

Universidad Andina Simón Bolívar

Sede Ecuador

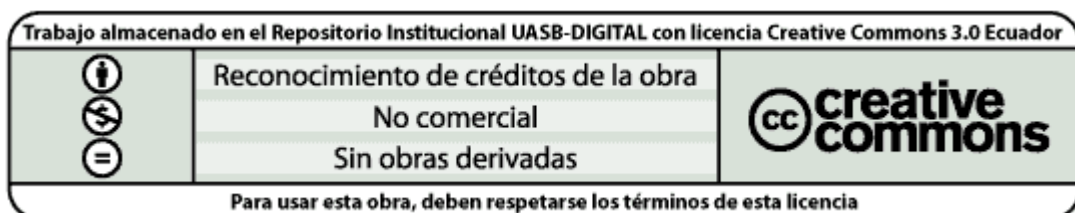
Área de Derecho

Programa de Maestría en Tributación

**Incidencia de la aplicación de los convenios de doble tributación
en la recaudación de la administración tributaria ecuatoriana**

Danilo Xavier Quisigüiña Poveda

Quito, 2015



CLAUSULA DE CESIÓN DE DERECHO DE PUBLICACIÓN DE TESIS

Yo, Danilo Xavier Quisigüiña Poveda, autor de la tesis intitulada “INCIDENCIA DE LA APLICACIÓN DE LOS CONVENIOS DE DOBLE TRIBUTACIÓN EN LA RECAUDACIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA ECUATORIANA” mediante el presente documento dejo constancia de que la obra es de mi exclusiva autoría y producción, que la he elaborado para cumplir con uno de los requisitos previos para la obtención del título de Magíster en Tributación en la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador.

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

Quito, 31 agosto de 2015

Firma:.....



UNIVERSIDAD ANDINA SIMÓN BOLÍVAR

SEDE ECUADOR

Área de Derecho

Programa de Maestría en Tributación

**INCIDENCIA DE LA APLICACIÓN DE LOS CONVENIOS DE
DOBLE TRIBUTACIÓN EN LA RECAUDACIÓN DE LA
ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA ECUATORIANA**

Autor: Danilo Xavier Quisigüiña Poveda

Tutor: Dra. Tatiana Pérez Valencia

Quito, 2015

RESUMEN

Los convenios o tratados internacionales tienen ya su historia dentro del entorno global, el interés en el presente estudio es realizar un análisis del impacto que representa para el Ecuador el aplicar los acuerdos de doble tributación con sus similares.

En el inicio se revisará diferentes conceptos básicos empezando desde los inicios de los convenios internacionales, sus principios generales y la normativa legal de los celebrados por el Ecuador. De esta manera se podrá comprender de mejor manera la parte legal y el alcance que tiene los convenios bilaterales y multilaterales que afronta el país a fin de adoptar la mejor política de manejo del comercio interno y externo.

El estudio continua revisando el objeto, normativas y aplicación de los tratados internacionales a fin de evitar la doble imposición, para de manera puntual realizar un análisis de los convenios más relevantes, lo que se busca aquí es identificar las ventajas y desventajas que tiene el estado ecuatoriano al firmar convenios tributarios.

En la parte final se va a realizar un análisis comparativo de la balanza de pagos, salida de capital y retenciones efectuadas de bienes y servicios del Ecuador frente a los distintos países con los que se mantiene convenios internacionales, esto permitirá conocer más a fondo una realidad impositiva, que brindará la posibilidad de identificar con mayor seguridad la problemática tributaria que acarrea la firma de los diversos tratados.

DEDICATORIA

Esta tesis se la dedico a mi Dios quién supo guiarme por el buen camino,
darme fuerzas para seguir adelante y no desmayar jamás.
A mi esposa e hijos, mi primera fuente de inspiración, por estar conmigo y
apoyarme siempre, los quiero mucho.

AGRADECIMIENTO

A la Universidad Andina "Simón Bolívar" por abrir las puertas y permitir capacitarme con los mejores docentes, en especial a la Dra. Tatiana Pérez Valencia, Tutora de la tesis por su tiempo y valioso aporte en la dirección del presente trabajo.

TABLA DE CONTENIDO

| | |
|---|-----------|
| TABLA DE CONTENIDO | 7 |
| ÍNDICE DE TABLAS | 10 |
| ÍNDICE DE GRÁFICOS..... | 10 |
| INTRODUCCIÓN | 11 |
| | |
| CAPÍTULO 1 | 12 |
| LOS CONVENIOS DE DOBLE TRIBUTACIÓN..... | 12 |
| | |
| 1.1 RESEÑA HISTÓRICA.- | 12 |
| 1.2 LA GLOBALIZACIÓN.- | 13 |
| 1.3 GENERALIDADES SOBRE LOS CONVENIOS Y TRATADOS INTERNACIONALES.-..... | 16 |
| 1.4 CONCEPTOS BÁSICOS..... | 21 |
| 1.5 PRINCIPIOS APLICADOS A LOS CONVENIOS.- | 28 |
| 1.5.1 PRINCIPIO DE LA FUENTE..... | 29 |
| 1.5.2 PRINCIPIO DE LA RESIDENCIA.- | 30 |
| 1.5.3 PRINCIPIO DEL DOMICILIO.- | 30 |
| 1.6 CONVENIOS CELEBRADOS POR EL ECUADOR..... | 32 |
| | |
| CAPÍTULO 2 | 36 |
| CAMPO DE ACCIÓN DE LOS CONVENIOS Y TRATADOS INTERNACIONALES..... | 36 |
| | |
| 2.1 OBJETO DEL CONVENIO..... | 36 |

| | | |
|-------|---|----|
| 2.2 | NORMATIVAS QUE SE CONTEMPLAN PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN.-..... | 37 |
| 2.3 | APLICACIÓN DE LOS CONVENIOS CELEBRADOS POR EL ECUADOR | 40 |
| 2.3.1 | DESCRIPCIÓN GENERAL Y PUNTUAL..... | 40 |
| 2.4 | ANÁLISIS TÉCNICO-TEÓRICO DE LOS CONVENIOS | 54 |

CAPITULO III..... 65

ANÁLISIS COMPARATIVO DEL IMPACTO QUE SUFRE LA RECAUDACIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA POR EFECTOS DE LA SALIDA DE DIVISAS AL EXTERIOR, AMPARADAS EN LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN..... 65

| | | |
|-------|---|----|
| 3.1 | Comparación cuantitativa de la Balanza de Pagos del Ecuador frente al Convenios Multilateral. Análisis vertical enfocado a los siguientes puntos: Dividendos, Cánones y Regalías, Intereses, Servicios Profesionales y Beneficios Empresariales | 65 |
| 3.1.1 | Pago de dividendos | 65 |
| 3.1.2 | Cánones y regalías | 67 |
| 3.1.3 | Intereses | 68 |
| 3.1.4 | Servicios Profesionales Independientes..... | 68 |
| 3.1.5 | Beneficios empresariales | 69 |
| 3.1.6 | Resultados globales de los pagos al exterior del Convenio Multilateral | 70 |
| 3.2 | Comparación cuantitativa de la Balanza de Pagos del Ecuador frente a los Convenios Bilaterales. Análisis horizontal enfocado a los siguientes puntos: Dividendos, Cánones y Regalías, Intereses, Servicios Profesionales y Beneficios Empresariales. | 72 |
| 3.2.1 | Pago de dividendos | 72 |
| 3.2.2 | Cánones y regalías | 73 |
| 3.2.3 | Intereses | 75 |
| 3.2.4 | Servicios Profesionales Independientes..... | 76 |

| | |
|---|-----------|
| 3.2.5Resultados globales de los pagos al exterior de los convenios bilaterales | 77 |
| 3.3Resultados globales de los pagos y retenciones de convenios multilaterales y bilaterales realizados para evitar la doble tributación con el Ecuador..... | 80 |
| 3.3.1Comparación del valor retenido como impuesto en el Ecuador en relación al impuesto sin convenio internacional..... | 83 |
| CONCLUSIONES | 85 |
| RECOMENDACIONES | 87 |
| | |
| BIBLIOGRAFÍA | 89 |
| ANEXOS | 93 |

ÍNDICE DE TABLAS

| | |
|---|----|
| Tabla 1. Pagos al exterior, valor retenido y sin retención de los países con convenio multilateral de doble imposición con Ecuador..... | 71 |
| Tabla 2. Análisis porcentual de pagos al exterior sin retención de convenios multilaterales de doble imposición con Ecuador | 71 |
| Tabla 3. Pagos al exterior y valor retenido en convenios bilaterales de doble imposición con Ecuador..... | 78 |
| Tabla 4. Análisis porcentual de pagos al exterior sin retención convenios bilaterales de doble imposición con Ecuador | 79 |
| Tabla 5. Pagos al exterior para los países con CDI y retenciones en la fuente..... | 80 |
| Tabla 6. Análisis porcentual de los pagos al exterior para los países con CDI y retenciones en la fuente..... | 81 |
| Tabla 7. Análisis horizontal de los pagos al exterior para los países con CDI y retenciones en la fuente..... | 83 |
| Tabla 8. Pagos globales al exterior por país con CDI, valor retenido e impuesto sacrificado, período 2009 - 2011 | 84 |

ÍNDICE DE GRÁFICOS

| | |
|---|----|
| Gráfico 1. Pago al exterior de los países que tienen convenio de doble tributación con tratado multilateral | 70 |
| Gráfico 2. Pago al exterior de los países que tienen convenio de doble tributación con tratado bilateral | 77 |
| Gráfico 3. Pagos al exterior para los países con CDI y retenciones en la fuente | 82 |

INTRODUCCIÓN

Los acuerdos internacionales entre los distintos países se generan a raíz de la Globalización, causal suficiente para que cada país cree en sí la necesidad de fortalecer su economía y fomentar la inversión extranjera. El Ecuador no puede estar al margen de esta realidad es por ello que a lo largo del tiempo ha firmado varios convenios internacionales entre los cuales tenemos:

Los de carácter Multilateral.- El Convenio de los Países Miembros de la Comunidad Andina de Naciones (CAN) y el convenio de las regalías de Derechos de Autor.

Los de carácter Bilateral.- Convenios firmados con Alemania, Bélgica, Brasil, Canadá, Chile, España, Francia, Italia, México, Rumanía, Suiza, Argentina, Uruguay, Corea y China

Acuerdos que de cierta manera contribuyen al desarrollo económico del país. Pero, ¿cuál es la problemática actual que enfrenta el Servicio de Rentas Internas (S.R.I.) al ver disminuida su recaudación por el hecho de aplicar este tipo de convenios?, interrogante que pretendemos despejar al finalizar el presente trabajo investigativo y luego de haber realizado las distintas comparaciones cuantitativas de la Balanza de Pagos.

CAPÍTULO 1

LOS CONVENIOS DE DOBLE TRIBUTACIÓN

1.1 RESEÑA HISTÓRICA.-

Los convenios internacionales tienen una historia de más o menos un siglo y de ahí han venido evolucionando a paso firme, hace 80 años con la Sociedad de Naciones nacen los verdaderos convenios modelo, que sirven de base para crear estrategias de acuerdo a las necesidades de cada país, ya que este tipo de convenios ya se enfocaron en la verdadera problemática de la doble tributación, más adelante en la segunda guerra mundial con el fracaso de la Sociedad de Naciones, el trabajo de la tributación se trasladó a la Organización de Cooperación Económica Europea (OCEE), la misma que se convirtió en lo que hoy es la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE)¹.

Ecuador no puede quedarse atrás en este tema ya que poco a poco se crea la necesidad de atraer inversión extranjera, y para poder estimular y ser más atractivo a los inversionistas debe crear un plan de acuerdos bilaterales con los distintos países, negociaciones que traen consigo la incorporación como país a los distintos intercambios de información para ayudar a controlar y evitar la evasión.

Es así que en 1969 cinco países sudamericanos (Bolivia, Colombia, Chile, Ecuador y Perú) firmaron el Acuerdo de Cartagena², con el propósito de mejorar, juntos, el nivel de vida de sus habitantes mediante la integración y la cooperación económica y social.

De esa manera, se puso en marcha el proceso andino de integración conocido, en ese entonces como Pacto Andino, Grupo Andino o Acuerdo de Cartagena. El 13 de febrero de 1973, Venezuela se adhirió al Acuerdo. El 30 de octubre de 1976, Chile se retiró de él.

¹Para una historia completa de este tema, ver la introducción del nuevo convenio modelo de la ONU, <http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2014/09/UN_Model_2011_UpdateSp.pdf>

² Acuerdo de Cartagena, “Acuerdo de integración subregional” (1969):

<<http://www.fmmeduacion.com.ar/Recursos/Documentos/Internacionales/acuerdocartagena.htm>>

La historia del Grupo Andino, que hoy se conoce con el nombre de Comunidad Andina, se ha caracterizado por avances y retrocesos como ocurre con cualquier otro grupo de integración.

Del modelo de “sustitución de importaciones” predominante en los setenta, que protegía la industria nacional con altos aranceles, se pasó al modelo abierto a finales de los ochenta. En la reunión de Galápagos (1989)³, los mandatarios andinos aprobaron el Diseño Estratégico y el Plan de Trabajo donde se plasma el nuevo modelo.

De acuerdo a él, los países andinos eliminaron entre sí los aranceles y formaron una zona de libre comercio en 1993, donde las mercaderías circulaban libremente. Esto permitió que el comercio intracomunitario creciera vertiginosamente y que también se generaran miles de empleos. Se liberó también los servicios, especialmente de transporte en sus diferentes modalidades.

Actualmente, las acciones de los países de la Comunidad Andina se guían por los Principios Orientadores y la Agenda Estratégica así como su Plan de Implementación todo esto con el afán de fortalecer y dar un renovado dinamismo al proceso andino de integración.

1.2 LA GLOBALIZACIÓN.-

En general, es un mecanismo que tiene la economía a fin de ampliar los horizontes y eliminar las barreras de comercio para crear una competitividad internacional en el cual los Estados que tienen mayor desarrollo (tecnológico, social, cultural) lógicamente están un paso adelante. El Ecuador está inmerso dentro de esta lucha, pero está muy distante de ser competitivo por la limitación que se tiene al no tener un mayor desarrollo industrial, la inversión extranjera es mínima, la capacidad de producción del país es corta y no alcanza los estándares de calidad y precio que requiere un mercado globalizado, la ventaja que se tiene es que este sistema ha permitido ampliar el sistema de telecomunicación que permite contar con más fuentes de información a través del internet.

³Tomado de los Documentos de la reunión presidencial de Galápagos(Galápagos: Ecuador, 17-18 de diciembre de 1989).

La Globalización es la principal característica del pos capitalismo. Se trata de un proceso por el que las economías nacionales se integran progresivamente en la economía internacional, de modo que su evolución dependerá cada vez más de los mercados internacionales y menos de las políticas económicas de los gobiernos. Ello ha traído mayores cuotas de bienestar en muchos lugares, pero también una obligada cesión del poder de los ciudadanos, sin debate previo, sobre sus economías y sus capacidades de decisión, en beneficio de unas fuerzas indefinidas que atienden al genérico de mercados. La globalización será, pues, otro hito histórico, tras la caída del socialismo real y la anulación de los paradigmas alternativos al capitalismo⁴.

LA GLOBALIZACIÓN ECONÓMICA

Es una alternativa que tiene cada Estado al comercializar los productos (bienes o servicios) que de alguna manera y al aprovechar mejor los recursos puede producir mejor obteniendo una ventaja competitiva al introducirlos en el resto de países. Además el hecho de generar ingresos brinda la posibilidad de importar aquellos productos que no puede producir.

La figura de normas claras que regulen el comercio internacional es fundamental tal como lo afirma Roberto Salazar Manrique:

Actualmente, es común la aparición de nuevas y crecientes metas de crecimiento basadas en la consolidación de mercados, la especialización de la producción, movimientos naturales de los agentes económicos hacia mejores y más eficientes oportunidades de crecimiento, en el campo interno y el internacional. La actividad privada que en economías cerradas de tipo intervencionista, se movía en décadas pasadas con grandes dificultades, particularmente en el orden interno, empieza hoy a trascender en las fronteras, y las nuevas formas de negocios jurídicos internacionales aparecen en el ámbito del conjunto de naciones. Para estas novedosas prácticas comerciales y formas contractuales, las costumbres internas, las leyes nacionales y los sistemas reguladores de alcance local, resultan insuficientes como fundamento de la actividad económica internacional.

Surge entonces la preocupación por crear y fortalecer mecanismos que generen la seguridad institucional y legal necesaria para garantizar el desarrollo de los negocios, bajo la existencia de las reglas claras en el orden interno e internacional. Reglas que prevengan la ocurrencia de distorsiones o restricciones en

⁴ Estefanía Joaquín, *La Nueva Economía: La Globalización*. (Madrid: Ed. Debate, 1996), 9-10.

la vida de los negocios y eviten violaciones a los compromisos adquiridos por las naciones entre sí y por sus agentes económicos.⁵

Este proceso de cambio en el mundo globalizado y la forma de manejar las relaciones internacionales, trae varias ventajas y desventajas que según criterio propio se detalla a continuación:

Ventajas de la Globalización

- Productos a menor costo, efecto del aprovechamiento de los recursos tecnológicos de las compañías multinacionales.
- Generación de empleo en países donde llegan las grandes corporaciones a instalar sus industrias.
- Productos y servicios de calidad debido al aumento de la competencia.
- Se ofertan productos nuevos, llegando a todos los países casi de manera simultánea incluso aquellos que están en vías de desarrollo.
- La telecomunicación abarca todos los sitios por lo tanto brinda mayores fuentes de información.

