

**Universidad Andina Simón Bolívar
Sede Ecuador**

Area De Derecho

**Programa de Maestría
en Derecho Económico**

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

César Montaña Galarza

1998

Al presentar esta tesis como uno de los requisitos previos para la obtención del grado de magíster de la Universidad Andina Simón Bolívar, autorizo al centro de información o a la biblioteca de la Universidad para que haga de esta tesis un documento disponible para su lectura según las normas de la Universidad.

Estoy de acuerdo en que se realice cualquier copia de esta tesis dentro de las regulaciones de la Universidad, siempre y cuando esta reproducción no suponga una ganancia económica potencial.

También cedo a la Universidad Andina Simón Bolívar los derechos de publicación de esta tesis, o de partes de ella, manteniendo mis derechos de autor, hasta por un período de 30 meses después de su aprobación.

Dr. César Montaña Galarza

Febrero de 1998

UNIVERSIDAD ANDINA SIMON BOLIVAR

SEDE ECUADOR

AREA DE DERECHO

**PROGRAMA DE MAESTRIA
EN DERECHO ECONOMICO**

TITULO

El Ecuador frente a los problemas de la doble imposición internacional

**AUTOR : DR. CESAR MONTAÑO GALARZA
TUTOR : DR. JOSE VICENTE TROYA JARAMILLO**

QUITO, 1998

RESUMEN

El propósito de este trabajo de investigación es el de concientizar a los gobernantes de los países andinos, a quienes manejan las políticas de Estado, a los profesionales, a los maestros y a los estudiantes del derecho acerca de la importancia y necesidad de profundizar en el estudio de nuevas ramas jurídicas, que como el derecho internacional tributario, juegan un papel preponderante para la vida económica y el desarrollo social de nuestros países, inscritos en un efectivo proceso de integración subregional andino.

La tesis que presento pretende escudriñar en algunos temas de importancia como: las nociones fundamentales del derecho internacional tributario y sus contenidos; sus fuentes; la evolución que en el tiempo ha tenido la imposición internacional a cargo de organismos internacionales y en Latinoamérica; la potestad tributaria de los estados, la doble imposición internacional y el derecho internacional tributario; la interpretación jurídica de los convenios para atenuar o eliminar la doble imposición internacional; la idea de soberanía ante el fenómeno tributario internacional; los criterios de atribución de potestad tributaria que defienden los estados; la figura del establecimiento permanente; la transnacionalización de la renta y el patrimonio y la exigibilidad de la tributación internacional; las alternativas de solución para evitar la doble imposición internacional tanto desde el punto de vista de los países desarrollados como de los países en vía de desarrollo; la integración subregional y la imposición a la renta de las empresas en el Grupo Andino; se analiza los modelos de convenio para evitar la doble imposición internacional propuestos por la Comunidad Andina y por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico; asimismo, realizo un análisis crítico del Convenio suscrito entre los gobiernos de Ecuador e Italia para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y para prevenir la evasión fiscal; termina este trabajo con algunas conclusiones y recomendaciones.

AGRADECIMIENTO

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

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

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

Quito, 27 de febrero de 1998

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

El Autor.

INDICE

Resumen o abstract	4
Dedicatoria	5
Agradecimientos	6
Indice	7
Introducción	10
CAPITULO UNO	
1. Nociones fundamentales	11
1.1. El derecho internacional tributario y sus contenidos	12
1.2. Fuentes del derecho internacional tributario	16
1.2.1. Fuentes del derecho internacional común en el derecho internacional tributario...	16
1.2.1.1. Tratados internacionales	19
1.2.1.2. La costumbre de derecho internacional	23
1.2.1.3. Principios generales del derecho	25
1.2.1.4. Fallos o decisiones judiciales (jurisprudencia internacional)	30
1.2.1.5. La doctrina	31
1.2.1.6. La legislación y la jurisprudencia fiscal nacionales	32
1.2.1.7. Disposiciones administrativas	36
1.3. Apreciación histórica sobre la evolución de la imposición internacional bajo el tratamiento de organizaciones internacionales	38
1.3.1. Sociedad de Naciones	38
1.3.2. Organización de las Naciones Unidas (ONU)	40
1.3.3. Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE)	43
1.4. Apreciación histórica sobre la evolución de la imposición internacional en Latinoamérica	44
CAPITULO DOS	
2. La potestad tributaria de los estados, la doble imposición internacional y el derecho internacional tributario	48
2.1. La potestad tributaria de los estados y sus implicaciones de carácter internacional	48
2.1.1. Caracteres de la potestad tributaria	49
2.2. El fenómeno de la doble imposición internacional	51
2.2.1. Concepto de doble imposición internacional	56
2.2.2. Convenios internacionales para evitar la doble imposición tributaria y su interpretación jurídica	59
2.3. La idea de soberanía ante el fenómeno tributario internacional	63
2.3.1. El principio de soberanía de los estados en el contexto de las imposiciones tributarias y su concreción en el derecho internacional tributario	66
CAPITULO TRES	

3.	Criterios de atribución de potestad tributaria y el establecimiento permanente	70
....		
3.1.	Criterio de la fuente	70
3.1.1.	Concepto económico de fuente	71
3.1.2.	Noción jurídica tributaria de fuente en la concepción de renta-producto	72
3.1.3.	Noción jurídica tributaria de la fuente en la concepción renta-ingreso	73
3.2.	Criterio del domicilio	74
3.3.	El establecimiento permanente	77
3.3.1.	Concepto de establecimiento permanente	77
3.4.	Transnacionalización de la renta y el patrimonio y la exigibilidad de la tributación internacional	81

CAPITULO CUATRO

4.	Alternativas de solución para evitar la doble imposición internacional	86
4.1.	Soluciones planteadas por la doctrina para atenuar o eliminar la doble imposición internacional	86
4.1.1.	La exención de rentas obtenidas en el exterior	87
4.1.2.	El crédito de impuestos pagados en el exterior (tax credit)	89
4.1.3.	El descuento por impuestos exonerados (tax sparing)	90
4.1.4.	El descuento por inversiones en el exterior	92
4.2.	La doctrina latinoamericana	92
4.3.	Alternativa de solución para atenuar o eliminar la doble imposición internacional en la Comunidad Andina	104
4.4.	La integración subregional. Las empresas y la tributación de sus beneficios	107
4.4.1.	Realidad actual	107
4.4.2.	La imposición a las rentas de las empresas en el Grupo Andino	110
4.4.2.1.	Principio jurisdiccional	111
4.4.2.2.	Sujetos pasivos	111
4.4.2.3.	Respecto de la renta imponible	111
4.4.2.4.	Renta de subsidiarias o sucursales de casas matrices con domicilio en el extranjero	112
4.4.2.5.	Dividendos, intereses, regalías y prestaciones de asistencia técnica	112
4.5.	Ley de Promoción y Garantía de Inversiones	113

CAPITULO CINCO

5.	Análisis de convenios para evitar la doble imposición internacional	119
5.1.	Análisis del Anexo I de la Decisión 40 del Acuerdo de Cartagena, que aprueba el Convenio para evitar la doble tributación entre los países miembros	119
5.1.1.	Rentas provenientes de bienes inmuebles	121
5.1.2.	Rentas producto de la explotación de los recursos naturales	121
5.1.3.	Beneficios obtenidos por la actividad de las empresas	122
5.1.4.	El caso de las regalías	123
5.1.5.	El caso de los intereses de créditos	123

5.1.6. El caso de los dividendos y participaciones	124
5.1.7. El caso de las ganancias de capital	124
5.1.8. Rentas que son producto de la prestación de servicios personales	125
5.1.9. Rentas obtenidas por empresas de servicios profesionales y asistencia técnica ...	125
5.1.10. Pensiones, anualidades y otras rentas periódicas semejantes	125
5.1.11. Ingresos producto del desarrollo de actividades artísticas y de entretenimiento público	126
5.1.12. Los beneficios de empresas de transporte aéreo, terrestre, marítimo, lacustre y fluvial	126
5.2. Análisis del Modelo de Convenio para evitar la doble imposición sobre la renta y el patrimonio de la OCDE de 1977 y 1992	127
5.2.1. Acerca de la residencia	128
5.2.2. Distribución territorial de bases imponibles	130
5.2.3. Métodos para evitar la doble imposición	132
5.2.4. Establecimientos permanentes	133
5.2.5. Empresas asociadas	135
5.2.6. Cláusula de no discriminación	135
5.2.7. Procedimiento amistoso e intercambio de información	136
5.3. Análisis crítico del Convenio entre el Gobierno de la República del Ecuador y el Gobierno de la República de Italia para evitar la doble imposición en materia de impuesto sobre la renta y sobre el patrimonio y para prevenir la evasión fiscal	137
5.3.1. Acerca de la residencia	138
5.3.2. Acerca del establecimiento permanente	139
5.3.3. Rentas inmobiliarias	142
5.3.4. Acerca de los beneficios de las empresas	143
5.3.5. Acerca de los dividendos, intereses y regalías	144
5.3.6. Acerca de las ganancias de capital	146
5.3.7. Rentas producto de trabajos independientes	147
5.3.8. Rentas producto de trabajos dependientes	148
5.3.9. Acerca de los artistas y deportistas	149
5.3.10. Imposición sobre el patrimonio	149
5.3.11. Normas para eliminar la doble imposición	150
CAPITULO SEIS	
6. Conclusiones y recomendaciones	154
ANEXOS	166
BIBLIOGRAFÍA	194

INTRODUCCION

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

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

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

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

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

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

CAPITULO UNO

EL DERECHO INTERNACIONAL TRIBUTARIO Y LA DOBLE IMPOSICION INTERNACIONAL EN LA COMUNIDAD ANDINA

1. NOCIONES FUNDAMENTALES

1.1. EL DERECHO INTERNACIONAL TRIBUTARIO Y SUS CONTENIDOS.

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

Día a día somos testigos del incremento del comercio mundial, que se da no solamente entre países de una región o de un continente, sino con alcance mundial, inter-regionalmente o inter-continentalmente, pues parece no haber lugar en el orbe que haya quedado fuera de este círculo creado por la oferta y la demanda de bienes y servicios, ni siquiera las otrora barreras culturales o ideológicas han impedido el incremento del comercio. A esto se suma sin duda el esfuerzo de las pujantes comunidades económicas en América, Europa y Asia.

Ha emergido a la palestra también el fenómeno de las empresas transnacionales, cuya magnitud operativa con la trama de casa matriz, subsidiarias y sucursales y con el vasto alcance de sus actividades en diferentes países, les ha permitido manejar con solvencia -a las 100 empresas más importantes de este tipo- aproximadamente el 60 por ciento del comercio en el mundo, y adquirir o mantener entre sus propiedades el veinte por ciento de los activos para la producción en el mundo.¹

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

Estamos frente a un panorama muy complejo que requiere de una sistemática y ágil intervención de los estudiosos del derecho, entre ellos los que se inclinan por las finanzas públicas y la tributación.

Encontramos pues en este fenómeno el origen de una gama muy variada de regulaciones por parte de los estados para mejorar el manejo económico, los asuntos presupuestarios, y particularmente la imposición a la renta y al patrimonio de las personas, en aras del beneficio colectivo de sus pobladores a través de una justa redistribución de los ingresos, elaborándose un conjunto de normas que aportan al contenido del derecho tributario y del denominado "derecho internacional tributario", que asoma como una disciplina independiente del derecho tributario, pero no del todo desligada a él, debido a sus elementos y aplicaciones comunes que se proyectan en el plano internacional.

Estoy de acuerdo con Ottmar Buhler cuando dice en su obra "*Principios de Derecho internacional tributario*", que ésta es una rama joven del ordenamiento jurídico internacional.²

Héctor Villegas en su obra "Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario" consigna una definición de derecho internacional tributario:

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

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

² Buhler, Ottmar: "*Principios de Derecho Internacional Tributario*". Versión castellana de Fernando Cervera Torrejón. Editorial de Derecho Financiero, Madrid 1968, pág. 3.

³ Villegas, Héctor: "Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario", Tomo I, tercera edición, Editorial Depalma, Buenos Aires-Argentina, 1984.

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

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

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

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

- a) Los tratados colectivos de derecho internacional tributario.⁶
- b) Tratados de doble imposición, cuyo concepto lo abordaré más adelante.
- c) Normas de las comunidades supranacionales y de

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

⁵ Buhler, Ottmar: obra citada, p. 5.

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

derecho internacional común⁷, como es el caso de las directivas de la Comunidad Europea en materia tributaria.

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

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

Más acertada sin duda es la segunda posición, por cuanto el derecho internacional tributario está para responder desde un ámbito internacional a todas las cuestiones que ocupan al derecho tributario, es decir, las cuestiones propias del derecho internacional tributario se desarrollan paralelamente a las del derecho tributario, pero, obviamente desde otro plano, el internacional. Por lo anotado, claro está que el derecho internacional tributario no es parte del derecho tributario.

1.2. FUENTES DEL DERECHO INTERNACIONAL TRIBUTARIO.

⁷Jarach, Dino: "Curso Superior de Derecho Tributario", 1970, p. 1411.

1.2.1. FUENTES DEL DERECHO INTERNACIONAL COMUN EN EL DERECHO INTERNACIONAL TRIBUTARIO.

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

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

En el Ecuador la Carta Magna prevé en el artículo 103 que trata de los deberes y atribuciones del Presidente de la República, literal f) lo siguiente:

*"Determinar la política exterior y dirigir las relaciones internacionales; celebrar tratados y demás convenios internacionales, de conformidad con la Constitución y las leyes; ratificarlos previa aprobación del Congreso Nacional; y canjear o depositar, en su caso, las respectivas cartas de ratificación"*⁸

El artículo 82 que contiene las facultades del pleno del Congreso Nacional, en el literal i) dice: *"Aprobar o desaprobado los tratados públicos y demás convenciones internacionales"*. El Art. 94 del mismo cuerpo normativo prescribe que:

"Las normas contenidas en los tratados y demás convenios internacionales que no se opongan a la Constitución y leyes, luego de formulados forman parte del ordenamiento jurídico de la República".⁹

⁸ Codificación de la Constitución Política de la República del Ecuador, Registro Oficial Nro. 2 del 13 de febrero de 1997. Sistema Legal Lexis S.A. actualizado a enero de 1998.

⁹ *Ibíd.*

No está por demás citar la norma constitucional del artículo 171 que trata de la supremacía de la Constitución, que dice: "*La Constitución es la Ley suprema del Estado*" y que:

"No tendrán valor alguno las leyes, decretos, ordenanzas, disposiciones y tratados o acuerdos internacionales que, de cualquier modo, estuvieren en contradicción con la Constitución o alteraren sus prescripciones".¹⁰

El artículo citado evidencia que las normas de los tratados no pueden prevalecer sobre las normas de la Constitución, lo que considero un flagrante atentado a la supremacía del derecho internacional, ya que los estados al suscribir un tratado tienen sobre sí una obligación jurídico-internacional, y por ello deben asegurar la ejecución de las normas en cuestión, precisamente dictando mediatamente las correspondientes prescripciones de derecho interno o normas jurídico-internas (leyes y reglamentos, instrucciones, etc.). Verdross sostiene que los estados están en libertad de promulgar las respectivas órdenes de ejecución de las normas internacionales en cada caso particular o encargar de una sola vez para siempre a sus órganos, en la Constitución, que apliquen las normas del derecho internacional como si fueran parte integrante de una ley o un reglamento.¹¹ Optar por este sistema significa identificarnos con la ejecución normal o mediata de las normas del derecho internacional y reconocer la supremacía del derecho internacional.

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

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

¹⁰ *Ibíd.*

¹¹ Verdross, Alfred: "Derecho internacional público". Aguilar S. A. Ediciones. Sexta edición, segunda reimpresión, 1980. pp. 172 y 173.

- a) Los tratados internacionales generales o particulares, cuyas reglas sean reconocidas por los estados parte.
- b) La costumbre internacional, como evidencia de una práctica general aceptada como ley. En efecto la costumbre a nivel internacional y local ha jugado un papel muy importante en la construcción cotidiana del derecho.
- c) Los principios generales del Derecho reconocidos por las naciones civilizadas.
- d) Conforme lo establecido en el art. 59, las decisiones judiciales y las enseñanzas de los publicistas -léase doctrinarios o estudiosos- más calificados de las diversas naciones, como medios subsidiarios para la determinación de normas de Derecho.¹²

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

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

Es considerable el número de convenios bilaterales que se han suscrito entre los estados, los mismos que pretenden dar solución a los problemas derivados de las relaciones fiscales

¹² Buhler, Ottmar: obra citada, p. 49 y 50.

entre los países participantes de esos convenios.¹³ El Ecuador desde el año de 1974 ha suscrito cerca de treinta convenios internacionales para evitar la doble imposición, principalmente referidos a la renta y al patrimonio, de los cuales sólo 6 están vigentes.

Cuando las disposiciones fiscales son aisladas y se recogen en tratados colectivos, que sirven fundamentalmente a fines no fiscales, dichas disposiciones se someten a las normas generales del derecho internacional acerca de tratados colectivos. La vinculación que implica un tratado colectivo es más fuerte que la que se deriva de un tratado bilateral.¹⁴

1.2.1.1. TRATADOS INTERNACIONALES.

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

Se podría decir que el derecho internacional convencional -o de los tratados- se concibe como derecho internacional particular, mientras que el derecho internacional común es de índole consuetudinaria.¹⁵

En cuanto a la clasificación de los tratados, existen numerosas clasificaciones que atienden al objeto, época de conclusión, ámbito de aplicación o modo de ejecución. Por ejemplo, una clasificación objetiva los divide en: a) tratados-leyes o normativos cuando el acuerdo tiende a formalizar una relación jurídica o regla de derecho objetivamente válida, en los que la voluntad de las partes tiene el mismo contenido (Carta de las Naciones Unidas de 1945); y, b) tratados-contratos (tratados de

¹³ Troya Jaramillo, José Vicente: obra citada, pp. 24 y 25.

¹⁴ *Ibíd.*, p. 27.

¹⁵ Monroy Cabra, Marco Gerardo: Derecho Internacional Público, Tercera edición, Editorial TEMIS S.A., Santa Fe de Bogotá-Colombia, 1995, pp. 49 y 50.

alianza o comercio) se trata de actos generadores de prestaciones recíprocas entre los contratantes. Existe otra clasificación, fundada en el número de las partes que se vinculan por medio de un tratado, es la que llama tratado bilateral al que se concluye entre dos estados y plurilateral, multilateral o colectivo, a aquel que se concreta entre tres o más estados.¹⁶

Los tratados internacionales y entre ellos los de índole fiscal entre los países han desempeñado importantes funciones: originalmente y primariamente, su propósito ha sido el de eliminar la doble imposición e incidentalmente promover el comercio mundial mediante la eliminación de los obstáculos a la inversión extranjera; una segunda función importante ha sido la de señalar entre los estados contratantes, el impuesto a la renta generado por la inversión extranjera; y, en tercer lugar, en los tratados se hacen previsiones acerca de la cooperación entre las autoridades nacionales para evitar la elusión y la evasión.

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

Los tratados fiscales colectivos son los acuerdos y convenciones que establecen los estados para regular aspectos tributarios comunes, ejemplo de ello constituye la adopción de la Decisión 40 por la Comisión del Acuerdo de Cartagena en su Séptimo Período de Sesiones Ordinarias de noviembre de 1971, en Lima-Perú.¹⁷ Hay que citar también, entre los tratados colectivos aislados para la eliminación de la imposición múltiple un amplio tratado de Roma del 6 de abril de 1922, entre los países de la antigua monarquía austro-húngara (Austria, Hungría, Italia, Polonia, Rumania, Yugoslavia), pero que sólo rigió formalmente

¹⁶ Rizzo Romano, Alfredo H.: Derecho Internacional Público, Tercera edición ampliada y actualizada, Editorial Plus Ultra, Buenos Aires-Argentina, 1994, p. 58.

¹⁷ Mediante la Decisión 40 de la Comisión del Acuerdo de Cartagena, se aprobó el Convenio para evitar la doble tributación entre los Países Miembros; y, además se aprobó el Convenio Tipo para la celebración de acuerdos sobre doble tributación entre los Países Miembros y otros Estados ajenos a la Subregión. Fuente: "Ordenamiento Jurídico del Acuerdo de Cartagena", Tomo I. Editado por la Junta del Acuerdo de Cartagena, Primera Edición Oficial, 1982. Lima-Perú, pp. 110 a 130.

de 1922 a 1938 entre Austria e Italia, sin haber sido totalmente aplicado en la práctica.¹⁸ Estos tratados colectivos, en la mayoría de las ramas del derecho internacional, desempeñan un papel secundario, debido a su escaso número, es decir prevalecen los bilaterales.

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

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

El Instituto de Estudios Fiscales de España, en una publicación presentada en 1977, solamente con relación a los países de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (O.C.D.E.) indicaba que se habían concluido ciento setenta y nueve convenios para evitar la doble imposición.¹⁹ Hoy en día se estima en mil cuatrocientos los tratados suscritos para evitar la doble imposición tributaria a la renta y al patrimonio en todo el mundo.

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

¹⁸ Buhler, Ottmar: obra citada, pp. 50 y 51.

¹⁹ Troya Jaramillo, José Vicente: obra citada, p. 27.

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

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

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

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

1.2.1.2. LA COSTUMBRE DE DERECHO INTERNACIONAL

A la costumbre se la reconoce universalmente como derecho, en la práctica es seguida por los sujetos internacionales; es la forma primaria de manifestarse la comunidad, ya que está formada por un conjunto de reglas observadas de hecho y que se revelan por la repetición de ciertos actos, sin desprenderse del sentimiento de obligatoriedad. Sus elementos son el elemento material y la convicción de que el comportamiento de que se trata es obligatorio.²⁰

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

A decir de Monroy Cabra, la costumbre en derecho internacional tiene una importancia enorme, a tal punto que puede afirmarse que todo el derecho internacional general que rige en la comunidad internacional está formado por normas consuetudinarias y principios generales de derecho. Agrega que no existe un derecho internacional convencional, y que muchas de las normas universales contenidas en los tratados son precisamente costumbres codificadas o recogidas en ellos.²¹

De manera similar opina Rizzo Romano en su obra "Derecho internacional público", cuando dice:

"Gran parte del Derecho Internacional General que rige en la Comunidad Internacional es de carácter consuetudinario o integrado por principios generales del Derecho.

²⁰ Monroy Cabra, Marco Gerardo : obra citada, p. 47.

²¹ Ibídem, pp. 47 y 48.

Lamentablemente -hasta ahora- no existe ningún Tratado internacional que haya sido aceptado por todos los Estados que integran esa comunidad".²²

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

Sin embargo, en el derecho internacional tributario hay menos campo para la costumbre que en otras ramas del derecho internacional, a causa de la fuerte influencia que han tenido las administraciones tributarias en los presupuestos de hecho formulados en la Ley.

La costumbre exige que los presupuestos de cada caso se hayan observado en el tráfico jurídico internacional durante considerable lapso y en un buen número de países, así como la convicción de que se trata de una obligación de carácter jurídico. Buhler sostiene que ambos requisitos elaborados en el derecho romano y canónico -constantes en líneas precedentes- para el nacimiento de la costumbre deben servir fundamentalmente como exigencias para la existencia de la costumbre en el derecho internacional tributario.²³

1.2.1.3. PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO.

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

A los problemas del derecho internacional tributario se podrían

²² Rizzo Romano, Alfredo H.: obra citada, p. 68.

²³ Buhler, Ottmar: obra citada, pp. 52 y 53.

aplicar principios generales del derecho como: "pacta sunt servanda" o los tratados deben ser observados fielmente y de buena fe, "lex posterior derogat legi priori" o ley posterior deroga a ley anterior, etc. Nos encontramos en estos dos casos ante principios del derecho privado que se pueden aplicar dentro del ámbito del derecho público. En cambio, el que "no cabe fundarse en negocios jurídicos ilícitos para formular pretensiones" -un principio del derecho civil- frecuentemente no rige en derecho tributario, donde domina la convicción que beneficios de esa naturaleza no pueden privilegiarse fiscalmente. El principio romano "in dubio contra fiscum" difícilmente puede aplicarse como principio general del derecho internacional tributario, sobre todo porque su aplicabilidad era ya cuestionada en el mismo derecho romano.²⁴

Perfectamente aplicable en el derecho internacional tributario es el principio del "efecto perjudicial de la oposición a los actos propios anteriores, el -venire contra factum proprium.", que también proviene de la doctrina romana.²⁵

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

"se supone que estos principios generales de derecho son la fuente supletoria del Derecho internacional a aplicar si las otras dos -Tratado y costumbre- no pueden ser aplicadas".²⁶

Los principios generales del derecho se originan en los diversos ordenamientos jurídicos estatales y en lo internacional sin la menor intervención del derecho interno.

Para concluir este punto cito algunos principios generales del

²⁴ *Ibíd.*, p. 55.

²⁵ *Ibíd.*, p. 56.

²⁶ Kelsen, Hans: Principios de Derecho Internacional Público, Editorial El Ateneo, Buenos Aires-Argentina, 1965, p. 262.

derecho, aceptados por la comunidad internacional y que tienen recepción afortunada en el derecho internacional público:

a) **Pacta sunt servanda;** este principio significa que los tratados deben ser observados fielmente, que obligan a las partes y deben ser cumplidos por ellas de buena fe, entendiéndose por "Parte" un Estado que ha consentido en obligarse por un Tratado y con respecto al cual el Tratado está en vigor. Ninguna de las partes podrá invocar disposiciones de su derecho interno como justificación del incumplimiento de un Tratado 27 ;

b) **Principio prohibitivo del abuso del derecho;** que tiene relación con la aceptación que hacen las personas de la vida en sociedad impone, para el ejercicio que de sus derechos hagan los particulares, la represión al egoísmo, a la mala fe, de la desidia y hasta de meras inadvertencias que podrían ser triviales si no fueran causa de daños infringidos a terceros. Siempre, el abuso del derecho se presenta en el ejercicio, o lo que es lo mismo, al hacer actuar, al ponerse en movimiento un derecho subjetivo, para ello se debe diferenciar el derecho como norma, del derecho como potestad o facultad deducidas del derecho positivo. Respecto de este principio, aún en la actualidad se discute si lo correcto es hablar de abuso del derecho o de abuso de un derecho;28

c) **Principio de prescripción adquisitiva;** este principio se funda en el reconocimiento general por parte de los estados, de un hecho, por ilícito que sea su origen. La prescripción adquisitiva en el derecho internacional se la puede definir como la adquisición de la soberanía de un territorio por el ejercicio continuado y pacífico de la soberanía sobre él, durante el lapso necesario para crear por el influjo de la evolución histórica, no se puede soslayar para el efecto la ocupación efectiva. Los elementos de la prescripción adquisitiva son: la existencia de un despliegue de la autoridad estatal con relación a un

27 Rizzo Romano, A. : obra citada, p. 62.

28 Enciclopedia Jurídica Omeba, tomo I, Driskill S.A., Buenos Aires, 1990, pp. 124 a 136.

territorio y que esa autoridad se ejerza a título soberano;²⁹

d) Principio del respeto a los derechos adquiridos; se admite en forma universal que los cambios territoriales no pueden menoscabar los derechos adquiridos. Se trata de un principio general que no sólo forma parte del derecho internacional, sino de todo el derecho. Precisamente se trata de una de las mayores dificultades del derecho de las mutaciones territoriales, la reglamentación de los problemas derivados de la coexistencia de dos órdenes jurídicos sucesivos, el del Estado predecesor y el del Estado sucesor. Este principio tiene su propio campo de aplicación, según la naturaleza de los bienes invocados, así pueden distinguirse : 1) basados en el derecho interno del Estado que cede el territorio, los derechos públicos adquiridos antes del cambio de soberanía -verbigracia derecho de nacionalidad- escapan a la regla del respeto de los derechos adquiridos ; y, 2) al contrario, los derechos patrimoniales privados gozan de protección particular, quedan intactos con el cambio de soberanía, por ello, se protegen todos los derechos de propiedad, corpóreos o incorpóreos, de una persona física o moral y susceptibles de ser valuados pecuniariamente : derechos personales originados en un contrato y derechos reales propiamente dichos.³⁰

e) Principio del respeto a la independencia de los estados; implica la ausencia de dependencia o de subordinación política, a la vez que la exclusividad de la competencia o el hecho de que en un territorio determinado sólo se ejerce una competencia estatal, se excluye cualquier otra autoridad que no sea la suprema autoridad de tal o cual Estado ; la autonomía de la competencia, es decir un Estado independiente no sólo actúa por sí mismo, sino que para que su independencia sea efectiva actuará según su propio criterio sin seguir directrices ni direcciones que pretenda imponerle otro Estado ; y la plenitud de la competencia lo que significa que el Estado es totalmente libre de determinar según su criterio la extensión de su

²⁹ Ibídem, tomo XXII, pp. 893 a 900.

