la política de verificación impositiva del Servicio de Rentas Internas (SRI) se decidió revisar las relaciones de las sucursales de compañías extranjeras afincadas en nuestro país con el exterior. Dentro de esta realidad se encontró de forma reiterada la existencia de créditos externos de estos contribuyentes con sus casas matrices o con sociedades domiciliadas en paraísos fiscales.

Las fiscalizaciones llevadas adelante por el SRI en relación con el tópico tratado en este trabajo, se las efectuó por años anteriores al 2008, toda vez que la legislación de la época no contemplaba de forma directa normas anti abuso relacionadas con la subcapitalización.

Frente a la existencia de normas legales y reglamentarias que formalmente aceptaban la deducción de intereses de crédito externos sin que se establecieran requisitos adicionales a los lógicos: que el crédito se lo invirtiera en la actividad del contribuyente, que el interés no fuera mayor al establecido por el Banco Central del Ecuador para este tipo de operaciones; y, que los contratos de crédito se los registrarán en el BCE, algunos sujetos pasivos utilizaron la herramienta del financiamiento externo proveniente de empresas vinculadas en el extranjero para cumplir con su objeto social. Este financiamiento en buena parte provenía de empresas vinculadas directamente (casas matrices, sucursales, entre otras), o relacionadas indirectamente, las cuales en su mayoría estaban domiciliadas en paraísos fiscales o territorios de menor imposición.

Al no existir una normativa expresa sobre la subcapitalización sino hasta el año 2008, la administración tomó como base de su argumentación el desconocer la existencia para efectos tributarios de los contratos de crédito externo, toda vez que los mismos al ser celebrados entre partes vinculadas y relacionadas, lo que efectivamente existía en criterio del estado, era un aporte de capital. El fundamento jurídico esbozado en todos los procesos fue la aplicación del artículo 17 del COT, el cual textualmente prescribe lo siguiente:

Art. 17.- Calificación del hecho generador.- Cuando el hecho generador consista en un acto jurídico, se calificará conforme a su verdadera esencia y naturaleza jurídica, cualquiera que sea la forma elegida o la denominación utilizada por los interesados.

Cuando el hecho generador se delimite atendiendo a conceptos económicos, el criterio para calificarlos tendrá en cuenta las situaciones o relaciones económicas

que efectivamente existan o se establezcan por los interesados, con independencia de las formas jurídicas que se utilicen.

En este caso la administración tributaria al aplicar la norma transcrita sostuvo que los contratos de crédito si bien formalmente constituían un acto jurídico celebrado entre dos partes no configuraba un contrato de mutuo efectivo, ya que la presencia de partes relacionadas en la convención crediticia demostraba que no existía propiamente un préstamo de dinero sino un verdadero aporte de capital del grupo para con el *deudor* afincado en el Ecuador.

A más de este argumento la administración en varios procesos de investigación también sustentó el no reconocimiento de la deducción de intereses en préstamos internacionales de la siguiente forma:

9.30. Y son aportes patrimoniales por las siguientes razones:

- Las compañías NN INC domiciliada en Islas Caiman y Compañía YY domiciliada en el Ecuador, desde la óptica de la realidad económica, realizan operaciones que están estrechamente vinculadas porque pertenecen al mismo grupo económico y por consiguiente no existe independencia en las decisiones financieras, económicas, organizativas, operativas y administrativas del contribuyente.
- La compañía “acreedora”, NN INC está organizada bajo y en virtud de las Leyes de Islas Caiman, jurisdicción considerada como paraíso fiscal por la OCDE y actualmente por el SRI,[...] los ingresos que recibe esta compañía por el pago de intereses que generan los fondos desembolsados en calidad de crédito no gravan impuesto a la renta en dicho país.
- Bajo la figura de “préstamo” el contribuyente se benefició tributariamente de una deducción, y [...] transfirió dicho dinero al acreedor a una jurisdicción de menor imposición fiscal sin pagar en el Ecuador impuesto a la renta,[...] es decir el grupo retiró fondos de Ecuador y obtuvo una utilidad bajo la figura de cobro de interés, aun cuando la empresa ecuatoriana se encontraba en estado de quiebra.
- No existen plazos específicos pactados en los contratos para los pagos de capital e intereses.
- No existe un verdadero “acreedor” ya que los fondos se desembolsaron sin requerir ninguna garantía, [...] todo lo contrario, se permitió contractualmente que los pagos de capital e intereses se realicen únicamente cuando exista disponibilidad de fondos.

- El contribuyente no tiene la capacidad de pago que cualquier tercero independiente requeriría para la concesión de un crédito.
- El motivo de los créditos es para cubrir las deficiencias estructurales de patrimonio, porque éste tenía un valor negativo que causaba que la empresa no disponga de capital de trabajo, necesidad que no habría sido financiada por un tercero con un préstamo a largo plazo.¹⁵

Estas fueron las razones que presentó y defendió el SRI en procesos de verificación tributaria anteriores al año 2008 correspondientes al tema de este trabajo. Así la administración para justificar la verdadera esencia y realidad de los contratos como aportes de capital y no como mutuos, se basó en tres puntos en particular:

- En la calidad de los sujetos del contrato: acreedor y deudor. Especialmente la vinculación por la naturaleza del prestamista el cual en algunos casos era la casa matriz o sucursal del deudor, o era una sociedad domiciliada en un paraíso fiscal.
- En el análisis financiero del contribuyente ecuatoriano: en la mayoría de los casos se trataban de préstamos que rebasaban el patrimonio y la capacidad de pago del deudor.
- En el estudio de los contratos de mutuo en particular: en donde existían cláusulas muy laxas para este tipo de operaciones. Así evidenciaron que no habían garantías reales, y que el repago no era claro, o los plazos de los mismos eran abiertos. Adicionalmente se dijo que este tipo de actos no los hubieran celebrado entre partes independientes.

De las explicaciones del SRI para justificar sus asertos en las fiscalizaciones realizadas sobre este tópico, se debe indicar que los mismos se refieren a temas subjetivos de los contribuyentes que pueden presentar problemas de prueba, salvo el aspecto de las partes contratantes de los convenios de crédito. Inclusive en este último punto también se presentarían objeciones porque con excepción del caso de que el acreedor fuese la casa matriz o una sucursal probada del grupo económico, otro tipo de acreedores como los domiciliados en paraísos fiscales no podrían catalogarse como vinculados per se antes del año 2008, toda vez que la normativa de vinculación legal tiene vigencia solamente desde este ejercicio económico.

¹⁵ Resolución No. 117012011RREC009340 emitida por la Dirección Regional Norte del SRI.

En este tópico inclusive como se lo mencionó en el numeral 2 de este trabajo, la Primera Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 1, declaró nulo y sin efecto jurídico la presunción legal que realizaba el Presidente de la República de la época a través de un reglamento, de que las transacciones con entidades domiciliadas en paraísos fiscales eran consideradas como vinculadas con el contribuyente ecuatoriano. Se reitera que esto fue declarado nulo y tuvo vigencia hasta el 31 de diciembre del 2007. Solamente en el año 2008 ésta presunción legal tiene fuerza de ley y por tanto rige recién desde dicha fecha con toda su fuerza jurídica.

En cuanto a otro de los aspectos de la fundamentación de la administración el referente a la capacidad financiera y de crédito de los sujetos pasivos, este tema se basa en el criterio subjetivo del SRI, y por tanto la prueba de la administración debía ser totalmente plena y concordante con esta explicación. Habitualmente se basaban en los registros contables y financieros de la empresa, y en algunos casos sin el cuidado que correspondía para sustentar este punto. Se fundaban en el capital pagado de la compañía que generalmente era el mínimo para indicar que no tenía capacidad de pago, concordando esto también con el patrimonio total del sujeto pasivo. Este tipo de análisis podía caer en la parcialización ya que no revisaba o explicaba la totalidad de la realidad financiera de los contribuyentes. Se quedaba solamente en un aspecto de la realidad financiera del deudor tributario, lo cual sin duda daba la oportunidad al contribuyente para presentar prueba en contrario.

Finalmente en cuanto al análisis del contrato en sí, y la argumentación de que terceros independientes no hubiesen otorgado un crédito en las condiciones financieras de los contribuyentes, la administración se refería a las cláusulas del contrato especialmente las referente a garantías, indicando que créditos como los otorgados requerían una garantía las cuales generalmente no eran otorgadas, tal como lo exigen las instituciones del sistema financiero. Sobre este punto la administración no distinguió que los acreedores no eran entidades financieras y por tanto no se les podía exigir los condicionantes y cuidado que éstas deben tener al momento de otorgar un crédito, ya que es de la naturaleza de una entidad financiera el captar recurso del público para luego colocarlos, cosa que no sucedía con los prestamistas glosados.

Es criterio de quien escribe que también este es un argumento forzado ya que para la época existía la posibilidad real de efectuar el examen de la operación específica y si ésta cumplía con el principio de plena competencia a través del ajuste de precios de transferencia, tomando en consideración que las transacciones de estos sujetos pasivos generalmente tenían el informe de precios de transferencia por el valor de las transacciones con el exterior.

Vale recordar que uno de los criterios de comparabilidad para estudiar la existencia del principio de plena competencia, es el análisis de las operaciones entre las

que se incluyen las operaciones de financiamiento, el monto del préstamo, plazo, garantías, solvencia del deudor, tasa de interés y la esencia económica de la operación antes que su forma. Lo mentado significaba que la normativa reglamentaria obligaba que para este tipo de transacciones (las cuales tenían informe de precios de transferencia) era obligatorio para la administración aplicar el método de aplicación del principio de plena competencia establecido dentro del ajuste de precios de transferencia, ya que esta era la norma anti abuso que existía a la época. Pero por razones que desconocemos el SRI prefirió aplicar directamente el art. 17 del COT referente a la interpretación de la realidad económica del hecho generador. Esta situación atenta sin duda al principio de legalidad prescrito en el art. 226 de la Constitución de la República.¹⁶

En cuanto a este punto nos hacemos eco de las palabras constantes en el considerando décimo tercero del fallo dictado dentro del Recurso No. 127-2007, cuando al referirse a la aplicación del artículo 17 del COT, se dice

La Administración Tributaria, al tiempo de verificar la razonabilidad de los gastos y su relación con el ingreso, debe ser extremadamente cuidadosa para no afectar las libertades de comercio, industria, contratación y en general de emprendimiento garantizados en la Constitución. Tal examen debe sustentarse en bases técnicas y científicas, pero sobre todo, debe respetar el carácter superior de los derechos en virtud de los cuales los contribuyentes gozan de libertades, arbitrios y medios para llevar adelante sus actividades económicas.

Lo expresado implica que para la determinación en temas de subcapitalización de ejercicios económicos antes del año 2008, la administración tenía la obligación de utilizar bases técnicas y científicas establecidas en la propia legislación. Esa técnica especializada para determinar si la operación financiera cumplía con los principios de plena competencia era el utilizar el ajuste de precios de transferencia al no existir normas anti abuso para la infracapitalización y tomando en consideración que todas estas empresas tenían presentado el informe de precios de transferencia, no obstante el SRI prefirió tomar el camino de la interpretación económica del hecho generador inobservando lo establecido en la propia normativa.

De todo lo dicho podemos inferir que si bien es cierto la administración inició un camino para combatir la subcapitalización en el Ecuador y aunque a nivel jurisprudencial tuvo resultados positivos, los argumentos jurídicos tomados en consideración no fueron los más adecuados desde la hermenéutica como se lo ha explicado anteriormente.

16 Art. 226.- Las instituciones del Estado, sus organismos, dependencias, las servidoras o servidores públicos y las personas que actúen en virtud de una potestad estatal ejercerán solamente las competencias y facultades que les sean atribuidas en la Constitución y la ley.

4.2. Jurisprudencia

Se ha comentado anteriormente que los jueces han podido examinar los procesos de subcapitalización llevados adelante por la administración y que fueron impugnados judicialmente por los contribuyentes. En la casi totalidad de los casos la Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia (antes Sala de lo Fiscal) ha resuelto los litigios a favor del estado.

Al efecto se procederá a examinar algunas de estas sentencias y las argumentaciones de los jueces, sobre las cuales se comentará.

Dentro del Recurso No. 544-2010 en sentencia de 29 de junio del 2012, la Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia falla a favor del procedimiento de determinación del SRI indicando en su parte pertinente lo siguiente:

[...] la Administración establece la existencia de la provisión de valores para el pago de intereses, pero no se determina que el pago llegó a materializarse, pues por el contrario, como también queda definido, dicha provisión es utilizada como aporte patrimonial de la beneficiaria del préstamo; al no existir el pago de los valores provisionados, no pueden ser considerados gastos deducibles porque no existe el gasto que tiene que ser real, por esta razones es pertinente confirmar la glosa establecida por la Administración.

En este juicio la Corte resuelve la no existencia del gasto porque los intereses pactados no fueron pagados efectivamente, ya que los mismos fueron registrados como provisión, insistiendo en la resolución que el gasto tiene que ser real. Inclusive en el mismo fallo se reconoce la existencia del crédito y del destino del mismo. En la sentencia no se resuelve propiamente un caso de infracapitalización, aunque sobre este tópico se dio la intervención de la administración, sino que se lo resuelve por el no pago efectivo de los intereses y por tanto los mismos no podían ser provisionados como gastos deducibles. Quizá faltó en la sentencia mayor motivación sobre este punto, porque es harto conocido que solamente las provisiones específicamente autorizadas por la ley y su reglamento son deducibles del impuesto a la renta. En este caso este tipo de provisiones no son deducibles del impuesto a la renta y así debió explicarse.

En el Recurso No. 442-2010 dentro del fallo de mayoría dictado el 14 de septiembre del 2012, la Sala casa la sentencia venida en grado y acepta el criterio del SRI. Así de forma explícita dice:

[...], la interpretación hecha por la Sala (de instancia) del Art. 17 del Código Tributario es errónea, pues las realidades del préstamo realizado a su subsidiaria no corresponden a las condiciones normales entre una institución de carácter financiero y su cliente, creando en consecuencia, una simulación relativa, pues resulta claro que, aunque existe un acto jurídico auténtico la verdadera intención es obtener un beneficio, en contra de la recaudación tributaria [...] Es convicción de esta Sala Especializada [...] que es elemento sustancial de la tributación, la capacidad contributiva, por la cual se ha de gravar la capacidad de pago, en la que debe primar la sustancia sobre la forma, en consecuencia se admite el recurso de casación [...]

Sobre este fallo también parecería que falta mayor motivación. Así se indica que el préstamo no cumple las condiciones ordinarias de un proceso de crédito entre una entidad financiera y su cliente. La Corte debió explicar cuáles y donde se encuentran establecidas estas *condiciones normales* del crédito. Por qué un acreedor que no es entidad financiera debe cumplir con las obligaciones de ésta en política de préstamos, nada de esto dice la Sala. En qué parte del contrato de mutuo se encuentran las cláusulas que no contienen este condicionamiento previsto por la Sala. También se debió argumentar con mayor suceso el hecho de la obtención del beneficio en contra de la recaudación y por ende a favor del contribuyente. En el caso resuelto la Sala nada dice sobre el tema tampoco, solamente se limita a enunciarlo. Hubiese sido enriquecedor para la discusión del tema que se pueda explicar claramente cuando existe y cuando no existen condiciones normales para el otorgamiento de un préstamo y la base legal de tales criterios, cosa que no se presenta en la decisión analizada.

En el Recurso No. 357-2011 se dicta sentencia el 21 de diciembre del 2012, y también el criterio de la administración es el aceptado. Dentro del fallo en la parte considerativa la Sala se advierte lo siguiente:

[...] Estos argumentos para que desvirtúe la existencia del crédito y sustente la tesis de la prevalencia de la sustancia sobre la forma, obedece al hecho de que, recurrir a la figura de un crédito entre partes relacionadas, materializa un efecto económico, que es la deducción[...], perjudicando el resultado final del ejercicio[...] d) Además, la naturaleza de la operación crediticia se cuestiona, en tanto, únicamente se cubren intereses, más no capital, cuál hubiera sido la consecuencia de un verdadero préstamo; por lo señalado, la Sala considera que no se aplica indebidamente el art. 17 del Código Tributario, pues cabe en el caso, la aplicación del principio de la sustancia sobre la forma, por ser ese el verdadero efecto de la operación, que permitió cubrir las obligaciones de inversión a las que la empresa actora estuvo comprometida contractualmente; [...]

En esta sentencia la Sala de la Corte hace un esfuerzo más importante para justificar su decisión. Así en primer lugar confirma de forma adecuada la existencia de un crédito entre partes relacionadas, lo cual ha sido expresamente reconocido en el proceso por el contribuyente, lo cual implica un resultado económico en favor del grupo internacional.

En cuanto al desarrollo del crédito propiamente dicho la Sala sostiene que por el hecho del pago de intereses y no de capital no puede hablarse de una operación real de préstamo. Sobre este punto se debió explicar con mayor detalle esta argumentación en tanto en cuanto también se presentan este tipo de situaciones (pago de intereses solamente) en operaciones con el sistema financiero y por eso no se lo descalifica como crédito. Aunque el esfuerzo argumentativo es mayor por parte de la Sala quizá debió motivarse de mejor forma este punto, ya que el mismo es la base de la resolución de los jueces.

Para efectos didácticos de este estudio también se estudiará la sentencia de mayoría de 18 de julio del 2013 dictada por la Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia en el Recurso No. 497-2010, el cual posteriormente fue dejado sin efecto por Sentencia No. 132-13-SEP-CC dictada dentro del Caso No. 1735-13-EP emitida por el pleno de la Corte Constitucional.

Es interesante el análisis del fallo de la Sala de lo Contencioso Tributario antes referido porque por primera vez los jueces cambiaron su criterio en torno a la resolución de un caso de subcapitalización, dándole la razón por vez única al contribuyente. Así entre los argumentos para cambiar de criterio se pueden esbozar los siguientes:

[...], sin embargo, esta Sala en casos similares (causa No. 27111-2010, Andes Petroleum vs SRI) ha aceptado la glosa, considerando que tales operaciones de crédito se identifican como *subcapitalización* [...] Pero en el presente caso, difiere de los otros, no sólo porque no se podían exigir condiciones que la ley ni el reglamento habían previsto, sino porque además: 1) Consta que en el contrato suscrito por el Estado Ecuatoriano y OCP para la construcción del oleoducto de crudos pesados, se estipula que el financiamiento del proyecto corre a cargo de la empresa OCP ECUADOR S.A., salvo su capital social que debía necesariamente ascender a USD55'000.000 (cincuenta y cinco millones de dólares), (en el caso de ANDES su capital era de USD\$2.000); en consecuencia, el crédito subordinado obedece a una cláusula contractual; 2) La Administración Tributaria considera que existe *subcapitalización* por el análisis financiero de la Empresa, sin embargo, la actora ha demostrado su capacidad de endeudamiento por los contrato tipo *ship or pay* suscritos con sus clientes, lo cual no está prohibido por nuestra legislación que le permitió contratar un crédito de 900 millones de dólares con la banca privada internacional; 3) Demostró que ha

pagado intereses sobre el préstamo vinculado y buena parte del capital, lo que desvanece la presunción de simulación; y, 4) Las retenciones en la fuente por concepto de impuesto a la renta cuyas tasas excedieron los máximos legales, demuestran el cumplimiento de una obligación tributaria material, prevista en la norma [...] En conclusión, esta Sala Especializada observa que en este caso no es posible, como en otros, establecer hechos que constituyan prácticas elusivas, básicamente tomando en cuenta que el crédito subordinado nace como condición contractual impuesta por el mismo Estado Ecuatoriano. Por todo esto, se desvanece la presente glosa.[...]

En el cambio de criterio de los juzgadores sobre el tema tratado, se fundamenta el mismo en varias cuestiones que valen la pena indagar:

- En la parte inicial de la justificación judicial se indica que se cambia de criterio en primer lugar porque la administración no puede exigir condiciones que ni la ley ni el reglamento en cuestión exigían en el año auditado. Aunque es verdadero el discernimiento de la Sala toda vez que antes del año 2008 la normativa legal y reglamentaria no requerían condiciones adicionales a las usuales para este tipo de transacciones, no es menos cierto que se debió indicar con mayor profundidad en donde específicamente estaba la ilegal e inusual exigencia de la administración sobre requisitos específicos para las operaciones de crédito internacionales.
- Otra explicación de peso con el concordamos es que la contribuyente por contrato con el estado tenía la obligación de obtener créditos en el exterior por la concesión que había obtenido de él. Inclusive que el capital social del sujeto pasivo es real y sustancial (\$55.000.000) frente al diminuto capital de otro contribuyente que ya fue juzgado por el mismo tema. También en este punto se debió ahondar un poco más para sustentar, en primer lugar el efecto técnico económico de que una empresa tenga un capital importante frente a una operación de crédito con el exterior. Y en segundo lugar cuál es el efecto jurídico tributario de que sea un contrato con el estado el que obligue al contribuyente a obtener líneas de crédito con el exterior. Solamente se enuncia de forma trascendente pero no se desarrolla la argumentación con mayor profundidad.
- También el fallo hace referencia al análisis financiero que hace la administración tributaria de la empresa contribuyente para justificar que la misma no tenía capacidad de crédito. Al efecto la Sala explica que la contribuyente ha probado su capacidad de endeudamiento, y que inclusive ha sido beneficiaria de un crédito de 900 millones de dólares con la banca extranjera. Sobre este punto en particular y sin entrar a analizar temas procesales propios del recurso de casación, los jueces tratan de justificar el criterio de la empresa: que sí existía capacidad de endeudamiento, no obstante no era suficiente el enunciarlo sino concordarlo de forma específica con los estados

financieros de la contribuyente y con sus otras posibilidades técnicas de obtención de préstamos internacionales. Si bien este punto también es neurálgico dentro del cambio de criterio se tuvo que esbozar mayores detalles sobre el mismo.

- Otros tópicos a tomarse en consideración del dictamen es que el sujeto pasivo ha pagado capital e intereses sobre los préstamos internacionales, así como ha efectuado las correspondientes retenciones en la fuente sobre la porción de intereses pagados que superaban las tasas establecidas por el Banco Central del Ecuador. Esta es una manifestación adecuada de la Sala muy concreta y directa para el cambio de criterio, ya que como se patentizó en sentencias anteriores, estos puntos especialmente el primero, era constantemente tomado en cuenta para ratificar el procedimiento del SRI.
- Un contenido que es indispensable y que no forma parte del razonamiento de la Sala para cambiar su criterio es el examen de la naturaleza de los acreedores de los contratos de mutuo celebrados. En este proceso los acreedores se encuentran domiciliados en países considerados como paraísos fiscales. Al ser parte fundamental para el cambio de parecer, la Sala debió explicar con suficiencia por qué este detalle no era significativo al momento de analizar los contratos de mutuo. Nos quedamos con este vacío que es revelador dentro de un caso de subcapitalización.

Se recuerda que la última de las sentencias estudiadas fue dejada sin efecto por la Corte Constitucional como se lo refirió anteriormente, empero era importante el tomarla en consideración en este estudio para evidenciar el único cambio sustancial de criterio que tuvo la Sala sobre este tipo de procesos.

Lo expuesto no hace sino ratificar que la infracapitalización ha sido conocida también por la justicia. Quizá en la mayoría de los casos faltó una mayor explicación en la posición que tenía la Corte sobre los asertos en los cuales justificaba su decisión, sin embargo de lo cual sus dictámenes ayudaron a que se confirmaran las determinaciones de la administración. Habría que esperar nuevos casos por resolver en donde existen otro tipo de argumentaciones a las aquí expresadas para mirar con cuidado cuáles serán los fallos de la Corte en torno a otro tipo de sustentaciones jurídicas de los contribuyentes, que no han sido tomadas en cuenta o consideradas en los fallos examinados.

5. CONCLUSIONES

Entre las principales conclusiones que se pueden decir de este tema, están las siguientes:

- La subcapitalización es un fenómeno tributario que puede entenderse como la deducción fraudulenta de intereses provenientes de créditos externos en donde las partes contratantes son partes vinculadas. El acreedor es la casa matriz o sucursal de la empresa deudora, o está domiciliado en un país considerado como paraíso fiscal. Esta deducción se presenta en el cálculo del impuesto a la renta.
- La naturaleza real del préstamo de dinero no es tal, sino que se trata de un aporte de capital de un grupo económico a favor de la beneficiaria de los valores económicos, por tanto no cabe el pago de intereses por este tipo de transacciones.
- El objetivo de la infracapitalización consiste en plasmar indebidamente beneficios tributarios a los miembros de un grupo económico internacional. Así el deudor del crédito rebaja su base imponible del impuesto a la renta al restar el pago de intereses de un supuesto crédito; y, el acreedor de la operación recibe los intereses del préstamo los cuales no tributan o no lo hacen de forma completa ya que esta parte contractual se encuentra domiciliada en paraísos fiscales o entidades territoriales de baja tributación. En definitiva existe un movimiento de capitales que no estarían sujetos a tributación en ninguna circunscripción territorial.
- En el Ecuador la subcapitalización tiene su reconocimiento expreso en la legislación a partir del año 2008. Anteriormente no existían normas anti abuso que reglamentaran específicamente esta realidad.
- Antes del año 2008 solamente la normativa reglamentaria de precios de transferencia dilucidaba de forma directa la vía para ajustar y revisar la contratación de créditos externos entre partes relacionadas.
- En el año 2008 la norma de infracapitalización reconoce la posibilidad de que pueda existir financiamiento internacional entre empresas relacionadas, pero estableciendo límites al monto del financiamiento: para sociedades hasta el 300% de su patrimonio; y, para personas naturales hasta el 60% de sus activos totales.
- El Servicio de Rentas Internas inició procesos de determinación en temas de subcapitalización en ejercicios económicos anteriores al año 2008. Justificó en todos los casos la inexistencia real de los contratos de mutuo internacionales en base a la aplicación del artículo 17 del Código Orgánico Tributario referente a la interpretación económica de las normas tributarias y a la verdadera calificación del hecho imponible.
- La Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia en la mayoría de casos ratificó el criterio de la administración tributaria en base a la

misma argumentación y normativa constante en los actos de administrativos de verificación. En el único caso que cambió de opinión, el cual posteriormente fue dejado sin efecto por la Corte Constitucional, se utilizaron fundamentos que glosaban la posición del SRI.

- La subcapitalización es una realidad económica entre las empresas partes de un grupo económico y es un acierto que la legislación lo regule de forma pormenorizada, estableciendo límites para su configuración a efectos tributarios.
- Actualmente (desde el año 2008) las reglas sobre infracapitalización son claras y directas, toda vez que la LRTI y su reglamento de aplicación las explican con suficiencia cumpliendo de esta forma con el principio de seguridad jurídica.

BIBLIOGRAFÍA

Balzani, Francesca, *El Transfer Pricing*, en *Curso de Derecho Tributario Internacional*, Víctor Uckmar coordinador, I, Ed. Temis, Bogotá, 2003.

Campagnale Norberto, Catinot Silvia y Parrondo Alfredo, “Subcapitalización Thin Capitalization” en *El Impacto de la Tributación sobre las Operaciones Internacionales*, Buenos Aires: La Ley, 2000.

Eibe Fernández, David, *Situación Fiscal de la Subcapitalización*, en Memorias de las XIX Jornadas Latino Americanas de Direito Tributario, *Encuadramiento fiscal de la subcapitalización de las empresas*, Lisboa: Associação Fiscal Portuguesa-ILADT, 1988.

Esteve Pardo, María Luisa, *Posibles respuestas del Derecho Tributario al problema de la subcapitalización*, en Memorias de las XIX Jornadas Latino Americanas de Direito Tributario, *Encuadramiento fiscal de la subcapitalización de las empresas*, Lisboa: Associação Fiscal Portuguesa-ILADT, 1988.

Marino, Giuseppe, *La consideración de los Paraísos Fiscales y su evolución*, en *Curso de Derecho Tributario Internacional*, Víctor Uckmar coordinador, II, Ed. Temis, Bogotá, 2003.

Montaño Galarza, César, *Derecho Tributario Internacional, El Establecimiento Permanente*, Temis, Bogotá, 2004.

Pérez de Ayala, José Luis, *El Marco Fiscal de la Subcapitalización de Empresas*, en Memorias de las XIX Jornadas Latino Americanas de Direito Tributario, *Encuadramiento fiscal de la subcapitalización de las empresas*, Lisboa: Associação Fiscal Portuguesa-ILADT, 1988.

Troya Jaramillo, José Vicente, *Derecho Tributario Internacional*, Corporación Editora Nacional, Quito, 1990.

COSTOS ASIGNADOS

JOSÉ IGNACIO TROYA¹

Sumario: 1. DEFINICIONES. 2. ASIGNACIÓN. 2.1. Asignación en base a las ventas brutas. 2.2. Asignación en base al tiempo empleado. 2.3. Asignación en base a producción o ventas marginales. 2.4. Asignación en base a márgenes brutos. 2.5. Asignación en base al número de empleados. 2.6. Asignación en base al capital invertido. 2.7. Otras bases de asignación. 3. LOS COSTOS ASIGNADOS Y LA EROSIÓN DE LA BASE TRIBUTARIA. 3.1. Costos asignados sin realidad económica. 3.2. Costos asignados que no generan beneficios. 3.3. Costos asignados en demasía. 4. MEDIDAS NORMATIVAS. 5. CONCLUSIONES

Los costos asignados desde las casas matrices del exterior a sus sucursales o filiales residentes son una preocupación tanto de las administraciones tributarias como de los contribuyentes; y, se constituyen también en un tema muy común que inquieta a los expertos de fiscalidad internacional de las esferas privadas, gubernamentales y académicas. Dicha preocupación pasa por su definición; los riesgos o contingencias tributarias que implican; y, la normativa aplicada en los diferentes países. A continuación se presenta un análisis de cada uno de estos puntos, con el objeto de guiar a estos expertos en su trabajo. Al final presentamos las conclusiones del autor.

1. DEFINICIONES

Tanto para fines conceptuales como en la práctica, antes de cualquier análisis es crucial contar con una definición clara de lo que son los costos asignados. En general, la expresión “costos asignados” utilizada en el presente artículo corresponde al concepto que en inglés se denomina como *overhead costs*. Sin embargo, existen precisiones adicionales que hacer respecto a dicho concepto, en tres ámbitos: su

1 Jefe del Departamento de Grandes Contribuyentes y Fiscalidad Internacional, Servicio de Rentas Internas. Miembro del Comité de Expertos de la ONU en Cooperación Internacional Tributaria.

carácter de costo o gasto; su naturaleza indirecta; y, su condición de ser asignado de una parte a otra.

En el primero de dichos ámbitos, se identifican importantes diferencias en términos contables entre costo y gasto, entendiéndose que el primero se refiere al valor de un activo y el segundo a la disminución de un beneficio². Sin embargo, en términos tributarios y en el presente análisis, se utiliza la expresión “costos asignados” para definir a disminuciones de los beneficios obtenidos por el sujeto pasivo en un ejercicio fiscal que, a su vez, pueden corresponder a ingresos gravados, independientemente de si desde el inicio son reconocidos contablemente como activos (costos) y luego como gastos; o, directamente como gastos.

En cuanto a su naturaleza indirecta, es oportuno referirse a la siguiente definición de *overhead expenses* en el glosario de términos tributarios de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE):

Gastos generales de un negocio, a diferencia de los costos directos de la producción de un bien o de un servicio. *Overhead costs*³ es un término que, en material tributaria, podría también utilizarse en referencia a costos que, siendo incurridos por la casa matriz de un grupo, benefician a sus sucursales o filiales.⁴

En el texto anterior se evidencia la aplicación del concepto en una esfera general para referirse a rubros que no pueden relacionarse directamente con un proceso productivo. Por ejemplo, los gastos de administración de una empresa que produce licuadoras y tostadoras no se relacionan directamente con la producción de ninguna de sus dos líneas de productos, por lo tanto son gastos indirectos. Sin embargo, también se evidencia la aplicación del concepto de *overhead costs* a una esfera específica, en la que una parte es la que incurre en los costos y otra u otras son las que se benefician⁵. Por ejemplo, los gastos de publicidad en la final del campeonato mundial de fútbol son incurridos por la casa matriz de una cadena de comida rápida, pero son los restaurantes alrededor del mundo los que se benefician, al haber visto sus potenciales clientes aquella publicidad. Esta segunda esfera es la que se pretende analizar en el presente artículo, por sus importantes consecuencias en materia de fiscalidad internacional.

El ejemplo expuesto en el párrafo anterior plantea, justamente, la última condición sobre la que es necesario hacer precisiones conceptuales: la asignación de los costos. La misión de una empresa no es normalmente el beneficio de otras empresas, menos aún si aquellas tienen fines de lucro, por lo que en la situación

2 Véase el Glosario de las Normas Internacionales de Información Financiera (IASB, 2012).

3 Nótese la diferencia entre *overhead costs* y *overhead expenses*.

4 Véase la definición en inglés de *overhead expenses* en la siguiente página web: <http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm>.

5 Estos beneficios, sean presentes o futuros, incluyen el ahorro de costos.

analizada la primera empresa debería obtener de las partes beneficiadas la correspondiente compensación económica, en cumplimiento de sus propios fines⁶. Si el costo incurrido fuese directamente relacionado con un solo beneficiario, la compensación se podría establecer también de una manera directa. Sin embargo, si el costo incurrido es relacionado con varios beneficiarios, se vuelve necesario establecer una asignación en función del beneficio de cada uno.

En conclusión, la definición estudiada en el presente artículo podría, con precisiones incluidas, plantearse así: costos o gastos incurridos por una parte y asignados, debido a su naturaleza indirecta, a varios beneficiarios. Una vez aclarada esta definición, se pide al lector tomar en cuenta que de aquí en adelante se utilizará la expresión abreviada “costos asignados”.

2. ASIGNACIÓN

En la sección anterior quedó claro que los costos indirectos incurridos por una parte, bajo un punto de vista jurídico y económico, deben ser recuperados por ella en la medida en que los beneficiarios son terceros. A esta recuperación o compensación económica se la denomina de aquí en adelante como “asignación” la que, a su vez, debe realizarse en función del beneficio obtenido o esperado por cada uno de los favorecidos⁷. Sin embargo, esta regla, aunque es bastante simple en teoría, se complica en la práctica al tener que estimarse los beneficios de cada uno.

Por su naturaleza, los costos asignados se refieren usualmente a servicios y no a bienes tangibles. La trazabilidad propia de este último tipo de bienes permite que la compensación económica pueda ser establecida directamente, mientras que puede resultar una tarea bastante compleja establecerla para algunos tipos de bienes intangibles y servicios. Por tal motivo, en estos casos los costos se distribuyen con alguna base de asignación⁸ que el experto debería poner a prueba para verificar

6 La doctrina del enriquecimiento sin causa refuerza este argumento (CRUZ, 2012: 25): “Cualquier tipo de enriquecimiento que sea dado a costa del sacrificio de otra persona debe tener una causa o razón jurídica que lo justifique o explique, pues nadie se empobrece sin motivo en beneficio ajeno; cuando eso ocurre, el perjudicado no ha tenido el propósito de beneficiar a otra en detrimento suyo y no sería equitativo infligirle esa pérdida. Por lo tanto, el derecho impone al beneficiado la obligación de restituir el importe de su enriquecimiento, hasta el monto del empobrecimiento ajeno.”

7 No se debe confundir esta asignación con la distribución de costos indirectos, fijos o variables, dentro de la técnica de la contabilidad de costos, que se realiza con el fin de valorar los inventarios de un mismo ente contable. En el caso de los costos asignados, el objeto no es valorar inventarios sino estimar el beneficio obtenido por cada parte en el incurrimento de un costo compartido.

8 La traducción al español de las Directrices Aplicables en Materia de Precios de Transferencia a Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias de la OCDE (en corto, Directrices de la OCDE) utiliza la expresión “criterio de reparto” o “método de facturación indirecta”, sin embargo en este artículo se ha preferido la expresión “base de asignación”.

si con ella realmente se están asignando los costos en función del beneficio o de si se está más bien distorsionando los resultados económicos de todas o algunas partes.

La razonabilidad económica y financiera de la metodología de asignación se puede comprobar en general con las siguientes dos consideraciones básicas:

- a) Los costos, en todo o en parte, se asignan a todas las partes de un grupo que se benefician de los mismos y no se asignan a las que no se benefician. A esta consideración se la conoce como la “prueba del beneficio” (ROSSING, 2010), la que se trata más adelante en el contexto de las medidas legales.

Los beneficios pueden ser presentes o futuros porque para obtener cualquiera de estos dos tipos de beneficios los agentes económicos incurren en costos. Existen actividades de largo plazo cuyos beneficios no se realizan sino muchos años después. Por ejemplo, inversiones forestales o en investigación y desarrollo de nuevos productos⁹. Por ello, para seleccionar una base de asignación es necesario diferenciar si los beneficios son presentes o futuros, o una combinación de ambos. En el caso de beneficios futuros, la razonabilidad de la asignación se debería evaluar en función de las expectativas, “tomando en cuenta todos los acontecimientos que se hubieran podido prever razonablemente en ese preciso momento y no retrospectivamente”¹⁰. No obstante, esto incluye la posibilidad de acordar ajustes a las bases de asignación con anterioridad, debido a cambios previsibles de las circunstancias; o, realizar ajustes incluso con posterioridad, debido a cambios no previsibles. Al respecto, el párrafo 8.22 de las Directrices de la OCDE señala:

Sea cual sea el método de reparto, en ciertos casos habrá que realizar ajustes en el indicador utilizado para tener en cuenta las diferencias entre los beneficios que deben recibir los participantes, desde el punto de vista del calendario de los beneficios esperados, del carácter exclusivo de sus derechos, de los diferentes riesgos ligados a la obtención de los beneficios, etc. Es posible que el criterio de reparto que mejor se adapte a un determinado ARC¹¹ varíe a lo largo del tiempo. [...].

9 Véase el párrafo 8.21 de las Directrices de la OCDE.

10 *Ibíd.*, Párrafo 8.20.

11 Acuerdo de Reparto de Costos. Este concepto cobra relevancia dentro del análisis de los costos asignados porque estos acuerdos no se limitan a “una actividad de I+D sino que amplían su objeto al desarrollo o adquisición de una propiedad o derecho en común o a la obtención conjunta de un servicio, por ejemplo, un servicio centralizado de informática, un servicio único de dirección o una campaña de publicidad común a todos los partícipes”. Trapé Viladomat, Montserrat. “Los Precios de Transferencia” en *Manual de Fiscalidad Internacional*, 3ª ed., Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2007, p. 1057.

- b) La sumatoria de los factores aplicados a cada entidad, sin perjuicio de que una porción de los costos sea asignada a la parte que originalmente los incurrió, no suman el ciento por ciento. En caso de que la sumatoria sea menor al ciento por ciento, se podría beneficiar a terceros como el fisco de los países donde la asignación es deficitaria. Así mismo, en caso de que la sumatoria sea mayor, el fisco de los países donde la asignación fue sobrestimada podría verse perjudicado.

Una vez expuestas las dos consideraciones de carácter general, a continuación en esta sección se tratan con mayor profundidad y con ejemplos las principales bases de asignación identificados por el autor de este artículo, la razonabilidad de su selección y las potenciales distorsiones de su uso inadecuado¹².

1. Asignación en base a las ventas brutas.- Esta base se aplica, con algunas variantes posibles (como pueden ser: ventas brutas en unidades, valor de ventas brutas de un producto, de una línea de productos, ventas menos gastos directamente atribuibles a las ventas, etc.), con la siguiente fórmula:

$$CAa = \frac{VBa}{VBMG} \times CTG$$

Siendo: CAa = Costos asignados a la parte A del grupo.

VBa = Ventas brutas de la parte A.

VBMG = Ventas brutas mundiales del grupo.

CTG = Costos centrales totales del grupo por asignar.

La fórmula expuesta arriba asume que los costos se asignarán a todos los miembros del grupo. Sin embargo, el efecto sería el mismo si las partes a las que se quiere asignar los costos no son todas, siempre y cuando el denominador se cambie de las ventas brutas mundiales del grupo a la sumatoria de las ventas de las partes a las que se les asignarán los costos. De acuerdo a la consideración básica expuesta anteriormente, lo importante es que la sumatoria de los factores sea igual al ciento por ciento, de manera que se asignen todos los costos en función del beneficio.

12 Algunas de las consideraciones expuestas aquí se tomaron de las Directrices de Precios de Transferencia de Nueva Zelanda.

Esta base de asignación es razonable en aquellos casos en que los costos sean indispensables para obtener las ventas de cada parte asignada. Esto puede suceder por ejemplo cuando una compañía multinacional debe incurrir en costos de mantenimiento de permisos, licencias o similares en un país, los cuales son válidos como requisitos para realizar ventas en varias jurisdicciones en virtud de convenios entre países.

Por otro lado, es posible que esta base de asignación distorsione los resultados de las filiales si es que en general no refleja su real beneficio. De hecho, su amplia utilización también ha sido objeto de amplias críticas¹³. En particular se destacan los siguientes casos en los que existirían distorsiones:

- a) Se utiliza como base las ventas totales de cada entidad, cuando el costo se refiere solamente a un producto o una línea de productos. Por ejemplo, la tasa de mantenimiento del permiso para comercializar sustancias tóxicas se asigna según las ventas de sustancias tóxicas y no tóxicas de las entidades.
- b) A pesar de que el costo deba asignarse por servir para mantener ingresos en varias líneas de negocio, la relación entre ingresos y los costos asignados no es la misma en cada una de esas líneas. Por ejemplo, los ingresos por ventas de bienes, de servicios y arrendamiento de un grupo requieren diferentes niveles de entradas (costos) por cada dólar de salida (ingresos). En tal sentido puede ser útil modificar la fórmula original, utilizando una similar a la siguiente:

$$CAL1a = \frac{VFL1a}{VFG} \times CTF$$

Siendo: CAL1a = Costos asignados a la línea de negocio "1" de la parte A del grupo.

VFL1a = Ventas brutas por funciones relevantes de la línea "1" de la parte A.

VFG = Ventas brutas por funciones relevantes totales del grupo.

CTF = Costos centrales del grupo por funciones relevantes totales.

13 Trapé señala lo siguiente: "De hecho, difícilmente empresas independientes aceptarían financiar un proyecto en función de variables que no tuvieran en cuenta el beneficio futuro que cada participante espera obtener con el proyecto. Por ello, normalmente deberían rechazarse parámetros genéricos de reparto tales como el volumen global de ventas de cada empresa por no constituir una magnitud relacionada con un proyecto concreto. De todas formas, es necesario analizar cada caso en particular y no proponer soluciones globales." Así mismo, de las guías administrativas alemanas de precios de transferencia de 1983, se puede inferir que para sus autores una asignación en base a las ventas brutas solamente en pocas ocasiones es adecuada (KPMG, 1997).

El cálculo de las funciones relevantes debe hacerse bajo el mismo criterio para todos los miembros del grupo. Por ejemplo, un grupo consiste en una casa matriz y dos filiales (A y B) que, a su vez, tienen ingresos por dos líneas de negocio, a saber la línea “1” y la línea “2”; y, por cada dólar incurrido en costos, la línea “2” genera un dólar y diez centavos de ventas, mientras que la línea “1” genera un dólar y treinta y cinco centavos. Además, la filial A vende 40 dólares por la línea “1” y 60 dólares por la línea “2”; mientras que la filial B vende 80 y 120 dólares por línea, respectivamente. Finalmente, los costos centrales por asignarse son de 10 dólares. En tal caso, se podría utilizar un procedimiento similar al siguiente para calcular una asignación adecuada:

VFL1a	= 40 ÷ 1,35	= 29,63
VFL1b	= 80 ÷ 1,35	= 59,26
VFL2a	= 60 ÷ 1,1	= 54,55
VFL2b	= 120 ÷ 1,1	= 109,09
VFG	= 29,63 + 59,26 + 54,55 + 109,09	= 252,53
CAL1a	= $\frac{29,63}{252,53} \times 10$	= 1,17
CAL1b	= $\frac{59,26}{252,53} \times 10$	= 2,16
CAL2a	= $\frac{54,55}{252,53} \times 10$	= 2,35
CAL2b	= $\frac{109,09}{252,53} \times 10$	= 4,32

- c) Los beneficios que producen los costos incurridos centralmente no corresponden a la generación de ventas en total sino más bien a incrementos de esas ventas. Para estos casos, se presenta más adelante como alternativa una asignación en base a las ventas marginales.
- d) Se asignan costos directamente atribuibles a las partes. Por ejemplo, se cargan costos de establecimiento de nuevas filiales a las antiguas.

2. Asignación en base al tiempo empleado.- Existe una razonabilidad económica de esta base de asignación en aquellos casos en que el beneficio se genera según el tiempo dedicado al servicio. Esto puede suceder por ejemplo con los costos de un centro de entrenamiento de una compañía multinacional localizado en un lugar, pero al que asiste personal de todas o varias de las filiales provenientes de otros lugares y países.

Además de la distorsión que esta base de asignación generaría en los resultados de las filiales si es que no refleja su real beneficio, el experto deberá tener un particular cuidado cuando detecte diferentes niveles en el valor de cada tipo de servicio prestado.

Por ejemplo, habrá una distorsión si los costos totales de un centro de entrenamiento de una aerolínea se asignan en base al tiempo que en total el personal de las filiales ha asistido al mismo, sin tomar en cuenta que de algunas filiales solamente se entrenaron pilotos (utilizando costosas instalaciones, equipo y software de simulación) y de otras filiales solamente se entrenaron asistentes de vuelo (utilizando únicamente los servicios de un instructor y un auditorio). Para corregir esta distorsión, una posible solución es que los costos correspondientes sean asignados por cada tipo de servicio.

3. Asignación en base a producción o ventas marginales.- A diferencia de las bases de asignación por ventas o unidades producidas totales, una alternativa es utilizar solamente la cantidad adicional (en dólares o unidades) relacionada al costo.

En muchos casos, la utilización de estos valores o cantidades marginales es mucho más razonable que utilizar los totales. Por ejemplo, los gastos de publicidad en la final del campeonato mundial de fútbol que son incurridos por la casa matriz de una cadena de comida rápida no corresponden al total de las ventas de los restaurantes de esa cadena alrededor del mundo, sino solamente a un eventual crecimiento de esas ventas. Así mismo sucede con la adquisición de una tecnología (o *know-how*) que incrementa la producción.

La principal dificultad que puede producir la utilización de este tipo de bases de asignación consiste en identificar el beneficio marginal real.

4. Asignación en base a márgenes brutos.- Cuando el tipo de operaciones que generan ventas brutas es diferente para las partes, otra alternativa a esas ventas como base es la asignación por márgenes brutos.

Es justificable asignar costos centralizados en base a márgenes brutos cuando se puede relacionar dichos costos al nivel de funciones, activos o riesgos que generan niveles mayores o menores de rentabilidad bruta. Por ejemplo, ciertos costos administrativos se asignan más a actividades de mayor margen porque demandan una mayor asistencia de la casa matriz y menos a actividades de menor margen (como puede ser un contrato que es subcontratado) porque demandan una menor asistencia de ella.

Si no se identifica bien la relación entre los costos y los niveles de márgenes brutos, así como si el beneficio no es correctamente estimado con este indicador, habrá distorsiones en los resultados de cada involucrado.

5. Asignación en base al número de empleados.- El uso de esta base de asignación es razonable cuando los beneficios que genera el costo incurrido centralmente se relacionan con el número de empleados. Por ejemplo, la parte que adquiere las licencias de un software para la administración de los recursos humanos de todo un grupo de compañías asigna estos costos en base al número de empleados de cada compañía.

No solo habrá distorsiones cuando es evidente la débil o inexistente relación entre los beneficios de los costos asignados y el número de empleados (por ejemplo, si se asignan con dicha base los costos de publicidad), sino también cuando no se toman en cuenta diferencias específicas en la fuerza laboral de las compañías. Por ejemplo, el uso de un software de administración de recursos humanos es diferente para una compañía que se dedica a investigación y desarrollo de productos, con personal altamente calificado, que para una compañía que se dedica únicamente a la distribución de productos, con personal de menor calificación. Así mismo, el beneficio de una compañía podría ser menor si es que debe personalizar el software para adaptarlo al sistema laboral del país donde opera, mientras que otra compañía podría no necesitar realizar mayores adaptaciones por tener el país donde opera un sistema laboral más compatible con ese software.

6. Asignación en base al capital invertido.- Esta base de asignación supone que los beneficios generados por los costos incurridos centralmente guardan relación con el nivel de capital invertido por cada compañía. Por ejemplo, cuando varias compañías desarrollan un intangible único, es probable que pretendan distribuir los beneficios en función del capital invertido y, por lo tanto, aquellos costos incurridos por una parte relacionados con el proyecto se asignen con esta base. Por otro lado, habrá distorsiones si es que los beneficios se generan de una forma más autónoma.

7. Otras bases de asignación.- Manteniendo el objetivo de reflejar los beneficios reales o esperados de cada parte y tomando en cuenta los hechos y circunstancias de cada caso, el experto puede evaluar la razonabilidad y potenciales distorsiones en los resultados de la base de asignación seleccionada, incluyendo las aquí analizadas, así como cualquier otra, incluyendo: márgenes operativos, espacio utilizado, cantidad o valor de activos, costos, cantidad de material utilizado, roles de pago, capital de trabajo, etc.¹⁴; o, incluso una combinación de los mismos¹⁵. Es importante recordar que los costos de aplicar una metodología compleja podrían implicar su descarte, si es que el incremento en exactitud es marginal y los esfuerzos adicionales no se justifican.

14 Véase el párrafo 8.19 de las Directrices de la OCDE.

15 El párrafo 8.22 *ibidem* señala al respecto de una combinación de bases de asignación lo siguiente: “[...] Uno de los métodos posibles (que, sin embargo, no es el único) consiste en utilizar diversos criterios de reparto. [...]”.

Una vez analizada la asignación, la razonabilidad de la selección de una base y las principales distorsiones de una inadecuada selección, es preciso tratar el tema de los costos asignados como causantes de erosión en la base tributaria.

3. LOS COSTOS ASIGNADOS Y LA EROSIÓN DE LA BASE TRIBUTARIA

Por su naturaleza, es difícil que se asignen costos incurridos centralmente por una parte entre varias entidades independientes. Sin embargo, en caso de que sí ocurra tal cosa, en cumplimiento de sus objetivos comerciales, cada involucrado tendrá cuidado de que las bases de asignación maximicen sus beneficios y minimicen sus costos. El resultado de estos intereses contrapuestos es la selección de la base o bases de asignación que mejor reflejen los beneficios de cada parte. Como efecto de esto, los fiscos de las jurisdicciones involucradas tampoco se verían afectados¹⁶.

Sin embargo, entre partes relacionadas no hay contraposición de intereses y, de una manera intencionada (sobre todo en una búsqueda de minimizar los impuestos exigibles a todo el grupo multinacional) o inintencionada, es posible que la base de asignación seleccionada no sea la adecuada, generando distorsiones en los resultados económicos de algunos o todos los involucrados. Entre los efectos no deseados de dichas distorsiones, la base fiscal de uno o varios países puede erosionarse, en detrimento de la recaudación, de la equidad tributaria y de la aceptación general del sistema impositivo. Este escenario, que en ciertos casos no solo es jurídico sino también ético, se produce independientemente de si la parte que incurre en el costo es la propia casa matriz o cualquier otro miembro del grupo multinacional, incluyendo los “centros de servicios”, referidos por la OCDE.

A continuación se presentan tres de los riesgos o contingencias tributarias relacionados con los costos asignados, indicándose si se identifican como instrumentos de planificación fiscal nociva o si también podrían ser meras distorsiones inintencionadas. Las Directrices de la OCDE, al profundizar en la materia cuando aborda el tema de los servicios intra-grupo, clasifican estos riesgos en dos “problemas en el análisis”: el primer problema corresponde a determinar si los servicios intra-grupo han causado efectivamente un beneficio (segundo riesgo a continuación); y, el segundo problema corresponde a si el precio de los mismos ha sido correctamente establecido, es decir, si cumple con el principio de plena competen-

16 Entre partes independientes es difícil que se produzcan *overhead costs* y si lo hacen, los propios intereses de cada parte motivarían a que la asignación de recursos y la fijación de precios sean las adecuadas, minimizando el riesgo de desplazamiento de bases imponibles de una jurisdicción tributaria (de alta imposición) a otra (de baja imposición). Sin embargo, no se debería descartar del todo el riesgo de operaciones en que un proveedor independiente preste un servicio que beneficia a varios miembros de un grupo multinacional y sobreestime su facturación a unos y subestime su facturación a otros, conforme lo requerido por su cliente.

cia¹⁷ (tercer riesgo a continuación). El primer riesgo, la falta de realidad económica, no se encuentra en dichas directrices, sin embargo se ha incluido por la importancia que tiene para países en vías de desarrollo¹⁸.

1. Costos asignados sin realidad económica.- Existe la posibilidad de que la parte que recibe el pago o contraprestación ni siquiera haya incurrido en el costo que pretende asignar, lo haya registrado o no y aunque, de forma, pase la “prueba del beneficio”. En tal sentido, tampoco habría ninguna ventaja ni razón por la cual las entidades a las que se asignen estos costos deban aceptarlos. A este tipo de prácticas, se las puede calificar como instrumentos de planificación fiscal nociva e incluso agresiva. El riesgo es mayor cuando la parte que pretende recuperar los costos está en un paraíso fiscal.

2. Costos asignados que no generan beneficios.- A pesar de haber una actividad realizada o un costo incurrido realmente, es posible que alguno o algunos de los miembros del grupo multinacional a quienes se pretende asignar los costos no se beneficien de él. Esta falta de relación entre los ingresos y los costos asignados puede que sea producto de una planificación fiscal o también puede ser una circunstancia inintencionada. En cualquier caso, éste es el riesgo o contingencia que recibe la mayor atención de la doctrina sobre costos asignados, debido a que en su ámbito es donde estos costos tienen mayores particularidades.

Cabe señalar que en situaciones en que se plantee que los costos asignados no producen beneficios presentes sino futuros, permanece el riesgo de que la asignación no corresponda.

3. Costos asignados en demasía.- Puede haber casos en que el costo realmente exista, que produzca un beneficio a quien se le asigna, pero que haya una sobrevaloración de su importe.

En este punto es necesario preguntarse si cabe que la contraprestación se considere como una mera asignación o si sería necesario que se reconozca un margen de ganancia que una parte independiente requeriría para que valga la pena incurrir en el costo¹⁹.

17 El principio de plena competencia o *arm's length principle*, está incluido en el artículo 9 de los convenios para evitar la doble imposición, en sus modelos internacionales y, en algunos países, en su normativa interna. El objetivo de la aplicación de este principio es ajustar las distorsiones que puede generar en la base imponible del impuesto a la renta el establecimiento de precios subestimados o sobrestimados en las transacciones entre partes relacionadas.

18 Al respecto, la Administración Estatal de Impuestos de la República Popular China (2014) señala: “En comparación con transacciones de compra/venta entre partes relacionadas, los servicios intra-grupo tienen una más amplia variedad de tipos y pueden realizarse de muchas maneras diferentes. [...] En tal sentido, las administraciones tributarias de países en vías de desarrollo tienen dificultades en verificar la autenticidad de estos cargos.”

19 Esta es una discusión que va más allá del alcance de este artículo. Sin embargo, es un interesante tema como para profundizar el análisis.

En el primer caso, el riesgo está en la selección de una base inadecuada por lo que el tratamiento de este riesgo demanda realizar una evaluación detenida de su razonabilidad. Por lo tanto, es necesario que en el análisis se tomen en cuenta, entre otras, las consideraciones sobre los diferentes tipos de bases de asignación hechas anteriormente en este artículo.

Sin embargo, el tratamiento más completo implica no solo analizar la razonabilidad de la base de asignación, la realidad económica de la operación y la “prueba del beneficio”, sino que siempre se determine si el valor aplicado a una parte en particular corresponde a la plena competencia²⁰. En tal sentido, se identifican como los principales métodos al precio comparable no controlado y al método del costo adicionado. Sin embargo, otros métodos pueden ser válidos, por lo que siempre se debe considerar todos los hechos y circunstancias.

En tal sentido, es importante que el método para aplicar el principio de plena competencia y la base de asignación se puedan validar mutuamente, ya que en ambos casos se debería llegar a resultados similares, excepto cuando exista un ajuste por el margen de ganancia que la parte que incurre en el costo exigiría a partes independientes.

Por último, otra consideración importante es que este margen de ganancia en muchos casos podría ser insignificante o incluso negativo, ya que partes independientes en ciertas circunstancias también están dispuestas a perder como estrategia de negocio (aunque siempre habría que evaluar por cuánto tiempo una parte independiente estaría dispuesta a perder).

4. MEDIDAS NORMATIVAS

Con el fin de reducir los riesgos de que costos asignados sin realidad económica o sin pertinencia o el exceso de su valoración se deduzcan de la base imponible de impuesto a la renta de los países, ellos aplican varios tipos de normas generales y específicas.

Entre las normas generales podemos mencionar aquellas que limitan la deducibilidad mediante un umbral objetivo (que puede llegar a la no deducibilidad), el cual se puede aplicar por tipo de costo asignado o en general para costos asignados por la casa matriz o por partes relacionadas. Un ejemplo de un umbral aplicado por tipo de costo es la no deducibilidad de gastos indirectos de administración entre empresas en China. Otro ejemplo, esta vez de un umbral general para todos

20 La Administración Tributaria australiana coincide con este punto de vista. Véase su Reglamentación 1999/1.

los costos asignados, es la no deducibilidad de los costos indirectos de casa matriz a subsidiarias en Arabia Saudita.

Los límites a la deducibilidad de costos asignados para establecimientos permanentes tienen una mayor atención en muchos países²¹. La importancia otorgada a este tema por países fuera del ámbito de la OCDE se refleja en el párrafo 3 del modelo de convenio para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal de la Organización de las Naciones Unidas (ONU), que difiere sustancialmente de la aproximación OCDE y transcribimos a continuación:

3. Para determinar el beneficio del establecimiento permanente se permitirá la deducción de los gastos realizados para los fines de las transacciones del establecimiento permanente, comprendidos los gastos de dirección y generales de administración para los mismos fines, tanto si se efectúan en el Estado en que se encuentre el establecimiento permanente como en otra parte. Sin embargo, no serán deducibles los pagos que efectúe, en su caso, el establecimiento permanente (que no sean los hechos por concepto de reembolso de gastos efectivos) a la oficina central de la empresa o a alguna de sus otras sucursales, a título de regalías, honorarios o pagos análogos a cambio del derecho de utilizar patentes u otros derechos, o a título de comisión, por servicios concretos prestados o por gestiones hechas o, salvo en el caso de una empresa bancaria, a título de intereses sobre dinero prestado al establecimiento permanente. Tampoco se tendrán en cuenta, para determinar las utilidades de un establecimiento permanente, las cantidades que cobre ese establecimiento permanente (por conceptos que no sean reembolso de gastos efectivos) a la oficina central de la empresa o a alguna de sus otras sucursales, a título de regalías, honorarios o pagos análogos a cambio del derecho de utilizar patentes u otros derechos, o a título de comisión por servicios concretos prestados o por gestiones hechas o, salvo en el caso de una empresa bancaria, a título de intereses sobre el dinero prestado a la oficina central de la empresa o a alguna de sus otras sucursales.

Una vez explicados las principales medidas normativas que tratan el tema de los costos asignados en general, a continuación se analizan medidas específicas para los tres tipos de riesgos anteriormente identificados.

1. Ausencia de realidad económica.- Muchos países tienen normas legales que, en general, se enmarcan dentro del principio de la “esencia económica” o de la “sustancia sobre la forma”, que son de amplia aceptación y que precisamente

21 Por ejemplo, no se permite la asignación indirecta en República Checa, Hungría, Lituania, Portugal y Rusia (NEXIA, 2014). En otros países como Vietnam (PWC VIETNAM, 2014), la deducibilidad tiene límites.

se pueden utilizar para evitar la deducción impositiva de costos asignados sin realidad económica. Sin embargo, aunque la herramienta jurídica es poderosa, muchas veces es difícil de aplicar al evaluar los hechos, sobre todo por la intangibilidad de los bienes y servicios que la mayoría de las veces se asignan bajo estos esquemas.

Ante estas dificultades, existe la opción de introducir normas generales como los límites de deducibilidad explicados anteriormente. Otra opción para facilitar el trabajo de las administraciones tributarias es revertir la carga de la prueba al contribuyente.

2. Costos asignados que no generan beneficios. - En este caso, el principio que se aplica a través de normas legales es el de la “pertinencia del gasto” que establece que no se debería aceptar la deducción de costos o gastos que no tengan relación con el ingreso gravado.

Además de normas generales, algunos países tienen normas específicas para el caso de costos asignados o, de una manera un poco más general, para los servicios intra-grupo. A la mayoría de las normas específicas se las puede enmarcar en lo que se conoce como la “prueba del beneficio”.

La “prueba del beneficio” tal como está planteada por la OCDE al abordar el tema de los servicios intra-grupo, así como lo hacen normas como la de los Estados Unidos de América²², tiene una estrecha relación con el principio de plena competencia. Esta relación se evidencia en su propuesta de confirmar la existencia de un apalancamiento en la posición comercial del presunto beneficiario “preguntándose si, en circunstancias comparables, una empresa independiente hubiera estado dispuesta a pagar a otra empresa independiente la ejecución de esta actividad o si la hubiera ejecutado ella misma internamente”²³. Si la respuesta a esta pregunta es sí, entonces la “prueba del beneficio” queda superada.

Si bien no debe ser considerada una receta y tomando en cuenta que cada caso debería evaluarse analizando todos los hechos y circunstancias relevantes, a manera de orientación las propias Directrices de la OCDE y la doctrina en general plantean ciertas guías más específicas para aplicar la “prueba del beneficio” a servicios. A continuación se presenta una tabla resumen adaptada de las Directrices de Precios de Transferencia de Malasia, adicionando la columna final de observaciones:

22 Párrafo 1(3)(i) de la sección 1.482-9 de la Codificación de Reglamentos Federales de los Estados Unidos de América.

23 Párrafo 7.6 de las Directrices de la OCDE.

Tipo de costo	Prueba del beneficio	Excepciones	Observaciones
Aquellos que otorgan beneficios específicos	Pasan		La condición es que existan los beneficios específicos, presentes o futuros. Tratándose de costos asignados, es posible que la identificación de relaciones específicos implique que no debería haber asignación y que el cargo debió haber sido directo.
Centralizados	Pasan	Si una empresa independiente no estaría dispuesta a pagar por estos costos o servicios o a ejecutarlos por sí misma.	Ejemplos de este tipo de servicios se encuentran en el párrafo 7.14 de las Directrices de la OCDE ²⁴ .
Servicios auxiliares	Pasan		Son auxiliares en una transmisión de bienes cuyo beneficio esté probado.
Actividades en calidad de accionista	No pasan		Ejemplos: costos de emisión de acciones, de consolidación contable, de obtención de fondos para adquirir nuevas compañías, etc.
Costos duplicados	No pasan	Duplicaciones temporales, por ejemplo cuando se deben mantener dos sistemas informáticos en paralelo por razones de seguridad. Para disminuir riesgos, por ejemplo cuando se pide una segunda opinión legal sobre el mismo tema.	
Situaciones que generan ventajas circunstanciales	No pasan		Ejemplos: calificación crediticia (no aplica si existe un aval concreto); renombre (no aplica a campañas concretas de publicidad); etc. Es decir si la ventaja es pasiva en contraste con un beneficio activo que sí podría pasar la prueba.
Servicios por disponibilidad	No pasan	Si una parte independiente estaría dispuesta a incurrir en costos solo por tener disponible un servicio.	