Desventajas de la Globalización

- Se evidencia una desventaja económica, porque el capital está resguardado en las grandes potencias.
- No hay igualdad competitiva dentro de cada país debido a la ventaja tecnológica que presentan las multinacionales.
- Disminuye las ofertas de trabajo en los países desarrollados debido a que la mano de obra se contrata a un menor precio en otros países donde este recurso es más barato.
- El capital económico es sensible de trasladarse de un país a otro ya que las compañías constantemente están en busca de lugares que les proporcionen mayores garantías y permitan abaratar costos.

⁵Sergio Arboleda, *Integración Internacional Enfoques económico, político y jurídico*. (Bogotá: Universidad Sergio Arboleda, 1998), 190.

1.3 GENERALIDADES SOBRE LOS CONVENIOS Y TRATADOS INTERNACIONALES.-

En un inicio lo que regulaba el comercio internacional era la costumbre y su aporte fue el de dar la base legal de las normas que hoy integran el contenido de los tratados internacionales, regulando así las relaciones entre los sujetos que intervienen en la firma de estos tratados que principalmente son los gobiernos y los organismos internacionales.

La dependencia de un país hacia otro cada vez es más fuerte, de aquí la necesidad de ir fortaleciendo las relaciones comerciales y crear alianzas estratégicas que permitan velar por el bienestar común de un pueblo o nación. Esta necesidad obliga hacer uso de los conocidos convenios o tratados internacionales que no son otra cosa más que el acuerdo de las partes para mejorar el desarrollo económico de cada país y que está respaldado por el derecho internacional público ya que está suscrito por el gobierno de un país y uno o varios sujetos de derecho internacional público de otros países.

La importancia de los tratados internacionales ha llevado a la elaboración de diversos instrumentos en los que se regulan aspectos relacionados a su formación. El principal ejemplo lo constituye la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados⁶, aprobada el 22 de mayo de 1969 y que entró en vigor el 27 de enero de 1980⁷.

Dentro de cada país existe una jerarquía para la aplicación de sus normas y reglamentos. En este caso existe una Supremacía Constitucional⁸, basada en un principio del derecho constitucional que manifiesta que la Constitución es la norma suprema y prevalece sobre cualquier otra del ordenamiento jurídico. También aclara el orden jerárquico que prevalecerá para la aplicación de las normas y será el siguiente: La Constitución; los tratados y convenios internacionales; las leyes

⁶ La Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados fue adoptada en una Conferencia Internacional convocada por la Asamblea General de las Naciones Unidas que se llevó a cabo en dos períodos, uno en 1968 y otro en 1969, en la ciudad de Viena, Austria, a fin de discutir el proyecto de Convención sobre el Derecho de los Tratados elaborada por la Comisión de Derecho Internacional.

⁷ La Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados fue ratificada por el Ecuador mediante Decreto Ejecutivo N° 619, publicado en el Registro Oficial N° 134 de 28 de julio del 2003. El texto de la Convención fue publicado posteriormente en el Registro Oficial N° 6 del 28 de abril del 2005.

⁸ Constitución de la República del Ecuador, *Supremacía de la Constitución Título IX* (Ecuador: 2008), art. 424.

orgánicas; las leyes ordinarias; las normas regionales y las ordenanzas distritales; los decretos y reglamentos; las ordenanzas; los acuerdos y las resoluciones; y los demás actos y decisiones de los poderes públicos. En caso de conflicto entre normas de distinta jerarquía, la Corte Constitucional, las juezas y jueces, autoridades administrativas y servidoras y servidores públicos, lo resolverán mediante la aplicación de la norma jerárquica superior. La jerarquía normativa considerará, en lo que corresponda, el principio de competencia, en especial la titularidad de las competencias exclusivas de los gobiernos autónomos descentralizados⁹.

Un concepto adicional de Rafael Oyarte M., manifiesta que en vista de que la Constitución es un documento normativo que emana del pueblo soberano, que decide organizar su sociedad en un Estado y para ello dicta su Constitución¹⁰, lo dispuesto en su texto debe ser respetado y obedecido por todos los sujetos a quienes obliga. Los valores, principios y reglas que contiene la Constitución representan los pilares fundamentales en base a los cuales se construye el Estado, se organiza el poder estatal, se establecen los derechos de las personas y las garantías para su cumplimiento, se fijan los límites de actuación del poder público, en fin, se condensa en un texto todo lo que el Estado es y se espera que sea.

Por lo tanto, cuando se afirma que la Constitución es la norma suprema, se quiere decir que, por la importancia fundamental de su contenido, ninguna otra norma del ordenamiento jurídico puede vulnerar sus postulados.

Para asegurar que el cumplimiento de las normas y reglamentos no vulneren la constitución existe un mecanismo llamado **Control Constitucional**, que determina los procedimientos administrativos a seguir para asegurar una coherencia y legalidad en la aplicación de la norma suprema.

Miguel Camba realiza un resumen de la historia del control constitucional en el Ecuador:

En el Ecuador, el control constitucional aparece en la Constitución de 1851, a través del denominado Consejo de Estado, conjuntamente con el control de

⁹Constitución de la República del Ecuador, *Supremacía de la Constitución Título IX* (Ecuador: 2008), art. 425.

¹⁰ Rafael Oyarte Martínez, *La Supremacía Constitucional, en Tribunal Constitucional, Derecho constitucional para fortalecer la democracia ecuatoriana*. (Quito: Fundación Konrad Adenauer, 1999), 75.

legalidad. En 1869, se encargó a la Corte Suprema de Justicia, el control previo de las leyes objetadas por la Función Ejecutiva como inconstitucionales. A las Constituciones de 1906 y 1929, les correspondió mantener este esquema de control efectuado por el Consejo de Estado, hasta que en 1945, siguiendo el modelo español de 1931 –influencia del Tribunal de Garantías Constitucionales de la República Española–, se creó el Tribunal de Garantías Constitucionales, que sólo podía suspender los efectos de una ley, hasta que el Congreso dictamine y, en cuanto a la inconstitucionalidad o ilegalidad de otras normas, que no tuvieran el carácter de ley, el Tribunal podía formular observaciones, es decir en última instancia, el control estaba asignado a la función legislativa.

La Constitución de 1945 fue abrogada por la de 1946, la misma que restituyó por última vez al Consejo de Estado. El Tribunal de Garantías Constitucionales, se reincorpora en la Constitución de 1967, y se mantiene en la Constitución de 1979.

Su principal deficiencia fue la de no tener decisión definitiva, pues sus resoluciones debían someterse al Congreso Nacional; en virtud de las reformas de 1992, las decisiones del Tribunal de Garantías Constitucionales, se sometían a la Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, dando lugar a un sistema de control híbrido.

El ex Tribunal Constitucional del Ecuador, surge con las reformas promulgadas en enero de 1996, y sus resoluciones son de última y definitiva instancia. De estas importantes reformas constitucionales, nacieron las nuevas instituciones que garantizan los derechos de las personas: el Amparo Constitucional, el Hábeas Data y la Defensoría del Pueblo¹¹.

No se puede dejar fuera de este estudio la facultad que tiene el poder Ejecutivo del Estado en el proceso de celebración de los tratados internacionales, el artículo 147 de la constitución manifiesta lo siguiente:

Art. 147.- Son atribuciones y deberes de la Presidenta o Presidente de la República, además de los que determine la ley: 10. Definir la política exterior, suscribir y ratificar los tratados internacionales, nombrar y remover a embajadores y jefes de misión.¹².

Que a su vez se relaciona con el artículo 418 y además incluye al Poder Legislativo:

¹¹ Miguel A. Camba, “Justicia y Control Constitucional”, *Revista Jurídica Online, Universidad Católica Santiago de Guayaquil*, <http://www.revistajuridicaonline.com/index.php?option=com_content&task=view&id=16&Itemid=29>

¹²Constitución de la República del Ecuador, *Participación y Organización del Poder Título IV*. (Ecuador: 2008), art. 147.

Art. 418.- A la Presidenta o Presidente de la República le corresponde suscribir o ratificar los tratados y otros instrumentos internacionales. La Presidenta o Presidente de la República informará de manera inmediata a la Asamblea Nacional de todos los tratados que suscriba, con indicación precisa de su carácter y contenido. Un tratado sólo podrá ser ratificado, para su posterior canje o depósito, diez días después de que la Asamblea haya sido notificada sobre el mismo¹³.

De acuerdo a la Constitución de la República de Ecuador de 2008, la Presidenta o Presidente de la República está facultado para suscribir tratados internacionales, pero para que éstos se perfeccionen y ratifiquen deben ser aprobados por la Asamblea Nacional.

La facultad de la Asamblea Nacional para aprobar o desaprobado los tratados internacionales previa su ratificación en casos determinados, consta en el artículo 120¹⁴ de la Constitución vigente, que en concordancia con el artículo 419 señala los casos en que se debe contar con la aprobación previa por parte de la Asamblea Nacional:

1. Se refieran a materia territorial o de límites.
2. Establezcan alianzas políticas o militares.
3. Contengan el compromiso de expedir, modificar o derogar una ley.
4. Se refieran a los derechos y garantías establecidas en la Constitución.
5. Comprometan la política económica del Estado establecida en su Plan Nacional de Desarrollo a condiciones de instituciones financieras internacionales o empresas transnacionales.
6. Comprometan al país en acuerdos de integración y de comercio.
7. Atribuyan competencias propias del orden jurídico interno a un organismo internacional o supranacional.
8. Comprometan el patrimonio natural y en especial el agua, la biodiversidad y su patrimonio genético.

Es importante señalar también lo que se menciona sobre los plenos poderes en el artículo 7 de la Convención de Viena¹⁵.

¹³Constitución de la República del Ecuador, *Relaciones Internacionales Título VII*. (Ecuador: 2008),art.418

¹⁴Constitución de la República del Ecuador, *Participación y Organización del Poder Título IV*. (Ecuador: 2008), art. 120.

¹⁵ Convención de Viena, “sobre el Derecho de los Tratados entre Estados y Organizaciones Internacionales o entre Organizaciones Internacionales”, (1986): art. 7 <<http://www.ordenjuridico.gob.mx/TratInt/I2.pdf>>

1. Para la adopción o la autenticación del texto de un tratado o para manifestar el consentimiento del Estado en obligarse por un tratado, se considerará que una persona representa a un Estado:

- a) si presenta los adecuados plenos poderes; o
- b) si se deduce de la práctica o de otras circunstancias que la intención de los Estados y de las organizaciones internacionales de que se trate ha sido considerar a esa persona representante del Estado para esos efectos sin la presentación de plenos poderes.

2. En virtud de sus funciones, y sin tener que presentar plenos poderes, se considerará que representan a su Estado:

- a) los jefes de Estado, jefes de gobierno y ministros de relaciones exteriores, para la ejecución de todos los actos relativos a la celebración de un tratado entre uno o varios Estados y una o varias organizaciones internacionales;
- b) los representantes acreditados por los Estados en una conferencia internacional, para la adopción del texto de un tratado entre Estados y organizaciones internacionales;
- c) los representantes acreditados por los Estados ante una organización internacional o uno de sus órganos, para la adopción del texto de un tratado en tal organización u órgano;
- d) los jefes de misiones permanentes ante una organización internacional, para la adopción del texto de un tratado entre los Estados acreditantes y esa organización.

3. Para la adopción o la autenticación del texto de un tratado o para manifestar el consentimiento de una organización en obligarse por un tratado, se considerará que una persona representa a esa organización internacional:

- a) si presenta los adecuados plenos poderes; o
- b) si se deduce de las circunstancias que la intención de los Estados y de las organizaciones internacionales de que se trate ha sido considerar a esa persona representante de la organización para esos efectos, de

conformidad con las reglas de la organización y sin la presentación de plenos poderes.

1.4 CONCEPTOS BÁSICOS.-

Como consecuencia de las relaciones políticas y comerciales de cada país han venido en crecimiento los convenios internacionales que una vez manifestado el consentimiento de las partes crean derechos y obligaciones regidas por el derecho internacional. A raíz de este crecimiento estos convenios han pasado de ser de costumbre a ser derecho codificado con la celebración de la Convención de Viena de 1969 sobre Derecho de los Tratados.

Tratado internacional

Se entiende por tratado¹⁶ a un acuerdo internacional regido por el derecho internacional y celebrado por escrito:

- a) Entre uno o varios Estados y una o varias organizaciones internacionales; o
- b) Entre organizaciones internacionales, ya conste ese acuerdo en un instrumento único o en dos o más instrumentos conexos y cualquiera que sea su denominación particular.

En un inicio lo acuerdos podían celebrarse entre Estados¹⁷, hoy en día pueden celebrarse entre Estados y organizaciones internacionales¹⁸. Los primeros están regulados por la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados de 1969; los segundos, por la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados celebrados entre Estados y Organizaciones Internacionales de 1986. Además es importante señalar que los acuerdos internacionales deben realizarse por escrito¹⁹.

¹⁶ Convención de Viena, “sobre el Derecho de los Tratados entre Estados y Organizaciones Internacionales o entre Organizaciones Internacionales”, (1986): art. 2

¹⁷ Convención de Viena, “sobre el Derecho de los Tratados entre Estados y Organizaciones Internacionales o entre Organizaciones Internacionales”, (1969): art. 1

¹⁸ Convención de Viena, “sobre el Derecho de los Tratados entre Estados y Organizaciones Internacionales o entre Organizaciones Internacionales”, (1986): art. 1

¹⁹ Convención de Viena, “sobre el Derecho de los Tratados entre Estados y Organizaciones Internacionales o entre Organizaciones Internacionales”, (1986): art. 3

Clasificación de los Tratados

La distinción más común divide a los tratados en bilaterales y multilaterales, esta clasificación está basada justamente en el número de partes:

El elemento más importante en un tratado bilateral es la participación de dos estados constituyendo un acto jurídico contractual, dos estados soberanamente se reparten competencias, están regulando sus propios intereses determinados en un instrumento jurídico internacional específico. Los tratados bilaterales los encontramos en la historia desde que existen relaciones entre estados (Grecia Antigua), se dice en que el momento en que existieron dos estados sobre el planeta, al mismo tiempo podían existir tratados internacionales bilaterales.

En el caso de los tratados multilaterales estamos frente a un evento internacional, en el que participan varios estados internacionales que pueden ir creando no solamente normas que regulen de forma bilateral (propios intereses), sino que a través de los tratados multilaterales se están creando realmente leyes internacionales, (rebasan los intereses privados).

Los tratados multilaterales también los podemos clasificar:

Generales.- Como los tratados multilaterales generales a vocación universal que están creando normas jurídicas internacionales.

Regionales.- Son tratados entre varios estados con una región que a veces constituyen el proceso necesario para llegar a una integración comunitaria, pero cuyas normas regulan un aspecto geográfico concreto.

Restringidos.- Son los que van creando normas específicas para un cierto número de estados²⁰.

Existen varias etapas en la celebración de estos tratados, iniciando lógicamente con una negociación previa, en la que en términos generales se discute el objeto del mismo hasta ponerse de acuerdo en los lineamientos finales. Estas etapas son:

1.- Adopción del texto.- Básicamente hace referencia a lo que estipula la Convención de Viena de 1969 en su artículo 9.

Art. 9 Adopción del texto²¹. 1. La adopción del texto de un tratado se efectuará por consentimiento de todos los Estados y de todas las organizaciones internacionales o, según el caso, de todas las organizaciones participantes en su elaboración, salvo lo dispuesto en el párrafo 2.

2. La adopción del texto de un tratado en una conferencia internacional se efectuará con arreglo al procedimiento que acuerden los participantes en esa conferencia. Sí, no obstante, no se logra un acuerdo sobre tal procedimiento, la

²⁰Gustavo Jalkh, *Los Tratados Internacionales, en Tribunal Constitucional, Derecho constitucional para fortalecer la democracia ecuatoriana*. (Quito: Fundación Konrad Adenauer, 1999), 123-24-25.

²¹ Convención de Viena, "sobre el Derecho de los Tratados entre Estados y Organizaciones Internacionales o entre Organizaciones Internacionales", (1986): art. 9

adopción del texto se efectuará por mayoría de dos tercios de los participantes presentes y votantes, a menos que esos participantes decidan por igual mayoría aplicar una regla diferente.

2.- Autenticación del Convenio.-

Este acuerdo queda fijado de manera solemne como el contenido definitivo auténtico e inalterable del tratado. Según el artículo 10 de la Convención de Viena de 1969 la autenticación se hará de modo previsto por la Convención o por otro acuerdo de los Estados.

Art. 10 Autenticación²² 1. El texto de un tratado entre uno o varios Estados y una o varias organizaciones internacionales quedarán establecidas como auténticas y definitivas:

- a) mediante el procedimiento que se prescriba en él o que convengan los Estados y las organizaciones que hayan participado en su elaboración; o
- b) a falta de tal procedimiento, mediante la firma, la firma ad referendum o la rúbrica puesta por los representantes de esos Estados y de esas organizaciones en el texto del tratado o en el acta final de la conferencia en la que figure el texto.

2. El texto de un tratado entre organizaciones internacionales quedará establecido como auténtico y definitivo:

- a) mediante el procedimiento que se prescriba en él o que convengan las organizaciones que hayan participado en su elaboración; o
- b) a falta de tal procedimiento, mediante la firma, la firma ad referendum o la rúbrica puesta por los representantes de esas organizaciones en el texto del tratado o en el acta final de la conferencia en la que figure el texto.

3.- Prestación del Consentimiento.-

Esto equivale a estar de acuerdo con todos los puntos detallados en el texto del convenio, en esta etapa los Estados participantes deciden de manera final si quieren ser parte o no del Tratado. Los que aceptan quedan sometidos al mismo, los que no aceptan no quedan obligados.