³⁰ Rousseau, Charles : obra citada, pp. 273 y 274.

competencia, pero siempre a reserva de que se le exija responsabilidad internacional en caso de violación de los derechos de un tercer Estado o de alguno de sus súbditos.³¹

f) Principio de primacía del derecho internacional sobre la ley interna; que abre el camino para afirmar doctrinariamente, dentro de una construcción unitaria del orden jurídico la primacía del derecho internacional, como solución única capaz de ofrecer, como categoría lógica, un conjunto de respuestas incontradictorias a los numerosos problemas que plantea la convivencia internacional. De las teorías que sobre este particular se han construido, prevalece la tesis monista que concibe al derecho internacional y al derecho interno como partes de un derecho unitario, dentro de esta unidad el último -derecho interno- derivado del primero -derecho internacional-. A consecuencia del reconocimiento de la primacía del derecho internacional se posibilita al reconocimiento de la naturaleza jurídica de los estados extranjeros;³²

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

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

³¹ *Ibíd*em, pp. 97 y 98.

³² Enciclopedia Jurídica Omeba, tomo VII, pp.539 a 555.

virtud del tratado".³³ ;

h) Principio prohibitivo del enriquecimiento sin causa; o enriquecimiento injusto. Nos encontramos frente a un principio del derecho privado contemplado en las legislaciones de muchos países;

i) Principio de indemnización por actos ilícitos o violatorios de un compromiso. Por virtud de este principio admitido en la práctica internacional la víctima a de quedar en el mismo estado en que se encontraría si el acto perjudicial no se hubiera producido, en lo posible la reparación o indemnización debe ser idéntica al perjuicio. Este principio tiene dos consecuencias : 1)la reparación no debe ser inferior al perjuicio ; y, 2)tampoco debe ser superior. La justa compensación implica el restablecimiento completo del *statu quo*.³⁴

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

1.2.1.4. FALLOS O DECISIONES JUDICIALES (JURISPRUDENCIA INTERNACIONAL).

Según Rizzo Romano, la casi generalidad de los tratadistas se refieren con propiedad a la "jurisprudencia internacional" que comprende todo tipo de decisiones jurisdiccionales, incluso los laudos arbitrales que constituyen un importante medio auxiliar.³⁵

³³ Convención de Viena de 1969.

³⁴ Rousseau, Charles : obra citada, p. 382.

³⁵ Rizzo Romano, Alfredo: obra citada, p. 74.

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

Buhler anota que tienen gran significación en el derecho internacional tributario las decisiones -que comprenden tanto los fallos como las opiniones consultivas- del Tribunal de Arbitraje de la Haya, creado en 1899, las del Tribunal Permanente de Justicia Internacional, creado en 1922 bajo la égida de la Sociedad de Naciones, en la Haya, cuyas decisiones del período 1922-1945 todavía son importantes, y, finalmente, las del Tribunal Internacional de Justicia, creado en 1946 en virtud de la carta de San Francisco de 1945 y en la actualidad órgano de las Naciones Unidas que ha sustituido al Tribunal Permanente de Justicia Internacional.³⁶

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

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

Se hace insoslayable pensar en un tribunal especial, en el que no solamente puedan concurrir los estados u organizaciones estatales, sino también en donde se puedan presentar reclamaciones de los contribuyentes contra la decisión de su suprema autoridad fiscal y contra resultados derivados de procedimientos de consulta y cooperación previstos en los tratados de doble imposición.³⁷ Cabe señalar que la IFA -siglas

³⁶ Buhler, Ottmar: obra citada, pp. 56 y 57.

³⁷ *Ibidem*, p. 57.

en inglés- (Asociación Fiscal Internacional) ha solicitado siempre la creación de tal tribunal especial.

1.2.1.5. DOCTRINA.

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

a) Individual, o desarrollada por los profesores, investigadores y publicistas en general, por medio de sus enseñanzas universitarias o académicas y sus publicaciones; y,

b) Colectiva, que se manifiesta por medio de la labor conjunta, mesas de discusión, paneles, seminarios, discusiones en congresos, resoluciones o acuerdos, realizados dentro de la obra de las instituciones científicas que con su accionar ayudan a la codificación y desarrollo progresivo del derecho internacional público.³⁸

En el ámbito que me ocupa, se debe contar con que las opiniones de cultores del derecho internacional tributario, al estar fuertemente influidas por los ordenamientos jurídico-tributarios, serán contradictorias en muchos casos y por considerable lapso, en forma más notoria que en el caso del derecho internacional general.

Pese a lo anotado, la labor desplegada en el campo del derecho internacional tributario en dos centros de investigación especialmente importantes como la Harvard Law School y la Internacional Fiscal Association, en Amsterdam, puede con el tiempo contribuir en forma autorizada a que, en base a las teorías reafirmadas en informes y resoluciones acerca de los problemas fundamentales del derecho internacional tributario y

³⁸ Rizzo Romano, Alfredo: obra citada, p. 75.

corroboradas por la doctrina, pueda hablarse paulatinamente de "opiniones doctrinales autorizadas".³⁹ No sería justo dejar de lado la encomiable labor del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario en sus célebres jornadas de discusión.

1.2.1.6. LA LEGISLACION Y LA JURISPRUDENCIA FISCAL NACIONALES.

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

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

El Art. 293 del Código Tributario del Ecuador, que trata acerca de la jurisprudencia, prevé que los fallos dictados antes de la expedición de este Código, así como los que se dicten en lo posterior por cada una de las salas del Tribunal Distrital Fiscal, constituirán precedentes de aplicación de las leyes y reglamentos tributarios.⁴⁰

³⁹ Buhler, Ottmar: obra citada, pp. 60 y 61.

⁴⁰ Código Tributario, Resolución Nro. 958, Decreto Supremo 1016-A del 23 de diciembre de 1975. Sistema Legal Lexis S.A. actualizado a enero de 1998.

También en Ecuador se ha previsto dentro de la Ley de Casación de 1993, que toda sentencia promulgada en base al recurso de Casación deberá ser publicada en el Registro Oficial y constituirá precedente para la aplicación de la Ley. Si una sentencia de casación tiene triple reiteración, ésta constituirá precedente jurisprudencial obligatorio y vinculante para la interpretación y aplicación de las leyes, a excepción de la propia Corte Suprema.⁴¹

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

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

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

⁴¹ Ley de Casación, Ley Nro. 27, Registro Oficial Nro. 192 del 18 de mayo de 1993. Sistema Legal Lexis S.A. actualizado a enero de 1998.

disposiciones con fuerza de norma jurídica inimpugnables.⁴²

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

El Art. 1 de esta Ley determina que:

*"El control constitucional, tiene por objeto asegurar la eficacia de las normas constitucionales en especial de los derechos y garantías establecidos en favor de las personas..."*⁴³

El Art. 2 prevé:

*"Carecen de valor las normas de menor jerarquía que se opongan a los preceptos constitucionales. Sin embargo, los derechos y garantías señalados en la Constitución no excluyen el que, mediante ley, tratados o convenios internacionales y las resoluciones del Tribunal Constitucional, se perfeccionen los reconocidos o incluyan cuantos fueren necesarios para el pleno desenvolvimiento moral y material que deriva de la naturaleza de la persona."*⁴⁴

El Art. 12 señala las atribuciones y deberes del Tribunal Constitucional, de entre ellas, transcribo algunas que me parecen pertinentes a este estudio, las constantes en los ordinales uno, dos, cuatro y seis, que dicen lo siguiente:

"1. Conocer y resolver las demandas de inconstitucionalidad, por el fondo o por la forma, de

⁴² Buhler, Ottmar: obra citada, pp. 65 y 66.

⁴³ Ley del Control Constitucional, Registro Oficial Nro. 99, del 2 de julio de 1997. Sistema Legal Lexis S.A. actualizado a enero de 1998.

⁴⁴ *Ibíd.*

leyes, decretos-leyes, decretos, reglamentos y ordenanzas; y de ser el caso, suspender total o parcialmente sus efectos;

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

4. Resolver respecto de las objeciones de inconstitucionalidad que haya hecho el Presidente de la República, en el proceso de formación de las leyes;

6. Conocer los informes que se le presenten sobre declaratorias de inconstitucionalidad pronunciadas por las salas de la Corte Suprema de Justicia o por los demás tribunales de última instancia; y resolver con carácter de obligatoriedad general la inaplicabilidad de un precepto legal si fuere contrario a la Constitución..."⁴⁵

En conclusión, en Ecuador si es factible la revisión de la constitucionalidad de la normativa nacional, así como de las disposiciones de carácter administrativo emanadas de los órganos competentes, lo que constituye una afirmación del Estado de derecho que se vive y un reforzamiento de las garantías de los ecuatorianos.

1.2.1.7. DISPOSICIONES ADMINISTRATIVAS

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

⁴⁵ *Ibíd.*

A) Disposiciones con fuerza de norma jurídica o derecho positivo.

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

B) Instrucciones para la Administración.

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

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

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

A decir de Buhler, se insiste mucho en que las disposiciones administrativas no pueden establecer obligación jurídica alguna,

sin embargo, dichas disposiciones sí establecen obligaciones e incluso llegan a crear derechos en general.⁴⁶

⁴⁶ Buhler, Ottmar: obra citada, pp. 63 y 64.

1.3. APRECIACION HISTORICA SOBRE LA EVOLUCION DE LA IMPOSICION INTERNACIONAL BAJO EL TRATAMIENTO DE ORGANIZACIONES INTERNACIONALES

1.3.1. SOCIEDAD DE NACIONES

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

Los objetivos principales de la Sociedad de Naciones encarnaban todo el idealismo propugnado por el presidente estadounidense Wilson en la Conferencia de París, éstos fueron:

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

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

Es curioso el hecho cierto de que los Estados Unidos no participaron en la Sociedad de las Naciones, pese a que el Presidente Wilson fue quien prácticamente dio nacimiento a la organización; lo que sin duda le restó fuerza. La no participación de Estados Unidos se debió a los evidentes

intereses del Congreso norteamericano y la búsqueda de no intervención europea política o territorial en América.

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

"No es exagerado decir que la Sociedad de las Naciones fue afectada de una debilidad fatal el mismo día en que sus fundadores le retiraron su apoyo. Equivale a afirmar que ella nació muerta en su función esencial"⁴⁷.

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

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

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

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

⁴⁷ Valencia Rodríguez, Luis: "Fundamentos y Propósitos de las Naciones Unidas", Tomo I. Editorial Universitaria de la Universidad Central del Ecuador, Primera Edición, Quito, 1970, p. 70.

1943, y en Londres en 1946.

En la Conferencia Regional de México, se formuló el Modelo de Tratado, lo que constituyó, diremos la primera muestra sistemática de la doctrina latinoamericana. En esta Conferencia se incluyó como criterio principal de potestad tributaria el de la fuente pagadora de ingresos. Más adelante en la última reunión del Comité Fiscal de la Sociedad de las Naciones, en Londres en 1946, con la participación de representantes de varios países, se hizo algunos cambios a la posición anterior - de la fuente- haciéndose prevalecer los intereses de los países desarrollados, poniéndose en primer plano el principio del domicilio.⁴⁸.

1.3.2. ORGANIZACION DE LAS NACIONES UNIDAS (ONU).

El Consejo Económico y Social de las Naciones Unidas creó la Comisión Fiscal el 1 de octubre de 1946, que tuvo como tarea fundamental estudiar el problema de la doble imposición internacional, ésto entre los años 1946 y 1954.⁴⁹

Considero de gran importancia anotar que, del 7 al 17 de mayo de 1951 se reunió la tercera sesión del Comité fiscal, dando su informe el 31 de mayo del mismo año, que contenía la Resolución 378 (XIII) del Consejo Económico y Social, del 10 de agosto de 1951, en la que se pone de relieve el derecho de gravar las rentas en el país de la fuente, debiendo adoptarse medidas para evitar la doble imposición en el país de residencia y, además, la necesidad de que tales medidas sean adoptadas por medio de tratados bilaterales, todo ello para que los países en vías de desarrollo sufran un sacrificio mínimo, ya que de lo que se trata en último término es de fomentar su desarrollo económico.⁵⁰

⁴⁸ Valdés Costa, Ramón: "Estudios de Derecho Tributario Internacional", Rosgal S.A., Montevideo, 1978, p. 16.

⁴⁹ Faber, Paúl: Documento R-511. "Estado actual de los tratados para evitar la doble imposición". Centro Interamericano de Estudios Tributarios. Trabajo presentado en la IV Asamblea General del CIAT, Montevideo, 1970.

⁵⁰ Borrás, Alegría: "La Doble Imposición: Problema Jurídico-Internacionales". Instituto de Estudios Fiscales, Madrid-España, 1974, pp. 124 y 125.

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

El Consejo destacó que los tratados fiscales entre países desarrollados y en desarrollo podían promover una importante corriente de inversiones para fomentar el desarrollo económico de las naciones más pobres, en especial si los tratados contienen disposiciones con un tratamiento tributario favorable para tales inversiones por parte, de los países de origen, a través de efectivas deducciones impositivas, como por medidas que les aseguren el goce pleno de cualesquier incentivo impositivo otorgado por el país que es receptor de la inversión.⁵¹

• El problema de los tratados entre países desarrollados y países en desarrollo.

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

Asimismo, el concepto de reciprocidad en que se fundamentaban los tratados entre naciones desarrolladas no podía seguir siendo válido cuando los estados contratantes se encontraban en etapas

⁵¹ Faber, Paúl: documento citado.

muy diferentes de desarrollo económico, es decir, los modelos de convenio de los países desarrollados no podían ser aplicados con los países en desarrollo, debido a las evidentes diferencias que van más allá de lo económico.

Según los resultados obtenidos por el Comité, se puede afirmar que los países en desarrollo formaban un grupo bastante homogéneo, mientras que los países desarrollados adoptaban a veces posiciones muy diferentes uno de otro.⁵² Esto ha cambiado un tanto, ya que en la actualidad algunos países considerados hace poco años como países en vías de desarrollo, han escalado un peldaño más y ahora incluso se cuentan entre los países exportadores de capital, verbigracia Brasil, Chile y Argentina en América del Sur.

El régimen de los intereses, dividendos, regalías, honorarios de asistencia técnica y otras rentas, a pesar de su continuado tratamiento en reuniones internacionales, especialmente en las de la Federación Interamericana de Abogados, de la International Fiscal Association y del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, no ha perdido su actualidad, respecto al grupo de rentas integrado por las regalías (transferencia de tecnología) y honorarios de asistencia técnica, debido sin duda a la importancia adquirida en los últimos años por los avances tecnológicos, como factor de desarrollo económico de los países y a los obstáculos que se presentan para la adopción de un sistema justo y equitativo que pueda ser susceptible de aplicación en forma fácil y correcta.

En grado menor el problema del régimen tributario de los intereses mantiene su actualidad, respecto al problema del concepto de fuente y de su efectiva localización en el espacio, mismo que no ha sido hasta la fecha resuelto a satisfacción.

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

⁵² *Ibíd.*

domicilio de la sociedad que los distribuye.

1.3.3. ORGANIZACION PARA LA COOPERACION Y EL DESARROLLO ECONOMICO (OCDE).

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

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

El Comité tuvo resultados bastante aceptables, ya que se concretaron los proyectos de convenios modelo, de 1963 referidos a la materia de impuesto sobre la renta; y en 1966 sobre las sucesiones. En 1965 se publicó un informe acerca de los Incentivos Fiscales para la Inversión Privada en los países en desarrollo, en donde se trató el tema de la doble imposición internacional, en especial con el singular problema de los convenios entre las naciones desarrolladas y las que se encuentran en vías de desarrollo.⁵³ Los modelos fueron elaborados en busca de al menos conseguir una relativa armonización en los principios, definiciones, reglas, métodos e interpretación de los tratados bilaterales, como reemplazo a la posibilidad de que se concrete un convenio multilateral.

⁵³ *Ibíd.*

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

Señala Van Den Tempel que como característica esencial de los trabajos del Comité Fiscal vale citar el hecho de que las normas que produjo no pretenden ser modelo útil para todas las naciones del mundo, ya que la organización tiene como miembros a los países más poderosos del planeta, excluyéndose de esta manera a la gran mayoría de países asiáticos, americanos y africanos, reconociéndose de esta forma que para los países en vías de desarrollo se deben aplicar normas diferenciadas. Este mismo autor muy acertadamente sostiene que en muchos casos las disímiles realidades en las legislaciones en materia de imposición se basan a menudo sólo en cuestiones de tradición, mas no sobre convicciones legales o en bases socio-económicas.⁵⁴

1.4. APRECIACION HISTORICA SOBRE LA EVOLUCION DE LA IMPOSICION INTERNACIONAL EN LATINOAMERICA.

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

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

⁵⁴ Borrás, Alegría: obra citada, p. 141.

Se ha elaborado un Convenio Tipo que es uno de los instrumentos aprobados por la Decisión 40 de la Comisión del Acuerdo de Cartagena, el mismo que no es precisamente respetado por los países firmantes del Acuerdo al momento de negociar convenios para evitar la doble imposición con terceros países, alejándonos así de las originales posiciones.

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

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

sin que nos veamos precisados a otorgar concesiones intrínsecas en la naturaleza de los tratados.

No es posible que se pueda trasladar para su aplicación, a Latinoamérica ningún modelo de tratado que obedezca a diferentes realidades de un país o de un grupo de países, ni en materia tributaria ni en ninguna otra.

CAPITULO DOS

2. LA POTESTAD TRIBUTARIA DE LOS ESTADOS, LA DOBLE IMPOSICION INTERNACIONAL Y EL DERECHO INTERNACIONAL TRIBUTARIO.

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

Iniciaré el desarrollo de este acápite, tomando las palabras del Dr. José Vicente Troya Jaramillo, quien en su trabajo denominado "*El Derecho Internacional Tributario*", expresa que:

*"La potestad tributaria, o sea la facultad de establecer contribuciones o tributos, es propia de los Estados. No se ha reconocido aún la existencia de una atribución semejante a la comunidad internacional. Coexisten, pues, las potestades tributarias de los diferentes países."*⁵⁵

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

Jaime Ross Bravo, define a la potestad tributaria como la facultad o la posibilidad de orden jurídico del Estado de exigir los tributos, entendidos éstos como los impuestos, las tasas y las contribuciones especiales, con respecto a personas o bienes que se encuentran en su jurisdicción. Agrega además que como consecuencia de esta potestad de gravar existe una contraria que es la potestad de desgravar o de eximir tributos.⁵⁶

Hensel sostiene que el poder tributario es el poder general del Estado aplicado a determinado sector de la actividad estatal, la imposición.⁵⁷

⁵⁵ Troya Jaramillo, José Vicente: obra citada, p. 11.

⁵⁶ Ross Bravo, Jaime: Documento 581 : "Esquema sobre la Potestad Tributaria y la doble Tributación Internacional". Centro Interamericano de Estudios Tributarios. Sin fecha.

⁵⁷ Ross Bravo, Jaime: documento citado.

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

Para contar con mayores juicios que nos permitan conocer el fundamento de la potestad tributaria del Estado, debemos conocer acerca de sus caracteres y acerca de la soberanía estatal, punto este último que lo trataré más adelante.

2.1.1. CARACTERES DE LA POTESTAD TRIBUTARIA.

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

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

En el Ecuador el Estado delega la potestad de crear tributos, así lo autorizan los literales b y c del Art. 155 de la Constitución Política, que se refiere a las atribuciones del régimen seccional autónomo conformado por los consejos

provinciales y los concejos municipales : "b) *Dictar ordenanzas, en uso de su facultad legislativa ; c) Establecer mediante ordenanzas, las tasas y contribuciones especiales de mejoras, necesarias para el cumplimiento de sus funciones ;*".58

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

El Art. 68 inscrito en la Sección IV "Del Sistema Tributario" de la Constitución Política del Ecuador prevé entre otras cuestiones, que : "*Sólo se puede establecer, modificar o extinguir tributos por acto legislativo de órgano competente...*".59

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

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

El Art. 3 del Código Tributario del Ecuador que trata de la reserva de Ley, dice:

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

59 *Ibidem*.

*"La facultad de establecer, modificar o extinguir tributos, es exclusiva del Estado, mediante Ley; en consecuencia, no hay tributo sin Ley."*⁶⁰

Se remite al artículo 68 ya citado y al Art. 82 de la Constitución Política, así:

"Art. 82.- El Congreso Nacional se reúne en pleno, sin necesidad de convocatoria, en Quito desde el 1 de agosto hasta el 9 de octubre de cada año, para conocer exclusivamente de los siguientes asuntos:

e) ... establecer, modificar o suprimir impuestos, tasas u otros ingresos públicos."

2.2. EL FENOMENO DE LA DOBLE IMPOSICION INTERNACIONAL.

La doble imposición puede ser interna o internacional. Si un sistema tributario es un auténtico sistema y su ámbito es nacional no se deberían dar supuestos de doble imposición interna, se trata en este caso de un país unitario como el Ecuador. Bastante diferente sería la realidad si dentro de un Estado se admiten varias potestades tributarias, que bien pueden ser regionales, provinciales o municipales, ya que de esta manera se darían ordinariamente múltiples supuestos de doble imposición interna, que será preciso evitar o corregir, en este otro caso se alude a los países federales como los Estados Unidos Mexicanos.

En tratándose de la doble imposición internacional, ésta se produce por los diferentes criterios de atribución de potestad tributaria que manifiestan los diversos estados. Es muy claro que los intereses de los países en desarrollo se ven menoscabados en gran medida por los sistemas fiscales aplicados a los inversionistas extranjeros, ya que ellos muy a menudo son

⁶⁰ Ediciones Legales: "Régimen Tributario Ecuatoriano, Tomo I, Código Tributario", actualizado a enero de 1998, Quito.

excelentes y potenciales fuentes de ingresos de los estados y al mismo tiempo gozan de concesiones impositivas.

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

a) Por cuanto la acumulación de dos impuestos a los mismos ingresos podría sin duda desalentar a los capitales que tienen grandes expectativas y proyectos de inversión;

b) Debido a que la forma como se evita la doble imposición puede constituir un impacto tremendo sobre los ingresos que los países en desarrollo esperan obtener de las inversiones foráneas.⁶¹

A lo largo de los años se ha recurrido en forma constante a modificaciones legislativas de carácter unilateral realizadas por los países en desarrollo, o sea se han dado generalmente soluciones domésticas al problema de la doble imposición, con los consecuentes obstáculos que ello implica a un diáfano circular de bienes y servicios a nivel internacional. También se ha recurrido a un instrumento que expresa cierto grado de flexibilidad, como constituye el tratado impositivo bilateral, para armonizar las deducciones en la doble imposición en base a la normativa particular de los sistemas impositivos complejos y diferentes de las dos naciones contratantes.

Cabe resaltar lo valioso que ha sido el esfuerzo impositivo de los países en desarrollo cuando en los tratados se incluye una disposición que encara el intercambio de información entre las administraciones tributarias de los países que contratan. Esta disposición tiende a fomentar y facilitar la obtención de valiosos datos, casi siempre complejos y precisos acerca de las transacciones de alguna importancia de las compañías que tienen carácter internacional. Sin duda que esta disposición tiende a reducir la dependencia marcada de una información muy difusa y

⁶¹ Faber, Paúl: documento citado, pp. 5 y 6.

limitada que reflejaba únicamente el segmento local de las actividades de las compañías extranjeras.

También esta información facilita la asistencia en el cobro de los impuestos, lo que facilitaría la tarea de las administraciones impositivas de los países en desarrollo, permitiéndoles hacer uso de los mecanismos administrativos, muchas veces de mayor efectividad, de los países desarrollados.

Ya he señalado que el principal problema que afronta el derecho internacional tributario es la doble imposición internacional, por lo que se hace imprescindible centrar la atención sobre esta cuestión, estudiando su surgimiento y presupuestos para su existencia, sus aristas y las soluciones que se han elaborado para resolverlo.

Es necesario que se produzca conflicto entre las diferentes potestades tributarias de los estados, ya que su simple coexistencia no es factor desencadenante de la doble imposición. El conflicto se suscita -como ya indiqué- por el hecho de que los estados asumen posiciones diferentes en cuanto a los criterios de atribución de potestad tributaria, -entendida ésta como la *facultad o posibilidad jurídica del Estado de exigir tributos (impuestos, tasas y contribuciones especiales) con respecto a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción*⁶²- y que básicamente son: el del domicilio o residencia, de un lado, y de otro, el de la fuente de producción de la riqueza.⁶³

En teoría el problema estaría resuelto 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.

⁶² Ross Bravo, Jaime: documento citado.

⁶³ Troya Jaramillo, José Vicente: obra citada, p. 33.

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

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

En los estados existen también normas de carácter interno tendientes a evitar o atenuar los efectos de la doble imposición internacional, que entran en acción y son aplicables a falta de un tratado internacional suscrito y ratificado por las partes.⁶⁴

Considero pertinente tener presente, como lo señala J. de Juano, que *"un índice de la modernidad de una buena Administración fiscal" es el número de convenios internacionales estipulados en esta materia.*⁶⁵

Tomando en cuenta que la doble imposición internacional se suscita en los casos en que por el mismo hecho imponible se debe tributar en dos estados distintos, podemos señalar que en este

⁶⁴ López Espadafor, Carlos M.: "Fiscalidad internacional y territorialidad del tributo", Editorial McGraw - Hill, Madrid, 1995, p. 118.