24 “[...] Las actividades que se centralizan dependen del tipo de negocio y de la estructura organizativa del grupo pero, en general, suelen incluir servicios administrativos tales como planificación, coordinación, control presupuestario, asesoría financiera, contabilidad, auditoría, servicios jurídicos, factoring, servicios informáticos; servicios financieros tales como la supervisión de los flujos de tesorería y de la solvencia, de los aumentos de capital, de los contratos de préstamo, de la gestión de riesgo de los tipos de interés y del tipo de cambio y refinanciación; asistencia en las áreas de producción, compra, distribución y comercialización; y servicios de gestión de personal, especialmente en lo que se refiere al reclutamiento y a la formación. A menudo, los centros de servicio del grupo ejecutan los trabajos de I+D o gestionan y protegen los activos intangibles de una parte o del conjunto del grupo multinacional. [...]”

Aunque los tengan expresamente en su normativa, el alcance de los criterios arriba expuestos puede variar. Uno de los criterios más relevantes que varía de país en país o de tiempo en tiempo es el criterio de las actividades del accionista. Por ejemplo, las Directrices de la OCDE a partir de 1995 dejaron de utilizar la expresión “actividades de tutela” para excluir actividades como “la prestación de servicios a otros miembros del grupo, por ejemplo, los servicios que serían prestados por un centro de coordinación” y actividades como los “servicios de planificación pormenorizados para determinadas operaciones, gestión en caso de emergencia o asesoría técnica (“mediación”) o, en ciertos casos, la asistencia en la gestión del día a día.” Esta posición no es compartida por países como China que al respecto opinan que muchas de estas actividades se realizan a manera de autorización de las decisiones que el propio equipo administrativo de las filiales en los países en vías de desarrollo ya han tomado, por lo que se duplican y/o son propias de los accionistas y, por lo tanto, sus costos no deberían ser asignados.

Otro criterio de la Administración Estatal de Impuestos de China (2014) es que, aunque desde el punto de vista del receptor la actividad puede traerle algún beneficio y, por tanto, deducirse que el costo está bien asignado, en algunos casos el proveedor se beneficia todavía más, por lo que tampoco debería haber asignación de costos. Esta entidad incluso sugiere que la “prueba del beneficio” deber aplicarse considerando hechos como que el beneficio pueda trasladarse total o parcialmente a través de mecanismos como los precios de transferencia. Para ello afirma, a manera de ejemplo, que no cabría que el grupo asigne costos a una filial por haber negociado precios más baratos de las materias primas si es que éstas, a su vez, son transformadas y vendidas a otro miembro del grupo en el exterior y el método de aplicación del principio de plena competencia es el costo adicionado, resultando en que esta rebaja se traslade totalmente a miembros del grupo que están fuera del país.

Como estos criterios y ejemplos, se pueden identificar muchas otras diferencias en la aplicación de la “prueba del beneficio”. Por ejemplo, Elmlid (2009) sugiere que Suecia aparentemente se enfoca más en la necesidad mientras que Dinamarca en la utilidad.

Por último, es necesario recordar que los beneficios pueden obtenerse en el largo plazo, por lo que incluso existe doctrina de la Unión Europea (2012) que trata directamente sobre una “prueba del beneficio futuro”.

3. Costos asignados en demasía.- Las normas de los países que abordan este riesgo lo tratan desde dos dimensiones: el cuestionamiento a la base de asignación y las guías generales de precios de transferencia.

Muchas veces las regulaciones sobre la base de asignación están en un capítulo especial de las propias directrices que básicamente se resumen en: a) requerir que la base sea razonable y que sea la misma que utilizarían partes independientes; y/o, b) requerir que éstas al menos produzcan resultados similares a un escenario de plena competencia, luego de aplicar las guías y métodos generales establecidos, considerando todos los hechos y circunstancias.

En países que cuentan con normas específicas sobre la base de asignación, dicha especificidad puede variar. Por ejemplo, en los Estados Unidos de América, las guías son mucho más detalladas que las contenidas en las Directrices de la OCDE y otros países cuyas normas internas son casi idénticas a dichas directrices (ELMLID, 2009).

En cualquier caso, una de las guías más importantes sugeridas por la OCDE es que no se acepte la asignación, como un método de valuación indirecto, si ese tipo de servicios son prestados también a terceros, ya que con estas últimas transacciones se puede aplicar un método directo²⁵.

Finalmente, llama la atención que, a pesar de que la distorsión en los precios es solamente uno de los riesgos identificados, en general es en los tratados, normas y guías de precios de transferencia donde se encuentra la doctrina tributaria sobre los costos asignados.

5. CONCLUSIONES

Los costos asignados son costos o gastos incurridos por una parte y asignados, debido a su naturaleza indirecta, a varios beneficiarios. Los mismos tienen una razonabilidad económica y financiera en la medida en que generen beneficios presentes y futuros a su receptor.

En operaciones entre partes relacionadas, estos costos podrían, sea o no con ese objetivo, erosionar la base tributaria del país de dicho receptor, por deducirse del ingreso gravado a pesar de su inexistencia, falta de pertinencia o exceso de valoración.

La falta de pertinencia es el riesgo que más particularidades tiene en el análisis de los costos asignados y por ello se han introducido normas y guías respecto a la “prueba del beneficio”, que excluyen de la pertinencia con el ingreso gravado a los costos que provengan de actividades propias de los accionistas, duplicadas, que corresponden tan solo a ventajas circunstanciales o a servicios que están meramente “disponibles”.

25 Párrafo 7.23 de las Directrices de la OCDE.

Adicionalmente, para reducir los tres riesgos, los países utilizan otros principios y normas como son los principios de la “esencia sobre la forma” y el de “plena competencia”, enmarcándose la mayor parte de regulaciones específicas sobre costos asignados dentro de las normas de precios de transferencia. De cualquier manera, la doctrina recomienda en general que para evaluar los tres riesgos es necesario considerar todos los hechos y circunstancias específicas de cada caso. Por todas estas razones, los expertos en fiscalidad internacional interesados deben conocer detalladamente los marcos conceptual, fáctico, legal y ético de cada caso al momento de evaluar las prácticas de asignación de costos entre partes relacionadas de diferentes jurisdicciones.

Por último, aunque el presente artículo presenta una introducción a los temas que se deberían tomar en cuenta en cada caso, existen ciertas áreas que su autor considera interesante profundizar para otros posibles trabajos en la materia de los costos asignados: a) la diferenciación entre una mera asignación, sin margen de ganancia para el prestador, de la aplicación del principio de plena competencia reconociendo ahí sí un margen; b) los costos asignados y la competencia fiscal nociva (paraísos fiscales); y, c) el estudio de casos emblemáticos y jurisprudencia internacional para sopesar los puntos de vista de las normas, autoridades, contribuyentes y jueces de diferentes Estados.

BIBLIOGRAFÍA

Comisión Europea. *Report on Cost Contribution Arrangements on Services not creating Intangible Property (IP)*. Bruselas, Directorate-General Taxation and Customs Union, 2012.

Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). *Normas Internacionales de Información Financiera (Parte A)*. Londres, IFRS Foundation, emitidas a 1 de enero de 2012.

Cruz Chávez Priscila. *Derecho Civil II*. México, Red Tercer Milenio S.C., 2012.

Departamento de Rentas Domésticas de Nueva Zelanda. “Appendix: Transfer Pricing Guidelines”. *IRD Tax Information Bulletin*. Volumen 12. Número 10, (octubre de 2000). Wellington, 2000.

Elmlid Eric. *The remuneration for intra group services. A study of issues that have caused disagreements between tax payers and tax authorities. Master’s Thesis*. Jönköping, Jönköping Univeristy, 2009.

Gutiérrez Castañeda Belky Esperanza, Duque Roldán María Isabel. *Aporte de la Contabilometría en la Definición de Bases de Asignación, un Problema no resuelto por la Contabilidad de Costos*. México D.F., Asociación Nacional de Facultades y Escuelas de Contaduría y Administración ANFECA, 2014.

Junta de Rentas Internas de Malasia. *Transfer Pricing Guidelines*. Kuala Lumpur, 2012.

Organización de las Naciones Unidas (ONU). *Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo, Revisión de 2011*. Nueva York, Departamento de Asuntos Económicos y Sociales, 2013.

Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE). *2010 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments*. París, Centre for Tax Policy and Administration, 2010.

Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE). *Directrices Aplicables en Materia de Precios de Transferencia a Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias*. París, 1995 (actualizada a 1999), Edición en Español: Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Servicio de Administración Tributaria, México, 2003.

Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE). *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*. París, 1995.

PricewaterhouseCoopers (PwC Vietnam) Ltd. *Vietnam Pocket Tax Book*. 2014.

Rossing Christian Plesner, Rohde Carsten. "Overhead cost allocation changes in a transfer pricing tax compliant multinational enterprise". *Management Accounting Research*. Número 21. Frederiksberg, 2010.

Trapé Viladomat Montserrat. "Capítulo 25. Los Precios de Transferencia". *Manual de Fiscalidad Internacional*. Instituto de Estudios Fiscales, 3ra Edición. Madrid, 2007.

**BASE EROSION AND PROFIT SHIFTING
(BEPS) Y SUS IMPLICACIONES EN AMÉRICA
LATINA (ESPECIAL REFERENCIA A
ECUADOR)**

CÉSAR GARCÍA NOVOA¹

Sumario: 1. INTRODUCCIÓN. 2. HACIA UNAS NORMAS INTERNACIONALES EN MATERIA DE TRIBUTACIÓN: BEPS E INTERCAMBIO AUTOMÁTICO DE INFORMACIÓN. 3. LAS ACCIONES DE BEPS. 3.1. Acción 1: abordar los retos de la economía digital para la imposición (septiembre de 2014). 3.2. Acción 2: neutralizar los efectos de los instrumentos híbridos (septiembre 2014). 3.3. Acción 3: refuerzo de la normativa sobre *controlled foreign corporation*-CFC- (septiembre de 2015). 3.4. Acción 4: limitar la erosión de la base imponible por vía de deducciones en el interés y otros pagos financieros (septiembre 2015). 3.5. Acción 5. Combatir las prácticas tributarias perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia. Septiembre 2015. Estrategia con otros países. Diciembre 2015. 3.6. Acción 6: impedir la utilización abusiva de convenio. 3.7. Acción 7: impedir la elusión artificiosa del estatuto del establecimiento permanente (septiembre de 2015 para cambios en el EP). 3.8. Acciones 8, 9 y 10: asegurar que los resultados de los precios de transferencia están en línea con la creación de valor. 3.9. Acción 12: exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva. 3.10 Acción 14: hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias. 3.11. Acción 15. Desarrollar un instrumento multilateral sobre doble imposición. 4. BEPS Y PERSPECTIVAS DE FUTURO EN LA FISCALIDAD INTERNACIONAL. 5. BIBLIOGRAFÍA.

¹ Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Santiago de Compostela.

1. INTRODUCCIÓN

La tributación viene experimentando un proceso continuado de cambios que se han hecho especialmente significativos desde la última década del siglo pasado hasta la actualidad. La máxima expresión de ese proceso continuado de mutación es el Informe de la OCDE sobre *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS) con su correspondiente Plan de Acción. Este Proyecto BEPS, como dice su introducción, “marca un punto de inflexión en la historia de la cooperación internacional en materia de tributación”².

La pequeña intrahistoria de BEPS es fácil de resumir: El fracaso de la política de la OCDE contra los paraísos fiscales que se inicia con el citado informe sobre *Harmful Tax Competition* de 1998, coincide con un embate en los medios de comunicación contra ciertas multinacionales a las que se acusa de no pagar *suficientes impuestos*, especialmente en Europa. Destaca sobremanera el caso de Starbucks y la campaña mediática contra esta multinacional³.

El origen remoto del documento BEPS se encuentra en la presión social y mediática en torno a este supuesto pago reducido de impuestos por ciertas multinacionales (además de la propia Starbucks; Google, Microsoft, Facebook, Amazon...), ligada a conocidas operaciones como la *dobles irlandesa* o el *sándwich holandés*. Ello supuso un excelente caldo de cultivo para un cambio en la estrategia global sobre lo que, desde el Informe del Tercer Foro de la OCDE sobre Administración Tributaria, celebrado en Seúl en 2006, se denomina *planificación fiscal agresiva*.

Así, en Europa ya se había producido un movimiento en este sentido, con la emisión de la Comunicación de la Comisión al Parlamento europeo y al Consejo, que recoge el Plan de acción para reforzar la lucha contra el fraude fiscal y la evasión fiscal (COM (2012) 722/2), y en el ámbito internacional, por la decidida apuesta del G-20 contra la elusión fiscal internacional. En este sentido, cabe destacar el documento BEPS de enfoque global sobre la erosión de bases imponibles y la deslocalización del beneficio, elaborado a partir de las conclusiones de la Declaración de Lough Erne, emitida el 18 de junio de 2013, al término de la reunión del G8. La declaración afirma: “...los países deben cambiar las reglas que permiten a las empresas trasladar sus beneficios a través de las fronteras para evitar los impuestos”.

A partir de este documento, la OCDE, a petición del G8, ha recibido el encargo de diseñar una solución que cambie las deficiencias del marco fiscal global, lo que puede suponer una de las mayores revoluciones en el panorama fiscal global de los últimos años.

2 BEPS, *Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*, versión española, OCDE, Publishing, 2013, p. 31.

3 Van Den Hurk, H., “Starbucks contra el pueblo” en *Nueva Fiscalidad*, marzo-abril, 2014, p. 34.

En virtud de ello, la OCDE ha elaborado, en virtud del mencionado encargo, el Plan de Acción publicado el 19 de julio de 2013, que fija el programa de trabajo para los siguientes tres años, en colaboración con las Administraciones fiscales de los países miembros. En dicho documento se dice que “las normas tributarias nacionales e internacionales deberían ser modificadas para alinear con mayor detalle el destino de las ganancias con la actividad económica que genera esa renta”, instando a los Estados a que acuerden cambios específicos en las reglas tributarias internacionales en los próximos años.

El Plan se estructura en tres fases; la primera se ha puesto de manifiesto en la formulación de las acciones que integran el Plan. Así, BEPS contiene 15 acciones, que deben desarrollarse en otros tantos informes. La elaboración de estos informes sería la segunda fase del proyecto, para lo que BEPS fija unos plazos específicos. La mayoría de los informes de desarrollo de las acciones tenían como plazo el mes de septiembre de 2014. Todos los demás informes deberán ser ultimados en septiembre de 2015, aunque para los relacionados con los precios de transferencia se prevé un plazo mayor. De manera que el plan BEPS tiene una fase de concreción de objetivos y otra, ulterior, de incorporación de sus resultados a los ordenamientos domésticos de los distintos Estados.

Los informes que ya se han aprobado el 16 de septiembre de 2014 son los referidos a la acción 1 (abordar los retos de la economía digital para la imposición), 2 (neutralizar los efectos de los instrumentos híbridos), 5 (combatir las prácticas tributarias perniciosas teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia en lo que concierne al análisis de los regímenes de los países miembros), 6 (impedir la utilización abusiva de los Convenios de Doble Imposición) 8 (asegurar que los resultados de los precios de transferencia estén sean acordes con la creación de valor de intangibles, en lo relativo a la modificación de las Directrices de los precios de transferencia y del Modelo OCDE), 13 (reexaminar la documentación sobre precios de transferencia) y 15 en lo relativo a identificar cuestiones relevantes sobre tributación y derecho internacional público en lo referente a desarrollar un instrumento multilateral.

Para el 2015 quedan la acción 3 (refuerzo de la normativa sobre transparencia fiscal internacional), 4 (limitar la erosión de la base imponible por vía de deducciones en el interés y otros pagos financieros), 5 (combatir las prácticas tributarias perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia), 7 (impedir la elusión artificiosa del estatuto del establecimiento permanente), 11 (establecer metodologías para la recopilación y el análisis de datos sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, y sobre las acciones para enfrentarse a ella), 12 (exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva) y 14 (hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias).

Como última fase de este proceso estaría, obviamente, la incorporación de los resultados esperados a los ordenamientos internos de los distintos países, en la medida en que BEPS va a condicionar el poder legislativo de los Estados que se adhieran al Plan. En algunos casos, el resultado esperado se limita a elaborar un informe de identificación de problemas. En otros, se van a formular recomendaciones para el diseño de normas internas (singularmente en la elaboración de cláusulas generales anti-abuso o *General Anti-Abuse Rules* -GAAR-). En tal caso, estas recomendaciones serán disposiciones que limiten o condicionen el poder legislativo, erosionando la centralidad de la ley como expresión de soberanía en el diseño del sistema tributario. Y en otros casos, las medidas condicionarán la nueva versión del Modelo de Convenio de Doble Imposición de la OCDE.

Todo este conjunto de medidas tiene, como nota definitoria, el erigirse en reglas que intentan corregir los problemas de la fiscalidad internacional. En algún caso, y con evidente exageración, se ha llegado a decir que BEPS supone la “re-fundación” del Derecho Internacional Tributario o la inauguración de una “nueva era”⁴.

Lo cierto es que el Plan BEPS no cuestiona los aspectos medulares que informan el actual *international tax regime*; no se pone en tela de juicio ni el reparto del poder tributario entre el Estado de residencia y el de la fuente, ni aspectos como la aplicación del principio de independencia o *arm's length* en los precios de transferencia, ni las bases que fundamentan el concepto de establecimiento permanente, sobre los que se erige el actual sistema de fiscalidad internacional.

Al margen de ello, lo cierto es que BEPS (y ello es una realidad innegable) va a tener una gran importancia en lo concerniente al diseño de los sistemas fiscales en el futuro. En especial en algunas materias, como la definición de la cláusula general anti-abuso, que, en cierto sentido, dejará de ser una expresión de la soberanía fiscal de cada país (nos referiremos más adelante a la nueva cláusula del *test* del propósito principal). También va a adquirir gran importancia la introducción en los distintos países del nuevo estándar de documentación.

En otras cuestiones, como la reformulación del concepto de establecimiento permanente o del principio de independencia, o de la implantación de métodos de *profit split* en el tratamiento de los precios de transferencia, BEPS no será suficiente y habrá que pensar en una acción multilateral mucho más ambiciosa.

En esa tesitura se encuentran todos los Estados soberanos que, hasta ahora, han venido diseñando su política tributaria con relativa independencia. BEPS es

4 Avi-Yonah, R.S., “A Model Treaty for the Age of BEPS” en *University of Michigan Public Law Research Paper*, nº 411, donde se señala que BEPS va a suponer el mayor cambio en la fiscalidad internacional desde los años 20.

un punto de inflexión para todos ellos, tanto para España, miembro de la OCDE y de la Unión Europea y con una amplia red de casi cien convenios de doble imposición, como para Ecuador, con un conjunto limitado, pero cada vez más creciente, de convenios de doble imposición (16 firmados) y miembro de la Comunidad Andina, con la consiguiente aplicación de la Decisión 578 que impone el gravamen de las actividades económicas allí donde se localice su fuente productora.

Respecto a Ecuador, como respecto a cualquier país no miembro de la OCDE, una medida como BEPS va a suscitar las mismas críticas que se vienen atribuyendo a las reglas dictadas por la OCDE, catalogada como *club de países ricos*. Consciente de esa circunstancia, la OCDE pretende dar un mayor protagonismo en la implementación de las medidas BEPS a las economías en desarrollo, a través del denominado *principio de inclusión*, que intenta la participación de países que no forman parte de la OCDE. Así, se ha invitado a varios países no miembros de la OCDE en condición de asociados, como es el caso de Argentina, Brasil y Colombia. También la OCDE previó la organización de cuatro eventos regionales de consulta sobre BEPS. El de América Latina y Centroamérica tiene lugar en Bogotá el 27 y 28 de febrero de 2014, y fruto del mismo fue la adopción de un interesante documento que resume los debates de la consulta regional y sintetiza las aportaciones de la región al proceso BEPS.

2. HACIA UNAS NORMAS INTERNACIONALES EN MATERIA DE TRIBUTACIÓN: BEPS E INTERCAMBIO AUTOMÁTICO DE INFORMACIÓN

El panorama internacional de la fiscalidad actual, fuertemente condicionado por un nivel nunca conocido de mundialización y digitalización de la economía, con la posibilidad de operar en el mercado de un país a través de un *contract manufacturer* o de una filial comisionista o, incluso, sin presencia física, requiere de soluciones que van más allá de la acción individual de los Estados. En el mundo actual, ni siquiera Estados grandes pueden establecer marcos internacionales ni imponer su cumplimiento por sí solos, aunque nos encontramos con normas adoptadas unilateralmente como FATCA, de pretendido alcance internacional. Por otro lado, las soluciones que se busquen no pueden orillar el papel central de los Estados, titulares del poder tributario y protagonistas de la política fiscal, en tanto a ellos les corresponde la distribución de la carga tributaria entre sus contribuyentes de acuerdo a criterios de justicia.

En ese contexto, es evidente que van a seguir produciéndose tensiones entre la soberanía fiscal nacional y el ámbito transfronterizo de los negocios actuales. Se trata de tensiones con las que hay que saber convivir, dado el carácter intrínsecamente nacional del poder fiscal de los Estados. La soberanía fiscal permite que

exista competencia fiscal, pero a nivel internacional hay un empeño actual para lograr que esa competencia pueda ser catalogada como justa y excluir la adjetivada como *lesiva*⁵.

No obstante, tales tensiones se pueden mitigar a través del diálogo internacional y unas normas mundiales uniformes; el *international tax regime* del que tanto se habla. Ese régimen fiscal internacional no es imaginable a corto plazo en la medida en que no existe un poder fiscal internacional ni un gobierno global, y no parece que la OCDE sea el sucedáneo más adecuado⁶.

Por eso, el contrapunto de una distribución del poder tributario basado en la residencia y en el *worldwide income*, sólo es admisible en el mundo actual, con el complemento indispensable del intercambio de información. Así lo han percibido los participantes en la reunión del Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información de Yakarta, celebrada los días 21 y 22 de noviembre de 2013.

Dadas las no muy favorables experiencias en cuanto a la ordenación internacional del intercambio de información habidas hasta ahora y el relativo fracaso del modelo basado en el intercambio previo requerimiento, el principal desafío de la fiscalidad en los albores del siglo XXI es bosquejar un nuevo paradigma del intercambio de información que, progresivamente, avance hacia el intercambio automático.

Así, en el marco del Modelo del Convenio de la OCDE, siempre se había apostado por una vigencia bilateral del intercambio de información, limitada a las partes firmantes del Convenio y a requerimiento (*on request*) de alguna de ellas. Sin embargo, esa vigencia se reveló claramente insuficiente, incluso cuando se modificó el artículo 26 del modelo OCDE en el 2005, para ampliar su contenido, en cuánto estándar internacional de intercambio y transparencia. Así, en la actualidad el modelo permite el intercambio de información para todos los impuestos del sistema tributario. También se establece que la información requerida debe tener “relevancia fiscal”, lo que ha propiciado interpretaciones asimétricas de la OCDE y de otros países como Suiza, que venía exigiendo la identificación de la entidad financiera y del contribuyente. Y, sobre todo, se excluyen determinadas excepciones que

5 Dice Schäuble, W., “ésta es la razón por la que debemos acordar unas normas internacionales uniformes para lograr una competencia internacional justa”; “Razones por las que la fiscalidad debe pasar a ser mundial”, *El Economista*, sábado 1 de noviembre de 2014.

6 Dice Carbajo Vasco, D., que “sin embargo, las limitaciones que el concepto de la soberanía nacional impone a las AATT, hacen que, aun existiendo incipientes formulaciones de un Derecho Internacional Tributario y de una buena gobernanza fiscal, la ausencia de una Autoridad Tributaria Internacional con competencias, en particular, sobre determinadas bases imponibles conlleve que la única fórmula pragmática para hacer frente a la internacionalización de los obligados tributarios y las bases imponibles con la que cuentan las AATT, sea fomentando los Convenios y Acuerdos Internacionales de asistencia mutua entre las mismas”; “Novedades en el intercambio internacional de información con fines fiscales”, *El Derecho*, Francis Lefebvre, 1 de febrero de 2013.

el Estado requerido podía hasta ahora alegar para negarse a aportar información. A pesar de ello, a finales de los años noventa se puede localizar el deceso del modelo bilateral, una vez superada lo que GIL SORIANO denomina etapa de “esplendor”⁷.

El fracaso del intercambio de información basado en mecanismos bilaterales *on request* ha llevado a los Estados a adoptar mecanismos de carácter unilateral. En el caso de Estados Unidos, es de destacar la adopción el 18 de marzo de 2010 de la FATCA (*Foreign Account Tax Compliance Act*), incluida en las secciones 1471 a 1475 del *U.S. Treasury Code*. La misma entró en vigor el 1 de enero de 2013, e incluye un sistema de intercambio automático de información vía intermediarios financieros, además de una retención del 30 por 100 sobre pagos de fuente de los Estados Unidos, haya o no ganancia, a ciertas entidades extranjeras, si las mismas no certifican la identidad de sus dueños beneficiarios últimos (*beneficial owners*).

También se detecta que los distintos Estados están aprobando amnistías fiscales para sujetos con rentas no declaradas en países tradicionalmente considerados como no cooperativos o de tributación reducida (*Come Clean Initiatives*), fijando mecanismos para la regularización voluntaria de activos *offshore*⁸. Y no sólo el criticado caso español, sino también el programa de regularización fiscal *Offshore Voluntary Disclosure Program* (OVDP), de la Administración Obama en Estados Unidos⁹. De ahí que, a día de hoy, se hable de un abandono de las fórmulas del *offshore* puro basado en opacidad fiscal, hacia un *on shore* y hacia mecanismos excluyentes de los mecanismos opacos para atraer la inversión extranjera.

Frente a ello, algunos Estados han acompañado sus compromisos de intercambio de información, con la oferta paralela de otras alternativas como pueden ser mecanismos de retención o *withholding tax* en la fuente, excluyentes de la obligación de comunicar información¹⁰.

7 Gil Soriano, A., “Toward an automatic but asymmetric exchange of tax information. The U.S. Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA) as inflection point”, en *Estudios sobre Fraude Fiscal e intercambio Internacional de Información Tributaria*, Atelier, Barcelona, 2012, pag. 45.

8 En el contexto internacional ello ha alcanzado cifras muy importantes. El volumen de rentas regularizadas alcanzó en Francia el billón de euros, en Italia los cinco billones, en Grecia los treinta billones, mientras que otros países (Argentina, Brasil, India, China, Rusia, Sudáfrica...) sin tener resultados cuantificables, han optado por reducir sanciones y excluir procesos penales. También es significativo el caso español, donde el proceso de regularización cuentas suizas en el HSBC ha permitido la declaración extemporánea sin sanción de rentas por importe de 282 millones de euros.

9 Malherbe, Jtello, C.Pgrau Ruiz, M.A., *La revolución fiscal de 2014; FATCA, BEPS, OVDP*; Bogotá, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2015, p. 220.

10 Se trata de una retención fiscal definitiva y anónima que es transferida al Estado de residencia del contribuyente, aunque éste puede limitar el alcance la información que se transfiere. Es un mecanismo que no resulta novedoso, pues la alternativa retención/información ya se incluía en la Directiva europea de fiscalidad del ahorro, 2003/48/CE del Consejo de 3 de junio de 2003 y Luxemburgo sigue manteniendo esta posibilidad en los términos de la Directiva.

Y muy singular es el caso de Suiza con el *Project-Flat Rate Tax on assets held with banks on a cross-border basis*, conocido como *Plan Rubik*. Recordemos que Suiza ha reconsiderado su tradicional concepción del secreto bancario y, en la actualidad, está renegociando sus Convenios, incluyendo versiones del artículo 26 del Modelo OCDE. En estos nuevos Convenios ya no se incluyen las excepciones a facilitar información¹¹.

Pero, sin duda, el cambio definitivo del intercambio de información está teniendo lugar a la luz de la combinación de dos factores; la progresiva implantación de mecanismos multilaterales y la aproximación a fórmulas de intercambio automático. Como muestra de la implantación de acuerdos multilaterales, puede mencionarse el modelo OCDE - Consejo de Europa sobre asistencia mutua e intercambio de información que, a partir del 2010, se abre a países no miembros, y al que se han adherido entre otros, Colombia y Argentina.

El cambio hacia modalidades de intercambio automático tiene un punto de referencia en la Unión Europea, a partir de la aprobación de la Directiva 2003/48/CE, del Consejo, de 3 de junio de 2003, en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro. Esta norma ha facilitado el impulso al intercambio de información automatizado de datos. Además, el ámbito de la Directiva se ha extendido a países terceros mediante acuerdos con otros Estados y territorios, caso de San Marino, Andorra, Mónaco, lo que ha supuesto ampliar el alcance de la Directiva fuera de las fronteras de la Unión Europea.

Con el modelo FATCA en el horizonte, y los Acuerdos para su aplicación práctica firmados con ciertos Estados (así el concertado por Alemania, Francia, Italia, Reino Unido y España, rubricado el 7 de febrero de 2012), incluyendo en algunos casos compromisos de reciprocidad, se están poniendo las bases para una progresiva implantación de un modelo de intercambio automático.

Por último, acuerdos internacionales como el referido al intercambio automático de información relativa a cuentas financieras, al que se ha llegado en la reunión

11 Por ejemplo, en la reforma del Convenio de Doble Imposición con España por Protocolo de 27 de julio de 2011 (en vigor desde el 24 de agosto de 2013), Suiza se compromete a atender los requerimientos de información formulados por otros Estados con los que tenga suscrito Convenio, incluso cuando el Estado requirente no identifique a la persona o entidad que puede poseer o tener el control de la información requerida. Y aunque el Estado requirente no aluda al contribuyente afectado por su nombre y dirección postal, sino con otros indicios de que disponga e, incluso en casos excepcionales, con un número de cuenta bancaria. Pero además, Suiza ofrece a los Estados que lo deseen, como alternativa, la práctica de retenciones sobre las rentas que se produzcan en Suiza a favor de residentes de dichos Estados. Esta retención la realizarían las entidades financieras helvéticas y se ingresaría en la Hacienda Pública del Estado que suscribiese un acuerdo en estos términos, pero se practicaría sin proporcionar información sobre los titulares de tales rentas. Se trata de un modelo que, a pesar de su indudable atractivo, es escasamente compatible con los principios de la OCDE y, sobre todo, muy complejo en su gestión.

de Berlín del *Foro Mundial sobre la transparencia y el intercambio de información con fines fiscales* el 29 de octubre de 2014, muestran la tendencia imparable en el contexto actual hacia el intercambio automático, en la que todos los Estados están venciendo sus reticencias a la cooperación internacional.

En este novísimo marco internacional, surgen las Acciones BEPS que, como reacción de las operaciones de planificación fiscal de ciertas multinacionales en Europa (Microsoft o Amazon con la *dobles irlandesa*, Google con el *sándwich holandés* o Nestlé con el pago de gastos financieros) están provocando el traslado de beneficios a jurisdicciones de menor tributación.

Así, la Acción 11 (que debería ser la primera) habla de “establecer metodologías para la recopilación y el análisis de datos sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, y sobre las acciones para enfrentarse a ella”. Pero las distintas acciones BEPS deben ser objeto de una exposición singularizada.

3. LAS ACCIONES DEL BEPS

3.1. Acción 1: Abordar los retos de la economía digital para la imposición (septiembre de 2014)

La primera acción de BEPS, que ya cuenta con su informe de desarrollo, hace referencia al tratamiento de los intangibles. Los bienes inmateriales tienen una gran importancia en el derecho tributario internacional actual y forman parte de la economía digital, que constituye una de las grandes preocupaciones manifestada en el documento BEPS.

BEPS expone una de las grandes evidencias del mundo actual a la hora de gravar los productos de la economía digital; la digitalización y el uso de Internet provocan una *desterritorialización* de la actividad económica, afectando al ámbito espacial de la norma tributaria. Quién vende productos digitales, o presta servicios de este tipo, puede operar en cualquier mercado sin presencia física, lo que le permite evitar la incidencia de la normativa doméstica, sobre todo la de carácter fiscal basada en el criterio del territorio. La eficacia territorial de la norma tributaria configura el marco territorial en el que debe desarrollarse el hecho imponible, entendido como una situación sujeta a tributación normativamente definida, fijando lo que se conoce como el elemento territorial del hecho imponible que consiste, precisamente, en la vinculación que las situaciones sujetas tienen con un determinado territorio. Y configura también el propio elemento territorial de la obligación tributaria, que ALTAMIRANO describe como el ámbito espacial de injerencia de

la obligación tributaria definida en la ley¹². Precisamente, la irrupción de Internet como espacio en el que se pueden desarrollar actos, hechos o negocios, trajo consigo un efecto de *desterritorialización* de la fiscalidad¹³.

Y ello, porque en la red se puede generar un tipo de comercio que podríamos calificar de *inmaterial*. Así, esta Acción 1 de BEPS sobre economía digital señala la necesidad de *desarrollar reglas que impidan la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios por medio del movimiento de intangibles entre miembros de un grupo*. Ello exigirá la adopción de una definición de intangibles amplia y claramente delineada. Sea cual sea esa definición, lo cierto es que los bienes intangibles están propiciando, de acuerdo con el Borrador de intangibles de la OCDE de julio de 2013, claras líneas de innovación en los paradigmas vigentes de la fiscalidad internacional al propugnar, por ejemplo, un sistema de *profit split* en lugar de la regla *arm's length* en relación con los precios de transferencia¹⁴.

Por ello, el documento BEPS, dice en su Acción 1, que “los países deben garantizar que se graven en el territorio la rentas que se obtengan “sin presencia física”. A partir de ahí, el tratamiento fiscal de los intangibles plantea múltiples problemas, sobre todo por las diferentes modalidades de activos inmateriales. De hecho, uno de los errores de la Acción 1 de BEPS es tratar los intangibles como un sector que pueda ser objeto de soluciones uniformes.

De ahí, por ejemplo, la diferencia, acuñada en Estados Unidos, entre intangibles de producción (*commercial intangibles*) e intangibles de comercialización (*marketing intangibles*), a los que hizo referencia la sentencia *Glaxo UK*¹⁵. De hecho, Interbo USA §1.482-4 (b) del *Internal Revenue Code*, contempla hasta seis grupos de activos susceptibles de ser considerados intangibles con valor económico para la empresa¹⁶.

12 Itamirano, A., *Derecho Tributario, Teoría General*, Madrid-Barcelona-Buenos Aires-Sao Paulo, Marcial Pons, 2012, p. 419.

13 Sobre la cuestión, Gustafson, C., “The role of international law and practice in addressing international tax issues in the global era” en *Villanova Law Review*, volumen 56, N° 3, 2011, p. 475; de Juan Ledesma, A., “Internet y nuevas tecnologías en telecomunicaciones: nuevos retos de la fiscalidad internacional” en *Impuestos*, 1998, II, p. 1192.

14 Calderón Carrero, J. Martín Jiménez, A., “El plan de acción de la OCDE para eliminar la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios a otras jurisdicciones (BEPS): ¿el final, el principio del final o el final del principio?” en *Quincena Fiscal*, n° 1-2, 2014, p. 90.

15 Vid. OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, IBFD, Amsterdam, 2010, p. 151 (párrafo 6.1. Los demás párrafos, hasta el 6.39, se ocupan de esta cuestión).

16 En el primer grupo se integran las patentes, invenciones, fórmulas, procesos, diseños, o *know-how*. El segundo incluye el *copyright* y derechos sobre obras literarias, musicales o artísticas. En el tercero están las marcas y nombres comerciales. En el cuarto las franquicias, licencias y contratos. El quinto se refiere a los métodos, programas, sistemas, procedimientos, listas de clientes, estudios o encuestas realizadas por la empresa y datos técnicos. Por último, el sexto juega a modo de *cajón de sastre*, ya que en el mismo se puede incluir cualquier intangible que no encaje en los cinco grupos anteriores pero que pueda suponer un valor económico para la empresa.

BEPS no prevé un tratamiento diferenciado entre unos intangibles y otros. Por el contrario, insiste en ciertas líneas que van a tener que ser previstas por los Estados a la hora de trasladar estas medidas a sus ordenamientos internos.

En primer lugar, y tal como se pronunció la reunión de Bogotá, es necesario mejorar la tributación de los intangibles, en especial en relación con las regalías.

Así, el primer problema que se suscita en relación con la tributación internacional de los *royalties* es el relativo a la distribución del poder tributario. El Modelo de Convenio para Evitar la doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo (MC OCDE), en su artículo 12, determina el gravamen exclusivo de estas rentas en el Estado de residencia, otorgando absoluta preeminencia al Estado exportador de tecnología. El Modelo Naciones Unidas prevé una tributación compartida entre el Estado de residencia y el Estado de la fuente. La práctica convencional se aproxima más a esta segunda solución, pues la mayoría de los Convenios de Doble Imposición que se firman, incluso siguiendo el MC OCDE, disponen el gravamen en el Estado de residencia, pero con una tributación limitada mediante *withholding tax* que se lleva a cabo sobre rendimientos brutos.

Con esta premisa, los Estados de residencia y de la fuente juegan sus respectivas cartas para intentar ensanchar su poder tributario respecto a los cánones o regalías. Así, los Estados de la fuente operan sobre el objeto de los contratos que pueden generar *royalties*, intentando incluir el mayor número posible de supuestos. Por su parte, los Estados de residencia intentan extender el título jurídico, para poder abarcar el mayor número de perceptores de rentas. Los Estados de la fuente intentan ampliar los referentes objetivos de los cánones, esto es, los objetos cuya cesión generan *royalties*, mientras que los Estados de residencia pretenden expandir los vínculos subjetivos.

Pero BEPS no afecta a las cuestiones medulares del reparto del poder tributario, por lo que del documento BEP sólo derivan ciertas medidas.

Así, parece necesario plantearse la superación del gravamen en la fuente de los cánones sobre rentas brutas. Cuando ello es así, en la práctica internacional, el gravamen en la fuente de la regalía pagada se lleva a cabo sobre el rendimiento bruto, lo que determina una tributación excesiva en el país donde se satisface el *royalty*. Al tiempo, el Estado de residencia vuelve a gravar el *royalty*, aunque permite la deducción de los gastos incurridos en su generación, que normalmente suelen ser bastante elevados. Si el país de residencia mitiga la doble imposición a través del método de *credit tax*, seguramente no habrá renta suficiente con cargo a la cual practicar la deducción del crédito de impuesto. Ello supondrá que se consolidará una doble imposición no corregida, que supondrá una sobreimposición. Este exceso de tributación supone una

distorsión fiscal, que penaliza la cesión internacional de los resultados de la innovación tecnológica.

Pero el actual régimen de reparto internacional del poder tributario en materia de intangibles no sólo provoca situaciones de doble imposición jurídica no corregida sino situaciones de doble no imposición.

Así, en aquellos casos en que no se prevé el gravamen de los *royalties* en la fuente (en el caso español, Convenios de Doble Imposición con Hungría y Bulgaria), habrá doble no imposición cuando en el país de residencia exista un régimen preferencial de no tributación total o parcial; singularmente un régimen de *patent-box* (no tributación total o parcial de los rendimientos obtenidos por la cesión del intangible). En este sentido, la Acción 1 de BEPS se relaciona directamente con la Acción 4, relativa a los regímenes preferenciales, que se orientan a los intangibles, y enlaza con la filosofía de eliminar la doble no imposición.

En este marco, BEPS plantea reflexiones importantes, por ejemplo en el Informe de diciembre de 2014. Y destaca que, en relación con los intangibles, se manifiesta de forma especialmente incisiva la asimetría entre el flujo de efectivo y la verdadera generación de riqueza o valor, a partir de funciones y riesgos efectivamente asumidos, que es una de las grandes cuestiones que denuncia BEPS cuando habla de desconsiderar la interposición de sujetos de bajo o nulo riesgo. BEPS recomienda estas *desconsideraciones*, pero el recurso a las mismas por los Estados debe hacerse con cautela, en la medida en que pueden afectar negativamente a la seguridad jurídica y capacidad económica (sujetos en idéntica situación pueden acabar sujetos a distinta tributación).

Por último, una cuestión de gran trascendencia es la referida a los precios de transferencia en relación con los intangibles. Así, en el área de precios de transferencia, se deberían mejorar las normas para poner más énfasis en la creación de valor por parte de grupos muy integrados, abordando el uso de intangibles. No se trata de cambiar completamente el sistema internacional de valoración de precios de transferencia, sino de modificarlo, en relación sobre todo, con los intangibles. Y ello porque, si hay un elemento que plasma en toda su plenitud la crisis del método de libre comparable éste es, con toda seguridad, su difícil aplicación a los intangibles. Especialmente, intangibles generados en el seno del grupo, mediante la adopción de *cost-sharing arrangements*, a través de los que existe un reparto de costes mediante aportaciones calculadas de acuerdo con unas reglas previstas en el propio acuerdo, que también suele incluir los costes de adhesión y retirada de partícipes (*buy-in/ buy-out/payment*)¹⁷.

17 El Internal Revenue Service (IRS) define los *cost-sharing arrangements* como: *an agreement under which costs to develop intangibles are shared in proportion to reasonably anticipated benefits that each entity will reap*. Y, aunque, en países como España, las reglas relativas a los acuerdos de reparto de

Por tanto, esta Acción 1 de BEPS, está directamente relacionada con las acciones previstas para la reordenación internacional de los precios de transferencia.

3.2. Acción 2: Neutralizar los efectos de los instrumentos híbridos (septiembre 2014)

Cuando se habla de instrumentos híbridos, la Acción 2 de BEPS se está refiriendo a “mecanismo y entidades”.

Ello abarca, en primer lugar, los instrumentos financieros que en un país pueden tener el tratamiento de capital y en otro el de préstamos (preferentes, convertibles, préstamos participativos...)¹⁸. Pero también las entidades que, como las *check the box* de Estados Unidos, pueden resultar transparentes en un Estado y no en otro¹⁹.

costes constituyen reglas específicas que no interfieren en la aplicación del principio *arm's length*, no ocurre así en el Derecho Comparado. En Estados Unidos las normas internas en materia de costos compartidos prevalecen sobre el principio *arm's length*, como lo ha afirmado la emblemática resolución *Xilinx, Inc. v. Commissioner* del Noveno Circuito de la Corte de los Estados Unidos, de 27 de mayo de 2009. De manera que la valoración de intangibles en el marco de los *cost-sharing* ha contribuido activamente a la crisis del libre comparable como criterio fundamental en la valoración de operaciones entre partes dependientes.

- 18 En el ámbito internacional han destacado el ejemplo de los *juros sobre capital propio* de Brasil que, a pesar de su estructura interna de préstamo, tienen un tratamiento similar a los dividendos, o bien las acciones preferentes australianas, que a pesar de ser calificadas como acciones, tienen un rendimiento fijo y no son negociables en mercados secundarios. Respecto a los *juros de capital propio* brasileños, se ha pronunciado en España el Tribunal Económico-Administrativo Central en resoluciones de 13 de abril de 2011, Vocalía Tercera, RG. 1201/10, 1202/10 y 1884/10 y en la posterior de 26 de abril de 2012, Vocalía Segunda, n° Resolución 00/4085/2010, calificándolos como *intereses* a los efectos de la aplicación del Convenio de Doble Imposición hispano-brasileño. Por su parte, la Audiencia Nacional, en sentencia de 27 de febrero de 2014, entiende que, de acuerdo con la calificación en el Estado de la fuente, deben considerarse dividendos. En cuanto a las preferentes australianas, la sentencia de la Audiencia Nacional de 18 de abril de 2013, califica sus rendimientos como intereses.
- 19 Estas entidades se utilizan en estructuras elusivas que han propiciado la adopción de BEPS. Poniendo el ejemplo de la *Double Irish* utilizada por multinacionales como Google, Microsoft, Facebook, Oracle o Pfizer, la misma se basa, en realidad, en el aprovechamiento de una serie de defectos graves en la regulación interna de Irlanda y Estados Unidos, que bastaría con corregir para neutralizar esta operación. Así, por un lado, las multinacionales se acogen a que la legislación Irlandesa, al seguir el criterio de la sede de la dirección efectiva, permite que una sociedad tenga su domicilio fiscal donde reside la entidad que controle a la sociedad Irlandesa (y que puede ser un paraíso fiscal) y no donde desarrolle sus actividades. Se trata de una cuestión que Irlanda, modificará a partir del 1 de enero de 2015. En segundo lugar, que Estados Unidos, al seguir el criterio de lugar de constitución (*law of constitution*), trata a las dos filiales irlandesas de la multinacional americana como una única entidad residente en Irlanda, por lo que las operaciones entre ambas son irrelevantes para el impuesto americano. Además, al ser una de estas filiales una sociedad de responsabilidad limitada (*Limited Liability Company*) la aplicación del régimen de transparencia es una opción de la sociedad (sistema *check in the box*), por lo que la modificación de este régimen o el cambio legal del régimen americano de las *Controlled Foreign Corporation*, reducirían las posibilidades de acudir al *Double Irish*.

La existencia de estos híbridos y la posible doble no imposición derivada de su aprovechamiento en dos jurisdicciones, viene siendo objeto de preocupación en diversos foros supranacionales e internacionales. Así, destaca en la Unión Europea el *Tackling double non-taxation for fairer and more robust tax systems*, de 29 de febrero de 2012, de la Comisión y la Resolución del Parlamento Europeo de 19 de abril de 2012 (B7-0203/2012), sobre la necesidad de adoptar medidas concretas para combatir el fraude y la evasión fiscal y prevenir la doble no imposición en relación con el uso de instrumentos híbridos, en el marco de las Directivas 90/435/CEE y 2003/49/CE. Y los trabajos de la OCDE marcan la línea de una tendencia global dirigida a articular una nueva generación de cláusulas antiabuso específicas (*Specific and targeted rules, TARs*) concebidas hacer frente a estrategias de planificación que explotan la interacción entre distintas legislaciones fiscales nacionales, en ocasiones, en combinación con sofisticados esquemas de innovación financiera²⁰.

Sobre esta cuestión se pronunció la consulta regional de América Latina y el Caribe, sobre erosión de bases y traslado de beneficios, celebrada en Bogotá, el 27 y 28 de febrero de 2014, en cuyo documento se hace referencia a ciertos híbridos, habituales en la región, como los *swaps* de materias primas, en los que está presente un intercambio futuro de flujos.

¿En qué se traducirá esta Acción en la práctica y, sobre todo, cómo afectará al ordenamiento interno ecuatoriano? La Acción BEPS propone que, para evitar la doble no imposición derivada de estos instrumentos, el Estado de residencia elimine la exención de la renta, si la misma no ha tributado en la fuente, o que deniegue la deducción cuando la misma ya se ha aplicado en otro Estado (*double dip*).

Por su parte, cuando se trate del Estado de la fuente (condición que asumirá Ecuador en la mayoría de los casos), se recomienda denegar la deducción de un pago si no es renta para el perceptor.

Esta medida propuesta en BEPS es un ejemplo más del alejamiento de las propuestas de la OCDE de la realidad de los países en vías de desarrollo. Y ello porque una medida de limitación de la deducción de costes de ciertos instrumentos financieros afectará, sin duda alguna, a la política fiscal de los países en desarrollo que habiliten deducciones para atraer inversión.

En lugar de denegar la deducción, la no tributación efectiva en el país de residencia podría ser utilizada por Ecuador como “elemento de convicción” para calificar una conducta como elusiva (así, en España, sentencia de la Audiencia Nacional, de 20 de mayo de 2014).

20 Calderon Carrero, J.M., “A vueltas con las reglas de interpretación y calificación de los convenios de doble imposición al hilo de una resolución del TEAC sobre híbridos financieros: la reciente reacción de la OCDE frente al arbitraje fiscal internacional” en *Quincena Fiscal*, N° 12, 2012, p. 18.

En cuanto a los híbridos de entidades, también se pueden adoptar medidas similares de limitación de aplicación de regímenes beneficiosos cuando tales entidades no tributan efectivamente en el país de residencia. Y, se pueden modificar los Convenios de Doble Imposición (por ejemplo, el que Ecuador tiene con España) para introducir en los protocolos, en especial la cláusula de exclusión (*exclusion approach*), prevista en el comentario 15 al artículo 1 Modelo OCDE.

3.3. Acción 3: Refuerzo de la normativa sobre *Controlled Foreign Corporation* -CFC- (septiembre de 2015)

BEPS sugiere la introducción de medidas de *Controlled Foreign Corporation* (CFC) o transparencia fiscal internacional. Aunque ello es algo que concierne, preferentemente, a los países de residencia. De hecho, una mala regulación de la transparencia fiscal internacional en Estados Unidos es lo que ha propiciado estructuras como la *dobles irlandesa*, a la que ya nos hemos referido.

La transparencia fiscal internacional es una cláusula especial anti-elusión, que pretende la tributación de las rentas de las sociedades filiales extranjeras controladas en el país de residencia de sus accionistas. La OCDE ha pretendido impulsar la transparencia fiscal internacional desde su Informe de 1998, a efectos de luchar contra el recurso abusivo a *sociedades base*. Así lo ha recogido el parágrafo 23 de los Comentarios al art. 1 del MOCDE, donde se señala que la utilización de sociedades base debe ser combatida con una legislación sobre transparencia fiscal internacional.

El empeño de la OCDE por promover la implantación de cláusulas de transparencia fiscal internacional estaba en la línea de su política de protección del Estado de residencia y de defensa del principio de renta mundial como clave de bóveda del reparto del poder internacional. Y ello, como apuntamos, no resulta sustancialmente alterado por BEPS. La finalidad prioritaria de la transparencia fiscal internacional es proteger el principio según el cual los residentes deben ser gravados por la renta mundial y evitar que este principio se burle mediante la colocación de patrimonios bajo la titularidad de entidades jurídicas no residentes²¹.

Ese empeño a favor de la CFC se ha visto, incluso, en la reafirmación de su implantación, cuando la figura fue cuestionada en algunos países. En este sentido, cabe afirmar que en Francia, el instituto de transparencia internacional, recogido

21 Sanz Gadea, E., "El régimen especial de transparencia fiscal internacional" en *Working Papers*, IEE, La Coruña, Banco Pastor-Fundación Barrié, 2000, p. 47.

en el artículo 209-B del *Code Général des Impôts*²², fue puesto en tela de juicio, por ejemplo, por la resolución de 12 de diciembre de 1996, del Tribunal Administrativo de Estrasburgo, en el caso *Strafor-Facom*; por la resolución de 25 de febrero de 1999, del Tribunal Administrativo de Poitiers, en el caso *Remy-Cointreau*, y por la sentencia del Tribunal Administrativo de Apelaciones de París de 30 de enero de 2001, en el supuesto *Schneider*, que ha resuelto la incompatibilidad del art. 209-B del *Code Général des Impôts*²³ con los Convenios suscritos según el Modelo de la OCDE.

Por el contrario, la OCDE ha defendido la compatibilidad de la transparencia fiscal internacional con los Convenios. En tal sentido, en el Modelo de Convenio de 1992 se incluía, por primera vez, una referencia a la compatibilidad de las cláusulas internas en presencia de Convenio, incluyendo una mención a la existencia de una opinión contraria minoritaria. Pero el Modelo 2003 ya no incluye esta referencia a la opinión minoritaria. En tal sentido, los Convenios firmados por España empiezan a incluir cláusulas que disponen que el Convenio no se interpretará en el sentido de impedir a un Estado contratante aplicar las disposiciones de su normativa interna relativas a la prevención de la evasión fiscal, en la línea de la OCDE de postular que estas cláusulas domésticas forman parte de las reglas internas que determinan los hechos que dan lugar al nacimiento de la obligación tributaria. Convenios suscritos por España con Panamá, Alemania o Argentina establecen expresamente la compatibilidad de la transparencia fiscal internacional con las disposiciones del Convenio.

A la luz de estas recomendaciones, Ecuador tendría que aprobar una norma de transparencia fiscal internacional, en la línea de las medidas previstas en la Ley para la Equidad Tributaria de 2007, que supere los límites del principio de realidad económica del artículo 17 del Código Tributario Nacional y de las exigencias de registro y declaración del control que un sujeto tenga sobre entidades en el exterior.

En cualquier caso, Ecuador, como país receptor de inversiones, tendrá más interés en aprobar disposiciones que garanticen un gravamen en Ecuador, de acuerdo con la regla de “ubicación razonable del beneficio” como criterio de tribu-

22 El art. 209, B, del *Code* prevé que siempre que un sujeto pasivo del impuesto sobre sociedades afrancés tenga una participación superior al 10 % –o con un valor superior a 150 millones de francos– en una sociedad exterior, residente en un paraíso fiscal, el resultado de tal sociedad debe ser directamente imputado a la sociedad francesa, en proporción al porcentaje de capital detentado. En otros ordenamientos europeos –el caso alemán– no existe propiamente el instituto de la transparencia fiscal.

23 El art. 209, B, del *Code* prevé que siempre que un sujeto pasivo del impuesto sobre sociedades francés tenga una participación superior al 10 % –o con un valor superior a 150 millones de francos– en una sociedad exterior, residente en un paraíso fiscal, el resultado de tal sociedad debe ser directamente imputado a la sociedad francesa, en proporción al porcentaje de capital detentado. En otros ordenamientos europeos –el caso alemán– no existe propiamente el instituto de la transparencia fiscal.

tación mínima de cada filial en el país en que opere, o reglas como las que rigen en países como Perú la venta indirecta de acciones (artículos 9º, h) y 10 e) de la Ley del Impuesto sobre la Renta). No olvidemos que países desarrollados, y tradicionalmente exportadores de capital como Reino Unido vienen propugnado el gravamen efectivo, allí donde la renta hubiera debido tributar (así se recoge en el Proyecto de *diverted profit tax*, más conocido como Tasa Google).

3.4. Acción 4: Limitar la erosión de la base imponible por vía de deducciones en el interés y otros pagos financieros (septiembre 2015)

BEPS pretende también evitar la erosión de las bases imponibles vía deducción de intereses, limitando tal deducción.

La figura que tradicionalmente se ha habilitado para limitar esta erosión es la subcapitalización, *infracapitalización*, o capitalización delgada (*thin capitalization*)²⁴. Consiste en hacer frente al suministro de recursos financieros a una sociedad mediante préstamo cuando por la vinculación existente y la proporción entre los fondos propios y los capitales prestados puede deducirse que el préstamo encubre una verdadera aportación de capital. La cláusula de subcapitalización suele utilizar como presupuesto la existencia de un endeudamiento neto basado en una *ratio fija*, superado el cual, el interés pagado se cataloga por la norma como dividendo ficticio, que no será deducible en la base imponible de la entidad pagadora.

Aunque en la actualidad, especialmente en Europa, la regla de la subcapitalización se está viendo sustituida por un límite general a la deducción de gastos financieros, calculado sobre el EBITDA, (beneficio antes de intereses, impuestos, amortizaciones y deterioro), medida introducida, entre otros países, en España, Portugal, Italia, Alemania, Francia y Holanda. La limitación se refiere a los gastos financieros netos, y éstos han de entenderse como el exceso de gastos financieros respecto de los ingresos derivados de la cesión a terceros de capitales propios²⁵.

BEPS propone adoptar medidas que limiten la traslación de beneficios vía la deducción de intereses. No obstante, no parece que una prohibición de deducir los gastos financieros sea la solución más acertada; por un lado puede generar una doble imposición de intereses cuando los mismos resulten gravados en cabeza del receptor. Por otra parte, plantea serias objeciones desde el punto de vista de la

24 Calderón Carrero, J. M., “Estudio de la normativa española sobre subcapitalización de sociedades a la luz del principio de no discriminación: análisis de su compatibilidad con los CDIs y con el ordenamiento comunitario” en *Crónica Tributaria*, N° 76, 1995, p. 122.

25 Calvo Vergez, J., “La nueva limitación a la deducción de gastos financieros en el Impuesto sobre Sociedades: algunas consideraciones a la luz de la reforma fiscal” en *Actum Fiscal- Actualidad Mementos*, N° 95, monográficos 2015, p. 13.

seguridad jurídica, que requiere el gravamen de la renta neta. De ahí que LODIN haya propuesto sustituir la deducción de los intereses como gasto, por la deducción en cuota del impuesto pagado por la sociedad del grupo perceptora de los intereses, con el límite de lo que se tributaría si los intereses se obtuviesen por la sociedad que los ha pagado²⁶.

3.5. Acción 5. Combatir las prácticas tributarias perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia. Septiembre 2015. Estrategia con otros países. Diciembre 2015

La Acción 5 hace referencia a la falta de transparencia, mencionando los denominados *regímenes preferenciales*. Se dice que no queda nada clara la concurrencia de sustancia ni la seguridad jurídica en los regímenes privilegiados. Entre estos destacan los regímenes de *holding* (singularmente los de Luxemburgo, Holanda, Suecia y Dinamarca), basados en el *participation exemption regime*. Se incluirían también las ETVE españolas, rechazadas unilateralmente por países como Argentina y Brasil²⁷. Deben mencionarse otras medidas que pueden incidir negativamente en la transparencia como los *tax rulings* holandeses o los *comfort letters* de Luxemburgo, sujetos a investigación por la Comisión Europea, desde el 17 de diciembre de 2014. Se trata, en cualquier caso, de medidas que afectan también a los países de residencia, y no tanto a los de la fuente.

Por otro lado, entre los principales instrumentos de lucha contra la elusión y las prácticas perniciosas está la adopción de cláusulas generales anti-abuso (General Anti-Abuse Rules –GAARs–).

26 Lodin, S. O., *The making of Tax Law. Th Develpoment of Swedish Taxation*, Amsterdam, IFBD/Iustus Förlag, 2011, p. 191 y ss.

27 Las ETVE propiciaron la denuncia por Argentina del Convenio de Doble Imposición con España de 1992 y la firma del nuevo vigente desde 1 de enero de 2013. Por su parte, Brasil ha negado que estos dividendos se pueden beneficiar de la exención prevista en el artículo 23.4 del Convenio para evitar la Doble Imposición entre España y Brasil, y lo ha hecho a través de una disposición interpretativa interna de ínfimo rango, el *Acto Declaratorio Interpretativo* Nº 6, de 6 de junio de 2002 de la *Receita Federal Brasileira*, que se pronuncia sobre la no aplicabilidad del Convenio a los dividendos procedentes de entidades acogidas al régimen ETVE. La Administración ha rechazado la interpretación realizada por las autoridades brasileñas en el citado Acto Declaratorio, considerando que no se corresponde ni con la letra ni el espíritu del Convenio firmado entre ambos Estados. En efecto, como señala la respuesta a Consulta Vinculante de 14 de julio de 2003, el artículo 23.4 del Convenio España-Brasil firmado el 14 de noviembre de 1974. (BOE, 31-diciembre-1975), no exige que se graven efectivamente los dividendos en España, sino que España tenga derecho a hacerlo de acuerdo con el Convenio. Esto último ocurre en el caso de la ETVE, con independencia de la renuncia a tributación que se produce en nuestra Ley interna. Por tanto, el artículo 23.4 sería plenamente aplicable a los dividendos distribuidos por la ETVE a un residente en Brasil, por lo que Brasil debería eximir de gravamen esos dividendos.

BEPS no hace una recomendación expresa de que los Estados adopten una cláusula general, salvo en lo relativo a la implementación de una cláusula de salvaguarda para impedir unilateralmente la aplicación abusiva del convenio. Así, el documento publicado por la OCDE en septiembre de 2014 (*Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances*) propone una nueva cláusula general anti-abuso, que incluye el *test del propósito principal* que, no obstante, se limita en su aplicación al *treaty shopping*, cuando la obtención del beneficio del convenio sea “uno de los principales propósitos del negocio”.

Sin embargo, está claro que la transposición de BEPS en los ordenamientos internos llevará a que los distintos países, en especial de América Latina, dispongan la inclusión de cláusulas generales anti-elusión en sus ordenamientos. En esta línea están México y Chile, miembros de la OCDE, siguiendo la estela de otros países latinoamericanos que ya tienen estas medidas generales contra la elusión, como Brasil, Argentina, Colombia o Perú²⁸.

3. 6. Acción 6: Impedir la utilización abusiva de convenio

El abuso de convenio es la expresión más básica de la elusión tributaria internacional, en la medida en que la norma *abusada* es una típica norma de Derecho internacional, como un convenio de doble imposición. Y sobre el abuso de convenio se pronuncia expresamente BEPS, en su Acción 6, titulada *prevención del abuso de convenios*. Sin embargo, será difícil que las medidas previstas se puedan articular en la práctica mientras no se defina un estándar común de abuso²⁹. De hecho, ya existe un arsenal de medidas contra el abuso de convenios, en los comentarios al artículo 1 del Modelo OCDE que incluyen las cláusulas de transparencia, tránsito y sujeción efectiva, así como el uso del beneficiario efectivo como mecanismo indirecto de lu-

28 Ello contrasta con el modelo de cláusula europea, en la Unión Europea, donde la Comisión, en su propuesta de modificación de la Directiva Matriz-Filial de 25 Noviembre 2013 (COM(2013)814final), propone una cláusula anti-abuso común europea que estarían obligados a introducir en sus respectivos ordenamientos todos los Estados miembros y basada en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea sobre *práctica fiscal abusiva*. La cláusula tipo se basa, por un lado, en la Recomendación de medidas frente a la planificación fiscal agresiva de 6/12/2012, y por otro en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, como *Cremer* de 11 de octubre de 1977 -125/76-, *Emsland-Stärke GmbH* de 14 de diciembre de 2000 -C-110/99-, *Halifax*, de 21 de febrero de 2006 (As. C-255/02) o *Cadbury-Schwepes* de 12 de septiembre de 2006 (C-196/04).

29 Mientras la misma no exista es difícil que tal acción se materialice en un proyecto coherente y que aporte certeza y seguridad jurídica. A estos efectos, el actual estándar de definición contenido en los Comentarios al art. 1 MC OCDE, y muy especialmente en el párrafo 9.5. (el llamado *guiding principle*), no contribuye a conocer qué conductas son abusivas y cuáles no; Calderón Carrero, J. Martín Jiménez, A., “El plan de acción de la OCDE para eliminar la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios a otras jurisdicciones (BEPS): ¿el final, el principio del final o el final del principio?”, cit., p. 90.

cha contra el abuso de convenio. Si se pretende reforzar estas cláusulas, Ecuador debería renegociar sus convenios para incluirlas en los respectivos protocolos.

BEPS propone en este sentido, una solución peculiar, pues postula que los Estados adopten en sus ordenamientos internos una cláusula de salvaguarda (*saving clause*). Por medio de esta cláusula, los Estados se reservarían el derecho a implicar unilateralmente el tratado a sus propios residentes. Por tanto, los Estados podrían excepcionar la primacía del Convenio frente a la legislación doméstica, cuando apreciaran que la invocación del tratado se hace en condiciones abusivas.

Dicha cláusula, basada en el test del propósito principal, se prevé en el citado documento. También se prevé la inclusión de cláusulas de limitación de beneficios (limitations of benefits, LOB), propias del modelo USA de Convenio, basadas en la idea de que un Convenio se firma con un país, no con todo el orbe (*we are not signing an Convention with the World*), y que implementan un test preventivo de idoneidad de una sociedad que pretenda ser beneficiaria de un convenio con Estados Unidos.

Al margen de la adopción de una cláusula de salvaguarda, BEPS hace referencia también a la necesidad de evitar situaciones de *doble no imposición*. Pero la condena generalizada de la existencia de situaciones sobrevenidas de doble imposición demuestra una vez más que las medidas de BEPS son resultado de una concepción del reparto del poder tributario que favorece a los Estados *de residencia*, ya que tal condena generalizada puede afectar, por ejemplo, a la posibilidad de adoptar cláusulas de *tax sparing* (incluidas en Convenios como el España-Brasil y propugnadas por el Modelo de Convenio del ILADT). Estas cláusulas, en tanto contemplan la deducción por doble imposición en el país de residencia por impuestos no pagados, son especialmente importantes para la política de incentivos a la inversión de países como Ecuador³⁰.