Existen varias formas de manifestación de este consentimiento, detalladas a continuación:

“Art. 11 Consentimiento²³ 1. El consentimiento de un Estado en obligarse por un tratado podrá manifestarse mediante la firma, el canje de

²² Convención de Viena, “sobre el Derecho de los Tratados entre Estados y Organizaciones Internacionales o entre Organizaciones Internacionales”, (1986), art. 10

²³ Convención de Viena, “sobre el Derecho de los Tratados entre Estados y Organizaciones Internacionales o entre Organizaciones Internacionales”, (1986): art. 11

instrumentos que constituyan un tratado, la ratificación, la aceptación, la aprobación o la adhesión, o en cualquier otra forma que se hubiere convenido.

2. El consentimiento de una organización internacional en obligarse por un tratado podrá manifestarse mediante la firma, el canje de instrumentos que constituyan un tratado, un acto de confirmación formal, la aceptación, la aprobación o la adhesión, o en cualquier otra forma que se hubiere convenido”.

4.- Reservas.-

Según la Convención de Viena de 1969.

“Art. 19 Reservas²⁴ Un Estado o una organización internacional podrá formular una reserva en el momento de firmar, ratificar, confirmar formalmente, aceptar o aprobar un tratado o de adherirse a él, a menos:

- que la reserva esté prohibida por el tratado;
- que el tratado disponga que únicamente pueden hacerse determinadas reservas, entre las cuales no figure la reserva de que se trate; o
- que, en los casos no previstos en los apartados a) y b), la reserva sea incompatible con el objeto y el fin del tratado”.

Para efectos de la convención de Viena²⁵, los términos empleados se definen a continuación:

Ratificación.- El acto internacional así denominado por el cual un Estado hace constar en el ámbito internacional su consentimiento en obligarse por un tratado.

Acto de confirmación formal.- Un acto internacional que corresponde al de la ratificación por un Estado y por el cual una organización internacional hace constar en el ámbito internacional su consentimiento en obligarse por un tratado.

²⁴ Convención de Viena, “sobre el Derecho de los Tratados entre Estados y Organizaciones Internacionales o entre Organizaciones Internacionales”, (1986): art. 19

²⁵ Convención de Viena, “sobre el Derecho de los Tratados entre Estados y Organizaciones Internacionales o entre Organizaciones Internacionales”, (1986): art. 2

Aceptación, Aprobación y Adhesión.-Según el caso, el acto internacional así denominado por el cual un Estado o una organización internacional hace constar en el ámbito internacional su consentimiento en obligarse por un tratado.

Plenos Poderes.- un documento que emana de la autoridad competente de un Estado o del órgano competente de una organización internacional y por el que se designa a una o varias personas para representar al Estado o a la organización en la negociación, la adopción o la autenticación del texto de un tratado, para expresar el consentimiento del Estado o de la organización en obligarse por un tratado, o para ejecutar cualquier otro acto con respecto a un tratado.

Organización internacional.- Una organización intergubernamental

Reglas de la Organización.- En particular los instrumentos constitutivos de la organización, sus decisiones y resoluciones adoptadas de conformidad con éstos y su práctica establecida.

Sujeto Activo.- El sujeto activo es el ente público acreedor del tributo. Para el caso Ecuatoriano administrado a través del Servicio de Rentas Internas²⁶.

Sujeto pasivo.- Es sujeto pasivo la persona natural o jurídica que, según la ley, está obligada al cumplimiento de la prestación tributaria, sea como contribuyente o como responsable²⁷.

Concepto de renta.- Para efectos de impuesto a la renta se consideran²⁸:

- 1.- Los ingresos de fuente ecuatoriana obtenidos a título gratuito u oneroso, bien sea que provengan del trabajo, del capital o de ambas fuentes, consistentes en dinero, especies o servicios; y,
- 2.- Los ingresos obtenidos en el exterior por personas naturales domiciliadas en el país o por sociedades nacionales.

²⁶Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno. (Ecuador: 2014), Art. 3-62-79

²⁷Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno. (Ecuador: 2014), Art. 4-63-80

²⁸Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno. (Ecuador: 2014), Art. 2

Cuantificación de los ingresos.- Para efectos de la aplicación de la ley, los ingresos obtenidos a título gratuito o a título oneroso, tanto de fuente ecuatoriana como los obtenidos en el exterior por personas naturales residentes en el país o por sociedades, se registrarán por el precio del bien transferido o del servicio prestado o por el valor bruto de los ingresos generados por rendimientos financieros o inversiones en sociedades. En el caso de ingresos en especie o servicios, su valor se determinará sobre la base del valor de mercado del bien o del servicio recibido²⁹.

Residencia fiscal de personas naturales.- La aplicación de las reglas para determinar la residencia fiscal de personas naturales, previstas en la Ley de Régimen Tributario Interno, estará sujeta a las siguientes definiciones³⁰:

1. Permanencia.- La permanencia de una persona natural se referirá a su presencia física en un lugar y se contará por días completos, incluyendo el día de entrada pero no el de salida.

2. Permanencia en el país.- La permanencia en el país se referirá a la presencia en territorio ecuatoriano o en buques con bandera nacional o con puerto base de operación en el Ecuador. También contarán los días en misiones oficiales del Ecuador en el extranjero del cuerpo diplomático, cuando la persona natural se haya desplazado únicamente con el fin de ser parte de la misión.

3. Ausencias esporádicas.- Las ausencias del país serán consideradas esporádicas en la medida en que no excedan los treinta (30) días corridos.

4. Núcleo principal de intereses en base a activos.- Una persona natural será considerada residente fiscal del Ecuador cuando, en cualquier momento dentro del período fiscal, el mayor valor de sus activos esté en Ecuador, considerando el tipo de cambio vigente a la fecha de medición.

5. Vínculos familiares más estrechos.- Una persona natural tendrá sus vínculos familiares más estrechos en Ecuador cuando su cónyuge e hijos dependientes hayan permanecido en el país, en conjunto, más días en los últimos doce meses con respecto a cualquier otro país. En caso de que no se pueda determinar lo anterior, se considerará, bajo los mismos parámetros, la permanencia de sus padres dependientes.

6. Ecuatorianos migrantes.- Para efectos del cálculo de permanencia de ecuatorianos migrantes que no puedan demostrar su permanencia en otro país o jurisdicción mediante certificado de movimiento migratorio, éstos podrán hacerlo mediante la certificación del registro consular actualizada conferida por el ministerio rector de la política de movilidad humana.

Servicios ocasionales de personas naturales no residentes.- Para los efectos de lo dispuesto por el numeral 1) del Art. 8 de la Ley de Régimen Tributario Interno³¹, se entenderá que no son de fuente ecuatoriana los ingresos percibidos por personas naturales no residentes en el país por servicios ocasionales prestados en el

²⁹Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno. (Ecuador: 2015), Art.1

³⁰Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno. (Ecuador: 2015), Art. 7

³¹Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, *Ingresos de Fuente Ecuatoriana* (Ecuador: 2014), Art.8

Ecuador cuando su remuneración u honorarios son pagados desde el exterior por sociedades extranjeras sin cargo a sociedades constituidas, domiciliadas o con establecimiento permanente en el Ecuador.

Tampoco estará sujeto a retención ni pago de tributo, cuando el pago de la remuneración u honorario esté comprendido dentro de los pagos efectuados por la ejecución de una obra o prestación de un servicio por una empresa contratista en los que se haya efectuado la retención en la fuente, correspondiente al ejecutor de la obra o prestador del servicio³².

Establecimientos permanentes de empresas extranjeras.-

Para efectos tributarios, establecimiento permanente es el lugar fijo en el que una empresa efectúa todas o parte de sus actividades³³.

Otros ingresos gravados.-El artículo 10 del Reglamento de aplicación de la Ley de Régimen Tributario, manifiesta lo siguiente:

Toda persona domiciliada o residente en Ecuador, será sujeto pasivo del impuesto a la renta sobre sus ingresos de cualquier origen, sea que la fuente de éstos se halle situada dentro del país o fuera de él. Las personas no residentes estarán sujetas a impuesto a la renta sobre los ingresos obtenidos cuya fuente se localice dentro del país.

Se considerarán ingresos de fuente ecuatoriana, los que provengan de bienes situados en el territorio nacional o de actividades desarrolladas en éste, cualquiera sea el domicilio, residencia o nacionalidad del contribuyente.

También son ingresos de fuente ecuatoriana, entre otros, las regalías, los derechos por el uso de marcas y otras prestaciones análogas derivadas de la explotación en territorio nacional de la propiedad industrial o intelectual.

Toda persona natural o sociedad residente en el Ecuador que obtenga rentas en el exterior, que han sido sometidas a imposición en otro Estado, deberá registrar estos ingresos exentos en su declaración de Impuesto a la Renta. En uso de su facultad determinadora la Administración Tributaria podrá requerir la documentación que soporte el pago del impuesto en el exterior, de conformidad con la legislación vigente.

En el caso de rentas provenientes de paraísos fiscales no se aplicará la exención y las rentas formarán parte de la renta global del contribuyente, para el efecto se deberá considerar el listado de paraísos fiscales emitido por la Administración Tributaria³⁴.

Acreditación de residencia fiscal.- Para aplicar las respectivas disposiciones sobre residencia fiscal o para acogerse a los beneficios de convenios internacionales ratificados por el Ecuador, con el fin de evitar la doble imposición internacional, los

³²Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno. (Ecuador: 2015), Art. 8

³³Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno. (Ecuador: 2015), Art. 9

³⁴Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno. (Ecuador: 2015), Art. 10

contribuyentes deberán acreditar su residencia fiscal. La acreditación de la residencia fiscal de una persona en otro país o jurisdicción se sustentará con el certificado de residencia fiscal vigente para el período fiscal en análisis emitido por su respectiva autoridad competente, el cual deberá contener la traducción certificada al castellano y autenticación de cónsul ecuatoriano o apostilla³⁵.

Impuestos pagados en el exterior.- Sin perjuicio de lo establecido en convenios internacionales, las personas naturales residentes en el país y las sociedades nacionales que perciban ingresos en el exterior sujetos a Impuesto a la Renta en el Ecuador, que hubiesen sido sometidos a imposición en otro Estado, se excluirán de la base imponible en el Ecuador, y se tratarán como rentas exentas³⁶.

1.5 PRINCIPIOS APLICADOS A LOS CONVENIOS.-

La necesidad interna de cada país respecto de la forma de recaudar sus impuestos, exige un ordenamiento tributario, éste a su vez depende de ciertos factores ya sean políticos o que surjan de la realidad impositiva de cada Estado. El objetivo siempre va hacer el mismo, buscar que los sujetos pasivos tributen conforme cierta clasificación que puede estar dada por, la fuente de los ingresos, la residencia de la entidad o su domicilio permanente. Bajo estos parámetros es importante señalar lo que menciona el especialista en tributación Cesar Montaña G. “Al parecer, es viable sostener que la definición del problema radicaría en el principio según el cual el gravamen sobre la riqueza ha de ser distribuido a prorrata de las facilidades que los estados han prestado al generador de la misma”³⁷.

Para un mejor entendimiento del marco legal se detalla los principios aplicados a la tributación internacional que sirven como marco de referencia, éstos son:

1. Principio de la Fuente
2. Principio de la Residencia
3. Principio del Domicilio

³⁵Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno. (Ecuador: 2015), Art. 134

³⁶Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno. (Ecuador: 2015), Art. 136

³⁷ Cesar Montaña G., *Manual de Derecho Tributario Internacional*. (Quito: Editora Nacional, 2006), 88.

1.5.1 PRINCIPIO DE LA FUENTE

Sostiene que los contribuyentes deben pagar sus impuestos en el país que se generó la renta. Deben pagar sus impuestos en donde tienen ubicados sus bienes, independientemente del país que sea el contribuyente o de donde haya fijado su domicilio.

Una definición importante es la de Jaime Ross Bravo, que en atención al criterio de la fuente están sujetos a la potestad tributaria de un estado todos aquellos sujetos que poseen en ese estado riquezas u obtienen ingresos, sin importar cuál sea su nacionalidad, domicilio o residencia. Por ello, el país que es fuente de la riqueza o del ingreso es el que ostenta el derecho para aplicar su legislación fiscal a esa riqueza o ingreso, 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 territorialidad de la norma jurídica tributaria como derivada de la soberanía fiscal del estado³⁸.

Para Cesar Montaña, un concepto económico de fuente es el que indica que la renta o el ingreso requiere la existencia previa de un capital como fuente, que debe ser productiva para generar las ganancias correspondientes. El capital respeta la lógica de generar más capital. 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 que debe preservarse para la pervivencia de la actividad económica, si en un sistema tributario se encuentran tributos claramente confiscatorios o todo el sistema denota rasgos confiscatorios, se estaría poniendo en riesgo la fuente misma de los ingresos o en otras palabras el motor del sistema productivo³⁹.

³⁸ Jaime Ross Bravo, *Esquema sobre la potestad tributaria y la doble tributación internacional documento 581*, (Chile: Centro Interamericano de Estudios Tributarios, 2012), 18.

³⁹ Cesar Montaña G., *Manual de Derecho Tributario Internacional*. (Quito: Editora Nacional, 2006), 94-5.

1.5.2 PRINCIPIO DE LA RESIDENCIA.-

De manera general este principio sostiene que el sujeto pasivo debe pagar sus tributos en el Estado donde tenga su espacio físico, independientemente de donde provengan sus rentas, sean estas del país de su residencia o desde cualquier otro.

Es importante señalar lo que sostiene Giuseppe Milano, que en el derecho tributario la residencia cumple la tarea de determinar si la obligación de un sujeto de contribuir a los gastos públicos debe calcularse sobre “la base territorial” o sobre base “mundial”. Agrega que la “localización” de algunos hechos específicos de renta como “dentro” o “fuera” del territorio del Estado pueda basarse en la residencia de quien los obtiene. De esta manera se pueden mirar, por un lado, el papel central de la residencia en el ámbito de un sistema de imposición mundial y en uno territorial, y, por el otro, el rol que la residencia desempeña para los fines de “localización” de la renta⁴⁰.

El término residencia implica un concepto funcional que expresa la relación legal existente entre un sujeto pasivo extranjero y el Estado Impositor. Si bien el término residencia en cuanto implica una determinada presencia dentro del Estado impositor es aplicable tanto a los nacionales como a los extranjeros, se ha sostenido al menos que desde el punto de vista de los principios del Derecho Internacional (no así desde el punto de vista tributario práctico) resulta superfluo hablar de residencia con respecto a los nacionales⁴¹.

1.5.3 PRINCIPIO DEL DOMICILIO.-

Los contribuyentes deben pagar sus impuestos exclusivamente en el país donde tiene fijado su domicilio, independientemente del país que sea o tenga sus bienes, esto se refiere al domicilio civil.

⁴⁰ Giuseppe Milano, *La Residencia*, en Víctor Uckmar, coord., *Curso de derecho tributario internacional*. (Bogotá: Temis, 2003), 217.

⁴¹ Guillermo Orlando Teijeiro, *Estudios sobre la aplicación espacial de la ley tributaria*. (Argentina: Pontificia Universidad Católica, 2010), 39.

En el caso de la legislación ecuatoriana el domicilio tributario de las personas naturales⁴² se refiere a el lugar de su residencia habitual o donde ejerzan sus actividades económicas; aquel donde se encuentren sus bienes, o se produzca el hecho generador. Respecto de las personas extranjeras⁴³ manifiesta 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, finalmente señala que el domicilio de personas jurídicas⁴⁴ se considera a) El lugar señalado en el contrato social o en los respectivos estatutos; y, b) En defecto de lo anterior, el lugar en donde se ejerza cualquiera de sus actividades económicas o donde ocurriera el hecho generador.

Técnicamente se debe suponer que en lo estrictamente jurídico el domicilio de una persona es el lugar donde ejerce sus derechos y cumple obligaciones, lo que de cierta manera no es ventajoso para el Ecuador, porque al aplicar este principio o el de la residencia, los tributos de las grandes corporaciones internacionales se gravan en el exterior, dejando aquí una mínima contribución al estado. Como un ejemplo de esto se puede poner la exportación de capitales, que no es otra cosa que la creación de sucursales de compañías transnacionales en países subdesarrollados, el capital lo ponen estas compañías y lo recuperan incluido intereses ya que la figura contable es originada como préstamo.

⁴²Código Tributario, (Ecuador: 2015), Art. 59

⁴³Código Tributario, (Ecuador: 2015), Art. 60

⁴⁴Código Tributario, (Ecuador: 2015), Art. 61

1.6 CONVENIOS CELEBRADOS POR EL ECUADOR

Son varios los convenios celebrados por el Ecuador para evitar la doble imposición, a continuación los acuerdos a los que está suscrito:

- Convenio entre la **República del Ecuador y la República Federal de Alemania** para evitar la doble imposición, en materia de impuesto sobre la renta y sobre el patrimonio, celebrado en Quito, el siete de diciembre de 1982. Publicado en el Registro Oficial # 493 de 5 de agosto de 1986 y que está vigente desde 30 de diciembre de 1987.
- Convenio entre la **República del Ecuador y el Reino de Bélgica** tendiente a evitar la doble imposición y a prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, celebrado en Quito, el 18 de diciembre de 1996. Ratificado mediante Decreto Ejecutivo No. 1297, publicado en Registro Oficial # 286 de 16 de Marzo del 2000, está vigente desde 1 de enero de 2005.
- Convenio entre la **República del Ecuador y la República Federativa del Brasil** para evitar la doble imposición y prevenir la evasión tributaria con respecto a los impuestos sobre la renta, celebrado en Quito, el 26 de mayo de 1983, publicado en el Registro Oficial # 865 de 2 de febrero de 1988 y vigente desde 1 de enero de 1988.
- Convenio entre el **Gobierno de la República del Ecuador y el Gobierno de Canadá** para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuesto a la renta, celebrado en Quito, el 28 de junio de 2001. Protocolo suscrito en Quito el 21 de diciembre de 2001, publicado en el Registro Oficial # 484 de 31 de diciembre de 2001 y vigente desde el 1 de enero de 2002.
- Convenio entre la **República del Ecuador y la República de Chile** para evitar la doble tributación y para prevenir la evasión fiscal en relación al

impuesto a la renta y al patrimonio, celebrado en Quito, el 26 de agosto de 1999, ratificado el 24 de octubre de 2003, publicado en el Registro Oficial # 189 de 14 de octubre de 2003, Texto publicado en Registro Oficial # 293 de 16 de marzo de 2004 y vigente desde 1 de enero de 2004.