⁶⁵ Cfr. Juan Peñalosa, J.L. de : "Cuestiones de fiscalidad internacional en España", en *Crónica Tributaria*, Nro. 46, 1983, p.108.

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

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

*"...en algunas organizaciones internacionales existe un impuesto sobre los salarios pagados por éstas a sus propios funcionarios y agentes; para evitar la doble imposición de estos salarios, en los convenios internacionales en que se regulan los privilegios e inmunidades de los funcionarios y agentes de las organizaciones se prevé la exención en los rendimientos abonados por ésta a sus propios funcionarios y agentes."*⁶⁶

⁶⁶ López Espadafor, Carlos M.: obra citada, p. 120.

Como sostiene Alegría Borrás, la doble imposición puede ser total o parcial en el sentido de que afecte al íntegro bien, renta o en general hecho imponible, o solamente a una parte.⁶⁷

La doble imposición con mayor frecuencia se produce sobre los ingresos o renta y sobre el patrimonio de las personas, sin perjuicio de que también estemos frente a problemas de doble imposición respecto de los impuestos indirectos.⁶⁸ Este fenómeno se ha extendido también al campo de los impuestos a los consumos y a las ventas, derivados del comercio, de exportación e importación de bienes, a consecuencia de la expansión de los mercados comunes y de los procesos de integración económica en los continentes.

Con la finalidad de obviar esta clase de inconvenientes, por sobradas razones de justicia, política económica y política fiscal, los estados se ven abocados a la suscripción de convenios internacionales, que generalmente no se concluyen como multilaterales, sino bilaterales⁶⁹, de menor alcance.

Los convenios internacionales para evitar la doble imposición, por regla general, son realizados siguiendo modelos o esquemas elaborados por organismos internacionales.

2.2.1. CONCEPTO DE DOBLE IMPOSICION INTERNACIONAL.

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

⁶⁷ Borrás, Alegría: obra citada, p. 30.

⁶⁸ Troya Jaramillo, José Vicente: obra citada, p. 35.

⁶⁹ López Espadafor, Carlos M.: obra citada, p. 119.

fenómeno de la doble imposición internacional⁷⁰.

"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".⁷¹

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

Teodoro Rinsche y Hernán Molina, nos ilustran manifestando que :

"La doble imposición se manifiesta en la concurrencia de dos o más potestades fiscales en la exacción de un mismo hecho imponible, es decir, cuando una misma facultad contributiva se utiliza por uno o más poderes fiscales distintos en el ejercicio y aplicación de sus respectivos gravámenes".⁷²

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

⁷⁰Albi Ibáñez, Emilio y García Ariznavarreta, J.L.: "Sistema Fiscal Español", Editorial Ariel S.A., Barcelona, décima primera edición, 1996-1997, p. 961.

⁷¹ "Modelo de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio, de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico - 1977". Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1978.

⁷² Rinsche Núñez, Teodoro y Molina, Hernán Vicente: "De la Doble Tributación Internacional", Editorial Jurídica de Chile, Santiago de Chile, 1970, p. 13.

No es tan fácil contar con un concepto acabado de doble imposición internacional, mucho se ha escrito, pero pocos han sido los que han desentrañado todas sus posibles implicaciones, para proveernos de un concepto de fondo, que no se detenga en cuestiones superficiales.

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

Salvioli G. sostiene que existe doble imposición interestatal cuando el objeto y el sujeto son gravados por el mismo título, siempre que se trate de doble imposición personal o de doble imposición real.⁷³

Trotabas sostiene que:

*"hay doble imposición cuando una misma facultad (capacidad) contributiva da lugar a la percepción de dos -o varios- impuestos"*⁷⁴.

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

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

"Ocurre una doble (o múltiple) imposición internacional cuando varios titulares del poder tributario independientes

⁷³ *Ibíd*em, quienes citan a Salvioli G. p. 14.

⁷⁴ Ross Bravo, Jaime: documento citado, quien cita a Trotabas. p. 32.

*(sujetos de la imposición), en especial varios Estados independientes, afectan al mismo obligado por el mismo objeto con relación al mismo período de tiempo, con un impuesto de la misma especie"*⁷⁵.

Bastante parecida es la definición de Sampay, aunque más precisa y concreta, quien entiende por doble tributación a la situación que experimenta un sujeto sometido en virtud de leyes fiscales de dos estados, al mismo impuesto, por el mismo objeto y en el mismo período.⁷⁶

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

2.2.2. CONVENIOS INTERNACIONALES PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION TRIBUTARIA Y SU INTERPRETACION JURIDICA.

Una cuestión básica en materia de interpretación de los tratados de doble imposición es, como sostiene Radler, el que a la vez forman parte del derecho interno y del derecho internacional. En el mismo sentido Buhler se refiere a la interpretación de los tratados de doble imposición en cuanto a tratados de derecho internacional público.⁷⁷

Partiendo de una postura monista, en donde se concibe la

⁷⁵ *Ibíd*em, quien cita a Hensel, p. 32.

⁷⁶ *Ibíd*em.

⁷⁷ Borrás, Alegría: obra citada, p. 105, quien cita a Radler y Buhler.

supremacía del derecho internacional sobre el derecho interno, o este último como derivación del primero, se debe percibir la falta de dualidad respecto a los acuerdos de doble imposición, éstos gozan de una posición preeminente, por lo que debemos acudir a las reglas normales de interpretación, de las cuales lógicamente se deben servir las partes contratantes, ya sea en forma directa o por medio de una comisión mixta. La interpretación unilateral se podría dar cuando ella esté prevista en el propio convenio.

Para referirme a la interpretación jurídica de los convenios internacionales para evitar la doble imposición debo remitirme necesariamente a algunos de los artículos constitutivos del Convenio de Viena sobre el Derecho de los Tratados, suscrito en el año 1969. El Art. 31 nos provee de una clara regla de interpretación, al decir que un tratado debe interpretarse de buena fe, conforme al sentido corriente que haya de atribuirse a los términos que contenga el tratado y teniendo en cuenta su objeto y su fin. Más adelante, se enumera los medios auténticos de interpretación, que unidos al texto, preámbulo y anexos, son:

- a) Todo acuerdo que se refiera al tratado y haya sido concertado entre todas las partes con motivo de la celebración del tratado.
- b) Todo instrumento formulado por una o más partes con motivo de la celebración del tratado y aceptado por las demás como instrumento referente al tratado.
- c) Todo acuerdo ulterior entre las partes acerca de la interpretación del tratado o de la aplicación de sus disposiciones.
- d) Toda práctica ulteriormente seguida en la aplicación del tratado por la cual conste el acuerdo de las partes acerca de la interpretación del tratado.
- e) toda norma pertinente de derecho internacional aplicable en las relaciones entre las partes.

La parte final del Art. 31 indica que se dará a un término el sentido especial si consta que tal fue la intención de las partes que convienen.

Como algo curioso cabe destacar que en el texto de este artículo no se anota una jerarquía entre los posibles medios auténticos de interpretación, sino que se los enumera a todos como si indistintamente se los pudiera utilizar; asimismo no se hace mención a quien está autorizado para interpretar el tratado, lo que es de suma importancia en la suscripción y posterior aplicación de los tratados fiscales.

El Art. 32, enumera debidamente los medios de interpretación complementarios, según su texto, se podrá acudir en particular a los trabajos preparatorios del tratado y a las circunstancias de su celebración, a fin de confirmar el sentido resultante de la aplicación del Art. 31, o para determinar el sentido cuando la interpretación dada de conformidad con el Art. 31: a) deje ambiguo u oscuro el sentido; o b) conduzca a un resultado manifiestamente absurdo o irrazonable.

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

Cada convenio define lo que se debe entender por impuesto sobre la renta, patrimonio, sucesiones, establecimiento permanente, cánones, etc.

En algunos supuestos se respeta la legislación interna de los países para la definición de algunos términos, así, lo que se debe entender por bienes inmuebles, domicilio fiscal, etc., por medio de normas complementarias.

Es muy posible que las partes no lleguen a un acuerdo, por lo que se debería recurrir a una tercera instancia, que puede ser el arbitraje o un tribunal internacional, de ser ésto posible; o que el contribuyente no acepte la interpretación concorde de las partes, por lo que éste podrá recurrir a sus propios tribunales, lo que plantea una serie de problemas e interrogantes: ¿qué fuerza tiene para los tribunales un acuerdo interpretativo de los estados?; ¿qué valor tiene para un Estado la decisión judicial de otro?; etc.

Lo anotado es nada más una parte del amplio bagaje de intentos para conseguir una serie de normas que presidan la interpretación de los acuerdos fiscales.

Dalimier, nos provee de cuatro reglas de interpretación:

- 1) En caso de conflicto entre las disposiciones de un tratado internacional y las normas de la legislación interna, las disposiciones del tratado prevalecerán.
- 2) Dado que los tratados expresan la voluntad concorde de los estados contratantes, sus estipulaciones deben recibir la misma interpretación en todos los territorios en que se aplica.
- 3) En caso de discordancia entre la simple exposición de motivos y las cláusulas substanciales, prevalecerán estas últimas.
- 4) Las cláusulas de igualdad de tratamiento para nacionales y extranjeros, así como la cláusula de la nación más favorecida deben, en materia fiscal, interpretarse según el principio de especialidad.⁷⁸

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

⁷⁸ *Ibíd.*, p. 107, quien cita a Dalimier.

"Las normas contenidas en los tratados y demás convenios internacionales que no se opongan a la Constitución y Leyes, luego de promulgados forman parte del ordenamiento jurídico de la República".⁷⁹

Esta norma de la Carta Magna ecuatoriana pone en tela de duda la prevalencia del derecho internacional sobre las leyes nacionales y va en contra del aserto contenido en esta primera regla de interpretación.

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

2.3. LA IDEA DE SOBERANIA ANTE EL FENOMENO TRIBUTARIO INTERNACIONAL.

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

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

Alegría Borrás habla de "soberanía fiscal" como un producto de la manifestación de la soberanía. La primera se manifiesta en el poder que ostenta un Estado para dictar un sistema de impuestos, ya sea por la vía legislativa o reglamentaria, poseyendo en todo

⁷⁹ Constitución Política de la República del Ecuador: Sistema Legal Lexis S.A., actualizado a enero de 1998.

caso una autonomía técnica en relación con los sistemas susceptibles de entrar en concurrencia con él. Esta soberanía la ejerce dentro de su territorio.⁸⁰

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

Mirado desde dentro el poder soberano de imposición, éste implica la existencia de una supremacía del sujeto activo titular de ese poder respecto a los contribuyentes; mirado desde lo externo o internacional, contrariamente, no podemos olvidar que los poderes impositivos soberanos de los estados conviven en un ordenamiento de dos cabezas, cual es el ordenamiento internacional.⁸¹

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

⁸⁰ Borrás, Alegría: obra citada, p. 3.

⁸¹ López Espadafor, Carlos M.: obra citada, p. 23.

acápites anteriores. Salvo casos particulares que hayan alcanzado esta perfección que conllevaría a aplicar sus estipulaciones sobre los estados y sus nacionales.

Según Garbarino, si se adopta esta doble perspectiva de investigación arribamos a dos aspectos interdependientes de este problema, la dimensión exclusivamente interna y la dimensión externa de la soberanía. La primera, que refleja el modo de manifestarse el carácter autoritario del ordenamiento interno del Estado en relación a los individuos a él sometidos, y la segunda, que equivale al ejercicio de una plena capacidad de derecho internacional del Estado en asuntos de imposición, en relación con otros estados.⁸²

Considerar la soberanía tributaria o fiscal como lo específico dentro del conjunto de poderes que son atributos de la soberanía del Estado a mi parecer es correcto.

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

Hay importantes posiciones que se inclinan o van en contra de la concepción de una soberanía con dos acepciones o aspectos diversos. Una de esas posiciones es la exhibida por R. Mónaco, quien sin hablar en materia tributaria, sino en general, concibe a la soberanía como un concepto unitario que no se ve diezmada si se limita su alcance al de simple calificación del poder de imperio del Estado. Considera este autor que la distinción entre los dos aspectos de la soberanía es sin lugar a dudas artificiosa, ya que el Estado también cuando actúa en relación con los demás sujetos de derecho internacional, será siempre una persona soberana, y no ejerce competencias que sean siempre

⁸² *Ibidem*, pp. 23 y 24.

escindibles de las que está dotado en relación al propio ordenamiento. Agrega que no se puede decir tampoco que en el ordenamiento interno sea más soberano o totalmente soberano, mientras en el ordenamiento internacional sea relativamente soberano o con ciertas limitaciones, o que su soberanía resulte debilitada.⁸³

2.3.1. EL PRINCIPIO DE SOBERANIA DE LOS ESTADOS EN EL CONTEXTO DE LAS IMPOSICIONES TRIBUTARIAS Y SU CONCRESION EN EL DERECHO INTERNACIONAL TRIBUTARIO.

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

Me parece muy acertada y viable la posición de R. Mónaco, cuando sostiene que la soberanía es un concepto que corresponde a una situación de superioridad de los mismos estados frente a las gentes que ellos controlan y dirigen, y no obedece a una posición de superioridad de los estados respecto a otros estados de la comunidad internacional.⁸⁴

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

Hablando dentro del derecho internacional público, la soberanía es la cualidad de un Estado o de un organismo que no está sometido por virtud de ningún arbitrio a otro Estado u organismo, aunque puedan estar obligados por normas superiores.

⁸³ *Ibíd*em, p. 24.

⁸⁴ *Ibíd*em, quien cita a R. Mónaco, p. 6.

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

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

Por las consideraciones precedentes, Fonrouge sigue a Bielsa para inclinarse a opinar que el fundamento de la potestad tributaria es el poder de imperio del Estado.⁸⁵

Buhler, en su obra "Principios de Derecho Internacional Tributario", señala que no se debe tomar el concepto de soberanía en forma diferenciada al concepto que es aceptado en otras ramas del derecho, que se traduce en la facultad exclusiva del Estado para desarrollar, por medio de su propia voluntad frente al resto de estados, su competencia única para la ejecución de actos legislativos, ejecutivos y judiciales dentro de su esfera de poder territorial.⁸⁶

Hablando en general y no en sede tributaria, está la posición de Díez De Velasco Vallejo, quien sin alejarse de una visión

⁸⁵ Ross Bravo, Jaime: documento citado.

⁸⁶ Buhler, Ottmar: obra citada, p. 173.

internacional de la soberanía, sostiene que ésta se manifiesta y concretiza en un doble sentido:

- a) Hacia el exterior de los límites nacionales del Estado, la soberanía se exterioriza por una verdadera libertad de decisión en el ejercicio de sus relaciones internacionales.
- b) La soberanía tiene su proyección también hacia el interior, en base a la plenitud que posee el Estado soberano de la jurisdicción para regular todo lo que hace referencia a su territorio, su población y a los más variados aspectos de su vida social, sin que se produzca la intromisión en los poderes internos por el gobierno de terceros estados.⁸⁷

Acercándonos un poco más a nuestra materia de estudio, y para cerrar este punto diré, que la soberanía del Estado en su aplicación concreta se desdobra, primero al desarrollarse la soberanía financiera y luego en su aspecto más definido, al exhibir la soberanía fiscal.

⁸⁷ Díez de Velasco Vallejo, M. : "Instituciones de derecho internacional público", octava edición, tomo I, Tecnos, Madrid, 1988, p. 196.

CAPITULO TRES

3. CRITERIOS DE ATRIBUCION DE POTESTAD TRIBUTARIA Y EL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE.

3.1. CRITERIO DE LA FUENTE.

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

A decir de Jaime Ross Bravo, en atención al criterio de la fuente, están sujetos a la potestad tributaria de un Estado todos aquellos que poseen es ese Estado riquezas u obtienen ingresos, sin importar cual sea su nacionalidad, su domicilio o su residencia. Por ello el país que es fuente de la riqueza o del ingreso es quien ostenta el derecho para aplicar su legislación fiscal a esa riqueza o ingreso, ya que estos instrumentos jurídicos efectivizan el derecho a las riquezas en el país donde están situadas, y por ello se traduce la aplicación jurídica del principio universal de la territorialidad de la norma jurídica tributaria, como derivada de la soberanía fiscal del Estado.⁸⁸

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

Para efectos de atribución de potestad tributaria, el criterio de fuente atiende al lugar en que se desarrollan las actividades. Este criterio encuentra algunas dificultades de aplicación, precisamente cuando no permite gravar los pagos que

⁸⁸ Ross Bravo, Jaime: documento citado, p. 18.

se hacen por concepto de asistencia técnica y otros servicios prestados desde el exterior. También el hecho de que algunos países en los últimos años han suscrito tratados para evitar la doble imposición registrando en ellos renuncias parciales en favor del criterio del domicilio, mismas que no son justificadas plenamente. Esto último, en contra del robustecimiento que la doctrina latinoamericana ha dado a la originaria posición de los países en desarrollo, por virtud de los frecuentes debates y encuentros para tratar sobre esta materia.

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

3.1.1. CONCEPTO ECONÓMICO DE FUENTE.

La renta o el ingreso requiere la existencia previa de un capital como fuente, misma que debe ser productiva. De ello se deduce que el capital es la parte de la riqueza que se ha destinado a producir, a ser rentable y que no se ha gastado en el proceso de producción. Es el primer eslabón de la cadena productiva.

Adam Smith, David Ricardo y John Stuart Mill concibieron a la tierra como la única fuente productiva de riqueza, de renta. Asimismo admitieron que el resto de capitales producen beneficios, que ellos denominaron "utilidad o provecho".⁸⁹

Más tarde, los economistas han concebido los conceptos de fuente y de renta en un sentido más amplio, es decir ya no solamente la

⁸⁹ Kenneth Galbraith, John : "Historia de la economía". Ariel Sociedad Económica, Colombia, 1991, pp. 71 a 116. Es interesante revisar especialmente los capítulos : VI El nuevo mundo de Adam Smith, VII Refinamiento, afirmación y las semillas de la revuelta ; y VIII La gran tradición clásica (1) Por los alrededores.

tierra es la productora de riqueza o de renta, por ello Jean Baptiste Say sostenía que la renta no sólo es el producto de la tierra, sino también lo es el provecho del capital empleado o prestado (interés), el provecho de la industria y del trabajo personal del recurso humano (salario).⁹⁰

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

3.1.2. NOCIÓN JURÍDICA TRIBUTARIA DE FUENTE EN LA CONCEPCIÓN DE RENTA-PRODUCTO.

En base a esta noción, se sostiene que la renta o riqueza debe estar derivada de una fuente productiva y durable, es decir, la fuente sería el capital convertido por la actividad del hombre en productivo, y dentro del proceso de producción estaría representado por los bienes materiales (capital fijo y activos) e inmateriales (fuerza de trabajo personal). Esta fuente también debe subsistir al acto de producción de la riqueza nueva, debe ser durable aunque no sea permanente, además debe ser capaz de crear más de un producto o riqueza. Lo anotado no se produce cuando se enajena un bien, allí se produce la denominada "ganancia de capital" y luego desaparece.⁹¹

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

⁹⁰ *Ibíd.*

⁹¹ Ross Bravo, Jaime: documento citado, p. 19.

"Se ha señalado un lejano antecedente de este criterio. En la sesión del Instituto de Derecho Internacional celebrado en Copenhague (año 1897), el profesor Lehr sostuvo que el país en donde se instrumentaliza jurídicamente riqueza, tiene derecho a gravarla".⁹²

3.1.3. NOCIÓN JURÍDICA TRIBUTARIA DE LA FUENTE EN LA CONCEPCIÓN RENTA-INGRESO.

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

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

Para la noción jurídica tributaria de la fuente en la concepción de renta como incremento patrimonial, el ingreso puede ser periódico, transitorio o accidental, no siendo requisito *sine qua non* que se mantenga intacta la fuente productora de los ingresos, pudiendo inclusive desaparecer ésta con el acto de producción. Por ello se explica la inclusión, eso sí de las ganancias de capital, así como las extraordinarias o fortuitas.⁹³

3.2. CRITERIO DEL DOMICILIO.

De conformidad con este criterio, el vínculo entre el Estado titular de la potestad tributaria y sujeto activo de la misma, y

⁹² Villegas, Héctor B.: obra citada, p. 380.

⁹³ Ross Bravo, Jaime: documento citado, p. 20

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

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

El criterio del domicilio se justifica porque:

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

justicia del principio de la capacidad contributiva.⁹⁴

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

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

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

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

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

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

Según Carlos Manuel Giuliani Fonrouge, en lo tributario se prefiere el lugar de residencia habitual en lo que tiene que ver con las personas físicas, y al centro principal de la actividad

⁹⁴ *Ibidem*, pp. 8 y 9.

respecto de las personas jurídicas.⁹⁵

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

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

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

Los países desarrollados, exportadores de capitales, que son los más industrializados, siempre han defendido la aplicación de los criterios de nacionalidad, domicilio y el de residencia, pero de manera especial los del domicilio y de la residencia que pueden comprenderse en un principio que Brause Berreta llama "principio de radicación del contribuyente".⁹⁶ El aplicar estos criterios se debe a claras y obvias razones de conveniencia, por cuanto estos países exportan capitales al resto del mundo, quieren gravar dichos capitales en cualquier lugar en donde estén, por lo que recurren a los principios del domicilio o de la residencia.

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

⁹⁵ *Ibidem*, p. 10.

⁹⁶ Villegas, Héctor B.: obra citada, quien cita a Brause Berreta, p. 380.

3.3. EL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE.

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

En virtud de esta noción, la potestad tributaria corresponde al Estado o estados donde se ha radicado un "establecimiento permanente" de la empresa comercial, y no al Estado donde esta misma empresa realiza operaciones o actividades eventuales, sin contar con un establecimiento permanente. Si éste fuera el caso tributarán en el Estado de donde la empresa tiene su domicilio.⁹⁷

3.3.1. CONCEPTO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE.

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

El término de "establecimiento permanente" correspondiente a centro fijo de negocios -si aludimos la terminología anglosajona-, ya desde el modelo de Londres para evitar la doble imposición se ha usado para determinar la sujeción de una empresa industrial, comercial o agrícola a la imposición en

⁹⁷ Ross Bravo, Jaime: documento citado, p. 11.

determinado Estado.⁹⁸

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

En otras palabras, la función primordial del concepto de establecimiento permanente, dentro del derecho internacional tributario como un asentamiento o instalación en una porción del espacio territorial de un Estado que sirve para el ejercicio de una actividad de carácter económico es la de facilitarnos el presupuesto para la sujeción de dicha actividad económica de una persona jurídica extranjera a la normativa tributaria de un país.

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

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

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

⁹⁸ Borrás, Alegría: obra citada, pp. 42, 43, 44 y 45.

A decir de los mismos autores, una obra de construcción, instalación o montaje solamente constituye establecimiento permanente si su duración excede de doce meses, pese a que existen países que han empezado a considerar períodos de seis meses.⁹⁹

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

- a) el uso de instalaciones que únicamente realizan almacenaje, exponen o entregan bienes o mercancías que son de la empresa;
- b) el mantener un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas;
- c) el mantener un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único de que sean transformadas por otra empresa;
- d) el mantener un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar compras de bienes o mercancías o de recabar información para la empresa;
- e) el mantener un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar para la empresa cualquier otra actividad de carácter auxiliar o preparatorio;
- f) el mantener un lugar fijo de negocios con el único fin del ejercicio combinado de las actividades mencionadas en los ordinales a) hasta e), si el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios conserva su carácter auxiliar o preparatorio.¹⁰⁰

⁹⁹ Albi Ibáñez, Emilio y García Ariznavarreta, José Luis: obra citada, pp. 970 y 971.

¹⁰⁰ *Ibidem*, p. 971.

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

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

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

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

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

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

contratante en donde el establecimiento permanente esté situado.

Finalmente, y en relación a la Cláusula de no discriminación que se suele incluir en los convenios internacionales para evitar la doble imposición, los establecimientos permanentes que posea una empresa de un Estado contratante en el otro Estado contratante, no serán sometidos a tributación en este último de manera menos favorable que las empresas de este otro Estado que desarrollen similares actividades.¹⁰¹

3.4. TRANSNACIONALIZACION DE LA RENTA Y EL PATRIMONIO Y LA EXIGIBILIDAD DE LA TRIBUTACION INTERNACIONAL.

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

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

La actividad empresarial requiere hoy contar con bienes (patrimonio) en otros países, lo que conlleva a la percepción de una renta generada por el capital y por el capital con el concurso del trabajo, mediante la ampliación de sus gestiones,

¹⁰¹ *Ibidem*, pp. 972, 973, 974 y 975.

causando más de una dificultad a las autoridades fiscales de los países, debido a los diversos criterios de atribución de potestad tributaria que ellos adoptan, lo que en la realidad ha configurado incluso estados llamados "paraísos fiscales" o como yo llamaría se ha institucionalizado el dumping tributario inter-países.

Esta tendencia se ha visto potenciada con la indiscutible presencia de un fenómeno mundial llamado globalización, que pinta poderosamente la vida actual, más allá del orden económico, generando una serie de difíciles problemas adicionales de gran importancia, que pueden derivarse de la búsqueda por compatibilizar los compromisos contraídos en el seno de los agrupamientos regionales, entre los estados que forman parte de ellos, con los resultantes de la cooperación global en materia económica.¹⁰² Se suma a esta serie de nuevos actores mundiales la integración de los países en poderosos bloques, especialmente pocos años después de la terminación de la segunda guerra mundial.

Los países, movidos por el impulso político buscan ver cristalizados sus más caros anhelos de bienestar y economía saludable dentro de un circuito económico global. El caso del grupo andino tiene 28 años de proceso, con un mercado ampliado de 100 millones de habitantes, lo que posibilitará el montar economías a gran escala con la disminución de la incertidumbre en el comercio intrarregional, y un ritmo más ágil para los cambios en materia tecnológica.¹⁰³

Lo descrito en una forma rápida refleja a nuestra conciencia una realidad que exige condiciones para su desarrollo y desenvolvimiento óptimo. Los grandes inversionistas y las empresas transnacionales desde hace pocos años han empezado a invertir agresivamente en muchos países de la subregión, por medio de la inversión directa, es decir el flujo de capitales dirigido a la adquisición de bienes que conforman el activo fijo de esas empresas, bienes que son necesarios para la actividad

¹⁰² Atchabahian, Adolfo: trabajo citado, p. 29.

¹⁰³ *Ibíd.*, p. 27.

productiva que genera ingresos a estos agentes económicos. Sin embargo, debemos tener en cuenta que en el flujo internacional de capitales se debe distinguir entre los que adoptan la forma de préstamos de aquellos que consisten en inversiones directas.