3.7. Acción 7: Impedir la elusión artificiosa del estatuto del Establecimiento Permanente (septiembre de 2015 para cambios en el EP)

Sin duda alguna, una de las cuestiones clave para reformar las bases en las que se asienta la distribución actual del poder fiscal internacional, es el cambio en el modelo de establecimiento permanente, una institución fundamental para garantizar la tributación en el territorio de los Estados donde se generan las rentas³¹.

30 Sobre la conveniencia del *tax sparing*, Cahn-Speyer Wells, P., "El método de imputación de impuestos no pagados (*tax sparing*) en un mundo globalizado" en *El tributo y su aplicación. Perspectivas para el siglo XXI*, Madrid-Barcelona-Buenos Aires, Marcial Pons, 2008, p. 1995.

31 Lang, M., *Introducción al Derecho de los Convenios para Evitar la Doble Imposición* (trad. Diego Quiñones), Amsterdam-Bogotá, Ed. Temis-IBFD, 2014, p. 107; Caliendo, P., *Establecimientos Permanentes em Direito Tributario Internacional*, Sao Paulo, Editora Revista dos Tribunais, 2005, p. 473.

En los últimos años, muchas han sido las modificaciones que ha experimentado la figura del establecimiento permanente, como consecuencia de los sucesivos informes de la OCDE. Así el Informe sobre Atribución de Beneficios a Establecimientos Permanentes de 2006 del Comité de Asuntos Fiscales, que postula la deducción de cargas financieras, a través de la figura del *capital free*; el Informe de 17 de julio de 2008 sobre *nuevo enfoque autorizado* de atribución de beneficios a establecimientos permanentes, o los Comentarios al Modelo OCDE del mismo año sobre criterios de atribución de renta del artículo 7,2, a tener en cuenta por el Estado de residencia o sobre deducibilidad de pagos a la casa central (que incluye la aplicación del principio *arm's length* y replantea el principio de empresa separada). También la introducción en los Comentarios al artículo 5, párrafos 42,11 a 42,48 de la denominada *cláusula alternativa de tributación de servicios* que permite gravar como si fuera establecimiento permanente cierta presencia física de personas en un Estado en el que desarrollan un servicio. O la modificación de 2010 de las referencias. Y, sobre todo, la posibilidad, también en 2010, de potenciar criterios de *profit split*, mediante la progresiva implantación de técnicas de distribución del beneficio.

Sin embargo, BEPS se centra *desarrollar modificaciones en la definición de EP para impedir la elusión artificiosa del estatuto de EP en relación a la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, incluso mediante la utilización de mecanismos de comisionista y exenciones de actividad específica. Al trabajar en estas cuestiones, se abordarán también las relacionadas con la atribución de beneficio.*

Este es un punto extremadamente importante, pues enlaza con la política de *atribución razonable del beneficio* que están impulsando a nivel internacional, en especial los BRIC (Brasil, Rusia, India y China). Estos países están defendiendo que se haga frente a prácticas como la conversión de filiales fabricantes y distribuidoras en *contract manufacturer* de bajo riesgo para otras entidades del grupo no residente o como agentes promotoras de las ventas de otras empresas del grupo, retribuidas con comisiones, aunque tengan capacidad para vincular a la empresa matriz³². Se trata, en suma, de la reestructuración para convertir filiales con actividad sustancial en meras comisionistas. Frente a la curiosa interpretación de estas situaciones en sentencias como *Dell Noruega* de 2 de diciembre de 2011 o *Zimmer*, del *Conseil de Etat*, de Francia, de 31 de marzo de 2010, destaca el giro propiciado por la sentencia *Roche* del Tribunal Supremo de España de 12 de enero de 2012, que considera estable-

32 Cuestión en la que entra por primera vez la Guía de Precios de Transferencia de la OCDE de 2010, que requiere el análisis de si la distribución de riesgos en una operación vinculada se ajusta al principio de libre competencia, disponiendo que la redistribución contractual del riesgo entre empresas relacionadas será respetada únicamente en la medida en que tenga "sustancia económica" (*economic substance*).

cimiento permanente al comisionista con capacidad de vinculación *de facto* a la casa central³³.

Además, es necesario profundizar en el contenido de los comentarios a los artículos 10,11, 12, 21 y 22 del Modelo OCDE, a efectos de habilitar mecanismos que contrarresten la práctica consistente en atribuir determinadas rentas (dividendos, intereses, cánones, otras rentas y patrimonio) a un establecimiento permanente situado en el territorio de un Estado que prevé una tributación más favorable de dichas rentas.

En cualquier caso, a la hora de plantear una reformulación del concepto de establecimiento permanente o del principio de independencia, o de la implantación de métodos de *profit split* en el tratamiento de los precios de transferencia, BEPS no será suficiente y habrá que pensar en una acción multilateral mucho más ambiciosa.

Ecuador, por su parte, puede aprovechar las directrices de esta Acción BEPS para promover una mejora en su regulación interna del establecimiento permanente, contenido en el artículo 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno y el artículo 9 de su Reglamento de 31 de diciembre de 2001 e impulsar la traslación de ese cambio a la Decisión 40 de la Comunidad Andina de Naciones. Es cierto que, como dice MONTAÑO GALARZA, el concepto de establecimiento permanente de la legislación interna ecuatoriana es amplio, pero convendría aprovechar la asunción de una nueva definición del mismo en el ámbito internacional, para promover una modificación en los Convenios firmados por Ecuador con países exportadores de capital³⁴.

3.8. Acciones 8, 9 y 10: Asegurar que los resultados de los precios de transferencia están en línea con la creación de valor

Las Acciones, 8, 9 y 10 de BEPS están unidas por un hilo conductor común, que no es otro que la necesidad de replantear la ordenación global de los precios de

33 Esta sentencia inaugura lo que se conoce como cláusula española de establecimiento permanente o *spanish approach*. Entiende esta resolución del Tribunal Supremo la comisionista de Roche en España no tiene un lugar fijo de negocios en España, ni tiene un agente dependiente con poderes para vincularle. Sin embargo, el alto tribunal interpreta que a la redacción actual del Modelo de Convenio de la OCDE permite contemplar en la figura del agente otras actividades distintas de la de “concluir contratos en nombre de la empresa” incluidas las que hubiera podido realizar directamente a través de un lugar fijo de negocios (como precisamente, la fabricación). Véase Carmona Fernández, N., “La noción de establecimiento permanente en los tribunales: las estructuras operativas mediante filiales comisionistas” en *Crónica Tributaria*, N° 145, 2012, p. 4 y ss.

34 Montaña Galarza, C., “El establecimiento permanente en los países miembros de la Comunidad Andina y en el Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico” en <https://www.google.es/webhp?sourceid=chrome-instant&ion=1&respv=2&ie=UTF-8#q=Ecuador+establecimiento+permanente>

transferencia. La Acción 8 pretende “poner freno al traslado del beneficio mediante el movimiento de activos intangibles entre miembros del grupo”, y la 9 que una “empresa del grupo acumule un capital que no sea parejo a su nivel de riesgo”. Por su parte, la Acción 10 propone luchar contra otras transacciones de alto riesgo que buscan reducir la base imponible. Estas acciones deben ser puestas en relación con la Acción 4, que hace referencia a los precios de transferencia en transacciones financieras. Además, se pone especial énfasis en la transferencia de intangibles en el seno del grupo, lo que exige poner al día las Directrices sobre acuerdos de reparto costes. En ese sentido, se ha aprobado ya el Informe sobre la Acción 8, que pretende asegurar que los resultados de los precios de transferencia estén sean acordes con la creación de valor de intangibles.

BEPS pretende sentar las bases para cambiar el paradigma de precios de transferencia pero, por ahora, nada apunta a una revolución en este punto. Se percibe un cierto continuismo en los criterios de la OCDE, puesto que se toma como documento de referencia el Segundo Borrador de Documento de la OCDE sobre Intangibles de julio 2013.

Es en la necesidad de superar este marco dónde hay que situar la revisión de la Guía de Precios de Transferencia, publicada el 22 de julio de 2010. Como principales novedades de la misma hay que incluir que los métodos de ganancia transaccional (margen neto de la transacción (*Transactional Net Margin Method*) y el método de división de ganancias (*Profit Split Method*) ya no son considerados métodos de último recurso. Sólo se mantiene la preferencia por el método de *precio comparable entre partes no controladas*, pero, en todo caso, se aplicará el método que, atendiendo a cada situación particular, sirva mejor al objetivo de determinar el verdadero precio de mercado.

Además, se intentan resolver, con éxito desigual, algunos problemas técnicos importantes que venían planteando la búsqueda de comparables, perfilando los criterios que se deben seguir a la hora de seleccionar o rechazar un comparable. En este sentido, la Guía de 2010 sugiere mayores orientaciones, por ejemplo, facultando a que no se tome en consideración todo el comparable sino sólo una parte, a través de técnicas de *rango intercuartil*, o fijando los aspectos del comparable a rechazar, a través de los resultados atípicos o extremos.

A ello hay que unir como gran novedad de la Guía de Precios de Transferencia de 2010 las reglas sobre precios de transferencia en la distribución de riesgos en operaciones de reestructuración, cuestión a la que nos vamos a referir a continuación.

En cualquier caso, BEPS que, como hemos dicho, proclama su voluntad de no incidir sobre el actual consenso relativo al reparto de bases imponibles a nivel internacional, tiende una *línea roja*: “en ocasiones se proponen sistemas alternativos para la distribución de los ingresos, incluyendo los sistemas basados en fór-

mulas. Sin embargo, la importancia de una acción concertada y las dificultades prácticas para lograr un acuerdo sobre el nuevo sistema y para una implementación consistente en todos los países se traduce en que, más que intentar sustituir el sistema actual de precios de transferencia, la mejor opción es abordar directamente los defectos en el sistema actual.”. Esto es; no se contempla una alternativa al principio *arm's-length* transaccional, ni una transición a sistemas más orientados al reparto de beneficios sobre claves que asignen los mismos a cada jurisdicción (*allocation keys*).

De todas formas, el Documento de julio de 2013 de la OCDE acepta el *profit-split*, por lo que puede ser considerado un primer paso hacia un cambio de sistema, al igual que parece serlo el enfoque de la documentación de las operaciones vinculadas “país por país” (*country by country*), que se desprende de las acciones 12 y 13, orientadas a reexaminar la documentación sobre precios de transferencia.

Esto es, BEPS apunta hacia un método *profit-split* global o de un sistema de reparto de beneficios para cada jurisdicción implicada, tanto en cuestiones como la información territorializada como en ciertas acciones sobre intangibles, pero es evidente que el Informe BEPS reconoce que no es el lugar más adecuado para un replanteamiento del régimen de precios de transferencia. Aunque una reflexión sobre su modificación es una auténtica necesidad en el actual panorama internacional.

En suma, las acciones de BEPS, aun cuando se orienten a la definición de unas normas internacionales, no plantean una recomposición de la distribución del poder tributario internacional, que sigue basado en el Modelo de la OCDE, ni propugnan una reforma de los aspectos claves de ese Modelo.

Pero también en esto, como en tantas otras cosas, prevalece el interés de los países miembros de la OCDE, frente a los Estados receptores de inversión extranjera; singularmente para los países latinoamericanos que no son miembros de la OCDE. Así la reunión de Bogotá para el Área de América Latina y el Caribe propuso tomar en consideración el Sexto Método para *commodities* (intentando un concepto armonizado de *commodity*), definir el papel del *profit split* o valoración de los servicios de apoyo a la gestión y otorgar más seguridad jurídica y corregir las actuaciones arbitrarias (mediante regímenes de *safe harbour* para pequeñas empresas) y, en materia de procedimiento, regular los llamados *comparables ocultos*.

Ecuador, en esta línea, tendría que modificar las medidas relativas a los precios de transferencia, elevadas a norma de rango legal mediante la Ley para la Equidad Tributaria. Así, por ejemplo, deberían suprimirse las partes relacionadas por presunción. Al tiempo, la “obligación de presentar anexo e informe por operaciones con partes relacionadas”, puede ser un paso para la ordenación de un régimen acorde con el *country by country*.

En este sentido, va a ser trascendente la incorporación de esta obligación a los procedimientos domésticos de comprobación, a efectos de determinar el tratamiento de la misma por cada Administración, por lo que es muy importante fijar las exigencias de notificación, de carga de la prueba, derecho de audiencia del contribuyente y de formulación de alegaciones y derecho a ser notificado. Y especialmente relevante será el régimen sancionador que se prevea, en lo relativo al respeto a los principios de tipicidad y proporcionalidad. También habrá que armonizar este nuevo deber de las empresas multinacionales con las exigencias de confidencialidad en el tratamiento de la información y en la previsión de vías para que los obligados a facilitar esta información puedan instar el derecho a la privacidad.

De manera que la implantación de esta nueva obligación formal es una excelente oportunidad para volver a recordar lo ya dicho: en cualquier replanteamiento de la fiscalidad internacional los derechos y garantías del contribuyente deben adquirir un protagonismo del que hoy carecen. Es necesario configurar una verdadera Carta de Derechos del Contribuyente a nivel internacional, que fije los derechos de notificación, audiencia y recurso como garantías mínimas en todos estos procedimientos internacionales. Y en tal sentido es de destacar los trabajos de la Comisión encargada por el Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, en sus XXVI Jornadas de Santiago de Compostela en 2012, para formular una propuesta de Carta de los Derechos del Contribuyente en el ámbito latinoamericano³⁵.

3.9. Acción 12: Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva

En esta línea, la Acción 12 de BEPS prevé regular la obligación de los contribuyentes de revelar sus esquemas de *planificación fiscal agresiva*, fijándose como fecha límite para formular recomendaciones sobre el diseño de legislaciones internas, el mes de septiembre de 2015. Como señala el propio Informe BEPS, con esta acción se busca, entre otras cosas, “desarrollar mecanismos de intercambio de información sobre esta materia entre administraciones tributarias”, por lo que será imprescindible coordinar las medidas de desarrollo de esta Acción 12 con el incipiente régimen de intercambio automático de información, “a fin de no crear nuevas obligaciones formales allí donde las exigencias de transparencia ya se deriven de otras obligaciones y documentación que deban elaborar las empresas”³⁶.

35 Un paso importante se ha dado en Europa con la *European Tax Payer's Code*, proyecto que se enmarca dentro de los esfuerzos que la Unión Europea está llevando a cabo en su lucha contra la evasión fiscal (de hecho, se concibe como contrapunto a la Comunicación contra el fraude de 27 de junio de 2012) y en pro de incentivar el cumplimiento voluntario. Contiene 34 medidas de protección de los derechos del contribuyente y es un documento abierto al debate público.

36 Calderón Carrero, J. Martín Jiménez, A., “El plan de acción de la OCDE para eliminar la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios a otras jurisdicciones (BEPS): ¿el final, el principio del final o el final del principio?” cit., p. 91.

Los precedentes más destacables se encuentran en el régimen DOTAS (*Disclosure of tax avoidance schemes*) del Reino Unido, existente desde 2004 y que ha experimentado una innovación, muy gravosa para los contribuyentes que no cumplan con el deber de comunicar esquemas. También los *tax shelters* (comunicación a la Administración de los negocios fiscales agresivos comercializados al por mayor por grandes firmas o entidades financieras), surgidos en Estados Unidos y que se contemplan en el artículo 6111,c) del *Internal Revenue Code*, dedicado a la obligación de información y registro y sirven para fijar la posición oficial del IRS.

Frente a ello, la OCDE no tiene una política definida, ya que el Comité de Asuntos Fiscales empieza a preocuparse desde 2005. Será en el Foro sobre Administración Tributaria de la OCDE de 2005 de Dublín, cuando se proponga que la información sobre estos esquemas sea objeto de intercambio de información. Mientras tanto, la comunicación de estas estrategias de planificación fiscal por las multinacionales puede tener lugar a través de los Códigos de Buena Conducta y la responsabilidad social corporativa, algo a lo que ya se está refiriendo la OCDE, mediante sus trabajos sobre *enhanced relationship* y sus programas de cooperación reforzada de las empresas con las administraciones públicas, basados en un Documento del Centro de Política y Administración Fiscal de la OCDE de 13 de noviembre de 2010.

3. 10. Acción 14: Hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias

La Acción propone avanzar claramente hacia la implantación de fórmulas arbitrales de resolución de conflictos, con la vista puesta en el Informe de septiembre de 2015, que debe avalar el cambio de criterio de la OCDE, que siempre se manifestó contraria a un arbitraje obligatorio. Será, por tanto, necesario corregir la cláusula arbitral del art. 25,5 del MOCDE, para privarle de su carácter subsidiario.

Corresponderá a los Estados desarrollar la fase interna del procedimiento arbitral, articulando los mecanismos para la incorporación de esta vía de resolución de conflictos a los procedimientos internos. Los Estados, en este punto (y Ecuador no será una excepción) deberán tener especial cuidado en llevar a cabo este desarrollo, de acuerdo con los principios que rigen su derecho procedimental tributario.

3. 11. Acción 15. Desarrollar un instrumento multilateral sobre doble imposición

Aunque existen antecedentes de acuerdos multilaterales sobre doble imposición, como el Convenio OCDE/Consejo de Europa, y, en cierta medida, la Decisión 578 de la Comunidad Andina de Naciones, BEPS incluye una medida, en cierto sentido revolucionaria, que es la de un convenio multilateral, aunque orientado a una finalidad específica: evitar la renegociación individual de los convenios bilaterales. Es obvio decir que para profundizar en esta acción es necesario un amplísimo consenso internacional, difícil de alcanzar en este momento.

No obstante, la implementación de este convenio multilateral y su relación con los bilaterales vigentes va a suponer muchos problemas. Sobre todo, desde la óptica de la teoría de las fuentes del Derecho Internacional Tributario. Así, la relación entre los tratados internacionales bilaterales y un posterior tratado multilateral siempre ha planteado problemas. Sobre todo, porque los parámetros que habitualmente se utilizan en el Derecho interno para resolver estos conflictos, esto es, los de jerarquía, cronológico y de especialidad, son difícilmente aplicables entre dos normas (un tratado bilateral y otro multilateral) cuya eventual contradicción no puede resolverse de acuerdo con el criterio de validez.

Precisamente por eso, si se pretende que este futuro acuerdo multilateral exima de la modificación de los distintos convenios multilaterales, habrá que ser precisos y cuidadosos a la hora de articular la relación entre este instrumento multilateral y los distintos acuerdos bilaterales. En tal sentido, dicho acuerdo multilateral, a partir del contenido del artículo 30,3 de la Convención de Viena de 1969, tendría que declarar terminados o suspender los convenios bilaterales entre países que sean parte del acuerdo multilateral, o bien establecer, expresamente, su prevalencia frente a los convenios bilaterales. Recuérdese que el artículo 59 de la citada Convención de Viena determina la prevalencia del tratado posterior sobre el anterior sobre la misma materia cuando se desprenda del tratado posterior, o conste de otro modo que ha sido intención de las partes que la materia se rija por ese tratado, en este caso, el acuerdo multilateral.

En cualquier caso, y aunque no sea lo más deseable desde el punto de vista de la certeza y seguridad jurídica, siempre que ambos firmantes de un convenio de doble imposición sean parte del ulterior convenio multilateral, éste se aplicará preferentemente frente a los convenios bilaterales, si el texto del acuerdo multilateral es claramente contradictorio con los bilaterales anteriores. Por eso, es fundamental la claridad en la redacción del futuro acuerdo multilateral.

Pero también puede ocurrir que, de las dos partes de un convenio de doble imposición bilateral, sólo una se adhiera al multilateral. En ese caso, y de acuer-

do con las reglas de la Convención de Viena, el tratado multilateral no tendrá el efecto de prevalecer frente al bilateral. Así se desprende del artículo 30,4 de la Convención de Viena, según el cual, ·en las relaciones entre un Estado que sea parte en ambos tratados y un Estado que sólo lo sea en uno de ellos, los derechos y obligaciones recíprocos se regirán por el tratado en el que los dos Estados sean parte.

Queda claro pues, que la previsión de BEPS de un Acuerdo Multilateral exigirá un trabajo de precisión en la técnica jurídica empleada.

4. BEPS y perspectivas de futuro en la fiscalidad internacional

Procede, por último, volver a referirnos al Informe y proceder a una valoración conjunta del mismo. Ya hemos hecho referencia a su origen y a los informes de desarrollo, con lo que ahora basta con mencionar su influencia como regla internacional y su relación con los ordenamientos internos de los Estados. Y ello porque, por mucho que exista un empeño en diluir la distinción entre derecho tributario interno y derecho tributario internacional, el ordenamiento tributario sigue siendo expresión del poder tributario de los Estados y sigue estando ordenado por las respectivas Constituciones, que incorporan principios de justicia y derechos fundamentales de los contribuyentes. El sistema fiscal es, en suma, una cuestión de cada Estado.

El documento BEPS es un avance importante en la búsqueda de reglas internacionales, aunque su alcance puede y debe ser más limitado de lo que se pretende. Su vocación internacional encuentra, como ya se dijo, un problema de legitimidad; a pesar de que surge del impulso del G-20, la OCDE sigue adoleciendo de falta de legitimidad internacional al representar sólo a una parte de los Estados del orbe³⁷. Consciente de esta limitación, la propia OCDE ha pretendido abrir el procedimiento de desarrollo del Plan BEPS, tanto en la fase de concreción de los objetivos como de ejecución, involucrando a los principales actores fuera de la OCDE y, singularmente, a los países del G-20 no miembros OCDE o a los países en vías desarrollo con la participación de la ONU en el Plan, así como abrir una fase de consulta en la que participen empresas y sociedad civil a través del BIAC (empresas) y TUAC (sindicatos), pero también de *think-tanks* y académicos y, singularmente, las Organizaciones No Gubernamentales que tanta influencia tienen en la opinión pública y en la deriva *moralista* del cumplimiento de las obligaciones tributarias.

37 Serrano Antón, F., "El Programa BEPS: LA OCDE contra la erosión de bases imponibles y la traslación de beneficios en el marco internacional" en *Fiscalidad en tiempos de crisis*, Pamplona, Aranzadi, 2014, p. 500.

Sin embargo, y como se ha dicho ya en más de una ocasión, BEPS no cuestiona los aspectos medulares que informan el actual *international tax regime*. Y si bien una política de creación de reglas internacionales de tributación puede tener en la lucha contra la elusión fiscal o planificación fiscal agresiva, uno de sus principales objetivos, no debemos olvidar que, probablemente, haya que replantearse algunos aspectos esenciales de la distribución del poder tributario que rigen la actual fiscalidad internacional.

BIBLIOGRAFÍA

A Altamirano, A., *Derecho Tributario, Teoría General*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona-Buenos Aires-Sao Pulo, 2012.

Avi-Yonah, R.S., “A Model Treaty for the Age of BEPS”, *University of Michigan Public Law Research Paper*, n° 411.

Cahn-Speyer Wells, P., “El método de imputación de impuestos no pagados (*tax sparing*) en un mundo globalizado”, en *El tributo y su aplicación. Perspectivas para el siglo XXI*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona-Buenos Aires, 2008.

Calderón Carrero, J.M., “A vueltas con las reglas de interpretación y calificación de los convenios de doble imposición al hilo de una resolución del TEAC sobre híbridos financieros: la reciente reacción de la OCDE frente al arbitraje fiscal internacional”, *Quincena Fiscal*, n° 12, 2012.

Calderón Carrero, J.M.-Martin Jiménez, A., “El plan de acción de la OCDE para eliminar la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios a otras jurisdicciones (BEPS): ¿el final, el principio del final o el final del principio? “, *Quincena Fiscal*, n° 1-2, 2014.

Caliendo, P., *Establecimientos Permanentes em Direito Tributario Internacional*, Editora Revista dos Tribunais, Sao Paulo, 2005.

Calvo Vergez, J., “La nueva limitación a la deducción de gastos financieros en el Impuesto sobre Sociedades: algunas consideraciones a la luz de la reforma fiscal”, *Actum Fiscal- Actualidad Mementos*, n° 95, monográficos 2015.

Carbajo Vasco, D., “Novedades en el intercambio internacional de información con fines fiscales”, *El Derecho*, Francis Lefebvre, 2013.

Carmona Fernández, N., “La noción de establecimiento permanente en los tribunales: las estructuras operativas mediante filiales comisionistas”, *Crónica Tributaria*, n° 145, 2012.

De Juan Ledesma, A., “Internet y nuevas tecnologías en telecomunicaciones: nuevos retos de la fiscalidad internacional”, *Impuestos*, 1998, II.

Gil Soriano, A., “Toward an automatic but asymmetric exchange of tax information. The U.S. Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA) as inflection point”, en *Estudios*

sobre Fraude Fiscal e intercambio Internacional de Información Tributaria, Atelier, Barcelona, 2012.

Gustafson, C., "The role of international law and practice in addressing international tax issues in the global era", *Villanova Law Review*, volumen 56, número 3, 2011.

Lang, M., *Introducción al Derecho de los Convenios para Evitar la Doble Imposición* (trad. Diego Quiñones), Ed. Temis-IBFD, Amsterdam-Bogotá, 2014.

Lodin, S.O., *The making of Tax Law. Th Develpoment of Swedish Taxation*, IFBD/Iustus Förlag, Amsterdam, 2011.

Malherbe, J.-Tello, C.P.-Grau Ruiz, M.A.; *La revolución fiscal de 2014; FATCA, BEPS, OVDP*; Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Bogotá, 2015.

Sanz Gadea, E., "El régimen especial de transparencia fiscal internacional", *Working Papers*, IEE, Banco Pastor-Fundación Barrié, A Coruña, 2000.

Serrano Anton, F., "El Programa BEPS: LA OCDE contra la erosión de bases imponibles y la traslación de beneficios en el marco internacional", *Fiscalidad en tiempos de crisis*, Aranzadi, Pamplona, 2014.

Schäuble, W., "Razones por las que la fiscalidad debe pasar a ser mundial", *El Economista*, sábado 1 de noviembre de 2014.

Van Den Hurk, H., "Starbucks contra el pueblo", *Nueva Fiscalidad*, marzo-abril, 2014.

ECUADOR Y BEPS DE CARA AL FUTURO INMEDIATO DE LA FISCALIDAD INTERNACIONAL

CÉSAR MONTAÑO GALARZA¹

Sumario: 1. INTRODUCCIÓN. 2. ECUADOR Y SU POSICIÓN FRENTE AL DERECHO INTERNACIONAL Y LA APLICACIÓN GENERAL EN EL CAMPO FISCAL INTERNACIONAL. 3. LOS LIMITADOS MECANISMOS TRADICIONALES EN LA JUSTICIA FISCAL INTERNACIONAL. 4. BEPS: ¿AVANCE, RETROCESO, STATUS QUO? 5. POSICIÓN ECUATORIANA EN MATERIA DE IMPOSICIÓN A LA RENTA: FUENTE *VERSUS* RESIDENCIA. 6. ECUADOR FRENTE A LA EROSIÓN DE BASES IMPONIBLES Y EL TRASLADO DE BENEFICIOS. 7. ECUADOR Y LOS CONVENIOS SUSCRITOS CONTRA LA DOBLE TRIBUTACIÓN EN UN MARCO DE INTEGRACIÓN REGIONAL. 8. BEPS Y LOS ACTORES DE LA FISCALIDAD INTERNACIONAL. 9. TRASCENDENCIA DE BEPS PARA EL ECUADOR: UN BALANCE. 10. DIÁLOGO COMPARTIDO COMO CIMIENTO DE LA INICIATIVA BEPS. 11. ACCIONES COMPLEMENTARIAS A LA INICIATIVA BEPS. 12. ¿GLOBAL SOFT LAW O GLOBAL HARD LAW? 13. POSIBLES CONSECUENCIAS DE BEPS PARA ECUADOR Y LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. 14. TRIBUTACIÓN CON LEGITIMACIÓN DEMOCRÁTICA, UN REQUISITO NECESARIO. 15. NUEVAS ESTRATEGIAS PARA AFRONTAR LA COMPETENCIA FISCAL LESIVA. 16. LÍMITES DEL ESTADO PARA CONTROLAR LA EROSIÓN DE BASE IMPONIBLE. 17. EL INSTRUMENTO MULTILATERAL BEPS Y SUS EFECTOS EN LAS OBLIGACIONES INTERNACIONALES DEL ESTADO. 18. ELEMENTOS PARA COMPRENDER MEJOR LA INICIATIVA BEPS. 19. UNA ACEPTABLE VÍA PARA LA APLICACIÓN DE BEPS. 20. SOBRE LA POSIBLE EVOLUCIÓN DE BEPS. 21. ¿ADOPTAR BEPS PARCIAL O TOTALMENTE? 22. ELEMENTOS PARA LA ENTRADA EN VIGOR DE BEPS (INSTRUMENTO MULTILATERAL). 23. GARANTÍA DE CUMPLIMIENTO DEL ACUERDO MULTILATERAL.

1 Rector de la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador y Presidente del Centro Andino de Estudios Internacionales (CAEI).

1. INTRODUCCIÓN

Con este capítulo se pretende dar cuenta de algunos aspectos un tanto problemáticos que derivan de la denominada iniciativa BEPS (Base Erosion and Profit Shifting), conocida en castellano como “Erosión de la base imponible y traslado de beneficios”, con especial proyección a la realidad ecuatoriana, amén de que también se incorporen comentarios sobre su proyección hacia el resto del mundo. La estructura de este apartado toma en cuenta varios tópicos abordados en 2015 en México, con ocasión de las XXVIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, cuyo tema II a cargo de Fernando Serrano Antón como relator general versó sobre: “Los retos de la fiscalidad internacional en Latinoamérica: ¿Convivencia de un tratado Multilateral contra los convenios bilaterales para evitar la doble tributación?”

La temática en cuestión trata acerca de un proyecto originado en estudios realizados especialmente en el seno de la OCDE, entre los cuales está el Informe BEPS “Diagnóstico” (2013), todo lo cual podría replantear de alguna forma la arquitectura de los ordenamientos fiscales, así como las maneras de actuar de la Administración y de los administrados, así como de sus asesores. En suma, BEPS busca optimizar el desempeño del fisco en términos recaudatorios, así como abonar para un desarrollo controlado de las operaciones económicas, cerrando puertas a la elusión tributaria, lo cual puede traer enormes beneficios en términos de inversiones, competencia, etc. Más de 100 países se han involucrado en las diferentes reuniones y trabajos en torno a esta iniciativa cuyos impulsores centrales son la OCDE y el G20.

Un conjunto de efectos de BEPS requerirá cambios menores en la gestión de tributos (precios de transferencia), otros demandarán cambios en la legislación (híbridos, CFC, intereses, prácticas perjudiciales), mientras que un tercer grupo de asuntos requerirá de nuevos instrumentos internacionales (híbridos, establecimiento permanente, abuso de tratados, precios de transferencia, resolución de conflictos). Buena parte de los justificativos de BEPS se encuentran en los problemas que presenta la economía digital (Acción 1), realidad que rebasa ampliamente la capacidad del Estado para realizar controles adecuados que garanticen niveles importantes de recaudación para proveer al presupuesto público. En suma, la iniciativa BEPS busca concretar tres objetivos trascendentes, el primero, dotar de coherencia a los regímenes de imposición a las empresas; el segundo, referido a la sustancia económica como centro de la imposición sobre la renta; el tercero, la transparencia en las operaciones económicas internacionales. Destaca así mismo en la iniciativa BEPS la Acción 15 que trata sobre desarrollar un instrumento multilateral en materia de fiscalidad internacional, que una vez en vigencia permitiría actualizar los convenios contra la doble tributación vigentes, con lo que estaría

caminando en orden a una mayor homogenización de los regímenes impositivos a nivel global, con las particularidades que más adelante señalaremos. Revisemos a continuación algunos puntos relacionados con esta apasionante temática actual.

2. ECUADOR Y SU POSICIÓN FRENTE AL DERECHO INTERNACIONAL Y LA APLICACIÓN GENERAL EN EL CAMPO FISCAL INTERNACIONAL

Como antecedentes cabe indicar que el Ecuador fue uno de los primeros países que firmaron la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados (CVDT) en 1969, sin embargo, solo la ratificó en 2003,² por medio de un dudoso acto normativo del poder ejecutivo.³ De esta manera, un instrumento internacional tan valioso como éste, previo a su ratificación, no fue aprobado por el órgano legislativo nacional, peor aún revisado en forma previa por el órgano de control constitucional de la época.

Si bien pueden existir varias justificaciones para la aprobación dilatada de la Convención, al parecer la más importante tiene que ver con el hecho de que desde la época de suscripción y hasta el año 1998, el Ecuador mantenía un problema limítrofe con el Perú, nuestro país desconocía el Protocolo de Río de Janeiro bajo el argumento de que fue suscrito por la fuerza. El temor radicaba en que con la aprobación de la Convención de Viena las tesis jurídicas peruanas tomarían fuerza en contra de los intereses limítrofes del Ecuador. En la realidad, luego de la firma de la Convención, el Estado negoció y firmó infinidad de instrumentos internacionales sobre muchas materias, sin que en estos casos haya influido el hecho de la no aprobación del referido instrumento. Es decir, en el Ecuador, tanto oficinas administrativas como instancias judiciales aplican sistemáticamente este tratado internacional.

Ya en el campo de la fiscalidad internacional diremos que en términos prácticos la importancia de los Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE es innegable, ya que la mayoría de CDIs suscritos por el Ecuador sigue este prototipo, pese a que el país no forma parte de esa Organización internacional. Empero, tanto en la práctica administrativa como en la judicial, no se concede a dichos Comentarios valor jurídico vinculante, por lo que solo sirven como criterios referenciales técnicos que pueden tomarse en cuenta eventualmente. Al respecto, Gabriel Galán Melo, al reflexionar sobre este tópico, entre otras cuestiones con acierto concluye lo siguiente: "... los Comentarios a los modelos de convenio presentan una extraordinaria utilidad porque revelan aparentemente la [real] intención de los Estados miembros de una organización internacional en específico al redactar tal

2 Publicado en el *Registro Oficial* No. 134, de 28 de julio de 2003.

3 Decreto Ejecutivo No. 619.

o cual modelo. En tal sentido, los Comentarios no constituyen sino un importante instrumento hermenéutico (referencial) no vinculante que favorece la resolución de situaciones de confusión u oscuridad en la interpretación y ejecución de un tratado en particular que ha seguido los lineamientos del modelo de convenio comentado”.⁴

A partir de alguna información que se ha podido conseguir de la Administración Tributaria nacional, puede concluirse que nuestro país se inclina por la aplicación estática de los CDIs, con lo cual se fortalecería la seguridad jurídica, entendida tanto como un principio de amplio reconocimiento, como en su forma de derecho de los administrados. En el Ecuador la aplicación de los CDIs la realiza directamente el contribuyente, es decir, sin que para el efecto se requiera realizar ningún paso previo o tramitar autorización alguna ante la Administración Tributaria. El país carece de normativa específica sobre aplicación de convenios contra la doble tributación.

Por su parte, los convenios de intercambio de información en general se aplican a requerimiento de las autoridades especificadas –pueden ser las administraciones tributarias o, la autoridad competente– en cada convenio o normativa sobre la materia, de manera directa y para los propósitos establecidos en las regulaciones. Los límites en materia de intercambio de información son los propios que constan en los convenios o, en las normas que prevén el intercambio, según sea el caso. Acerca de esta temática para el Ecuador es importante considerar especialmente el primer párrafo del artículo 99 del Código Orgánico Tributario, que dispone lo siguiente: “Las declaraciones e informaciones de los contribuyentes, responsables o terceros, relacionadas con las obligaciones tributarias, serán utilizadas para los fines propios de la administración tributaria.”

Lamentablemente el Ecuador aún no cuenta con legislación sobre el procedimiento de acuerdo mutuo en la aplicación de CDIs, ni tampoco con la definición de un procedimiento administrativo para el efecto, por lo que en esta materia cobran relevancia tanto la práctica como los Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE. Como es usual en la experiencia comparada, son los contribuyentes quienes pueden activar la vía del acuerdo amistoso, pero como el país no cuenta con los elementos necesarios para tal propósito, queda seriamente cuestionada no solo la viabilidad sino la validez del recurso MAP. Los CDIs en que es parte el Ecuador, por lo general incorporan una cláusula específica –puede ser indistintamente los artículos 24, 25 o 26–, sobre Procedimiento Amistoso, en orden a lo previsto

4 Gabriel Galán Melo, “Valor de los Comentarios a los modelos de los convenios para evitar la doble tributación internacional”, Comunicación Técnica, Tema I, “Los retos de la fiscalidad internacional latinoamericana en el contexto actual. ¿Hacia la convivencia de un convenio multilateral BEPS con convenios bilaterales para evitar la doble imposición internacional?”, en *XXVIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, México D. F., 2015.

especialmente en el Modelo de Convenio de la OCDE, así por ejemplo, sucede con los convenios suscritos con: Alemania, Bélgica, Brasil, Canadá, China, Corea del Sur, España, Francia, Italia, México, Qatar, Rumania, Singapur, Suiza, Uruguay.

Solo en dos casos puntuales el Ecuador ha pactado la vía arbitral en materia de convenios contra la doble tributación, primero en el suscrito con Canadá, donde el artículo 24 sobre Procedimiento Amistoso dice: “1. Cuando una persona considera que las medidas adoptadas por uno o ambos Estados Contratantes implican o pueden implicar para ella una imposición que no está conforme con las disposiciones del presente Convenio, con independencia de los recursos previstos por el derecho interno de ambos Estados, dicha persona podrá presentar a la autoridad competente del Estado Contratante del cual es residente una petición por escrito declarando los fundamentos por los cuales solicita la revisión de dicha imposición. Para ser admitida, dicha petición debe ser presentada dentro de los dos años siguientes a la primera notificación de la medida que da origen a la imposición no conforme con las disposiciones del Convenio. 2. La autoridad competente a que se refiere el apartado 1, si la reclamación le parece fundada y si ella misma no está en condiciones de adoptar una solución satisfactoria, hará lo posible por resolver la cuestión mediante un acuerdo amistoso con la autoridad competente del otro Estado Contratante, a fin de evitar una imposición que no se ajusta a este Convenio. 3. Un Estado Contratante no puede aumentar la base impositiva de un residente de cualquiera de los Estados Contratantes mediante la inclusión en la misma de rentas que también hayan sido sometidas a imposición en el otro Estado Contratante, después del vencimiento de los plazos previstos en su legislación interna, y en todo caso, después de cinco años contados a partir del último día del ejercicio fiscal en el que la renta en cuestión se obtuvo. Lo previsto en este párrafo no se aplicará en el caso de fraude, culpa o negligencia grave. 4. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes harán lo posible por resolver las dificultades o disipar las dudas que plantee la interpretación o aplicación del Convenio mediante un acuerdo amistoso. Con este propósito se podrán comunicar directamente entre sí. 5. *Si surge cualquier dificultad o duda relacionada con la interpretación o aplicación del presente Convenio y no puede ser resuelta por las autoridades competentes de acuerdo con los apartados anteriores de este artículo, y la dificultad o duda es el resultado de una determinación realizada por uno o ambos Estados Contratantes, el caso puede someterse a arbitraje si ambas autoridades competentes y el contribuyente por escrito acuerdan estar sujetos a la decisión del tribunal arbitral. El laudo arbitral sobre un caso en particular será vinculante para ambos Estados respecto a ese caso. El procedimiento será establecido mediante el intercambio de notas entre los Estados Contratantes*”⁵ (Cursiva agregada); en segundo lugar, en el convenio

5 Convenio entre el Gobierno de la República del Ecuador y el Gobierno de Canadá para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuesto a la renta, publicado en el Registro Oficial No. 484, de 31 de diciembre de 2001.

con Chile, instrumento que dentro del artículo 25, dedicado al Procedimiento de Acuerdo Mutuo: “1. Cuando una persona considere que las medidas adoptadas por uno o por ambos Estados Contratantes implican o pueden implicar para ella una imposición que no esté conforme con las disposiciones del presente Convenio, con independencia de los recursos previstos por el derecho interno de esos Estados, podrá someter su caso a la autoridad competente del Estado Contratante del que sea residente o, si fuera aplicable el párrafo 1 del artículo 24, a la del Estado Contratante del que sea nacional. 2. La autoridad competente, si la reclamación le parece fundada y si no puede por sí misma encontrar una solución satisfactoria, hará lo posible por resolver la cuestión mediante un procedimiento de acuerdo mutuo con la autoridad competente del otro Estado Contratante, a fin de evitar una imposición que no se ajuste a este Convenio. 3. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes harán lo posible por resolver las dificultades o las dudas que plantee la interpretación o aplicación del Convenio mediante un procedimiento de acuerdo mutuo. 4. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes podrán comunicarse directamente a fin de llegar a un acuerdo en el sentido de los párrafos anteriores. 5. *Si surge una dificultad o duda acerca de la interpretación o aplicación de este Convenio, que no pueda ser resuelta por las autoridades competentes de los Estados Contratantes, el caso podrá, si las autoridades competentes lo acuerdan, ser sometido a arbitraje. El procedimiento será acordado entre los Estados Contratantes por medio de notas que serán intercambiadas a través de los canales diplomáticos. El laudo arbitral en un caso particular, conforme el procedimiento acordado por las partes, será obligatorio para ambos Estados respecto a dicho caso, pero no tendrá efecto retroactivo.*” (Cursiva agregada).⁶

3. LOS LIMITADOS MECANISMOS TRADICIONALES EN LA JUSTICIA FISCAL INTERNACIONAL

De lo transcurrido hasta la época actual en materia del tratamiento a los problemas fiscales internacionales, puede deducirse que los esfuerzos desplegados en distintos foros y épocas, así como en iniciativas nacionales, supone efectivamente una reiteración de la metodología empleada hasta ahora, existen muchas limitaciones, por lo que sería factible afirmar que no se han verificado avances significativos en la justicia fiscal internacional.

Esta realidad surge no de la mano de los instrumentos empleados para tal propósito, sino porque básicamente los estados son renuentes a adoptar unos prin-

6 Convenio entre la República del Ecuador y la República de Chile para evitar la doble tributación y para prevenir la evasión fiscal en relación al impuesto a la renta y al patrimonio, Publicado en el Registro Oficial No. 293, de 16 de marzo de 2004.

cipios inherentes al logro de la justicia, tanto en sus ordenamientos internos como en los pactos internacionales que se negocian y concretan y, en la aplicación de las normas jurídicas correspondientes. A lo sumo, las orientaciones y principios para la materia son en el mejor de los casos aquellos que constan en la Constitución (artículos 300 y 301) o, en el Código Orgánico Tributario (artículos 3, 4, 5, 7, 8), norma principal de la especialidad en nuestro país. Se deduce por lo tanto, la necesidad de que los distintos países asuman y lleven a la práctica principios generales comunes.

Dicho lo anterior, se concluye que la sola adopción de los dispositivos y mecanismos tradicionales a través de modelos de convenios o, de políticas nacionales y de otras de manera conjunta entre estados, hasta nuestros días no son eficaces para alcanzar justicia fiscal internacional, situación obviamente deseada de forma cada vez más amplia, en orden a hacer realidad los derechos de los contribuyentes.

4. BEPS: ¿AVANCE, RETROCESO, STATUS QUO?

Existe ya una conciencia internacional que considera la real importancia que poseen los principios en general y, los de la materia tributaria en específico, inclusive es posible comprobar que muchos principios de esta disciplina han sido constitucionalizados, lo cual les dota de mayor peso y eficacia, porque a la luz del modelo de Estado constitucional vigente en nuestro medio, estos son cada vez más importantes como mandatos para la administración pública en todos los niveles y áreas. La aplicación de principios a los casos prácticos deberá ir de la mano de las tareas que corresponden en cada país a las administraciones tributarias y a los jueces.

Demuestra la realidad actual que en este campo no se parte desde cero, sino que existe un camino ya recorrido, aunque hasta ahora este ha sido sinuoso y accidentado, lo que en ocasiones ha perjudicado a las administraciones tributarias o a los contribuyentes. De allí que lo mejor será que se encamine un proceso inclusivo para retomar seria y objetivamente los principios del sistema tributario en el cual despliegan sus efectos. Pensar en el diseño de un nuevo sistema tributario sería lo ideal, aunque implicaría un asunto mucho más complejo por las limitaciones fácticas y, de largo aliento. Inclusive en diversos países no existe aún claridad sobre lo que debe entenderse por “sistema tributario”, peor aún sobre la manera en que debe ser configurado, como tampoco existe conciencia total sobre las relaciones entre el Derecho internacional y el doméstico. En suma es ínfimo lo que se ha podido reflexionar y avanzar hasta ahora en el entorno ecuatoriano sobre estos temas.

Está claro que en nuestro medio no nos encontramos debatiendo sobre las cuestiones de fondo, entre ellas, el tópico concerniente al reparto de potesta-

des tributarias. Las iniciativas al estilo BEPS no tocan las cuestiones medulares de la fiscalidad internacional, sino que se ocupan especialmente de aquellas que aparentan más novedad, enfocadas hacia el control y la recaudación, por ejemplo, negocios a través de la web, intercambio de información, pagos dentro de grupos. Ante esta constatación, falta retomar la discusión de los temas de fondo de la fiscalidad internacional, como son entre otros, a más del que se acaba de señalar: la justicia fiscal internacional y su proyección hacia los criterios de sujeción de la fuente y la residencia, el justo reparto de las rentas entre estados, derechos de los contribuyentes, principios centrales del campo tributario, soberanía fiscal.

Estamos convencidos de que para desarrollar cualquier cambio de calado en los regímenes tributarios es necesario contar previamente con decisión política de los gobiernos, esto debido a la importancia de la materia en su perspectiva bifronte, por una parte, la atinente a las finanzas públicas y, por otro lado, la que concierne a la realidad y situación económica de los contribuyentes. Todo parece indicar que el apoyo político al más alto nivel es crucial para alcanzar cambios fundamentales en lo tocante a los principios y el sistema tributario. Así mismo, es necesario partir del reconocimiento de las diversas realidades de los estados, por ejemplo, su capacidad y disposición para atraer inversiones.

Todo parece sugerir que BEPS es la respuesta a los límites encontrados en el camino de la experiencia en aplicar CDIs, no es por lo tanto una reacción a los estados de bienestar –o al Estado del buen vivir que cobija nuestra Constitución– y el peso económico que soportan, sino más bien a la deslocalización de las rentas de las grandes empresas y corporaciones con sede sobre todo en los países desarrollados. De este modo, nos corresponde entender a BEPS como un instrumento técnico que se estanca en aspectos funcionales, no toca aquellos de fondo, por lo que en últimas garantizará en mayor medida la tributación en el Estado de residencia de quienes hacen actividad y negocios a escala cosmopolita. Podría también considerarse un segundo capítulo –ni de lejos el último– en la lucha contra la doble tributación y la evasión fiscal, pero también para mitigar la doble imposición causada especialmente por el vertiginoso afianzamiento de la globalización económica y las estrategias para sobrellevarla. Comporta también un dispositivo que al igual que los modelos de convenios precedentes deja al margen los elementos sustanciales de la fiscalidad internacional: justo reparto de las rentas a nivel internacional y, prevalencia del criterio de la fuente por sobre el de la residencia. Todo lo cual lleva a pensar que BEPS es efectivamente un escudo de protección y, al mismo tiempo, factor de estancamiento de la situación fiscal actual en el orbe.

5. POSICIÓN ECUATORIANA EN MATERIA DE IMPOSICIÓN A LA RENTA: FUENTE VERSUS RESIDENCIA

En el país rige el sistema de gravamen sobre la renta global, es decir que el régimen tributario somete a imposición los ingresos obtenidos por personas naturales, sucesiones indivisas y las sociedades nacionales o extranjeras, según lo establecido por el artículo 1 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno (LORTI). El concepto de renta de esta legislación tiene dos orígenes así, el primero comprende los ingresos de fuente ecuatoriana obtenidos a título gratuito o a título oneroso provenientes del trabajo, del capital o de ambas fuentes, consistentes en dinero, especies o servicios; y, el segundo, los ingresos obtenidos en el exterior por personas naturales domiciliadas en el país o por sociedades nacionales, conforme con lo dispuesto por el artículo 98 de esta ley (artículo 2 LORTI).⁷

Un sistema tributario basado en el principio de la fuente sería una solución parcial a los problemas identificados por la OCDE en el Plan de Acción BEPS, toda vez que para alcanzar un seguimiento eficaz –en términos recaudatorios– a las operaciones económicas de las multinacionales, se seguirá requiriendo una fuerte cooperación y coordinación de los estados. Ante problemas globales cabe demandar soluciones globales, estas solo podrán ser puestas en práctica con el concurso de varios países.

Como ocurre respecto a otros grandes temas de la fiscalidad internacional, en el Ecuador no se han realizado aún estudios consistentes acerca de los efectos de la firma de tratados bilaterales de doble imposición en combinación con el gravamen en la fuente en los que se renuncia total o parcialmente a dicha imposición y se deja la tributación en la residencia de la empresa, sin embargo, nuestro país cuenta con un conjunto de convenios suscritos, que en su mayoría sigue la orientación del Modelo de Convenio de la OCDE con lo cual privilegia la aplicación del impuesto sobre la renta según el principio de la residencia.

Al parecer, en América Latina aún no se dan las condiciones prácticas para pensar en la estructuración de un impuesto sobre la renta de sociedades basado en una base imponible común y consolidada, debido principalmente a que, por un lado, los países todavía no han profundizado ninguno de los procesos de integración en los cuales participan como miembros plenos –verbigracia: Comunidad

7 El artículo 98 de la LORTI define a la sociedad así: “Para efectos de esta Ley el término sociedad comprende la persona jurídica; la sociedad de hecho; el fideicomiso mercantil y los patrimonios independientes o autónomos dotados o no de personería jurídica, salvo los constituidos por las Instituciones del Estado siempre y cuando los beneficiarios sean dichas instituciones; el consorcio de empresas, la compañía tenedora de acciones que consolide sus estados financieros con sus subsidiarias o afiliadas; el fondo de inversión o cualquier entidad que, aunque carente de personería jurídica, constituya una unidad económica o un patrimonio independiente de los de sus miembros.”

Andina, Mercosur, Unión de Naciones Sudamericanas, etc.– y, por otro lado, a que hoy en día adolecen de importantes asimetrías tanto en el diseño de los regímenes tributarios, nivel de atracción de inversiones, como en el desarrollo y eficiencia de las administraciones tributarias. Inclusive, si se piensa en este escenario al margen de cualquier proceso de integración, la solución aludida no sería dable por varios elementos como: desigualdades en el desarrollo económico, falta de información consolidada sobre los contribuyentes, carencia de regímenes tributarios de imposición directa armonizados.

6. ECUADOR FRENTE A LA EROSIÓN DE BASES IMPONIBLES Y EL TRASLADO DE BENEFICIOS⁸

Nuestro país atraviesa una época de crisis fiscal debido a múltiples factores endógenos y exógenos, entre los primeros, están el exagerado crecimiento del aparato estatal y de la burocracia, desmesurado gasto público, endeudamiento agresivo y caro, rampante corrupción en el desarrollo de grandes obras muchas de ellas emblemáticas, propaganda oficial asfixiante, desmesurado crecimiento del presupuesto nacional; entre los segundos, constan la caída del precio del petróleo, saldos negativos en balanza comercial, evasión tributaria, bajo nivel de inversión extranjera. Todo esto sumado a la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios solo hace que la situación se agrave, ya que uno de los ingresos permanentes más estable es el que corresponde a tributos, pese a que desde 2007 se han realizado muchos cambios a la legislación de la materia para lograr básicamente dos objetivos centrales, el primero de ellos, ampliar la base de contribuyentes y elevar la recaudación; el segundo, dotar a la Administración tributaria de mayores potestades para la gestión, lo que ha venido acompañado de sensible disminución a los derechos de los contribuyentes, así como de efectos negativos para la seguridad jurídica.

Sobre este último tópico es necesario comentar lo siguiente. Se suele cometer errores cuando se trata de explicar en qué consiste la seguridad jurídica, más aún si no se cuenta con elementos precisos de doctrina calificada. Para esclarecer un poco la temática a continuación apunto algunas ideas. La seguridad jurídica ha sido tradicionalmente comprendida como un principio jurídico amplio, sustentado en dos ideas fundamentales, la primera, referida a la certeza del ordenamiento jurídico, es decir, a la idea de que las personas y la administración deben conocer a ciencia cierta las normas jurídicas vigentes; la segunda, explicada por la interdicción de la arbitrariedad o el sometimiento de las personas y de la administración a

8 International Monetary Fund Launches New Study on Spillovers in International Corporate Taxation, Press Release No. 14/303. June 25, 2014.

las normas jurídicas, o sea, la búsqueda del respeto al Derecho vigente. Empero, la Constitución ecuatoriana de 2008 reconoció a la seguridad jurídica como un derecho constitucional (Art. 82), con lo cual está dotado de elementos constitutivos propios, que solamente de alguna manera coinciden con los tradicionales componentes del “principio” de seguridad jurídica. El derecho a la seguridad jurídica implica algo de gran calado y que está sostenido en tres ideas centrales, la primera, este derecho se comprende en el marco del respeto a la Constitución; la segunda, demanda la existencia de normas jurídicas previas, claras, públicas –es la idea de certeza del ordenamiento–; la tercera, exige que esas normas sean aplicadas por las autoridades competentes –no consta la dimensión del cumplimiento de las normas jurídicas, sino la de la aplicación de las mismas–. Adicionalmente, el derecho constitucional a la seguridad jurídica involucra su comprensión en conexidad con otros derechos constitucionales u otros establecidos por ejemplo, en instrumentos internacionales. Dicho lo anterior colegimos que el “derecho” a la seguridad jurídica no es igual al “principio” de seguridad jurídica, aquel actúa como un dispositivo dirigido especialmente al Estado para su actuación en cuidado de los derechos de los ciudadanos, mientras que éste es un mandato para que se cumpla el derecho vigente, mismo que ha de ser observado en el mayor grado posible tanto por el Estado y sus autoridades en su desempeño, como por los ciudadanos en sus actividades, negocios, contratos, etc.

De vuelta al asunto que nos ocupa, vemos que varios de los cambios realizados en la legislación en los últimos años apuntan a enfrentar los mecanismos evasivos y elusivos que utilizan agentes económicos multinacionales, sobre todo, se han dictado normas jurídicas relacionadas con diversos asuntos, como: costos asignados desde el exterior y pago de intereses al exterior, operaciones con sociedades relacionadas en general y afincadas en paraísos fiscales, control de precios de transferencia, control de operaciones de subcapitalización. A la fecha el Ecuador no cuenta con normas suficientes sobre transparencia fiscal internacional.⁹

Esos cambios y novedades tienen una conexión muy importante con el artículo 17 del Código Orgánico Tributario, disposición que viene siendo considerada por algunos como la principal norma anti abuso general de nuestro ordenamiento jurídico, prescribe lo siguiente: “Calificación del hecho generador.– Cuando el hecho generador consista en un acto jurídico, se calificará conforme a su verdadera esencia y naturaleza jurídica, cualquiera que sea la forma elegida o la denominación utilizada por los interesados. Cuando el hecho generador se delimite atendiendo a conceptos económicos, el criterio para calificarlos tendrá en cuenta las situaciones o relaciones económicas que efectivamente existan o se establezcan por los interesados, con independencia de las formas jurídicas que se utilicen.”

9 Carpio Rivera, Romeo, “Las cláusulas anti abuso específicas y los convenios de doble imposición”, Relatoría Nacional del Ecuador, XXVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Lima, 2013.

Las prácticas o estructuras más utilizadas son las usuales en cada sector de contribuyentes, verbigracia, relacionadas con precios de transferencia, subcapitalización, establecimiento permanente, pagos por servicios y por intereses, debido a lo cual las respuestas al problema han sido similares, en el marco de las políticas, normas y procedimientos usuales en el marco de la facultad verificadora de la Administración Tributaria.

Aún queda mucho por hacer en esta materia, pues la Administración Tributaria carece de procedimientos específicos y de regulaciones ad-hoc para revisar si la empresa multinacional calcula el importe correcto de renta de fuente ecuatoriana, para el efecto aplica los mecanismos y procedimientos usuales para los demás contribuyentes, según sus propias facultades. En suma, los obstáculos para esta gestión se relacionan con falta de información idónea sobre las operaciones de las multinacionales, lo que tampoco le ha permitido contar con cálculos precisos y actuales sobre el tax gap ocasionado por BEPS. Nuestro país tampoco cuenta con estudios específicos para determinar a cuánto ascienden los beneficios fiscales concedidos por el Estado en materia de renta de personas jurídicas, ni sobre los impactos que estos tienen en la economía del país, a lo sumo se cuenta con análisis de años anteriores, pero respecto a los impuestos en general.

7. ECUADOR Y LOS CONVENIOS SUSCRITOS CONTRA LA DOBLE TRIBUTACIÓN EN UN MARCO DE INTEGRACIÓN REGIONAL¹⁰

Las disparidades en el grado de desarrollo de los países latinoamericanos y concretamente en materia de fiscalidad internacional juegan un rol preponderante y singular en el horizonte de concretar la revisión del sistema tributario internacional. A más de esto es importante destacar los disímiles modelos económicos y de desarrollo que implementan los países, los cuales se ajustan a las necesidades de cada uno en orden al modelo de Estado y los deberes primordiales que tiene que cumplir en cada caso. Por ejemplo, el Ecuador con la Constitución (2008) vigente apuesta por un modelo de desarrollo enfocado hacia el buen vivir de los ciudadanos, meta que implicaría cumplir con los derechos reconocidos en la norma fundamental, mediante políticas públicas que los garanticen, un alto nivel de desempeño del aparato productivo, gran inversión pública y una férrea planificación a través del Plan Nacional de Desarrollo.¹¹ El Estado ecuatoriano

10 Consúltase a los efectos de observar cómo afecta la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en el proyecto BEPS. <http://www.pwc.com/gx/en/tax/newsletters/tax-policy-bulletin/eu-beps-july-2014.jhtml>

11 Al respecto, el artículo 280 de la Constitución dispone lo siguiente: “El Plan Nacional de Desarrollo es el instrumento al que se sujetarán las políticas, programas y proyectos públicos; la programación y ejecución del presupuesto del Estado; y la inversión y la asignación de los recursos públicos; y coor-

es asistencial en alta medida, lo que presiona fuertemente sobre el presupuesto público.

A pesar de estas obligaciones institucionales loables, que han estado acompañados de políticas públicas y de múltiples cambios en la legislación económica y tributaria, el país no ha logrado atraer volúmenes importantes de inversión extranjera, la que más bien se ha situado con cifras apreciables en países vecinos o cercanos como Chile, Colombia y el Perú. Tampoco se ha logrado crecimiento sostenido y trascendente en la balanza comercial.

De vuelta a lo tributario destaco que el Ecuador tiene firmados alrededor de doce convenios contra la doble imposición internacional, los más recientes son los negociados con Bielorrusia, Corea del Sur, China, Emiratos Árabes Unidos, Indonesia, Irán, Kuwait, Portugal, Qatar, Rusia, Singapur y Uruguay. Podría decirse que un primer conjunto de estos instrumentos internacionales fueron concretados hasta el año 2010, sin que para el efecto se hayan planteado soluciones imaginativas para lograr beneficios importantes derivados de los convenios, sino más bien se procedió a firmarlos siguiendo sin más el modelo de la OCDE. Un segundo grupo de convenios se ha negociado y en algunos casos suscrito a partir del año 2011, con estados que antes no han tenido vinculaciones ni cooperación relevante con el país, pero que han entrado a la agenda internacional del gobierno de turno –en el marco de lo que algunos han denominado una política exterior sobre ideologizada– para ejecutar relaciones internacionales con actores no tradicionales, algunos de los cuales han ofrecido invertir en nuestro territorio.¹² Para esto se desarrollan procesos de negociación distintos a los anteriores, con mayor rigor técnico, combinando especialmente soluciones y cláusulas propias del Modelo de Convenio de la OCDE y del Modelo de Convenio de la ONU, habiéndose logrado en este sentido soluciones interesantes para enfrentar problemas puntuales de la fiscalidad internacional, los cuales constan en sendas cláusulas de los acuerdos, por ejemplo, el Convenio suscrito con la República Oriental del Uruguay,¹³ en cuyo artículo 25 aborda lo relacionado con la limitación de beneficios.

Para lograr la inclusión de algunas soluciones no enmarcadas en la iniciativa BEPS en los convenios vigentes se requeriría la renegociación de cada instrumento, lo cual implicaría un proceso engorroso que requiere un análisis previo sobre la conveniencia de mantener o, en su caso, “ajustar” algunos de los acuerdos vigentes, toda vez que al parecer varios de ellos fueron suscritos sin mediar un análisis

dinar las competencias exclusivas entre el Estado central y los gobiernos autónomos descentralizados. Su observancia será de carácter obligatorio para el sector público e indicativo para los demás sectores.”

12 Una revisión más amplia sobre la materia consta en: Montaña Galarza, César, “Notas relevantes del Derecho Tributario Internacional ecuatoriano contemporáneo” en Asorey, Rubén y García, Fernando, dirs., *Tratado de Derecho Internacional Tributario*, T. III, Buenos Aires, La Ley, 2013, pp. 137 - 154.

13 Publicado en el Suplemento del Registro Oficial No. 885, de 4 de febrero de 2013.

profundo de la materia y, menos aún, de los potenciales beneficios que se lograrían con la firma.

Desde 1969 el Ecuador pertenece a lo que en ese momento se denominó el Pacto Andino, surgido de la firma del Acuerdo de Integración Subregional Andino (Acuerdo de Cartagena), hoy Comunidad Andina, proceso de integración complejo y único en esta parte del mundo, porque apuesta por la integración comunitaria, en donde pueden verificarse tanto elementos de corte supranacional como de naturaleza intergubernamental.¹⁴ En el marco de este proceso de integración se han concretado las cuatro libertades (bienes, servicios, capitales y personas) como pilares fundamentales, así mismo, es dable hablar de la posibilidad de establecerse en cualquier país miembro, aunque hay que aclarar que las condiciones para que esto ocurra aún son imperfectas, por ejemplo, por la carencia de un sistema integrado de aportaciones a la seguridad social de los trabajadores. Junto con estas importantes reglas de la integración andina se cuenta con otras que limitan la independencia de los estados miembros para la toma de ciertas medidas, como podría ocurrir con las de índole fiscal, me refiero en este caso a la vigencia plena del principio de no discriminación, la existencia de la cláusula de nación más favorecida y la proscripción de las ayudas de Estado,¹⁵ todo esto en aras del cuidado del mercado andino edificado sobre un esquema económico librecambista. Otros procesos de integración de la región –Mercosur y Unasur primordialmente– no han alcanzado la profundidad que se ha logrado con la CAN en los campos institucional, económico ni jurídico.

Tal como va la situación brevemente explicada en párrafos precedentes, no se avizora que en los próximos dos o tres años el Ecuador logre atraer montos importantes de inversión, por lo que los impactos con relación a los CDIs y a las acciones BEPS no serán significativos.