- Convenio entre la **República del Ecuador y España** para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio, celebrado en Quito, el 20 de mayo de 1991 y publicado en el Registro Oficial # 253, de 13 de agosto de 1993 y vigente desde 9 de julio de 1993.
- Convenio entre el **Gobierno de la República del Ecuador y el Gobierno de la República de Francia** para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta, celebrado en Quito el 7 de diciembre de 1982. Protocolo suscrito en Quito, el 16 de marzo de 1989, publicado en el Registro Oficial # 34, de 25 de septiembre de 1992.
- 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, además para prevenir la evasión fiscal, celebrado en Quito, el 23 de mayo de 1984, publicado en el Registro Oficial # 407, de 30 de marzo de 1990 y vigente desde 31 de enero de 1990.
- Convenio entre la **República del Ecuador y los Estados Unidos Mexicanos** para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta, celebrado el 30 de julio de 1992, publicado en el Registro Oficial # 281 de 9 de marzo de 2001 y vigente desde el 13 de diciembre de 2000.
- Convenio entre el **Gobierno de la República del Ecuador y el Gobierno de Rumania** para evitar la doble tributación con respecto a los impuestos sobre la renta y el capital y para la prevención de la evasión fiscal, celebrado en Quito, el 24 de abril de 1992, publicado en el Registro Oficial # 785, de 20 de septiembre de 1995 y vigente desde 1 de enero de 1997.

- Convenio entre el **Gobierno de la República del Ecuador y la Confederación Suiza** para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, texto original publicado en el Registro Oficial # 788, de 25 de septiembre de 1995, protocolo publicado en el Registro Oficial # 178 de 5 de mayo de 2000 y vigente desde 22 de diciembre de 1995.
- Convenio entre el **Gobierno de la República del Ecuador y el Gobierno de la República Argentina** para evitar la doble imposición en relación con el transporte aéreo, celebrado en la ciudad de Buenos Aires, Argentina, el 3 de marzo de 1981, publicado en el Registro Oficial # 235, de 4 de mayo de 1982 y vigente desde 1 de Enero de 1983.
- Convenio entre el Gobierno de la **República del Ecuador y la República Oriental de Uruguay** para evitar la Doble Imposición en Materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio y Prevenir la Evasión Fiscal y su respectivo Protocolo., celebrado en Montevideo el día 26 de mayo del 2011, publicado en el Registro Oficial # 885 del 4 de febrero del 2013.
- Convenio entre la **República del Ecuador y la República de Corea** para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal respecto a impuestos sobre la renta, celebrado en Quito el 8 de diciembre del 2012 y publicado en el Registro Oficial # 124, de 15 de noviembre de 2013
- Acuerdo entre el **Gobierno de la República del Ecuador y el Gobierno de la República Popular China** para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal con respecto a los impuestos sobre la renta, celebrado en Quito el día 21 de enero 2013, publicado en el Registro Oficial# 213, del 27 de marzo del 2014.

- **Decisión 578**, de la **Comunidad Andina de Naciones**, Régimen para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal, Expedida en Lima, Perú, el 4 de mayo de 2004, publicada en la Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena No.1063 del 5 de Mayo del 2004 y en el Registro Oficial Suplemento # 457 de 9 de noviembre de 2004, vigente desde 1 de enero de 2005.

CAPÍTULO 2

CAMPO DE ACCIÓN DE LOS CONVENIOS Y TRATADOS INTERNACIONALES

2.1 OBJETO DEL CONVENIO

Los convenios internacionales tienen como objetivo principal evitar la doble imposición en el territorio de origen y en el de destino a más de garantizar la situación fiscal de los contribuyentes. A medida que las compañías y/o personas naturales van creciendo y traspasan sus fronteras se ven obligadas a tributar en cada país donde generan ingresos, de aquí la necesidad de cada Estado y según su conveniencia firmar los acuerdos para evitar la doble tributación que además servirá para ser más atractivos a la inversión extranjera por la reducción de la tasa impositiva y fomentar la inversión de los locales en el exterior.

Pero, **¿Qué es la doble imposición?** No es otra cosa que el pago de un doble tributo que realiza el contribuyente, el primero lo hace en el país de destino que le brinda la oportunidad de hacer negocios y el segundo en su país de origen.

El Dr. José Vicente Troya en lo referente a la interpretación de tratados tributarios manifiesta que existen tratados que teniendo en conjunto propósitos de mayor alcance, tienden a liberalizar el comercio y a suprimir barreras arancelarias y no arancelarias, regulan aspectos puntuales como los atinentes a precios de transferencia, medidas para evitar la evasión, intercambio de información, etc.⁴⁵

En cada país las administraciones tributarias buscan mecanismos para evitar la doble imposición, uno de estos es tomar medidas unilaterales, pero el criterio que tiene más acogida es el de las medidas bilaterales y para esto precisamente es lo que se firman estos convenios que buscan la transparencia y similitud de las actividades comerciales o de servicios.

⁴⁵ José Vicente Troya J., *Estudios de Derecho Internacional Tributario*. (Quito: PUDELECO, 2008), 130.

2.2 NORMATIVAS QUE SE CONTEMPLAN PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN.-

Es muy claro que las transacciones comerciales entre países son muy necesarias, esto conlleva a buscar métodos que eviten el pago de un doble tributo ya sea en el país de residencia o en el país donde se generó el ingreso. Los Estados constantemente buscan mecanismos (incentivos tributarios) que atraigan a los inversionistas internos y externos a fin de generar ingresos y consecuentemente el pago de tributos para su país. Las medidas que adoptan los Estados para evitar esta doble imposición pueden ser fijados de manera unilateral, bilateral o multilateral.

Siguiendo a Cesar Montaña manifiesta que, uno de los métodos, quizás el más utilizado, que está al alcance de los estados para atenuar o evitar la doble imposición internacional ha sido el que cada Estado introduzca en su legislación nacional o interna, las medidas tendientes a impedir que se produzca el expresado fenómeno. Estas medidas reciben el nombre de unilaterales porque son adoptadas por la iniciativa de cada país. La fórmula anotada deja incólume la soberanía de los estados, ya que cada Estado por sus propios derechos auto limita su potestad tributaria.⁴⁶

Medidas Unilaterales

Las medidas unilaterales⁴⁷ son aquellas establecidas por cada Estado en ejercicio de su soberanía y reflejadas en la normativa interna, renunciando de manera expresa a determinada tributación reconocida en su legislación.

La doctrina ha identificado cinco métodos o medidas unilaterales para evitar la doble imposición:

a) Método de Exención

A través del cual el estado de la residencia del sujeto de la obligación tributaria considera exentas a las rentas obtenidas fuera de las fronteras territoriales

⁴⁶ Cesar Montaña G., *El Ecuador y los Problemas de la Doble Imposición Internacional*. (Quito: Nacional, 1999), 73.

⁴⁷ Sandro Vallejo Aristizábal y Galo Maldonado López, *Los Convenios Para Evitar la Doble Imposición*. (Ecuador: S.R.I, 2012), 47-48.

del mismo, considerando que las mismas ya fueron sometidas a tributación en el estado de la fuente. Esta exención puede darse de manera íntegra o de manera progresiva cuando el estado de residencia toma en consideración a las rentas obtenidas en el extranjero pero únicamente para establecer la tarifa de impuesto a la renta que se debe aplicar a una base imponible compuesta únicamente por ingresos de fuente nacional.

b) Método de Imputación o Crédito Fiscal (*Tax-credit*)

Este método consiste en el reconocimiento que el estado de residencia realiza sobre el pago de los impuestos que sus nacionales o con domicilio, realizan en el exterior, pago que podrá ser utilizado como crédito tributario. En este método se refleja la aplicación del criterio de “renta mundial” pues reconoce el impuesto pagado tanto en el estado fuente, como en el de residencia. Este método tiene a su vez dos variantes:

1. Imputación íntegra o de deducción total, e;
2. Imputación ordinaria o de deducción limitada, ya que en estos casos el estado de la residencia establece como límite el monto del impuesto atribuible que se deba pagar de acuerdo a su normativa interna, por los ingresos obtenidos en el exterior.

La legislación ecuatoriana utiliza una medida unilateral de imputación ordinaria o de deducción limitada, misma que se encuentra establecida en el Art. 49 de la Ley de Régimen Tributario Interno:

Art.49.- Crédito tributario por impuestos pagados en el exterior.- Sin perjuicio de lo establecido en convenios internacionales, las personas naturales residentes en el país y las sociedades nacionales que perciban ingresos en el exterior sujetos al impuesto a la renta en el país de origen, tienen derecho a descontar del impuesto a la renta causado en el Ecuador, el impuesto pagado en el extranjero sobre esos mismos ingresos, siempre que el crédito no exceda del valor del impuesto atribuible a dichos ingresos en el Ecuador.

c) Método de Deducción

Esta medida consiste en que el estado de residencia considera en su base imponible tanto los ingresos de fuente nacional como de fuente extranjera y “faculta

al contribuyente para que del impuesto adeudado se deduzca el gravamen que surge de aplicar su propia alícuota a los ingresos extranjeros”.⁴⁸

d) Método del Impuesto no Pagado (*Tax –sparing*)

Este método es muy utilizado por los países importadores de capital que manejan un criterio territorial o de fuente, pues a través del mismo se establecen ventajas favorables para atraer la inversión. Como lo ha señalado la doctrina, este método se aplica cuando:

“(…) el Estado Fuente otorga beneficios tributarios, ya sea eximiendo u otorgando deducciones y que por la aplicación del método de imputación neutraliza dicho beneficio pues el sujeto inversionista que no paga el impuesto en el país de la fuente, lo hará en el país de la residencia. Ante esta situación, las cláusulas “*tax-sparing*” implican que al sujeto obligado se le permite deducir el impuesto calculado en el país de residencia el importe que hubiera correspondido abonar en el país de la fuente de no existir el beneficio fiscal”.⁴⁹

e) Imputación del impuesto subyacente

Finalmente, este método busca evitar la doble imposición económica, pues permite usar como crédito tributario no sólo el impuesto soportado por retención en la fuente sino también el que ha gravado a la sociedad filial, por los beneficios distribuidos.⁵⁰

Medidas Bilaterales

Cada estado tiene la potestad de crear su propia legislación, pero como ya se ha analizado ésta no es suficiente para controlar la problemática tributaria, es por ello que vale reconocer que se necesita de la firma de Convenios entre los Estados que sirvan de ayuda mutua y efectiva para reducir la doble imposición, un ejemplo de esto es que en el texto de los convenios se establece claramente el intercambio de información como parte integrante de los mismos.

⁴⁸ Tulio Rosembuj, *Fiscalidad Internacional*. (Barcelona: Marcial Pons, 1998), 112.

⁴⁹ Juan Carlos Vicchi, *Interpretación de los convenios para evitar la doble imposición*. (Montevideo: Revista de Criterios Tributarios No. 90, 1999).

⁵⁰ Aquino Miguel, *Convenios de doble imposición*. (Barcelona: UNNE, 1999), 11.

Al respecto Cesar Montaña manifiesta “Los tratados son acuerdos suscritos entre los diferentes estados o entre los sujetos del derecho internacional, que están encaminados o que tienen por función regular su recíproco proceder. En principio las normas de los tratados solamente vinculan a los signatarios o a los que se adhieran a ellos”.⁵¹

Estas medidas bilaterales tienden a fortalecer las relaciones políticas y comerciales de los países, son beneficiosas en cuanto se cumplan homogéneamente los parámetros especificados en ellas. De manera directa se fomenta la transferencia de tecnología y calidad creando más oportunidades a los estados en vías de desarrollo y al mismo tiempo se cumple con un principio de igualdad evitando la discriminación entre nacionales y extranjeros.

2.3 APLICACIÓN DE LOS CONVENIOS CELEBRADOS POR EL ECUADOR

Varios son los convenios firmados por el Ecuador en materia tributaria y que sirven para evitar una doble imposición, el modelo a seguir siempre ha sido el señalado por la OCDE, cabe mencionar que el factor común en la firma de los tratados tiene que ver con lo que respecta a la Renta y Patrimonio por ser el de mayor aplicación, sin dejar de lado otras variables que son tema de doble imposición como dividendos, cánones, regalías, intereses, servicios profesionales y beneficios empresariales.

2.3.1 DESCRIPCIÓN GENERAL Y PUNTUAL

Convenio firmado con Alemania.-

El primer acuerdo celebrado el Ecuador fue con la República Federal de Alemania⁵² vigente desde 1987, básicamente busca evitar la doble imposición sobre la renta y sobre el patrimonio, exigibles para cada uno de los Estados Contratantes,

⁵¹ Cesar Montaña G., *El Ecuador y los Problemas de la Doble Imposición Internacional*. (Quito: Nacional, 1999), 23.

⁵² Servicio de Rentas Internas, SRI, *Registro Oficial # 493*. (Ecuador: 5 de agosto de 1986).

de sus Estados Federados, de sus divisiones y subdivisiones políticas y de sus autoridades locales, de acuerdo con su Constitución y leyes respectivas cualquiera que sea el sistema de su tributación.

Los tributos actuales a los que, concretamente se aplica este Convenio son:

a) En la República Federal de Alemania

- *Einkommensteuer* (impuesto sobre la renta)
- *Körperschaftsteuer* (impuesto sobre sociedades)
- *Vermögensteuer* (impuesto sobre el patrimonio); y
- *Gewerbesteuer* (impuesto sobre las explotaciones industriales y comerciales, los que, en lo sucesivo, se denominan "impuesto alemán").

b) En la República del Ecuador

El impuesto sobre la renta, inclusive los adicionales establecidos en la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno; y el impuesto a los capitales en giro⁵³ (actualmente se llama Impuesto 1.5 por mil sobre los activos totales), los que en lo sucesivo se denominarán "impuesto ecuatoriano".

Convenio firmado con el Reino de Bélgica.-

Protocolo suscrito en 1996 y vigente desde el año 2005⁵⁴, 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 de sus entidades locales, cualquiera que sea el sistema de su exacción (cobro de impuestos). 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 global de sueldos o salarios pagados por las empresas, así como los impuestos sobre las plusvalías.

⁵³ Impuesto creado por la ley 153 mediante Registro Oficial # 662 (16 de enero de 1984), reformado mediante Registro Oficial # 97 (29 de Diciembre de 1988), el sujeto activo de este impuesto son los municipios y los sujetos pasivos son las personas naturales, jurídicas, sociedades de hecho y negocios individuales nacionales o extranjeros, la tarifa de pago es el 1.5 por mil sobre los activos totales, deduciéndose únicamente de la base imponible el valor de las obligaciones por pagar de hasta 1 año plazo y los pasivos contingentes.

⁵⁴ Servicio de Rentas Internas, SRI, *Registro Oficial # 286*. (Ecuador: 16 de Marzo del 2001).

Los tributos actuales a los que concretamente se aplica el Convenio son:

a) En lo relacionado con Bélgica

- El impuesto a las personas físicas.
- El impuesto a las sociedades.
- El impuesto a las personas jurídicas.
- El impuesto a los no residentes.
- La cotización especial asimilada al impuesto a las personas físicas.
- La contribución complementaria de crisis.
- Incluyendo los impuestos retenidos en la fuente, los céntimos adicionales a dichos impuestos así como las tasas adicionales al impuesto a las personas físicas, (en lo sucesivo denominados "el impuesto belga"); y,

b) En lo relacionado con la República del Ecuador

- Los impuestos sobre las rentas de personas físicas y sociedades (Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno Ecuatoriano).
- El impuesto sobre los activos de las empresas., Incluidas las tasas adicionales a dichos impuestos, (en lo sucesivo denominados "el impuesto ecuatoriano").
- El Convenio se aplicará también a los impuestos de naturaleza idéntica o análoga que se establezcan con posterioridad a la fecha de firma del mismo y que se añadan a los actuales o los sustituyan. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes se comunicarán las modificaciones importantes aportadas a sus legislaciones fiscales respectivas.

Convenio firmado con la República Federativa del Brasil.-

Celebrado en 1983 y vigente desde 1988⁵⁵, se aplicará a los impuestos sobre la renta exigidos por cada uno de los Estados Contratantes, cualquiera fuera el sistema de percepción.

Los tributos existentes a los cuales se aplicará este Convenio son:

⁵⁵ Servicio de Rentas Internas, SRI, *Registro Oficial # 865*. (Ecuador: 2 de febrero de 1988).

a) En la República Federativa del Brasil

- El impuesto federal sobre la renta, con exclusión de las incidencias sobre remesas excedentes y sobre actividades menos importantes (en adelante denominado "impuesto brasileño").

b) En la República del Ecuador

- El impuesto a la renta inclusive los adicionales establecidos en la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno (en adelante denominado "impuesto ecuatoriano").