Sólo la proyección en diversos países de la actividad económica que desarrollan las personas o las empresas, ha dado como resultante el lógico efecto de que la tributación que rige en los diferentes estados ajenos a aquel donde esas personas o empresas tengan su residencia, se constituya en una variable que se deberá tomar en cuenta y que influirá en sus decisiones económicas.¹⁰⁴

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

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

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

Sin duda que los estados están en su derecho de gravar estas manifestaciones de capacidad contributiva, por cuanto ellas buscan en todo caso obtener provecho del país en donde están afincadas, utilizando en elevado grado sus recursos, mano de obra, e incentivos a la producción. He aquí el fundamento de la exigibilidad de la tributación internacional. Cada uno de los países que interactúa en el orden económico internacional ejerce sus potestades de imposición, cada uno con su criterio, pero siempre tratando de hacer prevalecer sus derechos a gravar frente a las pretensiones de los otros Estados. Opino que las

¹⁰⁴ *Ibíd.*, p. 29.

posiciones de uno u otro lado son justas ya que encarnan los verdaderos intereses nacionales, en lo referente a la conservación de los recursos, la justicia social y la correcta contribución de los entes que poseen riqueza para la concreción de los fines del accionar estatal.

CAPITULO CUATRO

4. ALTERNATIVAS DE SOLUCION PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION INTERNACIONAL.

4.1. SOLUCIONES PLANTEADAS POR LA DOCTRINA PARA ATENUAR O ELIMINAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL.

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

Las medidas unilaterales tienen una particularidad, quiero decir que pueden resultar insuficientes o inútiles si el resto de estados no las adoptan de forma similar o no siguen los mismos criterios en la delimitación del ámbito espacial de los impuestos.¹⁰⁵

Si se somete a un riguroso examen la normativa interna que rige los tributos de los países del área andina, veremos que éste arroja un saldo decididamente positivo en cuanto a la existencia de medidas para evitar la doble imposición internacional. Lo que hace deducir que cada reforma tributaria o casi todas suelen dar un paso más en la adopción de medidas unilaterales, que aproximan el sistema tributario de cada país al modelo aprobado por la Decisión 40 del Acuerdo de Cartagena, para evitar la doble imposición, sin perjuicio de que suscriban convenios en busca del mismo objetivo.

¹⁰⁵ Albiñana García, César: "Sistema tributario español y comparado", segunda edición, Editorial Tecnos S.A., Madrid, 1992, p. 112.

La doctrina aconseja que la solución para atenuar o eliminar la doble imposición internacional debe nacer de los convenios o tratados internacionales. Cuando la solución tiende a construir una red de relaciones tributarias entre países con diferente nivel de desarrollo, que tiendan a su progreso económico y social, son preferibles con amplitud los tratados bilaterales.

En general, se ha propuesto cuatro sistemas para lograr la eliminación o atenuación de la doble imposición internacional: la exención de rentas obtenidas en el exterior; el crédito de impuestos pagados en el exterior (tax credit); el descuento por impuestos exonerados (tax sparing) ; y, el descuento por inversiones en el exterior.

4.1.1. La exención de rentas obtenidas en el exterior.

Tiene que ver con el perdón que otorga el país exportador de la inversión, del impuesto a la renta al contribuyente respecto de los ingresos que perciba en el exterior. Es así que se faculta al país receptor de la inversión para que sea el titular del derecho a cobrar los impuestos que correspondan de conformidad a su legislación nacional. Los países gravan las rentas obtenidas en su territorio y perdonan en forma total o parcial las que se obtengan en el extranjero. Si ocurre una exención total, el mecanismo traduce la aplicación del principio de la fuente.

Este sistema de exención de las rentas obtenidas en el país de 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 este criterio, ya que en la constante movilidad de capitales son siempre ellos los prestamistas e inversionistas, es decir observan una posición activa frente a los países subdesarrollados.

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

grado a quienes están en niveles iguales y en diferente grado a quienes no están en el mismo nivel. Ello resulta muy difícil de determinar debido a que las rentas de los contribuyentes, usualmente están sujetas a variadas e impredecibles reglas de imposición según sea el país fuente.

A decir de García Belsunce, lo que ocurre no es la negación del principio de capacidad contributiva, sino la aplicación de la regla de igualdad en función del país originario de la renta.¹⁰⁶

Cabe mencionar que con los actuales procesos de globalización e integración de las economías, y en aras de contrarrestar las cargas tributarias, no sería difícil que inversionistas de los países subdesarrollados empiecen a colocar capitales en el exterior, obteniendo rentas desde fuera de sus límites patrios.¹⁰⁷

Las circunstancias anotadas han llevado a algunos doctrinarios a una posición de apoyo por este sistema de exoneración de la renta en el país de origen de la inversión, del cual los países se podrían beneficiar vía actos unilaterales de los estados previa reforma de su legislación interna, o por medio de la negociación y suscripción de convenios o tratados tendientes a atenuar o eliminar la doble imposición internacional.

Lograr la aplicación de este sistema por virtud de acuerdos tributarios sería lo deseable, ya que de hacerlo por medio de actos unilaterales, no se adoptaría el criterio en aras de la promoción del adelanto de los países en desarrollo, configurándose así un sistema de exención unilateral que irresponsablemente, consideraría para todos los casos la concepción de la fuente de la renta.

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

¹⁰⁶ García Belsunce, Horacio: "Temas de derecho tributario", Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1982, pp. 179 a 184.

¹⁰⁷ Plazas Vega, Mauricio A.: "El Liberalismo y la teoría de los tributos", Editorial Temis S.A., Santa Fe de Bogotá, 1995, p. 289.

económico. Este caso se ha suscitado especialmente entre países de la Comunidad Europea.¹⁰⁸

Para la aplicación con éxito de este sistema, en todo caso se necesita de por medio un tratado tributario, ya que si la exención a rentas obtenidas en el extranjero no tiene límite, nada impedirá que los capitales se dirijan a los otros países desarrollados. Solamente así este sistema se constituirá en verdadero estímulo al desarrollo de los países más pobres.

4.1.2. El crédito de impuestos pagados en el exterior (tax credit).

Este medio para evitar la doble imposición si bien es cierto la evita, pero es 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 otorga al contribuyente un descuento que equivale a los impuestos que pague en el exterior por concepto de la renta producida fuera del país, 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 lesivo a los intereses de los países en vía de desarrollo.¹⁰⁹

A decir de Héctor Villegas, este sistema es una atenuación del principio del domicilio o residencia, si tomamos en cuenta que cada país grava la totalidad de las rentas, ya sea que se produzcan dentro, como fuera de su territorio, pero se acepta que los impuestos pagados en el extranjero por rentas allí producidas se deduzcan de los impuestos totales.¹¹⁰

¹⁰⁸ Martín, José María: "Derecho tributario general", Editorial Depalma, Buenos Aires, 1986, pp. 86 y 87.

¹⁰⁹ Villegas, Héctor: obra citada, pp. 382 y 383.

¹¹⁰ *Ibíd.*, p. 382.

4.1.3. El descuento por impuestos exonerados (tax sparing).

Este sistema permite que el contribuyente que obtenga renta en el exterior materia de exención en el país fuente, sea favorecido en su país de origen con un descuento equivalente al impuesto que no se ha pagado a consecuencia del beneficio fiscal.

Conforme lo anota el colombiano Mauricio Plazas Vega, la mayoría de las críticas a este sistema se refieren a la afirmación del principio de igualdad en función del país de origen de la inversión o exportador de capital y no del país en el cual se realiza el ingreso o país de la fuente. Partiendo de este punto, se aduce que no respeta el principio porque deja en situación más favorable a quienes obtienen la renta en el exterior y que, por otro lado, se altera la potestad impositiva del país exportador en razón de que la tarifa aplicable resulta ser la del país de la fuente o importador de capital.¹¹¹

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

Cabe afirmar en esta parte, -conforme lo hace García Belsunce- que el mecanismo más objetivo y justo de tributación es el de la fuente y que, la despersonalización del impuesto sobre la renta, de lo cual son claros ejemplos la creciente importancia de la retención en la fuente y la tributación en función de la sociedad y no del socio, unida a los principios rectores de la aplicación de la Ley en el espacio, imponen la adopción del criterio de la fuente para los impuestos a la renta.¹¹²

¹¹¹ Plazas Vega, Mauricio A.: obra citada, p. 291.

¹¹² García Belsunce, Horacio: obra citada, p. 291.

También existe una objeción relacionada con la alteración de la soberanía del país exportador o del inversionista. A esta objeción es viable responder con el firme fundamento de la tributación atendiendo al criterio de la fuente y advertir que una alternativa contraria, de exención en el país importador, por supuesto que iría en desmedro de la soberanía del país fuente en igual medida en que no le permitiría ejercer su poder de imposición respecto de los hechos imposables suscitados en su territorio.

Respecto a la crítica sobre posibles mecanismos de competencia desleal entre estados para atraer inversiones, se puede decir que la posibilidad de que un Estado manipule la inversión por cuestiones tributarias no es muy probable 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.

Por último, existe la crítica al posible desestímulo de reinversión de utilidades, a ello cabe anotar que el hecho de que se reinvierta o no las utilidades no obedece solamente a cuestiones de índole tributario.

La doctrina ha sugerido repetidamente como sistema ideal el del tax sparing, en armonía con el del tax credit.¹¹³

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.

4.1.4. El descuento por inversiones en el exterior.

Consiste en que el país exportador otorga descuentos tributarios a manera de porcentajes sobre las inversiones que se realicen en el exterior; pero, el inversionista se someterá indefectiblemente al impuesto en su país de origen y en el país receptor. De esta

¹¹³ Plazas Vega, Mauricio A.: obra citada, p. 291.

manera la doble tributación no se descarta, sino que se requiere la concurrencia de otro de los sistemas citados.

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

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

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

4.2. LA DOCTRINA LATINOAMERICANA.

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

Es menester acudir a las conclusiones tomadas en las Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario y en otros importantes foros de discusión en los cuales se trató el tema.

- En 1956, las I Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, celebradas en Montevideo, aconsejaron que: "De modo general, el principio de la fuente por oposición al del domicilio y de la nacionalidad, sea adoptado en la legislación interna de cada uno de los países o en los tratados que eventualmente pudieren

celebrar entre ellos, como criterio atributivo de exclusiva potestad fiscal en el orden internacional".¹¹⁴

- La Conferencia Económica Interamericana de Buenos Aires de 1957 aconsejó: "una preferencia por la exención impositiva sobre los ingresos de fuente extranjera, o si esto fuera inaceptable por un Estado-miembro, la adopción de medidas por las cuales el impuesto eximido al inversor extranjero por un Estado-receptor de capitales con el objeto de atraer capitales extranjeros, fuera deducible del impuesto a abonar por el inversor exportador de capitales" (tax sparing clause).¹¹⁵

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

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

"a) Que de modo general, el principio de gravar los beneficios en el lugar de su fuente sea adoptado en la legislación de cada uno de los países como exclusivo criterio atributivo de potestad fiscal en el orden internacional americano;

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

¹¹⁴ *Ibíd.*, p. 172.

¹¹⁵ García Belsunce, Horacio A.: obra citada, p. 171.

c) Que cuando el país de origen del capital siga el criterio de gravar las rentas obtenidas por sus residentes o nacionales en otro país, la exención de impuestos acordada por este último sea reconocida en el primero, mediante tratados que establezcan el derecho de acreditar contra los impuestos a pagar en éste, los gravámenes declarados exentos por el país de la inversión (tax sparing clause)".116

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

- En 1963, en Panamá se reunió la XII Conferencia Interamericana de Abogados, ésta recomendó: a) que los países que otorguen incentivos tributarios destinados a fomentar la inversión extranjera, establezcan en sus legislaciones normas que aseguren la efectividad de los mismos y a evitar su aprovechamiento por el fisco en el país del inversionista; b) que los países americanos que se encuentren como exportadores de capital adopten en su normativa el sistema del descuento impositivo por impuestos exonerados por los países latinoamericanos (tax sparing), a fin de facilitar la integración de la política y las estructuras tributarias de los países americanos, como medio para la promoción del desarrollo económico y social del hemisferio, de acuerdo a los postulados fundamentales de la Alianza para el Progreso.117

116 *Ibíd.*, p. 171.

117 *Ibíd.*, p. 172.

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

- Las IV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario desarrolladas en Buenos Aires en mayo de 1964, declararon: 1) Que cuando existan diferencias de legislación que provoquen la doble imposición internacional, los países exportadores de capital deben reconocer un crédito por concepto de impuestos pagados en los países de la fuente y por impuestos exonerados por éstos con fines de incentivo del desarrollo económico y social (cláusulas de tax credit y tax sparing); 2) Que mientras no se consiga por parte de los países exportadores de capital un reconocimiento del principio de la fuente o de los correctivos mencionados en el acápite 1, las exoneraciones que conceden los países importadores de capital, deben estar condicionadas a la circunstancia de que ellas constituyan un beneficio efectivo para los contribuyentes; 3) Que en todos los casos en que se computen en el impuesto global a la renta del contribuyente nacional residente en el país, todas sus rentas cualquiera fuera su origen geográfico, deben reconocerse sus créditos correspondientes a los impuestos abonados o exonerados en el país de la fuente en la forma anotada en los numerales anteriores.¹¹⁸

Las conclusiones de estas jornadas recomiendan el concurso de los países de los inversionistas en aras de incentivar el desarrollo económico y social en los países en vía de desarrollo por medio del reconocimiento en los primeros, de los incentivos tributarios aplicados por las legislaciones latinoamericanas ; además se expresa claramente la perspectiva de nuestros países de que el principio de la fuente sea reconocido por los Estados más adelantados.

- Las VI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, celebradas en Punta del Este, Uruguay en 1970, recomendaron que

¹¹⁸ *Ibíd.*, pp. 172 y 173.

se adopte el principio de la imposición en el territorio del país en el que se generan los beneficios imponibles, es decir el principio de la fuente o territorial, con independencia de la nacionalidad, el domicilio y la residencia de su titular.¹¹⁹

Lo anotado expresa radicalmente la sustentación del criterio de la fuente o territorial frente a los criterios de la nacionalidad, el domicilio y la residencia.

- En 1974, las VI Jornadas Luso Hispano Americanas de Estudios Tributarios, realizadas en Ixtapan de la Sal (México), en relación al tema "Problemas tributarios suscitados por la actividad de empresas multinacionales en los países en vías de desarrollo", recomendó que, a los efectos fiscales se adopte, como criterio de tributación el principio de la fuente sin perjuicio del poder de imposición del país de residencia en cuanto a la acumulación de rentas personales globales; que se perfeccione por los estados, los métodos encaminados a evitar la doble imposición internacional; que los estados en vía de desarrollo realicen esfuerzos para armonizar su política tributaria frente a las empresas multinacionales y promuevan acuerdos con los países desarrollados, con el objeto, tanto en un caso como en otro, de evitar distorsiones en la actividad de estas empresas.¹²⁰

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

¹¹⁹ *Ibidem*, pp. 173 y 174.

¹²⁰ Mazz, Addy: "Le convenzioni fra l' Italia e gli Stati dell'America Latina contro le doppie imposizioni nei traffici marittimi ed aerei", ponencia presentada en el seminario ILDAT en Italia, organizado por la Associazione Italiana per il diritto tributario latino-americano, Italia, 1992, p. 6.

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

1) Ratificar las resoluciones anteriores sobre la adopción del principio de la imposición territorial del país en el cual se generan los ingresos impositivos (principio de la fuente o del territorio) con prescindencia de la nacionalidad, domicilio y residencia de su titular como base prioritaria de imposición; no solamente por sus virtudes intrínsecas, sino por ser el más apropiado para lograr el fomento internacional de las transferencias de capitales y de tecnología con fines de desarrollo económico y social.

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

a) Dividendos, en el lugar donde funciona la sociedad que los distribuye.

b) Intereses, en el lugar donde el prestamista coloca su capital.

En vista de las dificultades que presenta esta localización, se admiten simples presunciones que se relacionan con el domicilio del deudor o con el lugar desde el cual se realiza el pago, en este último caso citaré los convenios del Pacto Andino.

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

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

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

Cuando ésto no sea viable, se debe establecer vía presunción, deducciones porcentuales de acuerdo a las características de la actividad generadora de la renta, o reducciones de tasas que tengan efectos equivalentes. En todo caso se debe probar la efectiva realización de los gastos y la razonabilidad de su monto.

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

a) Facilitar las transferencias de capital hacia los países en desarrollo, por virtud del otorgamiento de incentivos distribuidos equitativamente entre los estados que contratan, limitados a las necesidades del desarrollo y condicionados a una efectiva reducción de los precios.

b) Luchar contra la evasión por medio del intercambio de informaciones y la evacuación de consultas, en lo cual sería deseable la colaboración de los organismos internacionales especializados, gubernamentales y científicos.

c) Organizar un régimen procesal para la solución de los conflictos que se planteen por insuficiencia u oscuridad de los tratados.

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

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

a) El establecimiento de regímenes especiales de control unilateral y conjunto por parte de los estados interesados, que tiendan a evitar las distorsiones que la experiencia ha permitido comprobar, y

b) La adopción de limitaciones y requisitos legales que impidan los abusos que no puedan comprobarse por los controles administrativos.

7. Establecer para el caso de pago de intereses, regalías y asistencia técnica, que el país fuente autorice, por considerarlo necesario para su desarrollo tecnológico, que el impuesto siempre se establecerá como una retención a la empresa que recibe estos pagos.¹²¹

Estas conclusiones son precisas y evidencian el conocimiento y la presencia de nuevas realidades en nuestros países, por ello se exhibe una posición radical y clara respecto de las imposiciones a los dividendos, intereses, regalías y honorarios por asistencia técnica ; continua en el tapete de discusión el tema de los capitales de los inversionistas y la transferencia de tecnología ; hay preocupación por el tema de la evasión tributaria y de las actividades de las sociedades vinculadas ; otro aspecto importante es la posición latinoamericana en el sentido de que las políticas de incentivos tributarios deben obedecer únicamente a sus necesidades y conveniencias.

Punto aparte merece comentar la recomendación para suscribir tratados tributarios con países desarrollados inspirados en el principio de la fuente y que tengan por objeto primordial la coordinación de la gestión tributaria de los países contratantes.

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

¹²¹ García Belsunce, Horacio: obra citada, pp. 174 a 176.

- Promover, ante los órganos competentes de cada esquema de integración del cual forman parte los países de la región, el inicio de estudios técnicos conducentes a determinar los aspectos prioritarios de la armonización a medio y largo plazo, en la imposición sobre la renta de las empresas en los procesos de integración;

- Establecer mecanismos de coordinación para asegurar la uniformidad de conceptos, términos e institutos básicos de la imposición a las rentas de las empresas entre los estados miembros de un proceso de integración;

- Aplicar el criterio de la fuente dentro de cada zona de integración, tanto para evitar distorsiones como para eliminar todo fenómeno de doble imposición y simplificar los sistemas tributarios; y, en caso de adoptarse el criterio de la residencia, otorgar la exención de las rentas producidas en el extranjero,.....

- Centrar la armonización fiscal de los impuestos sobre las rentas de las empresas en los aspectos que tengan efectos distorsionantes en la competencia y en la asignación de los recursos, sin que ello suponga renunciar, a medio y largo plazo, a una mayor aproximación del régimen de los impuestos sobre la renta entre los estados miembros del esquema de integración económica;

- Prohibir todo tratamiento discriminatorio de las empresas en función de su nacionalidad o residencia, lo que implica la equiparación fiscal de los establecimientos permanentes de empresas extranjeras a una empresa residente, a fin de reconocer a dichos establecimientos todas las deducciones y ventajas de que disfrutaban los residentes; así como la equiparación entre los no residentes que obtienen una parte significativa de su renta en el país y los residentes;

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

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

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

- Asegurar la prevalencia de los tratados internacionales y de las normas supranacionales y crear un organismo jurisdiccional común para resolver las posibles controversias e interpretar de manera uniforme las mencionadas disposiciones.¹²²

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

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

¹²² Documento texto de las recomendaciones de la XVIII Jornada Latinoamericana de Derecho Tributario, desarrollada en Montevideo-Uruguay en 1996.

Asegurar la prevalencia de los tratados y de las normas supranacionales es a mi parecer una recomendación válida para fortalecer el derecho internacional ; más aún cuando también se recomienda la creación de un órgano jurisdiccional común que tenga como facultades primordiales la interpretación y la resolución de controversias que pudieren presentarse a raíz de la aplicación de las normas de los Pactos internacionales. De ocurrir ello -la creación de dicho organismo- latinoamérica daría un paso gigantesco en el afianzamiento del derecho de la integración y por ende del derecho internacional y sus disciplinas especializadas.

Para continuar la argumentación correspondiente a este punto se debe considerar que el Grupo Andino se encuentra en una etapa inicial de integración, igual a lo que sucede en la Asociación Latinoamericana de Integración (ALADI) y en el Mercado Común del Sur (MERCOSUR), es decir en estos grupos de países únicamente se ha llegado a implementar la rebaja automática de los aranceles al comercio exterior, misma que deberá ser gradual y constituye un primer paso para el grado de integración que se ha proyectado.

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

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

acordarse cuerpos normativos tendientes a evitar o al menos atenuar la doble imposición y sus efectos.¹²³

Respecto del tratamiento de las rentas derivadas de la navegación marítima y aérea, el modelo de la Comunidad Andina contiene dos disposiciones de carácter alternativo. La primera consagra el criterio de la residencia, expresando el artículo 8 que "las utilidades obtenidas por una empresa de transporte de sus operaciones por aire, tierra, mar, lagos o ríos serán gravables sólo por el Estado contratante en que resida esa empresa"¹²⁴; la variante establece que los réditos obtenidos por esas empresas de transporte en cualquiera de los estados contratantes serán gravables sólo por ese Estado, es decir se aplicaría el criterio de la fuente o territorial, lo que coincide con el principio de imposición sustentado de manera general por el modelo y que consta en el artículo 4:

*"Independientemente de la nacionalidad o domicilio de las personas, las rentas de cualquier naturaleza que éstas obtuvieren, sólo serán gravables en el Estado Contratante en el que tales rentas tengan su fuente productora, salvo los casos de excepción previstos en este convenio."*¹²⁵

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

Mientras, se comprueba que los temas tratados en las diversas reuniones de expertos tributarios de los países de la subregión apuntan a dar mayor empuje al proceso integracionista, lo que verdaderamente constituye un gran paso en función de lograr un desarrollo económico sostenido para nuestros países, al tiempo que abre mi expectativa de que el derecho internacional tributario

¹²³ Mazz, Addy: ponencia citada, p. 12.

¹²⁴ *Ibíd.*, p. 12.

¹²⁵ Junta del Acuerdo de Cartagena: "Ordenamiento jurídico del Acuerdo de Cartagena", Tomo I, primera edición oficial, 1982, p. 124.

tenga plena recepción y estudio en cada uno de los estados de la Comunidad.

4.3. ALTERNATIVA DE SOLUCIÓN PARA ATENUAR O ELIMINAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL EN LA COMUNIDAD ANDINA.

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

En este sentido, el Perú desde el año 1994 ha ensayado una fórmula que ha dado resultados positivos, consistente en que a partir del citado año los dividendos y cualquier otra forma que adopte la distribución de utilidades, no configura renta gravable.¹²⁶

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

Si esta decisión dio éxitos en el Perú creo que será también positiva en el resto de países miembros del Grupo Andino.

Por lo expuesto, sería razonable que se derogue el Art. 11 del Modelo de convenio para evitar la doble imposición entre los países miembros, de la Decisión 40, y en su lugar incorporar uno que diga que los dividendos y cualquier otra forma de repartición de utilidades no configura renta gravable en ninguno de los países miembros. Obrar en este sentido supondría la coordinación de políticas tributarias de los estados miembros, a fin de incorporar en sus legislaciones internas las normas concordantes respectivas.

¹²⁶ *Ibíd.*

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

Otro tema en el que se debería trabajar es la introducción en las políticas tributarias de los países miembros, de cuestiones referentes a los criterios de vinculación contenidos en las leyes del impuesto a la renta de los países.

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

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

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

Poner en práctica esta propuesta sin lugar a dudas generaría rentas de fuente de cada país miembro, que sí estaría sujeta al tributo de cada país. En este caso sería viable que los inversionistas y las empresas extranjeras en general constituyan sociedades en nuestros países para actuar solamente en el exterior, así el impuesto sólo sería exigible en el extranjero; pero, esas sociedades requerirían recursos humanos, recursos naturales, servicios internos, etc., lo que originaría un

importante flujo económico dinamizador de nuestras economías y la producción de venta que quedaría sujeta a la obligación de tributar.

Las medidas señaladas fomentaría la inversión, aumentarían el flujo económico, lo que a la larga se traduciría en un considerable aumento en las recaudaciones por concepto de impuesto a la renta, lo que sería un buen comienzo para el proceso armonizador de las legislaciones referidas a este impuesto.¹²⁷

4.4. LA INTEGRACIÓN SUBREGIONAL. LAS EMPRESAS Y LA TRIBUTACIÓN DE SUS BENEFICIOS.

4.4.1. REALIDAD ACTUAL.

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

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

La integración económica de nuestra región, para que alcance su punto más alto requiere ver superados los grados que la preceden en su realización, presupone la unificación de las políticas monetaria, fiscal, social e incluso anticíclica. Asimismo requiere con urgencia la institución de una autoridad supranacional cuyas decisiones tengan carácter vinculante para todos los estados miembros. En esta parte valga comentar que solamente con la

¹²⁷ *Ibíd.*

institución de esta autoridad supranacional se lograría una perfecta armonización de políticas, ya que precisamente de la existencia de esta institución depende la eficacia de la homologación de sistemas.¹²⁸

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

Por tanto, inspiraciones de orden político, pero principalmente económico empujan a los estados a fortalecer los esquemas de integración. La interacción de estos dos factores movió la maquinaria europea, con mayor intensidad en el período entre las dos guerras mundiales, a fin de fomentar el crecimiento de las economías de los países europeos, para así contrarrestar la desintegración y las restricciones notorias de las relaciones comerciales.

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

Otro factor importante para lograr la integración subregional es el hecho de ver aumentado el poder de negociación de los

¹²⁸ Atchabahian, Adolfo: documento citado, p. 26.

respectivos países al tiempo de disminuir su vulnerabilidad externa.

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

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

Primeramente la globalización, y luego la integración, constituyen fenómenos que están teniendo y continuarán teniendo mucho peso en la materia que nos preocupa, hablo de la materia tributaria. Las decisiones y el accionar respecto de este tema deberán ajustarse a las exigencias globales y regionales, dependiendo del caso de que se trate.

"La sola proyección en diferentes países de la actividad económica desarrollada por las personas o por las empresas, produce el lógico efecto de que la tributación vigente en los países ajenos a aquel donde esas personas o esas empresas tengan residencia, se constituye en una de las variables que aquellas tendrán en cuenta y que habrá de influir en sus decisiones económicas".129

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

129 *Ibíd.*, p. 29.

antaño eran monopolios de los estados, verbigracia, la actividad comercial, bancaria, financiera y la seguridad.

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

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

4.4.2. LA IMPOSICIÓN A LAS RENTAS DE LAS EMPRESAS EN EL GRUPO ANDINO.

La existencia de un mercado mucho más amplio que el concebido nacionalmente, va inscrita dentro de un proceso de integración económica como el de los países suscriptores del Acuerdo de Cartagena, de esta forma no subsisten o se reducen considerablemente los aranceles y cualesquiera tipos de barreras aduaneras. El flujo comercial de intercambio de bienes, servicios y capitales entre las empresas que actúan en la región se basa entonces en un esquema de libre competencia sin intervencionismo de los estados, salvo para tratar de coordinar sus políticas nacionales.