8. BEPS Y LOS ACTORES DE LA FISCALIDAD INTERNACIONAL

Amén de las situaciones y problemas complejos generados por la dinámica económica, empresarial y comercial internacional en el marco de un mundo cada vez más globalizado e interdependiente, el estado actual de la fiscalidad internacio-

14 Montaña Galarza, César, *Problemas constitucionales de la integración*, México, Porrúa, 2013, p. 165 y ss.

15 En este sentido puede revisarse la Decisión 330 de la Comisión del Acuerdo de Cartagena, del año 1992, sobre Eliminación de Subsidios y Armonización de Incentivos a las Exportaciones Intrasubregionales. Esta Decisión desarrolla entre otros aspectos, los relacionados con las ayudas e incentivos de naturaleza, cambiaria, financiera, tributaria, fiscal no tributaria y, de índole aduanera. A esta Decisión le siguen otras relacionadas como las Decisiones 388, 599, 600 y 635, sobre el proceso de armonización del impuesto sobre el valor agregado y, del impuesto a los consumos específicos, suntuarios o especiales.

nal obedece fundamentalmente a las erradas políticas públicas implementadas en los países en el campo fiscal y a la carencia de técnica legislativa y de conocimiento especializado de quienes tienen la alta responsabilidad de legislar. También tiene una responsabilidad singular la OCDE por haber acunado –prácticamente desde los años veinte del siglo anterior a través de la Sociedad de Naciones– un prototipo de convenio que no parte del reconocimiento de la diversidad de niveles de desarrollo que tienen los estados integrantes de la comunidad internacional, sino que es funcional a la realidad de los países más desarrollados, exportadores de capital. En suma, buena parte de la responsabilidad por la situación actual de la fiscalidad internacional la tienen hacedores de la política pública, legisladores nacionales, organismos internacionales, quienes han obrado movidos principalmente por intereses coyunturales de los gobiernos.

Derivado de esta indeseada pero real situación que se acaba de aludir, están además dos actores con un grado de responsabilidad menor. Por una parte, ciertos contribuyentes, quienes usualmente buscan cumplir lo mínimo necesario con el fisco explorando las fisuras y los pasajes oscuros de la normativa y, por otra parte, las administraciones tributarias actuando con orientación fiscalista, muchas veces dentro de regulaciones ambiguas, incompletas, caducas o defectuosas.

Las acciones contra BEPS van dirigidas en primer término a los estados, a todos por igual, sin que en esta dinámica se haya tomado en cuenta previamente las asimetrías existentes entre ellos, ni su participación activa en el proceso –recién los días 27 y 28 de febrero de 2015 se realizó en Bogotá la Consulta Regional Sobre Erosión de Bases y Traslado de Beneficios y en Lima los días 26 y 27 del mismo mes la Reunión Regional sobre el Proyecto BEPS en América Latina y el Caribe–, ya que lo que importaría es sobre todo, bloquear los escenarios que podrían favorecer situaciones de no doble imposición u otras de efecto negativo para los intereses fiscales de países desarrollados. De esta manera surge que la iniciativa BEPS está dirigida en especial a los poderes públicos nacionales, entre ellos, al poder legislativo y a la Administración Tributaria.

En este contexto el papel del contribuyente parece ser en un primer plano, más bien de orden defensivo y, en segundo plano, toda vez que varias de las iniciativas BEPS se orientan a concretar mayores controles a las operaciones de alcance transnacional, situación que podría afectar derechos. El contribuyente deberá ser mucho más transparente y cauto en las acciones de planeación fiscal que tome y de negocios con sociedades vinculadas, lo que comporta la necesidad de contar con servicios de asesoría eficientes y actualizados, situación que podría encarecer el desenvolvimiento de las empresas. En suma, al contribuyente le corresponde, sobre todo, cuidar su accionar para no incurrir en eventuales calificaciones de sus conductas como elusivas o, peor aún, evasivas y defraudatorias con responsabilidad incluso de índole penal.

Por su parte, el rol del poder judicial en este campo consiste en administrar justicia con base en la verificación de situaciones fácticas o de hecho derivadas de capacidades de contribuir reales, respecto a conductas apegadas a las normas jurídicas vigentes, sin dejar de lado los principios rectores de la fiscalidad y los derechos de los contribuyentes. El juzgador tiene el reto de conocer los más recientes avances de la problemática constitucional, tributaria, fiscal internacional y económica, sobre la base de su dominio de la naturaleza y relaciones de las diversas disciplinas jurídicas que convoca el fenómeno tributario transnacional, a saber: derecho constitucional, derecho tributario, derecho tributario internacional, derecho de la integración. También los jueces hoy más que nunca antes tienen el deber de dominar las técnicas de la motivación y argumentación jurídica, conocer a fondo los principios y su proyección en los derechos de los administrados, de tal forma que cuenten con la capacidad de sustentar sus decisiones de forma suficiente y objetiva.

En cambio, las asambleas legislativas se decantarían por reconocer que en esta temática compleja por naturaleza, el ordenamiento y la institucionalidad estatal son insuficientes y, que el fenómeno globalizador demanda una visión de las cosas desde los estados nacionales en una proyección proactiva y colaborativa junto con otros países. La rama legislativa del poder público también ha de tener claro que en alta monta, de las medidas que aquella adopte puede depender el financiamiento de las políticas públicas de los gobiernos de turno. Posiblemente, ponerse a tono con las exigencias de las acciones contra BEPS requiera de los legisladores tareas de revisión, actualización o adopción de normas jurídicas nuevas, orientadas a fortalecer no solo a las instituciones gestoras de tributos nacionales, sino también para dotarles de mejores herramientas para el desenvolvimiento. En todo caso, el legislador tendrá el cuidado de eliminar la incertidumbre y la inseguridad jurídica que algunas de las acciones BEPS encarnan.

De todo lo que acabo de plantear, para los diversos actores aludidos se desprende que en los procesos activados por BEPS se ha de esperar su involucramiento decidido y proactivo.

9. TRASCENDENCIA DE BEPS PARA EL ECUADOR: UN BALANCE

Al parecer, las acciones números: 11 (Establecer metodologías para recopilar y analizar datos sobre BEPS, así como las acciones para tratar la problemática), 12 (Exigir a los contribuyentes revelar sus estrategias de planificación fiscal agresiva) y, 15 (Desarrollar un instrumento multilateral y modificar los convenios de doble imposición), son las que mayor nivel de novedad presentan en el contexto internacional, en especial desde la perspectiva de los países menos desarrollados, cada una de ellas

porta una complejidad diferente, toda vez que requieren diversas gestiones e iniciativas de orden estatal. Las demás acciones BEPS representan una suerte de reparación y/o de perfeccionamiento de los principios y remedios tradicionales de la materia, realidad que también demanda un accionar estatal y administrativo eficiente.

Las acciones que pueden resultar más importantes para el Ecuador son básicamente las números 3, 4, 5, 6, 7, 12, 13 y 14. Las demás de alguna manera han sido ya apropiadas e insertas de variada forma en la legislación nacional a través de reformas llevadas a cabo desde el año 2007 por medio de la Ley de Equidad Tributaria para el Ecuador y otras posteriores.

También para nuestro país la trascendencia de BEPS se explica porque demuestra por un lado, la necesidad de avivar el debate sobre una disciplina que cuenta con pocos cultores en el medio y, por otro lado, debido a que implica el cambio de paradigma de lo que antes se tenía parcialmente comprendido, es decir, cuando el país recién empieza a apropiarse de conocimientos y estrategias especializadas propias de la fiscalidad internacional, nuevamente cambian las reglas y condiciones a remolque de proyectos impulsados especialmente por países más avanzados en función de sus intereses recaudatorios y de control de sus residentes. Algo similar ha ocurrido también en el campo comercial cuando del esquema de la Organización Mundial del Comercio y de los acuerdos bilaterales y multilaterales se da el salto a los acuerdos de asociación –los cuales normalmente tienen tres pilares: cooperación, diálogo político, comercio– entre países y grupos de países y, más recientemente a través de los polémicos acuerdos Transatlántico y Transpacífico.

10. DIÁLOGO COMPARTIDO COMO CIMIENTO DE LA INICIATIVA BEPS

Puede considerarse a BEPS como una iniciativa y estrategia para concretar la tributación efectiva derivada de las operaciones internacionales de los contribuyentes, sin que se incurra en doble imposición, en este sentido –parafraseando a Fernando Serrano Antón–, diremos que se *constituye en el final del principio de los sistemas que conocemos*, lo que al mismo tiempo abre una etapa de ajustes y aproximación de las políticas nacionales en materia de fiscalidad internacional, pero siempre en atención a los propósitos de la tributación efectiva, aunque ahora no solo suponiendo la erradicación de la doble imposición sino además de la doble no imposición. Esto quiere decir que otros grandes temas de la fiscalidad internacional, como el principal referido al justo reparto de las rentas a nivel internacional mediante replanteamiento de los criterios de sujeción en la fuente y en la residencia, aún sigan esperando solución de parte de la comunidad internacional, especialmente de los países más ricos del mundo con el concurso de los menos desarrollados.

Por todo esto urge la promoción de un espacio de diálogo entre todos los actores, que ha de ser democrático y respetuoso a partir del reconocimiento de los diversos niveles de desarrollo que experimentan los países y la realidad de las administraciones tributarias, así como de los principios de justicia e igualdad soberana de los estados.

Al parecer, en este espacio, tal vez la mejor vía para que los estados latinoamericanos sean escuchados en serio sea la de la integración regional, a partir de la cual sería factible proyectar decisiones y propuestas comunes sustentadas en principios e intereses compartidos.

11. ACCIONES COMPLEMENTARIAS A LA INICIATIVA BEPS

Desde la perspectiva ecuatoriana será importante considerar también para una aplicación de las acciones BEPS en forma coordinada y con cautela, la normativa desarrollada acerca del impuesto sobre la renta en el espacio comunitario andino. En este sentido, la Comunidad Andina (CAN) cuenta desde el año 2004 con la Decisión 578,¹⁶ la que contiene el Régimen para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal, normativa jurídica supranacional aplicable con preferencia a la legislación interna; este régimen en el artículo 20 define el alcance de su aplicación, incorporando en el objeto no solo la lucha contra la doble tributación, sino además contra la doble imposición. La norma de marras manda lo siguiente:

Interpretación y Aplicación. 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 comunitario. 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. Nada de lo dispuesto en esta Decisión impedirá la aplicación de las legislaciones de los Países Miembros para evitar el fraude y la evasión fiscal. (Cursiva agregada).

Esta Decisión supranacional es muy interesante porque se aplica a las personas naturales o jurídicas domiciliadas en cualquiera de los países miembros (artículo 1); establece como regla general, la aplicación del principio de gravamen en la fuente productora de la renta, a cuyo efecto exige que el otro o los otros países que se atribuyan la potestad de gravar la misma renta la considere exonerada (artículo 3).

¹⁶ *Gaceta Oficial* N° 1063, de 5 de mayo de 2004.

Lo anterior quiere decir que cualquier iniciativa nacional contra la elusión y la evasión fiscal internacional, sea que provenga de decisiones de política o de normativa interna, ha de ser afrontada en contexto con lo prescrito por el cuerpo normativo supranacional que acabo de referir, en el horizonte de evitar problemas en la aplicación de las normas a casos concretos.

También sería dable pensar en la posibilidad de desarrollar en el mediano plazo iniciativas de este tipo en el marco de otros procesos de integración de la región, como en el caso de la Unión de Naciones Suramericanas (UNASUR), proceso en ciernes pero proyectado al menos en principio como el espacio para aunar y consolidar los mayores y mejores avances alcanzados en la región a remolque de los procesos de integración andino (Comunidad Andina - CAN) y del Mercado Común del Sur (MERCOSUR).

12. ¿GLOBAL SOFT LAW O GLOBAL HARD LAW?

Ante esta pregunta de fondo me decanto francamente por la opción de contar en esta materia con un acuerdo jurídico global (Global hard law), siempre que este haya sido negociado y perfilado en igualdad de condiciones por todos los actores interesados, siguiendo las prescripciones de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados del año 1969. Sostengo esta posición debido a que en nuestra subregión la experiencia demuestra que los estados no son precisamente partidarios de cumplir prototipos de convenios adoptados por ejemplo, en contextos de integración, lo que puede generar inseguridad jurídica y efectos negativos para los contribuyentes; como tampoco son proclives a dotar de valor vinculante a los comentarios de modelos de convenios.

Lo expresado en los párrafos anteriores se sostiene en el hecho de que el Modelo Andino para evitar la doble tributación entre estados miembros y otros ajenos a la subregión, contenido en el anexo II de la Decisión 40 del año 1971, prácticamente ha sido dejado de lado de manera sistemática por los estados miembros, los cuales por una parte, han preferido firmar convenios siguiendo el Modelo de la OCDE y, por otra parte, han modificado sus leyes internas al vaivén de las necesidades circunstanciales de las políticas fiscales.

Si la comunidad internacional opta por el mecanismo del Global soft law, seguramente la puesta en práctica de las soluciones para los problemas que ahora se intenta eliminar tardaría demasiado. Para concluir este acápite cabe recordar que la tradición jurídica de esta parte del mundo, para fines prácticos, reserva un lugar preponderante al Derecho vigente, por sobre el denominado Derecho blando o verde.

13. POSIBLES CONSECUENCIAS DE BEPS PARA ECUADOR Y LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Sobre las posibles consecuencias de la aplicación de las acciones que involucra BEPS, estoy seguro de que podría generar normativa compleja para su comprensión y aplicación por las administraciones tributarias y los contribuyentes, además, todo dependería de la política fiscal y necesidades que los estados experimenten. Aparte de incertidumbre, esa aplicación también puede generar mayor competencia fiscal y tensiones a partir de ajustes hacia abajo en los tipos impositivos, así como por la creación indiscriminada de incentivos fiscales.

Preveo que la aplicación de las acciones contra BEPS no necesariamente causará –al menos a corto y a mediano plazo– mayor distorsión en la ubicación de la actividad económica real, porque aquellas consideran algunas cuestiones problemáticas no solo de índole nacional, sino centrales y de última data en el contexto económico mundial, aunque no de manera detallada ni certera, sino más bien con alcance general. Todo dependerá de las estrategias que asuman los actores económicos internacionales en el marco de sus iniciativas de planificación tributaria.

Es muy posible que las acciones BEPS generen la permanencia de oportunidades de planificación o, de arbitraje fiscal internacional. Las empresas siempre planificarán, esta es una realidad innegable, no solo para su desarrollo, competencia y reinversión, sino para optimizar beneficios con el menor costo posible, para lo cual las leyes nacionales y las normas internacionales permanentemente dejarán resquicios y posibilidades diversas de actuación.

Según lo dicho en párrafos anteriores, BEPS será solo un paso más para mejorar en variados sentidos la operación de las administraciones tributarias existentes –sobre todo de países desarrollados–, cada una con su propia realidad. Adicionalmente, surgirán mayores oportunidades para el desarrollo de procedimientos arbitrales internacionales, aunque esto plantea al menos un inconveniente de peso, porque en ellos en principio solo podrán intervenir administraciones tributarias, es decir, Estados, con la ausencia del contribuyente, situación preocupante si pensamos en el lugar singular que en la actualidad ocupan los derechos y las garantías en el espectro jurídico, los mismos que vinculan directamente al poder público.

Acerca de las implicaciones de la aplicación de las acciones BEPS para la administración tributaria, diré que si bien ésta en el Ecuador y en otros países de la región, en los últimos años ha logrado una mejora consistente en la gestión, gracias a que se ha logrado fortalecer y mejorar las capacidades del recurso humano, aún requiere desarrollar dispositivos y estrategias para optimizar las delicadas tareas a ella encomendadas. Por ejemplo, un componente muy importante que requiere ser optimizado es el tecnológico, direccionado hacia procesos de manejo idóneo de la

información; otro campo es el atinente a la generación de soluciones y propuestas para mejorar en vía de racionalización y simplificación el régimen jurídico tributario.

A partir de esta constatación es posible pensar en que nos encontramos a medio camino en la línea de instrumentar de forma idónea un nuevo sistema fiscal con nuevos principios o, con los tradicionales principios pero revisados. Me parece que el país ahora –en un contexto de crisis fiscal agudo– carece de capacidad financiera, técnica y administrativa para poner en marcha la aplicación de una nueva y creativa visión de los impuestos que le corresponde gestionar.

Ante el panorama brevemente descrito es obligado pensar en la urgente necesidad de recibir mayor apoyo y asistencia de la comunidad internacional para poner en práctica algunas estrategias que surjan del afán cooperativo de los países, respecto a problemas sensibles de la fiscalidad internacional, como la construcción de un régimen tributario idóneo para la realidad actual, el intercambio de información entre fiscos y, la defensa del contribuyente.

14. TRIBUTACIÓN CON LEGITIMACIÓN DEMOCRÁTICA, UN REQUISITO NECESARIO

Categorícamente sostengo que no es dable vulnerar el principio histórico que exige actuación de la representación popular –parlamento plural y legitimado democráticamente– para la creación de cargas tributarias, especialmente de impuestos. Para nuestra realidad, las decisiones tomadas al margen del principio “No taxation without representation”, no solo serían ilegítimas, sino además inconstitucionales.

Hay que reparar en que la Constitución vigente toma clara posición por el reconocimiento de la sociedad plural contemporánea y, por la participación ciudadana en los asuntos de interés público, tal como reza el artículo 61.2 y, el artículo 95, que entre otras cuestiones dispone: “La participación de la ciudadanía en todos los asuntos de interés público es un derecho, que se ejercerá a través de los mecanismos de la democracia representativa, directa y comunitaria.” En este sentido, el artículo 301 de la misma norma suprema ordena lo siguiente en la primera parte: “Sólo por iniciativa de la Función Ejecutiva y mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional se podrá establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos.”

Los estados de la región, particularmente el Ecuador, se inclinan por respetar las estructuras republicanas de gobierno y, por el reconocimiento amplio de los derechos de las personas y sus consecuentes garantías. En nuestro caso, como decía, se trata de un Estado constitucional defensor de la participación de los ciudadanos en todos los ámbitos de la gestión y decisión pública, al menos así se establece en la norma fundamental.

15. NUEVAS ESTRATEGIAS PARA AFRONTAR LA COMPETENCIA FISCAL LESIVA¹⁷

Sin duda, lo más preocupante en una situación de competencia entre estados en donde unos pugnen por atraer inversiones y, otros por favorecer a sus multinacionales, resulta ser las distorsiones que se provocan en la economía mediante operaciones y situaciones ficticias que carecen de sustancia económica, por lo que difícilmente podrían ser abarcadas en su real dimensión por un régimen tributario idóneo. La competencia fiscal lesiva indiscutiblemente daña a los estados y a la libre competencia en el mercado; un análisis amplio de costo-beneficio es el que permitirá determinar lo que en términos reales gana un país al aplicar regímenes que fomentan la competencia fiscal lesiva, en comparación con las pérdidas fiscales sufridas por otros países.

Habría que esperar de los estados la generación de las condiciones para una competencia fiscal razonable, encuadrada en la soberanía fiscal respetuosa de la Constitución, las obligaciones internacionales y las leyes, con garantía de los derechos del contribuyente. En este sentido, se debe considerar que no necesariamente todas las políticas fiscales son lesivas o dañinas, ya sea para los países involucrados o, para el contribuyente. Como ejemplo, contar con una amplia red de convenios contra la doble tributación suscritos será positivo, siempre y cuando estos instrumentos no sirvan para ser mal utilizados por el contribuyente; en otro sentido, es dable sostener que mantener por parte del país de la fuente reglas benignas de *Thin Capitalization*, sí podría ser perjudicial si su finalidad es precisamente auspiciar antes que limitar la subcapitalización.

También es factible plantearse que es aconsejable mantener y, eventualmente recomendar, al menos una mínima imposición sobre la renta percibida, para reducir la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios en los sistemas de exención de dividendos. O sea, por contraposición, no sería conveniente incorporar ni sostener en el régimen tributario disposiciones dirigidas a configurar un esquema de nula imposición en la fuente. Este último escenario resulta incoherente con principios básicos de la tributación como los de capacidad contributiva, igualdad y equidad.

16. LÍMITES DEL ESTADO PARA CONTROLAR LA EROSIÓN DE BASE IMPONIBLE

Pese a la consolidación de la globalización sobre todo económica en el orbe, los estados son iguales, independientes y soberanos por excelencia, de tal forma

17 <http://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/Documents/The-Presidents-Framework-for-Business-Tax-Reform-02-22-2012.pdf>; <http://www.finance.senate.gov/newsroom/chairman/release/?id=f946a9f3-d296-42ad-bae4-bcf451b34b14>

que tienen la capacidad de ordenar sus finanzas y sus regímenes tributarios –soberanía fiscal– según las políticas que adopten. La misma consideración debe hacerse al analizar si cuando un país decide estructurar un régimen fiscal privilegiado, se entromete indirectamente en los asuntos internos de otro país, al parecer no lo hace.

La cuestión de fondo radica en la pérdida de control y de efectividad de la administración tributaria afectada por la erosión de base imponible, pero para contrarrestar o frenar en algo los efectos nocivos de la pérdida de recaudación, los estados pueden cooperar mediante la negociación y firma de sendos acuerdos técnicos y CDIs que pueden abrir la vía para compartir información, entre otras acciones.

Por lo demás, la previsión normativa para evitar la deducibilidad de pagos a personas beneficiarias de un régimen fiscal privilegiado, coadyuva para evitar la doble no imposición de manera efectiva, pero en ningún caso puede ser entendido como una intromisión indirecta en los asuntos internos de ese país.

Si existen límites al Estado para controlar la erosión de base imponible solo serían aquellos radicados en normas jurídicas expresas que precautelan derechos y establecen el marco que configura los componentes objetivo, subjetivo y económico de los impuestos.

17. EL INSTRUMENTO MULTILATERAL BEPS Y SUS EFECTOS EN LAS OBLIGACIONES INTERNACIONALES DEL ESTADO

Jurídicamente es viable la modificación de CDIs a través de un instrumento multilateral. En la perspectiva que se plantea para combatir BEPS, aunque coincidirían las partes, el objeto de los convenios no coincidiría exactamente, asunto que *a priori* deberá ser tomado en cuenta.

Para la aplicación de los CDIs en el marco del convenio multilateral, a tenor del artículo 30 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados (CVDT), los textos del CDI se aplicarían solo en la medida en que sus disposiciones sean compatibles con las del instrumento internacional posterior, de tal forma que en principio no se darían casos de conflicto en la interpretación o aplicación, pero si ocurrieran, estimo que el mejor mecanismo para resolverlo sería el del arbitraje internacional, cuando el procedimiento amistoso no resuelva el problema.

Una complejidad diferente plantea la interacción entre el eventual instrumento BEPS que se adopte y normas jurídicas de procesos de integración, como interesa aclarar en los casos de Bolivia, Colombia, Ecuador y Perú, por su membresía en la Comunidad Andina, en donde como indiqué más arriba, se ha adoptado un

régimen andino supranacional específico para combatir la doble tributación internacional respecto a contribuyentes domiciliados en los territorios de los estados miembros.

Los principios jurídicos generales que gobiernan esta temática en el proceso de integración subregional andino han sido defendidos férreamente a través de sentencias del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, según el artículo 4 del Acuerdo de Integración Subregional Andino, Acuerdo de Cartagena, en el siguiente sentido, por un lado, un Estado miembro está impedido de pactar obligaciones jurídicas con estados no miembros que resulten contrarias al Derecho de la Comunidad, en este caso, sería principalmente respecto a la Decisión 578 y, por otro lado, están prohibidos de asumir obligaciones jurídicas con estados no miembros, que lo obliguen a incumplir obligaciones aceptadas en el proceso de integración o, frente a los demás estados miembros. Estas reglas fundamentales permiten mantener y fortalecer la edificación normativa comunitaria, por lo que también han sido defendidas fuertemente en el caso de la Unión Europea, aunque con una más amplia actuación de su Tribunal de Justicia, órgano jurisdiccional autorizado para revisar los instrumentos internacionales que negocian los estados miembros, previo a la suscripción.

Es importante aludir en esta parte la Interpretación Prejudicial No. 190 de 2006, emitida por el TJCAN, que entre otras cuestiones en la parte concluyente expresa lo que sigue: “Se considera necesario reafirmar y revisar las políticas tributarias tanto a nivel interno como externo, ya sea mediante el acercamiento con los demás Estados miembros de la región, para la celebración de futuros convenios o tratados tendientes a eliminar o atenuar, la Doble Imposición Internacional, a efectos de crear un ambiente seguro para la inversión extranjera y así facilitar el comercio internacional.”

Vistos estos temas desde el ángulo jurídico, pienso que será mejor contar con un acuerdo multilateral que sirva de guía para la actualización mediata de los acuerdos bilaterales específicos vigentes contra la doble tributación, lo cual puede resultar de mejor recibo para países que posean un desarrollo económico limitado y una red no muy amplia de convenios tributarios, como son los casos no solo del Ecuador, sino de otros países de América Latina. La situación de los países menos desarrollados, hace pensar en la necesidad de ajustar uno a uno los acuerdos vigentes en los que participan, toda vez que en cada caso será factible considerar las grandes líneas de las políticas económica y fiscal, así como sus necesidades, las cuales naturalmente difieren de las de los países ricos e industrializados.

Es posible que los países con mayor número de CDIs suscritos se encuentren más alineados con las soluciones e intereses que encarna especialmente el modelo de convenio de la OCDE, por lo que les resultaría más lógico y manejable asumir

un convenio multilateral, el que a la final serviría para perfeccionar las posibilidades de gestión tributaria, pero dentro de la lógica de defensa de los intereses de los países más desarrollados, ya que la estrategia BEPS en general no se inmiscuye en los temas de fondo de la fiscalidad internacional, como son: justo reparto de las rentas a nivel internacional y, revisión de las posiciones defensoras de los criterios de atribución de la fuente y de la residencia.

Ahora bien, no se debe olvidar que el acuerdo multilateral, en un contexto de coexistencia con los CDIs anteriores, por su naturaleza, siempre permitirá plantear por parte de los países menos desarrollados, reservas a su articulado, asunto que toma harta importancia en este campo.

18. ELEMENTOS PARA COMPRENDER MEJOR LA INICIATIVA BEPS

No soy de los que piensa que el hecho de que el Instrumento Multilateral BEPS contenga disposiciones alternativas u opcionales perjudique su importancia, éxito y efectos previstos, toda vez que la aplicación del articulado se haría de acuerdo a la decisión soberana estatal, de allí que sería bueno considerar en cada caso opciones idóneas, las que atiendan situaciones particulares de los estados, sea que se trate de uno desarrollado o, de otro en vía de desarrollo.

En adición a lo señalado recientemente, recordemos que la iniciativa BEPS surgió de la OCDE con apoyo del G20, es decir, tiene origen en un contexto claramente justificado por los intereses de países desarrollados, sin que en tal proceso se haya considerado la participación de los demás países, lo que se dio posteriormente en algunos casos en forma de participación en foros de socialización y consulta. Entonces, si las acciones BEPS van a ser acogidas con alcance mundial, lo menos que se debe esperar es que los países menos desarrollados puedan tener la oportunidad de escoger, de acuerdo a su realidad y objetivos, las soluciones del instrumento que mejor les convenga, de tal forma que previo a decidir para dar uno u otro paso se tome en cuenta realidades nacionales concretas.

La eventual complejidad que pudiera desprenderse del sistema de “instrumento a la carta” radicaría en la generación de algún grado de inseguridad jurídica para el contribuyente, ya que este último no conocería sino hasta el momento de aplicación del instrumento jurídico, el tratamiento que se dará a las rentas que ha percibido. Sin embargo, no hay que descartar que la legislación nacional podría jugar un rol importante en este ámbito, definiendo directrices para el proceder de la Administración.

Al efecto, conviene recordar que hablar de seguridad jurídica es hacerlo sobre dos elementos medulares, el primero, relacionado con la necesidad de contar en

las relaciones jurídicas con certeza en el ordenamiento –conocer las normas que se aplicarán en un evento determinado– y, el segundo, que la Administración no incurra en arbitrariedad o abuso de poder. A más de esto, para el caso del Ecuador debe considerarse algo muy importante, la Constitución vigente, reconoce en el artículo 82 el derecho a la seguridad jurídica de las personas, derecho que abarca los dos elementos recién explicados –que corresponden al principio de seguridad jurídica– y, la exigencia de que las normas jurídicas se ajusten a las prescripciones constitucionales. En este sentido, sin perjuicio de que el instrumento multilateral pueda contar con algunas cláusulas alternativas para su aplicación e interpretación, las demás cláusulas deberían estar dotadas de simplicidad y certeza.

Tener presente los elementos comentados de cara a la eventual implementación y aplicación de la iniciativa BEPS, sea parcial o totalmente, permitirá cuidar mejor al menos dos intereses tradicionalmente contrapuestos, el primero de ellos consistente en la pretensión estatal de allegar recursos en la mayor medida posible a sus arcas y, el segundo que es propio del contribuyente, inherente a lograr una imposición equitativa antes que confiscatoria, con pleno respeto a sus derechos.

19. UNA ACEPTABLE VÍA PARA LA APLICACIÓN DE BEPS

Desde nuestra perspectiva, la tercera posibilidad es la que respeta mayormente la soberanía de los estados y sus eventuales situaciones y necesidades de orden fiscal –convivencia del Instrumento Multilateral BEPS con CDIs, dejando al criterio de cada país la modificación de su red de CDIs y, sin crear nuevas obligaciones entre países no convenidos–, más aún cuando conocemos que en el campo de la fiscalidad internacional todavía no se ha alcanzado un consenso mundial sobre los aspectos de fondo que incorpora la iniciativa. Se trataría de una solución flexible y de índole progresivo frente a las enormes limitaciones de variado orden que poseen los países menos desarrollados. Además, esta posición es coherente con el objeto verdadero del acuerdo multilateral, ya que este último tiene muchos elementos complementarios y generales respecto a los asuntos pactados en los CDIs, pues de alguna manera los “perfecciona” en la idea de alcanzar mayor efectividad en la lucha contra la evasión fiscal internacional, así como también los amplía en el propósito de evitar tanto la doble tributación como la doble no imposición.

En tal sentido, el instrumento multilateral BEPS debería tratar las materias que naturalmente se incluyen en los CDIs, con una referencia adicional a los números de artículos, tal como se los ha establecido en el Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) y, en los instrumentos suscritos hasta la fecha.

20. SOBRE LA POSIBLE EVOLUCIÓN DE BEPS

No se debe concebir la evolución, implementación y aplicación de la iniciativa BEPS al margen de la participación de los estados, porque son estos precisamente los que le proveen la base territorial y la legislación tributaria previa. Sin duda, se trata de una realidad interesante (artículo 9.2 CVDT) y, parece ser la más adecuada, sobre todo, si se tiene en cuenta el alcance que el instrumento multilateral pretende. En este horizonte, los estados que intervienen cuentan con la posibilidad de plantear aportes en forma democrática e independiente, así como también observaciones y críticas al documento y, eventuales reservas.

Esta modalidad de implementación del instrumento multilateral sería conveniente para los intereses nacionales, porque cada país quedaría en libertad para adherir a las medidas que consideren alineadas con sus políticas de desarrollo, planificación y programas de carácter público. Esto tendría como corolario la ratificación del instrumento según la normativa interna, o sea, para el caso ecuatoriano, con la participación inicial de la Corte Constitucional –control constitucional *a priori* o preventivo– y, ulteriormente de la Asamblea Nacional, ya que por la materia que contiene el instrumento encajaría en lo dispuesto por el artículo 419.4 de la norma fundamental, referido a derechos y garantías allí establecidas.

21. ¿ADOPTAR BEPS PARCIAL O TOTALMENTE?

Manda nuestra Constitución que los tratados internacionales ratificados por el Ecuador se sujetarán a la misma (artículo 417); que la Presidenta o Presidente de la República tiene la obligación de informar de manera inmediata a la Asamblea Nacional de todos los tratados que suscriba, con indicación precisa de su carácter y contenido, además, que un tratado solo podrá ser ratificado para su posterior canje o depósito diez días después de que la Asamblea haya sido notificada sobre el instrumento (artículo 418).

Derivado de la consideración de las dos prescripciones fundamentales que acabamos de referir, se tiene en primer lugar, que los convenios sobre asuntos fiscales internacionales en los que participa el Estado quedan subordinados totalmente a la Constitución y, en segundo término, que el órgano parlamentario ha de conocer de todo instrumento internacional suscrito por el poder ejecutivo, antes de la eventual adopción después de cumplirse los pasos de aprobación y ratificación.

También la norma suprema dispone que, entre otros, la ratificación o la denuncia de los tratados internacionales requerirá la aprobación previa de la Asamblea Nacional en los casos que siguen: contengan el compromiso de expedir, mo-

dificar o derogar una ley, se refieran a los derechos y garantías establecidas en la Constitución (artículo 419.3 y 419.4). En mi opinión, los instrumentos internacionales que tratan la materia fiscal internacional están relacionados con los dos ámbitos que acabo de destacar, pero en la práctica reciente de nuestro país se ha identificado sobre todo a los CDIs con la primera situación, concerniente a realizar algún cambio en la ley interna y, con la establecida en el artículo 419.6, que versa sobre los instrumentos jurídicos internacionales que comprometan al país en acuerdos de integración y de comercio.

Se debe tomar en cuenta además el artículo 438.1 de la carta fundamental, según el cual la Corte Constitucional emitirá dictamen previo y vinculante de constitucionalidad, entre otros, en el caso de tratados internacionales, previamente a su ratificación por la Asamblea Nacional, tal como ocurrió por ejemplo, con el pronunciamiento emitido sobre el “Acuerdo entre el Gobierno de la República del Ecuador y el Gobierno de la República Popular China para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal con respecto a los impuesto sobre la renta”, en donde esta judicatura concluyó:

A partir del estudio integral del Acuerdo entre el Gobierno de la República del Ecuador y el Gobierno de la República Popular China para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal con respecto a los impuestos sobre la renta y su Protocolo, esta Corte encuentra que el presente instrumento guarda conformidad con los postulados constitucionales de las relaciones internacionales que procuran: el pago de tributos establecidos por ley como deber y responsabilidad de los ecuatorianos (artículo 83 numeral 15), la igualdad entre los Estados para la cooperación, integración y solidaridad (artículo 416 numeral 1), el cumplimiento de las obligaciones asumidas en instrumentos internacionales (artículo 416 numeral 7), el reconocimiento del derecho internacional como norma de conducta (artículo 416 numeral 9), el fortalecimiento de las relaciones internacionales en el orden global y regional (artículo 416 numeral 10) y, el fomento de un sistema de comercio e inversión entre Estados solidario, justo, transparente y equitativo (artículo 416 numeral 12).¹⁸

Llama poderosamente la atención que la Corte Constitucional en la ocasión no hizo mención alguna sobre los vínculos que la materia impositiva tiene con algunos derechos fundamentales de los contribuyentes, por ejemplo, con el derecho a la intimidad personal, en especial cuando sea mandatorio compartir información económica sensible con otro fisco.

18 Caso No. 0011-13-TI, de 7 de agosto de 2013.

Todo lo anterior para comentar que dado la naturaleza del convenio multilateral que aquí se trata, en el Ecuador no se precisa autorización previa del órgano parlamentario para expresar el consentimiento del Estado –entendido como la firma del documento–, con miras a ser parte de tan importante instrumento internacional, pero luego de suscrito el mismo por el poder ejecutivo, el documento deberá ser conocido por la Corte Constitucional, antes de su eventual aprobación parlamentaria.

Solo con ánimo informativo adiciono a continuación que de conformidad con el artículo 422 de la norma suprema, queda proscrita la celebración de tratados o instrumentos internacionales en los que el Estado ecuatoriano ceda jurisdicción soberana a instancias de arbitraje internacional, en controversias contractuales o de índole comercial, entre el Estado y personas naturales o jurídicas privadas. De esta regla se exceptúan los tratados e instrumentos internacionales que establezcan la solución de controversias entre estados y ciudadanos en Latinoamérica por instancias arbitrales regionales o por órganos jurisdiccionales de designación de los países signatarios. La disposición agrega que en el caso de controversias relacionadas con la deuda externa, el Estado ecuatoriano promoverá soluciones arbitrales en función del origen de la deuda y con sujeción a los principios de transparencia, equidad y justicia internacional. Me parece que los tres casos puntuales previstos por esta cláusula constitucional, abordan materias y problemáticas distintas a la tributaria internacional, por lo que no serían aplicables al caso de la eventual participación del Estado en la convención multilateral BEPS.

Al tratarse de un instrumento internacional de naturaleza multilateral, la práctica demuestra que es factible que las partes planteen reservas, si de su texto así se desprende la posibilidad. Esta práctica no puede descartarse para el caso que comento, porque dentro de la materia fiscal resulta crucial tomar en cuenta la situación y necesidades financieras de cada Estado, de hecho, la historia y la evolución de las preocupaciones y los estudios del Derecho de la fiscalidad internacional en Europa y en América, siempre han estado marcados por la inocultable asimetría existente entre los países más desarrollados y los menos desarrollados, razones por las cuales las soluciones a esta problemática no pueden aplicarse de manera similar a todos los países.

22. ELEMENTOS PARA LA ENTRADA EN VIGOR DE BEPS (INSTRUMENTO MULTILATERAL)

Estimamos que para la entrada en vigor de este importante instrumento, el plazo preferible sería de tres años, lapso que podría resultar suficiente para realizar en sede nacional las adecuaciones necesarias, tanto de índole legislativo como administrativo.

En caso de que se llegase a suscribir el instrumento multilateral, este debería ser suscrito en al menos cinco lenguas, a saber: chino, español, francés, inglés y ruso, como se dio en el caso de la CVDT para su texto original (artículo 85). La versión preferente en caso de conflicto sería la que corresponda al Estado de la fuente, según el caso concreto del cual surja la discrepancia.

Desde el punto de vista de la jerarquía normativa, de acuerdo con la Constitución del Ecuador, los tratados y convenios internacionales calzarían en el ordenamiento jurídico, por debajo de los instrumentos internacionales de derechos humanos, del ordenamiento jurídico de la integración subregional andina y, de la propia Constitución, empero por encima de las leyes de la república y demás normas de menor jerarquía. Las disposiciones constitucionales atinentes a este ámbito son los artículos 424 y 425, el primero se ocupa de la jerarquía de la Constitución y, el segundo del orden jerárquico de aplicación de las normas jurídicas.

23. GARANTÍA DE CUMPLIMIENTO DEL ACUERDO MULTILATERAL

Estimamos que en los casos en que se presenten conflictos en la aplicación del acuerdo multilateral por los estados partes, el mecanismo más adecuado para garantizar el cumplimiento del instrumento –a falta de una corte internacional permanente especializada en materia fiscal–, es el arbitral.

Parece plausible que con ocasión de estas iniciativas se den las condiciones para que los estados de la región cuenten con una secretaría general, en el marco de alguno de los procesos de integración en marcha, por ejemplo, de la Unión de Naciones Suramericanas (UNASUR), cuyo propósito principal sería realizar una coordinación y asistencia permanente, así como también para canalizar y proyectar adecuadamente la voz de la región. Nada quita que esta instancia incursione también en la creación de nuevos espacios o en la consolidación de los existentes, para debatir y proponer salidas a la problemática fiscal internacional desde la realidad de los países sudamericanos.

También sería muy útil contar con una guía o memorándum para interpretar y/o aplicar los términos y las modalidades de ejecución del Plan BEPS por parte de estados de la región, estos instrumentos deberían ser elaborados por todos los involucrados, porque de esta manera se garantizaría el espíritu plural y respetuoso demostrado en la fase anterior, es decir, en la de adopción del instrumento multilateral.

BIBLIOGRAFÍA

Carpio Rivera, Romeo, “Las cláusulas anti abuso específicas y los convenios de doble imposición”, Relatoría Nacional del Ecuador, XXVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Lima, 2013.

Galán Melo, Galán, “Valor de los Comentarios a los modelos de los convenios para evitar la doble tributación internacional”, Comunicación Técnica, Tema I, “Los retos de la fiscalidad internacional latinoamericana en el contexto actual. ¿Hacia la convivencia de un convenio multilateral BEPS con convenios bilaterales para evitar la doble imposición internacional?”, en *XXVIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, México D. F., 2015.

Montaño Galarza, César, “Notas relevantes del Derecho Tributario Internacional ecuatoriano contemporáneo” en Asorey, Rubén y García, Fernando, dirs., *Tratado de Derecho Internacional Tributario*, T. III, Buenos Aires, La Ley, 2013.

Montaño Galarza, César, *Problemas constitucionales de la integración*, México, Porrúa, 2013.

TRIBUTACIÓN DE SECTORES ECONÓMICOS

ASPECTOS TRIBUTARIOS DE LOS NEGOCIOS FIDUCIARIOS

SANDRA SOTO TORRENEGRA¹

Sumario: 1. ANTECEDENTES DEL FIDEICOMISO MERCANTIL. 2. EL FIDEICOMISO MERCANTIL EN EL ECUADOR. 2.1. Antecedentes. 2.2. Intervinientes. 2.3. Derechos fiduciarios. 2.4. Conformación del patrimonio autónomo. 2.5. Conformación del patrimonio autónomo. 3. CONSIDERACIONES DE CARÁCTER TRIBUTARIO. 4. BIBLIOGRAFÍA.

Un negocio fiduciario es un contrato entre partes independientes que buscan un fin común, que contiene instrucciones claras y específicas a un administrador respecto al manejo de un patrimonio independiente, cuyo resultado, producto del cumplimiento de dichas instrucciones, deberá ser transferido a un tercero.

El negocio fiduciario puede considerarse como la forma básica de “la confianza” a nivel comercial, es un acto que promulga y protege la buena fe, en el que por convicción deciden trabajar varias personas en conjunto, en búsqueda de un fin común.

En la legislación ecuatoriana encontramos dos tipos de negocios fiduciarios: el fideicomiso mercantil y el encargo fiduciario. En el primer caso existe transferencia de propiedad de los bienes a un patrimonio independiente, mientras en el segundo caso apenas hay mera entrega de los bienes.

El fideicomiso mercantil, por naturaleza, pretende ser una herramienta que cimiente el principio de “ganar – ganar”; es decir que la creación de un fideicomiso busca reforzar la confianza entre dos o más personas para generar beneficios mutuos, y con la expectativa de que con su constitución no se pretenden causar perjuicios a terceros.

Por otro lado, los encargos fiduciarios son mandatos irrevocables que se utilizan como si fueran un poder específico a favor de un tercero. Este tipo de negocio

1 Especialista de Auditoría Tributaria, Supervisora de Centro de Servicios del Departamento de Asistencia al Contribuyente del Servicio de Rentas Internas.

se puede concretar con un poder específico e irrevocable hasta el cumplimiento del mandato establecido, entendiéndose por irrevocable que una vez constituido el fideicomiso, el vencimiento dependerá del plazo que el fiduciario requiera para cumplir la labor encomendada. Su perfeccionamiento no requiere necesariamente las formalidades del fideicomiso mercantil ya que puede suscribirse mediante un contrato privado, que al momento en el que se establezca su finalidad específica, se convierte en ley para las partes. Para cumplir su mandato, el fiduciario actúa en nombre y representación del constituyente, en la ejecución de una determinada actividad y una vez cumplido el objeto específico para el cual fue creado, se procede con la liquidación del encargo.

Por cuanto su conformación no implica la creación de una persona jurídica independiente, no genera obligaciones tributarias, por lo que no requiere desarrollo posterior.

1. ANTECEDENTES DEL FIDEICOMISO MERCANTIL

El uso común de esta figura legal la encontramos desde las primeras bases del derecho romano, en el cual se destacan dos figuras principales: El *fideicommissum* y el *pactum fiduciae*.

El *fideicommissum* consistía en que una persona en su testamento transfería a otra, quien debía gozar de su total confianza, uno o más bienes muebles o inmuebles, con el fin de que esta última, los administre en beneficio de otra u otras personas a las cuales el testador quería favorecer especialmente. De este concepto se desprende el hecho de que los primeros fiduciarios *fideicommissum* fueron los administradores de los testamentos de los hombres acaudalados de la época.

Como toda actividad comercial, merecía a cambio una remuneración. La costumbre romana establecía que el “fiduciante” o administrador perciba un cuarto de la herencia que le era encomendada para su administración, siempre que se cumpliera la finalidad encargada. De aquí nace el considerar al fideicomiso como un acto de comercio.

El *pactum fiduciae*, también denominado *fides*, que significa fidelidad, lealtad o fe, era un acuerdo entre dos personas, mediante el cual una de ellas transfería a otra, quien gozaba de su total confianza, uno o más bienes, con el objetivo de dar cumplimiento a una finalidad determinada. Esta figura puede ser fácilmente comparada con las actuales prendas comerciales, en las cuales un tercero tiene el poder de liberar el bien para su venta, siempre que se “evidencie” el cumplimiento de una condición específica. En este caso la propiedad legal nunca deja de

ser del dueño inicial, lo cual volvía más complejo el efectuar acciones de control sobre la misma.

Una de las principales características del *pactum fiduciae* es que estos acuerdos se perfeccionaban mediante contratos firmados por las personas que intervenían en ellos, con lo cual se expresaba la aceptación del proceso a seguir para el cumplimiento del compromiso adquirido y el plazo en el que dicho encargo debía ser cumplido.

La mayoría de los autores coinciden que el uso del fideicomiso o *uses* se vio más generalizado con la expedición del Estatuto de las Manos Muertas (Statute of Mortmain) que impedía que las comunidades religiosas posean bienes inmuebles; para salvar esta prohibición, los monjes transferían a terceros (*feoffe to use*) la propiedad de bienes destinados para fines comunitarios (beneficiario = *cestui to use*). El constituyente se denominaba *feoffor to uso o settlor*.

La primera aparición de normas legales que regulaban el uso, administración y fines de los denominados *uses*, se dio en Inglaterra en los siglos XII y XIII. Desde el siglo XIV (1376 a 1377) se comenzó a promulgar la “Ley de los Usos” que se convirtió en la pauta para las leyes vigentes tanto internacionales como la legislación ecuatoriana.

En el derecho anglosajón la fiducia encuentra sus orígenes en los llamados “uses” (hoy denominados *trust*). Los “uses” consistían en compromisos de conciencia, que adquiría una persona al recibir los bienes que eran entregados por otra, para ser administrados en beneficio de la comunidad.

El fideicomiso al ser considerado un negocio de confianza, pretendía transmitir la imagen de que representaba actos lícitos. Es necesario destacar que la actividad que realizaban los antiguos fiduciarios no pretendía sacar provecho del bien ajeno encargado para el fin encomendado; posición que por ley y por convicción deben mantener las actuales compañías administradoras de fideicomisos, sin que el hecho de ejecutar un encargo específico impida que el fiduciario perciba una remuneración que compense su acción.

El fideicomiso comenzó a utilizarse y normarse en México en el año de 1884 y se perfeccionó con la Ley de General de Instituciones de Crédito y Establecimientos Bancarios en 1926.

De forma progresiva fue generalizándose su uso en el resto de países de América Latina y cada doctrina clasificó al negocio fiduciario de acuerdo a sus propios intereses, tratando de generar un mejor control en este tipo de herramientas financieras.

2. EL FIDEICOMISO MERCANTIL EN EL ECUADOR

2.1. Antecedentes

Los inicios del Fideicomiso Mercantil en el Ecuador van de la mano con el inicio de las operaciones bursátiles en el país. El Mercado de Valores del Ecuador nace con la creación de la Bolsa de Comercio en el año de 1906. Debido a la escasa oferta de títulos valores, la baja capacidad de ahorro del país en ese entonces y la falta de educación financiera necesaria para el manejo del mercado bursátil, la evolución nacional financiera tuvo que esperar aproximadamente 60 años más. En el año 1965, se crea la Comisión de Valores – Corporación Financiera Nacional (CFN), institución que como parte de sus actividades, tenía la misión de crear las Bolsas de Valores en el país.

En febrero de 1969 se ratifica la decisión del establecimiento de bolsas de valores como compañías anónimas, en las ciudades de Quito y Guayaquil, regidas por las normas de la Ley de Compañías y bajo el control de la Superintendencia de Compañías. Las dos bolsas de valores iniciaron sus operaciones en 1970 y de esta manera se formalizó el mercado bursátil en el Ecuador.

La primera Ley de Mercado de Valores fue expedida el 28 de Mayo de 1993, mediante la cual se aprobaba y normaba la constitución de casas de valores, administradoras de fondos, depósitos centralizados de valores y la transformación de las bolsas de valores en corporaciones civiles sin fines de lucro.

El 23 de julio de 1998 se expidió una nueva Ley de Mercado de Valores, la misma que ha sufrido muy pocas reformas a lo largo del tiempo; el 22 de febrero de 2006 se publicó la Codificación No. 2006-001 de la Ley de Mercado de Valores (Suplemento del Registro Oficial No. 215).

Con las reformas publicadas en la Ley para el Fortalecimiento y Optimización del Sector Societario y Bursátil se creó la Junta de Regulación del Mercado de Valores, en reemplazo del Consejo Nacional de Valores, como un organismo de derecho Público perteneciente a la Función Ejecutiva encargado de establecer políticas del mercado de valores.

La Junta de Regulación del Mercado de Valores está presidida por el Ministro encargado de la Política Económica, siendo el resto de sus miembros el Ministro Encargado de la Política de la Producción, y un delegado del Presidente de la República. El Superintendente de Compañías y Valores, el Superintendente de Bancos y Seguros, y el Superintendente del Sistema Financiero Popular y Solidario serán parte de la Junta de Regulación del Mercado de Valores, con voz informativa pero sin voto.

El Art. 9 de la Ley de Mercado de Valores establece las atribuciones del Consejo Nacional de Valores, de las cuales podemos destacar las siguientes como relevantes para el sector fiduciario:

6. Regular la creación y funcionamiento de las casas de valores, calificadoras de riesgos, bolsas de valores, la sociedad proveedora y administradora del sistema único bursátil SIUB, los depósitos de compensación y liquidación de valores, las administradoras de fondos y fideicomisos, así como los servicios que éstas presten;

11. Regular los procesos de titularización, su oferta pública, así como la información que debe provenir de éstos, para la difusión al público;

27. Expedir normas de carácter general para los procesos de fiducia que lleven a cabo las entidades y organismos del sector público en los que se observarán las disposiciones previstas en esta Ley;

En relación a normativa y jurisprudencia, el Ecuador siempre se ha destacado por tener la ley más completa enfocada en el control, con amplias definiciones de todos los participantes involucrados en el mercado de valores y especificaciones sobre el manejo de mercado bursátil y fiduciario, pero ésta ventaja legal no ha sido suficiente para impulsar a nuestra economía en la incursión de mercados más complejos, tal como lo ha logrado Argentina, Brasil o Colombia.

En la actualidad la Ley de Mercado de Valores ha sido incorporada como Libro II del Código Orgánico Monetario y Financiero. Dentro de dicha normativa destacamos los principales conceptos que regulan a los negocios fiduciarios.

El artículo 109 de la Ley de Mercado de Valores define el contrato de fideicomiso mercantil y las personas, naturales o jurídicas, que intervienen:

Art. 109.- Del contrato de fideicomiso mercantil.- Por el contrato de fideicomiso mercantil una o más personas llamadas constituyentes o fideicomitentes transfieren, de manera temporal e irrevocable, la propiedad de bienes muebles o inmuebles corporales o incorporeales, que existen o se espera que existan, a un patrimonio autónomo, dotado de personalidad jurídica para que la sociedad administradora de fondos y fideicomisos, que es su fiduciaria y en tal calidad su representante legal, cumpla con las finalidades específicas instituidas en el contrato de constitución, bien en favor del propio constituyente o de un tercero llamado beneficiario. (...).

Cada patrimonio autónomo (fideicomiso mercantil), está dotado de personalidad jurídica, siendo el fiduciario su representante legal, quien ejercerá tales funciones de conformidad con las instrucciones señaladas por el constituyente en el correspondiente contrato.

El patrimonio autónomo (fideicomiso mercantil) no es, ni podrá ser, considerado como una sociedad civil o mercantil, sino únicamente como una ficción jurídica capaz de ejercer derechos y contraer obligaciones a través del fiduciario, en atención a las instrucciones señaladas en el contrato.

El objetivo principal de darle a los fideicomisos mercantiles la posibilidad de que tengan personería jurídica, obedece específicamente a una necesidad de control tributaria. Si bien es cierto el fideicomiso desde el punto de vista societario es una ficción jurídica, una extensión del principal o del ente que aporta los bienes, desde el punto de vista tributario, de acuerdo al Art. 98 de la Ley de Régimen Tributario, el fideicomiso es considerado una sociedad, más aún si con el cumplimiento de los objetivos para los cuales fueron creados, se espera recibir réditos o beneficios positivos; dichos resultados económicos que se generen fruto del desarrollo de una actividad económica deben ser sometidos a imposición.

La transferencia de la propiedad de bienes inmuebles a favor de un patrimonio autónomo deberá efectuarse de acuerdo con disposiciones previstas en las leyes locales y dependiendo del tipo de bien que se aporte, éstos deberán cumplir ciertas formalidades previo al registro de los mismos como parte del patrimonio constituido.

En relación al plazo de vigencia del fideicomiso, debe obligatoriamente estar definido en el contrato de constitución, el cual no deberá superar los ochenta años, según dispone el Art. 110 de la Ley de Mercado de Valores. Pero la ley establece la posibilidad de superar este parámetro siempre que su objeto sea creado con fines culturales o de investigación, altruistas o filantrópicos, tales como los que tengan por objeto el establecimiento de museos, bibliotecas, institutos de investigación científica o difusión de cultura, o de aliviar la situación de las personas con limitaciones, los huérfanos, ancianos o personas con capacidades especiales, es decir que su objeto esté enmarcado principalmente en prestar ayuda comunitaria.

El contrato de constitución del fideicomiso mercantil debe suscribirse mediante documento público y podrá ser reformado en cualquier momento siempre que así lo resuelvan los constituyentes y beneficiarios y siempre que al momento de su constitución se haya establecido la posibilidad de reforma en el contrato inicial., dichas modificaciones deberán realizarse con la misma solemnidad que la constitución del fideicomiso.

2.2. Intervinientes

Para que un fideicomiso mercantil pueda funcionar, se requiere la intervención de los siguientes partícipes:

Constituyente o fideicomitente: son las personas naturales o jurídicas, privadas, públicas o mixtas, nacionales o extranjeras, o incluso entidades dotadas de personalidad jurídica, que transferirán el dominio de los bienes a título de fideicomiso mercantil (Art. 115 de la Ley de Mercado de Valores).

Beneficiario o fideicomisario: son las personas designadas por el constituyente, siendo bastante amplio su contenido, pues puede abarcar personas naturales o jurídicas privadas, públicas o mixtas, de derecho privado con finalidad social o pública, nacionales o extranjeras, o entidades dotadas de personalidad jurídica designadas como tales por el constituyente en el contrato o posteriormente si en el contrato se ha previsto tal atribución, puede designarse como beneficiario a una persona que al momento de la constitución del mismo no exista pero se espera que exista, pueden existir varios beneficiarios de un contrato de fideicomiso, pudiendo el constituyente establecer grados de preeminencia entre ellos e inclusive beneficiarios sustitutos (Art. 116 de la Ley de Mercado de Valores).

Fiduciario o administrador del fideicomiso mercantil: Es el administrador del fideicomiso y por tanto su representante legal. Es la persona jurídica que se obliga a recibir del fiduciante la propiedad fiduciaria de bienes determinados y que debe administrar en beneficio del beneficiario hasta que se cumpla el plazo o condición. El fiduciario responde hasta por culpa leve en el cumplimiento de su gestión, que es de medio y no de resultado (Art. 109 y 125 de la Ley de Mercado de Valores)

Además de los señalados, también intervienen terceros para dar cumplimiento al objeto del fideicomiso, dependiendo del tipo de negocio constituido, por ejemplo constructores, fiscalizadores, acreedores, administradores, auditores externos, agentes, entre otros. Todos estos terceros son considerados como fuente de información para el análisis de los fideicomisos mercantiles desde el enfoque de control tributario. No necesariamente se puede tener acceso a toda la información, lo verdaderamente importante es saber a quién se debe solicitar la misma.

2.3. Derechos Fiduciarios²

El “derecho fiduciario” es el beneficio que tienen los intervinientes en el fideicomiso, el cual puede existir al momento de la constitución del fideicomiso o

2 Resolución CNV-008-2006 – Glosario de Términos.

puede conseguirse con las actividades de administración que realice el fiduciario, con miras a cumplir el objeto del Fideicomiso

Este derecho debe ser valorado conforme el porcentaje de participación que tenga cada beneficiario en los resultados del negocio fiduciario.

Estos derechos representativos del patrimonio constituido son susceptibles de ser trasferidos libre y voluntariamente, salvo instrucción en contrario dictaminada en el contrato de constitución, con la limitación de que éstos no pueden ser ofertados en el mercado de valores como sucedería con su símil ya sean de acciones o participaciones. Para que un fideicomiso pueda entrar al mercado bursátil y cotizarse, éste deberá ser previamente sometido a un proceso de titularización.

La forma tradicional para transferir derechos fiduciarios ya sea total o parcialmente es a través de un contrato denominado “Cesión de Derechos fiduciarios”. Dicha cesión se efectúa de forma directa entre las partes interesadas y solo requiere que la fiduciaria sea notificada con dicha cesión para que surta efecto.

Hasta el 31 de diciembre de 2014, las transferencias de los derechos fiduciarios se acogían a las exoneraciones dispuestas en el artículo 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno y se les daba el mismo tratamiento fiscal que a la venta o cesión de acciones y participaciones.

Con la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal³ se incluyen expresamente como ingresos de fuente ecuatoriana las utilidades que provengan de la enajenación de derechos representativos de capital, por lo que las cesiones de derechos pasan a formar parte de los ingresos gravados de fuente ecuatoriana en la parte que exceda la valoración inicial y por tanto la utilidad que se refleje en esta transacción debe ser sometida a imposición por parte de quien la genera. El artículo innumerado a continuación del artículo 26 de la Ley de Régimen Tributario Interno establece la forma de determinar la utilidad en la enajenación de acciones u otros derechos representativos de capital.

2.4. Conformación del patrimonio autónomo⁴

El fideicomiso mercantil por su naturaleza es un patrimonio independiente, tanto de la fiduciaria como de sus constituyentes o beneficiarios. En un nuevo ente jurídico que tiene su propia independencia razón por la cual los bienes que lo conforman constituyen un patrimonio “autónomo”, independiente.

3 Suplemento del *Registro Oficial* N° 405 del 29 de diciembre de 2014.

4 Art. 113 de la Ley de Mercado de Valores.

Para cada tipo de bienes que integran el patrimonio de un fideicomiso existe la debida formalidad para que se reconozca la propiedad de cada uno a favor del Fideicomiso constituido.

La transferencia de dominio de bienes a favor de un fideicomiso mercantil debe ser libre de gravámenes por lo siguiente:

1. Se presume que la transferencia de dominio del bien no implica un beneficio económico para las partes; sino una actividad necesaria para el cumplimiento de un fin específico.
2. Contablemente, el bien continúa generando un efecto en los estados financieros ya sea del constituyente o del beneficiario, en las mismas condiciones que al momento de su generación y se mantendrá durante el tiempo que se necesite para cumplir el objeto del Fideicomiso.
3. La transferencia de dominio de bienes no implica un beneficio para la Fiduciaria, en vista de que solo ejercerá las responsabilidades de Representante Legal pero en su actuar estará supeditado a la voluntad que las partes hayan decidido al momento de la constitución del Negocio Fiduciario.

Cuando hacemos referencia a los gravámenes hablamos específicamente de las tasas municipales y el impuesto al valor agregado que grava las transferencias de dominio de bienes. No debe confundirse el aporte al patrimonio autónomo con una venta de activos. Ahora bien la realidad es que si han sido empleados los negocios fiduciarios para las ventas simuladas, razón por la cual se ha visto la necesidad de reforzar los controles y candados tributarios para mitigar el riesgo de elusión.

Conformación del patrimonio autónomo Dentro de las particularidades del fideicomiso mercantil encontramos:

- Los bienes del fideicomiso mercantil no pueden ser embargados ni sujetos a ninguna medida preventiva por los acreedores del constituyente o del fiduciario, ni por los de beneficiario, salvo pacto en contrario (Art. 121 Ley de Mercado de Valores).
- El contrato de fideicomiso mercantil otorgado en fraude de terceros por el constituyente, o en acuerdo fraudulento de éste con el fiduciario, puede ser impugnado judicialmente por los interesados, mediante las correspondientes acciones de nulidad, simulación u otras; sin perjuicio de la acción y responsabilidad penal a la que hubiere lugar (Art. 123 Ley de Mercado de Valores).

- Para la solución de los conflictos y pretensiones entre el constituyente, los constituyentes adherentes, el fiduciario y el beneficiario, derivados de los contratos de fideicomiso mercantil, las partes podrán acogerse a los mecanismos alternativos de solución de conflictos previstos en la Ley de Arbitraje y Mediación (Art. 124 Ley de Mercado de Valores).

2.5. Modalidades de fideicomiso mercantil

Son los siguientes:

- Fideicomiso mercantil de administración
- Fideicomiso mercantil de inversión
- Fideicomiso mercantil de garantía
- Fideicomiso mercantil inmobiliario

También suele mencionarse dentro de las modalidades a los procesos de titularización.

a) Fideicomiso de administración

Son aquellos negocios fiduciarios que tienen como finalidad general el mantener la propiedad de los bienes ya sea muebles (vehículos, materia prima, representaciones pictóricas) o inmuebles (edificaciones, construcciones, terrenos, etc.) que hayan sido fideicomitados o aportados. Inclusive pueden ser aportados a este tipo de fideicomisos aquellos bienes que se “espera que existan” (derechos de cobro de ventas, regalías, rendimientos, rentas, etc.) a efectos de que cuando lleguen a existir, incrementen el patrimonio del fideicomiso mercantil.

El objeto de esta clase de negocios fiduciarios puede ser tan amplio como las necesidades o la imaginación del constituyente, pero para efectos de control se han agrupado a los fideicomisos de administración de acuerdo a sus características, para generar controles específicos en base a sus particularidades.

Los fideicomisos de administración pueden ser:

- Fideicomiso de administración de bienes, cuyo objeto es la administración de activos. Ejemplo: Se constituye un fideicomiso para la administración de un edificio. Los bienes que lo conforman y el resultado de administrar los bienes luego de cubrir los gastos de administración serán entregados a un tercero denominado beneficiario.

- Fideicomiso de administración de flujos. El objetivo de este tipo de negocios es el de administrar recursos económicos y administrar su destino. Ejemplo. Se constituye un fideicomiso al que se le aportan los derechos de cobro de una cartera, los flujos generados por la recuperación de las obligaciones serán destinados al pago de terceros.
- Fideicomisos de gestión: Este tipo de fideicomiso se constituyen para ejecutar actividades específicas. Ejemplo: Se constituye un fideicomiso a cuyo patrimonio se aportan bienes que deben ser enajenados. La fiduciaria debe procurar efectuar todas las acciones necesarias para la consecución de las instrucciones encomendadas.

b) Fideicomiso de inversión

Los fideicomisos de inversión son aquellos negocios en los que los constituyentes o fideicomitentes adherentes entregan al patrimonio autónomo recursos o títulos valores para que la fiduciaria los administre o los invierta según las instrucciones establecidas en el contrato, para beneficio propio o de terceras personas denominadas beneficiarios.