El presente Convenio se aplicará también a los impuestos de naturaleza idéntica o substancialmente similar que se añadan a los existentes o que los sustituyan. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes se comunicarán cualquier modificación relevante que se haya introducido en sus respectivas legislaciones tributarias.

Convenio firmado con el Gobierno de Canadá.-

Firmado en el 2001 y vigente desde enero del 2002⁵⁶, aplicará a los impuestos sobre la renta exigibles por cada uno de los Estados Contratantes, cualquiera que sea el sistema de exacción, se considerarán impuestos sobre la renta los que gravan la totalidad de la renta o cualquier parte de la misma, incluidos los impuestos sobre ganancias provenientes de la enajenación de bienes muebles o inmuebles.

Los tributos actuales a los que concretamente se aplica el presente Convenio son:

En el Gobierno de Canadá

Los impuestos sobre la renta gravados por el Gobierno de Canadá en la Ley de Impuesto sobre la Renta (*IncomeTaxAct*), denominado en lo sucesivo "impuesto canadiense".

⁵⁶ Servicio de Rentas Internas, SRI, *Registro Oficial # 484*. (Ecuador: 31 de diciembre de 2001).

En la República de Ecuador

El impuesto sobre la renta gravado por el Gobierno del Ecuador en la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno (LORTI), denominado en lo sucesivo “impuesto ecuatoriano”.

Convenio firmado con la República de Chile.-

Celebrado en 1999 y vigente desde el 2004⁵⁷, aplica a los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio exigibles por cada uno de los Estados Contratantes, cualquiera que sea el sistema de exacción, 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, así como los impuestos sobre las plusvalías.

Los tributos actuales a los que se aplica este Convenio son, en particular:

En la República de Chile

Los impuestos establecidos en la “Ley sobre Impuesto a la Renta”, (en adelante denominado “Impuesto chileno”).

En la República del Ecuador

- Los impuestos sobre la renta de las personas naturales
- Los impuestos sobre la renta de las sociedades y cualquier otra entidad similar (en adelante denominado “Impuesto ecuatoriano”).

Convenio firmado con España.-

Celebrado en 1991 y vigente desde 1993⁵⁸, aplicará a los Impuestos sobre la Renta y sobre Patrimonio exigibles por cada uno de los Estados Contratantes, cualquiera que sea el sistema de su determinación.

⁵⁷ Servicio de Rentas Internas, SRI, *Registro Oficial* # 293. (Ecuador: 16 de marzo de 2004).

⁵⁸ Servicio de Rentas Internas, SRI, *Registro Oficial* # 253. (Ecuador: 13 de agosto de 1993).

Los tributos actuales a los que concretamente se aplicará el presente Convenio son en particular:

a) En España

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

Denominados en lo sucesivo "Impuesto Español".

b) En Ecuador

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

Denominados en lo sucesivo "Impuesto Ecuatoriano".

Convenio firmado con el Gobierno de la República de Francia.-

Celebrado en 1982 y vigente desde 1992⁵⁹, aplica a los impuestos sobre la renta exigible 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. Se consideran impuestos sobre la renta los que gravan la totalidad de la renta o cualquier parte de la misma, incluidos los impuestos sobre las ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles o inmuebles así como los impuestos sobre las plusvalías.

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

a) En lo que respecta a Francia

- El impuesto a la renta, tanto de las personas naturales como de las jurídicas sujetas a tal impuesto
- El impuesto a las sociedades

⁵⁹ Servicio de Rentas Internas, SRI, *Registro Oficial # 34*. (Ecuador: 25 de septiembre de 1992).

- Inclusive todas las retenciones en la fuente, todas las deducciones y anticipos descontados sobre los impuestos contemplados más arriba

b) En lo que respecta a Ecuador

El impuesto sobre la renta, inclusive los impuestos adicionales establecidos en la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno.

Este Convenio se aplicará así mismo a los impuestos de naturaleza idéntica o análoga que se establezcan con posterioridad a la fecha de la firma del mismo y que se añadan o sustituyan a los impuestos actuales. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes se notificarán regularmente las modificaciones que se introduzcan en sus respectivas legislaciones tributarias fiscales.

Convenio firmado con el Gobierno de la República Italiana.-

Firmado en 1984 y vigente desde 1990⁶⁰, 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. 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.

Los tributos actuales a los que concretamente se aplica este Convenio son:

a) En el caso de Italia:

- El impuesto sobre las rentas de las personas físicas, (*imposta sulredditodelle persone fisiche*);
- El impuesto sobre las rentas de las personas jurídicas, (*imposta sulredditodelle persone giuridiche*); y,
- El impuesto local sobre las rentas, (*l'impostalocale sui redditi*);

⁶⁰ Servicio de Rentas Internas, SRI, *Registro Oficial # 407*. (Ecuador: 30 de marzo de 1990).

Aún si esos impuestos son percibidos en forma de retención en la fuente, (en adelante denominado "impuesto italiano").

b) En el caso del Ecuador:

- El impuesto sobre la renta;
- Los impuestos adicionales sobre la renta; y,
- El impuesto a los capitales en giro, en adelante denominado "impuesto ecuatoriano.

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.

Convenio firmado con los Estados Unidos Mexicanos.-

Celebrado en 1992 y vigente desde el 2000⁶¹, aplica a los impuestos sobre la renta exigibles por cada uno de los Estados Contratantes, cualquiera que sea el sistema de su exacción.

Los tributos actuales a los que concretamente se aplica este Convenio son, en particular:

a) En el caso de los Estados Unidos Mexicanos

- El impuesto sobre la renta; (En adelante denominado el "impuesto mexicano").

b) En el caso del Ecuador

- El impuesto sobre la renta, de las personas naturales;

⁶¹ Servicio de Rentas Internas, SRI, *Registro Oficial # 281*. (Ecuador: 9 de marzo de 2001).

- El impuesto sobre la renta, de las sociedades; (en adelante denominados el “impuesto ecuatoriano”).

El Convenio se aplicará igualmente a los impuestos de naturaleza idéntica o análoga que se establezcan con posterioridad a la fecha de firma del mismo y se añadan a los actuales o los sustituyan. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes se comunicarán las modificaciones importantes que se hayan introducido en sus respectivas legislaciones fiscales.

Convenio firmado con el Gobierno de Rumania.-

Celebrado en 1992 y vigente desde 1997⁶², aplicará al impuesto sobre la renta y al capital exigibles para cada Estado Contratante o por sus unidades territoriales administrativas, sin consideración a la forma en que sean percibidos. Serán considerados impuestos sobre la renta y al capital todo tributo sobre los ingresos totales, sobre el capital total, o sobre los elementos de los ingresos o del capital, inclusive los impuestos sobre las ganancias provenientes de la enajenación de bienes muebles o inmuebles, así como los impuestos sobre los aumentos del valor del capital.

En particular, el Convenio se aplicará a los siguientes tributos existentes:

a) En el caso de Rumania:

- Impuesto sobre la renta de personas físicas.
- Impuesto sobre la renta de personas jurídicas.
- Impuesto sobre el salario y otras remuneraciones similares.
- Impuesto sobre la renta realizada en actividades agrícolas.

En lo sucesivo denominados "impuesto rumano".

b) En el caso del Ecuador:

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

⁶² Servicio de Rentas Internas, SRI, *Registro Oficial* # 785. (Ecuador: 20 de septiembre de 1995).

Denominados en lo sucesivo "impuesto ecuatoriano".

Este Convenio también se aplicará a cualesquiera tributos idénticos o sustancialmente similares que fueren establecidos además de, o en lugar de los impuestos existentes.

Al fin de cada año calendario, las autoridades competentes de los Estados Contratantes, se notificarán mutuamente las modificaciones efectuadas en sus leyes tributarias. Si fuere necesario modificar cualquier artículo del presente convenio, sin afectar los principios generales del mismo, las modificaciones necesarias pueden ser efectuadas de común acuerdo, por medio del intercambio de notas diplomáticas.

Convenio firmado con la Confederación Suiza.-

Celebrado y vigente desde 1995⁶³, aplica a los impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio exigibles por cada uno de los Estados Contratantes, de sus subdivisiones políticas o de sus entidades locales, cualquiera que sea el sistema de su exacción. Se consideran como 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 global de los sueldos o salarios pagados, por las empresas, así como impuestos sobre las plusvalías.

Los tributos actuales a los que concretamente se aplica este Convenio son:

a) En Suiza

Los impuestos federales, cantonales y comunales

- Sobre la renta (renta total, rendimientos del trabajo, rendimientos del patrimonio, beneficios industriales y comerciales, ganancias de capital, y otras rentas); y,
- Sobre el patrimonio (propiedad total, bienes muebles e inmuebles, activos comerciales, capital pagado y reservas, y otros elementos del patrimonio)

Denominados en lo sucesivo "Impuesto Suizo".

⁶³ Servicio de Rentas Internas, SRI, *Registro Oficial # 178*. (Ecuador: 5 de mayo de 2000).

b) En el Ecuador

- Impuesto sobre la renta

El Convenio se aplicará igualmente a los impuestos de naturaleza idéntica o análoga que se establezcan con posterioridad a la fecha de la firma del mismo y que se añadan a los actuales o les sustituyan. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes se notificarán las modificaciones relevantes que se hayan introducido en sus respectivas legislaciones fiscales.

El Convenio no se aplicará al impuesto Federal anticipado retenido en la fuente sobre premios pagados por una lotería.

Convenio firmado con el Gobierno de la República Argentina.-

Celebrado en 1981 y vigente desde 1983⁶⁴, aplica a eliminar la doble imposición en relación con el transporte aéreo.

Los tributos actuales a los que concretamente se aplica este Convenio son:

a) Por la Argentina

- Al impuesto a las ganancias
- Al impuesto a los beneficios de carácter eventual
- Al impuesto al capital de las empresas; y
- Al impuesto al patrimonio neto de las personas físicas.

b) Por el Ecuador

- Al impuesto a la renta
- A los impuestos adicionales a la renta; y
- Al impuesto al capital en giro.

⁶⁴ Servicio de Rentas Internas, SRI, *Registro Oficial* # 235. (Ecuador: 4 de mayo de 1982).

Nota: El Art. 30 de la Ley 006 de Control Tributario y Financiero (Registro Oficial #. 97 de 29 de diciembre de 1988) sustituyó el impuesto al capital en giro por el impuesto sobre los activos totales.

El presente Convenio se aplicará también a las modificaciones que se introduzcan a los referidos impuestos y a cualquier otro impuesto que, en razón de su base gravable o materia imponible, fuere esencial y económicamente análogo a los anteriormente citados que uno u otro de los Estados Contratantes establecieren con posterioridad a la firma del mismo.

Convenio firmado con la República Oriental de Uruguay.-

Celebrado en el 2011 y vigente desde el 2013⁶⁵, se aplica a los Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio establecidos en nombre de un Estado contratante, de una de sus subdivisiones políticas o de sus administraciones locales, con independencia de la forma de recaudación. Se considerarán como Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio todos los que graven la totalidad de las rentas o del patrimonio o cualquier parte de los mismos, incluidos los impuestos sobre las ganancias procedentes de la enajenación de bienes muebles e inmuebles, así como los impuestos sobre los importes totales de los sueldos o salarios pagados por las empresas.

Los tributos actuales a los que concretamente se aplica este Convenio son:

a) En Uruguay

- El Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas (IRAE)
- El Impuesto a las Rentas de las Personas Físicas (IRPF)
- El Impuesto a las Rentas de los No Residentes (IRNR)
- El Impuesto de Asistencia a la Seguridad Social (IASS); y
- El Impuesto al Patrimonio (IP)

En adelante denominados el "impuesto uruguayo".

⁶⁵ Servicio de Rentas Internas, SRI, *Registro Oficial # 885*. (Ecuador: 4 de febrero del 2013).

b) En el Ecuador

- El impuesto a la renta de personas naturales; y,
- El impuesto a la renta de las sociedades y cualquier otra entidad similar
En adelante denominados el "impuesto ecuatoriano".

El Convenio se aplicará igualmente a los impuestos de naturaleza idéntica o sustancialmente análoga que se establezcan con posterioridad a la fecha de la firma del mismo, y que se añadan a los actuales o les sustituyan. Las autoridades competentes de los Estados contratantes se comunicarán mutuamente las modificaciones significativas que se hayan introducido en sus respectivas legislaciones fiscales, dentro de los noventa días contados a partir de su publicación.

Convenio firmado con la República de Corea.-

Celebrado en el 2012 y vigente desde el 2013⁶⁶, se aplica a los impuestos sobre la renta exigibles por cada uno de los Estados contratantes, sus subdivisiones políticas o sus entidades locales, cualquiera que sea el sistema de exacción. Se consideran impuestos sobre la renta los que gravan la totalidad de la renta, o cualquier parte de la misma, incluidos los impuestos sobre las ganancias derivadas de la enajenación de la propiedad mobiliaria o inmobiliaria, los impuestos sobre los importes totales de los sueldos o salarios pagados por las empresas, así como los impuestos sobre las plusvalías latentes.

Los tributos actuales a los que se aplica este Convenio son en particular:

a) en Corea

- el impuesto a la renta;
- el impuesto de sociedades;
- el impuesto especial para el desarrollo rural, y
- el impuesto sobre las rentas locales;

En lo sucesivo denominados "Impuesto Coreano".

⁶⁶ Servicio de Rentas Internas, SRI, *Registro Oficial # 124*. (Ecuador: 15 de noviembre de 2013).

b) en Ecuador

- los impuestos sobre la renta gravados por el Gobierno del Ecuador de acuerdo a la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno.

En lo sucesivo denominados “Impuesto Ecuatoriano”.

El Convenio se aplicará igualmente a los impuestos de naturaleza idéntica o análoga que se establezcan con posterioridad a la fecha de la firma del mismo, y que se añadan a los actuales o les sustituyan. Las autoridades competentes de los Estados contratantes se comunicarán mutuamente al final de cada año las modificaciones significativas que se hayan introducido en sus respectivas legislaciones fiscales.

Convenio firmado con el Gobierno de la República Popular China.-

Celebrado en el 2013 y vigente desde el 2014⁶⁷, se aplica a los impuestos sobre la renta exigibles por cada uno de los Estados Contratantes, sus subdivisiones políticas o sus entidades locales, cualquiera que sea el sistema de exacción. Se consideran impuestos sobre la renta los que gravan la totalidad de la renta o cualquier parte de la misma, incluidos los impuestos sobre las ganancias derivadas de la enajenación de la propiedad mobiliaria o inmobiliaria, y los impuestos sobre los importes totales de los sueldos o salarios pagados por las empresas.

Los tributos actuales a los que se aplica este Acuerdo son, en particular:

a) en China

- El impuesto a la renta de las personas naturales
- El impuesto a la renta de las sociedades

En adelante denominado como “Impuesto chino”.

b) en Ecuador:

- El impuesto a la renta de las personas naturales
- El impuesto a la renta de las sociedades y cualquier otra entidad similar
- En adelante denominado “Impuesto ecuatoriano”.

⁶⁷ Servicio de Rentas Internas, SRI, *Registro Oficial # 213*. (Ecuador: 27 de marzo del 2014).

El Acuerdo se aplicará igualmente a los impuestos de naturaleza idéntica o análoga que se establezcan con posterioridad a la fecha de la firma del mismo, y que se añadan a los actuales o les sustituyan. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes se comunicarán mutuamente las modificaciones significativas que se hayan introducido en sus respectivas legislaciones fiscales.

Convenio Multilateral firmado con la Comunidad Andina de Naciones.-

Firmado en el 2004 y vigente desde el 2005⁶⁸, tomando en cuenta que es indispensable actualizar las normas referentes a evitar la doble tributación, entre los Países Miembros, refiriéndose al Acuerdo de Cartagena, Decisión 40 de la Comisión, con el fin de fomentar los intercambios, este convenio es aplicable a las personas domiciliadas en cualquiera de los Países Miembros de la Comunidad Andina, respecto de los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio. Se aplica principalmente a los siguientes:

- En Bolivia, Impuesto a la renta.
- En Colombia, Impuesto a la renta.
- En el Ecuador, Impuesto a la renta.
- En el Perú, Impuesto a la renta.
- En Venezuela⁶⁹, Impuesto sobre la renta e Impuesto a los activos empresariales

2.4 ANÁLISIS TÉCNICO-TEÓRICO DE LOS CONVENIOS MÁS RELEVANTES

Los convenios firmados por el Ecuador a fin de evitar la doble imposición y fortalecer las relaciones comerciales con otros Estados Contratantes están sujetos a varios temas que varían de acuerdo al País con el que se firmaron, es importante señalar que en la mayoría de los casos existe similitud en los conceptos y normativas que se dan en la aplicación de los convenios.

⁶⁸ Servicio de Rentas Internas, SRI, *Registro Oficial Suplemento # 457*. (Ecuador: 9 de noviembre de 2004).

⁶⁹ La República de Venezuela decidió retirarse de la CAN en el año 2006

Para lograr un mejor entendimiento sobre la aplicación de los acuerdos internacionales, a continuación se realiza un análisis de las diferencias y uniformidades existentes en los distintos tratados:

TRIBUTACIÓN DE LOS INGRESOS

1.- BIENES INMUEBLES

La tributación de este ingreso aplica de la misma forma en todos los convenios y se indica que las rentas de cualquier naturaleza provenientes de inmuebles serán gravables en el Estado Contratante en que los bienes estén situados. Los buques, embarcaciones y aeronaves no se consideran bienes inmuebles.