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

Mantener los dispares criterios de imposición y niveles de la carga tributaria interna, no hace más que distorsionar las condiciones de competencia entre los productores de la región, afectando directamente la rentabilidad de las empresas -caso del

flujo internacional de capitales en donde se debe distinguir los que adoptan la forma de préstamos de aquellos que consisten en inversiones directas-. El auxilio a esta situación dañosa puede darlo un efectivo proceso de armonización y convergencia tributarias.

Para un mayor conocimiento de la realidad latinoamericana, es necesario conocer algunos datos importantes en la órbita del impuesto a la renta de las empresas, así:

4.4.2.1. Principio jurisdiccional:

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

4.4.2.2. Sujetos pasivos:

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

- En Ecuador son: las sociedades nacionales, los fondos de inversión, los fideicomisos, patrimonios independientes, empresas del sector público y las sucursales y establecimientos permanentes de sociedades extranjeras.

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

- En Venezuela: las sociedades de capital (compañías anónimas, sociedades de responsabilidad limitada, en comandita por acciones,

y las civiles e irregulares), sociedades de personas (en nombre colectivo, comandita simple, comunidades, irregulares o de hecho), asociaciones, fundaciones, corporaciones y demás entidades jurídicas o económicas, cuentas en participación, consorcios y unidades económicas.

4.4.2.3. Respetto de la renta imponible:

- Ecuador: el total de los ingresos ordinarios y extraordinarios.
- Colombia: la totalidad de ingresos, sean ordinarios o extraordinarios, salvo que por su naturaleza fueren calificados como no constitutivos de renta o fueren una ganancia ocasional.
- Venezuela: todo incremento del patrimonio.

4.4.2.4. Renta de subsidiarias o sucursales de casas matrices con domicilio en el extranjero:

- Ecuador: el método para determinar la renta de sociedades nacionales y extranjeras se sustenta en una contabilidad unitaria, sujeta a los principios de contabilidad generalmente aceptados; en los casos en que las normas legales o reglamentarias así lo exijan, la contabilidad será bimonetaria.
- Colombia: las sucursales de sociedades extranjeras solamente tributan respecto de las rentas de fuente nacional; se aplica el sistema de identidades fiscales separadas o independientes. Existen normas en cuya virtud la administración tributaria puede revisar el resultado de operaciones entre entidades vinculadas.
- Venezuela: las subsidiarias o filiales de casas matrices domiciliadas en el extranjero, como sujetos pasivos autónomos, se entienden constituidas o domiciliadas en Venezuela, y su contabilidad se considera separada de la que lleva la matriz.

4.4.2.5. Dividendos, intereses, regalías y prestaciones de asistencia técnica:

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

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

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

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

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

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

4.5. LEY DE PROMOCION Y GARANTIA DE INVERSIONES.

En el Ecuador se expidió la Ley de Promoción y Garantía de Inversiones, mediante Ley Nro. 46, publicada en el Registro Oficial Nro. 219 del 19 de diciembre de 1997, que por la importancia que reviste para este estudio, procedo a analizar.

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

"El Estado, a través de todos los organismos y más entidades del sector público, velará para que la inversión nacional y extranjera se desarrolle con toda la libertad y garantías establecidas en la Constitución Política de la República y en el marco legal y normativo del País....".130

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

"Los titulares de inversiones, sean éstos nacionales o extranjeros, de acuerdo a las condiciones que se establecen en el presente Título, tendrán derechos a beneficiarse de la estabilidad tributaria, entendida como el mantenimiento, por un período determinado, de la tarifa aplicable del impuesto a la renta, existente al momento de efectuarse la inversión".131

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

130 Ley de Promoción y Garantía de Inversiones. Registro Oficial Nro.219 de 19 de diciembre de 1997. Sistema Legal Lexis S.A., actualizado a enero de 1998.

131 *Ibíd.*

proyectos, y a partir de la fecha de registro o de realización efectiva de la inversión en el caso de empresas existentes.

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

a) 10 años a los titulares de nuevas reversiones en empresas existentes, que no consideren ampliación o expansión de la producción; y,

b) Por 20 años a los titulares de nuevas inversiones que se destinen al desarrollo de nuevos proyectos de inversión o ampliación de la producción.

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

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

Textualmente, el Art 28 determina que:

"Los inversionistas nacionales y extranjeros están sujetos a la observación y cumplimiento de las leyes del país y en especial de las relativas a los aspectos laborales y de

*seguridad social, así como a las disposiciones del Régimen Tributario vigente en el País al momento en que se cause una obligación fiscal, con las excepciones señaladas en el Título VII de la presente Ley".*¹³²

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

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

El régimen jurídico peruano también a recurrido a la garantía de Estabilidad Tributaria, principalmente para las inversiones relacionadas con el sector hidrocarburífero. El Art. 4 del Reglamento de la Garantía de Estabilidad Tributaria y de las Normas Tributarias de la Ley Orgánica de Hidrocarburos, expedida el 27 de febrero de 1995, determina que "*Mediante la Garantía de Estabilidad Tributaria, el Contratista quedará sujeto únicamente al régimen impositivo vigente a la fecha de suscripción del Contrato...*"¹³³

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

Luego de estas cortas comparaciones, se deduce que la figura de la estabilidad tributaria está presente en los cuerpos normativos de algunos países latinoamericanos, principalmente para atraer

¹³² *Ibíd.*

¹³³ Internet: <http://www.mem.gob.pe/nuevo/legal/hc/reg/estabi.htm>

capitales a sus territorios, como condición para el logro de su desarrollo. Esta facultad -si así se puede llamar al derecho que tienen los estados de amoldar la legislación de acuerdo a los vaivenes de sus intereses- sin duda que permite a cada país jugar con ofertas de beneficios tributarios a fin de hacer menos escabroso el camino y menos duro el trato para los inversionistas, especialmente extranjeros.

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

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

CAPITULO CINCO

5. ANALISIS DE CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION INTERNACIONAL.

5.1. ANÁLISIS DEL ANEXO I DE LA DECISIÓN 40 DEL ACUERDO DE CARTAGENA, QUE APRUEBA EL CONVENIO PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN ENTRE LOS PAÍSES MIEMBROS.

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

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

A decir de Guillermo Ruiz Secada, el objetivo primordial de un proceso de integración económica regional es el desarrollo de los cuatro libertadores, es decir: a) La libre circulación de las mercancías; b) La libre circulación de las personas; c) La libre circulación de los servicios; d) La libre circulación de los capitales.¹³⁴

¹³⁴ Ruiz Secada, Guillermo: "La imposición a las rentas de las empresas en los procesos de integración". Relato nacional presentado en la XVIII Jornada Latinoamericana de Derecho Tributario, desarrollada del 1 al 6 de septiembre de 1996 en Montevideo-Uruguay.

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

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

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

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

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

Mediante el Decreto Supremo Nro. 932, del 29 de agosto de 1972, se aprobó, para su posterior ratificación, la Decisión 40 expedida por la Comisión del Acuerdo de Cartagena. Esta Decisión entró a regir en el Ecuador a partir del 17 de febrero de 1975, fecha de su publicación en el Registro Oficial.

El objeto de esta Decisión es reducir o eliminar de plano las distorsiones de tipo fiscal que constituyen la causa de separación y desigualdad de los sistemas tributarios de los países signatarios del Acuerdo y que inciden enormemente en el

proceso de integración regional ; y exhibir una posición frente a los países del mundo.

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

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

5.1.1. Rentas provenientes de bienes inmuebles:

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

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

5.1.2. Rentas producto de la explotación de los recursos naturales:

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

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

5.1.3. Beneficios obtenidos por la actividad de las empresas:

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

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

a) Oficina o lugar de administración o dirección de negocios;

b) Fábrica, planta o taller industrial o de montaje;

c) Obra de construcción;

d) Lugar o instalación donde se extraen o explotan recursos naturales, verbigracia: mina, pozo, cantera, plantación o barco pesquero;

e) Agencia o local de ventas;

f) Agencia o local de compras;

g) Depósito, almacén o bodega o establecimiento similar destinado a la recepción, almacenamiento o entrega de productos;

h) Cualquier otro tipo de local, oficina o instalación cuyo objeto sea preparatorio o auxiliar de las actividades de la empresa;

i) Agente o representante.

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

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

5.1.4. El caso de las regalías:

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

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

5.1.5. El caso de los intereses de créditos:

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

5.1.6. El caso de los dividendos y participaciones:

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

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

5.1.7. El caso de las ganancias de capital:

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

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

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

5.1.8. Rentas que son producto de la prestación de servicios personales:

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

a) Aquellas personas que prestan servicios a un país miembro, en ejercicio de funciones de carácter oficial acreditadas en forma debida, serán gravadas solamente por ese país miembro, ya sea que los servicios sean prestados en el territorio de otro de los países miembros.

b) Las tripulaciones de naves, aeronaves, autobuses y otros vehículos de transporte que realicen tráfico internacional, solamente tributarán en el país miembro en cuyo territorio se halle domiciliado el empleador.

5.1.9. Rentas obtenidas por empresas de servicios profesionales y asistencia técnica:

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

5.1.10. Pensiones, anualidades y otras rentas periódicas semejantes:

Estos tipos de rentas solamente serán gravadas por el país miembro en cuyo territorio se halle situada su fuente productora.

Este convenio determina que la "pensión" es un pago que se hace periódicamente en consideración a servicios prestados o por

daños padecidos. Considero que se debería aclarar si se trata - esta última parte- del resarcimiento por daños sufridos.

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

5.1.11. Ingresos producto del desarrollo de actividades artísticas y de entretenimiento público:

Estos ingresos solamente deberán tributar en el país miembro en cuyo territorio se desarrollaron las actividades de los artistas y las de entretenimiento público.

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

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

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

Conforme se desprende del análisis crítico efectuado a la Decisión 40, ésta no ha solucionado apropiadamente el problema de la doble imposición internacional, por lo que se hace necesario consignar mayores esfuerzos de tipo doctrinario y técnico para subsanar esta aberración de carácter

5.2. ANÁLISIS DEL MODELO DE CONVENIO PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN SOBRE LA RENTA Y EL PATRIMONIO DE LA OCDE DE 1977 Y 1992.

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

La estructura del modelo de convenio actualizado a 1992 es la siguiente:

1. AMBITO DE APLICACION DEL CONVENIO.
 - 1.1. Ambito subjetivo.
 - 1.2. Impuestos comprendidos (sobre la renta y sobre el patrimonio).

2. DEFINICIONES.
 - 2.1. Generales sobre los siguientes términos y expresiones: persona, sociedad, empresa de un Estado contratante y empresa del otro Estado contratante, tráfico internacional, autoridad competente, etc.
 - 2.2. Residencia.
 - 2.3. Establecimiento permanente.

3. TRIBUTACION DE LAS DISTINTAS CLASES DE RENTAS.
 - 3.1. Rentas Inmobiliarias.
 - 3.2. Beneficios de las empresas (en general).
 - 3.3. Navegación marítima, interior y aérea.
 - 3.4. Empresas asociadas.
 - 3.5. Dividendos.
 - 3.6. Intereses.
 - 3.7. Cánones.
 - 3.8. Ganancias de capital.
 - 3.9. Trabajo independiente.
 - 3.10. Trabajo dependiente.

- 3.11. Participaciones de consejeros.
 - 3.12. Artistas y deportistas.
 - 3.13. Pensiones.
 - 3.14. Funciones públicas.
 - 3.15. Estudiantes.
 - 3.16. Otras rentas.
4. IMPOSICION SOBRE EL PATRIMONIO.
5. METODOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION.
- 5.1. Método de exención.
 - 5.2. Método de imputación.
6. DISPOSICIONES ESPECIALES.
- 6.1. No discriminación.
 - 6.2. Procedimiento amistoso para resolver problemas de aplicación.
 - 6.3. Intercambio de información.
 - 6.4. Agentes diplomáticos y funcionarios consulares: régimen especial.
 - 6.5. Extensión territorial.
7. DISPOSICIONES FINALES.
- 7.1. Entrada en vigor.
 - 7.2. Denuncia del convenio.

Como anoté en las primeras páginas de este trabajo, los convenios fiscales suscritos entre países para evitar la doble imposición, en principio se refieren a la tributación sobre la renta y el patrimonio neto. Lo que sigue, no tiene otro carácter que el general, haciéndose necesario recurrir en casos particulares a la consulta del convenio de que se trate.

5.2.1. Acerca de la residencia:

La determinación de este término es relevante para la aplicación de los convenios interestatales tributarios, a efectos fiscales en uno u otro Estado.

Residente de un Estado contratante significa toda persona física, sociedad o cualquier agrupación de personas que constituye una unidad sujeta a tributación, que en virtud de la legislación de ese Estado, esté sujeta a imposición en él por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de características similares.

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

a) La persona será considerada residente del Estado donde tenga una vivienda permanente a su disposición; si la tuviera en ambos estados, se considerará residente del Estado con el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas (centro de intereses vitales).

b) Si no es viable determinar el Estado en el que esa persona tiene su centro de intereses vitales, o si no tuviera una vivienda permanente a su disposición en ninguno de los dos estados, se considerará residente del Estado contratante donde viva habitualmente.

c) Si vive habitualmente en los dos estados o no lo hiciere en ninguno, se considerará residente del Estado del que sea nacional.

d) Si fuere nacional de los dos estados o de ninguno de ellos, las autoridades competentes de los estados contratantes resolverán el caso de común acuerdo.

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

5.2.2. Distribución territorial de bases imponibles:

Las rentas o el patrimonio pueden clasificarse en tres grupos:

a) Rentas y patrimonios gravables ilimitadamente; como los obtenidos por residentes, en el Estado de la fuente o de situación, sin perjuicio de la posible tributación en el Estado de residencia. Se comprenden aquí las siguientes categorías:

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

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

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

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

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

- Remuneraciones producto de un empleo dependiente en el sector privado ejercido en este Estado, siempre y cuando el empleado permanezca en el Estado durante un período que exceda de 183

días durante 12 meses o concurren ciertas condiciones, y las remuneraciones de un empleo dependiente ejercido a bordo de un buque o aeronave explotado en tráfico internacional o a bordo de una embarcación, si la sede de dirección efectiva de la empresa está situada en este Estado.

- Remuneraciones y pensiones pagadas por servicios públicos bajo determinadas condiciones.

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

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

- Intereses: De igual forma que para los dividendos, el Estado de la fuente debe limitar su gravamen al 10 por 100 del importe bruto de los intereses en tanto en cuanto que éstos no excedan de un importe normal.

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

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

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

5.2.3. Métodos para evitar la doble imposición:

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

a) Método de exención: cuando un residente de un Estado contratante obtenga rentas o posea elementos patrimoniales, que de conformidad a lo dispuesto por el Convenio, puedan someterse a imposición en el otro Estado contratante, el Estado de la residencia exonerará esas rentas o ese patrimonio de que se trate. La aplicación del Convenio en esta parte permite que en la aplicación de este método el Estado de residencia podrá tomar en cuenta las rentas o el patrimonio exentos a efecto de determinar los tipos de gravamen a aplicar a las rentas o al patrimonio no exentos. Este método para evitar la doble imposición se denomina de exención con aplicación de la progresividad del impuesto.

b) Método de crédito de impuesto o de imputación: cuando un residente de un Estado contratante obtenga rentas o posea elementos patrimoniales que de acuerdo con el Convenio, pueden ser sometidos a imposición en el otro Estado contratante, el Estado de la residencia deducirá del impuesto que perciba sobre las rentas o el patrimonio de ese residente un importe igual al impuesto sobre la renta o sobre el patrimonio pagado en el otro Estado (el de origen de la renta o donde se sitúa el patrimonio). La deducción de que trata este método, en general, no puede ser mayor a la parte del impuesto sobre la renta o sobre el patrimonio del Estado de residencia calculado antes de la deducción correspondiente, según sea el caso, respecto de las rentas

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

5.2.4. Establecimientos permanentes:

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

Establecimiento permanente quiere decir un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad.¹³⁵

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

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

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

No se considera que una empresa tiene un establecimiento permanente en un Estado contratante, por el simple hecho de que realice sus actividades por medio de un corredor, comisionista

¹³⁵ Albi Ibañez, Emilio; y García Ariznavarreta, J.L.: obra citada, p. 970.

general o cualquier otro agente que goce de estatuto independiente, siempre que estas personas actúen dentro del marco ordinario de su actividad.

Se considera que el término establecimiento permanente excluye:

a) el uso de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa;

b) mantener un depósito de bienes o mercancías de propiedad de la empresa con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas;

c) mantener un depósito de bienes o mercancías propiedad de la empresa con el único fin de que sean transformadas por otra empresa;

d) mantener un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías o de recoger información para la empresa;

e) mantener un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar para la empresa cualquier otra actividad de carácter auxiliar o preparatorio;

f) mantener un lugar fijo de negocios con el único fin del ejercicio combinado de las actividades mencionadas en a) y e), a condición de que el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios conserve su carácter auxiliar o preparatorio.

Respecto de la atribución de beneficios, a un establecimiento permanente se le atribuirá los que hubiere podido obtener de ser una empresa distinta y separada que realizase las mismas o similares actividades, en las mismas o similares condiciones, y tratase con total independencia con la empresa de la que es establecimiento permanente. Para la determinación de los

beneficios se permite la deducción de los gastos incurridos para realizar los fines del establecimiento permanente, incluidos los gastos de dirección y generales de administración, sin importar el lugar en donde se efectuaron.

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

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

5.2.5. Empresas asociadas:

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

5.2.6. Cláusula de no discriminación:

Consiste en que los nacionales de un Estado contratante no serán sometidos en el otro Estado contratante a ningún impuesto u obligación relativa al mismo que no se exijan o que sean más gravosos que aquellos a los que estén o puedan estar sometidos los nacionales de este otro Estado que se hallen en iguales condiciones esencialmente respecto de la residencia.

Se usa el término "nacionales" con la siguiente significación:

- a) Toda persona física que tiene la nacionalidad de un Estado contratante; y,

b) Toda persona jurídica, sociedades de personas y asociaciones constituidas conforme a la legislación vigente en un Estado contratante.

Respecto de los establecimientos permanentes que una empresa de un Estado contratante tenga en el otro Estado contratante, no serán sometidos a imposición en este Estado de manera menos favorable que las empresas de este otro Estado que realicen las mismas actividades.

5.2.7. Procedimiento amistoso e intercambio de información:

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

5.3. ANÁLISIS CRÍTICO DEL CONVENIO ENTRE EL GOBIERNO DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR Y EL GOBIERNO DE LA REPÚBLICA DE ITALIA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN EN MATERIA DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y SOBRE EL PATRIMONIO Y PARA PREVENIR LA EVASIÓN FISCAL.

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

1. Convenio con Argentina para evitar la doble imposición en relación con el transporte aéreo. Suscrito en Buenos Aires el 3 de marzo de 1981. Registro Oficial Nro. 235 del 4 de mayo de 1982.

2. Convenio con Alemania para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio. Suscrito en Quito el 7 de diciembre de 1982.

3. Convenio con Brasil para evitar la doble imposición y prevenir la evasión tributaria con respecto a los impuestos sobre la renta. Suscrito en Quito el 26 de mayo de 1983. Registro Oficial Nro. 865 del 2 de febrero de 1988.

4. Convenio con Italia para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y para prevenir la evasión fiscal. Suscrito en Quito el 23 de mayo de 1984. Registro Oficial Nro. 407 del 30 de marzo de 1990.

5. Convenio con Francia para evitar la doble imposición y prevenir la evasión en materia de impuestos sobre la renta. Suscrito en Quito el 16 de marzo de 1989. Registro Oficial Nro. 34 del 25 de septiembre de 1992.

6. Convenio con la Confederación Suiza para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio. Suscrito en Quito el 28 de noviembre de 1994. Registro Oficial Nro. 788 del 25 de septiembre de 1995.

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

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

5.3.1. Acerca de la residencia :

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

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

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

*"Son sujetos pasivos del impuesto a la renta las personas naturales, las sucesiones indivisas y las sociedades, nacionales o extranjeras, domiciliadas o no en el país, que obtengan ingresos gravados de conformidad con las disposiciones de esta Ley."*¹³⁶

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

¹³⁶ Ediciones Legales : "Régimen Tributario Ecuatoriano, Ley de Régimen Tributario Interno", Tomo II, actualizado a enero de 1998.

*"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."*¹³⁷

Más adelante el Art. 59 del mismo cuerpo legal determina que :

*"..., se considerarán domiciliados en el Ecuador los extranjeros que, aunque residan en el exterior, aparezcan percibiendo en el Ecuador cualquier clase de remuneración, principal o adicional ; o ejerzan o figuren ejerciendo funciones de dirección, administrativa o técnica, de representación o de mandato, como expertos, técnicos o profesionales, o a cualquier otro título, con o sin relación de dependencia, o contrato de trabajo en empresas nacionales o extranjeras que operen en el país. Se tendrá, en estos casos, por domicilio el lugar donde aparezcan ejerciendo esas funciones o percibiendo esas remuneraciones ; y si no fuere posible precisar de este modo el domicilio, se tendrá como tal la Capital de la República."*¹³⁸

Los artículos transcritos, que forman parte de la legislación tributaria ecuatoriana no riñen con las disposiciones del Convenio, sino que más bien los considero vastos.

5.3.2. Acerca del establecimiento permanente :

En este Convenio se entiende "establecimiento permanente" como : las sedes de dirección ; las sucursales ; las oficinas ; las fábricas ; los talleres ; las minas, canteras o cualquier otro

¹³⁷ Ediciones Legales : "Régimen Tributario Ecuatoriano, Código Tributario", Tomo I, actualizado a enero de 1998.

¹³⁸ *Ibidem* : revisar el Art. 60 que trata del domicilio de las personas jurídicas ; el Art. 61 que trata sobre la fijación de domicilio especial ; y, el Art. 62 que trata de las personas domiciliadas en el extranjero.

lugar de extracción de recursos naturales ; una obra de construcción o de montaje cuya duración exceda de doce meses.

El numeral 2 del Art. 5 del Convenio, que se refiere al establecimiento permanente, debe adecuarse a las realidades existentes en los respectivos países y, en este sentido, su redacción debería haber sido más precisa y ajustada al derecho internacional tributario; por ello creo conveniente que en dicho numeral se trate de: a) una sede de dirección de la actividad; b) una sucursal, agencia u oficina; c) una fábrica, planta o taller industrial o de ensamblaje; d) una mina, cantera o cualquier otro lugar de extracción o explotación de recursos naturales; y, f) un establecimiento u oficina para servicios técnicos de consultoría cuando la actividad sea por un tiempo mayor de 12 meses.

De igual forma es necesario que para el futuro se incorpore un párrafo acerca de las filiales o sucursales de las sociedades de capital de un Estado contratante y que operen en el otro Estado, en el sentido de que éstas -las sociedades filiales de una matriz- se someterán a imposición de conformidad a la normativa del Convenio y de la legislación interna de ese Estado contratante.

Al respecto, el Art. 7, numeral 1 del Reglamento de Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno del Ecuador señala que para efectos tributarios, establecimiento permanente es el lugar fijo en que una empresa efectúa todas o parte de sus actividades ; se considera que una empresa extranjera tiene establecimiento permanente en el Ecuador, cuando : a) mantenga lugares o centros fijos de actividad económica, como : cualquier centro de dirección de la actividad ; cualquier sucursal, agencia, filial, subsidiaria u oficina que actúe a nombre y por cuenta de una empresa extranjera ; fábricas, talleres, bienes inmuebles u otras instalaciones análogas ; minas, yacimientos minerales, canteras, bosques, factorías y otros centros de explotación o extracción de recursos naturales ; cualquier obra material inmueble, construcción o montaje ; almacenes de depósitos de mercaderías destinadas al comercio interno y no únicamente a demostración o exhibición ; b) tenga una oficina

para : la práctica de consultoría técnica, financiera o de cualquier otra naturaleza para desarrollar proyectos relacionados con contratos o convenios realizados dentro o fuera del país ; la prestación de servicios utilizables por personas que trabajan en espectáculos públicos, tales como artistas de teatro, cine, televisión y radio, toreros, músicos, deportistas, vendedores de pasajes aéreos y de navegación marítima o de transportación para ser utilizados en el Ecuador o fuera de él ; c) una persona o entidad que desarrolle en el país, por cuenta de una empresa extranjera, alguna actividad económica en cualquiera de las siguientes formas : con poder para comprometer legalmente a las personas o empresas para quienes trabajan ; ligadas mediante contrato para realizar actividades económicas por cuenta de las personas o empresas para quienes trabajen ; con tenencia de mercaderías de propiedad de una empresa extranjera, destinadas a la venta en el Ecuador ; y, que pague a nombre de una empresa extranjera el valor de arrendamiento de locales, de servicios o de gastos vinculados con el desarrollo de una actividad económica.

El mismo artículo en el numeral 2 determina que el establecimiento permanente no comprende : a) el uso de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercaderías pertenecientes a la sociedad ; b) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercaderías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas ; c) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa, con el único fin de que sean procesadas por otra empresa ; d) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de recoger información para la empresa o de comprar bienes, valores o mercancías sin el ánimo de revenderlos en el país ; e) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de hacer publicidad, suministrar información, realizar investigaciones científicas o desarrollar otras actividades similares que tengan carácter preparatorio o auxiliar, siempre que estas actividades se realicen por la propia sociedad ; f) el desarrollar actividades por medio de un corredor, comisionista general, agente, representante, distribuidor o cualquier otro mediador que goce de un estatuto independiente, siempre que

estas personas actúen dentro del marco ordinario de su actividad y aun cuando, para cumplir con la Ley de Compañías, les haya sido otorgado un poder ; todo ello, sin perjuicio de la responsabilidad tributaria personal de dicho corredor, comisionista general, agente, representante, distribuidor o mediador.¹³⁹

La legislación ecuatoriana ha asimilado ampliamente la ficción del establecimiento permanente, prueba de ello es la simple comparación que se puede hacer entre el texto del Convenio referido al establecimiento permanente y el texto de la Ley nacional sobre el mismo tema.

5.3.3. Rentas inmobiliarias :

Del texto del Convenio se entiende que las rentas que un residente de un Estado contratante obtenga de bienes inmuebles situados en el otro Estado contratante serán gravables en este otro Estado.

En el numeral 2 del Art. 2 de la Ley de Régimen Tributario Interno, se considera renta a los ingresos que se obtienen en el exterior por personas naturales ecuatorianas domiciliadas en el país o por sociedades nacionales ¹⁴⁰ ; lo que implica que en este caso el Ecuador ha renunciado a su potestad de imposición sobre rentas que percibe un residente de Ecuador por virtud de bienes inmuebles situados en Italia.

5.3.4. Acerca de los beneficios de las empresas :

Acerca de los beneficios empresariales, podría decir que el Ecuador al haber asimilado la figura del establecimiento

¹³⁹ Ediciones Legales : "Régimen Tributario Ecuatoriano, Ley de Régimen Tributario Interno", Tomo II, actualizado a enero de 1998.