En estos contratos debe estar claramente definida la política de inversión, la que deberá estar basada en los siguientes límites:

Límites para los fideicomisos de inversión	
Tipo de inversión	Límite máximo
Instrumentos o valores emitidos, aceptados, avalados o garantizados por una misma entidad	20% del activo total del fideicomiso
Valores emitidos, avalados o garantizados por empresas vinculadas	30% del patrimonio
Instrumentos emitidos, aceptados, avalados o garantizados por compañías vinculadas a la fiduciaria	15% del patrimonio
Acciones de sociedades anónimas inscritas en el Registro del Mercado de Valores.	15% de las acciones suscritas y pagadas por una misma sociedad
Acciones de sociedades de capital no inscritas en el Registro del Mercado de Valores	30% de las acciones suscritas y pagadas de dicha sociedad

El riesgo de pérdida de la inversión es de exclusiva responsabilidad de los inversionistas, toda vez que son ellos, en su calidad de constituyentes, constituyentes adherentes o beneficiarios del patrimonio, quienes dictan las características de la inversión que el fideicomiso debe realizar, basados siempre en la asesoría de la fiduciaria y los límites establecidos en la normativa.

c) Fideicomiso de garantía

Es el negocio en virtud del cual el constituyente, que generalmente es el deudor, transfiere la propiedad de uno o varios bienes a título de fideicomiso mercantil al patrimonio autónomo, para garantizar con ellos o con su producto, el cumplimiento de una o varias obligaciones que mantiene con terceros acreedores.

En ningún caso la fiduciaria se convierte en deudora o deudora solidaria de las obligaciones garantizadas mediante este mecanismo, solo asegura que en caso de que el deudor no cumpla tales obligaciones, actuará conforme a las disposiciones establecidas en el contrato.

Para la constitución del fideicomiso en garantía, la fiduciaria debe recibir por escrito la conformidad del acreedor sobre los bienes aportados al fideicomiso y sobre su valoración. La falta de esta ratificación implica liquidación automática del fideicomiso.

En el contrato puede establecerse que la fiduciaria practique o contrate avalúos periódicos de los bienes en garantía, a fin de mantener actualizado su valor comercial y respaldar las obligaciones garantizadas.

Durante la vigencia del fideicomiso, el constituyente podrá designar nuevos acreedores, para lo cual la fiduciaria está en la obligación de requerir al acreedor principal del fideicomiso su aceptación escrita y la ratificación, por parte de los nuevos acreedores, de que los bienes aportados cubren sus necesidades.

Este mecanismo es susceptible de riesgos de interpretación por parte de los acreedores, por lo que la fiduciaria, a efectos de salvaguardar los intereses de las partes, debe realizar las gestiones necesarias para que tanto el deudor como el acreedor conozcan y aprueben el bien que está garantizando las obligaciones que el deudor mantenga vigentes y su valoración.

Entre los años 2008 al 2013 este tipo de fideicomisos fueron muy populares, usados principalmente como sustitutos de las prendas comerciales en la venta de vehículos. Muchas casas comerciales aportaban los vehículos a fideicomisos de garantía y al momento de la venta financiada de los bienes, el acreedor se adhería al fideicomiso y era beneficiario del mismo en el porcentaje de participación que

el vehículo estuviera adquiriendo representaba en el patrimonio del fideicomiso. El fideicomiso mantenía la propiedad del bien mientras existiera deuda y, una vez cumplidas las obligaciones, se celebraba un contrato de cesión de derechos y restitución fiduciaria con lo cual el comprador acudía al Servicio de Rentas Internas y a la Agencia Nacional de Transito a registrar la transferencia de dominio del activo.

Este tipo de figuras son extremadamente riesgosas para la fiduciaria porque si bien la propiedad del vehículo seguía siendo del fideicomiso, el uso del mismo ya quedaba en poder del comprador, pero la responsabilidad frente a terceros por cualquier incidente recaía directamente en la fiduciaria en calidad de representante legal del fideicomiso. Aun cuando pareciera que el esquema legal podría sustituir a las instituciones financieras que promovían el crédito vehicular como parte de sus servicios, fueron justamente los bancos quienes promovían dicha figura.

A partir del año 2011 se concedieron varios incentivos tributarios relacionados directamente con la exoneración parcial o total del pago de impuestos ambientales y fiscales a aquellos vehículos que fueran herramientas de trabajo y que generen actividades productivas. Sin embargo los fideicomisos mercantiles de garantía no podían calificar como sociedades o gremios dedicados a actividades del sector del transporte, por lo que los vehículos que formaban parte de los patrimonios autónomos no pudieron acceder a estos beneficios aunque en la realidad si fueron herramientas de trabajo.

Las afectaciones al gremio del transporte público y privado provocadas por estas limitaciones, motivaron a prohibir la constitución de este tipo de fideicomisos con un patrimonio conformado por vehículos. Así, el inciso final del artículo innumerado a continuación del artículo 120 de la Ley de Mercado de Valores dispone: *“En ningún caso personas naturales o jurídicas, públicas o privadas, nacionales o extranjeras, incluyendo naturalmente a las instituciones del sistema financiero, podrán constituir fideicomisos mercantiles en garantía sobre vehículos.”*

d) Procesos de titularización

Es el proceso mediante el cual se emiten valores susceptibles de ser colocados y negociados libremente en el mercado bursátil, con cargo a un patrimonio autónomo (Art. 138 Ley de Mercado de Valores).

Se podrá utilizar el contrato de fideicomiso mercantil como medio para llevar a cabo procesos de titularización de activos (Art. 111 Ley de Mercado de Valores), cuyo patrimonio contenga la propiedad de los bienes objeto de a titularización, razón por la cual este proceso es considerado dentro de la clasificación de negocios fiduciarios como un tipo de fideicomiso.

A continuación se detallan los activos que pueden ser titularizados:

- Valores representativos de deuda pública;
- Valores inscritos en el Registro del Mercado de Valores;
- Cartera de crédito;
- Activos y proyectos inmobiliarios; y,
- Activos o proyectos susceptibles de generar flujos futuros determinables con base en estadísticas de los últimos tres años o en proyecciones de por lo menos tres años consecutivos, según corresponda.

El resultado del proceso de titularización es la emisión de títulos valores que pueden ser de las siguientes clases:

- **Valores de contenido crediticio:** Los inversionistas tienen derecho a la restitución del capital invertido más el rendimiento financiero correspondiente, con los recursos provenientes del fideicomiso mercantil. Los activos que integran el patrimonio respaldan el pasivo adquirido con los inversionistas.
- **Valores de participación:** Los inversionistas adquieren una alícuota en el patrimonio, a prorrata de su inversión, con lo cual participan en los resultados (utilidades o pérdidas) que genere el proceso de titularización
- **Valores mixtos:** Los inversionistas adquieren valores que combinan las características de valores de contenido crediticio y valores de participación, según los términos y condiciones de cada proceso de titularización.

e) Fideicomiso inmobiliario

El fideicomiso inmobiliario se constituye con el aporte a su patrimonio autónomo de bienes inmuebles, con la finalidad de que el fiduciario los administre y desarrolle con ellos un proyecto inmobiliario, en función de las instrucciones establecidas en el contrato, para lo cual realizará las gestiones administrativas necesarias para la ejecución del proyecto inmobiliario, con miras de entregar a los beneficiarios los resultados obtenidos a la liquidación del negocio.

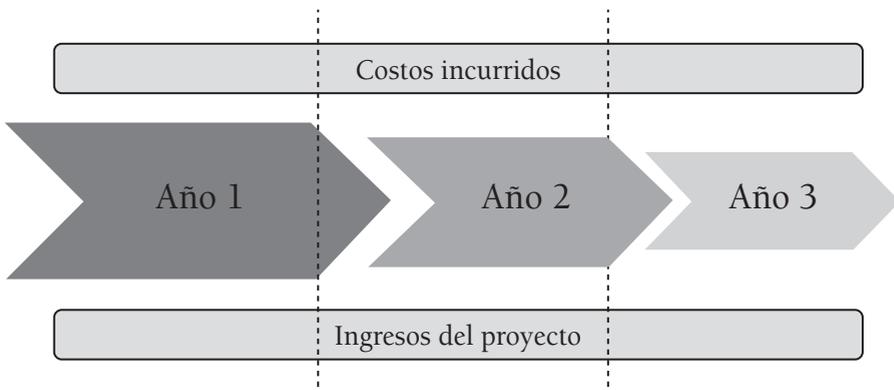
Este tipo de negocios fiduciarios implica que el fiduciario realice las gestiones necesarias para salvaguardar los intereses de los futuros propietarios del proyecto,

para lo cual deberá establecer desde la constitución cual será el punto de equilibrio mínimo con el cual se garantiza la finalización del proyecto.

Los proyectos que son desarrollados mediante un mecanismo fiduciario inmobiliario buscan principalmente generar en los futuros compradores la confianza de que los recursos comprometidos servirán única y exclusivamente para el desarrollo del proyecto, con la condición de que en el evento en que el proyecto no alcance su punto de equilibrio, será el fiduciario el encargado de devolver los recursos a cada promitente comprador más los rendimientos que estos recursos hubiesen generado mientras estuvieron bajo control de la fiduciaria.

Si bien las Normas Ecuatorianas de Contabilidad NEC (NEC 15 – Contratos de Construcción), establecen dos métodos para “reconocimiento de Ingresos y Gastos del Contrato de Construcción”; métodos aplicados al Fideicomiso, las NIIFS y la Ley de Régimen Tributario Interno, solo reconocen el primer método. A continuación un resumen de las formas de reconocimiento de costos y gastos:

- a. **Tratamiento referencial – Método de avance de obra** Este método implica el registro contable de los costos incurridos durante un periodo económico y el correspondiente registro de ingresos, aun cuando éstos no hayan sido facturados ni cobrados.



- b. **Tratamiento alternativo – Método de contrato terminado**, el cual implica el registro de costos y gastos incurridos durante el desarrollo del proyecto inmobiliario. El ingreso del contrato se registra en el momento en que se efectúen y perfeccionen las ventas, las cuales pueden ser:

- En el momento en que se facturen las ventas
- Al momento de la celebración de la escritura de venta
- Al momento del registro de la transferencia de dominio del bien en el Registro de la Propiedad.

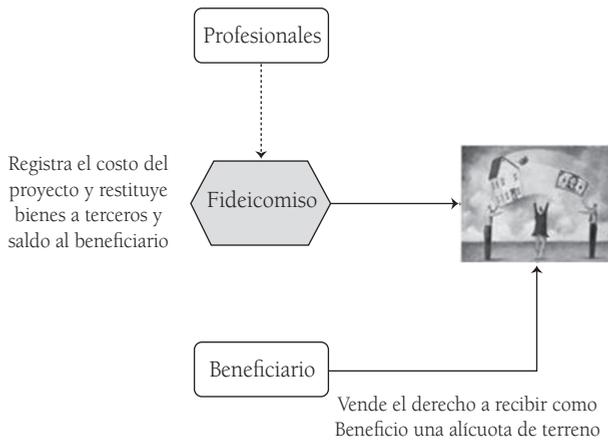


Este esquema de reconocimiento de costos y gastos tributariamente no es aceptable de acuerdo con lo dispuesto en el Art. 28 de la Ley de Régimen Tributario Interno (reforma introducida por el Art. 16 de la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal) que determina que los contribuyentes que obtengan ingresos por contratos de construcción liquidarán el impuesto en base a los resultados que arroje su contabilidad en aplicación de las normas contables correspondientes. Con esto se pretende evitar la elusión y fraude fiscal ya que se tributará exclusivamente sobre lo que se haya ejecutado, lo que incluso beneficia al flujo de efectivo del proyecto.

Lo más llamativo de este tipo de fideicomisos mercantiles, son las variables que existen para transferir la propiedad de los bienes construidos una vez finalizado el proyecto. A continuación analizamos algunas alternativas:

Venta de Inmuebles

Es la figura tradicional para trasladar el dominio de un bien inmueble a favor de un tercero. Esta transferencia de dominio a favor del comprador se realizará una vez finalizado el proyecto y su perfeccionamiento implica el pago de impuestos municipales por plusvalía, alcabalas, pago por transferencia de dominio en el Registro de la Propiedad. El vendedor en este caso es el fideicomiso.

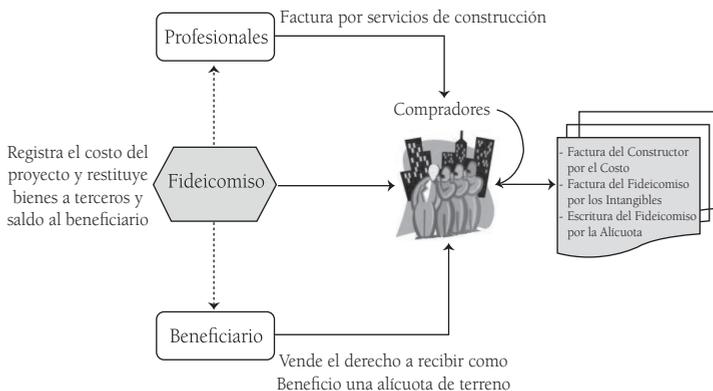


Venta de Derechos

Esta figura implica que el promotor vende sus derechos fiduciarios que mantiene sobre el patrimonio autónomo del fideicomiso a un tercero. Los derechos fiduciarios “vendidos” representarán para el promitente comprador exclusivamente el derecho a recibir, **al finalizar el proyecto**, la alícuota correspondiente a la unidad de vivienda comercializada.

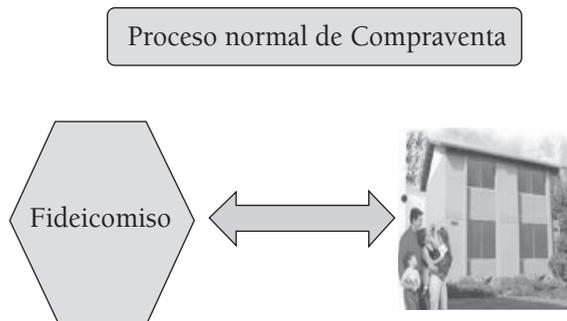
Esta figura permite disminuir el impacto tributario ya que la cuantía de esta negociación es indeterminada, por ser considerado el derecho fiduciario como un intangible, lo que implica que el pago de impuestos y alcabalas será calculado en base al valor comercial establecido en el respectivo impuesto predial correspondiente a la alícuota vendida.

Por lo expuesto, el pago de impuestos a la plusvalía podrá ser utilizado por el fideicomiso como anticipo de impuesto a la renta y será considerado como un rubro deducible del valor total a pagar en la declaración respectiva.



Otros

Dentro de los esquemas de ventas analizados, existen variaciones y combinaciones de las estructuras empleadas para la transferencia de dominio de bienes, como se ilustra a continuación:



3. CONSIDERACIONES DE CARÁCTER TRIBUTARIO

El artículo innumerado posterior al artículo 4.3 de la Ley de Régimen Tributario Interno señala que, para efectos tributarios se consideran partes relacionadas a una persona natural o sociedad y los fideicomisos en los que tenga derechos.

Con las reformas efectuadas en la Ley Orgánica de Regulación y Control del Poder de Mercado⁵ se pretendía establecer claramente cuál es el vínculo legal entre los fideicomisos y todos los intervinientes en el negocio fiduciario, mitigando el riesgo de confusión entre los partícipes y la responsabilidad tributaria que esto conlleva. Este concepto también da fuerza a la vinculación de negocios fiduciarios que son empleados para el desarrollo de actividades comerciales con mercados internacionales.

El uso de fideicomiso mercantil como una herramienta transaccional si bien brinda las seguridades a las partes involucradas, el control por parte de las administraciones tributarias se encontraba limitado, al no poder identificar con claridad quien debía efectuar la liquidación y pago de tributos a los que hubiese lugar objeto del desarrollo de actividades económicas, control que podrían ejercer si tuvieran más acceso a la información y pudieran determinar cuál es el beneficiario efectivo de los resultados generados por cada fideicomiso mercantil.

⁵ Registro Oficial N° 555 del 13 de Octubre de 2011.

Para fines tributarios, se consideran partes relacionadas a los fideicomisos mercantiles y sus constituyentes, sus beneficiarios su fiduciaria y aquellas sociedades o personas naturales que hayan sido determinadas como partes relacionadas de estos participes. Esta definición, excluye al fideicomiso de cualquier consideración particular y los cataloga como un contribuyente normal por tanto aplican las mismas normas que para el resto de sociedades. El rigor con el que se aplica esta norma va de la mano con el artículo innumerado siguiente al artículo 40A de la Ley de Régimen Tributario Interno que expresamente obliga a los contribuyentes a la trasmisión de información sobre la enajenación de acciones, participaciones y otros derechos representativos particularmente a las fiduciarias a reportar ampliamente información relevante de cada uno de los negocios fiduciarios que administre. Dicho artículo dispone:

Art. (...) Obligación de informar y declarar sobre la enajenación de acciones, participaciones y otros derechos representativos.- (...)

La persona natural o sociedad que enajene las acciones, participaciones y otros derechos, así como el adquirente de las mismas, tendrá la obligación de informar a la sociedad domiciliada en el Ecuador de dichas transferencias, sobre las obligaciones tributarias que como sustituto podría tener la sociedad domiciliada en el Ecuador. De no ser informada la sociedad domiciliada en el Ecuador, tendrá derecho de repetir contra el adquirente, por el valor de las multas y de los impuestos que por cuenta del cedente hubiese tenido que pagar, en calidad de sustituto.

Esta norma aplica también a la cesión de derechos fiduciarios y por ende regula la declaración y liquidación del impuesto a la renta de los beneficios que sean distribuidos a los beneficiarios de cada fideicomiso mercantil, lo que resulta bastante lógico desde el punto de vista de equidad en la liquidación y pago de tributos.

De acuerdo al Art. 98 de la Ley de Régimen Tributario Interno, para efectos de dicha ley, el fideicomiso mercantil se considera sociedad, es decir, en principio, es sujeto pasivo de tributos.

En cuanto tiene que ver con el impuesto a la renta, el artículo 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno expone que para fines de la determinación y liquidación del impuesto a la renta, están exonerados los fideicomisos mercantiles, siempre que no desarrollen actividades empresariales u operen negocios en marcha (entendiéndose producido esto cuando su objeto o actividad que realiza es de tipo industrial, comercial, agrícola, de prestación de servicios, así como cualquier otra que tenga ánimo de lucro, y que regularmente sea realizada a través de otro tipo de sociedades, cuyos ingresos sean gravados, según el Art. 68 Reglamento

para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno), ni cuando alguno de los constituyentes o beneficiarios sean personas naturales o sociedades residentes, constituidas o ubicadas en un paraíso fiscal o jurisdicción de menor imposición. Esta exoneración no será aplicable en el caso en el que el perceptor del ingreso sea deudor directa o indirectamente de las instituciones en que mantenga el depósito o inversión, o de cualquiera de sus vinculadas, ni cuando los depositantes, constituyentes o beneficiarios sean personas naturales residentes o ubicadas en un paraíso fiscal o jurisdicción de menor imposición.

Es importante considerar que los derechos fiduciarios registrados por sus beneficiarios se consideran inversiones y forman parte de los activos del beneficiario, y a su vez se someten a los cálculos pertinentes de anticipo de impuesto a la renta por este rubro.

BIBLIOGRAFÍA

Borja, Ramiro. "La Fiducia o Fideicomiso Mercantil y la Titularización". Editorial Jurídica del Ecuador. Primera edición. Quito, Ecuador. 1995.

Domínguez, Jorge Alfredo. "Dos aspectos de la esencia del Fideicomiso Mexicano". Editorial Porrúa S.A. Segunda Edición. México. 1996.

Farina, Juan. "Contratos Comerciales Modernos". Editorial Atrea. Tercera Edición, primera reimpresión. Buenos Aires, Argentina. 1994

Kiper, Claudio; LISOPRAWSKI, Silvio. "Obligaciones y responsabilidad del Fiduciario" Ediciones DePalma. Primera Edición. Buenos Aires, Argentina. 1999.

Mosset, Jorge. "Negocios Simulados, fraudulentos y Fiduciarios". Editorial Editar. Primera edición. Buenos Aires, Argentina 1994

Ospina, Liliana; "La Cartilla Fiduciaria" Asociación de Fiduciarias de Colombia Primera Edición. Colombia 1994.

Renjifo, Ernesto. "La Fiducia Mercantil y Pública en Colombia". Editorial Cargraphics S.A. Primera Edición. Bogotá, Colombia. 1998.

ASPECTOS DE TRIBUTACIÓN DEL SECTOR DE TELECOMUNICACIONES. CASO ECUATORIANO

SANTIAGO BETANCOURT VACA¹

Sumario: 1. INTRODUCCIÓN. 2. ANTECEDENTES GENERALES. 3. ANTECEDENTES DE LA TELEFONÍA MÓVIL EN EL ECUADOR. 4. FUNCIONAMIENTO DEL NEGOCIO DE LA TELEFONÍA MÓVIL. 5. OPERACIONES INTERNACIONALES DE LAS EMPRESAS DE TELECOMUNICACIONES. 5.1. gross up. 5.2. intereses y comisiones al exterior. 5.3. préstamos de bancos del exterior. 5.4. inversiones financieras en el exterior. 5.5. asistencia técnica. 5.6. pagos al exterior amparados en el convenio con la uit. 5.7. aplicación incorrecta de la decisión 578 de la comunidad andina. 6. APLICACIÓN INCORRECTA DE LA DECISIÓN 578 DE LA COMUNIDAD ANDINA. 7. BIBLIOGRAFÍA

1. INTRODUCCIÓN

En el presente artículo se busca profundizar en la estructura y funcionamiento de la industria de la telefonía móvil en el Ecuador, su evolución desde su arribo al país en la década de los 90, los cambios que se han presentado en el mercado debido al avance de la tecnología, las nuevas reglas impuestas a los concesionarios mediante los nuevos contratos de concesión del año 2008 y los riesgos tributarios que han sido detectados por el Servicio de Rentas Internas como resultados de sus procesos de control, especialmente los relacionados con aspectos de fiscalidad internacional.

2. ANTECEDENTES GENERALES

El concepto de telecomunicaciones tiene un amplio alcance, ya que en términos generales alude a transmisión y recepción de señales de diversa naturaleza, usualmente de tipo electromagnética. En el Ecuador, de acuerdo al registro de empresas de telecomunicaciones que mantiene la Agencia de Regulación y Control de las Telecomu-

¹ Director Metropolitano Tributario en el Municipio del Distrito Metropolitano de Quito.

nicaciones (ARCOTEL), los tipos de servicios son los siguientes: servicio de telefonía fija; servicio móvil avanzado; servicio de portador²; sistemas troncalizados (son servicios de comunicación por radio); sistemas finales de comunicaciones por satélite;³ servicio de capacidad de cable submarino; proveedores de servicios de valor agregado de internet; proveedores de servicios de valor agregado modalidad audio texto; otros servicios de valor agregado; cibercafés.

Analizando estos tipos en función de la penetración de mercado, se podría concluir que los servicios de telefonía fija como de servicio móvil avanzado, son los más importantes en el mercado ecuatoriano, debido a que su utilización es masiva y al alcance de la población en general.

El servicio de telefonía fija es prestado por la empresa pública Corporación Nacional de Telecomunicaciones CNT, pero en los últimos años se ha producido la incursión de empresas privadas en el mercado, actualmente 5 empresas privadas están compitiendo con CNT, sin embargo la gran penetración que tiene la empresa pública debido a que durante mucho tiempo fue un monopolio estatal, deja a las demás empresas con una porción aún pequeña del mercado, lo que se demuestra con los datos reportados por la ARCOTEL con relación al año 2017, en donde CNT tenía el 85.29% de abonados y el siguiente competidor era Ecuador Telecom S.A. con apenas el 4.45% del total de abonados de CNT.⁴

La telefonía móvil por el contrario, tiene una presencia mayoritaria de empresas privadas, dejando al Estado solo una participación marginal. Este sector ha crecido exponencialmente desde que se autorizaron las primeras concesiones para la prestación del servicio en el año 1993, y actualmente se constituye en un sector importante en la economía del país, tal es así que según información de la Superintendencia de Compañías, en el ranking de empresas más grandes del país en función de sus ingresos en el año 2019, CONECEL S.A. ocupa el primer lugar con 1.520 millones de dólares de facturación, y OTECEL S.A. está en séptimo lugar con 680 millones⁵. Por este motivo, este artículo se va a enfocar en este servicio.

2 De acuerdo a la ARCOTEL son los servicios de telecomunicaciones que proporcionan la capacidad necesaria para la transmisión de señales entre puntos de terminación definidos de red. Utilizadas por lo general para la transmisión de datos.

3 Es un servicio final de telecomunicaciones que permite al usuario comunicarse mediante voz, datos, de manera directa usando enlaces satelitales a través de un teléfono o modem. (www.arcotel.gob.ec)

4 <http://www.arcotel.gob.ec/servicio-de-telefonía-fija/>, acceso el 9 de abril de 2017.

5 <http://appscvs.supercias.gob.ec/rankingCias/rankingCias.zul?id=S&tipo=1>, acceso el 09/04/2017

3. ANTECEDENTES DE LA TELEFONÍA MÓVIL EN EL ECUADOR

El origen de la telefonía móvil en el Ecuador se remonta al año 1993 cuando se firmaron los primeros contratos de concesión del servicio de telefonía móvil celular. Las dos primeras empresas que firmaron contratos con el Estado fueron Porta Celular (CONECEL) y Celular Power (OTECEL)⁶, que con el paso de los años han cambiado de accionistas hasta llegar a las actuales CLARO y MOVISTAR. Inicialmente el capital accionario de estas empresas estaba conformado por socios extranjeros y socios ecuatorianos, posteriormente han sido las empresas extranjeras se convirtieron en dueñas del 100% de las acciones.

De acuerdo a artículos de prensa, las previsiones de crecimiento de la nueva industria no eran muy alentadoras, según la Revista Líderes, en los primeros 15 años, es decir la duración total del contrato de concesión, se esperaba que entre las dos operadoras el total de abonados llegaría a los 180.000, sin embargo para el año 2009 el número de abonados llegó a 13.3 millones.⁷ Sin embargo, el costo de la concesión se calculó en función de estas previsiones iniciales y cada empresa terminó pagando por los 15 años de contrato, 53 millones de dólares.

Un factor que influyó significativamente en el crecimiento de la telefonía celular fue el gran déficit que existía en el número de líneas de telefonía fija disponibles, según una publicación del Diario Hoy del 9 de octubre de 1996, a esa fecha la cobertura de la telefonía fija era del 6% de la población. Adicionalmente las estrategias comerciales adoptadas por los operadores también permitieron que una gran parte de la población tenga acceso al servicio de telefonía celular, específicamente el servicio prepago y la reducción de los costos de los teléfonos.

En el año 2003 se firmó el contrato de concesión con TELECSA, que era propiedad de Andinatel y Pacifictel, de esta forma ingresó al mercado Alegro PCS, que para entonces se esperaba que genere una mayor competencia en el sector y los usuarios obtengan un beneficio importante con la reducción de las tarifas, que para entonces eran todavía bastante altas. Sin embargo, por errores en la estrategia de lanzamiento y limitaciones técnicas y de productos, Alegro nunca logró posicionarse como un tercer competidor importante y únicamente obtuvo un segmento mínimo del mercado, finalmente la empresa fue absorbida por CNT en el año 2010, como un último recurso para tratar de mantener al Estado en el mercado de telefonía móvil.

6 Gomezjurado Zeballos, J., Núñez Sánchez, J. Cordero Íñiguez, J. Uyaguari Uyaguari, F. (), *Historia de las Telecomunicaciones en Ecuador*, Quito, Academia Nacional de Historia, 2014.

7 <http://www.revistalideres.ec/lideres/20-anos-telefonía-movil-supero.html>, acceso el 31 de enero de 2015.

En el año 2008 se negociaron nuevos contratos de concesión por una duración de 15 años, pero en esta ocasión el objeto del contrato ya no es la prestación del servicio de telefonía móvil celular sino la prestación del servicio de telefonía móvil avanzado, la principal diferencia es que en la actualidad las nuevas tecnologías han modificado por completo el escenario de la telefonía celular que se inició en el país en el año 1993, actualmente además de las transmisión de voz, se produce la transmisión de datos y contenidos, siendo la tendencia a futuro la utilización del dispositivo móvil como herramienta para comercio electrónico, y estos avances se logran a un ritmo vertiginoso.

En los nuevos contratos de concesión que se firmaron con CONECEL y OTECEL se cambiaron radicalmente las condiciones económicas en relación con los primeros contratos que fueron firmados en 1993, tanto es así que en el contrato de CONECEL el valor inicial que debió cancelar la empresa al Estado ecuatoriano a la firma del contrato fue de 289 millones de dólares, más un valor variable del 2.93% anual sobre los ingresos facturados y percibidos durante los 15 años de concesión⁸. Además, la operadora debe pagar una contribución del 1% de los ingresos facturados y percibidos para el Fondo de Desarrollo de las Telecomunicaciones (FODETEL); en el contrato se establece también que para efectos de este cálculo las cuentas por cobrar no podrán superar el 0.025 de los ingresos facturados.

Se establece un techo tarifario de US\$ 0,22 por minuto para el servicio de voz, US\$0,06 por mensaje para el servicio SMS, y US\$ 0,22 por minuto por el servicio de roaming nacional.

En el caso de OTECEL, se estima por parte del Gobierno Ecuatoriano que el monto de la concesión será de 203 millones de dólares, por lo que la operadora canceló la cifra de 60 millones al momento de la firma del contrato y tendrá las mismas condiciones del monto variable que tiene CONECEL, es decir el 2,93% sobre los ingresos facturados y percibidos durante los 15 años de concesión. Al igual que en el contrato con CONECEL, este concesionario también tiene que pagar la contribución al FODETEL.

Como se puede apreciar, la diferencia entre el primer contrato de concesión con los firmados en el 2008 es abismal, sobre todo si se considera que las operadoras pagaron cada una la cifra de USD 53 millones por los primeros 15 años de concesión y solo al inicio del segundo período CONECEL canceló USD 289 millones y OTECEL pagó USD 60 millones.

8 <http://www.explored.com.ec/noticias-ecuador/comienza-la-era-de-la-telefonía-movil-avanzada-sma-326694.html>, acceso el 01 de febrero de 2015.

Se puede concluir que desde que desde la llegada de los primeros teléfonos celulares al país hace ya 24 años, esta industria ha tenido un crecimiento vertiginoso, y de acuerdo a la tendencia a nivel mundial, el mercado de los servicios móviles avanzados no tiene un límite visible en el horizonte.

4. FUNCIONAMIENTO DEL NEGOCIO DE LA TELEFONÍA MÓVIL

La industria de la telefonía celular gira alrededor principalmente de las operadoras, que son las que prestan el servicio al usuario final, sin embargo, no se puede dejar de lado a los demás actores del proceso que hacen posible la existencia del servicio. Por un lado se debe reconocer al Estado como un actor principal ya que es el “dueño” del espectro radioeléctrico, y que por lo tanto es el que permite la utilización del mismo para la transmisión de la voz y los datos, esta utilización se concede a las operadoras y a cambio de ésta el Estado recibe un pago como contraprestación, esta relación entre operadoras y el Estado se produce por medio de la concesión. Adicionalmente, el Estado ejerce su papel de regulador, al ser las telecomunicaciones un sector estratégico, la legislación vigente le confiere al Estado un papel principal en la regulación pensando por un lado en proteger los derechos de los usuarios, así como los derechos del Estado.

Un actor que tiene una participación preponderante es el fabricante de los equipos de telefonía, industria que ha tenido un desarrollo vertiginoso en la última década. El mercado de los dispositivos celulares que estuvo alguna vez dominado por la finlandesa NOKIA, vivió una verdadera revolución con el apareamiento del Smartphone y el dominio del mercado de las firmas Apple y Samsung.⁹ En los resultados de ventas del cuarto trimestre del año 2016 publicados en www.expansion.com, se puede apreciar que mientras Samsung vendió 77,5 millones de smartphones y Apple vendió 78,3 millones de iPhones, Nokia ni siquiera aparece entre los 5 primeros fabricantes. En este mercado han aparecido competidores chinos como Huawei, que han logrado posicionarse detrás de Apple y de Samsung.

En el país la provisión de los equipos que son comercializados por las operadoras se hace en forma directa, pero también por intermedio de empresas dedicadas a la importación de equipos. Entre los años 2012 y 2015 el Gobierno restringió la importación de teléfonos celulares por medio del establecimiento de cupos, mismos que fueron ampliados en el año 2016, sin embargo, a partir de enero del año

9 <http://www.expansion.com/economia-digital/companias/2017/02/02/58931e5fe2704eb04f8b461a.html>, acceso el 09/04/2017.

2017, estos cupos dejaron de tener vigencia por lo que nuevamente la importación de celulares opera sin restricción.¹⁰

Sin lugar a dudas que cuando se analiza la industria de la telefonía móvil, no se puede dejar de lado a los prestadores de soluciones, es decir las empresas que desarrollan productos y servicios destinados directamente a las operadoras, y que a su vez les permiten a éstas prestar servicios a los usuarios finales. Estos servicios permiten que la conectividad actual tenga las características que se ofertan en el mercado, es decir cada vez velocidades de transmisión más rápidas, la incorporación de la transmisión de datos y video, que dista en mucho de la simple transmisión de voz con la que empezó la telefonía celular. En otras palabras, de poco serviría la infraestructura física montada por las operadoras si no tuvieran las herramientas tecnológicas necesarias para hacer que su red móvil funcione. En el país este tipo de servicios son prestados por Nokia Siemens Networks Ecuador S.A. y Huawei Technologies Co. Ltda. principalmente.

Las comunicaciones móviles implican la interacción entre operadoras privadas y públicas, móviles y fijas, locales e internacionales. Sobre todo en la actualidad, la movilidad de las personas involucra también la movilidad de sus comunicaciones, el servicio de roaming ha permitido que al viajar al exterior se pueda utilizar el mismo número local para hacer llamadas desde fuera del área de cobertura, precisamente el término roaming hace referencia a la posibilidad de extender el servicio de conectividad a otras zonas de cobertura diferentes a aquella en la que se encuentra abonado un usuario. Este servicio genera ingresos y egresos por interconexión, es decir el valor que se cobra y se paga a otras operadoras por permitir el uso de la red para la transmisión de voz y datos.

Finalmente, el eslabón que falta en la cadena son los usuarios finales, que han crecido de forma exponencial durante el primer período de concesión, y de acuerdo a información estadística de la ARCOTEL, al mes de febrero de 2017 en el país existían 14,9 millones de líneas activas, aunque es importante señalar que al mes de agosto de 2014 el número de líneas activas fue de 18.06 millones de líneas activas¹¹, según las mismas estadísticas de la ARCOTEL.

En el siguiente esquema se detallan los participantes más importantes que intervienen en la industria de la telefonía móvil.

10 <http://www.elcomercio.com/actualidad/cupos-importacion-celulares-eliminacion-ecuador.html>, acceso el 09/04/2017

11 <http://www.arcotel.gob.ec/servicio-movil-avanzado-sma/>, acceso el 09/04/2017.

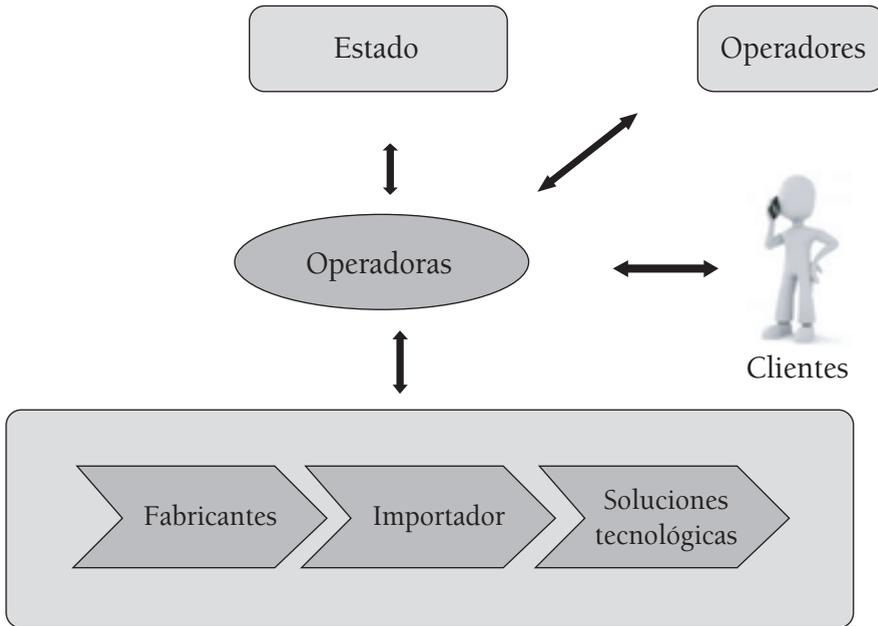


Figura 1

La industria no gira solo alrededor de los operadores como podría pensarse, es la integración de todos los partícipes lo que ha hecho de esta industria lo que es hoy, líder en la implementación de tecnología y prestación de servicios completamente impensados hace pocos años.

5. OPERACIONES INTERNACIONALES DE LAS EMPRESAS DE TELECOMUNICACIONES

Considerando que la principal característica de las dos operadoras que controlan el mercado, es que se trata de empresas multinacionales, sus operaciones por lo tanto están íntimamente ligadas con la fiscalidad internacional. En el esquema de negocio planteado, se pueden identificar las relaciones en donde pueden intervenir empresas localizadas en distintas jurisdicciones fiscales, y básicamente es en la provisión de servicios y asistencia técnica, en la importación de equipos, y en todo cuanto tiene relación con las actividades de soporte tanto técnico como financiero. Todo lo mencionado se ubica en la parte baja del esquema.

La apertura económica y la globalización son las características principales de la economía moderna, uno de los factores que más ha incidido en el apareamiento de estos fenómenos ha sido la desregulación de los mercados (Ondarza, 2003). En

la época moderna el desarrollo de la tecnología ha permitido que los factores de producción se trasladen físicamente, y sobre todo el capital se traslade de un lugar a otro a velocidades que antes eran impensables. Las comunicaciones a su vez, han permitido que ya no sea necesario el establecimiento físico de un solo lugar de trabajo sino que ahora es posible mantener varias localidades interconectadas al mismo tiempo.

Considerando que las estructuras empresariales han ido cambiando con el paso de las décadas, es importante considerar que en la actualidad las multinacionales buscan localizar sus diferentes funciones de manera que puedan maximizar sus beneficios, lo que implica buscar países con menores costos de mano de obra en ciertos casos, o con mano de obra más calificada, o con condiciones geográficas más favorables para cierto tipo de actividad, etc. Es decir, lo que se busca es compaginar un escenario global con la finalidad de prestar servicios o vender bienes obteniendo la máxima rentabilidad posible.

En el caso concreto de las operadoras de servicios móviles avanzados, la realidad no es tan distinta, las casas matrices de estas empresas tienen a su vez localizados sus centros de servicios en los lugares en donde esta actividad les reporte mejores beneficios. Hay que considerar siempre que en los dos casos, los países de residencia de las casas matrices tienen suscrito un Convenio para Evitar la Doble Imposición con el Ecuador, tanto México como España lo tienen, y por lo tanto hay que considerar la aplicación de estos convenios cuando se analizan las transacciones que se realizan desde el Ecuador con las casas matrices, ya se establecen reglas particulares.

La aplicación de la normativa tributaria conlleva algunos riesgos dependiendo de la interpretación que se haga de ciertas normas, en el caso de las operadoras de SMA, se puede evidenciar en los juicios que se ventilan en la justicia del país, que a criterio de la Administración Tributaria, estas empresas han incumplido con normas expresas y por lo tanto han generado la reducción injustificada del impuesto, siendo importante destacar que obviamente a criterio de las empresas, seguramente estaban cumpliendo la normativa vigente en todas sus operaciones. A continuación se señalan algunas de las observaciones más importantes realizadas por el SRI.

5.1. Gross up

El término “*gross up*” es utilizado comúnmente para describir una situación en la que la contraparte local en un contrato, acuerda correr por su cuenta con los impuestos que le debe retener a la contraparte no residente en el país.

A criterio de la Administración Tributaria por parte de las empresas ha existido una incorrecta aplicación de las retenciones en la fuente derivadas de los pagos hechos al exterior, ya que han asumido el valor de las retenciones en la fuente para que el monto de la transacción pueda ser considerado como un gasto deducible, pero al momento de la deducción incluso han incluido el valor de las retenciones asumidas.

El Art. 13 de la Ley de Régimen Tributario Interno señala: *“Son deducibles los gastos efectuados en el exterior que sean necesarios y se destinen a la obtención de rentas, siempre y cuando se haya efectuado la retención en la fuente, si lo pagado constituye para el beneficiario un ingreso gravable en el Ecuador.”*

La posición del Servicio de Rentas Internas manifestada a través de sus actos de determinación, ha sido no aceptar como deducible el valor asumido por cuanto es un impuesto que es generado por el beneficiario del pago, y al considerar la retención asumida se está inflando el valor del gasto. En caso de que por motivos contractuales, la empresa ecuatoriana tenga que asumir el valor de la retención (el motivo más común es porque el proveedor del exterior no acepta un pago menor que el pactado), el mismo debería ser considerado como un gasto no deducible.

5.2. Intereses y comisiones al exterior

Al ser las operadoras de SMA empresas multinacionales, suelen recibir aportes patrimoniales por parte de sus respectivas casas matrices o empresas relacionadas en el exterior bajo la figura de préstamos para de esta manera tomarse como deducibles los intereses generados por este capital que no es reembolsado a las compañías.

Lo mencionado en el párrafo anterior es lo que se conoce como subcapitalización, “...desde una perspectiva jurídico-tributaria, la subcapitalización consiste en una maniobra elusiva de las sociedades, que por motivos fiscales, para reducir o minimizar la carga fiscal del grupo, recurren a la financiación con fondos ajenos para encubrir una auténtica aportación de capital” (Cordón Ezquerro y Gutiérrez, 2004, p. 501)

En uno de los procesos de determinación analizados, se verificó que la empresa en el Ecuador recibió varios préstamos desde la casa matriz y una compañía relacionada, las dos ubicadas en el exterior. Dichos préstamos, que iniciaron desde el año 2000 generaron una tasa de interés que el contribuyente registró como gasto deducible atendiendo las disposiciones del tercer numeral del artículo 13 de la Ley de Régimen Tributario Interno vigente hasta el 31 de

diciembre de 2007, pero que nunca fueron canceladas a su casa matriz y que siempre fueron renovados e incrementados en el monto de capital, dándose de esta manera la figura conocida como subcapitalización, por lo cual el gasto no se reconoció como deducible. Además de la falta de pago de los intereses, se debe considerar la falta de necesidades de financiamiento por parte de la empresa ya que es uno de los argumentos que la Administración Tributaria incluyó en el sustento de la glosa.

El análisis de esta glosa se fundamenta además de en el Art. 13 de la LRTI, en el Art. 17 del Código Tributario.

El esquema siguiente resume la figura utilizada por la empresa:

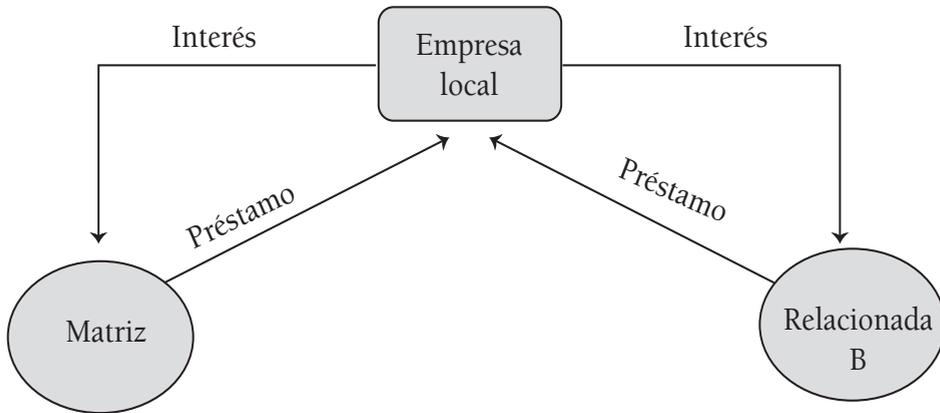


Figura 2

5.3. Préstamos de bancos del exterior

Esta es una segunda figura de subcapitalización establecida por la empresa auditada, la empresa tenía en su patrimonio registrado el valor de 161 MM en la cuenta Aporte para Futuras Capitalizaciones, posteriormente en la Junta de Accionistas se resuelve devolver a la casa matriz 136 MM, para lo cual la empresa contrata un crédito con un banco del extranjero y el mismo día que recibe el desembolso procede a transferir a su casa matriz los 136 MM, posteriormente empiezan a pagar el capital y los intereses los declaran como gasto deducible.

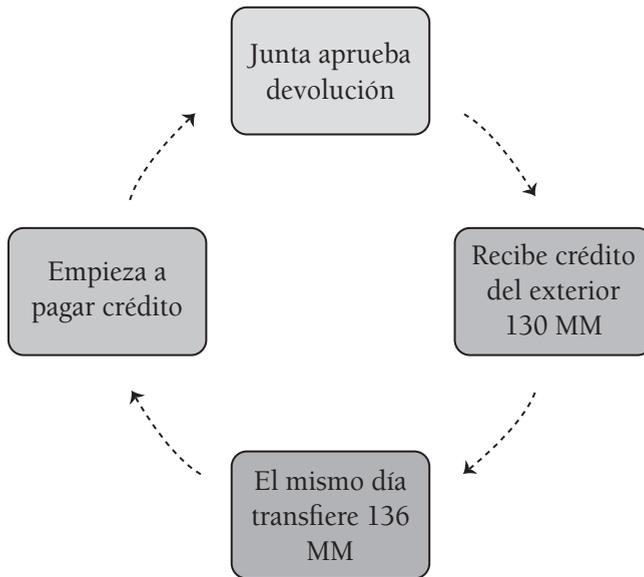


Figura 3

Para establecer la finalidad del crédito se debe analizar el flujo real del dinero y las necesidades de fondos que tenía la empresa al momento de contratar el préstamo, hay que tomar en cuenta que sólo son deducibles de acuerdo al Art. 10 de la LRTI los gastos que sirvan para obtener, mantener o mejorar los ingresos no exentos, y si en este caso el crédito se utilizó para devolver capital a la casa matriz, no cumple con esta condición y por lo tanto el pago de intereses tampoco es deducible. Es importante destacar que en este caso el análisis va más allá del cumplimiento de las formalidades que exige la normativa, es decir: que se haya recibido el crédito; que se haya registrado en el BCE; que la tasa de interés no exceda la permitida por el BCE; y, que se haya pagado las cuotas establecidas en la tabla de amortización correspondiente.

5.4. Inversiones financieras en el exterior

Esta figura financiera observada por la Administración Tributaria consistió en la ejecución de una inversión por intermedio de un banco en el exterior que finalmente produjo un rendimiento que financieramente no tiene coherencia con el monto de la inversión realizada, el siguiente gráfico resume la figura utilizada:

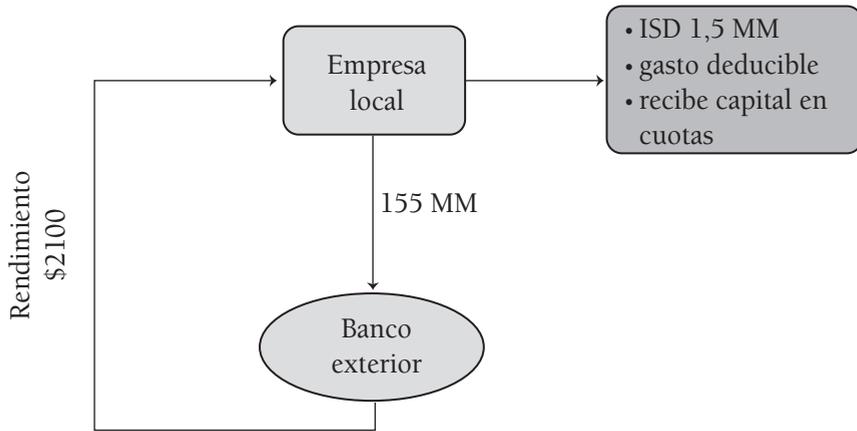


Figura 4

La empresa realizó una transferencia a un banco en el exterior por 155 MM con la finalidad de invertir ese dinero por el plazo de 4 días, al final del plazo se debería haber recibido los intereses más el capital invertido. En efecto la inversión produjo un rendimiento pero este fue de US\$ 2.195,83, y el valor del capital se recibió en transferencias parciales que empezaron a los 6 días de la fecha del inicio de la inversión y tomó 21 días el recibir los 155 MM. Sin embargo el envío de este dinero al exterior generó un valor por impuesto a la salida de divisas de US\$ 1.500.000, el mismo que es declarado como un gasto deducible por la empresa.

En el sustento de la glosa se menciona que no fue presentado ningún contrato por la inversión realizada en donde se establezcan las condiciones de la misma (plazo, rendimiento esperado, tiempo de devolución del capital invertido). Adicionalmente, el rendimiento obtenido por esa inversión no supone una lógica financiera aceptable ya que el monto de los intereses no tiene relación con el monto invertido, y en base a estos argumentos se estableció que la transacción generó un gasto que no tuvo como finalidad obtener ingresos gravados, y que más bien la figura utilizada generó un escudo fiscal para reducir la base imponible de impuesto a la renta. La norma legal que se utiliza para sustentar esta glosa es el Art. 10 de la LRTI.

5.5. Asistencia técnica

La empresa realizó pagos por concepto de asistencia técnica a empresas relacionadas en México y Brasil, y en virtud de los convenios para evitar la doble imposición que el Ecuador tiene firmados con estos dos países, la empresa realizó retenciones en la fuente asumiendo que los pagos fueron hechos por concepto de regalías. En la explicación entregada por el contribuyente mencionó lo siguiente

con relación a estos pagos: “Los dos contratos han implicado una transferencia de conocimientos, técnicas, experiencias de propiedad de las compañías que proporcionaron la asesoría, lo que justifica el pago de regalías pues se está concediendo el derecho a uso de derechos de autor.”

Sin embargo en los convenios firmados se señala que el concepto de regalías aplica para lo siguiente: derechos sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas; patentes, marcas de fábrica o de comercio, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos; derechos sobre programas informáticos; informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas; derechos personales susceptibles de cesión, tales como los derechos de imagen; el uso o concesión de “equipos” industriales, comerciales o científicos.¹²

Luego del análisis realizado, la Administración concluyó que los pagos no se pueden asumir como regalías, y que más bien constituyeron adelantos en el reparto de beneficios, y que por lo tanto la retención que se debió hacer es la que corresponde a pagos en el exterior. Esto de acuerdo a los artículos 13 y 48 de la LRTI y 23 y 195 del RLRTI.

5.6. Pagos al exterior amparados en el convenio con la UIT

El Ecuador es signatario del Convenio de la Unión Internacional de Telecomunicaciones, y también ha suscrito el Convenio que aprueba el Reglamento de Telecomunicaciones Internacionales de Melbourne, en el que se señala en uno de sus artículos lo siguiente:

6.1.3 Cuando en la legislación nacional de un país se prevea la aplicación de una tasa fiscal sobre la tasa de percepción por los servicios internacionales de telecomunicación, esa tasa fiscal sólo se percibirá normalmente por los servicios internacionales de telecomunicación facturados a los clientes de ese país, a menos que se concierten otros arreglos para hacer frente a circunstancias especiales.¹³

En base a este argumento, el contribuyente no realizó ninguna retención en varios pagos hechos a empresas en Reino Unido y EEUU por concepto de roaming. El análisis de la Administración Tributaria se centra en que el artículo citado no hace referencia al impuesto a la renta y que por lo tanto se tenía que haber cum-

12 Convenio para evitar la doble imposición con la República de México.

13 Reglamento Internacional de Telecomunicaciones.

plido lo dispuesto en el Art. 13 de la LRTI., y al no haber realizado la retención en los pagos al exterior, estos no son deducibles.

5.7. Aplicación incorrecta de la Decisión 578 de la Comunidad Andina

La empresa tiene contratos con una empresa relacionada en Colombia y no realizó retenciones en los pagos que realizó motivo de estos contratos, el argumento de la empresa es que el Art. 3 de la Decisión 578 de la CAN establece lo siguiente:

“Art. 3.- Jurisdicción Tributaria.- 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 fuelle productora, salvo los casos de excepción previstos en esta Decisión.

Por tanto, los demás Países Miembros que, de conformidad con su legislación interna, se atribuyan potestad de gravar las referidas rentas, deberán considerarlas como exoneradas, para los efectos de la correspondiente determinación del impuesto a la renta o sobre el patrimonio.” (Subrayado agregado).

En las definiciones contenidas en el Art. 2 de la Decisión se define a la fuente productora como: “f) La expresión “fuente productora” se refiere a la actividad, derecho o bien que genere o pueda generar una renta.”

En este sentido, sin hacer ningún análisis adicional se entendería que la renta generada por la empresa colombiana tiene que ser gravada exclusivamente en su país de residencia, y consecuentemente no se tendría que hacer ninguna retención al momento de hacer el pago desde el Ecuador.

Sin embargo el auditor del caso argumenta su análisis en el Art. 14 de la Decisión referente a beneficios empresariales por la prestación de servicios, servicios técnicos, asistencia técnica y consultoría que señala lo siguiente:

“Art. 14.- Beneficios empresariales por la prestación de servicios, servicios técnicos, asistencia técnica y consultoría.- Las rentas obtenidas por empresas de servicios profesionales, técnicos, de asistencia técnica y consultoría, serán gravables sólo en el País Miembro en cuyo territorio se produzca el beneficio de tales servicios. Salvo prueba en contrario, se presume que el lugar donde se produce el beneficio es aquél en el que se imputa y registra el correspondiente gasto.”

Adicionalmente, se analiza el objeto del contrato y el auditor concluye que los servicios prestados por la empresa colombiana son de carácter técnico y por lo tanto se debió haber cumplido con lo señalado por el Art. 14 de la Decisión, es decir

la renta se debía gravar en el país miembro en el que se imputa y registra el gasto, es decir en el Ecuador. En consecuencia el gasto no se consideró como deducible por no haberse realizado la retención en la fuente.

6. CONSIDERACIONES FINALES

Si bien los riesgos tributarios señalados anteriormente no son los únicos que han sido observados por parte del SRI, se podría mencionar que son los conceptos más importantes en el análisis realizado por la Administración Tributaria, algunas de estas glosas ya han sido objeto de sentencia en la instancia definitiva de la Corte Nacional de Justicia. Los riesgos descritos evidencian que las operaciones internacionales de este tipo de compañías, abren una puerta a la incorporación de prácticas que están al límite de la planificación tributaria, y que como se ha podido señalar, la misma Administración Tributaria Nacional las considera como evasivas, tanto es así que se han establecido glosas. Desde el punto de vista del interés estatal, siempre serán cuestionables este tipo de prácticas porque erosionan las bases imponibles y consecuentemente los impuestos recaudados, lo que atenta contra el interés común, que es el que todos paguen los impuestos que le corresponden de acuerdo a su nivel de renta. Es claro que desde el punto de vista de las empresas, este tipo de prácticas se aplican buscando maximizar el retorno para los accionistas, sin embargo cuando chocan contra los criterios de la Administración Tributaria, son las instancias judiciales las que establecerán quien tiene la razón, y en muchos casos el costo del incumplimiento, es mucho mayor que el potencial beneficio que se esperaba obtener.

BIBLIOGRAFÍA

Almudi Cid, J.M., Blanco Dalmau, A., Bunes Ibarra, J.M., Bustamante Esquivias, M.D., Bustos Buiza, J.A., Calderón Carrero, J.M., et al., *Manual de Fiscalidad Internacional*. Madrid, España, Instituto de Estudios Fiscales, 2004.

Rodríguez Ondarza, J. y Fernández Prieto, A., *Fiscalidad y Planificación Fiscal Internacional*, Madrid, Instituto de Estudios Económicos, 2003.

ASPECTOS DE LA FISCALIDAD INTERNACIONAL EN LAS INDUSTRIAS EXTRACTIVAS

DIANA DELGADO INSUASTI¹

Sumario: 1. INDUSTRIAS EXTRACTIVAS COMO FUENTE DE INGRESOS PÚBLICOS. 2. TRIBUTACIÓN DE LAS INDUSTRIAS EXTRACTIVAS. 3. INSTRUMENTOS FISCALES GENERALMENTE UTILIZADOS EN LAS INDUSTRIAS EXTRACTIVAS. 4. PARTICIPACIÓN DEL ESTADO O “GOVERNMENT TAKE”. 5. FORMAS DE DELEGACIÓN O CONTRATACIÓN. 6. OTRAS CUESTIONES IMPORTANTES DE LA FISCALIDAD INTERNACIONAL. 7. CRÉDITO FISCAL EN EL EXTRANJERO. 8. CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN. 9. PRECIOS DE TRANSFERENCIA. 10. SUBCAPITALIZACIÓN. 11. LIMITACIÓN O NO COMPENSACIÓN. 12. COMPAÑÍAS EXTRANJERAS CONTROLADAS (CONTROLLED FOREIGN COMPANIES - CFC). 13. CONSIDERACIONES FINALES

En general, las industrias petrolera y minera producen mucho dinero. Pero la importancia de estos recursos no radica esencialmente en lo que en términos absolutos representan, sino en la alta dependencia que el mundo de hoy tiene a estas materias primas.

La inestabilidad que caracteriza al mercado internacional, y en consecuencia, las fluctuaciones de los precios de estos recursos, han provocado que su administración eficiente sea una prioridad para los gobiernos. De otro lado, el agotamiento de las reservas que constituye un grave problema al ritmo actual de consumo, ha obligado a que los países altamente demandantes de estos bienes enfoquen sus esfuerzos en la búsqueda de sustitutos cuya disponibilidad sea viable; mientras que, ha obligado simultáneamente a que los países oferentes se dediquen a la búsqueda de formas más eficientes de localización, desarrollo, y producción, que a su vez les permita la obtención de mayores réditos.

1 Ha trabajado en el Servicio de Rentas Internas de Ecuador por aproximadamente 13 años desempeñando cargos de responsabilidad relacionados con las industrias extractivas.

+Las empresas operadoras, sean éstas petroleras o mineras, que se encuentran generalmente respaldadas por grandes grupos multinacionales, son la contraparte de los gobiernos. Dichas empresas en muchos casos manejan a nivel global una cartera de proyectos con montos mayores que los presupuestos nacionales de algunos de los países productores, y de las cuales bien podría comentarse que saben aprovechar las oportunidades de negocio, a tal punto que, han llegado a desarrollar proyectos, incluso en los lugares más inhóspitos del planeta.

En este contexto, la tributación de las industrias extractivas –entendiéndose que es común a nivel internacional incluir en dicho término a los impuestos que las empresas deben pagar a la administración tributaria local como contribuyentes y además a aquellos rubros que deben pagar al Estado por ser el dueño de los recursos–, constituye una variable que si bien no es la única, suele ser importante conocer antes de realizar cualquier decisión de inversión.

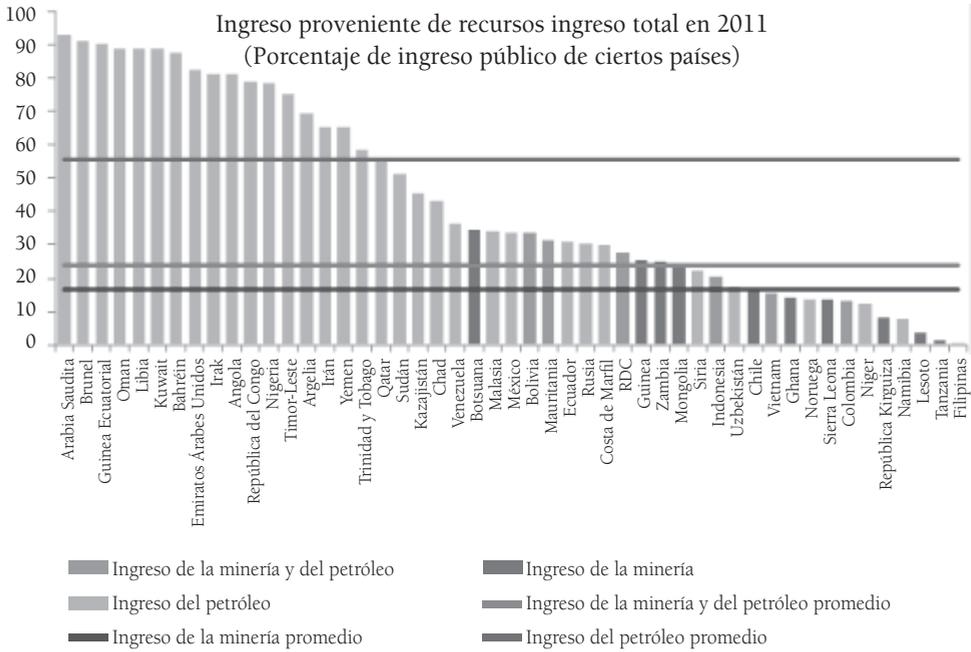
1. INDUSTRIAS EXTRACTIVAS COMO FUENTE DE INGRESOS PÚBLICOS

La dependencia hacia estos recursos actúa en dos vías: los países industrializados dependen de las materias primas para sus procesos de industrialización, mientras que, los países no industrializados o en vías de desarrollo, dependen de la producción de dichos bienes para financiar sus presupuestos.

Un estudio realizado por el Fondo Monetario Internacional, concluye que en 2011 los ingresos fiscales provenientes de las industrias extractivas ascendieron a más de la mitad en países provistos de petróleo, y a aproximadamente el 20% en países provistos de recursos mineros, y provistos de ambos recursos, siendo éste indicador más relevante en los países en vías desarrollo. Así mismo, establece que la concentración del ingreso en el sector petrolero puede llegar al 80% o más en países como Angola, la República del Congo, Guinea Ecuatorial y Nigeria.

En la Figura 1 se puede apreciar un comparativo de los porcentajes que representan los ingresos obtenidos a partir de las industrias extractivas respecto del total de los ingresos públicos en ciertos países.

Figura 1



Fuente: FMI

Durante ese mismo período en el Ecuador el porcentaje de los ingresos provenientes de la venta del petróleo representaron un poco más del 30%. Para el año 2013, tomando como referencia la información reportada por el Banco Central del Ecuador, dicha proporción se redujo hasta alcanzar aproximadamente un 23%. No obstante, y a pesar de que se trata de una disminución importante, que corresponde en esencia al incremento de las recaudaciones de la administración tributaria central, constituye todavía una proporción elevada, sobre todo si se tienen en cuenta los problemas que pueden ocasionar una caída de precios a una economía dolarizada como la ecuatoriana.

2. TRIBUTACIÓN DE LAS INDUSTRIAS EXTRACTIVAS

Como resultado de la importancia económica y de las características particulares de las industrias extractivas, los países han adoptado regímenes tributarios especiales, cuya normativa pretende ajustarse de la manera más adecuada a

dichas consideraciones. A. Lemgruber y S. Shelton² estiman que las características que suelen apreciarse son: control y propiedad estatal, carácter no renovable, concentración geográfica, inversión sustancial de capital, incertidumbre y riesgos elevados, períodos prolongados de desarrollo y operación, potencial para la generación de rentas excepcionales, regímenes diferenciados, alto nivel de exportación e importación, disposiciones comerciales diferenciadas en la repartición de riesgos, y transferencias de intereses. Por otra parte, muchos expertos consideran que la característica más sobresaliente tiene que ver con la participación de empresas multinacionales y estatales, la cual de cierta forma, ha complicado el panorama de la fiscalidad internacional.