2.- BENEFICIOS EMPRESARIALES

Bajo este concepto, este ingreso aplica en igualdad de condiciones a todos los convenios y se refiere a que los beneficios de una empresa se gravan en el país de residencia de esta sociedad, excepto que la empresa efectúe operaciones en el otro Estado por intermedio de un Establecimiento Permanente⁷⁰ (EP), si es así causará impuesto en este otro Estado por los beneficios atribuidos al EP.

3.- NAVEGACIÓN MARÍTIMA Y AÉREA

a) Aplica de la misma forma en todos los convenios, y como fundamento sostiene que las rentas provenientes del transporte aéreo o marítimo internacional obtenidas por las empresas, solo podrán someterse a imposición en el Estado Contratante en el que se encuentren domiciliadas.

⁷⁰ En resumen de todos los convenios firmados por el Ecuador el término Establecimiento Permanente es un centro fijo donde una persona o sociedad extranjera realiza cualquier tipo de actividad económica, no comprende centros de exhibición o demostración.

b) Incluido el párrafo anterior, para el caso del convenio firmado con la Comunidad Andina de Naciones (CAN), se incluye también transporte fluvial y terrestre.

Importante señalar en este punto que el convenio firmado con la República de Argentina, solo aplica en este concepto.

4.- DIVIDENDOS

a) Para el caso de Bélgica, Brasil, España, Francia, Italia, Rumanía Alemania y Suiza, los dividendos tributan en el Estado del receptor de los mismos, pueden gravarse en el Estado que los remesa y según la legislación de dicho Estado, pero si el beneficiario efectivo de los dividendos es un residente del otro Estado Contratante, el impuesto así exigido no podrá exceder del 15% del importe bruto de los dividendos.

b) Para el caso de Chile y Canadá, los dividendos tributan en el Estado del receptor de los mismos, pueden gravarse en el Estado que los remesa y según la legislación de dicho Estado, pero si el beneficiario efectivo de los dividendos es un residente del otro Estado Contratante, el impuesto así exigido no podrá exceder del 5% si controla directa o indirectamente no menos del 25% de las acciones de la sociedad que paga los dividendos y hasta el 15% en los demás casos.

c) Para el caso de México y China, los dividendos tributan en el Estado del receptor de los mismos, pueden gravarse en el Estado que los remesa y según la legislación de dicho Estado, siempre que el beneficiario efectivo de los dividendos sea un residente del otro Estado Contratante, el impuesto así exigido no podrá exceder del 5% del importe bruto de los dividendos.

d) Para el caso de Uruguay, los dividendos tributan en el Estado del receptor de los mismos, pueden gravarse en el Estado que los remesa y según la legislación de dicho Estado, pero si el beneficiario efectivo de los dividendos es un residente del otro Estado Contratante, el impuesto así exigido no podrá exceder del 10% si controla directa o indirectamente no menos del 25% de las acciones de la sociedad que paga los dividendos y hasta el 15% en los demás casos.

e) Para el caso de Corea, los dividendos tributan en el Estado del receptor de los mismos, pueden gravarse en el Estado que los remesa y según la legislación de dicho Estado, pero si el beneficiario efectivo de los dividendos es un residente del otro Estado Contratante, el impuesto así exigido no podrá exceder del 5% si posee directamente al menos el 10% del capital de la sociedad que paga los dividendos y hasta el 10% en los demás casos.

f) Para el caso de la CAN, los dividendos y participaciones sólo serán gravables por el País miembro donde estuviere domiciliada la empresa que los distribuye.

5.- INTERESES

a) Para el caso de Brasil, Canadá, Chile y Uruguay, los intereses tributan en el Estado del receptor de los mismos, pueden gravarse en el Estado que los remesa y según la legislación de dicho Estado, pero, si el beneficiario efectivo de los intereses es un residente del otro Estado Contratante, el impuesto así exigido no podrá exceder del 15% del importe bruto de los intereses.

b) Para el caso de Bélgica, Italia, Rumanía, China y Suiza, los intereses tributan en el Estado del receptor de los mismos, pueden gravarse en el Estado que los remesa y según la legislación de dicho Estado, pero, si el beneficiario efectivo de los intereses es un residente del otro Estado Contratante, el impuesto así exigido no podrá exceder del 10% del importe bruto de los intereses.

c) Para el caso de Alemania, los intereses tributan en el Estado contratante desde el que proceden los intereses y se gravan con una tarifa del 10% del monto bruto si los mismos se pagan en virtud de créditos originados en la venta de equipos industriales, comerciales o científicos, o se originan en cualquier préstamo concedido por un banco, como así también los destinados a la financiación de obras públicas y se gravarán con una tarifa del 15% en los demás casos.

d) Para el caso de Francia, los intereses tributan en el Estado del receptor de los mismos, pueden gravarse en el Estado que los remesa y según la legislación de dicho Estado, pero, si la persona que los recibe es el beneficiario efectivo de los

mismos, el impuesto así exigido no podrá exceder del 10% del monto bruto si los intereses se pagan en virtud de créditos originados en la venta de equipos industriales, comerciales o científicos, o se originan en cualquier préstamo concedido por un banco, como así también los destinados a la financiación de obras públicas y se gravarán con una tarifa del 15% en los demás casos.

e) Para el caso de España, los intereses tributan en el Estado del receptor de los mismos, pueden gravarse en el Estado que los remesa y según la legislación de dicho Estado, pero, si la persona que los recibe es el beneficiario efectivo de los mismos, el impuesto así exigido no podrá exceder del 10% del monto bruto de los intereses, también se contempla que no podrán exceder del 5% si se pagan en virtud de créditos originados en la venta de equipos industriales, comerciales o científicos, o se originan en la venta de mercancías, como así también los destinados a la financiación de obras de construcción y montaje.

f) Para el caso de México, los intereses tributan en el Estado del receptor de los mismos, pueden gravarse en el Estado que los remesa y según la legislación de dicho Estado, pero, si la persona que los recibe es el beneficiario efectivo de los mismos, el impuesto así exigido no podrá exceder del 10% por préstamos bancarios y del 15% en los demás casos.

g) Para el caso de Corea, los intereses tributan en el Estado del receptor de los mismos, pueden gravarse en el Estado que los remesa y según la legislación de dicho Estado, pero, si la persona que los recibe es el beneficiario efectivo de los mismos, el impuesto así exigido no podrá exceder del 12% del monto bruto de los intereses.

h) Para el caso de la CAN, los intereses y demás rendimientos financieros sólo serán gravables por el País miembro en cuyo territorio se impute y registre su pago.

6.- CÁNONES Y REGALÍAS

a) En Bélgica, México, Rumanía, Suiza y China, los cánones y regalías tributan en el Estado del receptor de los mismos, pueden gravarse en el Estado que los remesa y según la legislación de dicho Estado, pero, si el beneficiario efectivo de

los cánones es un residente del otro Estado Contratante, el impuesto establecido no podrá exceder del 10% del importe bruto de los cánones.

b) En Canadá, Chile y Uruguay, los cánones tributan en el Estado del receptor de los mismos, pueden gravarse en el Estado que los remesa y según la legislación de dicho Estado, pero, si la persona que los recibe es el beneficiario efectivo de los mismos, el impuesto así exigido no podrá exceder del 10% del monto bruto de los cánones por el uso o la concesión del uso de equipos industriales, comerciales o científicos, y se gravarán con una tarifa del 15% en los demás casos.

c) En España, los cánones tributan en el Estado del receptor de los mismos, pueden gravarse en el Estado que los remesa y según la legislación de dicho Estado, pero, si la persona que los recibe es el beneficiario efectivo de los mismos, el impuesto así exigido no podrá exceder del 10% del monto bruto de los cánones y en caso de que se traten de cánones pagados en virtud de derechos de autor y otras remuneraciones similares el impuesto exigido no puede exceder del 5% del importe bruto.

d) En Italia, los cánones y regalías tributan en el Estado del receptor de los mismos, pueden gravarse en el Estado que los remesa y según la legislación de dicho Estado, pero, si el beneficiario efectivo de los cánones es un residente del otro Estado Contratante, el impuesto establecido no podrá exceder del 5% del importe bruto de los cánones.

e) En Alemania, Las regalías procedentes de un Estado Contratante pagadas a una persona domiciliada de otro Estado Contratante, serán gravables en el País del que procedan las regalías y de acuerdo con su legislación, pero el impuesto exigido no puede exceder del 15% del monto bruto de las regalías.

f) En Brasil, los cánones tributan en el Estado del receptor de los mismos, pueden gravarse en el Estado que los remesa y según la legislación de dicho Estado, pero, si la persona que los recibe es el beneficiario efectivo de los mismos, el impuesto así exigido no podrá exceder del 25% del monto bruto de los cánones procedentes del uso o la concesión del uso de marcas de fábrica o de comercio, y se gravarán con una tarifa del 15% en los demás casos.

g) En Francia, las regalías tributan en el Estado del receptor de las mismas, pueden gravarse en el Estado que las remesa y según la legislación de dicho Estado, pero, si la persona que recibe las regalías es el beneficiario efectivo de las mismas, el impuesto establecido no podrá exceder del 15% del importe bruto de las regalías.

h) En Corea, las regalías tributan en el Estado del receptor de las mismas, pueden gravarse en el Estado que las remesa y según la legislación de dicho Estado, pero, si la persona que los recibe es el beneficiario efectivo de las mismas, el impuesto así exigido no podrá exceder del 5% del monto bruto de las regalías por el uso o derecho al uso de equipos industriales, comerciales o científicos, y se gravarán con una tarifa del 12% en los demás casos.

i) En la CAN, las regalías sobre un bien intangible sólo serán gravables en el País miembro donde se use o se tenga el derecho de uso del bien intangible.

7.- GANANCIAS DE CAPITAL

De aplicación general en todos los convenios firmados por el Ecuador, indica que las ganancias derivadas en la enajenación de bienes inmuebles, serán gravadas en el Estado Contratante en que estos estén situados.

Las ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles que formen parte del activo de un establecimiento permanente que una empresa tenga en otro Estado Contratante, serán gravables en este otro Estado.

Las ganancias derivadas de la enajenación de buques o aeronaves de tráfico internacional, serán gravables en donde este situada la dirección efectiva de la empresa.

Además de lo señalado en los párrafos anteriores, para el caso del convenio con la CAN, se incluyen los títulos, acciones y otros valores, que sólo serán gravables por el País miembro en cuyo territorio se hubieren emitido.

8.-RENTAS DEL TRABAJO INDEPENDIENTE

a) En los Países de Chile, México, Uruguay, Corea y China, las rentas obtenidas por una persona independiente que obtenga por la prestación de servicios profesionales u otras actividades de naturaleza independiente, sólo podrán gravarse en el País de residencia de la persona, salvo que dicha persona tenga en el país que presta los servicios una base fija de la que disponga para realizar sus funciones, en este caso se someterán a imposición la parte de las rentas que sean atribuibles a dicha base fija o permanezca en el Estado Contratante por un tiempo igual o superior a 183 días en un período cualquiera de 12 meses.

b) En los Países de Brasil, Bélgica, Italia y Suiza, las rentas obtenidas por una persona independiente que obtenga por la prestación de servicios profesionales u otras actividades de naturaleza independiente, sólo podrán gravarse en el país de residencia de la persona, salvo que la persona que presta los servicios tenga en el otro Estado una base fija o le pague un Establecimiento permanente de este otro Estado.

c) En los Países de Canadá, Francia y Rumanía, las rentas obtenidas por una persona independiente que obtenga por la prestación de servicios profesionales u otras actividades de naturaleza independiente, sólo podrán gravarse en el país de residencia de la persona, salvo que la persona que presta los servicios disponga de manera habitual en el otro Estado Contratante una base fija para el ejercicio de sus actividades o permanezca más de 183 días durante el año fiscal.

d) En España, las rentas obtenidas por una persona independiente que obtenga por la prestación de servicios profesionales u otras actividades de naturaleza independiente, sólo podrán gravarse en el País de residencia de la persona, salvo que la persona que presta los servicios haya permanecido más de 183 días durante el año fiscal en el otro Estado Contratante.

e) En Alemania, las rentas obtenidas por una persona independiente que obtenga por la prestación de servicios profesionales u otras actividades de naturaleza independiente, sólo podrán gravarse en el País de residencia de la persona, salvo que la persona que presta los servicios haya permanecido más de 180 días durante el año fiscal en el otro Estado Contratante.

f) En la CAN, las rentas de personas profesionales y trabajadores independientes se gravan exclusivamente en el país contratante en el que se prestan los servicios.

9.- RENTAS DEL TRABAJO DEPENDIENTE

a) Exceptuando la CAN, los sueldos, salarios y remuneraciones obtenidos por una persona domiciliada de un Estado Contratante y realizados en otro Estado Contratante, serán gravables en este otro Estado Contratante. Sólo serán gravados en primer Estado Contratante, si el empleado no permanece en total en el otro Estado más de 183 días en un período (solo en el caso de Alemania 180 días), las remuneraciones son pagadas por una persona que no está domiciliada en el otro Estado o dichas remuneraciones no son pagadas por un Establecimiento Permanente que el empleador tenga en el otro Estado.

b) En la CAN, las remuneraciones, honorarios, sueldos, salarios, beneficios y compensaciones similares percibidos como retribuciones de servicios prestados por empleados, profesionales, técnicos o por servicios personales en general, incluidos los de consultoría, sólo serán gravables en el territorio en el cual tales servicios fueren prestados.

10.- MIEMBROS DE DIRECTORIOS

Los Honorarios, dietas de asistencia y otras retribuciones similares que un residente de un Estado Contratante obtenga en su calidad de miembro del Directorio o de un órgano similar de una Compañía que es residente en el otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en este otro Estado Contratante.

11.- ARTISTAS Y DEPORTISTAS

a) En Alemania, Francia, Italia, Rumanía, Corea y China, las rentas obtenidas por los profesionales del espectáculo, tales como artistas de teatro, cine, radiodifusión o televisión y los músicos, así como los deportistas, por sus actividades

personales, son gravadas por el Estado Contratante en el que se ejerzan dichas actividades. Salvo que dichas actividades sean costeadas totalmente o en parte esencial por instituciones públicas del otro Estado Contratante.

b) En Bélgica, Brasil, Canadá, Chile España, México, Suiza y la CAN, las rentas obtenidas por los profesionales del espectáculo, tales como artistas de teatro, cine, radiodifusión o televisión y los músicos, así como los deportistas, por sus actividades personales, son gravadas por el Estado Contratante en el que se ejerzan dichas actividades.

c) En Uruguay, las rentas obtenidas por los profesionales del espectáculo, tales como artistas de teatro, cine, radiodifusión o televisión y los músicos, así como los deportistas, por sus actividades personales, son gravadas por el Estado Contratante en el que se ejerzan dichas actividades. Salvo que dichas actividades sean costeadas totalmente o al menos con un 50% por instituciones públicas del otro Estado Contratante.

12.- PENSIONES Y PAGOS POR SEGUROS SOCIALES

a) En Alemania, Bélgica, Chile, España, Francia, Italia, México, Rumanía, Suiza, Uruguay, Corea y China, las pensiones y demás remuneraciones análogas solo pueden someterse a imposición en el País de residencia del perceptor de las mismas.

b) En Brasil y la CAN, las pensiones, anualidades y otras rentas periódicas solo podrán ser gravadas en el País desde el cual se pagan las mismas.

c) En Canadá, las pensiones y rentas vitalicias pueden someterse a imposición en el País de residencia del perceptor de las mismas. Pueden someterse a imposición en el Estado del cual proceden las rentas de conformidad con la legislación de ese Estado, sin que este exceda del 15% del importe bruto de las pensiones pagadas al perceptor en el año calendario respectivo, por sobre \$ 12.000 U.S.D., canadienses o su equivalente en moneda ecuatoriana. En las demás rentas vitalicias en impuesto no podrá exceder del 15% de las mismas.

13.- FUNCIONES PÚBLICAS

Aplica de manera general a todos los convenios y se indica que las remuneraciones pagadas por un Estado Contratante, a una persona, por los servicios prestados en otro Estado Contratante, serán gravadas en el País desde el cual se efectúen dichos pagos. Sin embargo dichas remuneraciones sólo pueden someterse a imposición en el otro Estado Contratante si los servicios se prestan en dicho Estado y si el beneficiario de la remuneración fuese un residente del mismo. En la CAN, no se especifica nada sobre el tema.

14.- ESTUDIANTES

Aplica a todos los convenios y hace referencia a que los valores que reciben los estudiantes para cubrir sus gastos de manutención, estudios o formación práctica, no están sujetos a imposición en el País en el que realizan dicha actividad, siempre que procedan de fuentes situadas fuera de ese Estado.

15.- PATRIMONIO

En Alemania, Bélgica, Chile, España, Italia, Rumania, Suiza, Uruguay y la CAN, el Patrimonio constituido por Activos y demás Bienes, se gravan en el País en el cual se encuentren ubicados.

En Brasil, Canadá, Francia, México, Corea y China, no existe una norma específica referente al Patrimonio.

CAPITULO III

ANÁLISIS COMPARATIVO DEL IMPACTO QUE SUFRE LA RECAUDACIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA POR EFECTOS DE LA SALIDA DE DIVISAS AL EXTERIOR, AMPARADAS EN LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN

3.1 Comparación cuantitativa de la Balanza de Pagos del Ecuador frente al Convenios Multilateral. Análisis vertical enfocado a los siguientes puntos: Dividendos, Cánones y Regalías, Intereses, Servicios Profesionales y Beneficios Empresariales

A continuación se presenta los principales casos, a manera de ejemplo, del impacto en la recaudación de la administración tributaria por la salida de divisas al exterior, observando la contabilización que se realizaría en Ecuador, las retenciones a favor de Ecuador, así como lo que se deja de percibir en el país por concepto de renta, posteriormente se realizará un análisis general con los datos disponibles a nivel de país para determinar los niveles de renta que se percibe y los que se deja de percibir para el convenio multilateral, así como posteriormente para los bilaterales.