¹⁴⁰ Ibídem.

permanente, está autorizado para gravar los ingresos de una empresa italiana, solamente si ésta realiza sus actividades en el Ecuador por medio de un establecimiento permanente, pero, solamente en la medida en que puedan atribuirse los beneficios a dicho establecimiento. Creo oportuno sugerir que para lo futuro ya no se convenga a decir en un texto de un convenio "pero sólo en la medida que puedan atribuirse a este establecimiento permanente", sino "pero sólo en la cuantía que puedan atribuirse a este establecimiento permanente". Tomar en cuenta esta consideración sería evitar interpretaciones antojadizas por parte de los interesados.

Tratándose de los beneficios que proceden de la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional éstos solamente serán gravables en el Estado contratante en el que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa. Considero que sería saludable que se considere para el caso del transporte marítimo y aéreo como supuesto de imposición el lugar donde se haya domiciliado la empresa, a fin evitar las complicaciones propias de la determinación de una sede de dirección efectiva.

Al efecto, el segundo párrafo del Art. 32 de la Ley de Régimen Tributario Interno del Ecuador, determina que los ingresos de fuente ecuatoriana que sean percibidos por empresas con o sin domicilio en el Ecuador, estarán exentas del pago de impuestos en estricta relación a lo que se haya establecido por convenios internacionales de reciprocidad tributaria, exoneraciones tributarias equivalentes para empresas nacionales y para evitar la doble tributación internacional. Siendo este último el caso entre Ecuador e Italia, está demás cualquier comentario al respecto.¹⁴¹

En el caso de las empresas asociadas, vale decir que Ecuador por medio de este Convenio se sometió a lo determinado en el artículo pertinente del Modelo de la OCDE, que permite al Estado perjudicado rectificar las determinaciones practicadas por las empresas radicadas en su territorio. Los hechos han demostrado

141 *Ibíd.*

que las vinculaciones jurídicas y económicas de las empresas asociadas son propicias a condicionar o crear transferencias con características muy alejadas de las ordinarias que ofrecen los negocios entre sociedades independientes, lo que se traduce en ahorro tributario para ellas, con el consiguiente perjuicio para los fiscos de los estados donde actúan.

Por ello, es necesario que el Ecuador adopte medidas de defensa contra los abusos de los contribuyentes, especialmente aquellos que encuentran un campo fértil en el ámbito de las empresas asociadas, por medio de mayores controles fiscales realizados en forma conjunta por las administraciones tributarias interesadas.

5.3.5. Acerca de los dividendos, intereses y regalías :

Para el caso de los dividendos, intereses y regalías el convenio contempla un mismo tratamiento, es decir los dividendos pagados por una sociedad residente de un Estado contratante a un residente del otro Estado contratante pueden someterse a imposición en este otro Estado ; y, los intereses y regalías (entendidos estos últimos también como cánones) que procedan de un Estado contratante y pagados a un residente del otro Estado contratante pueden someterse a imposición en este otro Estado.

Parece que respecto de los regímenes de los dividendos, intereses y regalías nuestro país no se ha inclinado justamente a favor de la tesis de la potestad tributaria exclusiva de los países donde la sociedad que los distribuye está domiciliada o constituida, ya que se reconoce que esas rentas también pueden ser gravadas en el otro Estado contratante. Esta afirmación se agudiza si se revisa los numerales 4, 5 y 7 del Art. 8 de la Ley de Régimen Tributario Interno, que incluye entre otros ingresos de fuente ecuatoriana a los beneficios o regalías de cualquier naturaleza, provenientes de los derechos de autor, así como de la propiedad industrial, tales como patentes, marcas, modelos industriales, nombres comerciales y la transferencia de tecnología ; las utilidades que distribuyan, paguen o acrediten sociedades constituidas o establecidas en el país ; y, los intereses y demás rendimientos financieros pagados o acreditados

por personas naturales, nacionales o extranjeras, residentes en el Ecuador o por sociedades, nacionales o extranjeras, con domicilio en el Ecuador, o por entidades u organismos del Sector Público.¹⁴²

En referencia a los dividendos pagados por una sociedad, según el texto del Convenio (Art. 10), el Ecuador aceptaría la deducción del tributo que le corresponde percibir sobre los beneficios de fuente ecuatoriana, en favor de la hacienda italiana. Esta disposición cambia el sistema de tributación que, en el caso ecuatoriano, es únicamente en razón de la fuente, por aquella que consolida las rentas según el lugar de residencia del inversionista, conforme lo determina la ley de Italia.

Lo saludable sería que los dos estados atenúen recíprocamente la carga tributaria a través de una deducción total o parcial del respectivo impuesto; a la vez, deberían fijar un límite máximo de imposición y estudiar una legislación especial para normar las relaciones entre la matriz y sus filiales.

Sería saludable que para el gravamen de los intereses, se considere el lugar donde el prestamista coloca su capital y subsidiariamente servirse de las presunciones simples relacionadas con el domicilio del deudor o con el lugar desde el cual se hace el pago.

5.3.6. Acerca de las ganancias de capital (Art. 13):

Las ganancias de capital que se deriven de la venta de bienes inmuebles serán gravables en el Estado contratante en que estén situados dichos bienes; mientras, las ganancias que se deriven de la venta de bienes muebles que sean parte del activo de un establecimiento permanente, o de aquellos que pertenezcan a una base fija que un residente de un Estado contratante posea en el otro Estado para la prestación de trabajos independientes, comprendidas las ganancias derivadas de la enajenación de ese

¹⁴² Ibídem.

establecimiento permanente o de esa base fija, serán gravables en ese otro Estado. El mismo artículo anota una salvedad, permitiendo que las ganancias que se deriven de la venta de buques o aeronaves explotados en tráfico internacional, o de bienes muebles afectos a la explotación de estos buques o aeronaves solamente serán gravables en el Estado contratante donde esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.

El último párrafo de este artículo determina que las ganancias derivadas de la enajenación de cualquier otro bien distinto de los anotados sólo serán gravables en el Estado contratante en que reside el transmitente.

Considero que está por demás el párrafo final al que he hecho mención en líneas precedentes, ya que sobre los bienes inmuebles y sobre los bienes muebles habría un tratamiento doble, lo que es repetitivo e incompatible con el resto del texto.

En el numeral 3 del Art. 8 de la Ley de Régimen Tributario Interno, que trata de los ingresos considerados de fuente ecuatoriana constan "las utilidades provenientes de la enajenación de bienes muebles o inmuebles ubicados en el país". En este artículo se refleja la efectiva potestad que tiene el Estado ecuatoriano de gravar estos ingresos, aplicando el criterio de la fuente o territorial, lo que se mantiene en virtud del Convenio suscrito con Italia.

El literal b) del Art. 12 del Reglamento General a la Ley de Régimen Tributario Interno, en lo que concierne a este punto, determina que no estarán sujetas a impuesto a la renta las ganancias, ni serán deducibles los costos, gastos e impuestos incurridos en la enajenación ocasional de inmuebles.¹⁴³

5.3.7. Rentas producto de trabajos independientes :

¹⁴³ Ediciones Legales : "Régimen Tributario Ecuatoriano, Reglamento General a la Ley de Régimen Tributario Interno", Tomo II, actualizado a enero de 1998.

Estas rentas sólo serán gravables en el Estado en el cual el residente preste sus servicios profesionales, a menos que este residente disponga habitualmente en el otro Estado contratante de una base fija para el ejercicio de sus actividades, en este caso tributará sobre las rentas gravables en el otro Estado contratante, pero solamente en la medida en que sean imputables a esta base fija.

Según el Convenio los "servicios profesionales" comprenden especialmente actividades independientes de carácter científico, literario, artístico, educativo o pedagógico, así como las actividades independientes de médicos, abogados, ingenieros, arquitectos, odontólogos, contadores y auditores. Al respecto creo pertinente señalar que se debe entender esta enunciación como ejemplificativa de las profesiones ejercidas en forma independiente.

El país de residencia debe tener el primer derecho de gravar la remuneración de los servicios profesionales realizados por cuenta propia.

En la legislación ecuatoriana, el Art. 291 del Reglamento General a la Ley de Régimen Tributario Interno, define de la siguiente manera a los servicios profesionales : "... entiéndese por servicios profesionales aquellos prestados por personas naturales o sociedades sin relación de dependencia, que por su naturaleza requieran de formación o conocimientos especializados". El Art. 8 de la Ley de Régimen Tributario Interno considera en el numeral 1 como ingresos de fuente ecuatoriana, entre otros, los percibidos por ecuatorianos y extranjeros por actividades profesionales.¹⁴⁴

El tratamiento de las rentas que se perciban por la prestación de servicios profesionales u otras actividades independientes no presenta contradicciones entre el texto del Convenio y la legislación nacional.

144 Ediciones Legales : "Régimen Tributario Ecuatoriano", Tomos I y II, actualizados a enero de 1998.

5.3.8. Rentas producto de trabajos dependientes :

Del Convenio se deriva que la remuneración obtenida por servicios de un empleado sólo será gravada en el Estado Contratante en donde el contribuyente sea residente. Sin embargo, estas remuneraciones también pueden ser gravadas por el Estado en el que se prestan los servicios, al igual que en el caso de los profesionales independientes. Por virtud del Tratado suscrito con Italia, el país en donde se presten los servicios renunciará a su derecho de gravamen si la presencia del contribuyente en su territorio es solamente temporal, es decir menor de 183 días contados en uno o varios períodos durante el año fiscal considerado, a menos que el empleador sea residente en el país de origen de los ingresos o que la remuneración sea pagada por un establecimiento permanente o una base fija que el empleador mantenga en ese país.

Al igual que en el punto 6.3.8., el numeral 1 del Art. 8 de la Ley de Régimen Tributario Interno prevé como ingresos de fuente ecuatoriana los que perciban los ecuatorianos y extranjeros por actividades laborales. Considero que sobre este tema el Ecuador aplica el criterio de la fuente en forma atenuada, por cuanto en determinadas circunstancias constantes en el texto del Convenio renuncia a su potestad de imposición en favor del fisco italiano.

5.3.9. Acerca de los artistas y deportistas :

Sin perjuicio de lo que el Convenio regla respecto a las rentas obtenidas por virtud de los trabajos independientes y dependientes, el Art. 17 de este Pacto determina que las rentas que un residente de un Estado contratante obtenga del ejercicio de su actividad personal en el otro Estado contratante, como artistas del espectáculo, actor de teatro, cine, radio y televisión o músico, o como deportista podrán someterse a imposición en este otro Estado.

Estos tipos de rentas están dentro del conjunto de categorías de renta que pueden gravarse sin limitación en el Estado de la fuente o situación, de conformidad al modelo de la OCDE, lo que evidencia que nuestro país se identifica con dicho Modelo.

5.3.10. Imposición sobre el patrimonio :

Respecto del patrimonio, el Art. 23 autoriza para que el Estado respectivo grave con el criterio de la residencia del contribuyente, mas no con el criterio de la fuente o territorial, el patrimonio constituido por bienes inmuebles y muebles, así como todos los demás elementos del patrimonio de un residente de un Estado contratante, con la salvedad de que si ese patrimonio se localiza en el otro Estado Contratante, este último tendrá el derecho de gravarlo. El texto del Convenio evidencia una vez más el sometimiento del Ecuador al Modelo de la OCDE.

Según el Convenio, el patrimonio constituido por buques o aeronaves explotados en tráfico internacional así como por bienes muebles afectos a la explotación de tales buques o aeronaves, sólo será gravable en el Estado contratante en que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.

En esta parte vale comentar que es indudable la ventaja que tienen los países desarrollados cuando países como el Ecuador aceptan estos artículos que privilegian al Estado en donde se encuentra la sede de dirección efectiva de la empresa, ya que solamente esos estados pueden aplicar tal o cual impuesto ; hago esta crítica porque generalmente las transnacionales de navegación marítima y aero navegación especialmente, son de inversionistas de los países desarrollados y muy pocas o casi ninguna pertenece a inversionistas de los países en vía de desarrollo.

5.3.11. Normas para eliminar la doble imposición :

Según el Convenio (Art. 24), para eliminar la doble imposición se utilizan dos métodos:

a) Cuando un residente de Italia obtenga rentas imponibles en el Ecuador, al fijar sus impuestos a los réditos, Italia puede incluir esas rentas en la base imponible de dichos impuestos salvo que existan en contrario disposiciones contenidas en el Convenio; en ese caso, Italia deducirá de los impuestos determinados de esta forma el impuesto a los ingresos pagado en el Ecuador, pero el monto de la deducción no podrá exceder la parte del impuesto italiano imputable a dichas rentas en la proporción en que las mismas participen en la formación del rédito total. Sin embargo, no se otorgará ninguna deducción en el caso en que la renta esté sujeta en Italia a impuesto por el método de retención en la fuente a pedido del beneficiario de la renta, de conformidad a la legislación italiana.

b) Tratándose de Ecuador, se deducirá del impuesto sobre la renta que haya de percibirse sobre rentas procedentes de Italia de acuerdo con las leyes ecuatorianas, el impuesto percibido por el fisco italiano de conformidad a las leyes italianas, pero el monto de dicha deducción no podrá exceder la parte del impuesto ecuatoriano imputable a dichas rentas en la proporción en que las mismas participen en la formación del rédito total.

Además de los ingresos de fuente ecuatoriana obtenidos a título gratuito u oneroso, bien sea que provengan del trabajo, del capital o de ambas fuentes, consistentes en dinero, especies o servicios, la legislación ecuatoriana también considera como renta a los ingresos obtenidos en el exterior por personas naturales ecuatorianas domiciliadas en el país o por sociedades nacionales (Art. 2 de la LRTI). Se entiende por sociedad nacional la constituida en el Ecuador de conformidad con la legislación ecuatoriana (Art. 293 RGLRTI). La base imponible del impuesto a la renta está constituida por la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios gravados con el impuesto,

menos las devoluciones, descuentos, costos, gastos y deducciones, imputables a tales ingresos (Art. 17 LRTI).

Este artículo pertinente del Convenio no está en contradicción a la legislación ecuatoriana, ya que el numeral 3 del Art. 9 de la LRTI, determina que están exentos del impuesto a la renta aquellos ingresos exonerados en virtud de convenios internacionales.¹⁴⁵

Inmerso en la investigación para redactar este análisis, no encontré documento alguno que reposara en la Oficina de Tratados Internacionales del Ministerio de Relaciones Exteriores del Ecuador y que hiciera referencia a la consulta previa que debió hacer el gobierno de nuestro país con los demás países en el seno del Consejo de Política Fiscal del Acuerdo de Cartagena. Se entiende que es obligatorio para los países miembros hacer este tipo de consultas antes de concretar convenios para evitar la doble tributación internacional con terceros países.

La negociación de los convenios para evitar la doble imposición internacional debe transitar un sinuoso y lento camino, para corroborarlo basta anotar que el convenio entre Ecuador e Italia se lo firmó en el mes de mayo de 1984 y recién entró en vigor en 1990. Esto demuestra la plena vigencia de las trabas burocráticas que se acentúan con los cambios de gobierno, los cambios en la administración y los avatares políticos de los países.

¹⁴⁵ *Ibíd.* Al respecto cabe citar el Art. 11 del Reglamento General de la LRTI, que considera convenio internacional aquel que haya sido suscrito por el Gobierno Nacional con otro Gobierno extranjero u organismo internacional y que hubiera sido ratificado por el H. Congreso Nacional, cuando las normas constitucionales y legales pertinentes así lo requieran.

CAPITULO SEIS

6. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.

- Las relaciones internacionales en los últimos años se han multiplicado, lo que ha propiciado la preocupación de estudiosos de diversas ramas del saber, entre ellos encontramos a los juristas que en buen número han profundizado en el derecho internacional público y particularmente en el derecho internacional tributario. Estos cultores del derecho no han podido sustraerse de nuevas realidades como: la integración de los países en bloques económicos, la globalización y la presencia de las empresas transnacionales, aportando con sus ideas y creaciones a la construcción de casi un siglo de la doctrina del derecho internacional tributario.
- El derecho internacional tributario es un ramo del derecho internacional público que estudia los principios, normas y procedimientos idóneos para la solución de los problemas que se derivan cuando los estados manifiestan en el orden internacional su criterio de atribución de potestad tributaria. Se ocupa principalmente de la doble imposición internacional, la evasión fiscal y de la cooperación de los estados para fines fiscales. El derecho internacional tributario tiene como fuentes a más de las fuentes ordinarias del derecho internacional común: la normativa interna de los estados, los tratados fiscales inter-estatales, la costumbre de derecho internacional, los principios generales del derecho internacional y la doctrina de publicistas autorizados.
- Debido a que generalmente los estados han recurrido a su normativa interna para atenuar o eliminar la doble imposición internacional, y a que no existe una jurisprudencia internacional al respecto, se ha dado una importancia accesoria a los procesos de negociación para la suscripción de convenios o tratados fiscales, prueba de ello es el escaso número de pactos vigentes que han sido suscritos por el Ecuador y los demás países de la Comunidad Andina. Es hora de que nuestros países emprendan una política de relacionamiento con países de mayor desarrollo tendientes a la suscripción de

tratados internacionales para atenuar o eliminar la doble imposición internacional.

- A nivel mundial se percibe un auge en el número de tratados suscritos por los países para evitar la doble imposición internacional, lo que corrobora la presencia de nuevos actores en el orden internacional y la preocupación de los estados por favorecer la libre circulación de capitales.
- Los modelos de convenio de países desarrollados y de países en desarrollo, para evitar la doble imposición observan similar estructura en las temáticas que regulan.
- Un gran número de países latinoamericanos han suscrito tratados para atenuar o eliminar la doble imposición tributaria, sin embargo estamos lejos de compararnos con el número de pactos celebrados por países de mayor desarrollo.
- Los convenios fiscales suscritos para atenuar o eliminar la doble imposición internacional, limitan las posibilidades de imposición de un determinado Estado en la medida en que dicha limitación sea necesaria para evitar la doble imposición internacional, pero está claro que no otorga nuevas facultades impositivas que no existan ya en la ley interna de los estados contratantes.
- Los tratados y convenios internacionales constituyen un todo en sí mismo, que se aplica, interpreta y deroga con arreglo a los principios y criterios que ellos mismos incorporan, y que gozan por tanto, de una suerte de impermeabilidad con respecto a las normas fiscales internas de los respectivos países que los suscriben.
- Resulta prácticamente imposible evitar la doble imposición internacional, pero sí se puede a través de un tratado o convenio regular este fenómeno, para evitar en una gran medida sus nocivos efectos frente a las personas contribuyentes.

- Los convenios para evitar la doble imposición internacional generalmente tienen el propósito de exonerar o reducir los tributos que una persona debe pagar en el Estado en el cual tiene su domicilio principal o centro de interés económico, en razón de la consolidación de todos sus beneficios, incluidos aquellos que proceden de terceros países. Esta exoneración o reducción se produce bien por el sistema legal interno o por medio de convenios con otros estados, los cuales acuerdan ciertas compensaciones tributarias entre sí. Estas compensaciones tienen aplicación recíproca cuando los estados que suscriben los convenios cuentan con un mismo sistema tributario; pero, cuando existen diferentes sistemas, la reciprocidad no se cumple y generalmente se presentan casos en los que la exoneración o reducción corre a cargo de uno de los estados en beneficio del otro.
- Ninguno de los principios de atribución de potestad tributaria es adoptado en forma rígida por sus defensores. Muchos de los países sostenedores del principio de la fuente gravan aunque sea ocasionalmente rentas obtenidas fuera de las fronteras por residentes en el país. Por otra parte, los países defensores del principio de la radicación del contribuyente atemperan este criterio mediante los procedimientos del crédito por inversiones, crédito por impuesto pagado y crédito por impuesto exonerado.
- Se recomienda que el principio de respeto a la primacía de los tratados y convenios internacionales así como a su autonomía sea recogido, en caso de que se estime necesario su expreso reconocimiento en un texto básico de nuestro ordenamiento jurídico para evitar que se vaya repitiendo, con más o menos fortuna, en las normas que regulan los correspondientes impuestos y para evitar la violación a la aplicabilidad directa del Derecho Internacional.
- La costumbre ha sido reconocida universalmente como derecho y es considerada por los estados, es de gran importancia ya que el derecho internacional general está formado por normas consuetudinarias y principios generales de derecho. Sin

embargo, en el derecho internacional tributario la costumbre tiene menos campo de acción que en otras ramas del derecho internacional, debido a las fuertes influencias que han tenido las administraciones tributarias en los presupuestos de hecho formulados en la Ley.

- Los principios generales del derecho internacional constituyen una fuente importante del derecho internacional tributario, pese a la subsidiariedad con que la doctrina los ha adjetivado, otorgando prevalencia a los tratados, la costumbre y la legislación interna de los estados.
- Los fallos o decisiones judiciales de organismos internacionales o, lo que es lo mismo, la jurisprudencia internacional son una fuente valiosa del derecho internacional, ya que no se limita a coadyuvar para la resolución de un problema según precedentes, sino que sirve también para aplicar los principios generales del derecho. Gran significancia para el derecho internacional tributario tienen también la legislación y la jurisprudencia fiscal nacionales, así como las disposiciones administrativas producto de acciones coordinadas entre estados vinculados por un pacto.
- La doctrina individual o colectiva, es un medio auxiliar para determinar las reglas del derecho, que no por ello deja de ser relevante para la mejor aplicación del orden jurídico por parte de los estados y de los particulares. Recomendando que los estados de la Comunidad Andina fomenten la investigación y los estudios en las nuevas ramas del derecho, especialmente.
- La Sociedad de Naciones, la Organización de las Naciones Unidas (ONU), la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) han sido organismos internacionales que han luchado contra la doble imposición internacional a través de los años, con trascendentales aportes al derecho internacional tributario, que van desde estudios en comités especializados hasta la propuesta de modelos de convenio para atenuar o eliminar la doble

imposición internacional y que encarnan la posición de los grupos de países imperantes en dichos organismos.

- En Latinoamérica a partir de la década de los 40 se ha observado un notable adelanto en los estudios de carácter tributario internacional, hasta se llegó a proponer un Modelo de Convenio contenido en la Decisión 40 del ordenamiento jurídico del Acuerdo de Cartagena y que no es observado rígidamente por los países de la Comunidad Andina el momento de negociar tratados con países denominados del primer mundo.
- La potestad tributaria es propia de los estados y consiste en la facultad de establecer tributos mediante Ley, se la conoce también como poder tributario, supremacía tributaria, poder fiscal, potestad impositiva, poder de imposición. Es permanente, irrenunciable e indelegable a otro Estado.
- La doble imposición internacional se produce por el conflicto que ocasionan los diferentes criterios de atribución de potestad tributaria manifestados por los estados, y que básicamente son: el del domicilio o residencia defendido por los países desarrollados; y, el de la fuente o territorial sostenido por los países en vía de desarrollo.
- La doble imposición tributaria internacional consiste en la aplicación por parte de dos o más estados de un impuesto similar, acerca de un mismo hecho imponible, sobre el mismo sujeto pasivo o contribuyente, en el mismo lapso.
- Es necesario que se realicen esfuerzos por determinar claramente un concepto unificador de lo que se debería entender por fuente productora de ingresos, ya que éste sigue presentando dificultades. Asimismo no es dable el abandono de la concepción tradicionalmente sostenida por los países latinoamericanos de gravar con el criterio de la fuente o territorial, en vista de que creo plenamente que el país donde se instrumentaliza jurídicamente la riqueza, tiene el exclusivo derecho a gravarla.

- El principio de radicación del contribuyente, que abarca a los criterios del domicilio y de la residencia, siempre ha sido defendido por los gobiernos de los países desarrollados, ya que éstos otorgan créditos e invierten en los países menos afortunados y de allí surge su natural interés de gravar las ganancias que obtienen en el extranjero.
- Al igual que el criterio de la fuente, aún no se ha logrado uniformidad de concepto en la definición de "establecimiento permanente". Esta ficción jurídica nos provee el presupuesto para la sujeción de una actividad económica de una persona jurídica extranjera a la normativa tributaria de nuestros países. El establecimiento permanente ha sido asimilado casi sin reciedumbre en los países de la Comunidad Andina, constituyéndose de esta forma en un elemento de monta en los convenios tributarios internacionales y por ende en el derecho internacional tributario.
- Es una certidumbre la transnacionalización de la renta y el patrimonio por virtud especialmente del incremento de las relaciones comerciales intra e interregionales, lo que ha motivado a los países -en este caso latinoamericanos- a conceder facilidades esencialmente en el orden tributario para la liberalización del comercio, movilidad de capitales, instalación de empresas y sus filiales, etc., con el fin de atraer inversión extranjera en sus diferentes formas. La transnacionalización de la renta y el patrimonio ocurre cuando las personas y las empresas por medio de su accionar configuran una renta y un patrimonio fuera de sus linderos patrios.
- Las posiciones de los estados desarrollados como de los que están en proceso de desarrollo respecto de sus criterios de imposición considero que son aceptables, por cuanto encarnan sus justos y verdaderos intereses nacionales. De allí la necesidad de que los dos grupos de países aúnen esfuerzos para lograr equidad en la aplicación de sus pretensiones, entonces estaremos frente a países ganadores y no frente a niveles económicos adversos.

- Para atenuar o eliminar la doble imposición los estados de la Comunidad Andina han aplicado medidas unilaterales, con buenos resultados y aproximando sus sistemas tributarios al modelo aprobado por la Decisión 40 del Acuerdo de Cartagena, pese a que la doctrina aconseja que las soluciones para atenuar o eliminar la doble imposición deben nacer de la celebración de tratados internacionales.
- En general, se han propuesto cuatro sistemas para atenuar o eliminar la doble imposición internacional: a) la exención de rentas obtenidas en el exterior, que es atractivo para los países menos desarrollados; b) el crédito de impuestos pagados en el exterior (tax credit), que es lesivo para los países en desarrollo pero efectivo para eliminar la doble imposición; c) el descuento por impuestos exonerados (tax sparing), esta es una solución aceptable en caso de que no se reconozca íntegramente el criterio de la fuente; y, d) el descuento por inversiones en el exterior, que en la realidad no descarta la doble imposición, a menos que exista un gran nivel de cooperación entre los países suscriptores de un convenio tributario internacional.
- La doctrina latinoamericana ha sustentado con mayor o menor fortuna el criterio de la fuente o territorial en los diversos foros y sólo en los últimos años se ha percatado de la presencia de nuevos actores internacionales y de la necesidad de: impulsar el proceso de integración, armonizar políticas tributarias, fomentar la coordinación de las administraciones tributarias, celebrar convenios para atenuar o eliminar la doble imposición internacional, luchar contra la evasión, promover estudios técnicos en materia tributaria, fomentar las inversiones y el intercambio de tecnología, asegurar la prevalencia de los tratados internacionales sobre los cuerpos normativos nacionales, etc.
- Sería razonable -atendiendo la experiencia peruana- que se derogue el Art. 11 de los modelos contenidos en la Decisión 40 del Acuerdo de Cartagena, y en su lugar se incorpore uno que

determine que los dividendos y cualquier otra forma de repartición de utilidades no configura renta gravable en ninguno de los países miembros. Operar así de seguro incentivará la inversión extranjera y evitaría la doble imposición.