A continuación se presenta un breve análisis de estas características:

- a. **Control y propiedad estatal:** En las cartas políticas de la mayoría de países se suele establecer a quien le corresponde la titularidad de los recursos naturales. Es común que sean de propiedad del Estado; no obstante, la normativa varía en su naturaleza y alcance. Por su parte, la normativa especializada suele incluir la forma en que dichos recursos deben ser explotados. A partir de esta consideración, los gobiernos establecen a su favor regalías, tasas impositivas diferenciadas, o la forma en que han de recibir su participación en los beneficios.
- b. **Carácter no renovable:** El petróleo y los minerales se encuentran disponibles en forma limitada, se han formado a lo largo del tiempo y como consecuencia de condiciones geológicas determinadas por lo que no pueden regenerarse o sustituirse. Con el fin de compensar las rentas que dejarán de percibir por efecto del agotamiento, los gobiernos suelen marginar para sí, porcentajes mínimos en la participación en los beneficios de los proyectos.

Sobre las dos primeras características, la Constitución del Ecuador vigente desde octubre de 2008, determina claramente la propiedad del Estado de los recursos naturales, cuando en su parte pertinente establece que:

Art. 317.- Los recursos naturales no renovables pertenecen al patrimonio inalienable e imprescriptible del Estado. En su gestión, el Estado priorizará la responsabilidad intergeneracional, la conservación de la naturaleza, el cobro de regalías u otras contribuciones no tributarias y de participaciones empresariales; y minimizará los impactos negativos de carácter ambiental, cultural, social y económico.

2 La serie de notas y manuales técnicos del Fondo Monetario Internacional (FMI) denominada "La gestión de regímenes tributarios de recursos naturales", preparado por Andrea Lemgruber y Scott Shelton, con aportes de Jack Calder y basado en la "Guía de la Administración de los Ingresos Tributarios de los Recursos Naturales" que se encuentra pendiente de publicación, establece las características más importantes del sector de los recursos y realiza un análisis más exhaustivo de cada una de ellas.

Art. 408.- Son de propiedad inalienable, imprescriptible e inembargable del Estado los recursos naturales no renovables y, en general, los productos del subsuelo, yacimientos minerales y de hidrocarburos, sustancias cuya naturaleza sea distinta de la del suelo, incluso los que se encuentren en las áreas cubiertas por las aguas del mar territorial y las zonas marítimas; así como la biodiversidad y su patrimonio genético y el espectro radioeléctrico. Estos bienes sólo podrán ser explotados en estricto cumplimiento de los principios ambientales establecidos en la Constitución.

El Estado participará en los beneficios del aprovechamiento de estos recursos, en un monto que no será inferior a los de la empresa que los explota. (...).

En la Tabla 1 se detalla lo que la normativa especializada dice sobre la forma en que pueden explotarse los recursos naturales en el Ecuador.

Tabla 1

Ley de Hidrocarburos	Ley de Minería	
El Estado explorará y explotará los yacimientos: <ul style="list-style-type: none"> • En firma directa, a través de las Empresas Públicas de Hidrocarburos. • De manera excepcional, con empresas nacionales o extranjeras, mediante las formas contractuales de delegación vigentes. • Compañías de economía mixta 	El Estado podrá delegar su participación en el sector minero a: <ul style="list-style-type: none"> • Compañías de economía mixta • Iniciativa privada • Economía popular y solidaria 	

- c. **Concentración geográfica:** Los yacimientos petroleros y mineros se encuentran localizados en zonas geográficas diversas debido a las condiciones mismas de la naturaleza. A partir de esta consideración, los gobiernos han delineado regímenes tributarios determinados, que pueden o no incluir tarifas impositivas, exenciones, deducciones, o incentivos diferenciados. La existencia de operaciones “on shore” y “off shore” son un claro ejemplo de esta particularidad.

- d. **Inversión sustancial de capital:** La inversión inicial así como los costos de operación de un proyecto petrolero o minero pueden llegar a ser en ocasiones extremadamente altos, en comparación con los períodos de recuperación de la inversión o las tasas de retorno esperadas; en tal virtud, y con el fin de atraer la inversión privada, algunos gobiernos suelen establecer en sus legislaciones incentivos tributarios, en ocasiones en forma de exoneraciones temporales o deducciones adicionales.
- e. **Incertidumbre y riesgo elevados:** Las empresas buscan una recompensa elevada que sea consistente con el elevado riesgo del negocio. Por su parte, los gobiernos tratan de capturar la mayor renta posible, pero debido a la falta de certidumbre en estas industrias, suelen introducir en sus sistemas tributarios elementos de alta complejidad para hacerlos más reactivos.
- f. **Períodos prolongados de desarrollo y operación:** Las actividades de prospección, exploración, y desarrollo requieren un horizonte considerable de tiempo, por lo que la rentabilidad puede tardar en llegar, haciendo que las necesidades de financiamiento sean importantes. Con estos antecedentes, muchas legislaciones han adoptado normas especiales para el tratamiento de las pérdidas, así como procedimientos especiales para las declaraciones de impuestos y auditoría a períodos previos a la generación de utilidades.

Los períodos de explotación también son extensos, lo cual supone la posibilidad de cambios a nivel normativo o en los patrones de precio, producción y consumo.

Por otra parte, como consecuencia de la movilización de bienes, la construcción de facilidades y el tiempo mismo de la operación, es común que los gobiernos incluyan en sus legislaciones normas específicas para regular las llamadas reservas por desmantelamiento y abandono.

Las circunstancias antes referidas suelen explicar la negociación de garantías de estabilidad y de disposiciones tributarias especiales que se rigen por el derecho contractual.

- g. **Potencial de generación de rentas excepcionales:** A fin de capturar de mejor manera la renta proveniente de las industrias extractivas, muchos gobiernos han diseñado esquemas que prevén la utilización de una tarifa impositiva diferenciada, lo cual en términos generales, podría traducirse en un problema de precios de transferencia. También es posible en estas industrias, la existencia de impuestos específicos que pretenden gravar las utilidades extraordinarias o los ingresos extraordinarios obtenidos en la venta de los recursos, los cuales son conocidos como “Win Fall Taxes.”

Si bien en la legislación ecuatoriana no existe una tarifa diferenciada de impuesto a la renta para las empresas de los sectores extractivos; si existe en cambio, un impuesto a los ingresos extraordinarios para las empresas que han suscrito con el Estado contratos para la exploración y explotación de recursos no renovables³.

- h. **Regímenes diferenciados:** La gran variedad de operaciones puede dar como resultado segmentos de empresas con regímenes impositivos diferentes, que planteen distintas dificultades. En el caso de la minería en Ecuador se distinguen por ejemplo, la minería a gran escala, la mediana minería, la pequeña minería, y los mineros artesanales, situación que deviene en diferencias en el pago de impuestos, regalías, y otros.
- i. **Alto nivel de exportación e importación:** Esta cualidad supone un importante costo en impuestos al comercio exterior y que potencialmente podría contribuir al problema de los precios de transferencia. En el Ecuador puede implicar además un riesgo relacionado con el Impuesto a la Salida de Divisas.
- j. **Disposiciones comerciales diferenciadas en la repartición de riesgos:** Los consorcios de empresas, son muy comunes en las industrias extractivas. Los socios normalmente pueden tener intereses opuestos a los del operador, lo que da como resultado restricciones de costos, que pueden estar contempladas en las legislaciones a fin de ofrecer una protección contra los riesgos de precios de transferencia. También puede ocurrir que en consideración a estos casos, las administraciones tributarias hubieren diseñado procedimientos especiales para declaración y pago de impuestos, auditoría, reconocimiento de la responsabilidad solidaria, entre otros.
- k. **Transferencias de intereses:** Las cesiones de derechos y transferencias de intereses son muy comunes en los proyectos petroleros y mineros. En el contexto internacional, las normas sobre ganancias de capital varían considerablemente; sin embargo, en razón de que muchas empresas han intentado eludir el pago de impuestos a través de transferencias indirectas o ventas por contraprestaciones no monetarias, en la actualidad, muchos países han debido incluir en sus legislaciones la posibilidad de gravar a cualquier tipo de operación que tenga como consecuencia la trasmisión directa o indirecta de estos derechos.

3 En la actualidad la existencia del Impuesto a los Ingresos Extraordinarios en el Ecuador se circunscribe al nivel teórico; esto porque, hasta el año 2010 eran aplicables ciertas modalidades contractuales, en donde la remuneración percibida por las compañías petroleras estaba afectada por el precio del petróleo. Así mismo, para el caso del sector minero, dicho impuesto resulta temporalmente inaplicable, toda vez que, de conformidad con las reformas introducidas en 2013, el impuesto se activa a partir de la recuperación de la inversión, situación que no ha ocurrido para la contratista que suscribió en 2012 el **único** contrato de explotación minera vigente en el Ecuador.

En el Ecuador las transferencias directas e indirectas de acciones, participaciones y otros derechos representativos de capital estuvieron exentas durante 89 años, esto es, desde la promulgación de la Ley de Impuestos Internos del 23 de diciembre de 1925 hasta la promulgación de la Ley Orgánica de Incentivos Tributarios y Prevención del Fraude Fiscal de 29 de diciembre de 2014.⁴

1. **Participación de empresas multinacionales y estatales:** Las empresas multinacionales son responsables de una buena parte de la inversión internacional, siendo esta situación más evidente en las industrias extractivas debido además de a la globalización de la economía, a otros temas tales como son los montos de la inversión requerida, la localización geográfica de los recursos, y la especialización e innovación tecnológica. Esta realidad ha provocado entre otras cosas que la tributación sea más compleja y dinámica, el uso generalizado de medidas unilaterales o bilaterales que mitiguen las posibles trabas a las inversiones transfronterizas del sector, y hasta la proliferación de formas creativas de planeación fiscal nociva.

Así mismo, debido a la oportunidad de negocio, cuestiones regulatorias, o conceptos políticos tales como la soberanía, algunos países han optado por la creación de empresas estatales dedicadas a la producción de recursos petroleros y mineros, cuya tributación en ocasiones suele diferir de la tributación del sector privado.

En este contexto, en lo que tiene que ver con el sector petrolero, mantienen contratos de exploración y explotación de hidrocarburos en el Ecuador, por sí solas o como consorcios, aproximadamente 20 compañías extranjeras. Por su parte, en este mismo segmento participa la compañía estatal Petroamazonas EP, quien de acuerdo con la información estadística del Banco Central del Ecuador produjo el 77,8% del total del petróleo crudo en el Ecuador durante 2014.

En la Tabla 2 se puede observar con mayor detalle la producción de petróleo crudo en el Ecuador por tipo de empresa durante los últimos 8 años:

⁴ Solo las transferencias de concesiones hidrocarburíferas estuvieron históricamente gravadas de conformidad con la Disposición Transitoria Sexta de la Ley de Régimen Tributario Interno que establece que toda renta generada por primas, porcentajes u otra clase de participaciones establecidas por cesiones o transferencias de concesiones hidrocarburíferas, causará un impuesto único y definitivo del 86%.

Tabla 2

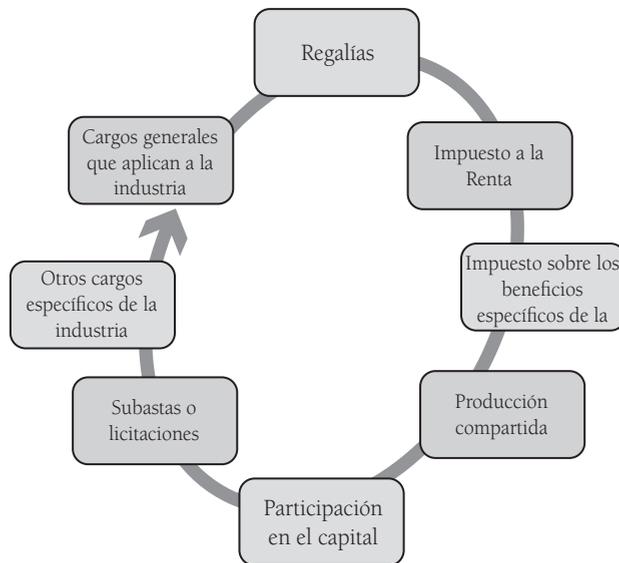
Período	Producción nacional petróleo crudo en miles de barriles			
	Producción total	Producción promedio diario	Por empresas	
			Públicas	Privadas
2007	186.547	511	94.334	92.213
2008	184.727	505	97.571	87.157
2009	177.414	486	102.768	74.647
2010	177.422	486	109.944	67.478
2011	182.357	500	130.528	51.829
2012	184.315	504	133.656	50.659
2013	192.120	526	144.921	47.199
2014	203.071	556	157.976	45.095

Fuente: Banco Central del Ecuador

3. INSTRUMENTOS FISCALES GENERALMENTE UTILIZADOS EN LAS INDUSTRIAS EXTRACTIVAS

Los gobiernos acostumbran hacer uso de una diversidad de instrumentos a la hora de establecer el régimen fiscal para las industrias extractivas. En la Figura 2 se resumen los principales:

Figura 2



- a. **Regalías:** De acuerdo con el Diccionario de la Real Academia Española, regalía es la participación en los ingresos o cantidad fija que se paga al propietario de un derecho a cambio del permiso para ejercerlo.

Según la Organización Latinoamericana de Energía OLADE, este concepto fue utilizado generalmente en discusiones menos económicas y más históricas, dado que su origen responde a un pago que debía realizarse a favor del rey.

Con el transcurso del tiempo, su definición se perfeccionó y actualmente se acepta a la regalía como la compensación obligatoria en dinero o especie por la explotación de un recurso natural, que es pagada al propietario de éste.

A nivel internacional, existen regalías que se calculan a partir del ingreso, otras a partir de la ganancia, y otras a partir del ingreso menos ciertos componentes del costo; en cualquiera de los casos, éstas pueden ser aplicadas, de forma aislada o como parte de híbrido en el que se combinan con esquemas basados en la producción.

- b. **Impuesto a la Renta:** Es en términos generales, el tributo de mayor aplicación a nivel mundial. El impuesto a la renta grava las rentas que provienen de la explotación de un capital, las que provienen del trabajo realizado en forma dependiente e independiente, las obtenidas de la aplicación conjunta de ambos factores, así como las ganancias de capital.

De acuerdo con Haig y Simons⁵ renta es el valor monetario del incremento neto de la capacidad de consumo de un individuo durante un determinado periodo de tiempo, más el incremento neto de su riqueza.

Su aplicación en las industrias extractivas, tiene que ver con las actividades que realizan las compañías operadoras para encontrar, desarrollar, extraer, procesar y colocar recursos al mercado.

El impuesto a la renta estándar se aplica sobre los beneficios económicos que se pueden percibir en un período de tiempo, por ejemplo un año. No obstante, en estas industrias se han desarrollado otras alternativas, que aunque con severas críticas, pretenden gravar a los beneficios económicos obtenidos durante toda la vida útil de un proyecto, esto es, a partir de un concepto más de carácter financiero⁶.

5 Robert M. Haig y Henry C. Simons son dos economistas americanos que desarrollaron la ecuación de la renta extensiva. En la cual además de los elementos incluidos habitualmente en el concepto económico de renta (sueldos y salarios, beneficios, intereses y alquileres), incorporan las rentas en especie, las transferencias recibidas del sector público, las plusvalías del patrimonio, los premios de cualquier naturaleza y las donaciones o herencias recibidas por el contribuyente.

6 Las críticas se refieren principalmente a su complejidad, la falta de neutralidad cuando no existe un tipo impositivo a largo plazo, la dificultad para definir la tasa de descuento, la certidumbre casi inexistente por el tiempo de vida de los proyectos, los precios de transferencia, entre otros.

En la Tabla 3 se presentan las tarifas de impuesto a la renta corporativo aplicables entre 2007 y 2014 de varios países que poseen recursos naturales.

Tabla 3

Location	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Algeria							25	19
Angola	35	35	35	35	35	35	35	35
Argentina	35	35	35	35	35	35	35	35
Australia	30	30	30	30	30	30	30	30
Bolivia				25	25	25	25	25
Brazil	34	34	34	34	34	34	34	34
Canada	36.1	33.5	33	31	28	26	26	26,5
Chile	17	17	17	17	20	18,5	20	20
China	33	25	25	25	25	25	25	25
Colombia	34	33	33	33	33	33	25	25
Ecuador	25	25	25	25	24	23	22	22
Kuwait	55	55	15	15	15	15	15	15
Libya	40	40	40	40	20	20	20	20
Mexico	28	28	28	30	30	30	30	30
Mozambique	32	32	32	32	32	32	32	32
Netherland	25.5	25.5	25.5	25.5	25	25	25	25
New Zealand	33	30	30	30	28	28	28	28
Nigeria	30	30	30	30	30	30	30	30
Norway	28	28	28	28	28	28	28	27
Peru	30	30	30	30	30	30	30	30
Qatar	35	35	35	10	10	10	10	10
Russia	24	24	20	20	20	20	20	20
Saudi Arabia	20	20	20	20	20	20	20	20
South Africa	36.89	34.55	34.55	34.55	34,55	34,55	28	28
Sweden	28	28	26,3	26,3	26,3	26,3	22	22
United Arab Emirates	55	55	55	55	55	55	55	55
United Kingdom	30	30	28	28	26	24	23	21
United States	40	40	40	40	40	40	40	40
Venezuela	34	34	34	34	34	34	34	34
Zambia	35	35	35	35	35	35	35	35
OECD average	27	25.99	25.64	25.7	25,4	25,15	25,32	24,11
Global average	26.95	26.1	25,38	24,69	24,5	24,4	23,71	23,64

Fuente: <http://www.kpmg.com/Global/en/services/Tax/tax-tools-and-resources/Pages/corporate-tax-rates-table.aspx>

- c. **Impuestos sobre los beneficios específicos del sector:** Las transacciones de recursos naturales pueden estar sujetas a ciertos cargos que se basan en la noción de un beneficio específico. Un ejemplo de este tipo de cargos son los “Win Fax Taxes”, los cuales fueron explicados en líneas anteriores, aparecieron en el ambiente internacional como consecuencia de la escalada de los precios del petróleo de la década de los setenta. Pueden ser de varios tipos, estos es, que se calcule a partir de los precios de venta, de las utilidades operativas, o de los volúmenes de producción.
- d. **Producción compartida:** En los acuerdos de producción compartida los gobiernos otorgan la ejecución de las actividades de exploración y producción a una empresa privada, que por su propia cuenta y riesgo explora, desarrolla y produce un campo. Cuando tiene éxito, la empresa está autorizada a llevarse parte de los recursos producidos para recuperar el capital y los gastos operativos devengados. En algunas legislaciones se establece que, dicha participación sea afectada por la variación del precio internacional o por la tasa de producción.

Estos acuerdos pueden ser beneficiosos para los gobiernos de los países que carecen de la experiencia y/o capital para desarrollar sus recursos y el deseo de atraer a las empresas extranjeras para hacerlo. Pueden ser acuerdos muy rentables para las compañías involucradas, pero a menudo implican un riesgo considerable.

En términos matemáticos, esta producción compartida correspondería a un impuesto a la renta calculado proporcionalmente.

- e. **Participación en el capital:** El gobierno además de ser el dueño de los recursos, también puede tomar la propiedad directa de las actividades inherentes, esto a través de una variedad de formas, pasando de ser el operador que mantiene el interés en un proyecto específico hasta la conformación de un consorcio con compañías privadas. Esta participación puede ser beneficiosa para el gobierno puesto que puede influir directamente en la toma de decisiones, contribuir al buen comportamiento fiscal de su socio, y ayudar a superar los problemas de información asimétrica del proyecto o de proyectos similares.
- f. **Subastas o licitaciones:** Cumplen con dos objetivos principales: la asignación de derechos de explotación de los recursos naturales entre los productores potenciales; y, la generación de ingresos anticipados para el Estado. Al respecto, cada legislación establece las condiciones específicas para el otorgamiento, las cuales van desde conceder el derecho a la contratista que hubiere realizado la oferta económicamente más rentable, la selección sobre la base de las solicitudes técnicamente compatibles, y hasta la asignación directa a compañías estatales oferentes.

- g. **Otros cargos específicos de las industrias extractivas:** La industria petrolera y minera también pueden estar sujetas a una serie de cargos que no se aplican en otras industrias, así por ejemplo tenemos que algunas legislaciones establecen bonos a favor del Estado los cuales pueden ser pagados en varias etapas del proyecto, impuestos de exportación que son una alternativa al impuesto a la renta y que pueden servir para restringir la oferta mundial en donde se tiene una cuota de mercado considerable, entre otros.
- h. **Cargos generales que se aplican a las industrias extractivas:** Las empresas petroleras y mineras además de estar sujetas al pago del impuesto a la renta, se encuentran obligadas al pago de otros impuestos de aplicación general, aunque con sus propias particularidades, entre los cuales se destacan el IVA, los aranceles, entre otros.

4. PARTICIPACIÓN DEL ESTADO O “GOVERNMENT TAKE”

Es la carga fiscal sobre la renta económica que captura el gobierno en un determinado proyecto, es decir, el porcentaje que toma del total de los beneficios por ser el dueño del recurso.

Este criterio, en la mayoría de los casos, tiene en cuenta lo que se percibe por concepto de impuestos, regalías y la retribución que obtiene la entidad del Estado que administra los recursos. Existen casos en donde también se puede considerar como parte de este concepto otros criterios tales como: el trabajo de los profesionales de la industria, las oportunidades locales de negocios, el entrenamiento y la transferencia de tecnología, las actividades de investigación y desarrollo, etc.; sin embargo, debido a la dificultad manifiesta para realizar una medición objetiva de estos últimos elementos, la mayoría de los países se ha inclinado básicamente por la utilización de los primeros.

El porcentaje que toma el Estado depende de la oferta y demanda mundial de concesiones, de las características de los yacimientos, y, de las condiciones económicas detalladas del proyecto. Así por ejemplo, los gobiernos solicitarán una alta participación en los proyectos medianamente desarrollados o que cuentan con reservas conocidas; por el contrario, solicitarán una la participación reducida cuando se trate de áreas que no han sido exploradas o cuya operación resulte complicada debido a su localización geográfica.

De acuerdo a la Universidad de Dundee en Escocia, la media del Government Take petrolero en los países que no pertenecen a la Organización de Países Exportadores de Petróleo OPEP se sitúa en el 70%, mientras que la media para los países que pertenecen a dicho cartel es del 85%.

En términos generales, el Government Take es un importante indicador a la hora de valorar el sistema fiscal regente en un país. No obstante, por sí sólo no es un mecanismo para atraer a la inversión, por lo que debe ser combinado con otro tipo de medidas.

En la Tabla 4 se presenta un detalle del promedio alcanzado en varios proyectos petroleros a nivel internacional, de acuerdo a la información disponible a 2011.

Tabla 4

País	Tipo	Government Take
Venezuela	Crudo pesado	95%
Malasia	Costa afuera	93%
Libia	Costa adentro	91%
Angola	Costa afuera	90%
Argelia	Costa adentro	86%
U.S. Louisiana	Costa afuera	85%
Venezuela	Gas convencional	84%
Indonesia	Gas convencional costa afuera	82%
Colombia	Costa adentro	82%
China	Costa afuera	80%
Indonesia	Gas grisú	79%
U.S. Golfo de México	Plataforma	79%
Kazakhstan	Costa afuera	78%
U.S. Alaska	Costa adentro	76%
U.S. Texas	Costa adentro	76%

Noruega	Costa afuera	73%
Rusia	Costa adentro	73%
Brasil	Costa afuera	72%
Australia	Costa afuera	71%
Canadá - Alberta	Arenas petrolíferas	67%
U.S. Wyoming	Costa adentro	66%
U.S. Golfo de México	Aguas profundas	64%
Reino Unido		62%
Alemania	Costa adentro	61%
Canadá - Alberta	Petróleo convencional	59%
India	Costa afuera	57%
Australia - Queensland	Gas grisú	40%
Canadá - British Columbia		39%
Polonia	Costa adentro	28%

Fuente: IHS CERA, Agalliu, I., Comparative assessment of the federal oil and gas fiscal systems. U.S. Department of the Interior, Bureau of Ocean Energy Management Herndon. VA. OCS Study, BOEM 2011.

5. FORMAS DE DELEGACIÓN O CONTRATACIÓN

Es frecuente que las legislaciones alrededor del mundo permitan la suscripción de contratos entre los Estados y los operadores de las industrias extractivas con el fin de garantizar el cumplimiento de los derechos y las obligaciones de ambas partes. En el plano internacional se destacan tres tipos de contratos:

- **Concesión:** Es un instrumento jurídico mediante el cual el Estado otorga a una contratista el derecho exclusivo para la exploración y explotación de los recursos en la zona de concesión. El petróleo o los minerales extraídos de

esta zona, son de propiedad de la contratista, a cambio de un pago a favor del Estado. Este régimen es aplicado actualmente en el sector petrolero de países como EE.UU., Canadá, Noruega, Reino Unido, Rusia, Brasil, Argelia, Arabia Saudita –para el gas solamente–, Sudáfrica, Pakistán, Tailandia y Australia.

- **Contrato de producción compartida:** Es un acuerdo mediante el cual la contratista se compromete a financiar y llevar a cabo todas las operaciones necesarias para la producción del recurso, a cambio de recibir una participación en dicha producción. Este régimen es aplicado actualmente en el sector petrolero de países como Indonesia, Malasia, India, Egipto, Gabón, Costa de Marfil, Siria, Yemen y Trinidad y Tobago.
- **Contrato de servicios:** Es un acuerdo mediante el cual la contratista se compromete a financiar y llevar a cabo todas las operaciones necesarias para la producción del recurso, a cambio de recibir honorarios por sus servicios, los cuales pueden ser cancelados en efectivo o en especie. Este régimen es aplicado actualmente en el sector petrolero de países como Irán y Ecuador.

6. OTRAS CUESTIONES IMPORTANTES DE LA FISCALIDAD INTERNACIONAL

La fiscalidad internacional incluye además de la legislación unilateral de cada estado, las normas fiscales de carácter internacional como son los convenios o acuerdos internacionales, bilaterales o multilaterales, y el análisis de los trabajos que sobre la materia desarrollan algunos organismos como la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), Naciones Unidas, Unión Europea, entre otros.

Los temas relacionados con la legislación unilateral de los países fueron desarrollados en páginas anteriores; de aquí en adelante se presentan los aspectos más importantes contenidos en las normas fiscales de carácter internacional.

7. CRÉDITO FISCAL EN EL EXTRANJERO

Debido a la propia naturaleza de las rentas provenientes de las industrias extractivas, es normal que el país en donde se explotan los recursos (país de la fuente) posea el derecho preferencial para gravar dichas ingresos. No obstante, y aunque resulta poco frecuente, existen países ricos en recursos naturales que han cedido este derecho como consecuencia de su propia política interna o en razón de un convenio para evitar la doble imposición.

Los países de donde provienen los inversionistas (país de residencia) suelen gravar los ingresos de fuente extranjera a partir del sistema de renta mundial o del sistema de renta territorial. En el primer caso, los ingresos procedentes del extranjero se gravan en el país de residencia del contribuyente, en cuyo caso, los impuestos pagados en el país de la fuente podrían ser considerados como crédito fiscal del impuesto en el país de residencia. En el segundo caso, las rentas de fuente extranjera resultan exentas del impuesto en el país de residencia.

En general, la posibilidad de que los impuestos pagados en el país de la fuente no sean acreditables en el país de residencia, pueden hacer menos atractivo al país de la fuente para los inversores que residen en países con sistemas de renta mundial.

La acreditación de impuestos depende de las leyes internas de los países de residencia, en la práctica, lo normal es acreditar aquellos impuestos que se asemejen en naturaleza al impuesto a la renta en el país de residencia; no obstante, es posible que ciertos regímenes consideren como crédito fiscal otros pagos que difieren del impuesto a la renta estándar tales como son el impuesto sobre los recursos, o los pagos en virtud de un acuerdo de producción compartida. Entre los países que ofrecen créditos para este tipo de instrumentos, pero con ciertas restricciones están Australia, Canadá, el Reino Unido y los Estados Unidos.

En el sector de los recursos también es posible que el crédito fiscal proveniente del extranjero sea descontado de otras actividades, utilizado como gasto de deducible, o diferido para ser compensado en otros años, como sucede en los casos de los Ingresos Relacionados del Petróleo Extranjero (FORI) y los Ingresos de la Extracción del Petróleo y Gas Extranjeros (FOGEI) establecidos en virtud del Art. 907 del Código de Rentas Internas de los Estados Unidos.

Por otra parte, el crédito fiscal también suele tener implicaciones en las tarifas del impuesto a la renta en los países ricos en recursos. Si el país rico en recursos solicita una tasa de impuesto a la renta baja y el inversor proviene de un país con un sistema de renta mundial en donde la tarifa del impuesto es más alta, el inversor no obtendrá ningún ahorro como consecuencia de la localización de la inversión, inclusive si el crédito fiscal fuere aceptado en el país de residencia. Si por el contrario, en el mismo ejemplo, el inversor proviene de un país con un sistema de renta territorial o de un paraíso fiscal, una tasa baja en el país de la fuente podría representar para el inversor cierta ventaja a nivel consolidado, esto sin tener en cuenta las normas anti paraísos que pudieren existir en las jurisdicciones implicadas.

Del mismo modo, si el país rico en recursos ofrece un incentivo fiscal, dicho incentivo tampoco representa un ahorro para una empresa multinacional que tiene su casa matriz en un país que cuenta con un sistema de renta mundial, a menos que los dos países tengan un convenio para evitar la doble imposición que permita

el descuento de los impuestos para conservar el efecto del incentivo fiscal previsto por el país de la fuente, como ocurre por ejemplo en algunos de los convenios suscritos por Japón.

8. CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN

Es normal en los convenios para evitar la doble imposición que cuando uno de los países suscriptores es rico en recursos naturales, se discutan disposiciones específicas relativas con el fin de garantizar los derechos de imposición de dichos ingresos.

En la actualidad, son dos los modelos de convenio más utilizados: el de Naciones Unidas (ONU) y el de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE). Ambos modelos reconocen a los Estados suscriptores el derecho de gravar tanto en el país donde se ubica la fuente generadora de la renta como en el país de residencia del sujeto que la obtuvo.

Tanto el modelo de convenio de la OCDE como el de las Naciones Unidas involucran temas relacionados con las actividades extractivas, de acuerdo con el siguiente detalle:

- En la definición de establecimiento permanente, que corresponde a aquel lugar fijo de negocios en el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad, se incluyen a las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales.
- En la disposición que se refiere a la imposición de las rentas inmobiliarias se incluye a la propiedad accesoria a la propiedad inmobiliaria, y entre otras cosas al derecho a percibir pagos fijos o variables en contraprestación por la explotación, o la concesión de la explotación, de yacimientos minerales, fuentes y otros recursos naturales.
- En la disposición que se refiere al tratamiento de las ganancias de capital, se suelen incluir consideraciones respecto de las ganancias de capital obtenidas en las transferencias directas o indirectas de derechos de explotación e inclusive acciones de las empresas.

Los convenios para evitar la doble imposición incluyen también otra normativa que debe ser de trascendente preocupación para los inversionistas de estas industrias y para las autoridades tributarias como son por ejemplo las que regu-

lan los porcentajes de retención en la fuente de impuestos para los otros tipos de renta, los mecanismos de imputación o crédito fiscal, que fueron estudiados en el apartado anterior, los procedimientos para el intercambio de información, los procedimientos amistosos, entre otros.

Durante la negociación de los convenios, es posible que los países inversores, debido a su posición, se sientan tentados a persuadir a los países productores y lograr mayores beneficios para sí; en este contexto, surge la cuestión de si es beneficioso para los países ricos en recursos naturales, especialmente para los que se encuentran en vías de desarrollo, celebrar tratados de este tipo.

9. PRECIOS DE TRANSFERENCIA

Las empresas multinacionales, en particular aquellas participantes en las industrias extractivas, se encuentran a la vanguardia en temas relacionados con la planificación tributaria. Por su lado, los distintos gobiernos han respondido mediante la introducción de normas para reducir el impacto de la planificación fiscal agresiva, como es para el caso de los precios de transferencia. Con este antecedente, los gobiernos están preocupados de que los precios de transferencia abusivos puedan erosionar la base tributaria, mientras que los inversores están preocupados por el tratamiento fiscal que las administraciones tributarias pudieren dar a estas transacciones.

Un precio de transferencia abusivo, es un precio negociado entre partes relacionadas que proporciona un resultado fiscal más ventajoso, y aunque la preocupación habitual tiene que ver con las transacciones extra territoriales, los precios de transferencia abusivos también pueden ocurrir a nivel nacional entre las empresas que se encuentran sometidas a diferentes regímenes. Esta situación puede resultar más evidente en el sector de los recursos debido a la existencia de tasas impositivas diferenciadas, al tamaño de las inversiones fallidas que pueden resultar en pérdidas, o a los períodos de recuperación prolongados.

Los precios de transferencia abusivos en las industrias extractivas pueden presentarse durante la exploración, explotación, refinación, comercialización o distribución de los recursos, siendo las transacciones mayormente identificadas que involucran este tipo de riesgos, la subvaloración de los ingresos provenientes de la venta de los recursos y los servicios intra grupo.

A nivel internacional las normas para la valoración de los ingresos provenientes de la venta de los recursos pueden variar considerablemente de un país a otro; no obstante, la falta de normas objetivas específicas pueden dejar a las empresas un margen importante para manipular los precios. Los problemas que más a menudo

se presentan en estas transacciones tienen que ver con la elección de los períodos de cotización y la selección de comparables. En general, la aplicación del principio de plena competencia, suele entrañar mayores dificultades cuando se trata de recursos minerales diferentes del petróleo debido entre otras cosas a la falta de referenciales, ajustes de calidad, penalizaciones por impurezas, etc.

Con estos antecedentes, es frecuente que con el fin de disminuir la litigiosidad los gobiernos quieran incluir en su legislación esquemas de precios de referencia, normas anti elusión, o mecanismos de puerto seguro.

En general, la aplicación de un sistema de precios de transferencia, cualquiera sea el tipo de transacción, puede generar importantes incertidumbres y conducir a conflictos entre los contribuyentes y las autoridades fiscales. Para mitigar estos problemas es necesario establecer una secuencia clara de alternativas así como mecanismos para la solución de controversias a disposición de los contribuyentes. Por ejemplo, la OCDE tiene un conjunto de directrices de precios de transferencia, que consideran las circunstancias específicas de cada país y describen una secuencia de métodos aceptables para la fijación de precios de transferencia. La ventaja de estas normas es que establecen una base aceptada internacionalmente.

Otra medida para proporcionar seguridad a los contribuyentes y administraciones tributarias es el uso de Acuerdos Anticipados de Precios (APAs). En las industrias extractivas estos acuerdos pueden ser instrumentos muy útiles en razón de los montos involucrados; sin embargo, podrían encontrar cierta limitación debido al tiempo de vigencia que suele establecer cada legislación en comparación con el largo plazo que caracteriza a este tipo de negocios.

10. SUBCAPITALIZACIÓN

La subcapitalización es una situación en la que el propietario de una empresa, ya sea directamente o a través de sus partes relacionadas, financia artificialmente su negocio con deuda en lugar de capital. Aunque pueden existir razones comerciales para que las empresas quieran trabajar con un elevado índice de endeudamiento, las autoridades fiscales están preocupadas porque esta práctica se ha convertido en un escudo fiscal ampliamente utilizado por las compañías multinacionales debido a que proporcionan importantes ahorros fiscales, ya que a diferencia de lo que ocurre con la distribución de dividendos, el gasto de interés disminuye el impuesto a pagar. Así pues, los modelos de planeación fiscal que acostumbran utilizar las compañías multinacionales varían en función de las características del sistema tributario es especial en consideración del tratamiento de las ganancias de capital, de las retenciones en la fuente, y de los dividendos.

La respuesta de muchos gobiernos a la subcapitalización ha sido la aplicación del principio de la esencia sobre la forma o hecho económico, y/o el diseño de reglas que limitan la deducción de intereses a partir de la relación deuda – capital. Las reglas que limitan dicha deducción suelen variar entre 4 y 1,5; así por ejemplo, en los Países Bajos, España y Australia dicha proporción es de 3 a 1 y en Francia es de 1,5 a 1.

En el sector de los recursos son muchos los países que han tenido que enfrentar largos procesos judiciales para defenderse de la práctica de la subcapitalización. En el Ecuador, la Corte Nacional de Justicia como órgano de última instancia, se ha pronunciado en varias ocasiones a favor de la administración tributaria y de la aplicación del artículo 17 del Código Tributario que establece que cuando el hecho generador se delimite atendiendo a conceptos económicos, el criterio para calificarlos tendrá en cuenta las situaciones o relaciones económicas que efectivamente existan o se establezcan por los interesados, con independencia de las formas jurídicas que se utilicen.

11. LIMITACIÓN O NO COMPENSACIÓN

Es una práctica muy utilizada en el sector de los recursos. Consiste en una limitación en la consolidación de los ingresos y gastos de diferentes actividades o proyectos realizados por un mismo contribuyente para efectos fiscales.

Siendo los recursos naturales de propiedad de un Estado, el objetivo que esta norma persigue es el evitar que una empresa que lleva a cabo una serie de proyectos deduzca los gastos de exploración de nuevos proyectos –que constituyen una inversión de riesgo– de los ingresos gravables provenientes de los proyectos que se encuentran en etapa de producción. Si bien esta situación puede afectar indirectamente la decisión y los montos que las empresas estiman invertir, también puede alentar el uso de precios de transferencia si el régimen fiscal limitado es más costoso que el régimen impositivo general.

En el Ecuador por ejemplo, el Art. 21 de la Ley de Hidrocarburos establece que “En caso de que un mismo contratista suscriba más de un contrato para la exploración y explotación de hidrocarburos, para efectos del pago del impuesto a la renta, no podrá consolidar las pérdidas ocasionadas en un contrato con las ganancias originadas en otro.”

12. COMPAÑÍAS EXTRANJERAS CONTROLADAS (CONTROLLED FOREIGN COMPANIES - CFC)

Las reglas CFC están destinadas a combatir el encubrimiento de los beneficios obtenidos por sucursales residentes en jurisdicciones de baja imposición. Esta norma permite atribuir a los accionistas una parte de los ingresos correspondientes a las rentas pasivas que hubieren sido devengadas independientemente de la repatriación de dichos ingresos.

Para muchas empresas que operan en las industrias extractivas es poco probable que las reglas CFC se apliquen a sus actividades pues resulta obvio que la multinacional llevará a cabo sus operaciones en el país de origen. Sin embargo, se podrían aplicar reglas CFC si la empresa de recursos intenta evitar el impuesto estacionando las ganancias en otra jurisdicción para retrasar la repatriación.

13. CONSIDERACIONES FINALES

La tributación de las industrias extractivas es compleja. Esta complejidad se debe principalmente a la participación de compañías multinacionales y de administraciones tributarias de varias jurisdicciones. Las compañías multinacionales tratarán de maximizar sus beneficios a nivel global y los gobiernos tratarán de asegurar sus ingresos fiscales. En cualquiera de los casos, los métodos empleados para cumplir con sus objetivos pueden ser agresivos y suponer largos litigios, cuestiones de doble imposición, e incluso, problemas de competencia fiscal internacional.

En general, tanto la normativa interna de los países, como la normativa de carácter bilateral o multilateral debe ser analizada por los inversores a la hora de decidir sobre su inversión. La simplicidad, transparencia, mecanismos previstos y acuerdos suscritos, incluidos en cada legislación, pueden dar mayor certeza a los contribuyentes y a las autoridades fiscales y disminuir el riesgo de controversias futuras.

Con todo, la evolución de las leyes fiscales nacionales no siempre sigue el mismo ritmo que el desarrollo de las empresas globales, lo cual puede a su vez desembocar incluso en una doble no imposición.

Por último, y aunque no es materia exclusiva del sector de los recursos, es oportuno comentar que con el fin de mitigar la doble no imposición antes referida, de un tiempo acá la OCDE se encuentra desarrollando su plan de acción para prevenir la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios de una jurisdicción a otra, conocido como Plan BEPS, el cual es un ambicioso trabajo de reparación del sistema fiscal internacional. Sin lugar a dudas, este plan tendrá también importan-

tes consecuencias en las industrias del petróleo y la minería, puesto que proporcionará a los gobiernos las herramientas necesarias para asegurar que las rentas se graven en el lugar donde se lleva a cabo la actividad económica y se genera valor, a la vez que proporcionará mayor seguridad a las empresas respecto de la aplicación de las normas fiscales internacionales.

BIBLIOGRAFÍA

D Agalliu, I. 2011. *Comparative assessment of the federal oil and gas fiscal systems*. U.S. Department of the Interior, Bureau of Ocean Energy Management Herndon. VA. OCS Study, BOEM 2011.

Delgado D., *Nuevo régimen fiscal para el sector petrolero ecuatoriano aplicando el modelo noruego*, proyecto final para la obtención del título de Máster Internacional en Administración Tributaria y Hacienda Pública, Universidad Nacional de Educación a Distancia / Instituto de Estudios Fiscales de España, 2014.

Fondo Monetario Internacional, *Serie de notas y manuales técnicos: Administración de ingresos: La gestión de regímenes tributarios de recursos naturales*, preparado por Andrea Lemgruber y Scott Shelton, con aportes de Jack Calder y basado en la “Guía de la Administración de los Ingresos Tributarios de los Recursos Naturales” (de próxima publicación), 2014.

International Monetary Found, *The taxation of petroleum and Minerales: Principles, Problems and practice*, Editated by Philip Daniel, Michael Keen and y Charles Mc Pherson, 2010.

Vaneurs, P., *Government Take and Petroleum Fiscal Regimes*, May 25, 2008.

DESAFÍOS DE LA FISCALIDAD FRENTE AL COMERCIO ELECTRÓNICO¹

MARCO ALBÁN Z.²

Sumario: 1. LA REGULACIÓN DE LA FISCALIDAD DEL COMERCIO ELECTRÓNICO. 2. LOS CONVENIOS INTERNACIONALES Y EL COMERCIO ELECTRÓNICO. 3. EL PRINCIPIO DE RESERVA LEGAL Y LOS TRATADOS TRIBUTARIOS INTERNACIONALES RESPECTO DEL COMERCIO ELECTRÓNICO. 4. TRIBUTACIÓN EN LA ECONOMÍA DIGITAL, COMO ACCIÓN PROPUESTA DENTRO DEL PLAN BEPS. 5. PRINCIPIOS FISCALES PARA LA TRIBUTACIÓN DEL COMERCIO ELECTRÓNICO. 6. IMPUESTOS DIRECTOS FRENTE AL COMERCIO ELECTRÓNICO. 7. LOS IMPUESTOS INDIRECTOS Y EL COMERCIO ELECTRÓNICO. 8. SITUACIÓN ACTUAL DE LA TRIBUTACIÓN DEL COMERCIO ELECTRÓNICO EN EL ECUADOR. 9. COLOFÓN. 10. BIBLIOGRAFÍA.

El desarrollo de la tecnología nos enfrenta a una nueva realidad, las telecomunicaciones actuales nos permiten conocer lo que sucede en todo el mundo, en el mismo instante que acontece, las redes sociales han transformado las interacciones entre las personas y la nociones básicas de cómo funcionaba la economía han dado un gran giro para generar riqueza a través de intangibles, de tal forma, que de lo más alto del podio de las personas más ricas del mundo, se han desplazado aquellos que producían bienes o manejaban el capital, para que aquellos puestos estén ocupados por quienes se dedican al desarrollo de sistemas informáticos y a las telecomunicaciones³.

Todo este desarrollo tecnológico no está exento de detractores, que por uno u otro motivo encuentran pernicioso esta nueva forma de sociedad, sin embargo, más allá de la opinión que se pueda tener de aquello, parecería que es indiscutible

1 El presente artículo está desarrollado sobre la tesis de grado previo la obtención del título de magister: Marco Albán Zambonino, *Problemas del derecho tributario frente al comercio electrónico*, publicado por Abya Yala/Corporación Editora Nacional/UASB, Quito, 2003.

2 Juez del Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario, con sede en Quito. Director del Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario y Director del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario.

3 La lista mundial de billonarios de la Revista Forbes, ubica en primer lugar a Bill Gates por desarrollo de software y en segundo lugar a Carlos Slim por telecomunicaciones. Véase http://www.forbes.com/fdc/welcome_mjx.shtml

que la sociedad ha cambiado y la economía gira sobre nuevas formas de producción.

Ante esa realidad, cabe la pregunta si los conceptos básicos de la tributación deben seguir manteniéndose inalterables o deben también ir evolucionando en armonía con la nueva forma de hacer negocios.

Son muchos los tópicos que pueden ser objeto de análisis para el estudio del tema de la fiscalidad del comercio electrónico, tanto en temas generales como específicos, sin embargo, para el presente trabajo se enfoca asuntos que son generales pero básicos y fundamentales para empezar a comprender la problemática de este tema.

1. LA REGULACIÓN DE LA FISCALIDAD DEL COMERCIO ELECTRÓNICO

Para el común de las personas, lo primero que se le viene a la mente, cuando hablamos de impuestos, es “la última reforma tributaria”, lo que denota dos cosas, la primera: que existen muchas reformas tributarias; y, la segunda: que siempre la “última” será la más recordada y comentada, pues normalmente tratan de regular y gravar actividades económicas antes no contempladas, y por supuesto generar mayores recursos; entonces, lo que se podría pensar es que ante un tema nuevo como el comercio electrónico, podríamos simplemente, proponer una nueva reforma tributaria.

Sin embargo, aquello nos trae problemas básicos, respecto a los principios fundamentales de la tributación, pues la imposición de tributos es considerado como una de las características esenciales del propio Estado, pues debe ejercer su potestad tributaria, que la entendemos como la posibilidad o facultad que tiene un estado para crear, modificar o suprimir tributos⁴, que para su materialización debe

4 Mauricio Plazas Vega, respecto del fundamento final del poder tributario, lo sitúa en última instancia en la soberanía que radica en el pueblo, pero antes lo comprende como un atributo mismo del Estado denominado poder de imperio, por lo que afirma: *Con todo, la radicación del poder de imperio en el Estado, y no en el pueblo ni en la nación, a diferencia de lo que ocurre con la soberanía, permite que la facultad de establecer tributos no se predique inmediatamente del ejercicio mismo de la soberanía. El poder de decisión en última instancia, o poder soberano, subyace tras el poder de imperio, al cual subordina, en razón de que el pueblo, gestor del contrato político que legitima al Estado, bien puede modificar el pacto o establecer otro nuevo... es del caso reconocer que su propia existencia (del Estado) demanda un poder imperial del cual es expresión el poder tributario. En suma, la soberanía es fundamento mediato pero no inmediato del poder tributario.*- Entonces, la fuente primaria de la soberanía fiscal o potestad tributaria está en plena discusión, sin que podamos determinar en forma cierta una solución final; pero para efectos de este trabajo adoptamos la posición que establece a la potestad tributaria como una más de las potestades que se contienen dentro de la soberanía del estado. Plazas Vega, Mauricio, *Derecho Comunitario Tributario, La Armonización Tributaria en el Sistema Andino de Integración*, Bogotá, Legis, 2001, p. 23.

actuar el órgano legislativo a través de una norma general de aplicación obligatoria⁵, y tratándose de impuestos deberá ser a través de una ley.

Para el ejercicio de esta potestad, En forma general, podemos decir que la ley tienen entre sus efectos: los temporales y especiales; los temporales tiene que ver respecto a la vigencia de la ley en el tiempo⁶, los espaciales se relacionan al lugar donde surten efectos, si hablamos de una ley será en todo el territorio de la república, pues allí mantiene su soberanía⁷.

Es difícil comprender cómo un estado puede extender su potestad tributaria o soberanía fiscal fuera de su territorio, de tal manera que llegue a regular situaciones que ocurren en otros lugares que se encuentran bajo la soberanía de otros entes estadales; entonces, más difícil sería entender la regulación de una realidad que es *virtual*⁸, tal como sucede con el comercio electrónico.

José Vicente Troya señala que la potestad tributaria tiene como característica la territorialidad en el sentido de que la misma no puede alcanzar a aquellas personas cuyas rentas, patrimonios o actividades quedan fuera de la efectiva competencia del Estado, pero así mismo nos explica que la territorialidad no significa que el Estado no pueda considerar a efectos de la imposición, hechos generadores ocurridos en el extranjero. Todo dependerá de la posibilidad real de gravarlos y de recaudar los respectivos tributos gracias a nexos que mantenga con el contribuyente.⁹

5 Ecuador, Constitución de la República, art. 301: *Sólo por iniciativa de la Función Ejecutiva y mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional se podrá establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos. Sólo por acto normativo de órgano competente se podrán establecer, modificar, exonerar y extinguir tasas y contribuciones. Las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley.*

6 Ecuador, Código Tributario, art. 11: Vigencia de la ley.- *Las leyes tributarias, sus reglamentos y las circulares de carácter general, regirán a partir de su publicación en el Registro Oficial, salvo que se establezcan fechas de vigencia posteriores a la misma.- Sin embargo, las normas que se refieran a tributos cuya determinación o liquidación deban realizarse por períodos anuales, como acto meramente declarativo, se aplicarán desde el primer día del siguiente año calendario, y, desde el primer día del mes siguiente, cuando se trate de períodos menores.*

7 Precisamente, en la reforma del año 2016, al art. 11 del Código Tributario, citado en el pie de página anterior, se le elimina la frase: *Las leyes tributarias, sus reglamentos y las circulares de carácter general, regirán en todo el territorio nacional, en sus aguas y espacio aéreo jurisdiccional o en una parte de ellos*, precisamente para evitar que exista el límite formal a los efectos territoriales de la ley, que de hecho ya se daban en los fenómenos de tributación internacional, como por ejemplo, puede darse en el caso de retenciones por pagos de servicios en el exterior.

8 VITUAL: (Del lat. virtus, fuerza, virtud): 1. adj. Que tiene virtud para producir un efecto, aunque no lo produce de presente, frecuentemente en oposición a efectivo o real.- 2. adj. Implícito, tácito.- 3. adj. Fís. Que tiene existencia aparente y no real.- Diccionario digital de la Real Academia de la Lengua, 22ª ed., <http://lema.rae.es/drae/?val=virtual>.

9 Troya J., José Vicente, “El nuevo derecho constitucional tributario ecuatoriano” en *Estudios en Memoria de Ramón Valdés Costa*, Montevideo, Fondo de Cultura Universitaria, 1998, p. 18.

Por tanto, es un problema de cómo puede ser eficaz la ley tributaria en un determinado espacio territorial donde el Estado no ejerce soberanía, Pérez de Ayala y González García encuentran dos problemas fundamentales, el primero relacionado con una manifestación positiva y negativa, donde las normas tributarias del estado obligan dentro de su territorio nacional, y a su vez, dentro de ese ámbito sólo ese estado puede legislar; el otro, es que se debe determinar el ámbito espacial dentro del que la ley surte efecto y el propio de la extensión de la ley, es decir, el relativo a la determinación de los hechos que la ley de un estado puede regular.

Respecto a los límites que se pueden encontrar en el desarrollo de la función legislativa frente al Derecho internacional, conviene partir de dos principios generalmente admitidos y en constante fricción. El primero, en relación de la potestad legislativa ilimitada de cada Estado respecto al ordenamiento jurídico internacional, cuyo efecto más conocido es la doble imposición internacional; y, el segundo, sobre la primacía del Derecho internacional respecto a los ordenamientos nacionales. Estos ocasionan el conflicto de un poder ilimitado y a la vez limitado, pero bajo la consideración que se encuentran en planos distintos.¹⁰

Las leyes son obligatorias dentro del territorio nacional y no excluyen a persona alguna¹¹, en virtud de ser la ley la manifestación de la voluntad soberana¹². Lo que comprende circunstancias políticas y jurídicas.

Todo esto para poder plantearnos la interrogante, de cómo poder regular la fiscalidad del comercio electrónico, toda vez que siendo un fenómeno *virtual*, donde no existe tiempo ni espacio, la solución tradicional es por demás limitada, es decir la emisión de una ley es totalmente insuficiente, pues como señalan Pérez de Ayala y González, las leyes no tienen vigor fuera del territorio del estado en el que han sido creadas. Una ley extranjera no tendrá eficacia en territorio nacional si no le concede fuerza obligatoria una ley del Estado donde debe ser aplicada. Piénsese en los casos en que las normas de conflicto de la *lex fori*¹³ reclaman a las normas de un ordenamiento extranjero. Además, la colaboración entre estados ha hecho nacer tratados internacionales que dan un cierto valor en un estado a normas de un ordenamiento de otro estado.¹⁴

10 Pérez de Ayala, José Luis y González, Eusebio, *Derecho Tributario*, Salamanca, Plaza Universitaria Ediciones, 1994, pp. 93 y 94.

11 Ecuador, Código Civil, art. 13: *La ley obliga a todos los habitantes de la República, con inclusión de los extranjeros; y su ignorancia no excusa a persona alguna.*

12 Ecuador, Código Civil, el art. 1 define: *La ley es una declaración de la voluntad soberana que manifestada en la forma prescrita por la constitución manda, prohíbe o permite.*

13 Según Cabanellas: La ley del fuero. En los conflictos territoriales de leyes, indica esta expresión que los actos o relaciones deben regirse por la ley del tribunal que haya de conocer los mismos.

14 Pérez de Ayala, José Luis y González, Eusebio, *Derecho Tributario*, cit., p. 4.

En materia tributaria, uno de los problemas más tradicionales en el ámbito internacional, no se da por el conflicto del contenido de las leyes, ya que cada estado las dicta para que sean cumplidas en su propio territorio, el problema surge cuando un contribuyente específico se ve sometido por los diversos criterios de atribución potestaria de cada estado, de tal manera que dos o más estados pueden exigirle el pago de tributos, por ejemplo, el uno sobre su residencia y el otro sobre el criterio de la fuente de su ingresos; entonces estamos frente a un problema de doble imposición, lo cual no es de fácil y pacífica solución, siendo necesario plantear como una posible solución el llegar a suscribir acuerdos internacionales bilaterales o, incluso, multilaterales que traten de evitar o por lo menos disminuir la doble imposición.

Al respecto Hortalà, en el ámbito de la fiscalidad directa internacional el instrumento jurídico por antonomasia son los convenios para evitar la doble imposición, en la actualidad superan 2000 a nivel mundial. La mayor parte de estos acuerdos se inspiran en el Modelo de Convenio¹⁵ elaborado por la OCDE, cuya influencia trasciende el ámbito estricto de las relaciones entre los Estados miembros de esta organización.¹⁶

Entonces, tenemos que el territorio de un estado es un elemento esencial pero a su vez es objeto del poder estatal, el poder de dictar leyes es una manifestación del poder estatal y las leyes que crean tributos se encuentran dentro de la potestad tributaria de un estado, pero sucede que esa potestad tributaria puede en la práctica superar las fronteras de un estado, y por los diversos criterios de atribución impositiva, llegar a gravar hechos acaecidos en el territorio de otro estado, pudiendo producirse un fenómeno de doble imposición.

En teoría el problema se resolvería, nos dice César Montaña, si los disímiles ordenamientos jurídicos confluyeran en una sola posición, pero, ello no se ha dado, ya que se ha visto que las legislaciones en general no adoptan en forma pura y rígida los criterios antes enunciados, sino que ordinariamente se interfieren unos con otros, es decir, los países muestran sistemas difusos que son producto de la mezcla de elementos de uno y otro criterio de atribución de potestad tributaria.¹⁷

Esta inquietud se mantiene latente a nivel global, es necesario destacar que una de las acciones del plan BEPS, que más adelante veremos, también plantea: *Desarrollar un instrumento multilateral y modificar los convenios de doble imposición (acción 15)*. En consecuencia, la tarea sigue pendiente.

15 OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital, 2014, <http://www.oecd.org/tax/treaties/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2015-full-version-9789264239081-en.htm>

16 Hortalà i Vallvé, Joan; Roccatagliata, Franco y Valente, Piergiorgio, *La fiscalidad del comercio electrónico*, Barcelona, CISS Praxis, 2000, p. 147.

17 Montaña Galarza, César, *El Ecuador y los problemas de la doble imposición internacional*, Quito, Corporación Editora Nacional y Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, 1999, p. 50.

2. LOS CONVENIOS INTERNACIONALES Y EL COMERCIO ELECTRÓNICO

Según Hortalà i Vallvé, el territorio constituye pues, el límite geográfico del ejercicio del poder regulador de un determinado Estado, pero no impide que puedan someterse a ese poder también actos o hechos jurídicos que procedan de fuera del mismo, en definitiva el Estado no encuentra límites internacionales a su “soberanía fiscal”.

Frente a los problemas surgidos por la gran movilidad de los factores de producción, los estados buscaron rebasar los límites de sus fronteras y llegar a establecer vínculos obligacionales de naturaleza tributaria con determinadas personas.

Ahora, en el marco de la economía digital, este mismo problema persiste y se agudiza en forma desproporcionada, por la dificultad de localizar a los actores así como de controlar el tráfico de los bienes transados, que corresponden no solo a bienes físicos, sino también a digitalizados y digitales.

Es evidente entonces que un estado en forma individual, no va a poder regular la fiscalidad en el comercio electrónico sin que obligatoriamente surjan conflictos por doble imposición, dada la naturaleza misma del comercio electrónico, por tanto, como en ninguna otra rama y como nunca antes, se hace necesario que existan convenios internacionales para el efecto¹⁸.

Estos convenios, no pueden ser bilaterales, porque tienen el mismo problema que la legislación interna, por su reducido alcance frente a la magnitud del fenómeno económico; deben ser convenios multilaterales de alcance mundial y con libre incorporación, de tal manera que lleguemos a tener una normativa armonizada a nivel internacional para el comercio electrónico, por efectos de normas directas del convenio internacional; o, porque el convenio detalla las normas que deben ser incorporadas a la legislación nacional.

Pardini señala que: *La cooperación internacional, en virtud de la actividad legislativa conjunta (convenios internacionales), es la base que permitirá avanzar en la búsqueda de una solución para la dificultad fiscal de las operaciones comerciales en Internet. Si esta actividad es conjunta, serán impedidos efectos no deseados (al quitar a los operadores la posibilidad de optar por regímenes de conveniencia).*¹⁹

18 Al respecto del tema *Aspectos impositivos del comercio electrónico*: en las conclusiones de las XXIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario realizadas en Córdoba-Argentina se aprobó: 10. *Realizar las correspondientes incorporaciones o modificaciones en las legislaciones de los distintos países miembros, así como en los convenios internacionales celebrados por ellos, a los efectos de armonizar el tratamiento tributario relativo a las operaciones de comercio electrónico y de suministro del software.*- 11. *Se deberían suscribir nuevos convenios internacionales que previeran el tratamiento tributario referido en la recomendación anterior.* http://www.iedt.org.ec/images/latino/tema2_xxiii.pdf

19 Pardini, Anibal, *Derecho de Internet*, Buenos Aires, Ediciones La Rocca, p. 138.

Ya han existido voces que han propuesto que, así como en la comunidad internacional se ha decidido establecer un foro mundial como la Organización de Comercio Mundial (World Trade Organization) para los asuntos de comercio; así mismo puede ser necesario que los desafíos del comercio digital frente al derecho tributario impliquen la necesidad de crear una “Organización Tributaria Mundial” (World Tax Organization)²⁰, lo cual, como ya mencionamos antes, es un tema que requiere seguir siendo analizado, cada vez con más profundidad.

3. EL PRINCIPIO DE RESERVA LEGAL Y LOS TRATADOS TRIBUTARIOS INTERNACIONALES RESPECTO DEL COMERCIO ELECTRÓNICO

Partiendo del supuesto que la única manera de regular la fiscalidad en el comercio electrónico es a través de convenios internacionales, es necesario aceptar que la noción de soberanía ha cambiado y que la territorialidad de la ley queda supeditada a un segundo plano, pero lo que resulta más difícil aceptar, es que el principio de reserva de ley, que es un principio fundamental del derecho tributario, también tenga que ser reconceptualizado, para llegar a tener una visión mucho más relajada, que permita su adecuación a la nueva realidad.

En su concepción más restringida y propia, el principio de legalidad tributaria exige que sólo pueden ser impuestos por el estado sacrificios patrimoniales a sus ciudadanos mediante ley, esto es, mediante aquella fórmula jurídica, que por ser expresión de una voluntad soberana, manifestada en la forma solemne establecida, tiene la virtud de obligar, al tiempo que permite, en su caso, la apertura de los mecanismos revisores previstos ante la jurisdicción.²¹

El principio de legalidad no es un simple principio de derecho sino que constituye un derecho fundamental del hombre, pues así se asegura *un trato igual (objetivo) de todos ante la ley, frente a las frecuentes arbitrariedades y abusos del antiguo régimen*.²²

Victor Ukmar señala que en forma general, se ha llegado a aceptar que el apareamiento del principio de que ninguna prestación pecuniaria puede ser impuesta si no es antes deliberada por los órganos legislativos, es en la Carta Magna²³, sin embargo, él afirma que el origen de este principio va mucho más atrás, con referencias a Inglaterra u otros lugares, desde el año 1093 en adelante.²⁴

20 Pinto, Dale, *E-Commerce and Source-Based Income Taxation*, Volume 6, Doctoral Series, International Bureau of Fiscal Documentation Academic Council, 2003, p 241.

21 Pérez de Ayala, José Luis y González, Eusebio, *Derecho Tributario*, cit., pp. 34 y 35.

22 *Ibid.*, p. 35.

23 La Carta Magna fue dictada en 1215.

24 Ukmar, Victor, *Principios comunes del derecho constitucional tributario*, Bogotá, Editorial Temis S.A., 2002, p. 9.

El principio de legalidad nació como una garantía absoluta, pero más adelante, la tarea de gobierno se fue complicando, y era necesario que se tomen medidas económicas con bastante rapidez y eficacia, de tal forma que el ejecutivo fue adquiriendo capacidades legislativas, por lo que el principio de legalidad fue ampliándose hacia otras esferas, de tal forma que se fue transformando en un principio donde lo que prima es la certeza o seguridad jurídica, hoy lo importante no es la aprobación del parlamento, sino que los contribuyentes sepan por anticipado exactamente las consecuencias de sus actos u omisiones, claro que todo dentro de un marco constitucional que limita el poder de las funciones del estado.

En la actualidad el principio de reserva de ley no es tan rígido y tampoco se agota con la mera expedición de una norma que formalmente sea calificada como ley. Con la emanación de la ley tributaria correspondiente no quedan satisfechas todas las exigencias del principio de legalidad. La propia razón de ser de este principio, cuyo análisis hemos realizado con anterioridad, confirma la íntima relación existente entre los principios de legalidad tributaria y de seguridad jurídica, en el sentido de certeza del contribuyente ante el impuesto. De tal suerte que la vigencia efectiva del principio de certeza o seguridad jurídica del contribuyente en un ordenamiento, exige no sólo instrumentar cauces de participación ciudadana en la elaboración de las leyes tributarias, evitar cualquier discrecionalidad de la Autoridad en esta materia, sino también hacer accesible o aprehensible esa certeza.²⁵

El principio de reserva de ley en materia tributaria está recogido en nuestra Constitución, en su artículo 301 antes citado.²⁶

Encontramos entonces, en la norma constitucional, con toda claridad el principio de reserva de ley, pero en el sentido amplio que habíamos explicado antes, ya que los tributos también pueden ser creados por acto legislativo de los gobiernos autónomos descentralizados, específicamente de Consejos Provinciales y Concejos Cantonales (y está previsto que próximamente lo hagan los Gobiernos Zonales), es decir, a través de ordenanzas.²⁷ Asimismo se extiende esa potestad a la función ejecutiva para fijar los aranceles, de conformidad con lo establecido en la Constitución²⁸; habiendo sido entregada esta facultad, por ley, específicamente al Comité de Comercio Exterior (COMEX),²⁹ quien obviamente no se pronuncia a través de ley, sino de resoluciones del cuerpo colegiado.