3.1.1 Pago de dividendos

Caso a): Un accionista Colombiano tiene acciones en empresa Ecuatoriana. Recibe el pago de dividendos por \$50.000.

Contabilización Ecuador

| FECHA | DETALLE | DEBE | HABER |
|------------|--|-----------|-----------|
| 01/06/2014 | | | |
| | Dividendos por Pagar | 50.000,00 | |
| | Retención | | 0,00 |
| | Efectivo - Bancos | | 50.000,00 |
| | Por pago de dividendos a accionista colombiano | | |

Elaborado: Danilo Quisigüiña P.

En este caso con o sin Convenio de Doble Imposición CDI y de acuerdo a la Ley de Régimen Tributario, Art.9, capítulo 3, están exonerados de retención los pagos de dividendos y utilidades, calculados después del pago del impuesto a la renta, distribuidos por sociedades nacionales o extranjeras residentes en el Ecuador, a favor de otras sociedades nacionales o extranjeras, no domiciliadas en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición o de personas naturales no residentes en el Ecuador. Por lo tanto no procede retención y el Ecuador no recibe tributo.

Caso b): Un accionista Ecuatoriano tiene acciones en empresa en Colombia. Recibe el pago de dividendos por \$50.000.

Los dividendos solo serán gravables por el país miembro donde estuviere domiciliada la empresa que los distribuye.

Contabilización Ecuador con CDI

| FECHA | DETALLE | DEBE | HABER |
|------------|---|-----------|-----------|
| 01/06/2014 | | | |
| | Bancos | 33.500,00 | |
| | 33% Impuesto Retenido | 16.500,00 | |
| | Dividendos por Cobrar | | 50.000,00 |
| | Por pago de dividendos a accionista ecuatoriano | | |

Elaborado: Danilo Quisigüña P.

En este caso al aplicar el CDI, se evidencia que en el país de origen se retiene el 33% aplicable por este concepto en Colombia. Por lo tanto de acuerdo a convenio con la CAN, artículo 3 de la jurisdicción tributaria, los demás Países Miembros que, de conformidad con su legislación interna, se atribuyan potestad de gravar las referidas rentas, deberán considerarlas como exoneradas, para los efectos de la correspondiente determinación del impuesto a la renta o sobre el patrimonio. En consecuencia hay que reportar en nuestro país como un ingreso exento en la correspondiente declaración de impuestos.

En resumen la liquidación del impuesto quedaría de la siguiente manera:

| | |
|---------------------|------------|
| Ingresos Exentos | 50.000,00 |
| Tarifa del Impuesto | <u>N/A</u> |
| Impuesto a Pagar | 0,00 |

De manera general podemos concluir que si el accionista es Ecuatoriano y tiene acciones en una empresa residente en otro país de la CAN, la retención se realizará en el país donde se encuentra radicada la empresa, en cuyo caso el Ecuador no recibe tributo.

3.1.2 Cánones y regalías

Caso: La empresa Peruana de comida rápida tiene una franquicia en el Ecuador por lo que las regalías (\$ 50.000 U.S.D.) se remesarán a Perú.

La retención se grava en el país donde se haga uso de derecho del bien intangible (se haga uso de la marca).

Contabilización Ecuador con CDI

| FECHA | DETALLE | DEBE | HABER |
|------------|---|-----------|-----------|
| 01/06/2014 | | | |
| | Regalías | 50.000,00 | |
| | Retención (22%) | | 11.000,00 |
| | Efectivo - Bancos | | 39.000,00 |
| | Por pago de regalías a empresa Franquiciadora | | |

Elaborado: Danilo Quisigüiña P.

Existe el tributo en el Ecuador equivalente al 22%, en este caso se puede deducir que el SRI no tiene desventaja en vista de que el total de la recaudación va a parar a su cuenta general cuando la empresa que realiza la retención declara sus impuestos.

3.1.3 Intereses

Caso: Una empresa Boliviana realiza un préstamo a empresa ecuatoriana de un monto de \$ 300.000 U.S.D., generando un interés de \$ 15.000 U.S.D., que será pagado al finalizar el año.

Contabilización Ecuador

| FECHA | DETALLE | DEBE | HABER |
|------------|--|-----------|-----------|
| 01/06/2014 | | | |
| | Interés por préstamo | 15.000,00 | |
| | Retención (22%) | | 3.300,00 |
| | Efectivo - Bancos | | 11.700,00 |
| | Pago de interés por préstamo a empresa boliviana | | |

Elaborado: Danilo Quisigüiña P.

En este caso el tributo se aplica en el Ecuador con una tarifa del 22%, por lo que el SRI recibe el valor completo por efectos de retención en la aplicación del convenio y de igual manera en caso de que empresa ecuatoriana genere un interés en otro país miembro de la CAN, el tributo se realizará en el país que impute y registre el pago.

3.1.4 Servicios Profesionales Independientes

Caso: En el Perú un consultor empresarial presta servicios profesionales para empresa Ecuatoriana, por lo que se cancelará contra factura el valor de \$15.000. La retención se realiza en el país de la fuente.

Contabilización Ecuador

| FECHA | DETALLE | DEBE | HABER |
|------------|--|-----------|-----------|
| 01/06/2014 | | | |
| | Gastos por servicios profesionales | 15.000,00 | |
| | Retención (22%) | | 3.300,00 |
| | Efectivo - Bancos | | 11.700,00 |
| | Por servicios profesionales contratados a Consultor - Perú | | |

Elaborado: Danilo Quisigüña P.

La retención se la realizó en el Ecuador, percibiendo el SRI la totalidad del tributo.

3.1.5 Beneficios empresariales

En el caso de los beneficios empresariales, tanto para los casos de convenio multilateral, como convenios bilaterales se aplica de igual manera, por tanto se presenta en general el siguiente caso:

Caso: A una Empresa Peruana se la contrata en Ecuador, por un período de 5 meses (no aplica Establecimiento Permanente EP) generando esta empresa un ingreso neto por las operaciones efectuadas en el país de \$450.000 U.S.D.

El impuesto se grava en el país de residencia de la sociedad, salvo algunos casos.

Registro en Ecuador con CDI

| | |
|---------------------------------------|-------------------|
| Utilidad antes de impuesto a la renta | 450.000,00 |
| Impuesto a la renta 0% | 0,00 |
| Utilidad neta | <u>450.000,00</u> |

Registro en Ecuador sin CDI

| | |
|---------------------------------------|-------------------|
| Utilidad antes de impuesto a la renta | 450.000,00 |
| Impuesto a la renta 22% | 99.000,00 |
| Utilidad neta | <u>351.000,00</u> |

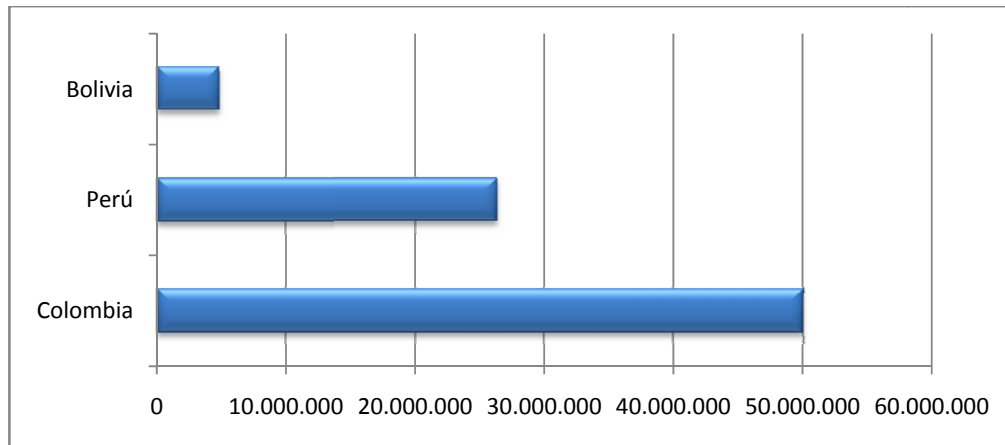
En este caso el tributo se lo realiza en el país de residencia de la sociedad, con lo cual se deja de percibir a nivel del SRI la renta de \$ 99.000 U.S.D.

En caso que la empresa Peruana tenga un Establecimiento Permanente se grava el impuesto a la renta por los beneficios atribuidos en el Ecuador y por tanto se grava los \$99.000 U.S.D.

3.1.6 Resultados globales de los pagos al exterior del Convenio Multilateral

En base a la información presentada por Cevallos E. y García F. para el estudio “Acuerdos para evitar la Doble Tributación en América Latina”,⁷¹ presentado en el año 2013, se ha recopilado datos globales tanto de los pagos al exterior de los países que tienen convenio de doble tributación, cuya información se ha organizado como sigue:

Gráfico 1. Pago al exterior de los países que tienen convenio de doble tributación con tratado multilateral



Con los países que existe tratado multilateral, el que tiene mayor flujo de capital hacia su país es Colombia, con pagos al exterior alrededor de 50 millones, mientras que en el caso de Perú el monto es de aproximadamente 26 millones y Bolivia alrededor de 5 millones. De estos países a continuación se puede observar el valor retenido, la retención en el caso que no existiese Convenio de Doble Imposición CDI y de ello el impuesto sacrificado.

⁷¹Cevallos E. y García F. para el estudio, *Acuerdos para evitar la Doble Tributación en América Latina*, Fundación SES; Fundación SES y la Red LATINDADD. (Lima, 2013).

Tabla 1. Pagos al exterior, valor retenido y sin retención de los países con convenio multilateral de doble imposición con Ecuador

| País | Pagos al exterior | Valor retenido | Rendición sin CDI | IR sacrificado |
|--------------|--------------------------|-----------------------|--------------------------|-----------------------|
| Colombia | 50.012.564 | 3.726.271 | 12.257.702 | 8.531.431 |
| Perú | 26.367.111 | 1.482.437 | 6.471.213 | 4.988.776 |
| Bolivia | 4.826.434 | 271.356 | 1.184.539 | 913.183 |
| Total | 81.206.109 | 5.480.064 | 19.913.454 | 14.433.390 |

Fuente: Servicio de Rentas Internas

Como se puede observar, el valor retenido para los 3 países con convenio multilateral ha sido en el período analizado de aproximadamente \$ 5.480.064 U.S.D., mientras que la retención en el caso que no existiese convenio internacional de Doble Imposición hubiese sido de \$ 19.1913.454 U.S.D., por lo que el país ha sacrificado un impuesto por alrededor de \$ 14.433.390 U.S.D., para este grupo de países.

Por su parte, cuando se analiza los pagos al exterior realizados y el porcentaje que se ha realizado sin retención se puede observar que entre un 60% y 80% han sido finalmente pagos sin retención del dinero enviado al exterior para los países de la CAN.

Tabla 2. Análisis porcentual de pagos al exterior sin retención de convenios multilaterales de doble imposición con Ecuador

| País | Pagos al exterior | Pagos sin retención | % |
|--------------|--------------------------|----------------------------|----------|
| Colombia | 50.012.564 | 29.843.824 | 60% |
| Perú | 26.367.111 | 20.259.981 | 77% |
| Bolivia | 4.826.434 | 4.254.461 | 88% |
| Total | 81.206.109 | 54.358.267 | |

Fuente: Servicio de Rentas Internas

Estos porcentajes observados indican que un alto porcentaje de pagos al exterior no tributan en el país, pero así mismo se debe tomar en cuenta que los pagos que son remesados al Ecuador de estos países, sí tributarán internamente en el país, de acuerdo al caso.

3.2 Comparación cuantitativa de la Balanza de Pagos del Ecuador frente a los Convenios Bilaterales. Análisis horizontal enfocado a los siguientes puntos: Dividendos, Cánones y Regalías, Intereses, Servicios Profesionales y Beneficios Empresariales.

3.2.1 Pago de dividendos

Caso a): Un accionista Suizo tiene acciones en empresa en Ecuador. Recibe el pago de dividendos por \$90.000.

Contabilización Ecuador

| FECHA | DETALLE | DEBE | HABER |
|------------|--|-----------|-----------|
| 01/06/2014 | | | |
| | Dividendos por Pagar | 90.000,00 | |
| | Retención | | 0,00 |
| | Efectivo - Bancos | | 90.000,00 |
| | Por pago de dividendos a un accionista ecuatoriano | | |

Elaborado: Danilo Quisigüña P.

En este caso con o sin Convenio de Doble Imposición (CDI), y de acuerdo a la Ley de Régimen Tributario, Art.9, capítulo 3, están exonerados de retención los pagos de dividendos y utilidades, calculados después del pago del impuesto a la renta, distribuidos por sociedades nacionales o extranjeras residentes en el Ecuador, a favor de otras sociedades nacionales o extranjeras, no domiciliadas en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición o de personas naturales no residentes en el Ecuador. Por lo tanto no procede retención.

Caso b): Un accionista Ecuatoriano tiene acciones en empresa en Suiza. Recibe el pago de dividendos por \$90.000.

La retención se realiza en el estado receptor de los dividendos, puede hacerla el Estado desde el que se remesan, con una tarifa máxima del 15%.

Contabilización Ecuador con CDI

| FECHA | DETALLE | DEBE | HABER |
|------------|--|-----------|-----------|
| 01/06/2014 | | | |
| | Bancos | 76.500,00 | |
| | 15% Impuesto Retenido | 13.500,00 | |
| | Dividendos por Cobrar | | 90.000,00 |
| | Por pago de dividendos a un accionista Ecuatoriano | | |

Elaborado: Danilo Quisigüña P.

En este caso al aplicar el CDI, se evidencia que en el país de origen se está reteniendo el 15% que es el tope máximo que estipula el convenio, hay que recalcar que este valor retenido sirve posteriormente como crédito tributario a favor del contribuyente en su liquidación anual y pago de impuestos en Ecuador. En otras palabras la Administración Tributaria S.R.L., sólo en este caso deja de percibir el tributo ya cobrado en Suiza (\$ 13.500 U.S.D.).

Por lo tanto la liquidación del impuesto quedaría de la siguiente manera:

| | |
|------------------------------|------------------|
| Ingresos | 90.000,00 |
| Tarifa del Impuesto | 22% |
| Impuesto a Pagar | <u>19.800,00</u> |
| Crédito Tributario | -13.500,00 |
| Saldo a Pagar Impto. Ecuador | <u>6.300,00</u> |

3.2.2 Cánones y regalías

Caso: La empresa Mexicana X, tiene una franquicia operando en Ecuador, por concepto de regalías cobra un monto de \$ 30.000U.S.D., que son enviadas a México.

Contabilización Ecuador con CDI

| FECHA | DETALLE | DEBE | HABER |
|------------|----------------------|-----------|-----------|
| 01/06/2014 | | | |
| | Regalías | 30.000,00 | |
| | Retención 10% | | 3.000,00 |
| | Efectivo - Bancos | | 27.000,00 |
| | Por pago de regalías | | |

Elaborado: Danilo Quisigüña P.

En este caso se aplica el 10% de retención que permite la ley por efecto de aplicar el CDI, con el otro país contratante, en este caso México.

Contabilización Ecuador sin CDI

| FECHA | DETALLE | DEBE | HABER |
|------------|----------------------|-----------|-----------|
| 01/06/2014 | | | |
| | Regalías | 30.000,00 | |
| | Retención 22% | | 6.600,00 |
| | Efectivo - Bancos | | 23.400,00 |
| | Por pago de regalías | | |

Elaborado: Danilo Quisigüña P.

Al no existir CDI, la administración tributaria recaudaría \$ 6.600 U.S.D., que es el equivalente a la tarifa del 22% aplicable a este concepto.

El efecto de aplicar el CDI, en la recaudación de la Administración Tributaria SRI será:

| | |
|----------------------------------|------------------|
| Retención aplicando el CDI | 3.000,00 |
| Retención sin CDI | 6.600,00 |
| Diferencia en contra para el SRI | <u>-3.600,00</u> |

3.2.3 Intereses

Caso: Un proveedor Canadiense vende mercadería a crédito a una empresa Ecuatoriana generando un interés del 2% sobre el total de la mercadería, con un monto total de \$18.000 U.S.D., por concepto de intereses.

Contabilización Ecuador con CDI

| FECHA | DETALLE | DEBE | HABER |
|------------|---|-----------|-----------|
| 01/06/2014 | Interés por préstamo | 18.000,00 | |
| | Retención (15%) | | 2.700,00 |
| | Efectivo - Bancos | | 15.300,00 |
| | Pago de interés por préstamo a empresa canadiense | | |

Elaborado: Danilo Quisigüña P.

En este caso se aplica el 15% de retención que permite la ley por efecto de aplicar el CDI, con el otro país contratante, en este caso Canadá.

Contabilización Ecuador sin CDI

| FECHA | DETALLE | DEBE | HABER |
|------------|---|-----------|-----------|
| 01/06/2014 | | | |
| | Interés por préstamo | 18.000,00 | |
| | Retención (22%) | | 3.960,00 |
| | Efectivo - Bancos | | 14.040,00 |
| | Pago de interés por préstamo a empresa canadiense | | |

Elaborado: Danilo Quisigüña P.

Al no existir CDI, la administración tributaria recaudaría \$ 3.960 U.S.D., que es el equivalente a la tarifa del 22% aplicable a este concepto.