- Recomiendo que en las legislaciones de los países miembros se proceda a encuadrar la base jurisdiccional del impuesto a la renta a efectos de establecer como único criterio de vinculación el de la fuente. De esta forma las personas domiciliadas o residentes no estarían obligadas a tributar por sus rentas de fuente extranjera, sino que tributarían sólo por sus rentas de fuente situada en el territorio de cada país miembro.
- Los países miembros de la Comunidad Andina deben obrar en conjunto, debido a sus condiciones muy similares. El esquema de integración que los aproxima ha generado objetivos y planes comunes para enfrentar problemas pretéritos acuciantes.
- La Comunidad Andina requiere con urgencia la institución de una autoridad supranacional cuyas decisiones sean vinculantes para los estados miembros, solamente así se alcanzaría una perfecta armonización de políticas en provecho del mejoramiento de las realidades sociales y económicas de la región. Es imperativo un agresivo proceso integrador basado en la voluntad política de los gobiernos andinos.
- Respecto de la tributación de las empresas en el Grupo Andino: el principio jurisdiccional de la fuente o territorial es observado por la mayoría de los países de la Comunidad; las empresas o sociedades como sujetos pasivos del impuesto a la renta se entienden de diferente forma en las legislaciones de los países; respecto de la renta imponible, la mayoría de estados considera renta imponible al total de ingresos o incrementos de patrimonio; existen diferencias respecto de la imposición a la renta de las subsidiarias o sucursales de casas matrices con domicilio en el extranjero, de los

dividendos, intereses, regalías y prestaciones de asistencia técnica.

- Las normas de "estabilidad tributaria" son una realidad presente en los cuerpos legales de los países de la Comunidad, constituyéndose en elementos favorables para los grandes inversionistas especialmente. La figura de la estabilidad tributaria empuja a los países a una lucha sin cuartel por captar inversiones, ahondando sus diferencias; además al garantizar dicha estabilidad, las leyes internas pueden ir en contra de normas de carácter internacional adoptadas en los convenios fiscales inter-estatales.
- El objetivo del Anexo I la Decisión 40, que contiene el Convenio para evitar la doble tributación entre los países miembros, es reducir o eliminar de plano las distorsiones de tipo fiscal que causan la separación y desigualdad de los sistemas tributarios de los países signatarios del Acuerdo de Cartagena y que inciden en forma gravitante en el proceso de integración regional. El Modelo Andino adopta como criterio de atribución de potestad tributaria o de vinculación el de la fuente productora de riqueza.
- La Decisión 40 del Acuerdo de Cartagena, a pesar de ser una norma jurídica comunitaria, que tiene por destino la eliminación de las distorsiones de carácter fiscal entre los países suscriptores del Acuerdo, y de ellos con terceros países, no ha logrado evitar en su totalidad la doble o múltiple imposición, que en muchos casos alcanza ribetes confiscatorios, en relación al impuesto a la renta, especialmente; ello demanda mayor dedicación en estudios tendientes a subsanar estos problemas.
- Los países miembros del Grupo Andino tienen como dificultad común el estar imposibilitados de fiscalizar las rentas de fuente extranjera -debido a sus débiles administraciones tributarias.

- La existencia de convenios multilaterales de carácter fiscal suscritos por países latinoamericanos es más un deseo que una realidad en los actuales momentos. La ausencia de una armonización previa de los sistemas fiscales dificulta la conclusión de este tipo de convenios.
- El Modelo de Convenio para evitar la doble imposición sobre la renta y el patrimonio de la OCDE de 1977 y 1992, señala las normas de los convenios a suscribir y las alternativas que pueden acordar los estados contratantes. Independientemente de los convenios para evitar la doble imposición por los estados contratantes, éstos pueden eliminar otros supuestos de doble imposición mediante negociaciones, por ejemplo aplicando el crédito de impuesto. Es sabido que cuando se atribuye el derecho de imposición exclusiva a uno de los estados se elimina automáticamente la doble imposición internacional. Vale citar que en algunos supuestos las medidas unilaterales aplicadas por los estados inutilizan las correspondientes cláusulas de un convenio fiscal. Los países desarrollados insisten en que si la imposición es compartida por dos estados, corresponde al de la residencia evitar la doble imposición aplicando alguna modalidad de compensación o imputación del impuesto exigido por el Estado de la fuente o de la situación.
- En los modelos de convenio analizados se trata de evitar la aplicación de los beneficios de cada convenio mediante comportamientos reñidos o contrarios a la buena fe; de igual forma otorgan importancia al procedimiento amistoso para resolver las cuestiones que plantean las legislaciones nacionales respecto, especialmente a las actividades de las empresas.
- Del análisis realizado al Convenio suscrito entre Ecuador e Italia para evitar la doble imposición en materia de impuesto sobre la renta y sobre el patrimonio y para prevenir la evasión fiscal, se desprende que Ecuador se aleja de la posición adoptada por medio de la Decisión 40 del Acuerdo de Cartagena; asimila sin reparos la ficción del "establecimiento

permanente" y no logra instrumentar a través del Convenio un control aceptable de las actividades de las empresas vinculadas; respecto de los regímenes de los dividendos, intereses y regalías el Ecuador no se inclina justamente a favor de la tesis de la potestad tributaria exclusiva de los países donde la sociedad que los distribuye está domiciliada, igual ocurre con las rentas producto de trabajos independientes y en relación de dependencia. En el caso de las rentas percibidas por artistas y deportistas, éstas pueden gravarse sin límite en el Estado de la fuente productora de ingresos. El Convenio adopta como medida para eliminar la doble imposición el crédito por impuesto pagado.

- Para la negociación de convenios tributarios internacionales, el Ecuador requiere de equipos de profesionales idóneos, por lo que es imperativo fomentar la enseñanza y especialización en el derecho internacional público, el derecho internacional tributario y el derecho tributario. Asimismo es necesario incorporar verdaderos expertos en la materia para dirigir con éxito la administración fiscal y el proceso de integración subregional. Subsidiariamente, se debe eliminar las trabas burocráticas y los procedimientos meramente formales que debe transitar en la actualidad un convenio hasta tener plena vigencia, imprimiendo celeridad a cada instancia de negociación y reconocimiento en cada país.
- Solamente con pleno conocimiento de la realidad que se vive en el mundo contemporáneo podremos participar en un proceso de reconocimiento de nuestras desigualdades y cuestiones que nos identifican, luego de lo cual será posible aunar esfuerzos para bregar en conjunto por el logro de una estabilidad económica aceptable y sobre todo acortar la distancia que nos separa de los países desarrollados. No se debe olvidar para este designio, desechar la politiquería desestabilizadora y los afanes separatistas.

Quito, febrero de 1998

ANEXOS

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

El Gobierno de la República del Ecuador y el Gobierno de la República Italiana;

Deseosos de concluir un Convenio a fin de evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta, sobre el patrimonio y para prevenir la evasión fiscal;

Han acordado las siguientes disposiciones:

CAPITULO I

AMBITO DE APLICACION DEL CONVENIO

Artículo 1

Ambito Subjetivo

El presente Convenio se aplica a las personas residentes de uno o de ambos Estados Contratantes.

Artículo 2

Impuestos Comprendidos

1. El presente Convenio se aplica a los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio exigibles por cada uno de los Estados Contratantes, de sus subdivisiones políticas o administrativas o de sus entidades locales, cualquiera que sea el sistema de su percepción.

2. Se consideran impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio los que gravan la totalidad de la renta o del patrimonio o cualquier parte de los mismos, incluidos los impuestos sobre las ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles o inmuebles, los impuestos sobre el importe de

sueldos o salarios pagados por las empresas, así como los impuestos sobre las plusvalías.

3. Los impuestos actuales a los que concretamente se aplica este Convenio son:

a) En el caso del Ecuador:

1. El impuesto sobre la renta;
2. Los impuestos adicionales sobre la renta; y,
3. El impuesto a los capitales en giro.
(en adelante denominado "impuesto ecuatoriano");

b) En el caso de Italia:

1. El impuesto sobre las rentas de las personas físicas.
(imposta sul reddito delle persone fisiche); y,
2. El impuesto sobre las rentas de las personas jurídicas.
(imposta sul reddito delle persone giuridiche); y,
3. El impuesto local sobre las rentas.
(l'imposta locale sui redditi);

Aún si esos impuestos son percibidos en forma de retención en la fuente.

(en adelante denominado "impuesto italiano").

4. Este Convenio se aplicará así mismo, a los impuestos futuros de naturaleza esencialmente idéntica o económicamente análoga que se añadan a los actuales o que los sustituyan después de la fecha de su firma. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes se comunicarán las modificaciones importantes que se introduzcan en sus respectivas legislaciones fiscales.

CAPITULO II

DEFINICIONES

Artículo 3

Definiciones Generales

1. En este Convenio, a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente:

- a) el término "Italia" significa la República de Italia;
- b) el término "Ecuador" significa la República del Ecuador;

c) los términos "un Estado Contratante" y "el otro Estado Contratante" significan, según corresponda, Italia o Ecuador;

d) el término "persona" comprende las personas naturales, las sociedades y cualquier otra agrupación de personas;

e) el término "sociedades" significa cualquier persona jurídica o cualquier entidad que se considere persona jurídica a efectos impositivos;

f) las expresiones "empresa de un Estado Contratante" y "empresa del otro Estado Contratante" significan, respectivamente, una empresa explotada por un residente de un Estado Contratante y una empresa explotada por un residente del otro Estado Contratante;

g) la expresión "tráfico internacional" significa todo transporte efectuado por un buque o aeronave explotado por una empresa cuya sede de dirección efectiva esté situada en un Estado Contratante, salvo cuando el buque o aeronave se explote solamente entre puntos situados en el otro Estado Contratante;

h) el término "nacionales" significa:

1. todas las personas naturales que poseen la nacionalidad de un Estado Contratante; y,

2. todas las personas jurídicas, sociedades de personas y asociaciones constituidas conforme a la legislación vigente en un Estado Contratante;

i) la expresión "autoridad competente" significa:

1. en el caso de Italia, el Ministerio de Finanzas;

2. en el caso de Ecuador, el Ministerio de Finanzas y Crédito Público;

2. Para la aplicación del presente convenio por un Estado Contratante, cualquier expresión no definida de otra manera tendrá, a menos que el texto exija una interpretación diferente, el significado que se le atribuya por la legislación de este Estado Contratante relativa a los impuestos que son objeto del presente Convenio.

Artículo 4

Residente

1. A los efectos de este Convenio, la expresión "residente de un Estado Contratante" significa toda persona que en virtud

de la legislación de este Estado esté sujeta a imposición en él por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga. Sin embargo, esta expresión no incluye a las personas que estén sujetas a imposición en este Estado exclusivamente por la renta que obtengan procedente de fuentes situadas en el citado Estado.

2. Cuando en virtud de las disposiciones del párrafo 1 una persona natural sea residente de ambos Estados Contratantes, su situación se resolverá de la siguiente manera:

a) esta persona será considerada residente del Estado Contratante donde tenga una vivienda permanente a su disposición; si tuviera una vivienda permanente a su disposición en ambos Estados Contratantes, se considerará residente del Estado Contratante con el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas (centro de intereses vitales);

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

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

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

3. Cuando en virtud de las disposiciones del párrafo 1 una persona que no sea una persona natural sea residente de ambos Estados Contratantes, se considerará residente del Estado en que se encuentre su sede de dirección efectiva.

Artículo 5

Establecimiento Permanente

1. A los efectos del presente Convenio, la expresión "establecimiento permanente" significa un lugar fijo de negocios en el que una empresa efectúa toda o parte de su actividad.

2. La expresión "establecimiento permanente" comprende, en especial,

- a) las sedes de dirección;
- b) las sucursales;
- c) las oficinas;
- d) las fábricas;
- e) los talleres;
- f) las minas, canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales;
- g) una obra de construcción o de montaje cuya duración exceda de doce meses.

3. El término "establecimiento permanente" no comprende:

- a) la utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa;
- b) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas;
- c) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de que sean transformadas por otra empresa;
- d) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías o el recoger información para la empresa;
- e) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de hacer publicidad, suministrar información, realizar investigaciones científicas que tengan carácter preparatorio o auxiliar, siempre que estas actividades se realicen para la propia empresa.

4. Una persona que actúa en un Estado Contratante por cuenta de una empresa del otro Estado Contratante -salvo que se trate de un agente independiente comprendido en el apartado 5- se considera que constituye establecimiento permanente en el Estado primeramente mencionado si tiene y ejerce habitualmente en este Estado poderes para concluir contratos en nombre de la empresa, a menos que sus actividades se limiten a la compra de bienes o mercancías para la misma.

5. No se considera que una empresa tiene un establecimiento permanente en un Estado Contratante por el mero hecho de que realice sus actividades por medio de un corredor, un comisionista general o cualquier otro agente que goce de un

estatuto independiente, siempre que estas personas actúen dentro del marco ordinario de su actividad.

6. El hecho de que una sociedad residente de un Estado Contratante controle o sea controlada por una sociedad residente del otro Estado Contratante, o que realice actividades en este otro Estado (ya sea por medio de establecimiento permanente o de otra manera), no convierte por sí solo a cualquiera de estas sociedades en establecimiento permanente de la otra.

CAPITULO III

IMPOSICION SOBRE LAS RENTAS

Artículo 6

Rentas Inmobiliarias

1. Las rentas que un residente de un Estado Contratante obtenga de bienes inmuebles (incluidas las rentas de exportaciones agrícolas o forestales) situados en el otro Estado Contratante serán gravables en este otro Estado.

2. La expresión "bienes inmuebles" tendrá el significado que se le atribuya de acuerdo con la legislación del Estado Contratante en que los bienes en cuestión estén situados. Dicha expresión comprende en todo caso los accesorios, el ganado y equipo utilizado en las explotaciones agrícolas y forestales, los derechos a los que se apliquen las disposiciones de derecho privado relativas a los bienes raíces. Se consideran entre otros como "bienes inmuebles" el usufructo de bienes inmuebles y los derechos a percibir pagos variables o fijos por la explotación o la concesión de la explotación de yacimientos minerales, fuentes y otros recursos naturales. Los buques, embarcaciones y aeronaves no se consideran bienes inmuebles.

3. Las disposiciones del párrafo 1 se aplican a las rentas derivadas de la utilización directa, del arrendamiento o de cualquier otra forma de explotación de los bienes inmuebles.

4. Las disposiciones de los párrafos 1 y 3 se aplican igualmente a las rentas derivadas de los bienes inmuebles de una empresa y de los bienes inmuebles utilizados para el ejercicio de trabajos independientes.

Artículo 7

Beneficios Empresariales

1. Los beneficios de una empresa de un Estado Contratante sólo serán gravables en este Estado, a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado Contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él. En este último caso, los beneficios de la empresa serán gravables en el otro Estado, pero sólo en la medida en que puedan atribuirse a este establecimiento permanente.

2. Sin perjuicio de lo previsto en el párrafo 3, cuando una empresa de un Estado Contratante realice su actividad en el otro Estado Contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él, en cada Estado Contratante se atribuirán a dicho establecimiento los beneficios que éste hubiera podido obtener de ser una empresa distinta y separada que realizase las mismas o similares actividades, en las mismas o similares condiciones, y tratase con total independencia con la empresa de la que es establecimiento permanente.

3. Para la determinación del beneficio del establecimiento permanente se permitirá la deducción de los gastos en que se haya incurrido para la realización de los fines del establecimiento permanente, comprendidos los gastos de dirección y generales de administración para los mismos fines, tanto si se efectúan en el Estado en que se encuentre el establecimiento permanente como en otra parte.

4. Mientras sea usual en un Estado Contratante determinar los beneficios imputables a los establecimientos permanentes sobre la base de un reparto de los beneficios totales de la empresa entre sus diversas partes, lo establecido en el párrafo 2, no impedirá que este Estado Contratante determine de esta manera los beneficios imponibles. Sin embargo, el método de reparto adoptado habrá de ser tal que el resultado obtenido esté de acuerdo con los principios contenidos en este artículo.

5. No se atribuirá ningún beneficio a un establecimiento permanente por el mero hecho de que éste compre bienes o mercancías para la empresa.

6. A efecto de los apartados anteriores, los beneficios imputables al establecimiento permanente se calcularán cada año por el mismo método, a no ser que existan motivos válidos y suficientes para proceder de otra forma.

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

Artículo 8

Transporte Marítimo y Aéreo

1. Los beneficios procedentes de la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacionales sólo serán gravables en el Estado Contratante en el que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.

2. Si la sede de dirección efectiva de una empresa de navegación estuviera a bordo de un buque se considerará que se encuentra en el Estado Contratante donde esté el puerto base del mismo, y si no existiera tal puerto base, en el Estado Contratante en el que resida la persona que explota el buque.

3. Las disposiciones del párrafo 1 se aplican también a los beneficios procedentes de la participación en un "pool", en una explotación en común o en un organismo internacional de explotación.

Artículo 9

Empresas Asociadas

Cuando

a) una empresa de un Estado Contratante participe directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa del otro Estado Contratante, o

b) unas mismas personas participen directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa de un Estado Contratante, y de una empresa del otro Estado Contratante, y en uno y otro caso las dos empresas estén en sus relaciones comerciales o financieras unidas por condiciones

aceptadas o impuestas que difieran de las que serían acordadas por empresas independientes, los beneficios que habrían sido obtenidos por una de las empresas de no existir estas condiciones, y que de hecho no se han producido a causa de las mismas, pueden ser incluidos en los beneficios de esta empresa y sometidos a imposición en consecuencia.

Artículo 10

Dividendos

1. Los dividendos pagados por una sociedad residente de un Estado Contratante a un residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en este otro Estado.

2. Sin embargo, estos dividendos pueden también someterse a imposición en el Estado Contratante en que resida la sociedad que pague los dividendos y según la legislación de este Estado, pero si el perceptor de los dividendos es el beneficiario efectivo, el impuesto así exigido no podrá exceder el 15 por 100 del importe bruto de los dividendos.

Las autoridades competentes de los Estados Contratantes establecerán de mutuo acuerdo la forma de aplicar estos límites.

Este párrafo no afectará la imposición de la sociedad respecto de los beneficios con cargo a los que se paguen los dividendos.

3. El término "dividendos" empleado en el presente artículo significa los rendimientos de las acciones o bonos de disfrute, de las partes de minas, de las partes de fundador u otros derechos, excepto los de crédito, que permitan participar en los beneficios, así como las rentas de otras participaciones sociales sujetas al mismo régimen fiscal que los rendimientos de las acciones por la legislación fiscal del Estado en que resida la sociedad que las distribuya.

4. Las disposiciones de los párrafos 1 y 2 no se explicarán si el beneficiario efectivo de los dividendos, residente de un Estado Contratante, ejerce en el otro Estado Contratante, del que es residente la sociedad que paga los dividendos, una actividad industrial o comercial a través de un establecimiento permanente aquí situado o presta unos trabajos independientes por medio de una base fija aquí situada con los que la

participación que genera los dividendos esté vinculada efectivamente. En estos casos los dividendos serán gravables en este otro Estado Contratante conforme a su legislación interna.

5. Cuando una sociedad residente de un Estado Contratante obtenga beneficios o rentas procedentes del otro Estado Contratante, este otro Estado no puede exigir ningún impuesto sobre los dividendos pagados por la sociedad, salvo en la medida en que estos dividendos sean pagados a un residente de este otro Estado o la participación que generen los dividendos esté vinculada efectivamente a un establecimiento permanente o a una base fija situada en este otro Estado, ni someter los beneficios no distribuidos de la sociedad a un impuesto sobre los mismos, aunque los dividendos pagados o los beneficios no distribuidos consistan, total o parcialmente, en beneficios o rentas procedentes de este otro Estado.

Artículo 11

Intereses

1. Los intereses procedentes de un Estado Contratante y pagados a un residente de otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en este otro Estado.

2. Sin embargo, estos intereses pueden también someterse a imposición en el Estado Contratante del que procedan y de acuerdo con la legislación de este Estado, pero si el perceptor de los y intereses es el beneficiario efectivo, el impuesto así exigido no puede exceder el 10 por 100 del importe bruto de los intereses. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes establecerán de mutuo acuerdo la forma de aplicar este límite.

3. No obstante las disposiciones del párrafo 2, los intereses provenientes de uno de los Estados Contratantes estarán exentos en dicho Estado si:

a) el deudor de los intereses es el Gobierno de ese Estado Contratante, o una de sus colectividades locales; o

b) Los intereses son pagados al Gobierno del otro Estado Contratante o a una de sus colectividades locales o a una institución u organismo (y comprende a las instituciones

financieras) pertenecientes en su totalidad a ese Estado Contratante o a una de sus colectividades locales; o

c) Los intereses son pagados a otras instituciones u organismos (y comprende a las instituciones financieras) en razón de financiaciones convenidas por ellos en el marco de acuerdos concluidos entre los gobiernos de ambos Estados Contratantes.

4. El término "intereses", empleado en este artículo, significa los rendimientos de la deuda pública, de los bonos y obligaciones con o sin garantía hipotecaria y con derecho o no a participar en beneficios, y de los créditos de cualquier clase, así como cualquier otra renta que la legislación fiscal del Estado de donde procedan los intereses asimile a los rendimientos de las cantidades dadas a préstamo.

5. Las disposiciones de los párrafos 1 y 3 no se explicarán si el beneficiario efectivo de los intereses, residente de un Estado Contratante, ejerce en el otro Estado Contratante, del que proceden los intereses una actividad industrial o comercial por medio de un establecimiento permanente situado en este otro Estado o presta unos servicios profesionales por medio de una base fija situada en él, con lo que el crédito que genera los intereses esté vinculado efectivamente. En estos casos el interés es imponible en ese otro Estado Contratante conforme a su legislación interna.

6. Los intereses se consideran procedentes de un Estado Contratante cuando el deudor es el propio Estado, una subdivisión política o administrativa, una entidad local o un residente de este Estado. Sin embargo, cuando el deudor de los intereses sea o no residente de un Estado Contratante, tengan en un Estado Contratante un establecimiento permanente o una base fija en relación con los cuales se haya contraído la deuda que da origen al pago de los intereses y soporten la carga de los mismos, estos se considerarán como procedentes del Estado Contratante donde estén situados el establecimiento permanente o la base fija.

7. Cuando, por razón de las relaciones especiales existentes entre el deudor y el beneficiario efectivo de los intereses o de las que uno y otro mantengan con terceros, el importe de los intereses pagados, habida cuenta del crédito por el que se paguen, exceda del que hubieran convenido el deudor y

el acreedor en ausencia de tales relaciones, las disposiciones de este artículo no se aplican más que a éste último importe. En este caso el exceso podrá someterse a imposición, de acuerdo con la legislación de cada Estado Contratante, teniendo en cuenta las demás disposiciones del presente Convenio.

Artículo 12

Regalías (Cánones)

1. Las regalías (cánones) procedentes de un Estado Contratante y pagadas a un residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en este otro Estado.

2. Sin embargo, estas regalías (cánones) pueden también someterse a imposición en el Estado Contratante del que procedan y de acuerdo con la legislación de este Estado, pero si el receptor de las regalías (cánones) es el beneficiario efectivo, el impuesto así exigido no puede exceder del cinco por ciento del importe bruto de las regalías (cánones). Las autoridades competentes de los Estados Contratantes establecerán de mutuo acuerdo la forma de aplicar este límite.

3. El término "regalías" (cánones) empleado en el presente artículo significa las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso o la concesión de uso de un derecho de autor sobre una obra literaria, artística o científica, incluidas las películas cinematográficas o las cintas grabadas para la televisión o radio, o de una patente, marca de fábrica o de comercio, dibujo o modelo, plano, fórmula o procedimiento secreto, así como por el uso o la concesión de uso de un equipo industrial, comercial o científico, y por las informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.

4. Las disposiciones de los párrafos 1 y 2 no se aplicarán si el beneficiario efectivo de las regalías (cánones) residente de un Estado Contratante, ejerce en el otro Estado Contratante de donde proceden las regalías (cánones) una actividad industrial o comercial por medio de un establecimiento permanente situado en este otro Estado o presta unos servicios profesionales por medio de una base fija situada en él, con los que el derecho o propiedad por los que se pagan las regalías

(cánones) serán imponible en ese otro Estado Contratante conforme a su legislación interna.

5. Cuando, por razón de las relaciones especiales existentes entre el deudor y el beneficiario efectivo de las regalías (cánones) o de las que uno y otro mantengan con terceros, el importe de las regalías (cánones) pagadas, habida cuenta de la prestación por la que se pagan, exceda del que habrían convenido el deudor y el beneficiario efectivo en ausencia de tales relaciones, las disposiciones, de este artículo no se aplican más que a este último importe. En este caso el exceso podrá someterse a imposición de acuerdo con la legislación de cada Estado Contratante, teniendo en cuenta las demás disposiciones del presente Convenio.

Artículo 13

Ganancias de Capital

1. Las ganancias derivadas de la enajenación de bienes inmuebles, conforme se definen en el párrafo 2 del artículo 6, serán gravables en el Estado Contratante en que estén situados.

2. Las ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles que formen parte del activo de un establecimiento permanente que una empresa de un Estado Contratante tenga en el otro Estado Contratante, o de bienes muebles que pertenezcan a una base fija que un residente de un Estado Contratante posea en el otro Estado Contratante para la prestación de trabajos independientes, comprendidas las ganancias derivadas de la enajenación de este establecimiento permanente (sólo o con el conjunto de la empresa) o de esta base fija, serán gravables en este otro Estado. Sin embargo, las ganancias derivadas de la enajenación de buques o aeronaves explotados en tráfico internacional, o de bienes muebles afectos a la explotación de estos buques o aeronaves sólo serán gravables en el Estado Contratante donde esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.

3. Las ganancias derivadas de la enajenación de cualquier otro bien distintivo de los mencionados en los párrafos 1 y 2 sólo serán gravables en el Estado Contratante en que reside el transmitente.

Artículo 14

Trabajos Independientes

1. Las rentas que un residente de un Estado Contratante obtenga por la prestación de servicios profesionales u otras actividades independientes de carácter análogo sólo serán gravables en este Estado, a no ser que este residente disponga de manera habitual en el otro Estado Contratante de una base fija para el ejercicio de sus actividades. Si dispone de dicha base, las rentas serán gravables en el otro Estado Contratante, pero sólo en la medida en que sean imputables a esta base fija.

2. La expresión "servicios profesionales" comprende especialmente las actividades independientes de carácter científico, literario, artístico, educativo o pedagógico, así como las actividades independientes de médicos, abogados, ingenieros, arquitectos, odontólogos, contadores y auditores.

Artículo 15

Trabajos Dependientes

1. Sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 16, 18, 19 y 20, los sueldos, salarios y remuneraciones similares obtenidos por un residente de un Estado Contratante por razón de un empleo sólo serán gravables en este Estado, a no ser que el empleo se ejerza en el otro Estado Contratante. Si el empleo se ejerce aquí, las remuneraciones percibidas por este concepto serán gravables en este otro Estado.