25 Pérez de Ayala, José Luis y González, Eusebio, *Derecho Tributario*, cit., p. 51.

26 Ver nota pie de página número 2.

27 El inciso Segundo del Art. 228 de la Constitución Política dispone: *Los gobiernos provincial y cantonal gozarán de plena autonomía y, en uso de su facultad legislativa podrán dictar ordenanzas, crear, modificar y suprimir tasas y contribuciones especiales de mejoras.*

28 Ecuador, Constitución de la República, art. 305: *La creación de aranceles y la fijación de sus niveles son competencia exclusiva de la Función Ejecutiva.*

29 Ecuador, Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones: art. 72: *Competencias.- Son deberes y atribuciones del organismo rector en materia de política comercial, las siguientes: ... c. Crear, modificar o suprimir las tarifas arancelarias;*

Sobre este tema, José Vicente Troya J., con categoría se refiere, que en el Ecuador, el principio de legalidad se ha atenuado y dulcificado. Ya no cabe, sin matizaciones, sostener el apotegma clásico de que no hay tributo sin ley. Los gobiernos provinciales y cantonales del régimen seccional autónomo, premunidos de la autorización constitucional, mediante ordenanza, están en la facultad de crear, modificar o suprimir tasas y contribuciones especiales de mejoras. Para el caso, la expedición de ordenanzas comporta el ejercicio de su facultad legislativa.³⁰

Ahora bien, hemos señalado que el principio de reserva de ley, ha sido reformulado respecto de la forma que era entendido en sus inicios, así vemos que este principio ha encontrado un sistemático *relajamiento* formal.

El panorama se complica respecto a la participación de un estado en el ámbito internacional³¹ y mucho más si se refiere a regular la fiscalidad en el comercio electrónico.

Dijimos antes que, los estados para resolver problemas de doble imposición suelen recurrir a la celebración de convenios internacionales, dichos convenios no necesariamente tienen el trámite que corresponde a una ley.

Es más, si tenemos presente que la Constitución prevé la posibilidad que el Ecuador participe en procesos de integración, dentro de los cuales se puede decidir sobre cuestiones tributarias que por su naturaleza están sometidas al principio de legalidad, surge entonces, el conflicto de cómo es posible que el Ejecutivo, que es quien negocia y suscribe estos tratados, pueda imponer tributos, cuando la Constitución se lo permite en forma muy restringida³² o si los tributos mismos pueden ser fijados por un órgano supranacional³³, es decir, un órgano no regulado por la Constitución, como es el caso de los aranceles comunes que se dictan dentro de las Uniones Aduaneras.

Cabe entonces, plantearnos si: ¿Estaremos entonces ante el resquebrajamiento definitivo del principio de reserva de ley o ante la necesidad de encontrar una nueva fórmula jurídica que nos permita explicar este fenómeno? Ante tan difícil dilema, por lo pronto, nos queda plantear las dudas y seguir atentos a esta discusión, aunque es evidente, que en la actualidad el comercio electrónico ha alcanzado un punto de inflexión en su desarrollo y con seguridad llegará a impe-

30 Troya J., José Vicente, “*El nuevo derecho constitucional tributario ecuatoriano*”, cit., p. 5.

31 Ver al respecto: Albán Z., Marco, “El desbordamiento de las fuentes en el Derecho Tributario” en Marco Albán Zambonino y César Montaña, coords., *Tópicos contemporáneos del Derecho Tributario, Homenaje al Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario en sus 50 años*, Quito, IEDT, 2013, pp. 32 - 40.

32 En el caso del Ecuador, la función ejecutiva solo puede establecer aranceles.

33 El Art. 161 de la Constitución Política ordena: *El Congreso Nacional aprobará o improbará los siguientes tratados y convenios internacionales:* 3. Los que comprometan al país en acuerdos de integración.- 4. Los que atribuyan a un organismo internacional o supranacional el ejercicio de competencias derivadas de la Constitución o la ley.

rar ampliamente en todas sus formas, pero en tanto, el derecho apenas empieza a buscar soluciones.

4. TRIBUTACIÓN EN LA ECONOMÍA DIGITAL, COMO ACCIÓN PROPUESTA DENTRO DEL PLAN BEPS

Dentro de esta búsqueda de soluciones, precisamente en 2013, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE u OECD por sus siglas en inglés) y el G20 (grupo de países industrializados y emergentes) establecieron trabajar juntos para adoptar 15 puntos dentro del plan de acción denominado BEPS (siglas en inglés de *base erosion and profit shifting*, que correspondería a erosión de la base imponible y traslado de las ganancias)³⁴, dentro del plan propuesto fue considerado como la primera acción necesaria: *1. Abordar los desafíos fiscales de la economía digital.*

No es la intención, en este trabajo, desarrollar todas las consideraciones realizadas sobre este asunto en relación con el plan BEPS, por lo que transcribimos los puntos más destacados del resumen ejecutivo del documento preparado por la OECD³⁵, con el fin de encuadrar la discusión de este tema:

A. La economía digital: modelos de negocio y principales características:

- La economía digital es el resultado de un proceso de transformación desencadenado por las tecnologías de la información y la comunicación (TIC).
- Dado que la economía digital se está convirtiendo cada día más en la economía propiamente dicha, resultaría una tarea ardua, si no imposible, tener que delimitar y separar el radio de acción de la economía digital del resto de la economía a efectos fiscales.
- La economía digital es objeto de una constante evolución, de ahí la importancia de supervisar toda perspectiva de futuro y posibles avances para determinar su impacto en los sistemas tributarios.
- La economía digital y sus modelos de negocio presentan algunas características claves que resultan potencialmente relevantes desde una perspectiva fiscal.

34 OECD, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, OECD Publishing, 2014. (<http://dx.doi.org/10.1787/9789264218789-en>)

35 OECD, *Cómo abordar los desafíos fiscales de la Economía Digital, Proyecto OCDE/G20 de Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios* (Versión preliminar), OECD Publicaciones, 2014, p. 15 - 24.

- La economía digital también ha acelerado la propagación de cadenas de valor mundiales en las que las empresas multinacionales (EMN) integran sus operaciones en todo el globo.
- B. Estrategias y recomendaciones para abordar los problemas BEPS en el contexto de la economía digital
- Si bien la economía digital no genera problemas BEPS exclusivos y aislados, algunas de sus características principales potencian los riesgos de prácticas elusivas en este ámbito.
 - Los mencionados riesgos de prácticas elusivas BEPS constituyen precisamente el objeto del Proyecto BEPS, concebido para alinear el modelo de tributación de los beneficios con las actividades económicas y la creación de valor.
 - Los trabajos incardinados en el Proyecto BEPS deben examinar igualmente los distintos aspectos relacionados específicamente con la economía digital, sus modelos de negocio y sus principales características, para lo cual habría que:
 - o Garantizar que las actividades principales no puedan beneficiarse, ya sea por error o defecto, de la exclusión fraudulenta del estatus de establecimiento permanente (en adelante, «EP»), y que no pueda recurrirse a instrumentos o mecanismos ficticios para eludir las obligaciones inherentes a las rentas obtenidas mediante EP.
 - o Tener debidamente en cuenta la trascendencia de los activos intangibles, el uso de los datos y la expansión de cadenas de valor mundiales, así como su impacto en la determinación de los precios de transferencia.
 - o Considerar la eventual necesidad de adaptar las normas CFC (Controlled Foreign Companies)³⁶ a la economía digital.
 - o Hacer frente a posibles estrategias de planificación fiscal por parte de empresas dedicadas a actividades exentas de IVA.

36 Este tema se vincula directamente con la acción del plan BEPS No. 3: *normas relacionadas con la transparencia fiscal internacional*, sobre medidas que el Ecuador ha desarrollado al respecto se puede ver: Robalino Rosero, Paola “Relatoría Nacional del Ecuador sobre el tema I”; y Arenas, Karilin, “Comunicación Técnica, Influencia del Plan de Acción BEPS en Ecuador y Colombia” en *Memorias de las XXVIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, ILADT MÉXICO 2015*, México DF, ILADT-AMDF, 2015.

C. Desafíos generalizados que plantea la economía digital en materia de política fiscal.- Los responsables políticos se enfrentan igualmente a otros desafíos fiscales de la economía digital.

- En cierta medida, los desafíos inherentes al nexo (o criterio de sujeción), al tratamiento de los datos a efectos fiscales y a la calificación de las rentas están interrelacionados.
- Las nuevas formas de hacer negocios plantean interrogantes acerca de si los criterios actuales para la determinación de la existencia de un nexo siguen siendo idóneos.
- El recurso cada vez mayor a la recopilación y al análisis de datos, unido a la creciente importancia de los modelos de negocio multilaterales, plantea frecuentes interrogantes acerca de la valoración de los datos, del nexo, de la asignación y reparto de los beneficios y de la calificación de las rentas.
- El desarrollo de nuevos modelos de negocio plantea interrogantes acerca de la calificación de las rentas.
- El comercio transfronterizo de bienes, servicios y activos intangibles plantea desafíos con miras a la recaudación por IVA, especialmente cuando un consumidor privado adquiere dichos productos de proveedores en el extranjero.
- El GEFED³⁷ sometió a debate y analizó diversas soluciones posibles a estos problemas, propuestas por los delegados territoriales y otras partes interesadas.

D. Futuros pasos: Seguir trabajando para completar el análisis de los desafíos fiscales generalizados relativos al nexo, tratamiento de los datos a efectos fiscales y calificación de las rentas, así como las distintas soluciones propuestas, y asegurarse de que se adopta una solución eficaz a los problemas BEPS en el contexto de la economía digital.

En estudios realizados respecto a normativa vinculada al desarrollo de la acción No. 1 del plan BEPS en Ecuador, no se encuentra normas que regulen de forma específica la tributación del comercio electrónico³⁸. Paola Robalino manifiesta que sobre la primera acción propuesta, que se refiere básicamente a la regulación e imposición de la economía digital, considera que la administración fiscal no ha

37 Grupo de Expertos sobre la Fiscalidad de la Economía Digital, órgano auxiliar del Comité de Asuntos Fiscales (CAF), en el que participan países no pertenecientes a la OCDE ni al G20 en su condición de asociados.

38 Karilin Arenas, “Comunicación Técnica, Influencia del Plan de Acción BEPS en Ecuador y Colombia”, p. 416.

implementado todavía medida alguna como parte de las acciones BEPS recomendadas, pero ha ejercido control con la normativa vigente.³⁹

Vemos entonces, que lo que hace unas décadas atrás se veía como una mediata posibilidad, en la actualidad encontramos que todas las predicciones sobre la consolidación, expansión y crecimiento del comercio electrónico se han cumplido, sin embargo, de los estudios realizados se evidencia que las discusiones básicas de la regulación tributaria siguen todavía en un estado inicial, no por falta de iniciativas o esfuerzos al respecto, sino que se reconoce las complicaciones y particularidades de la economía digital que dificulta el desarrollo de un régimen tributario, sea particular o la adaptación propia del régimen general.

5. PRINCIPIOS FISCALES PARA LA TRIBUTACIÓN DEL COMERCIO ELECTRÓNICO

Ante la dificultad de establecer legislación nacional al respecto, como ya explicamos antes, se ha tratado de actuar bajo principios generales, que sirvan de guía para cualquier regulación estatal, de tal manera que se evite que se tomen medidas que impidan el desarrollo del comercio electrónico y pueda generar beneficios o gravámenes excesivos.

En Estados Unidos, la *Advisory Comisión on Electronic Commerce*, que fue creada por la *Internet Tax Freedom Act*⁴⁰, antes de su reunión en diciembre de 1999, llamó a que se presenten propuestas sobre fiscalidad del comercio electrónico, que debían observar los siguientes principios:

- Simplificación del sistema vigente,
- Justicia tributaria,
- Evitar sobrecargar la presión fiscal indirecta en los vendedores,
- No discriminación,
- Armonización internacional,
- Neutral desde un punto de vista tecnológico,
- Protección de la privacidad,
- Respeto de la soberanía de las autoridades tributarias, y de la autonomía fiscal de los entes no estatales, y
- Respeto a las cláusulas constitucionales.⁴¹

39 Robalino Rosero, Paola, “*Relatoría Nacional del Ecuador sobre el tema I*”, cit., p. 159.

40 Comisión Consultiva sobre Comercio Electrónico, creada por el Acta de Internet Libre de Impuestos, dictada por el Congreso de Estados Unidos el 13 de marzo de 1997.

41 Hortalà i Vallvé, Joan; Roccatagliata, Franco y Valente, Piergiorgio, *La fiscalidad del comercio electrónico*, cit., p. 238.

Lo señalado nos demuestra que es complejo encontrar un sistema adecuado, que permita gravar las operaciones electrónicas.

Estados Unidos a través de su doctrina y la jurisprudencia de la Corte Suprema ha establecido tres principios fundamentales que deben regir en materia de fiscalidad del comercio electrónico:

- a) **neutralidad**, asemeja la imposición del comercio electrónico a la del tradicional, sobre la base que no puede existir más gravámenes para una nueva actividad, de los que ya existen;
- b) **utilización de los principios internacionales existentes**, en razón del conocimiento que de ellos se tiene; y,
- c) **flexibilidad**, adaptando los principios existentes a las nuevas modalidades de comercializar.⁴²

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo (OCDE), a través de su *Committee on Fiscal Affairs*, en el documento *Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions*⁴³, manifiesta que los principios aplicables al comercio electrónico son los siguientes, conforme lo explica Hortalà i Vallvé⁴⁴:

- **Neutralidad**, el sistema fiscal debe asegurar una imposición homogénea e igualitaria entre las diversas formas de comercio electrónico y no deben adoptarse medidas o aprobarse métodos que conlleven un tratamiento discriminatorio entre el comercio electrónico y las formas tradicionales de comercio.
- **Eficacia**, las nuevas tecnologías ofrecen a las Administraciones fiscales la posibilidad de mejorar su servicio y minimizar los costes para los obligados fiscales derivados del cumplimiento de sus obligaciones. Esta modernización de las administraciones es necesaria a fin de no perder el tren de la evolución tecnológica del sector privado.
- **Seguridad**, las normas fiscales aplicables a todas las operaciones comerciales, y en particular a las realizadas a través de las nuevas tecnologías ofrecidas por la *Sociedad de la Información*, deberán ser suficientemente estables y com-

42 Pardini, Anibal, *Derecho de Internet*, 2002, p. 128.

43 Comité para Asuntos Fiscales: "Comercio Electrónico: Condiciones globales para la tributación" distribuido el 8 de octubre de 1998 durante la Conferencia de Ottawa, pero aprobado por la CFA el 30 de junio de 1999.

44 Hortalà i Vallvé, Joan; Roccatagliata, Franco y Valente, Piergiorgio, *La fiscalidad del comercio electrónico*, cit., p. 261.

previsibles para que los contribuyentes puedan calcular a priori las consecuencias fiscales de una operación comercial.

- **Igualdad**, la exacción fiscal debe garantizar el adecuado reparto de las bases imponibles entre los distintos países sin que se produzcan interferencias de soberanía fiscal. Las posibilidades de fraude o elusión fiscal deberán ser limitadas al máximo, así como los riesgos de doble imposición o doble no-imposición no deseada. Las medidas para prevenir el fraude deberán ser proporcionales y no deben constituirse en obstáculos para el comercio electrónico.
- **Flexibilidad**, los sistemas fiscales no deben ser rígidos en exceso, de modo que puedan seguir, de forma dinámica, la evolución tecnológica y las nuevas técnicas comerciales sin necesidad de realizar continuos cambios legislativos.

Sobre esta misma base, Asorey invoca como principios fundamentales de aplicación al comercio electrónico: neutralidad, certeza y simplicidad, efectividad y flexibilidad.⁴⁵

Al respecto, debemos recordar que en cualquier caso, los principios fiscales tradicionales son aplicables a la tributación en el comercio electrónico, aunque para su aplicación se deba vencer problemas fundamentales como el detallado antes, que se refiere al principio de reserva de ley. Pero adicional debemos tener presente, que precisamente por esa misma particularidad del comercio electrónico se han desarrollado los principios antes descritos, que por lo menos garanticen un tratamiento tributario para las transacciones de comercio electrónico similar al régimen general, considerando las particularidades propias debido a su complejidad, pero precisamente ahí radica el busilis, sin que tengamos todavía claras las soluciones.

6. IMPUESTOS DIRECTOS FRENTE AL COMERCIO EXTERIOR

Frente a sistemas de impuestos directos, que en forma general se refieren a gravámenes a las ganancias, renta o patrimonio; tanto de las personas naturales como jurídicas, en relación con el tema que nos ocupa, en general, la dificultad mayor está en determinar el origen de los ingresos dentro de la economía virtual, considerando el posible apareamiento de *paraísos fiscales virtuales* y el tema de los *precios de transferencia* dentro de las empresas multinacionales que pueden realizar negocios en una *intranet*; además de la redefinición de la figura del esta-

⁴⁵ Asorey, Rubén, *Tributación de los negocios efectuados por medios electrónicos*, Buenos Aires, La Ley, 2005, p. 8.

blecimiento permanente; y, por otro lado, problemas de doble imposición. En esta ocasión nos limitaremos a enmarcar el problema en términos generales.

Hortalà i Vallvé resume este punto así: las administraciones tributarias deben hacer frente a dos graves problemas:

- La imposibilidad de considerar residentes a ciertas entidades que terminan por no ser sometidas a imposición en ningún lugar; y, lo contrario.
- Los supuestos en que las entidades se vean *atrapadas* por varias legislaciones de modo que terminan por ser consideradas como residentes simultáneamente en varias jurisdicciones fiscales, con la consiguiente doble imposición.⁴⁶

Dentro de los convenios internacionales de tipo tributario⁴⁷, resalta que, a efectos de la aplicación de las normas convencionales, llamada calificación de la renta mediante la que se identifica la renta obtenida con una de las distintas categorías de renta prevista por el propio convenio (beneficios empresariales, dividendos, intereses, cánones, etc.). Es indudable que estos elementos, conceptos y definiciones fueron diseñados para un entorno tecnológico distinto del actual, por lo que el elemento material configurador de este tipo de rentas, así como de las demás actividades generadoras de rentas, tiene un peso determinante, resultando por tanto de difícil aplicación a una realidad *virtual* como la del comercio electrónico.⁴⁸

Es fácil encontrar criterios contrarios a la aplicación del principio de fuente, especialmente si provienen de países desarrollados⁴⁹, se dice que la fiscalidad sobre la fuente va perdiendo espacio, para imponerse el criterio de la residencia, toda vez que, en el *mundo virtual* se elimina por sí, todo elemento físico que serviría para atribuir la renta a un determinado sitio geográfico. Mientras que el concepto de residencia mantiene su validez esencial, ya que, en general, cada persona física es un ciudadano o residente de un determinado país, mientras que las personas jurídicas deben constituirse de acuerdo a las normas de un estado específico, sin embargo, no podemos desechar este criterio de imposición, pues desde el punto de vista

46 Hortalà i Vallvé, Joan; Roccatagliata, Franco y Valente, Piergiorgio, *La fiscalidad del comercio electrónico*, cit., p. 152.

47 *El objetivo primario de los Convenios es precisamente evitar la doble imposición y subsidiariamente eliminar los supuestos de discriminación contra los no nacionales o no residentes; si bien en los últimos tiempos los Convenios se emplean también para evitar la evasión y fraude fiscal*, Ibídem, p. 148.

48 Hortalà i Vallvé, Joan; Roccatagliata, Franco y Valente, Piergiorgio, *La fiscalidad del comercio electrónico*, cit., p. 110.

49 Ibídem., Anexo 9, p. 487, Departamento del Tesoro de los Estados Unidos, en el documento *Selected Tax Policy Implications of Global Electronic Commerce*. También en www.ustras.gov

de los países consumidores de tecnología, el criterio territorial de la fuente sigue siendo perfectamente aplicable, pues así mismo se puede reconocer la jurisdicción donde se encuentra el consumidor.

Coincidimos completamente con Casanova Guash, cuando dice que el problema que plantea el comercio electrónico sobre la fiscalidad no es tanto la pérdida de recaudación fiscal cuanto que se produzca un reparto equitativo entre todos los estados de los ingresos fiscales que se generan en las operaciones comerciales. El comercio electrónico debe entenderse como una nueva forma de operar en el mercado, pero que, en definitiva, no pretende otra cosa que intermediar en el mercado de bienes y servicios con distintas herramientas que las que hasta ahora han venido siendo utilizadas.⁵⁰

Otra de las cuestiones relacionadas con la imposición directa se refiere al impacto que el comercio electrónico puede tener sobre los precios de transferencia, cuya problemática básica consiste en operaciones entre empresas integrantes de un mismo grupo, de tal manera que se consigue trasladar el beneficio desde un territorio a otro alterando los precios tal y como se producirían si la operación se llevase a cabo entre partes independientes. La transferencia de tecnología entre empresas matrices y filiales, los contratos de know-how, la cesión de intangibles y, de manera significativa, la implantación de *intranet* en las grandes empresas plantea nuevos problemas respecto a la valoración de este tipo de relaciones.⁵¹

En efecto, la mayor dificultad dentro de este tema, se encuentra en determinar, cómo un precio de transferencia no es artificial, ya que no existe un precio de mercado que nos sirva de referencia para poder hallar que se trata de un precio creado entre partes relacionadas; por lo que, es cada vez más común que las grandes empresas transnacionales actúen bajo este esquema.

Para la OCDE, la cuestión de los precios de transferencia es una de las más particulares, precisando, sin embargo, que la revolución tecnológica en curso no plantea al intérprete problemas complementariamente nuevos. A juicio de la OCDE lo que conlleva la aparición y crecimiento del comercio electrónico es la posibilidad de hacer más habituales algunos problemas de entre los más complejos en materia de precios de transferencia. Por ello, la OCDE considera que, a priori, no hay necesidad de replantearse los principios hasta ahora elaborados y aplicados por multitud de Administraciones fiscales. Por tanto, se mantiene el principio del *arm's length*.⁵²

50 Casanova Guasch, Feliciano, "España: Comercio electrónico: nuevos problemas y tensiones sobre el sistema fiscal" en *Revista de Derecho Informático (REDI)*, N° 35, p. 38

51 *Ibid.*, p. 51

52 Hortalá i Vallvé, Joan; Roccatagliata, Franco y Valente, Piergiorgio, *La fiscalidad del comercio electrónico*, cit., p. 187.

Tradicionalmente la calificación de las rentas y prestación de servicios ha servido de base para determinar el tipo de imposición, pero precisamente el adelanto tecnológico ha hecho que esta distinción sea cada vez más difícil de realizar. La *digitalización* de obras, que antes obligatoriamente estaban en un soporte material, ahora pueden viajar por el ciberespacio sin ningún impedimento.

Este fenómeno se da, en especial en obras literarias como libros, música, programas de computador, etc.; lo que evidentemente cambia además los hábitos de consumo de la generalidad de la gente, mucho más si consideramos el mayor desapego que las nuevas generaciones tienen hacia lo material, por una inclinación hacia lo desechable⁵³, por lo que poco les importa el soporte físico respecto de su real disfrute o uso, que generalmente es muy temporal.

Los consumidores no tenemos necesariamente que adquirir un libro o CD con música (cada vez más en desuso), sino que perfectamente podemos hacer un pago por consumo del libro o canción favorita. En vez de adquirir el libro, simplemente podemos utilizarlo durante un determinado periodo y pagar un canon por el tiempo que lo utilicemos, lo mismo se podría decir respecto de la música, siendo actualmente muy populares servicios en ese sentido (spotify, pandora, itunes, etc.).

En tales casos, se puede discutir si el pago que se haga por la adquisición o uso de bienes digitalizados estarán comprendidos dentro del ámbito del artículo 7 del Modelo de Convenio OCDE (beneficios de empresas)⁵⁴, o dentro del ámbito del artículo 12 (cánones)⁵⁵.

Tomamos como ejemplo el que plantea Guglielmo Maisto⁵⁶, sobre la aplicación de los principios existentes en los convenios internacionales para la califica-

53 Alvin Toffler habla acerca de la transitoriedad y se refiere a una sociedad del “tírese después de usado”, que ha creado una regla en la nueva sociedad: *las relaciones del hombre con las “cosas” son cada vez más temporales*. Más información en Alvin Toffler, *El “shock” del futuro*, 14ª ed., Barcelona, Plaza & Janes Editores, 1998, p. 58.

54 El Art. 7.1 del Modelo establece: *Los beneficios de una empresa de un Estado contratante solamente puede someterse a imposición en ese Estado, a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él. Si la empresa realiza su actividad de dicha manera, los beneficios de la empresa pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero sólo en la medida en que sean imputables a ese establecimiento permanente*.

55 El Art. 12.1. del Modelo manifiesta: *Los cánones procedentes de un Estado contratante y pagados a un residente del otro Estado contratante sólo pueden someterse a imposición en ese otro Estado si dicho residente es el beneficiario efectivo de los cánones*. El Art. 12.2 del mismo Modelo define: *El término “cánones” en el sentido de este artículo significa las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso, o la concesión de uso, de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas, de patentes, marcas de fábrica o de comercio, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas*.

56 Maisto, Guglielmo, “Reflexiones en materia de tributación del comercio electrónico” en *Estudios en Memoria de Ramón Valdés Costa*, Montevideo, Fundación de Cultura Universitaria, 1998., p. 704.

ción, de acuerdo con las normas de dichos convenios, de la renta que deriva de la transferencia de informaciones digitales: El Modelo de la OCDE revela que la retribución por el derecho de reproducción de una fotografía digital, por ejemplo, podría ser calificada como:

- Renta de empresa, si se asimila al correspondiente para la compra de una fotografía; o,
- Canon (royalty), si se asimila al correspondiente para el derecho de uso de un bien inmaterial. En este último caso, el correspondiente (royalty) sería imponible en el Estado de la fuente.

Así presentado, la distinción es de gran importancia, pues mientras en el caso de beneficios de empresas, y siempre que no exista un establecimiento permanente, la tributación será en origen, en el caso de que se califique como cánones, entonces el Estado de la fuente sí tendrá potestad para gravar el hecho imponible en función del porcentaje establecido en el convenio de doble imposición o en el tipo establecido por su legislación interna.⁵⁷

Por lo que, regresamos a la misma discusión, que consideramos es la central en el tema de la tributación internacional, producida entre los países que en general consumen servicios digitales y los productores de los mismos.

Para los países desarrollados, en base al principio de neutralidad tecnológica, un mismo bien, por ejemplo un libro, no debería tener un tratamiento distinto por ser adquirido en soporte papel, o sin soporte, es decir digitalmente, ya que dicen que en esencia sigue siendo el mismo libro.

Pero por otro lado, debemos considerar que, si bien es cierto, la obra intelectual sigue siendo la misma, el soporte le da una calidad distinta, pues ya no se trata de un bien material sino de uno de tipo electrónico, que puede tener la misma finalidad pero su uso será distinto, así un país que grava sobre la fuente, considerará que se trata de un canon por utilización, por lo que retendrá un porcentaje en el pago; en cambio, el país de la residencia dirá que es la entrega de bienes, por lo que se considera exportación y la renta solo será grabada en el origen.

Si nos planteamos ejemplos similares, entenderemos con mayor amplitud la problemática a la que nos expone el comercio electrónico, sin embargo, no debemos perder de vista, que se siguen jugando intereses económicos parcializados dentro de estas discusiones doctrinales.

57 Casanova Guasch, Feliciano, "España: comercio electrónico", cit., p. 49.

Según Hortalà, las connotaciones de esta distinción entre categorías, es importante a efectos de la tributación de los no residentes y de la consiguiente *obligación* de efectuar una retención en calidad de imposición en la fuente. En la mayor parte de sistemas tributarios la contrapartida por la entrega de bienes y la prestación de servicios se encuentra sometida a imposición sólo si se ha obtenido a través de un establecimiento permanente, y en ese caso no se somete a retención el pago. Por el contrario, los cánones pagados por un residente suelen conllevar el sometimiento a imposición en el país de la fuente, y por tanto el pagador —residente— debe practicar una retención o deducción en la contraprestación pactada en concepto de imposición en la fuente (*withholding tax*).⁵⁸

En este contexto el informe de la OCDE sobre la primera acción BEPS, considera que determinadas medidas de este Plan ayudarán a restablecer el sometimiento impositivo, tanto a nivel del Estado de la fuente como de aquel otro en el que se encuentra la matriz. Esas medidas corresponderían a aquellas que están siendo elaboradas con motivo de las actuaciones relativas a la Acción 2 (neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos), la Acción 4 (limitar la erosión de la base imponible mediante deducciones de intereses y otros pagos financieros), la Acción 5 (combatir más eficazmente las prácticas tributarias perniciosas) y las Acciones 8 a 10 (garantizar que los resultados de los precios de transferencia estén en línea con la creación de valor).⁵⁹

En el mismo informe, se establece que los principales desafíos planteados por la economía digital en el ámbito de la imposición directa se agrupan en tres grandes categorías:

Existencia de nexo (o criterio de sujeción): Debido al adelanto de la tecnología y, toda vez, que en muchos casos no se requiere una presencia física sustancial para desarrollar una actividad comercial, sumado al creciente efecto de las redes de consumidores, surgen dudas respecto a las normas actuales para determinar la existencia de un nexo con una determinada jurisdicción a efectos fiscales.

Este ya era un fenómeno conocido como deslocalización, que muchas veces se lo hacía en forma premeditada para eludir el pago, pero en el comercio electrónico se produce de hecho, por las características propias que tiene.

Tratamiento fiscal de los datos: Debido a la elevada sofisticación de las tecnologías de la información, las empresas han podido reunir y utilizar datos procedentes de todos los rincones del globo, a un nivel sin precedentes. Entonces surge

58 Hortalà i Vallvé, Joan; Roccatagliata, Franco y Valente, Piergiorgio, *La fiscalidad del comercio electrónico*, cit., p. 173.

59 OECD, *Cómo abordar los desafíos fiscales de la Economía Digital, Proyecto OCDE7G20 de Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios* (Versión preliminar), OECD Publicaciones, 2014, p. 125.

la interrogante de cómo atribuir el valor creado a raíz de la generación de datos a través de productos y servicios digitales, así como los datos específicos sobre operaciones concretas, entregados por los mismos intervinientes.

Calificación de rentas: La irrupción de novedosos productos digitales y medios de prestación de servicios siembra incertidumbre en cuanto a la calificación fiscal idónea de los pagos efectuados en el contexto de los nuevos modelos de negocio, concretamente en lo referente a la computación en la nube.

En ese contexto se reconoce que se pone en entredicho si el marco fiscal internacional actual responde adecuadamente a los cambios introducidos por la economía digital y los modelos de negocio que hace posibles, y conciernen igualmente a la atribución y reparto de la potestad tributaria entre el Estado de la fuente y el de residencia.⁶⁰

Ya han existido voces⁶¹ que reclaman la mejor distribución de las rentas, que se producen por el comercio electrónico a nivel internacional, se haría con sujeción al criterio de la fuente.

Pinto en su obra doctoral, encuentra que son tres principales resultados los que emergen de su investigación:

1. Que la tributación basado en el principio de fuente es teóricamente justificable para ingresos que surgen de las transacciones internacionales que son realizadas en el ambiente del comercio electrónico.
2. Que la manera in que la fuente es actualmente definida para el comercio electrónico necesita ser reconceptuada desde la particulares perspectivas que se presentan en el comercio electrónico.
3. Varios modelos de esta reconceptuación pueden ser considerados y encuentra tres posibles modelos dentro de su investigación.⁶²

Por tanto, no es nueva la idea de una preminencia del principio de la fuente a nivel internacional para la grabación de las rentas del comercio electrónico, sin embargo el alto componente político que lleva la definición de los sistemas fiscales impide una discusión más técnica, en especial por cuanto por este motivo se produce el directo enfrentamiento entre países productores de tecnología y los consumidores.

60 OECD, *Cómo abordar los desafíos fiscales de la Economía Digital*, p. 137 y 138.

61 Se puede revisar también: Albán Zambonino, Marco, "Fiscalidad en el Comercio Electrónico, Relatoría Nacional del Ecuador" en *Memorias de las XXIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, Buenos Aires, AAEF/Osmar Buyatti, 2006, p. 166.

62 Dale Pinto, *E-Commerce and Source-Based*, cit., p. 236.

7. LOS IMPUESTOS INDIRECTOS Y EL COMERCIO ELECTRÓNICO

Sin duda, en forma general encontraremos que los mismos problemas que hemos referido en relación a los impuestos directos, también afectan a la imposición indirecta; debido a que el comercio electrónico plantea desafíos en las bases conceptuales de la tributación y porque en la práctica las relaciones comerciales se reflejan preponderantemente en el consumo.

De manera especial, respecto de la fiscalidad indirecta se plantean dos problemas: el uno, que se refiere a la determinación del lugar del hecho imponible; y el otro, respecto de la calificación de las operaciones, o sea, si se considera bienes o servicios, conforme ya lo habíamos anticipado en el apartado anterior.

Aunque, como nos dice Casanova, lo que más preocupa es el hecho de que con la discusión surgida entre la imposición en origen o en destino, realmente está en juego el futuro en el ámbito de la soberanía fiscal de los Estados, o lo que es lo mismo, la suma de los ingresos de los que van a poder disponer las arcas públicas para atender a los gastos e inversiones públicas.⁶³

Cuando hablamos de la imposición indirecta debemos entender que nos referimos en forma especial al Impuesto al Valor Agregado (IVA), pues es el tributo al consumo de amplia aceptación en Europa y Latinoamérica (así como lo es el impuesto a la venta "*sales tax*" en los Estados Unidos), además que su gran importancia deriva del monto de recaudaciones que es muy significativo para los presupuestos estatales.

Respecto del *lugar de realización del hecho imponible*, se da la posibilidad que en una relación de comercio internacional, un mismo hecho pueda estar sometido a imposición bajo dos potestades tributarias diferentes.

Hortalà expone que la legislación española, que se encuentra conforme con las Directivas Comunitarias⁶⁴, establece que la regla general para las entregas de bienes es que se entiende realizado el hecho imponible donde los bienes se pongan a disposición del adquirente. A partir de este criterio marco, se establecen salvedades: si son objeto de transporte, donde se inicie (con matizaciones), si son objeto de instalación o montaje, donde se efectúe; si son inmuebles, donde se radiquen.⁶⁵

Así mismo, Hortalà se refiere a las prestaciones de servicios, que se entienden realizadas donde el prestador tenga situada su sede de actividad o su estableci-

63 Casanova Guasch, Feliciano, "España: comercio electrónico", cit., p. 52.

64 La 6ta. Directiva IVA de la, entonces, Comunidad Económica Europea, emitida en 1977, es la base primordial y fundamental que regula el IVA.

65 Hortalà i Vallvé, Joan; Roccatagliata, Franco y Valente, Piergiorgio, *La fiscalidad del comercio electrónico*, cit., p. 122.

miento permanente. Sin embargo, se constituyen también excepciones a la regla general: si se relaciona con inmuebles, donde radiquen éstos; los de transporte, en función de la parte del trayecto; los culturales, de hostelería, carga y descarga, donde se presten; los de publicidad, asesoramiento, auditoría, servicios de profesionales, operaciones financieras en general, donde resida el destinatario (si es sujeto pasivo del IVA); y es en esta última salvedad donde deben encuadrarse los servicios relacionados con los productos intangibles.⁶⁶

Ahora bien, la transmisión electrónica de datos, que se convierten en fotografías, música, programas de computación, películas, etc., ¿dónde se entiende realizada la transacción: en el domicilio del vendedor, en el domicilio del comprador, en el server, en donde se realiza el pago, etc.?

En general, la entrega de bienes es gravada por el país de destino, lo que sucede cotidianamente en las importaciones; la prestación de servicios, normalmente es imponible en el país de la sede del prestador.

Guglielmo Maisto nos dice que en materia de comercio electrónico, la Comisión de las Comunidades Europeas ha formulado las propias orientaciones, proponiéndose proteger al máximo el IVA, como principal impuesto sobre el consumo, a aplicar en el origen. En tal óptica, un paso necesario es la calificación de las cesiones de productos digitalizados no como cesiones de bienes sino como prestaciones de servicios. Como tales, en base al principio de imposición en el origen, éstos estarían sujetos al IVA solo si son cedidos (*rectius prestados*) por operadores comunitarios, para comprar productos no comunitarios y por otra parte, podría convertir al producto comunitario menos apetecible para los consumidores no comunitarios dado que estaría gravado por el IVA. La Comisión, consciente de tales distorsiones, sostiene el mantenimiento para tales servicios de la imposición en el país de consumo (previa consulta con los Estados miembros), análogamente a lo que se produce bajo el nuevo régimen de los servicios de telecomunicaciones.⁶⁷

Casanova presenta dos posiciones importantes: por una parte, la OCDE, desde la conferencia de Ottawa ya se ha manifestado a favor de la tributación en destino para los impuestos que gravan el consumo. Por su parte, la Unión Europea también es partidaria de la imposición en destino en base al argumento de que en caso contrario el principio de neutralidad quedaría afectado por cuanto los mismos bienes y servicios suministrados y prestados de forma tradicional sí están sujetos a imposición dentro de la UE a efectos de IVA.⁶⁸

66 Ibid.

67 Guglielmo Maisto, cit., pp. 708 y 709.

68 Ibid., p. 54.

Hortalà⁶⁹, resume las propuestas de las dos organizaciones (OCDE y UE), en dos posibles escenarios en materia de fiscalidad indirecta que permita dar una solución razonable a los problemas que plantea el comercio electrónico:

- En el primer escenario, se mantienen los criterios actuales de “lugar de realización” del hecho imponible, pero se delimitaría el concepto de establecimiento permanente para evitar fugas. Por lo que sería necesario ampliar este concepto en el ámbito del IVA.
- En el segundo escenario, consiste en limitarse a *tapar agujeros*. Se trataría en definitiva de actuar de modo antagónico y modificar los principios que rigen las reglas relativas al “lugar de realización” del hecho imponible. Esta solución, más rápida y eficaz, se enfrenta sin embargo a dos problemas principales. Por un lado, la efectiva recaudación del impuesto cuando los servicios se prestan a personas que no son sujetos pasivos del IVA (lo que en el caso de internet puede constituir una regla mayoritaria) pues ya no cabe la inversión del sujeto pasivo. Por otro lado, habrá que garantizar que quien contrata el servicio sea su beneficiario efectivo, pues pueden ser personas distintas que incluso residan en jurisdicciones fiscales diferentes.

En cuanto a la normativa de la Unión Europea, en particular la Directiva 2002/38/CE y su reglamento comunitario 792/2002, Asorey con toda propias señala que, se sigue el criterio de tributación en destino en todas aquellas prestaciones entre un sujeto inscrito establecido en un Estado con un sujeto inscrito de otro Estado; y, el criterio de tributación en origen para los sujetos radicados en la Comunidad cuando el sujeto a quien va dirigido la prestación es un consumidor final o un sujeto del mismo Estado. Considera que la existencia de la propia normativa citada se interpreta como una discriminación fiscal al establecer un régimen fiscal diferenciado para el comercio electrónico.⁷⁰

Lo que nos recuerda, la permanente discusión entre el criterio de la residencia y el de la fuente, tomando en cuenta que éste último es el que en la práctica va siendo aceptado; en cuanto a los impuestos indirectos, en cambio, encontramos la diferente aplicación de los principios de destino y origen.

Según nos expresa Hortalà, las decisiones adoptadas en los últimos tiempos parecen tender hacia el segundo escenario posible. En esa dirección se han dirigido las acciones de la Unión Europea (UE). La situación actual en materia de imposi-

69 Hortalà i Vallvé, Joan; Roccatagliata, Franco y Valente, Piergiorgio, *La fiscalidad del comercio electrónico*, cit., p. 125.

70 Rubén O. Asorey, “Relatoría General Tema 2: Aspectos Impositivos del Comercio Electrónico” en *Memorias de las XXIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, Buenos Aires, AAEF/Osmar Buyatti, 2006, p. 28.

ción de las prestaciones de servicios procedentes de países no UE y dirigidas directamente a individuos (no sujetos pasivos del IVA) se traduce en una desventaja competitiva para las empresas residentes en la UE ya que ven como las prestaciones que éstas efectúan, destinadas al consumo privado dentro de la Comunidad, si se someten al IVA⁷¹.

Con relación a la *calificación de las operaciones en el comercio electrónico*, ya habíamos adelantado algo cuando nos referimos a los impuestos directos, toda vez que la distinción entre bienes y servicios es fundamental para toda la problemática de la fiscalidad del comercio electrónico.

Para Casanova⁷², tres problemas básicos se presentan respecto a la imposición del sistema IVA: (i) la nueva distinción entre bienes y servicios; (ii) la discusión de la opción para una tributación en origen o destino en este tipo de operaciones electrónicas; (iii) el control de las operaciones, a los efectos de que exista un cumplimiento efectivo de todas las operaciones llevadas a cabo por sistemas electrónicos. Estas tres cuestiones están íntimamente relacionadas entre sí; sus efectos se sienten sobre la competitividad de las empresas y sobre el cumplimiento de las obligaciones respecto del IVA.

De no definirse claramente la distinción entre bienes y servicios, se puede dar paso a una generalizada evasión, toda vez que se podrá ampliar la conceptualización según más convenga; de tal manera que pudiesen vender bienes como si fueran servicios, con el fin de que no se encuentren gravados, ya que los servicios prestados por no residentes no gravan IVA dentro de la Unión Europea.

La discusión principal proviene de la *digitalización* de los bienes, toda vez que, aquello que se transmite y recibe son datos numéricos, que organizados constituyen el producto deseado, es decir, cómo es posible recibir productos que en realidad no lo son. Por lo que surge la permanente discusión, si el producto digital le pertenece al comprador o tan sólo tiene un permiso de uso.

Por una parte, se dice que lo que importa al final es el producto que se consigue, es decir, si una persona quiere escuchar una canción, le da igual comprar un disco o *bajársela* directamente a su computador personal, teléfono o cualquier otro dispositivo de memoria digital. Por otra parte, se destaca que, pese a ser el producto final el mismo, en este caso una canción, es totalmente diferente su soporte, por lo que no puede ser considerado igual, ya que sus diferencias son evidentes. Aparece entonces la invocación al principio de neutralidad, que para los primeros significa que deben tener igual tratamiento, pero, para los otros, el tratamiento debe ser igual

71 Hortalà i Vallvé, Joan; Roccatagliata, Franco y Valente, Piergiorgio, *La fiscalidad del comercio electrónico*, cit., p. 126.

72 Feliciano Casanova Guasch, "España: comercio electrónico", p. 56.

en cuanto se reconozca que son diferentes, y no se puede considerarlos de la misma manera, pues aquello implicaría precisamente romper el principio de neutralidad.

Vern Krishna reconoce que no es fácil responder a estas cuestiones, las reglas que permiten determinar el origen de las rentas funcionaban bien para el comercio tradicional, pero estas son mucho más difíciles de aplicar al comercio electrónico.⁷³

Más adelante, señala que, el principio internacional generalmente reconocido es que las rentas provenientes de la prestación de servicios personales es considerada como provenientes del país donde el servicio es prestado. Este principio se funda sobre la opinión según la cual, con el sitio sobre el que la persona presta el servicio posee una significativa independencia, de suerte que la imposición de estos servicios corresponde a ese país.⁷⁴

Hortalà propone que, quizá convenga adoptar posturas algo menos conservacionistas del actual *statu quo* fiscal y pensar en introducir cambios si no radicales, sí sustanciales. En efecto, la evolución tecnológica dificulta de tal modo las posibilidades de otorgar a los bienes digitalizables alguna de las categorías tradicionales del hecho imponible —entrega de bienes y prestación de servicios—, que cabría empezar a considerar que los bienes susceptibles de digitalización constituyan un tercer tipo de los mismos.⁷⁵

Conforme explica el mismo autor, no se trata de un régimen especial a los bienes digitalizados, sino a los *digitalizables*, de esta manera se cumpliría con el principio de neutralidad, toda vez que, por ejemplo, un libro al ser digitalizable, tendrá el mismo tratamiento sea su soporte físico o digital. Recalca, además que esta posibilidad cumple con el principio de flexibilidad, pues se adaptaría a los cambios tecnológicos. *No se trata de establecer un régimen tributario para libros y música, sino de definirlo de modo amplio a través de formulaciones del tipo bienes susceptibles de conversión a un sistema digital, o de lenguaje binario, y reconversión a formato analógico sin menoscabo de sus características y funciones.*⁷⁶

Martos al respecto señala que debemos plantearnos si realmente es recomendable un régimen que discrimine, positiva o negativamente, a productos o servi-

73 Vern Krishna, “Comerse électronique: Imposition du revenue international”, documento electrónico. pdf, p. 20: *Ici encore, il n'est pas facile de répondre à ces questions. Les règles qui permettent de déterminer l'origine du revenu fonctionnent bien pour le commerce traditionnel, mais elles sont beaucoup plus difficiles à appliquer au commerce électronique.*

74 *Ibid.*, p. 22: *Le principe international généralement reconnu est que le revenu provenant de la prestation de services personnels est considéré comme provenant du pays où le service est rendu. Ce principe est fondé sur l'opinion selon laquelle l'endroit où la personne rend les services possède une signification indépendante importante, de sorte que l'imposition de ces services est raisonnable pour ce pays.*

75 Hortalà i Vallvé, Joan; Roccatagliata, Franco y Valente, Piergiorgio, *La fiscalidad del comercio electrónico*, cit., p. 134.

76 *Ibid.*, p. 134.

cios atendiendo a que se suministren electrónicamente o a través de canales tradicionales o, si por el contrario, la tributación de los servicios de la sociedad de la información del comercio electrónico debe guiarse por el principio de neutralidad, de manera que este tipo de comercio se vea sometido a un régimen jurídico similar al del comercio tradicional, sin que existan distorsiones fiscales que alteren el régimen de competencia entre ambos sectores.⁷⁷

Concordamos con que es una solución más adecuada, buscar una nueva calificación de bienes, pues si se reconoce que estamos ante otro tipo de economía y otro tipo de realidad, no cabe seguir pretendiendo aplicar los mismos conceptos que al comercio tradicional, que es fundamentalmente de bienes tangibles.

El informe sobre la acción 1 de la BEPS que antes hemos citado, al respecto de la recaudación del IVA en el contexto de la economía digital, señala que los principales desafíos fiscales en materia de IVA en la economía digital guardan relación con: (i) la importación de mercancías de escaso valor a título de operaciones de venta en línea consideradas exentas de IVA en muchas jurisdicciones, y (ii) el fuerte crecimiento del comercio de bienes intangibles y servicios, principalmente de las ventas a consumidores privados, por lo general sometidas a un tipo de gravamen excesivamente reducido o totalmente exentas de IVA debido a la dificultad para aplicar dicho impuesto a los mencionados suministros.⁷⁸

Las conclusiones de las XXIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario al respecto establecen⁷⁹:

7. Implementar mecanismos de recaudación que resguarden la efectiva recaudación del IVA en transacciones de comercio electrónico directo con no residentes. En tal sentido, correspondería profundizar el estudio de alternativas tales como: mecanismos de retención, designación del prestatario como contribuyente o incorporar la figura del establecimiento permanente para la imposición indirecta.

8. A los efectos de la imposición indirecta, toda transacción sobre bienes digitalizados realizada mediante redes electrónicas debería ser considerada como una prestación de servicios.

En definitiva, las alternativas de no gravar con impuestos indirectos a las transacciones que se realicen en el entorno del comercio electrónico puede im-

77 Juan Jesús Martos, *Imposición indirecta del comercio electrónico*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2006, p. 144.

78 OECD, *Cómo abordar los desafíos fiscales de la Economía Digital*, p. 147

79 ILADT, *Aspectos impositivos del comercio electrónico: Conclusiones de las XXIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario realizadas en Córdoba-Argentina*, http://www.iedt.org.ec/images/latino/tema2_xxiii.pdf

plicar que los países consumidores no recauden impuestos al respecto, lo que ligado al tema de la imposición directa en residencia, provocaría que todas las rentas producidas en forma electrónica tributen únicamente en los países más desarrollados que son donde están radicadas las grandes corporaciones (que para el control de las mismas se desarrolla el plan de acción BEPS). Por otro lado, países de mayor desarrollo, por ejemplo, los miembros de la Unión Europea, han emitido una normativa que obliga a los proveedores, que hacen transacciones de comercio electrónico, a inscribirse en uno de los países para efectos de repercutir nacionalmente el IVA, con lo que quieren asegurarse también la recaudación de los impuestos indirectos, aunque para ello hayan debido forzar los principios que prevalecían al respecto, particularmente el de imposición en origen cuando se trata de servicios.

Evidentemente, como hemos reiterado en este trabajo, estamos frente a un problema internacional de difícil solución por los intereses nacionales que entran en juego, donde la solución deberá partir de la misma aplicación de los principios tributarios que tradicionalmente se han desarrollado, pero con la compleja particularidad del comercio electrónico.

8. SITUACIÓN ACTUAL DE LA TRIBUTACIÓN DEL COMERCIO ELECTRÓNICO EN EL ECUADOR

La Administración tributaria (Servicio de Rentas Internas) ha hecho importantes y valiosos esfuerzos para incorporar adelantos tecnológicos, por ejemplo, prácticamente la totalidad de declaraciones de impuestos se realizan por internet, al haberse eliminado los formularios físicos,⁸⁰ en base a la normativa general de reconocimiento de validez y equivalencia funcional de los mensajes de datos, establecido en la Ley de comercio electrónico, firmas y mensajes de datos⁸¹, con el evidente ahorro de recursos tanto para la administración como para los contribuyentes, pero sin que esto implique necesariamente la simplificación del sistema tributario.

Además, desde junio del año 2014, sobre la base del cronograma establecido, se viene exigiendo la obligatoriedad de la emisión de comprobantes de venta y de retención por vía electrónica a la mayoría de contribuyentes,⁸² con conexión

80 Ecuador, Servicio de Rentas Internas, Resolución del Director General No. NAC-DGERCGC12-00032, publicada el 7 de febrero de 2012, en el *Registro Oficial* N° 635.

81 Ecuador, Ley No. 67 de comercio electrónico, firmas y mensajes de datos, *Registro Oficial*, Suplemento 557 de 17 de abril de 2002.

82 Ecuador, Servicio de Rentas Internas, Resolución del Director General No. NAC-DGERCGC13-00236, publicada el 17 de mayo de 2013, en el *Registro Oficial* No. 956.

directa al sistema informático del Servicio de Rentas Internas (SRI) lo que permite alimentar, prácticamente en línea, las bases de datos de la Administración tributaria con las transacciones realizadas por los contribuyentes.

Sin duda la utilización de sistemas informáticos y la transmisión de datos por vía electrónica contribuye a una reducción de costos para la Administración, a un mejor control tributario y, eventualmente, a una mayor recaudación.

Sin embargo, como ya habíamos señalado antes, en el Ecuador no existe normativa específica para regular la tributación del comercio electrónico, por tanto, al igual que ha pasado en otros países⁸³, se ha buscado la adaptación de la normativa existente para tratar de abarcar las transacciones realizadas por vía electrónica.

A nivel interno, el problema no es evidente, por cuanto la obligatoriedad de emitir comprobantes de venta (facturas) autorizados por el SRI, exige que los contribuyentes para el cobro de sus bienes o servicios requieran emitir el respectivo comprobante de venta⁸⁴, que junto a la obligación correlativa de sustentar todos los gastos con comprobantes de venta autorizados⁸⁵, hace que en todas las transacciones, incluso las realizadas por vía electrónica, se proceda en la misma forma como si fueran transacciones tradicionales.

Ahora bien, como hemos visto, la complejidad se presenta en las transacciones internacionales (excluyendo las de bienes tangibles que se rigen por el sistema aduanero), para este efecto, consideramos como uno de los casos, el que una empresa ecuatoriana provea bienes digitalizados al exterior, para aquello tiene la posibilidad de encuadrar su transacción como exportación de servicios, que conforme el principio de imposición en destino, el IVA se causa a donde llega el producto, para el efecto por el principio comercial de *no exportación de tributos*, las exportaciones de servicios no causan IVA en origen, bajo las siguientes condiciones:

83 Para mayor información se puede revisar: *Memorias de las XXIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, Tomo II, AAEF/Osmar D. Buyatti, Buenos Aires, 2006.

84 Ecuador, Reglamento para la aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, en sus primeros incisos establece: *Art. 41.- Emisión de Comprobantes de Venta.- Los sujetos pasivos deberán emitir y entregar comprobantes de venta en todas las transferencias de bienes y en la prestación de servicios que efectúen, independientemente de su valor y de los contratos celebrados.- Dicha obligación nace con ocasión de la transferencia de bienes o de la prestación de servicios de cualquier naturaleza, aún cuando dichas transferencias o prestaciones se realicen a título gratuito, no se encuentren sujetas a tributos o estén sometidas a tarifa cero por ciento del IVA, independientemente de las condiciones de pago.*

85 Ecuador, Reglamento para la aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, en sus primeros incisos establece: *Art. 35.- Gastos no deducibles.- No podrán deducirse de los ingresos brutos los siguientes gastos:... 7. Los costos y gastos no sustentados en los comprobantes de venta autorizados por el Reglamento de Comprobantes de Venta y de Retención.*

- a) Que el exportador esté domiciliado o sea residente en el país;
- b) Que el usuario o beneficiario del servicio no esté domiciliado o no sea residente en el país;
- c) Que el uso, aprovechamiento o explotación de los servicios por parte del usuario o beneficiario tenga lugar íntegramente en el extranjero, aunque la prestación del servicio se realice en el país; y,
- d) Que el pago efectuado como contraprestación de tal servicio no sea cargado como costo o gasto por parte de sociedades o personas naturales que desarrollen actividades o negocios en el Ecuador;⁸⁶

De esta forma tenemos que la renta se gravaría en la fuente y el IVA en destino, con lo cual no habría novedad respecto a cualquier otra exportación de bienes.

Ya en cuanto a la importación de bienes digitalizados, reiteramos que no tenemos regulación específica al respecto, por lo tanto, lo más cercano es asimilarlo a una importación de servicios, ya que los contribuyentes al necesitar justificar su gasto requerirán generar un comprobante de venta autorizado por el SRI y la respectiva retención en la fuente de impuestos.

Conforme la normativa nacional, las personas naturales y sociedades, en el pago por importación de servicios, deberán emitir una liquidación de adquisición de bienes y prestación de servicios (que es un comprobante de venta autorizado por el SRI), en la que indicarán el valor del servicio prestado y el Impuesto al Valor Agregado correspondiente, es decir, es el propio adquirente el que debe causar el IVA. El emisor de la liquidación de adquisición de bienes y prestación de servicios tiene la calidad de contribuyente y retendrá el 100% del IVA generado, independiente de la forma de pago. El valor del IVA pagado por la importación del servicio servirá como crédito tributario para el contribuyente.⁸⁷

De esta manera, para efectos del IVA, en forma general, se cumple también con el principio de imposición en destino; para el impuesto a la renta, por el efecto de haber establecido el criterio de renta global en el Ecuador⁸⁸, se dispone la retención en la fuente del impuesto a la renta. La ley ecuatoriana establece retenciones en la fuente sobre pagos al exterior, de tal forma que quienes realicen pagos o créditos en cuenta al exterior, que constituyan rentas gravadas, directamente, mediante compensaciones o con la mediación de entidades financieras u

86 Ecuador, *Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno*, art. 56, numeral 14, que trata sobre los servicios gravados con tarifa 0% del IVA.

87 Ecuador, *Reglamento para la aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno*, art. 146.

88 Ecuador, *Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno*, art. 1.

otros intermediarios, actuarán como agentes de retención en la fuente del impuesto establecido en esta Ley. Si el pago o crédito en cuenta realizado no constituye un ingreso gravado en el Ecuador, el gasto deberá encontrarse certificado por informes expedidos por auditores independientes que tengan sucursales, filiales o representación en el país. La certificación se referirá a la pertinencia del gasto para el desarrollo de la respectiva actividad y a su cuantía y adicionalmente deberá explicarse claramente por que el pago no constituiría un ingreso gravado en el Ecuador. Los reembolsos de honorarios, comisiones y regalías serán objeto de retención en la fuente de impuesto a la renta⁸⁹, por lo cual, sin duda, aquellos pago corresponden a rentas gravadas en Ecuador.

Con aquello, además se hace una clara diferencia con el régimen general sobre importaciones, conforme la parte pertinente del art. 13 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno:

Art. 13.- Pagos al exterior.- Son deducibles los gastos efectuados en el exterior que sean necesarios y se destinen a la obtención de rentas, siempre y cuando se haya efectuado la retención en la fuente, si lo pagado constituye para el beneficiario un ingreso gravable en el Ecuador.

Serán deducibles, y no estarán sujetos al impuesto a la renta en el Ecuador ni se someten a retención en la fuente, los siguientes pagos al exterior:

1.- Los pagos por concepto de importaciones;

Con lo cual existiría un aparente control de ese tipo de transacciones, que considerarían a los bienes intangibles o bienes digitalizados como prestación de servicios, sin embargo, al no seguir el principio de que las importaciones de bienes no están gravadas con impuesto a la renta en el Ecuador, se haría una discriminación, que en la práctica, encarecería los servicios, o en este caso los bienes digitales, pues, en la práctica lo común será que el importador asumirá la retención del impuesto (25% o 35% si proviene de un paraíso fiscal) y agregarlo al costo.

Finalmente, nos queda el problema que fue ya advertido en el informe OCDE sobre la primera acción del plan BEPS, que se refiere a exenciones en la importación de bienes de escaso valor y un fuerte crecimiento del comercio de bienes intangibles y servicios, principalmente de las ventas a consumidores privados, por lo general sometidas a un tipo de gravamen excesivamente reducido o totalmente exentas de IVA debido a la dificultad para aplicar dicho impuesto a los mencionados suministros.

⁸⁹ Ecuador, Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, art. 48.

Sobre el primer punto, el informe referido señala que no solo se trata de la inmediata pérdida de ingresos fiscales y a las presiones competitivas potenciales en detrimento de los proveedores internos, sino que también en el hecho de que estos últimos pueden verse alentados a localizar o reubicar su actividad en el extranjero para poder vender sus bienes de escaso valor exentos de IVA. Igualmente dichas reubicaciones por parte de empresas nacionales tendrán un ulterior impacto negativo en el empleo a nivel interno y en la recaudación derivada de los impuestos directos en la mencionada jurisdicción.⁹⁰

En relación al segundo tema, el mismo informe nos habla del riesgo del aumento de los suministros transnacionales de bienes intangibles y servicios a distancia destinados al consumidor final (B2C⁹¹). La economía digital facilita cada vez más la venta a distancia de dichos productos a consumidores del mundo entero sin que el proveedor en cuestión cuente con una presencia física, ya sea directa o indirecta, en el país en que se encuentran sus clientes. Dichos suministros a distancia de servicios y bienes intangibles plantean dificultades para los regímenes IVA en cuanto a menudo se someten a un tipo de gravamen excesivamente reducido o no se les aplica IVA alguno, al tiempo que someten a los proveedores nacionales a potenciales presiones competitivas.⁹²

En nuestro país, especialmente en momentos de alta liquidez, existió mucho consumo de bienes adquiridos a través de internet, siendo el ingreso de mercadería física a través de sistemas abreviados aduaneros o régimen courier⁹³, con exención de impuestos (aunque con ciertas restricciones), pero que para bienes digitales o digitalizados no existe ningún control, pues el consumidor final, simplemente satisface sus necesidades sin que requiera documentos que sustenten sus gastos, por lo que no se preocupa del régimen de comprobantes de venta y retención, con lo cual, sin duda, se afecta directamente la recaudación tributaria en este tipo de transacciones, quedando a expensas de que solamente los países de residencia de las grandes corporaciones puedan tener la posibilidad de controlar la imposición sobre esas rentas.

90 OECD, *Cómo abordar los desafíos fiscales de la Economía Digital*, p. 148.

91 El comercio electrónico en su sentido más amplio es la contratación electrónica relativa a transacciones comerciales; pudiendo encontrar como una de sus clasificaciones la siguiente:

Negocio a Negocio	-	Business to Business (B2B)
Negocio a Consumidor	-	Business to Consumer (B2C)
Negocio a Estado	-	Business to Government (B2G)
Consumidor a Estado	-	Consumer to Government (C2G)

92 OECD, *Cómo abordar los desafíos fiscales de la Economía Digital...*, p. 148

93 Por ejemplo el sistema 4x4 de Correos del Ecuador, <http://www.correosdelecuador.gob.ec/?p=2491>.

9. COLOFÓN

En cada tema tratado, hemos resaltado las dificultades que conlleva la aplicación de un sistema tributario tradicional a una realidad completamente diferente, no solo por su forma, sino que la cantidad y velocidad de transacciones hacen que definitivamente sea un modo de hacer el comercio completamente distinto.

Sin embargo, el dilema se plantea sobre la necesidad de aplicar los mismos principios tributarios y que la tributación del comercio electrónico no sea más gravosa o beneficiosa que la del comercio tradicional.

Se evidencia que no es tarea fácil, pero el tema se agrava en cuanto no es algo que se puede solucionar con normativa nacional sino que implica una regulación de la economía digital que se realiza en un entorno virtual.

Por lo tanto, se agudizan el permanente problema internacional respecto a la redistribución de los impuestos obtenidos por las transacciones que se realizan en el entorno del comercio electrónico, que se puede concretar en la prevalencia del principio de residencia frente al criterio de la fuente en la imposición directa; y, en el cambio de aplicación del principio de origen por destino en la imposición indirecta a los servicios.

Mientras no se tenga definiciones al respecto, lo cual no existen visos de que así sea, la tributación va tratando de acoplar sus instituciones, en la práctica se ha preferido considerar las transacciones de bienes y servicios digitales como importación de servicios.

Siempre quedará pendiente discutir la posibilidad de establecer un sistema específico para el comercio electrónico, sin embargo eso es tema de una investigación adicional.

BIBLIOGRAFÍA

Albán Zambonino, Marco, *Problemas del derecho tributario frente al comercio electrónico*, Abya Yala/Corporación Editora Nacional/UASB, Quito, 2003.

Albán Zambonino, Marco, "Fiscalidad en el Comercio Electrónico, Relatoría Nacional del Ecuador" en *Memorias de las XXIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, Buenos Aires, AAEF/Osmar Buyatti, 2006.

Albán Zambonino, Marco, “El desbordamiento de las fuentes en el Derecho Tributario” en Marco Albán Zambonino y César Montaña, Coordinadores, *Tópicos contemporáneos del Derecho Tributario, Homenaje al Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario en sus 50 años*, IEDT, Quito, 2013.

Arenas, Karilin, “Comunicación Técnica, Influencia del Plan de Acción BEPS en Ecuador y Colombia”, en *Memorias de las XXVIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, ILADT MÉXICO 2015*, México DF, ILADT-AMDF, 2015

Asorey, Rubén O., “El impacto del cibercomercio en los principios fiscales y en libertad de comercio” en *Curso de Diritto Tributario Internazionale*, Padova, CEDAM, 1999.

Asorey, Rubén O., *Tributación de los negocios efectuados por medios electrónicos*, Bs. As., La Ley, 2005.

Asorey, Rubén O., “Relatoría General Tema 2: Aspectos Impositivos del Comercio Electrónico” en *Memorias de las XXIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, Buenos Aires, AAEF/Osmar Buyatti, 2006.

Casanova Guach, Feliciano, “España: Comercio electrónico: nuevos problemas y tensiones sobre el sistema fiscal” en *Revista de Derecho Informático (REDI)*, No. 35, 2001.

Hortalà i Vallvé, Joan, ROCCATAGLIATA Franco y VALENTE Piergiorgio, *La fiscalidad del comercio electrónico*, Barcelona, CISS Praxis, 2000.

Maisto, Guglielmo, “Reflexiones en materia de tributación del comercio electrónico” en *Estudios en Memoria de Ramón Valdés Costa*, Montevideo, Fundación de Cultura Universitaria, 1998.

Martos, Juan Jesús, *Imposición indirecta del comercio electrónico*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2006

Montaña Galarza, César, *El Ecuador y los problemas de la doble imposición internacional*, Quito, Corporación Editora Nacional y Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, 1999.

OECD, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, OECD Publishing, 2014.

OECD, *Cómo abordar los desafíos fiscales de la Economía Digital, Proyecto OCDE/G20 de Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios* (Versión preliminar), OECD Publicaciones, 2014.

Pardini, Anibal, *Derecho de Internet*, Buenos Aires, Ediciones la Rocca, 2002.

Pérez de Ayala José Luis y González García Eusebio, *Derecho Tributario I*, Salamanca, Plaza Universitaria Ediciones, 1994.

Pinto, Dale, *E-Commerce and Source-Based Income Taxation*, Volume 6, Doctoral Series, International Bureau of Fiscal Documentation Academic Council, 2003

Plazas Vega, Mauricio, *Derecho Tributario Comunitario, La Armonización Tributaria en el Sistema Andino de Integración*, Sta. Fe de Bogotá, Ed. Legis, 2001.

Robalino Rosero, Paola, “Relatoría Nacional del Ecuador sobre el tema I”, en *Memorias de las XXVIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, ILADT MÉXICO 2015, México DF, ILADT-AMDF, 2015

Toffler, Alvin, *El “shock” del futuro*, 14ta. ed., Barcelona, Plaza & Janes Editores, 1998,

Troya Jaramillo, José Vicente, “El nuevo derecho constitucional tributario ecuatoriano”, en *Estudios en Memoria de Ramón Valdés Costa*, Montevideo, Fondo de Cultura Universitaria, 1998.

Uckmar, Víctor, *Principios Comunes del Derecho Constitucional Tributario*, Bogotá, Ed. Temis, 2002

USA, ADVISORY Commission on Electronic Commerce, *Report to Congress*, April 2000.

LA FISCALIDAD INTERNACIONAL EN EL CONTEXTO CONSTITUCIONAL ECONÓMICO ECUATORIANO

MARITZA TATIANA PÉREZ VALENCIA¹

Sumario: 1.- CONSIDERACIONES GENERALES. 2.- DERECHO ECONÓMICO EN EL ÁMBITO INTERNACIONAL. 3.- CONSTITUCIÓN ECONÓMICA Y TRIBUTACIÓN. 4.- FISCALIDAD INTERNACIONAL Y CONSTITUCIÓN ECONÓMICA.

I. CONSIDERACIONES GENERALES

Para emprender en esta tarea de esbozar *grosso modo* la fiscalidad internacional en el contexto de la constitución económica del Ecuador, es necesario delimitar en prima facie, los temas de derecho internacional tributario que involucran la potestad tributaria estatal de cara a la materia impositiva de un lado, y de otro abarcar el estudio de los principios y postulados económicos que atañen al estado ecuatoriano, para de ellos obtener los vínculos que unen simbióticamente a la ciencia del derecho internacional tributario con el derecho constitucional económico, en el caso presente, ecuatoriano, además.

Por ello es que, iniciaremos abordando el tema del derecho fiscal internacional para luego plantear el análisis del derecho económico constitucional. Visto de esta manera, iniciaremos el estudio en el campo del derecho fiscal internacional, en donde suele distinguirse a las normas nacionales que autolimitan el ámbito de aplicación de la ley fiscal en el espacio o llamadas normas unilaterales; a las normas que atribuyen jurisdicción fiscal a un estado extranjero o normas bilaterales; y, las normas que unifican materialmente una causa o hecho imponible y le asignan una consecuencia tributaria concreta.²

1 Ex Jueza Nacional de la Corte Nacional del Ecuador- Sala Especializada de lo Contencioso Tributario; Presidenta de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario (2013 a 2015). Jueza Nacional de la Corte Nacional del Ecuador- Sala Especializada de lo Contencioso Administrativo (Período 2012 a 2015). Miembro del Directorio del Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario.

2 Tondini, Bruno, "La relación entre el derecho internacional privado y el derecho fiscal internacional. La doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la nación" en *Anuario de Derecho Internacional*, Argentina, 2009, Asociación de Derecho Internacional, p. 80.

Para G. Teijeiro si bien la función esencial de las normas del derecho internacional es delimitar la esfera de aplicación de las normas nacionales, hay que tomar en cuenta que las normas de derecho internacional son incompletas, porque no regulan los derechos y obligaciones de las personas en forma directa, pues atribuyen o delegan dicha regulación a los ordenamientos jurídicos nacionales.³ Desde ese punto de vista, es imprescindible entonces, el análisis comparado de las normas nacionales a la luz, claro está, del marco internacional.

Ahora bien, el derecho internacional descansa sobre tres principios básicos fundamentales, de los cuales descende todo lo demás: el primero, el respeto por parte de todos los estados al derecho propio de los demás estados, al menos en tanto no se entrometa con el suyo propio; el segundo, el respeto por parte de todos los estados a los acuerdos que celebren con otros estados y que otros estados celebren entre sí; y, el tercero, el compromiso de los estados de cumplir los tratados celebrados.⁴ Y es que la ciencia del derecho internacional, parte en primer lugar del derecho *pacta sunt servanda*⁵ el respeto a los acuerdos tomados de país a país, para lograr su vigencia y aplicación en el ámbito nacional de un estado.

Visto así el derecho internacional, si lo aplicamos al derecho fiscal internacional, éste también tendría su vigencia y aplicación desde el respeto al acuerdo de voluntades estatales dentro un país determinado.

2. DERECHO ECONÓMICO EN EL ÁMBITO INTERNACIONAL

Es indudable que los sistemas económicos mundiales han calado definitivamente en la estructura social y económica de nuestros países, en lo principal, pues su tendencia además de la influencia de la cultura, idioma o religión; han influido en la construcción de los sistemas de integración de los países en el mundo. De ahí se derivan uniones aduaneras o bloques de integración muy comunes, como es la OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico), o la UE (Unión Europea), o como en el caso latinoamericano: de la CAN (Comunidad Andina de Naciones), el MERCOSUR (Mercado Común del Sur) o la reciente UNASUR (Unión de Naciones Suramericanas).

3 Teijeiro, Guillermo, “La jurisdicción tributaria en el contexto de las relaciones personales y económicas transnacionales”, en *Tratado de Derecho Internacional Tributario, tomo I*, Argentina, 2013, La Ley, p. 121.

4 Bulit Goñi, “Constitución Nacional Argentina”, en Asorey Rubén y García, Fernando, editores, *Tratado de Derecho Internacional Tributario*, T. I. Argentina, 2013, La Ley, p. 296.

5 Sentencia No. C-027/93, Corte Constitucional Colombiana, de 5 de febrero de 1993: Señala que: “Una vez perfeccionado el vínculo jurídico internacional, el tratado ley trasciende del ámbito nacional, y por tanto se regula por los postulados del orden jurídico internacional encontrándose también conforme con el principio fundamental de reconocimiento con plena validez y vigencia a los efectos que de él se derivan y con la norma fundamental: *pacta sunt servanda*”.

La conformación de estos bloques o uniones económicas surgen de la peculiaridad de los sistemas económicos de los países que lo integran, además de factores de tipo social o cultural que resultan por demás influyentes. Ha sido pues importante la influencia entonces, de la economía en la conformación de uniones de países que buscan la consolidación y la paz en una región determinada.

En el caso ecuatoriano, por ejemplo su adhesión a la CAN o la UNASUR o el de ser un estado asociado al MERCOSUR, han influenciado definitivamente en su participación económica en el conglomerado mundial y sus políticas; que influyen definitivamente en su economía y gestión.

Otro tema de singular importancia, en la economía de los países, son los ingresos tributarios que conforman el presupuesto de un país, los mismos que a nivel mundial son regulados para obtener en el caso de empresas multinacionales o de personas que operan en el mundo con transacciones a nivel internacional, un sistema de no trato discriminatorio frente a su tratamiento entre países.

Desde esta perspectiva en el campo económico, es interesante pasar revista al parámetro de los ingresos públicos tributarios desde la perspectiva de América Latina y el Caribe, los cuales según el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias ha tenido un crecimiento sostenido en los últimos años, sin alcanzar en todo caso, el estándar de los países de la OCDE:

Los ingresos fiscales en América Latina y el Caribe (ALC) se mantuvieron estables en 2013 y siguen siendo considerablemente bajos, como porcentaje de la renta nacional, a los de la mayoría de los países de la OCDE. El informe *Estadísticas tributarias en América Latina y el Caribe 1990-2013* señala en su cuarta edición que la relación media de ingresos fiscales sobre PIB correspondiente a los 20 países de América Latina y el Caribe objeto del informe fue del 21,3% en 2013, 0,1 puntos porcentuales por encima de su lectura de 2012. El promedio de ingresos fiscales sobre PIB se habría incrementado en el período comprendido entre 2009 y 2012 del 19,5% al 21,2%.⁶

Ahora bien, en dicho informe además se establece que Ecuador tiene como indicador un porcentaje alto en el crecimiento de su recaudación en relación con los países de la región, que nos colocan virtualmente en uno de los países con ma-

6 Informe CIAT-CEPAL-BID-OCDE, en el XXVII Seminario Regional de Política Fiscal que se celebra en la sede de la CEPAL en Santiago de Chile, 10 de marzo de 2015. Además se señala que: “el considerable incremento experimentado por los ingresos fiscales en la región durante el período 1990-2013, que habría elevado la presión fiscal promedio en 7 puntos porcentuales, del 14,4% al 21,3% actual. Si bien este aumento de la recaudación tributaria ha dotado a los gobiernos de una mayor capacidad para incrementar el gasto en programas sociales e infraestructuras físicas, el promedio de ingresos fiscales sobre PIB se sitúa todavía 13 puntos porcentuales por debajo de la media de la OCDE, que es del 34,1%”. Tomado de la página web www.ciat.org el 10 de marzo de 2015.

yor índice de crecimiento en cuanto a la recaudación, sin decir con ello que está entre el más alto del sistema. Así como veremos a continuación:

En 2013, el promedio de ingresos fiscales sobre PIB aumentó en 12 de los 20 países de ALC, se redujo en 7, y se mantuvo sin cambios en uno. La diferencia entre el promedio de ingresos fiscales como porcentaje del PIB de la OCDE y el de los 20 países de ALC es actualmente de alrededor de 13 puntos porcentuales, frente a los 18 puntos porcentuales de 1990. Los países que registraron un mayor incremento del promedio de ingresos fiscales sobre PIB en 2013 fueron Bolivia (2,1 puntos porcentuales), Argentina (1,7), Costa Rica (1,2) y El Salvador (0,7). Las mayores caídas de este promedio en 2013 correspondieron a Barbados (4,2 puntos porcentuales) y Paraguay (1,3 puntos). *Los países que se anotaron los mayores incrementos de este promedio entre 1990 y 2013 fueron Bolivia (20,6 puntos porcentuales), Argentina (18,8), Ecuador (12,2), Colombia (11,1) y Paraguay (11,0). Venezuela registró un descenso de 4,5 puntos porcentuales. (la cursiva es nuestra).*⁷

Pero la idea de que el sistema económico de determinado tiempo influye en la conformación de los regímenes internacionales de integración no es un mera suposición, como vemos es una cuestión fundamental. Y es que en el mundo los diferentes regímenes ideológicos como económicos han trazado pautas fundamentales en el advenimiento de lo que posteriormente se conoce como bloques alineados o de conformación de uniones económicas de países, no solo la intención o voluntad del acercamiento es suficiente, sino además que las estructuras económicas sean parecidas o al menos busquen los mismos objetivos comunes. En ello el Ecuador ha sido un claro ejemplo de esta realidad, con la conformación de países muy cercanos para su integración, como son los países de América Latina.

Hemos participado pues de regímenes conservadores, a regímenes liberales de diferente índole, desde aquella liberal naciente hasta la neoliberal radical, desde aquella que buscaba el insertar el término libertad en la actuación de la economía o el mercado de manera trascendente, independiente de la participación del estado; hasta aquella que buscaba el vaciamiento de los medios de producción y de la explotación de los recursos públicos en manos del sector privado en su mayoría para anular la participación del estado. Tuvimos un régimen económico incipiente independencista en los primeros años de nuestra historia republicana (desde 1830), hasta circular por regímenes de conservadorismo y llegar al sistema liberal ideológico y económico (remarcado con la revolución liberal de 1895).

7 Informe CIAT-CEPAL-BID-OCDE, en el XXVII Seminario Regional de Política Fiscal que se celebra en la sede de la CEPAL en Santiago de Chile, 10 de marzo de 2015.

Esto a la par de un mundo en donde, las ideologías se han tranzado fuera de la realidad latinoamericana incluso más radical o diferente. Es el caso de España por ejemplo en cuyo seno la historia se halla envuelta entre diferentes tendencias ideológicas y económicas. Mientras la Constitución española de 1931 se elabora en un momento crucial y de transición de las estructuras económicas, en el que como en paralelismo histórico, es trascendente que el orden económico capitalista de signo liberal se derrumba en Occidente, pues se propulsa a favor de un intervencionismo estatal en el orden económico.⁸ Lo que vincula en el caso europeo la tendencia occidental del cambio de patrón económico.

Luego se expide la Constitución española de 1978, en donde terminando el paralelismo con los demás países, en cambio en España emerge en un momento en el que se sustenta la viabilidad económica del estado intervencionista, como estado de bienestar o *welfare state*, dejando de lado las posturas de renacimiento de tesis neoliberales económicas que recuperan gran parte del debate entre privatización o estatalización económica.⁹ Hoy por hoy, en cambio el sistema se regenta entre el socialismo y la vigencia del interés general.¹⁰

Ahora, bien otro tema en debate es el análisis de la forma de aprobación de los tratados internacionales y su vigencia en el sistema jurídico nacional. Al menos en lo que a materia de tributación internacional, corresponde la Constitución española de 1978, además señala que:

Artículo 93.- Mediante la ley orgánica se podrá autorizar la celebración de tratados por los que se atribuya a una organización o institución internacional el ejercicio de competencias derivadas de la Constitución. Corresponde a las Cortes Generales o al Gobierno, según los casos, la garantía del cumplimiento de estos tratados y de las resoluciones emanadas de los organismos internacionales o supranacionales titulares de la cesión.

Artículo 94.- 1. La prestación del consentimiento del Estado para obligarse por medio de tratados o convenios requerirá la previa autorización de las Cortes Generales, en los siguientes casos: [...] c) Tratados o convenios que afecten a la integridad territorial del Estado o a los derechos y deberes fundamentales establecidos en el Título

8 Bassols Coma, Martín, *Constitución y Sistema Económico*, Madrid, 1988, Tecnos, 2ª ed., pp. 63 y 64.

9 Bassols Coma, Martín, *Constitución y Sistema Económico*, cit., p. 65.

10 Constitución Española de 1998:

Artículo 128.-

1. Toda la riqueza del país en sus distintas formas y sea cual fuere su titularidad está subordinada al interés general.

2. Se reconoce la iniciativa pública en la actividad económica. Mediante ley se podrá reservar al sector público recursos o servicios esenciales, especialmente en caso de monopolio, y asimismo acordar la intervención de empresas cuando así lo exigiere el interés general.

I. d) Tratados o convenios que impliquen obligaciones financieras para la Hacienda Pública. ¹¹

En materia de vigencia de los tratados internacionales en materia tributaria, en la cita, son los estados que tienen que ratificar la adhesión a ellos, previa autorización de las Cortes Generales participando con ello el Poder Legislativo en su aprobación. Indudablemente, que en esta materia, al involucrar no solo derechos y garantías de los ciudadanos, la participación del peculio fiscal de un estado, hace plausible la participación del legislativo en la entrada o vigencia de estos tratados internacionales.

En el caso ecuatoriano, la ratificación la realiza el presidente de la república previa aprobación de la Asamblea Nacional o función legislativa; quien además tiene la obligación de adecuar, formal y materialmente, las leyes y demás normas jurídicas a los derechos previstos en la Constitución y los tratados internacionales, y los que sean necesarios para garantizar la dignidad del ser humano o de las comunidades, pueblos y nacionalidades. Para el efecto nuestra Constitución señala:

Art. 120.- La Asamblea Nacional tendrá las siguientes atribuciones y deberes, además de las que determine la ley: [...] 8. Aprobar o improbar los tratados internacionales en los casos que corresponda.

Art. 147.- Son atribuciones y deberes de la Presidenta o Presidente de la República, además de los que determine la ley: [...] 10. Definir la política exterior, suscribir y ratificar los tratados internacionales, nombrar y remover a embajadores y jefes de misión.

Art. 419.- La ratificación o denuncia de los tratados internacionales requerirá la aprobación previa de la Asamblea Nacional en los casos que: 1. Se refieran a materia territorial o de límites. 2. Establezcan alianzas políticas o militares. 3. Contengan el compromiso de expedir, modificar o derogar una ley. 4. Se refieran a los derechos y garantías establecidas en la Constitución. 5. *Comprometan la política económica del Estado establecida en su Plan Nacional de Desarrollo a condiciones de instituciones financieras internacionales o empresas transnacionales.* 6. Comprometan al país en acuerdos de integración y de comercio. 7. Atribuyan competencias propias del orden jurídico interno a un organismo internacional o supranacional. 8. Comprometan el patrimonio natural y en especial el agua, la biodiversidad y su patrimonio genético. (la cursiva es nuestra)¹²

¹¹ Constitución Española de 1998.

¹² Constitución de la República del Ecuador, 2008.

En el caso ecuatoriano, la Constitución es la norma suprema y prevalece sobre cualquier otra del ordenamiento jurídico, caso contrario carecen de eficacia jurídica. Incluso la Constitución y los tratados internacionales de derechos humanos ratificados por el Estado que reconozcan derechos más favorables a los contenidos en la Constitución, prevalecen sobre las demás normas jurídicas o sobre actos del poder público. Pero es la Corte Constitucional a quien se le atribuye la interpretación de la Constitución, de los tratados internacionales de derechos humanos ratificados por el Estado ecuatoriano, a través de sus dictámenes y sentencias.

En todo caso, la Corte Constitucional es quien además emite dictamen previo y vinculante de constitucionalidad de los tratados internacionales, previamente a su ratificación por parte de la Asamblea Nacional.

La relación economía y derecho internacional es simbiótica indudablemente, las transacciones internacionales permanentes entre los países del mundo, ponen en vigencia los regímenes económicos preponderantes, su ubicación y análisis para comprender los lineamientos que en el derecho internacional toman los regímenes de integración y bloques de los países.

3. CONSTITUCIÓN ECONÓMICA Y TRIBUTACIÓN

Aun cuando no puede afirmarse que las referencias a las circunstancias económicas coyunturales y el debate científico económico puedan constituir fuentes directas para la interpretación del texto constitucional, lo cierto es que ignorarlas implicaría una falta de rigor analítico pues “cada Constitución es hija de su tiempo y de su contexto ideológico y en una mayor o menor medida lo refleja”.¹³

En este contexto, es necesario además abordar las normas constitucionales que enmarcan el sistema económico en el caso ecuatoriano, verbigracia, para resaltar las normas de la Constitución de Montecristi, publicadas el 20 de octubre de 2008, en donde se recoge el tratamiento de la política económica de nuestro país para luego ubicar diseñar el contexto de nuestro sistema tributario.

Dentro del título de la soberanía económica se delimita al sistema económico ecuatoriano con cualificación social y solidaria; que no significa más que reconocer al ser humano como sujeto y fin; con lo cual el capital humano se prioriza en la línea de garantizar el respeto a los derechos *pro homine*, anteponiendo esta prioridad a cualquier elemento material. Con ello, se propende a una relación dinámica y equilibrada entre sociedad, estado y mercado, en armonía con la naturaleza; con el objetivo de garantizar la producción y reproducción de las condiciones materiales e inmateriales que posibiliten el buen vivir. (Constitución 2008, artículo 283).

13 Bassols Coma, Martín, *Constitución y Sistema Económico*, cit., p. 64.

El sistema económico en el Ecuador.-

El sistema económico ecuatoriano se integra por varias formas de organización económica: a) pública, b) privada, c) mixta, y d) popular y solidaria; esta última incluye a los sectores cooperativistas, asociativos y comunitarios.

Dentro del sistema económico, la Constitución establece una serie de políticas que cumplen los fines generales del sistema, a saber: a) política económica, b) política fiscal, c) política monetaria, cambiaria y crediticia, d) política financiera y e) política comercial. De ellas hablaremos someramente, para resaltar la incidencia en el tema fiscal.

La política económica:

Ésta cumple con varios objetivos y medidas dentro de la economía general como la de: asegurar la adecuada distribución del ingreso y de la riqueza; el de propender a la producción nacional, la productividad y competitividad sistémicas, la acumulación del conocimiento científico y tecnológico, la inserción estratégica en la economía mundial y las actividades productivas complementarias en la integración regional.

En resumen, la política económica busca el cumplimiento de los postulados de la estabilidad económica, entendida como el máximo nivel de producción y empleo sostenibles en el tiempo.

La política fiscal:

Ésta a su vez, como parte de las políticas de la economía ecuatoriana, atiende el financiamiento de servicios, inversión y bienes públicos, sin dejar de lado la redistribución del ingreso por medio de transferencias, tributos y subsidios adecuados; así como la generación de incentivos para la inversión en los diferentes sectores de la economía y para la producción de bienes y servicios, socialmente deseables y ambientalmente aceptables.

Las finanzas públicas, en todos los niveles de gobierno, deben buscar de forma sostenible, responsable y transparente la estabilidad económica, fin último de la política económica, haciendo que los egresos permanentes se financiarán con ingresos permanentes. Entre los egresos permanentes están la salud, la educación y la justicia, verbigracia. El endeudamiento público es viable en esta línea, solo cuando los ingresos fiscales y los recursos provenientes de cooperación internacional sean insuficientes.

El Presupuesto General del Estado comprende los ingresos y egresos del sector público, con excepción de los recursos de la seguridad social, la banca pública, las empresas públicas y los gobiernos autónomos descentralizados. Para el efecto, su formulación y ejecución se sujeta al Plan Nacional de Desarrollo; y en el caso de los entes tributarios seccionales o gobiernos autónomos descentralizados, éstos también se someten a las reglas fiscales y de endeudamiento interno análogas a las del Presupuesto General del Estado.

La Función Ejecutiva elabora cada año una proforma presupuestaria anual que está abarcada dentro de la programación presupuestaria cuatrianual. La Asamblea Nacional controla que la proforma anual y la programación cuatrianual se sujeten a la Constitución, a la ley y al Plan Nacional de Desarrollo y, en consecuencia, las aprueba u observa. Desde la perspectiva del gasto como de los ingresos, la proforma presupuestaria anual se plantea desde la función ejecutiva para aprobación de la Asamblea Nacional, la misma que se programa de manera cuatrianual durante los primeros noventa días de su gestión del gobierno y, en los años siguientes, sesenta días antes del inicio del año fiscal respectivo.

Del lado de los egresos, la base del presupuesto general del estado descansa en que todo programa financiado con recursos públicos deba tener objetivos, metas y un plazo predeterminado para ser evaluado, en el marco de lo establecido en el Plan Nacional de Desarrollo. Las instituciones y entidades que reciben o transfieren bienes o recursos públicos se someten a las normas que las regulan y a los principios y procedimientos de transparencia, rendición de cuentas y control público.

Del lado de los ingresos, que provienen de tributos, éstos se rigen por principios como son: la generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. Únicamente por iniciativa de la Función Ejecutiva y mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional se puede establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos; y, únicamente por acto normativo de los Gobiernos Autónomos Descentralizados se puede establecer, modificar, exonerar y extinguir tasas y contribuciones. La creación de aranceles y la fijación de sus niveles son competencia en cambio de la función ejecutiva.

Política monetaria, cambiaria y crediticia:

La política monetaria, crediticia, cambiaria y financiera busca proporcionar los medios de pago necesarios para que el sistema económico opere con eficiencia, orientando los excedentes de liquidez hacia la inversión requerida para el desarrollo del país y promoviendo niveles y relaciones entre las tasas de interés pasivas y activas que estimulen el ahorro nacional y el financiamiento de las actividades productivas, con el propósito de mantener la estabilidad de precios y los equi-

librios monetarios en la balanza de pagos, de acuerdo al objetivo de estabilidad económica general.

En el caso de Ecuador, la formulación de la política monetaria, crediticia, cambiaria y financiera es facultad exclusiva de la función ejecutiva a través del Banco Central. La ejecución de la política crediticia y financiera se ejerce a través de la banca pública.

Política financiera:

La Constitución del 2008 clasifica al servicio financiero como un servicio de orden público, para lo cual se requiere previa autorización del estado. Su finalidad es preservar los depósitos y atender los requerimientos de financiamiento para la consecución de los objetivos de desarrollo del país. El conceptualizarlo como un servicio de orden público le reviste de las cualidades de prioridad y de bien común que caracterizan al servicio de orden público.

En todo caso, el sistema financiero nacional se conforma de tres sectores: a) público, b) privado, y c) popular y solidario, que intermedian recursos del público. Cada uno de estos sectores, se diferencia por las disposiciones legales específicas para cada una en incluso por las entidades de control específicas y diferenciadas, que guardan su seguridad, estabilidad, transparencia y solidez.

En contexto, el sector financiero público tendrá como finalidad la prestación sustentable, eficiente, accesible y equitativa de servicios financieros, orientando el crédito de manera preferente a incrementar la productividad y competitividad de los sectores productivos y de los grupos menos favorecidos, a fin de impulsar su inclusión activa en la economía. El sector financiero popular y solidario impulsa el desarrollo de la economía popular y solidaria, a través de cooperativas de ahorro y crédito, entidades asociativas o solidarias, cajas y bancos comunales, cajas de ahorro; para lo cual reciben un tratamiento diferenciado y preferencial del Estado. En cambio que el sector financiero privado busca en general, el financiamiento para la consecución de los objetivos de desarrollo del país.

Política comercial:

A su vez la política comercial busca el fortalecimiento y dinamización de los mercados internos a partir del objetivo estratégico establecido en el Plan Nacional de Desarrollo; sin descuidar las acciones que impulsan la inserción estratégica del país en la economía mundial; papel primordial de la economía ecuatoriana frente al mundo. Además tiene como objetivo importante impulsar el desarrollo de las

economías de escala y del comercio justo y eliminar las prácticas monopólicas y oligopólicas.

En este contexto, el estado debe procurar promover las exportaciones ambientalmente responsables, con preferencia de aquellas que generen mayor empleo y valor agregado, y en particular las exportaciones de los pequeños y medianos productores y del sector artesanal. En cambio que en el caso de las importaciones, deben priorizarse aquellas necesarias para los objetivos del desarrollo; dejando de un lado aquellas que afectan negativamente a la producción nacional, a la población y a la naturaleza.

4. FISCALIDAD INTERNACIONAL Y CONSTITUCIÓN ECONÓMICA

Ahora bien, una vez que se han esbozado los lineamientos de lo que hemos llamado en este ensayo, la constitución económica, el régimen tributario y el derecho fiscal internacional; es necesario en cambio, relacionar integralmente estos conceptos para comprender en general el papel y rol de la fiscalidad internacional en la economía globalizada del siglo XXI aplicado en este caso, en el Ecuador. Para ello, inicio tratando el tema del papel de importancia que cobra en la economía del Ecuador, en la conformación del presupuesto general del estado y de los ingresos tributarios, de aquellos recursos frescos enmarcados en la regulación y en la normativa internacional evitando el trato discriminatorio o la doble imposición internacional, pero también la elusión o evasión fiscal, así como la no redistribución de la riqueza en ninguna economía del estado.

Indudablemente entonces, el problema no puede ser dejado de lado si no cuestionamos las economías de mercado que no compiten en igualdad de condiciones en el mundo, pues si buscamos la competencia sana a nivel internacional las reglas o condiciones de juego deben ser claras y transparentes para cada uno de los países, sean de aquellos que pertenezcan al hemisferio norte o de aquellos del hemisferio sur; los primeros caracterizados en lo general, por ser los productores de bienes y servicios que agotan los mercados internacionales; y los segundos por ser los receptores de bienes y servicios de consumo de aquellos mercados más desarrollados. Pero ¿Cómo engendrar normas de igualdad en estos casos, cuando existen bloques económicos tan profundamente separados por desigualdades y diferencias en su estructura económica o social? Ese es el gran reto de la comunidad internacional ahora, pues la gestión de la integración de bloques económicos ha emprendido ya la carrera desde el siglo XIX, como aquí hemos mencionado; pero el juego entre diferentes bloques económicos ha empezado recién a verse en el sistema económico internacional, hoy por hoy, cada vez las economías del hemisferio norte se acercan a las economías del hemisferio

sur, que deben modernizarse y actualizarse para adentrarse en estos mercados internacionales.

El gran reto de hoy de la fiscalidad internacional, es entonces, buscar los mecanismos de pesos y contrapesos de estas medidas de enjambre que busquen la relación de igualdad tributaria y económica entre países de distinta data y desarrollo, que ya no se llamen solo exportadores e importadores de materia prima o de bienes de consumo. Sino que, ahora se relacionen en transacciones comerciales internacionales de interés que so pesen el capital humano y los medios de la naturaleza frente al dinero o los recursos materiales. La simbiosis es ahora necesaria, en un mundo en que añade factores de contaminación y destrucción de nuestra naturaleza jamás alcanzados en la historia de la humanidad, y que nos obliga a entrar en una profunda reflexión de las estructuras económicas del mercado común o internacional, de la provisión de bienes y servicios de calidad, no desechos industriales, o de la provisión de materias primas y recursos no renovables que condenen a la destrucción del futuro de la naturaleza o de nuestros hijos que quedan en condiciones difíciles de subsistir como especie humana, ante la voraz destrucción del hábitat terrestre.

La fiscalidad internacional no debe buscar ahora estos derroteros, las condiciones del mundo han girado en favor de los países de menor desarrollo, pues el interés mundial es otro ahora, ya no la provisión de recursos inagotables que no existen, sino que es el cuidado de todos nuestros recursos no renovables con el compromiso de los bloques económicos de mercado que procuren y manifiesten el respeto por las países de menor desarrollo económico pero que para el mañana, son los que nos proveerán de los recursos que aún nos quedan, como el agua, el aire puro, las especies animales, la flora o los alimentos.

Ecuador está en esta dinámica de buscar el respeto a su hábitat y a su capital humano, al desarrollo de una economía sustentable pero respetuosa de la naturaleza, ojalá al menos estos condicionamientos que teóricamente se recojan sean las claves del desarrollo de la economía mundial y no la aislada de países del hemisferio sur, como el Ecuador, que reclaman el respeto a la tierra en que vivimos y a sus recursos escasos que hoy se revalorizan y toman importancia para el mundo entero.

A. Uckmar reflexionaba que parcialmente viene en ayuda la amplia literatura sobre la armonización fiscal en el ámbito de los acuerdos de integración regional, pero con las debidas reservas, en estas áreas los objetivos de la armonización son diferentes de los perseguidos en el sistema de las reglas del comercio internacional y, por ende, son considerados de modo diferente, pero ello en cuanto la armonización y la coordinación de políticas fiscales nacionales, en un ámbito regional, constituye un proceso positivo cuyos objetivos no se limitan a la mera eliminación

de los efectos distorsivos de los impuestos, sino que tienden a la creación de un sistema integrado mediante una política comercial, monetaria y social común.¹⁴

BIBLIOGRAFÍA

Bassols Coma, Martín. *Constitución y Sistema Económico*, Madrid, Tecnos, 1988.

Bulit Goñi, Enrique, “Constitución Nacional Argentina”. En Rubén Asorey y Fernando García, editores, *Tratado de Derecho Internacional Tributario, tomo I*. Buenos Aires, La Ley, 2013.

Teijeiro, Guillermo, “La Jurisdicción Tributaria en el contexto de las relaciones personales y económicas transnacionales”, en: Rubén Asorey y Fernando García, editores, *Tratado de Derecho Internacional Tributario, tomo I*. Buenos Aires, La Ley, 2013.

Uckmar, Antonio, “Aspectos fiscales de las reglas de la Organización Mundial del Comercio (OMC/WTO)”, Víctor Uckmar coord., en *Curso de Derecho Tributario Internacional*, Colombia, 2003.

14 Uckmar, Antonio, “Aspectos fiscales de las reglas de la Organización Mundial del Comercio (OMC/WTO)” en Uckmar, Víctor, coord., *Curso de Derecho Tributario Internacional*, Colombia, 2003, p. 510.

IMPORTANCIA DE LAS NIIF EN EL CONTEXTO DE LA FISCALIDAD INTERNACIONAL

MALENA BARBERÁN BENAVIDES¹

i. Las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)

En el año 2001 se creó el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad, IASB por sus siglas en inglés, el mismo que emitió las primeras NIIF en el año 2003, IFRS por sus siglas en inglés.

Estas normas son un conjunto de reglas únicas que buscan la emisión de información financiera veraz, exacta, confiable, oportuna e íntegra, que sea aceptada globalmente y que permita usar un lenguaje uniforme para la toma de decisiones. Son desarrolladas a través de 3 fases de trabajo: investigación, elaboración de normas para su publicación y revisión posterior a la implementación.

Desde el año 2005 se empiezan a adoptar o adaptar² las NIIF en países como Australia, Hong Kong, Nueva Zelanda, Sudáfrica, países miembros de la Unión Europea, países que pertenecen al G20, Rusia, Japón, Brasil, Canadá, Chile, Israel, Corea, China; en la actualidad más de 120 países exigen el uso de las NIIF, incluyendo a Ecuador.

En cambio existen países que tienen sus propias normas contables, como Estados Unidos que presentan su información bajo las US GAAP (Generally Accepted Accounting Principles) o Japón que tienen sus Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados; en estos dos casos, se ha aceptado realizar un esfuerzo conjunto para converger sus principios con las NIIF.

ii. Las NIIF en el Ecuador

En el Ecuador, mediante la Resolución No. 06.Q.ICI-004 emitida por la Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros con fecha 4 de septiembre de

1 FILIACIÓN INSTITUCIONAL: Socia de Asesoría y Planificación Tributaria A.P.T. y profesora de impuestos diferidos y planificación tributaria en varias maestrías y entidades educativas.

2 La adaptación responde a un proceso de armonización de la norma contable de un país con las NIIF, mientras que la adopción corresponde a la aplicación completa de la norma sin ningún cambio.

2006, se definió la adopción obligatoria de las NIIF por parte de las entidades sujetas a su control y vigilancia.

Posteriormente, con fecha 31 de diciembre de 2008, esta Superintendencia emitió la resolución No. 08.G.DSC.010 con el fin de establecer las normas de implementación de las, para lo cual formó 4 grupos para la aplicación desde el año 2010 al año 2017.

La adopción de las NIIF significó un cambio revolucionario en la forma de llevar la contabilidad en las empresas en el Ecuador, puesto que la mayoría de empresas atendían a las reglas de la normativa tributaria vigente para el registro contable de sus transacciones, en lugar de aplicar la normativa contable correspondiente que en ese tiempo eran las Normas Ecuatorianas de Contabilidad (NEC) y en su ausencia las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC).

Con la obligatoriedad de adoptar las NIIF las empresas tuvieron que realizar ajustes considerables en sus estados financieros con el fin de realizar la transición a estas normas, debido a la forma en la que se llevaba la Contabilidad anteriormente; es decir que el Patrimonio de algunas compañías, que es en donde se reflejan dichos ajustes, sufrió un cambio importante, así como en las cuentas del Activo y Pasivo que tuvieron que incrementar o disminuir su valor por diversos motivos, por ejemplo para ser reexpresados a su valor de mercado o por ser dados de baja en vista del incumplimiento de los preceptos establecidos para considerarse como tales.

En el Ecuador se aplican las NIIF completas y las NIIF para PYMES (pequeñas y medianas empresas).

Las NIIF completas son aplicables para las compañías y entes sujetos y regulados por la Ley de Mercado de Valores, así como todas las compañías que ejercen actividades de auditoría externa, compañías con activos totales iguales o superiores a USD 4'000.000,00, compañías de economía mixta, sociedades y Entidades del Sector Público; compañías holding, sucursales de compañías extranjeras u otras empresas extranjeras estatales, paraestatales, privadas o mixtas, organizadas como personas jurídicas y sus asociaciones, compañías intermediarias de reaseguros, peritos de seguros y asesoras productoras de seguros. Estas normas se encuentran conformadas por varias normas: NIC, NIIF, SIC (Comité de Interpretaciones de las Normas Internacionales de Contabilidad) y CINIIF (Comité de Interpretaciones de las Normas Internacionales de Información Financiera).

En cambio, las NIIF para PYMES son destinadas para las pequeñas y medianas empresas que corresponden a compañías con activos inferiores a USD 4'000.000,00, valor bruto de ventas anuales de hasta USD 5'000.000,00 y con menos de 200 trabajadores; y contienen normas más simplificadas, recogidas en un solo libro.

Cada una de las normas citadas tratan temas específicos como por ejemplo: Presentación de Estados Financieros, Inventarios, Propiedades, Planta y Equipo, Ingresos, Combinaciones de Negocios, Contratos de Seguros, Instrumentos Financieros, entre otras.

El Servicio de Rentas Internas por su parte, dentro de las reformas realizadas a la Ley de Régimen Tributario Interno y su Reglamento que entraron en vigencia para el año 2015, incluyó una serie de cambios con el fin de armonizar la aplicación de las NIIF con la declaración y pago del Impuesto a la Renta, permitiendo a las empresas cierto tipo de deducciones con las debidas limitaciones.

La Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros tiene dentro de su ámbito de control, la supervisión y aseguramiento de una aplicación óptima de las NIIF, con lo que se aseguraría que los Estados Financieros de las empresas muestren la realidad de sus transacciones y que puedan ser comparables para la toma de decisiones.

iii. Las NIIF en el contexto de la Fiscalidad Internacional

Como se explicó, varios países usan las NIIF para la generación de la información financiera, unos adoptan las NIIF tal cual son emitidas por el órgano respectivo y otras las adaptan a su realidad.

En este contexto, al momento de realizar un análisis de fiscalidad internacional a una cuenta específica, es necesario conocer la normativa financiera utilizada por la compañía para reportarlas en los Estados Financieros, la complejidad del análisis inicia cuando se utilizan comparables en el análisis, puesto que entra en juego conocer las normas financieras que se aplican en cada país e identificar si la aplicación de esta norma ya afectó a la cuenta de tal manera que no es necesario algún ajuste.

Por ejemplo, en Ecuador existen empresas que no aplican las NIIF, como por ejemplo los bancos; si estos fuesen utilizados como comparables en otro país, en donde este tipo de compañías sí apliquen NIIF, el analista de fiscalidad internacional debe realizar los ajustes necesarios para que las cuentas sean comparables bajo NIIF, o en su defecto eliminar el efecto de aplicación de la NIIF en la empresa revisada.

a. Ajustes de comparabilidad en el análisis de precios de transferencia y su relación con las NIIF

Las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias del año 2010 indican que, para el cumplimiento del principio de plena competencia se debe comparar una transacción con partes relacionadas con otra transacción con partes independientes, para lo cual es necesario que las condiciones económicas relevantes de dichas transacciones sean suficientemente comparables, es decir que, en caso de existir diferencias, no afecten significativamente a las condiciones analizadas o en su defecto se puedan realizar los ajustes necesarios con el fin de eliminar las diferencias.

Estas directrices indican que para realizar un análisis de comparabilidad se podría seguir 9 pasos como buena práctica aceptada, sin que sean los únicos que deban utilizarse, los cuales se resumen a continuación:

1. Determinación de los años incluidos en el análisis.
2. Análisis de las circunstancias del contribuyente.
3. Comprensión de la operación vinculada objeto de revisión en base a un análisis funcional.
4. Revisión de comparables internos, en caso de existir.
5. Determinación de las fuentes de información disponibles sobre comparables externos cuando sean necesarios.
6. Selección del método de determinación de precios de transferencia más apropiado.
7. Identificación de comparables potenciales.
8. Determinación y aplicación de los ajustes de comparabilidad que sean pertinentes.
9. Interpretación y uso de los datos recabados y determinación de la remuneración de plena competencia.

El paso número 8 supone la realización de ajustes de comparabilidad, los mismos que deben realizarse siempre y cuando mejoren la confiabilidad de los datos y permita realizar un análisis de comparabilidad objetivo.

El apartado 3.48 de las Directrices indican que “Entre los ejemplos de ajustes de comparabilidad se incluyen aquellos tendientes a la búsqueda de consistencia contable, destinados a eliminar las diferencias provocadas por la diversidad de criterios contables entre las operaciones vinculadas y las efectuadas en condiciones de plena competencia; la segmentación de los datos financieros que

permiten eliminar las operaciones no comparables y los ajustes efectuados por razón de diferencias en el capital, funciones, activos y riesgos.” (OCDE, *Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales (IEF), 2010, página 145)

Como se puede observar, los ajustes de comparabilidad están estrechamente relacionados a la información financiera presentada por las empresas que se están comparando.

Las NIIF buscan que las empresas manejen un lenguaje único en la presentación de su información financiera, con el fin de que ésta sirva para la toma de decisiones en los diversos ámbitos en los que sean utilizados. Al ser normas mundialmente aceptadas, éstas permiten que empresas de diferentes países utilicen los mismos criterios contables, lo cual permite eliminar distorsiones respecto a la forma de presentar la información, así como en los valores que se presentan en los Estados Financieros.

Si las empresas que se están comparando usan un mismo lenguaje financiero, por ejemplo las NIIF, la información a comparar posiblemente no necesite de algún tipo de ajuste en este ámbito, sin embargo, si usan un lenguaje diferente es muy seguro que se presenten diferencias que podrían o no ser ajustadas, todo dependerá del impacto que tenga la cuenta que se está analizando.

En el Anexo al Capítulo III de las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias del año 2010, se presenta un ejemplo de ajuste al capital circulante y se indica que éste puede ser oportuno al aplicar el método del margen neto operacional, aunque también pueden realizarse en la utilización de los métodos del costo incrementado o del precio de reventa.

El ajuste al capital circulante está relacionado al costo del dinero en el tiempo y en las Directrices se mencionan los siguientes escenarios:

1. Plazo de 60 días a sus clientes para el pago de sus compras, en este caso el precio debería incluir el precio al contado más el interés de 60 días y la empresa puede que necesite recurrir a un préstamo para poder financiar este tipo de pago o en su defecto utilizar su efectivo disponible, el mismo que pudo haber utilizado para una inversión.
2. La empresa cuenta con plazos prolongados para el pago a sus proveedores, por lo tanto podría necesitar menos dinero en préstamos o en su defecto puede utilizar el efectivo excedente para realizar inversiones.

3. Una empresa puede mantener un elevado nivel de inventarios, lo cual demanda que deba endeudarse para poder comprarlo y mantenerlo (cubrir el riesgo) en bodega o en su defecto utilizar el efectivo disponible en lugar de poder invertirlo.

Las Directrices mencionan que estas tres cuentas (venta del inventario, cuentas por cobrar a los clientes y pago a proveedores) necesitan de una financiación para cubrir el periodo de tiempo que media entre el momento en el que invierte dinero (es decir, paga al proveedor) y el tiempo en que recupera el fruto de su inversión (es decir, cobra a sus clientes), y brinda la siguiente fórmula para calcular el lapso de tiempo:

“El plazo necesario para vender las existencias a los clientes + (más) el plazo necesario para cobrar a los clientes – (menos) el tiempo acordado para el pago a proveedores.” (OCDE, *Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales (IEF), 2010, página 382)

Se puede concluir que las cuentas analizadas en este ajuste de capital circulante son: venta del inventario a crédito, pago a proveedores con plazo y endeudamiento o uso de efectivo para la adquisición de un alto nivel de inventarios, estas cuentas tienen sus propias reglas dentro de las NIIF, un análisis de esta situación se presenta a continuación:

1. Venta del inventario a crédito

Según la Norma Internacional de Información Financiera 15 Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes (IFRS Foundation, 2014), cuando una empresa realiza una venta a crédito debe ajustar el precio de la transacción para mostrar el valor del dinero en el tiempo, siempre y cuando se proporcione al cliente un beneficio significativo de financiación, por lo tanto, el valor que se registre como ingreso ordinario por la venta responde al que un cliente habría pagado en una compra en efectivo y en otra cuenta de ingreso la que corresponde al interés, a medida que se cumpla el plazo de financiamiento.

La existencia de un componente de financiación significativo es independiente de que el compromiso de financiación esté explícito en el contrato o de manera implícita en la forma de pago, la forma de evaluar la existencia de este componente se compone de dos aspectos:

- a. **La diferencia entre el precio pactado y el que sería en efectivo**

- b. El efecto combinado del periodo de tiempo que transcurra entre la entrega del bien o servicio y la tasa de interés dominante en el mercado correspondiente.

El ajuste del valor del dinero en el tiempo se lo debe hacer mediante el uso de una tasa de descuento que muestre las condiciones de un financiamiento por separado de la empresa a su cliente, realizando un análisis de la situación de este último, así como la exigencia de cualquier garantía.

Cabe señalar que esta norma da una solución práctica para definir la existencia de un componente de financiación significativo en la transacción de venta, el mismo que responde al plazo de tiempo entre la entrega del bien o servicio y el pago por parte del cliente, cuando dicho plazo es de 1 año o menor, entonces no existiría la necesidad de realizar ningún ajuste.

2. Pago a proveedores con plazo

En este caso también aplica lo indicado en la Norma Internacional de Información Financiera 15 Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes (IFRS Foundation, 2014), puesto que es visto desde el lado de quien compra el bien o servicio; por lo tanto, aplicaría para el caso en el que el cliente registra por separado su transacción de compra y de gasto por el interés de financiamiento.

3. Endeudamiento para la adquisición de un alto nivel de inventarios

Cuando una empresa mantiene un stock alto de inventarios, debe incurrir en costos adicionales tales como el pago de intereses por endeudamiento, al respecto la Norma Internacional de Información Financiera 2 Inventarios (IFRS Foundation, 2014) indica que cuando una empresa adquiera inventarios con un plazo para pagar, deberá reconocer un pasivo por financiamiento y el posterior gasto interés conforme avance el plazo de pago.

En estos tres casos: venta del inventario a crédito, pago a proveedores con plazo y alto nivel de inventarios, resulta importante conocer si aplican NIIF o alguna norma parecida tal como US GAAP, puesto que es posible que parte o todos los ajustes de capital circulante hayan sido aplicados y no sea necesario un ajuste para el análisis de precios de transferencia.

En este sentido, resulta importante que el analista de precios de transferencia tenga un conocimiento profundo de las NIIF, con el fin de que pueda realizar una buena lectura de los Estados Financieros presentados por las empresas, de tal manera que identifique si se realizaron o no los ajustes financieros definidos en la norma y verifique la procedencia de realizar o no los ajustes de capital correspondientes.

b. Otros conceptos de Fiscalidad Internacional

Existen otros conceptos que se manejan en la Fiscalidad Internacional en los cuales la aplicación de NIIF juega un papel importante para la definición de la verdadera esencia de las transacciones y su consiguiente registro en los Estados Financieros.

b.1 Riesgo de subcapitalización

En el caso del riesgo de subcapitalización, en donde, se disfraza un aporte de capital como un préstamo con el fin de generar un escudo fiscal a través de un gasto de interés, el Marco Conceptual para la Información Financiera de las NIIF (IFRS Foundation, 2010) define a un Pasivo como “una obligación presente de la entidad, surgida a raíz de sucesos pasados, al vencimiento de la cual, y para cancelarla, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos”, entonces para el reconocimiento de un pasivo debe realizarse cuando del pago de esa obligación presente se derive la salida de recursos asociados a beneficios económicos futuros.

El término de beneficios económicos futuros se asocia a la probabilidad de que, producto de la obligación contraída, la entidad vaya a tener una entrada de flujos de beneficios.

En el caso de una subcapitalización, no se cumple la premisa de que la empresa realice este registro con el fin de obtener beneficios futuros, puesto que su objetivo final es extraer flujos de la empresa vía intereses sin tener un beneficio a cambio; por lo tanto, en una aplicación correcta de las NIIF, nunca se habría podido registrar un préstamo y en consecuencia no se presentaría el riesgo de subcapitalización.

Con esto se puede observar que las NIIF aplicadas al cien por ciento disminuirían drásticamente el riesgo de la subcapitalización.

Otra característica de la subcapitalización, es la forma de pago, muchas empresas generan la figura de subcapitalización con el único incentivo de crear un gasto de interés que les permita rebajar el Impuesto a la Renta, por consiguiente, la forma de pago no es a través de efectivo sino mediante la compensación de cuentas por cobrar y por pagar entre partes relacionadas.

Al respecto las NIIF no permiten la compensación de activos y pasivos, sin embargo, según lo establecido en Norma Internacional de Contabilidad 32 Instrumentos Financieros: Presentación (IFRS Foundation, 2014); únicamente se pueden compensar activos y pasivos financieros cuando la empresa, en el momento actual, tenga el derecho legal de compensar los importes reconocidos por el importe neto, o de realizar el activo financiero y cancelar el pasivo financiero de forma simultánea.

b.2 Partes relacionadas

La Norma Internacional de Contabilidad 24 Información a revelar sobre partes relacionada (IFRS Foundation, 2012) tiene como objetivo asegurar que los Estados Financieros presenten la información necesaria que permita observar los posibles efectos en la posición financiera como en los resultados del periodo de las transacciones con partes relacionadas.

Para el efecto define a las partes relacionadas como:

“Una parte relacionada es una persona o entidad que está relacionada con la entidad que prepara sus estados financieros (en esta Norma denominada “la entidad que informa”).

- (a) Una persona, o un familiar cercano a esa persona, está relacionada con una entidad que informa si esa persona:
 - (i) ejerce control o control conjunto sobre la entidad que informa;
 - (ii) ejerce influencia significativa sobre la entidad que informa; o
 - (iii) es miembro del personal clave de la gerencia de la entidad que informa o de una controladora de la entidad que informa.

- (b) Una entidad está relacionada con una entidad que informa si le son aplicables cualquiera de las condiciones siguientes:
 - (i) La entidad y la entidad que informa son miembros del mismo grupo (lo cual significa que cada una de ellas, ya sea controladora, subsidiaria u otra subsidiaria de la misma controladora, son partes relacionadas entre sí).
 - (ii) Una entidad es una asociada o un negocio conjunto de la otra entidad (o una asociada o negocio conjunto de un miembro de un grupo del que la otra entidad es miembro).
 - (iii) Ambas entidades son negocios conjuntos de la misma tercera parte.
 - (iv) Una entidad es un negocio conjunto de una tercera entidad y la otra entidad es una asociada de la tercera entidad.
 - (v) La entidad es un plan de beneficios post-empleo para beneficio de los empleados de la entidad que informa o de una entidad relacionada con ésta. Si la propia entidad que informa es un plan, los empleadores patrocinadores también son parte relacionada de la entidad que informa.

(vi) La entidad está controlada o controlada conjuntamente por una persona identificada en (a).

(vii) Una persona identificada en (a)(i) tiene influencia significativa sobre la entidad o es un miembro del personal clave de la gerencia de la entidad (o de una controladora de la entidad).

(viii) La entidad o cualquier miembro de un grupo del cual es parte proporciona servicios del personal clave de la gerencia a la entidad que informa o a la controladora de la entidad que informa.”

Respecto a las transacciones con partes relacionadas, esta norma demanda que se revele la naturaleza de la relación con la parte implicada, así como información de las transacciones y saldos pendientes y compromisos adquiridos; como mínimo requiere la presentación de lo siguiente:

- Importe de la transacción,
- Importe de los saldos pendientes, sus plazos, condiciones y garantías,
- Valoración de deudas de dudoso cobro de los saldos pendientes; y
- Gastos reconocidos por deudas incobrables o de dudoso cobro por el saldo pendiente de cobro.

En el contexto de las NIIF, esta información de partes relacionadas resulta fundamental, puesto que es el punto de partida para el análisis posterior, sin embargo, esta información debe ser complementada con otra que implique la consideración de partes relacionadas. En Ecuador, se debe verificar lo establecido en el artículo innumerado después del 4 de la Ley de Régimen Tributario Interno, con el fin de establecer partes relacionadas, incluso se tienen presunciones legales tales como realizar transacciones con empresas ubicadas en paraísos fiscales o cuando las transacciones no se ajusten al principio de plena competencia.

BIBLIOGRAFÍA

IFRS Foundation. (2010). En I. Foundation, *Normas Internacionales de Información Financiera* (págs. A21-A56). Londres: IFRS Foundation.

IFRS Foundation. (s.f.). *About us: IFRS*. Recuperado el 5 de enero de 2015, de [http://www.ifrs.org/About-us/Documents/WhoWeAre Spanish September FINAL 2013.pdf](http://www.ifrs.org/About-us/Documents/WhoWeAre%20Spanish%20September%20FINAL%202013.pdf)

IFRS Foundation. (2014). Inventarios. En I. Foundation, *Normas Internacionales de Información Financiera* (págs. A855-A870). Londres: IFRS Foundation.

IFRS Foundation. (2012). Norma Internacional de Contabilidad 24 Información a revelar sobre partes relacionadas. En I. Foundation, *Normas Internacionales de Información Financiera* (págs. A1123-A1136). Londres: IFRS Foundation.

IFRS Foundation. (2014). Norma Internacional de Contabilidad 32 Instrumentos Financieros: Presentación. En I. Foundation, *Normas Internacionales de Información Financiera* (págs. A1415-A1454). Londres: IFRS Foundation.

IFRS Foundation. (2014). Norma Internacional de Información Financiera 15. En I. Foundation, *Normas Internacionales de Información Financiera* (págs. A745-A808). Londres: IFRS Foundation.

Ley de Régimen Tributario Interno. (s.f.). *Codificación No. 2004-026* . Ecuador.

OCDE. (2010). *Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales (IEF).

Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno. (s.f.). *Decreto No. 374* . Ecuador.

GLOSARIO DE TÉRMINOS INGLÉS - ESPAÑOL

accounting records	registros contables
accounts payable	cuentas por pagar
accounts receivable	cuentas por cobrar
advance pricing arrangement (APA)	acuerdo previo sobre precios de transferencia (APP)
aggressive tax planning	planificación tributaria agresiva
allocation	asignación
arm's length principle	principio de plena competencia
arm's length range	rango de plena competencia
assessment	determinación de tributos
avoidance	elusión
balance sheet	balance general
Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)	Erosión de la base imponible y traslado de beneficios
bearer securities	títulos al portador
beneficial owner	beneficiario efectivo
Branch Profits Tax	impuesto sobre las sociedades no residentes con establecimiento permanente
burden of proof	carga de la prueba
capital asset	activo fijo
centre of vital interest	centro de intereses vitales
company	sociedad
comparable uncontrolled price method (CUP)	método del precio libre comparable
competent authority	autoridad competente
compliance	cumplimiento
consumption tax	impuesto al consumo
controlled foreign companies (CFC)	sociedades extranjeras controladas (SEC)
cost contribution arrangements	acuerdos de contribución de costes
cost plus method	método del coste incrementado
customs duties	aranceles
debt/equity ratio	proporción deuda-capital
deductible expense	gasto deducible
deferral of tax	aplazamiento del impuesto
direct tax	impuestos directos
dividends	dividendos
domicile	domicilio

double tax treaty	tratado para evitar la doble tributación
double taxation	doble tributación
effective tax rate	tasa de impuesto efectiva
employee profit sharing	participación de los trabajadores en las utilidades
enterprise	empresa
environmental tax	impuesto ambiental
equity	capital
evasion	evasión
excise taxes	impuesto a los consumos especiales
exemption	exoneración
expenses	gastos
fair market value	valor razonable de mercado
financial statement	estado financiero
fiscal transparency	transparencia fiscal
fiscal year	ejercicio fiscal
goodwill	plusvalía mercantil / fondo de comercio
harmonization of tax	armonización fiscal
holding company	entidad tenedora de acciones
immovable property	propiedad inmobiliaria / bien inmueble
income	ingreso
income tax	impuesto sobre la renta
indirect tax	impuesto indirecto
inheritance	herencia
intangible property	bienes intangibles
intellectual property	propiedad intelectual
intra group services	servicios intra-grupo
invoice	factura
joint venture agreement	contrato de asociación
jurisdiction	jurisdicción
large taxpayer	gran contribuyente
limitation on benefits provision	regla de limitación de beneficios
limited liability company (LLC)	compañía de responsabilidad limitada
listed company	sociedad que cotiza en bolsa
mergers & acquisitions (M&A)	fusiones y adquisiciones
Mutual Agreement Procedure (MAP)	procedimiento de acuerdo mutuo / procedimiento amistoso
mutual assistance	asistencia mutua
nominal value	valor nominal
notice of assessment	orden de determinación
Organization for Economic Co-operation and Development (OECD)	
Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE)	

outflow tax	impuesto a la salida de divisas
passive income	ingresos pasivos
Peer Review Report	Informe de revisión por pares
penalties	sanciones administrativas
permanent establishment (PE)	establecimiento permanente (EP)
place of effective management	sede de dirección efectiva
profit shifting	traslado de beneficios
profit split method	método de reparto de beneficio
reimbursement	reembolso
research and development (R&D)	investigación y desarrollo (I+D)
residence	residencia
residence principle of taxation	sistema de imposición basado en el principio de residencia
royalties	regalías
rule shopping	abuso de reglas
salary / wage	salario
secret comparable	comparable secreto
sham transaction	transacción ficticia
shareholder	accionista
shell company	empresa de papel
small taxpayer	contribuyente pequeño
source principle of taxation	sistema de imposición basado en el principio de fuente
substance over form	sustancia sobre la forma
tax credit	crédito tributario
tax form	declaración fiscal
tax fraud	fraude fiscal
tax haven	paraíso fiscal
tax planning	planificación tributaria
tax ruling	acuerdo tributario / consulta vinculante
taxable base	base imponible
taxable event	hecho generador
taxpayer	sujeto pasivo
thin capitalisation	sub-capitalización
transactional net margin method	método del margen neto de la operación
transfer pricing	precios de transferencia
treaty shopping	abuso de tratados
value added tax	impuesto al valor agregado
withholding tax	retención
world wide income	principio de renta mundial

PATROCINADORES

El bajo costo de este libro, es gracias al auspicio de los patrocinadores cuyos nombres se detallan a continuación. El contenido de cada artículo es responsabilidad del respectivo autor y no representa, necesariamente, la opinión de los patrocinadores



**UNIVERSIDAD ANDINA
SIMÓN BOLÍVAR**
Ecuador



ITABSA

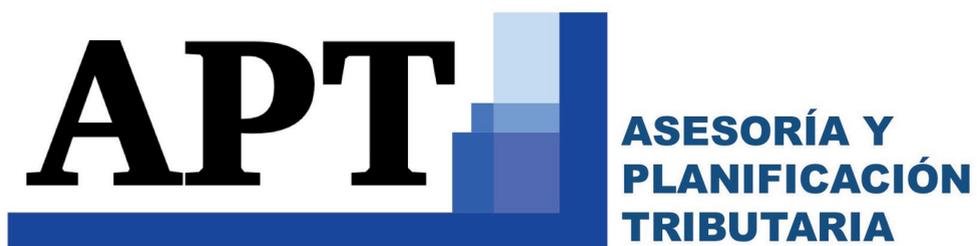


TANASA



PROESA

AFILIADAS A PHILIP MORRIS INTERNATIONAL



APT

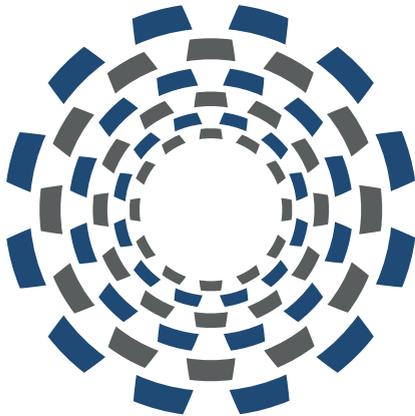
**ASESORÍA Y
PLANIFICACIÓN
TRIBUTARIA**

CORRAL 
ROSALES

international standards, local vanguard



CRIPTONSA
GRUPO EMPRESARIAL



CÁMARA DE
INDUSTRIAS Y
PRODUCCIÓN



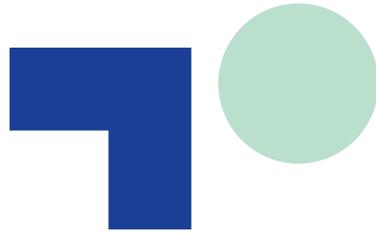
Instituto Ecuatoriano
de Derecho Tributario

INTEGRAL ADVISORS

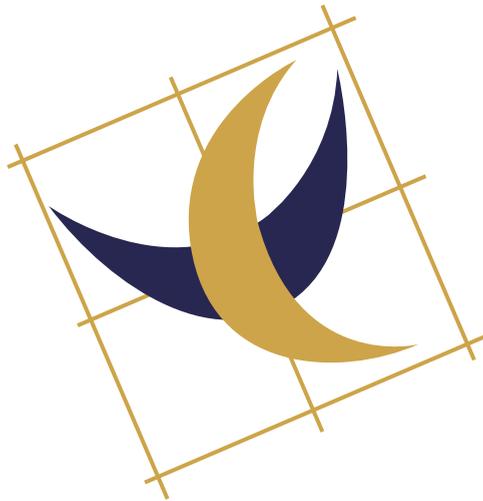
SERVICIOS LEGALES & TRIBUTARIOS



TRANSFER PRICING ECUADOR



TP Consulting



ASESORIA TRIBUTARIA

VICTORIA DE CALLEJAS
CRISTINA BARRERA M.

Esta edición del
TRATADO DE FISCALIDAD INTERNACIONAL
PARA EL ECUADOR
se terminó de imprimir
en marzo de 2019, bajo
la coordinación y diseño editorial
de **Ius et Historiæ**, ediciones.
(San Francisco de Quito)

Este esfuerzo editorial colectivo desde el inicio se planteó un objetivo central: entregar a los profesionales que trabajan en los diferentes espacios de las actividades y de los negocios internacionales, un tratado actualizado, amplio y claro para comprender de mejor manera no solo la dogmática jurídica, sino además, diferentes perspectivas teóricas útiles para dar cuenta del estado de debate teórico que ahora se lleva adelante en diferentes países. En efecto, aquí se incorporan las visiones de autores nacionales como del exterior del más alto nivel. Esta primera edición del tratado está dividida en tres partes con un total de 37 artículos escritos por estudiosos y cultores de la disciplina, a quienes les expresamos nuestra gratitud por tan importante contribución al foro local. Un primer bloque de trabajos aborda cuestiones de orden general sobre la problemática tributaria internacional. Luego, un segundo apartado se enfoca en diversas estrategias que a nivel comparado se han diseñado y se están aplicando para luchar contra el fraude y la evasión fiscal internacionales. La tercera y última parte contiene escritos que explican algunas cuestiones propias de la tributación de sectores económicos específicos. Este tratado está enfocado al estudio de la Fiscalidad Internacional desde la perspectiva ecuatoriana, por esto, en los temas que ha sido pertinente se ha incorporado un capítulo que comprende una visión teórica general y a continuación un capítulo que aterriza los conceptos a nivel de la experiencia local.

Ius et Historiæ

Ediciones