2. No obstante lo dispuesto en el párrafo 1, las remuneraciones obtenidas por un residente de un Estado Contratante por razón de un empleo ejercido en el otro Estado Contratante sólo serán gravables en el primer Estado si:

a) el perceptor no permanece en total en el otro Estado, en uno o varios períodos, más de ciento ochenta y tres días durante el año fiscal considerado,

b) las remuneraciones se pagan por o en nombre de una persona empleadora que no es residente del otro Estado, y

c) las remuneraciones no se soportan por un establecimiento permanente o una base fija que la persona empleadora tiene en el otro Estado.

3. No obstante las disposiciones precedentes del presente artículo, las remuneraciones obtenidas por razón de un empleo ejercido a bordo de un buque o aeronave en tráfico internacional serán gravables en el Estado Contratante en que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.

Artículo 16

Participaciones de Consejeros

Las participaciones, dietas de asistencia y otras retribuciones similares que un residente de un Estado Contratante obtenga como miembro de un Consejo de Administración o de Vigilancia de una sociedad residente del otro Estado Contratante serán gravables en este otro Estado.

Artículo 17

Artistas y Deportistas

1. No obstante lo dispuesto en los artículos 14 y 15, las rentas que un residente de un Estado Contratante obtenga del ejercicio de su actividad personal en el otro Estado Contratante, en calidad de artistas del espectáculo, actor de teatro, cine, radio y televisión, o músico, o como deportista podrán someterse a imposición en este otro Estado.

2. No obstante lo dispuesto en los artículos 7, 14 y 15, cuando las rentas derivadas de las actividades ejercidas por un artista o deportista personalmente y en calidad de tal se atribuyan, no al propio artista o deportista, sino a otra persona, estas rentas podrán someterse a imposición en el Estado Contratante en el que se realicen las actividades del artista o deportista.

3. Las disposiciones de los párrafos 1 y 2 no serán aplicables sobre las remuneraciones y rentas derivadas de la prestación o actividad ejercitada en un Estado Contratante, si la permanencia en dicho Estado es financiado directa o

indirectamente, total o substancialmente, con fondos públicos del otro Estado Contratante, de una de sus subdivisiones políticas o administrativas, o de sus entidades locales.

Artículo 18

Pensiones

Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo 2 del artículo 19, las pensiones y demás remuneraciones análogas pagadas a un residente de un Estado Contratante por razón de un empleo anterior sólo serán gravables en este Estado.

Artículo 19

Funciones Públicas

1. a) Las remuneraciones, excluidas las pensiones pagadas por un Estado Contratante o una de sus subdivisiones políticas o administrativas o entidades locales a una persona natural, por razón de servicios prestados a este Estado o a esta subdivisión o entidad, sólo serán gravables en este Estado.

b) Sin embargo, estas remuneraciones sólo serán gravables en el otro Estado Contratante si los servicios se prestan en este Estado y la persona natural es un residente de este Estado que:

i) posee la nacionalidad de este Estado, o

ii) no ha adquirido la condición de residente de este Estado solamente para prestar los servicios.

2. a) Las pensiones pagadas por un Estado Contratante o por alguna de sus subdivisiones políticas o administrativas o entidades locales, bien directamente o con cargo a fondos constituidos, a cualquier persona natural por razón de servicios prestados a este Estado o a esta subdivisión o entidad, sólo serán gravables en este Estado.

b) Sin embargo, estas pensiones sólo serán gravables en el otro Estado Contratante si la persona natural fuera residente y nacional de este Estado.

3. Las disposiciones de los artículos 15, 16 y 18 se aplican a las remuneraciones y pensiones pagadas por servicios

prestados en relación con las actividades comerciales o industriales realizadas por un Estado Contratante, una de sus subdivisiones políticas o administrativas o entidades locales.

Artículo 20

Profesores e Investigadores

Los profesores o investigadores que residan temporariamente en un Estado Contratante, durante un período que no exceda de dos años, con el fin de la enseñanza o de la investigación en una Universidad, Colegio, Escuela y otra institución similar y que son o fueron en el período inmediato anterior, residentes del otro Estado Contratante, estarán exentos del impuesto en el primer Estado Contratante por las remuneraciones provenientes de la actividad de enseñanza o investigación, siempre que esas remuneraciones provengan de fuentes situadas fuera de ese primer Estado.

Artículo 21

Estudiantes

1. Las sumas que un estudiante o aprendiz que sea, o que haya sido en el período inmediato anterior a su visita a un Estado Contratante, residente del otro Estado Contratante y que se encuentre en el primer Estado al sólo fin de proseguir sus estudios o su formación, recibidas para cubrir sus gastos de mantenimiento, de estudios o de formación no serán gravables en el primer Estado mencionado, siempre que ellas provengan de fuentes situadas fuera de este Estado.

2. Las remuneraciones que un estudiante o un aprendiz que sea o haya sido en el período inmediato anterior a su visita a un Estado Contratante, residente del otro Estado Contratante reciba a consecuencia de una actividad dependiente realizada de modo ocasional y no a tiempo completo en el primer Estado Contratante, por un período que sea razonablemente justificado en relación a la obtención de la finalidad mencionada en el párrafo 1, no serán gravables en este primer Estado.

Artículo 22

Otras Rentas

1. Las rentas de un residente de un Estado Contratante, cualquiera que fuese su procedencia, no mencionadas en los anteriores artículos del presente Convenio sólo podrán someterse a imposición en este Estado.

2. Las disposiciones del párrafo 1 no se aplican cuando el beneficiario de las rentas, residente de un Estado Contratante, realice en el otro Estado Contratante una actividad industrial o comercial por medio de un establecimiento permanente situado en él o preste servicios independientes por medio de una base fija situada en él, y el derecho o propiedad por los que se pagan las rentas esté vinculado efectivamente con estos establecimientos permanentes o base fija. En estos casos, las rentas podrán someterse a imposición en este otro Estado Contratante según su legislación interna.

CAPITULO IV

IMPOSICION SOBRE EL PATRIMONIO

Artículo 23

Patrimonio

1. El patrimonio constituido por bienes inmuebles comprendidos en el artículo 6 que posea un residente de un Estado Contratante y que estén situados en el otro Estado Contratante será gravable en este otro Estado.

2. El patrimonio constituido por bienes muebles que formen parte del activo de un establecimiento permanente que una empresa de un Estado Contratante tenga en el otro Estado Contratante, o por bienes muebles que pertenezcan a una base fija que un residente de un Estado Contratante disponga en el otro Estado Contratante para la prestación de trabajos independientes, será gravable en este otro Estado.

3. El patrimonio constituido por buques o aeronaves explotados en tráfico internacional así como por bienes muebles afectos a la explotación de tales buques o aeronaves, sólo será gravable en el Estado Contratante en que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.

4. Todos los demás elementos del patrimonio de un residente de un Estado Contratante sólo serán gravables en este Estado.

CAPITULO V

Artículo 24

Disposiciones para eliminar la doble Imposición

1. Queda entendido que la doble imposición se evitará de acuerdo con los párrafos siguientes del presente artículo.

2. Cuando un residente de Italia obtenga rentas imponibles en Ecuador, al fijar sus impuestos a los réditos a que se refiere el artículo 2 del presente Convenio, Italia puede incluir esas rentas en la base imponible de dichos impuestos salvo que determinadas disposiciones del presente Convenio lo establezcan de otro modo.

En este caso, Italia deberá deducir de los impuestos determinados de esta forma el impuesto a los réditos pagados en Ecuador, pero el monto de la deducción no podrá exceder la parte del impuesto italiano imputable a dichas rentas en la proporción en que las mismas participen en la formación del rédito total.

Sin embargo, no se otorgará deducción alguna en el caso en que la renta esté sujeta en Italia a impuesto por el método de retención en la fuente liberatoria a pedido del beneficiario de la renta, según la legislación italiana.

3. En el caso de la República del Ecuador, se deducirá del impuesto sobre la renta que haya de percibirse sobre rentas procedentes de Italia de acuerdo con las leyes ecuatorianas, el impuesto percibido por el fisco italiano conforme a las leyes italianas, pero el monto de dicha deducción no podrá exceder la parte del impuesto ecuatoriano imputable a dichas rentas en la proporción en que las mismas participen en la formación del rédito total.

CAPITULO VI

DISPOSICIONES ESPECIALES

Artículo 25

No Discriminación

1. Los nacionales de un Estado Contratante no serán sometidos en el otro Estado Contratante a ningún impuesto u obligación relativa al mismo que no se exijan o que sean más gravosos que aquellos a los que estén o puedan estar sometidos los nacionales de este otro Estado que se encuentren en las mismas condiciones. No obstante lo dispuesto en el artículo 1, la presente disposición se aplica también a los nacionales de cualquiera de los Estados Contratantes aunque no sean residentes de ninguno de ellos.

2. Los establecimientos permanentes que una empresa de un Estado Contratante tenga en el otro Estado Contratante no serán sometidos a imposición en este Estado de manera menos favorable que las empresas de este otro Estado que realicen las mismas actividades.

Esta disposición no puede interpretarse en el sentido de obligar a un Estado Contratante a conceder a los residentes del otro Estado Contratante las deducciones personales, desgravaciones y reducciones impositivas que otorgue a sus propios residentes en consideración a su estado civil o cargas familiares.

3. A menos que se aplique las disposiciones del artículo 9, del párrafo 7 del artículo 11 o del párrafo 3 del artículo 12, los intereses, regalías (cánones) y otros gastos pagados por una empresa de un Estado Contratante a un residente del otro Estado Contratante son deducibles, para determinar los beneficios sujetos a imposición de esta empresa, en las mismas condiciones que si hubieran sido pagados a un residente del Estado mencionado en primer término. Igualmente, las deudas de una empresa de un Estado Contratante relativas a un residente del otro Estado Contratante son deducibles para la determinación de

patrimonio imponible de esta empresa en las mismas condiciones que si hubieran contraído con un residente del primer Estado.

4. Las empresas de un Estado Contratante cuyo capital esté, total o parcialmente, detentado o controlado, directa o indirectamente, por uno o varios residentes del otro Estado Contratante no están sometidas en el primer Estado Contratante a ningún impuesto u obligación relativa al mismo que no se exijan o que sean más gravosos que aquellos a los que estén o puedan estar sometidas otras empresas similares del primer Estado.

5. No obstante las disposiciones del artículo 2, lo dispuesto en el presente artículo se aplica a todos los impuestos, cualquiera que sea su naturaleza o denominación.

Artículo 26

Procedimiento Amistoso

1. Cuando una persona considere que las medidas adoptadas por uno o ambos Estados Contratantes implican o pueden implicar para ella una imposición que no esté conforme con el presente Convenio, con independencia de los recursos previstos por el Derecho Interno de los Estados, podrá someter su caso a la autoridad competente del Estado Contratante del que es residente, o si fuera aplicable el párrafo 1 del artículo 25, a la del Estado Contratante del que es nacional. El caso deberá ser planteado dentro de los dos años siguientes a la primera notificación de la medida que implique una imposición no conforme a las disposiciones de este Convenio.

2. La autoridad competente, si la reclamación le parece fundada y si ella no está en condiciones de adoptar una solución satisfactoria, hará lo posible por resolver la cuestión mediante un acuerdo amistoso con la autoridad competente del otro Estado Contratante a fin de evitar una imposición que no se ajuste con el Convenio.

3. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes harán lo posible por resolver las dificultades o disipar las dudas que plantee la interpretación o aplicación del Convenio mediante un acuerdo amistoso.

4. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes pueden comunicarse directamente entre sí a fin de llegar a un

acuerdo según se indica en los apartados anteriores. Cuando se considere que éste acuerdo puede facilitarse mediante contactos personales, el intercambio de puntos de vista puede tener lugar en el seno de una Comisión compuesta por representantes de las autoridades competentes de los Estados Contratantes.

Artículo 27

Intercambio de Información

1. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes intercambiarán las informaciones necesarias para aplicar lo dispuesto en el presente Convenio, o en el Derecho Interno de los Estados Contratantes relativo a los impuestos comprendidos en el Convenio, en la medida en que la imposición exigida por aquél no fuera contraria al Convenio. El intercambio de información no está limitado por el artículo 1. Las informaciones recibidas por un Estado Contratante serán mantenidas secretas en igual forma que las informaciones obtenidas en base al Derecho Interno de este Estado y sólo comunicará a las personas o autoridades (incluidos los tribunales y órganos administrativos) encargados de la gestión o recaudación de los impuestos comprendidos en el Convenio, de los procedimientos declarativos o ejecutivos relativos a estos impuestos o de la resolución de los recursos en relación con estos impuestos. Estas personas o autoridades sólo utilizarán estos informes para estos fines. Podrán revelar estas informaciones en las audiencias públicas de los tribunales o en las sentencias judiciales.

2. En ningún caso con las disposiciones del párrafo 1 pueden interpretarse en el sentido de obligar a un Estado Contratante a :

a) adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación y práctica administrativa o a las de otro Estado Contratante.

b) suministrar información que no se pueda obtener sobre la base de su propia legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal o de las de otro Estado Contratante ; y,

c) suministrar informaciones que revelen un secreto comercial, industrial o profesional o un procedimiento

comercial, o informaciones cuya comunicación sea contraria al orden público.

Artículo 28

Agentes Diplomáticos y Funcionarios Consulares

Las disposiciones del presente Convenio no afectan a los privilegios tributarios de que disfruten los agentes diplomáticos o funcionarios consulares, de acuerdo con los principios generales del Derecho Internacional o en virtud de acuerdos especiales.

Artículo 29

Demanda de Reembolso

1. Los impuestos recaudados en un Estado Contratante por medio de retención en la fuente serán reembolsados por demanda del interesado cuando el derecho de percibir los impuestos está limitado por las disposiciones del presente Convenio.

2. Las demandas de reembolsos a presentar dentro de los términos establecidos por la legislación del Estado Contratante obligado a efectuar dicho reembolso, deben estar acompañadas por una declaración oficial del Estado Contratante del cual el contribuyente es residente certificando que las condiciones exigidas para beneficiarse de exenciones o de las reducciones previstas en este Convenio están cumplidas.

3. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes establecerán de común acuerdo, conforme a las disposiciones del artículo 26 del presente Convenio, las modalidades de aplicación del presente artículo.

CAPITULO VII

DISPOSICIONES FINALES

Artículo 30

Entrada en Vigor

1. El presente Convenio será ratificado y los instrumentos de ratificación serán intercambiados en Roma, tan pronto como sea posible.

2. El Convenio entrará en vigor a partir de la fecha de intercambio de los instrumentos de ratificación y sus disposiciones serán aplicables :

a) En lo que concierne a los impuestos percibidos por medio de la retención en la fuente, a las sumas pagadas o acreditadas a partir del 1o. de enero del año en el cual se realice el canje de los instrumentos de ratificación.

b) En lo que concierne a los otros impuestos sobre las rentas y el patrimonio, a los impuestos aplicables por cada período fiscal que comience a partir del 1o. de enero del año en el cual se realice el canje de los instrumentos de ratificación.

3. Los pedidos de reembolso o de créditos de impuesto que da derecho el presente Convenio respecto de todos los impuestos adeudados por los residentes de uno de los Estados Contratantes relativos a períodos fiscales que comiencen a partir del 1o. de enero del año en el cual se realice el canje de los instrumentos de ratificación y hasta la fecha de entrada en vigor del presente convenio pueden presentarse dentro de los dos años de la entrada en vigor de este Convenio o desde la fecha en que se ha percibido el impuesto si es posterior.

Artículo 31

Denuncia

1. El presente Convenio permanecerá en vigor en tanto no sea denunciado por un Estado Contratante. Cada Estado Contratante podrá denunciar el Convenio por vía diplomática con un preaviso mínimo de seis meses antes del fin de cada año calendario a partir del quinto año siguiente a aquél de su entrada en vigor.

En tal caso, el Convenio dejará de aplicarse :

a) En lo que concierne a los impuestos percibidos por medio de la retención en la fuente, a las sumas pagadas o acreditadas

a partir del 1o. de enero del año calendario siguiente a aquél en el que la denuncia fuera notificada ;

b) En lo que concierne a los otros impuestos sobre la renta, y el patrimonio, a los impuestos aplicables por cada período final que comience a partir del 1o. de enero del año calendario siguiente a aquél en el que la denuncia fuera notificada.

Hecho en Quito, a los veintitrés días del mes de mayo de mil novecientos ochenta y cuatro en dos ejemplares originales en idioma español e italiano siendo igualmente fehacientes ambos textos.

Por el Gobierno de la República del Ecuador
Luis Valencia Rodríguez,

Ministro de Relaciones Exteriores
Por el Gobierno de la República Italiana
Bernardino Osio, Embajador

PROTOCOLO

Al Convenio entre el Gobierno de la República del Ecuador y el Gobierno de la República Italiana para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio y para prevenir la evasión fiscal.

Al momento de la firma del Convenio entre el Gobierno de la República del Ecuador y el Gobierno de la República Italiana para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio y para prevenir la evasión fiscal los abajo firmantes han convenido las siguientes disposiciones que constituyen parte integrante de dicho Convenio.

Queda establecido :

a) que, con referencia al término "residente" utilizado en el presente Convenio en cuanto se refiere a la República del Ecuador, este término es sinónimo de "domiciliado".

b) que, con referencia al artículo 2, párrafo 3, si en el futuro un impuesto sobre el patrimonio fuese instituido en la República de Italia, el Convenio se aplicará también a dicho

nuevo impuesto, y la doble imposición se evitará de acuerdo a las disposiciones del artículo 24.

c) que, con referencia al artículo 7, párrafo 3, la expresión "gastos en que se haya incurrido para la realización de los fines del establecimiento permanente" significa los gastos directamente vinculados a la actividad del establecimiento permanente.

d) que, con referencia al párrafo 1 del artículo 26, la expresión "con independencia de los recursos previstos por el Derecho Interno" significa que el procedimiento amistoso no es alternativo respecto al procedimiento contencioso nacional el cual, en todos los casos, deberá iniciarse previamente cuando el conflicto se refiere a una aplicación de los impuestos que no esté de acuerdo con el Convenio.

e) la disposición del párrafo 3 del artículo 29 no excluye que las autoridades competentes de los Estados Contratantes puedan de común acuerdo establecer otros procedimientos para la aplicación de las reducciones de impuestos previstos en este Convenio.

f) las remuneraciones pagadas a una persona física por razón de servicios prestados a los Ferrocarriles del Estado Italiano (FF.SS.), a la Empresa de Correos del Estado Italiano (PP.TT), al Instituto Italiano por el Comercio Exterior (ICE) y al Ente Italiano por el Turismo (E.N.I.T.) están incluidas en las disposiciones relativas a las funciones públicas y, en consecuencia, en los párrafos 1 y 2 del artículo 19 del Convenio.

Hecho en Quito, a los veintitrés días del mes de mayo de mil novecientos ochenta y cuatro en dos ejemplares en idioma español e italiano siendo igualmente fehacientes ambos textos.

Por el Gobierno de la República del Ecuador
Luis Valencia Rodríguez,
Ministro de Relaciones Exteriores

Por el Gobierno de la República Italiana
Bernardino Osio,
Embajador

BIBLIOGRAFIA :**LIBROS:**

- **ACOSTA**, Simón Eugenio (Coordinador): "*Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio*". Editorial Aranzadi S.A., Pamplona, 1995.

- **ALBI IBAÑEZ**, Emilio y **GARCIA ARIZNAVARRETA**, José Luis: "*Sistema Fiscal Español*", Editorial Ariel S.A., Barcelona, 11.a edición, 1996-1997.

- **ALBIÑANA GARCIA**, César: "*Guía fiscal 1994*", Deusto S.A., Madrid-España, 1994.

- **ALBIÑANA GARCIA**, César: "*Sistema tributario español y comparado*". Segunda edición, Editorial Tecnos S.A., Madrid-España, 1992.

- **BIRD**, Richard y **OLDMAN**, Oliver (Compiladores): "*La imposición fiscal en los países en desarrollo*", Unión Tipográfica Editorial Hispano Americana, Traducción de la edición revisada, en inglés, por JOSE MEZA NIETO. Primera edición en español. México, 1968.

- **CAZORLA PRIETO**, Luis M.: "*Lecciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*". Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 1993.

- **DE GUZMAN POLANCO**, Manuel: "*Doctrinas ecuatorianas en el Derecho Internacional*". Corporación de Estudios y Publicaciones, Quito-Ecuador, 1974.

- "**DICCIONARIO JURIDICO OMEBA**", varios tomos, Driskill S.A., Buenos Aires, 1990.

- **DÍEZ DE VELASCO VALLEJO, M.** : "Instituciones de derecho internacional público", octava edición, tomo I, Madrid, 1988.
- **GARCIA BELSUNCE, Horacio**: "*Temas de derecho tributario*", Abeledo-Perrot, Buenos Aires-Argentina, 1982.
- **GIULIANI FONROUGE, Carlos M. y NAVARRINE, Susana Camila**: "*Imposición al capital*". Editorial Depalma, Buenos Aires-Argentina, 1983.
- **JARACH, Dino**: "*Curso Superior de derecho tributario*", 1970.
- **KENNETH GALBRAITH, John** : "*Historia de la economía*". Ariel Sociedad Económica, Colombia, 1991.
- **KRAUSE, Michael y otros**: "*Derecho Tributario Alemán, orientaciones para empresas extranjeras*". Bonn, 1982.
- **LOPEZ ESPADAFOR, Carlos M.**: "*Fiscalidad internacional y territorialidad del tributo*". Editorial McGraw-Hill, Madrid, 1995.
- **LUNA OSORIO, Luis**: "*Competir en el mundo y exportar*". Colección ITSA Nro. 1, Quito-Ecuador, 1995.
- **MARTIN OVIEDO, José María**: "*Problemas fiscales de la empresa*". Aldus S.A., Madrid-España 1976.
- **MAZZ, Addy**: "*Le convenzioni fra l'Italia e gli Stati dell'America Latina contro le doppie imposizioni nei traffici marittimi ed aerei*". Ponencia presentada en el seminario ILDAT en Italia, organizado por la Associazione Italiana per il diritto tributario latino-americano, Italia, 1992.
- **MONROY CABRA, Marco Gerardo** : "*Derecho Internacional Público*". Tercera edición, Editorial TEMIS S.A., Santa Fe de Bogotá-Colombia, 1995.

- **PATIÑO**, Rodrigo y **POZO**, Teodoro: "*Léxico Jurídico Tributario*". Corporación Latinoamericana para el Desarrollo, Quito, 1996.
- **PLAZAS VEGA**, Mauricio A.: "*El Liberalismo y la Teoría de los Tributos*". Editorial Temis S.A., Santa Fe de Bogotá, Colombia, 1995.
- **RIZZO ROMANO**, Alfredo : "*Derecho Internacional Público*". Tercera edición, Editorial Plus Ultra, Buenos Aires-Argentina, 1994.
- **RODNER S.**, James-Otis: "*La Inversión Internacional en Países en Desarrollo*". Editorial Arte, Caracas, Venezuela, 1993.
- **ROUSSEAU**, Charles : "*Derecho Internacional Público*". Tercera edición, ediciones ARIEL, Barcelona-España, 1966.
- **SAMANIEGO MADERO**, Marcelo: "*Mecanismos de integración y cooperación internacional*". AFESE-ILDIS, Quito 1995.
- **TROYA JARAMILLO**, José Vicente: "*Derecho Internacional Tributario*", Corporación Editora Nacional, Quito-Ecuador, 1990.
- **VALDES COSTA**, Ramón : "*Estudios de Derecho Tributario Internacional*", Rosgal S.A., Montevideo, 1978.
- **VALDES COSTA**, Ramón : "*Estudios de derecho tributario latinoamericano*", Rosgal S.A., Montevideo, 1982.
- **VERDROSS**, Alfred : "*Derecho Internacional Público*". Aguilar S.A. Ediciones, España, 1980.
- **VILLEGAS**, Héctor: "*Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*", Tomo I, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1984.
- **WITKER V.**, Jorge: "*Derecho Económico*". Colección textos

jurídicos universitarios. Harla S.A., México, 1992.

- **WITKER V., Jorge:** *"Introducción al Derecho Económico"*, Tercera edición. Colección textos jurídicos universitarios. HARLA S.A., México, 1997.

REVISTAS Y PUBLICACIONES ESPECIALES:

- **Revista de la XVIII Jornada Latinoamericana de Derecho Tributario.** Varios Autores. Montevideo, Uruguay, Primera Edición septiembre de 1996.
- **INSTITUTO LATINOAMERICANO DE DERECHO TRIBUTARIO:** *"Relatos nacionales de la XVIII Jornada Latinoamericana de Derecho Tributario"*. Varios autores, Fundación de cultura universitaria, Montevideo-Uruguay, 1996.
- **INSTITUTO LATINOAMERICANO DE DERECHO TRIBUTARIO:** *"Relatos generales, informes técnicos especiales de la XVIII Jornada Latinoamericana de Derecho Tributario"*, Varios autores, Montevideo-Uruguay, 1996.
- **Ministerio de Relaciones Exteriores:** *"Adhesión del Ecuador al GATT/OMC"*. Tomo II. Quito-Ecuador, 1995.

LEYES:

- **Régimen Tributario Ecuatoriano :** Tomos I, II y III. Ediciones Legales, actualizado a enero de 1998.
- **Constitución Política de la República del Ecuador:** Ley Nro. 000. R.O. 2 de 13 de febrero de 1997.
- **Ley de Casación:** Ley Nro. 27. R.O. 192 de 18 de mayo de 1993.

- **Ley del Control Constitucional:** Ley. 000. R.O. 99 de 2 de febrero de 1997.
- **Ley de Promoción y Garantía de Inversiones :** Ley Nro. 46. R.O. 219 de 19 de diciembre de 1997.

DOCUMENTOS:

- **Convención sobre tratados:** Decreto Supremo Nro. 48. R.O. 247 de 23 de julio de 1936.
- **Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados.** Fuente: Ministerio de Relaciones Exteriores del Ecuador.
- **Convención multilateral tendiente a evitar la doble imposición de las regalías por derechos de autor:** R.O. 565 de 10 de noviembre de 1994.
- **Convenio entre el gobierno de la República del Ecuador y el gobierno de la República Italiana para evitar la doble imposición en materia de impuesto sobre la renta y sobre el patrimonio y para prevenir la evasión fiscal.** R.O. 407 de 30 de marzo de 1990.
- **Decisión 40 del Acuerdo de Cartagena.**
- **MARTINEZ VERA, Rogelio:** Ensayo titulado "*La doble imposición internacional y los tratados internacionales en materia fiscal*". Centro de investigación jurídica del Instituto Tecnológico Superior de Monterrey, sin fecha. Fuente: Internet.
- **MARTINEZ VERA, Rogelio:** Ensayo titulado "*Convenios internacionales en materia fiscal suscritos por México*". Centro de investigación jurídica del Instituto Tecnológico Superior de Monterrey, sin fecha. Fuente: Internet.

- "Territorialidad de la imposición. El Modelo Latinoamericano en teoría y práctica" : Simposio en Munich, octubre de 1983.
Archivo: Dr. José Vicente Troya Jaramillo.

SISTEMAS INFORMATICOS:

- Sistema Legal LEXIS S.A.
- Internet.