El efecto de aplicar el CDI, en la recaudación de la Administración Tributaria SRI será:

| | |
|----------------------------------|------------------|
| Retención aplicando el CDI | 2.700,00 |
| Retención sin CDI | 3.960,00 |
| Diferencia en contra para el SRI | <u>-1.260,00</u> |

3.2.4 Servicios Profesionales Independientes

Caso: Un especialista en sistemas Chileno es contratado por empresa ecuatoriana por un valor de 20.000 para servicios de implementación de un sistema, su permanencia en el país será de 90 días.

El impuesto se graba en el país de residencia del profesional.

Contabilización Ecuador con CDI

| FECHA | DETALLE | DEBE | HABER |
|------------|--|-----------|-----------|
| 01/06/2014 | Servicios profesionales | 20.000,00 | |
| | Retención (0%) | | 0,00 |
| | Efectivo - Bancos | | 20.000,00 |
| | Por servicios profesionales contratados a especialista en sistemas - Chile | | |

Elaborado: Danilo Quisigüña P.

El Ecuador no recibe renta por este profesional, solamente en caso que el profesional tenga residencia o base fija en el Ecuador (Mayor a 183 días), en cuyo caso la renta se grabaría en el Ecuador.

Contabilización Ecuador sin CDI

| FECHA | DETALLE | DEBE | HABER |
|------------|--|-----------|-----------|
| 01/06/2014 | Servicios profesionales | 20.000,00 | |
| | Retención (22%) | | 4.400,00 |
| | Efectivo - Bancos | | 15.600,00 |
| | Por servicios profesionales contratados a especialista en sistemas - Chile | | |

Elaborado: Danilo Quisigüña P.

Al no existir CDI, la administración tributaria recaudaría \$ 4.400 U.S.D., que es el equivalente a la tarifa del 22% aplicable a este concepto.

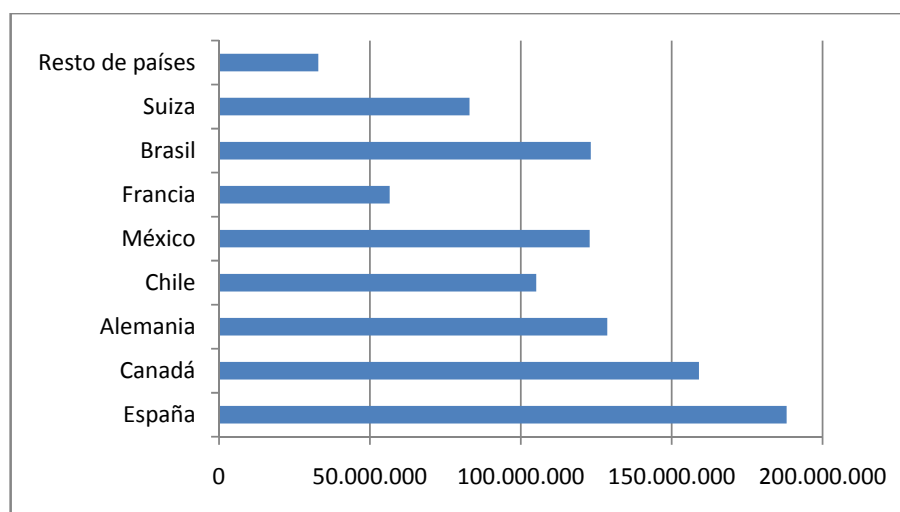
Efecto de aplicar el CDI, en la recaudación de la Administración Tributaria SRI:

| | |
|----------------------------------|------------------|
| Retención aplicando el CDI | 0,00 |
| Retención sin CDI | 4.400,00 |
| Diferencia en contra para el SRI | <u>-4.400,00</u> |

3.2.5 Resultados globales de los pagos al exterior de los convenios bilaterales

En el caso de los resultados globales de los pagos realizados al exterior de los convenios bilaterales los resultados obtenidos son:

Gráfico 2. Pago al exterior de los países que tienen convenio de doble tributación con tratado bilateral⁷²



Fuente: Servicio de Rentas Internas

⁷²Cevallos E. y García F. para el estudio, *Acuerdos para evitar la Doble Tributación en América Latina*, Fundación SES; Fundación SES y la Red LATINDADD. (Lima, 2013).

En el caso de los países que tienen tratado bilateral con Ecuador se puede observar que a España se realiza la mayor cantidad de pagos al exterior, con alrededor de 188 millones de dólares, mientras que con Canadá el monto alcanza los 159 millones, luego está Alemania, México, Brasil, y otros países con menores montos de pago. Las retenciones que se han realizado a estos países han sido:

Tabla 3. Pagos al exterior y valor retenido en convenios bilaterales de doble imposición con Ecuador

| País | Pagos al exterior | Valor retenido | Rendición sin CDI | IR sacrificado |
|-----------------|--------------------------|-----------------------|--------------------------|-----------------------|
| España | 188.137.694 | 7.222.382 | 46.110.337 | 38.887.954 |
| Canadá | 159.024.302 | 4.166.307 | 38.964.318 | 34.798.012 |
| Alemania | 128.651.247 | 6.050.366 | 31.392.369 | 25.342.003 |
| Chile | 105.100.984 | 4.143.828 | 25.756.776 | 21.612.948 |
| México | 122.820.406 | 11.601.326 | 30.144.328 | 18.543.003 |
| Francia | 56.594.984 | 3.975.338 | 13.931.462 | 9.956.124 |
| Brasil | 123.203.721 | 15.160.535 | 30.680.131 | 15.519.596 |
| Suiza | 83.024.656 | 7.471.482 | 20.222.956 | 12.751.474 |
| Resto de países | 32.859.642 | 1.847.467 | 8.064.659 | 6.217.192 |
| Total | 999.417.634 | 61.639.030 | 245.267.336 | 183.628.306 |

Fuente: Servicio de Rentas Internas

Se puede observar como resumen general que los pagos al exterior con los países que tenemos convenio internacional bordean los 1.000 millones de dólares, de los cuales 61 millones se han retenido por renta, mientras que 245 millones es lo que se debió haber retenido en caso de no existir convenio, por lo que existe un sacrificio de 183 millones.

Al analizar los pagos sin retención que se han realizado para los convenios bilaterales se puede observar lo siguiente:

Tabla 4. Análisis porcentual de pagos al exterior sin retención convenios bilaterales de doble imposición con Ecuador

| País | Pagos al exterior | Pagos sin retención | % |
|-------------|--------------------------|----------------------------|----------|
| España | 188.137.694 | 118.492.751 | 63% |
| Canadá | 159.024.302 | 117.210.984 | 74% |
| Alemania | 128.651.247 | 87.661.641 | 68% |
| Chile | 105.100.984 | 79.910.211 | 76% |
| México | 122.820.406 | 32.326.363 | 26% |
| Francia | 56.594.984 | 28.037.110 | 50% |
| Brasil | 123.203.721 | 19.844.827 | 16% |
| Suiza | 83.024.656 | 8.512.702 | 10% |
| Italia | 22.919.319 | 5.086.716 | 22% |
| Bélgica | 8.346.786 | 767.578 | 9% |
| Argentina | 1.028.690 | 196.482 | 19% |
| Rumania | 564.848 | 0 | 0% |
| Total | 999.417.634 | 498.047.365 | |

Fuente: Servicio de Rentas Internas

Como se puede observar en la tabla, del monto total de pagos al exterior, países como España con el cual se tiene convenio bilateral, recibió en su país un monto de \$118.492.75U.S.D., sin retención realizada en Ecuador, equivalente a un 63% del total de pagos al exterior, es decir que en teoría se tributó un 63% en el país de residencia. Por el contrario en países como Brasil y México para los cuales también se remesa capital en importante volumen es importante señalar que se retiene mayor cantidad de impuestos por lo que se evidencia que en la aplicación de convenios con estos países se mantiene ventaja recaudatoria.

3.3 Resultados globales de los pagos y retenciones de convenios multilaterales y bilaterales realizados para evitar la doble tributación con el Ecuador

Para el período 2009 – 2011, de acuerdo a la información del Servicio de Rentas Internas⁷³, los montos de pago al exterior con los países con los que el Ecuador tiene Convenio de Doble Imposición (CDI) y su relación con los montos sin retención, la base gravada y el total retenido se observan a continuación.

Tabla 5. Pagos al exterior para los países con CDI y retenciones en la fuente

| | 2009 | 2010 | 2011 | TOTAL |
|--------------------------------|-------------|-------------|-------------|---------------|
| Total pagos al exterior | 275.486.263 | 367.132.734 | 541.523.931 | 1.184.142.928 |
| Sin retención | 133.956.266 | 183.746.059 | 337.238.205 | 654.940.529 |
| Base gravada | 141.529.997 | 183.386.675 | 204.285.726 | 529.202.398 |
| Total retenido | 18.936.729 | 23.405.076 | 25.012.361 | 67.354.166 |

Fuente: Estudio “Acuerdos para evitar la Doble Tributación en América Latina”, información fuente SRI (2013).

Al analizar los montos del total de pagos al exterior y su comparación con los montos que han sido considerados base gravada para impuestos y el total retenido, se puede observar que solamente el total retenido a las empresas con convenios fue de alrededor de un 6%, esto implica que de una carga impositiva en el Ecuador que se encuentra actualmente en un 25% (tasa impositiva en años de análisis), solamente se tributa cerca de un 6%. En este punto cabe analizar de manera más profunda el porcentaje que representa tanto los montos sin retención, la base gravada y el total retenido, para ello se ha realizado el siguiente análisis porcentual, donde se observa primeramente el porcentaje sin retención en relación al total, la base gravada en relación al total, el total retenido en relación a la base gravada y el total retenido en relación al total de pagos al exterior como sigue:

⁷³Cevallos E. y García F. para el estudio, *Acuerdos para evitar la Doble Tributación en América Latina*, Fundación SES; Fundación SES y la Red LATINDADD. (Lima, 2013). Información fuente SRI.

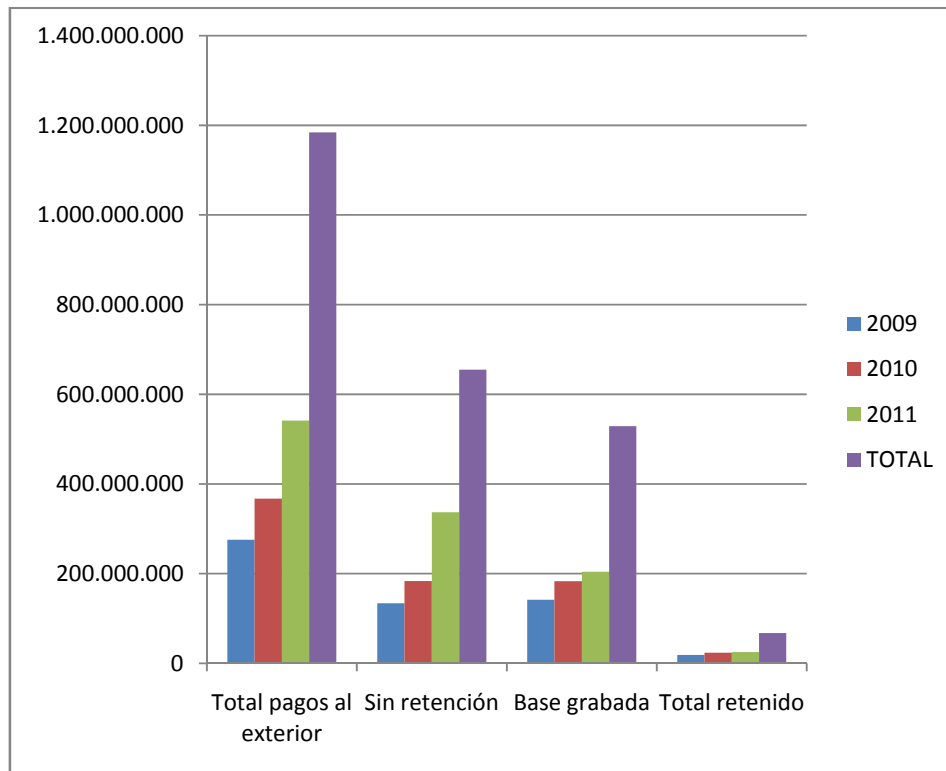
Tabla 6. Análisis porcentual de los pagos al exterior para los países con CDI y retenciones en la fuente

| | 2009 | % | 2010 | % | 2011 | % | TOTAL | % |
|--------------------------------------|-------------|----------|-------------|----------|-------------|----------|---------------|----------|
| Total pagos al exterior | 275.486.263 | | 367.132.734 | | 541.523.931 | | 1.184.142.928 | |
| Sin retención | 133.956.266 | 49% | 183.746.059 | 50% | 337.238.205 | 62% | 654.940.529 | 55% |
| Base grabada | 141.529.997 | 51% | 183.386.675 | 50% | 204.285.726 | 38% | 529.202.398 | 45% |
| Total retenido | 18.936.729 | 13% | 23.405.076 | 13% | 25.012.361 | 12% | 67.354.166 | 13% |
| % retenido del total de pagos | | 7% | | 6% | | 5% | | 6% |

Fuente: Estudio “Acuerdos para evitar la Doble Tributación en América Latina”, información fuente SRI (2013).

Como se puede observar, al año 2009, aproximadamente el 49% del total de pagos al exterior se realizó sin retención alguna, mientras un 51% se consideró con base grabada, sin embargo de esa base, solamente un 13% se realizó retención en la fuente, lo cual equivale a un 7% del total. Al año 2010 el porcentaje sin retención se incrementó al 50% manteniéndose el total retenido en alrededor de un 13%, sin embargo ya el porcentaje del total correspondió a un 6% es decir inclusive disminuyó la retención a ese año. Finalmente al 2011 se incrementó el monto sin retención y disminuyó también la retención sobre la base grabada, alcanzando cerca de un 5% retenido del total de pagos al exterior, un porcentaje con tendencia a decrecer y muy bajo en relación a la tasa impositiva del Ecuador.

Gráfico 3. Pagos al exterior para los países con CDI y retenciones en la fuente



Fuente: Estudio “Acuerdos para evitar la Doble Tributación en América Latina”, información fuente SRI (2013).

Al analizar gráficamente, se observa que no solamente la carga impositiva para las empresas de los países con convenios es muy baja, pues aplicando los CDI se ha tributado un 6%, comparado con una carga impositiva del 25% (tasa impositiva en años de análisis), es decir una proporción muy baja, esta ventaja impositiva es muy importante para las empresas que tienen convenio, pues en comparación con una empresa que sí paga los impuestos, existe cerca de un 19% sobre las utilidades de ventaja, lo cual dentro de un entorno competitivo es una ventaja alta y puede generar una competencia desleal en la que esta disminución de costos genere menores precios o cualquier otro tipo de beneficios que pueda afectar a sus competidores que sí tributan en su totalidad.

Tabla 7. Análisis horizontal de los pagos al exterior para los países con CDI y retenciones en la fuente

| | 2009 | 2010 | % | 2011 | % |
|--------------------------------|-------------|-------------|----------|-------------|----------|
| Total pagos al exterior | 275.486.263 | 367.132.734 | 33% | 541.523.931 | 48% |
| Sin retención | 133.956.266 | 183.746.059 | 37% | 337.238.205 | 84% |
| Base grabada | 141.529.997 | 183.386.675 | 30% | 204.285.726 | 11% |
| Total retenido | 18.936.729 | 23.405.076 | 24% | 25.012.361 | 7% |

Fuente: Estudio “Acuerdos para evitar la Doble Tributación en América Latina”, información fuente SRI (2013).

Al analizar de forma horizontal las variaciones existentes, se puede observar que del 2009 al 2010 se ha incrementado los pagos al exterior en un 33%, mientras que al 2011 existió un incremento del 48%, sin embargo al analizar el incremento del monto sin retención se observa un incremento del 37% y del 84% para de los años 2009-2010 y del 2010 – 2011 respectivamente, lo cual es un incremento mucho mayor al crecimiento observado y por tanto un incremento final del total retenido de un 7% cuando al año anterior creció en un 24% y cuando el total de pagos creció en un 48%, lo cual muestra una tendencia a decrecer aún más la relación entre impuestos causados y total de pagos al exterior.

3.3.1 Comparación del valor retenido como impuesto en el Ecuador en relación al impuesto sin convenio internacional

La siguiente tabla finalmente presenta un compendio de los pagos al exterior, el valor retenido por impuesto a nivel del Ecuador y se compara el impuesto que debería haber retenido por retención en caso de no existir convenio internacional y por tanto el impuesto sacrificado para el país:

Tabla 8. Pagos globales al exterior por país con CDI, valor retenido e impuesto sacrificado, período 2009 - 2011

| | Pagos al exterior | Valor retenido | Rendición sin CDI | IR sacrificado |
|--------------|--------------------------|-----------------------|--------------------------|-----------------------|
| España | \$ 188.137.694 | \$ 7.222.382 | \$ 46.110.337 | \$ 38.887.954 |
| Canadá | \$ 159.024.302 | \$ 4.166.307 | \$ 38.964.318 | \$ 34.798.012 |
| Alemania | \$ 128.651.247 | \$ 6.050.366 | \$ 31.392.369 | \$ 25.342.003 |
| Brasil | \$ 123.203.721 | \$ 15.160.535 | \$ 30.680.131 | \$ 15.519.596 |
| México | \$ 122.820.406 | \$ 11.601.326 | \$ 30.144.328 | \$ 18.543.003 |
| Chile | \$ 105.100.984 | \$ 4.143.828 | \$ 25.756.776 | \$ 21.612.948 |
| Venezuela | \$ 103.519.182 | \$ 235.063 | \$ 25.469.702 | \$ 25.234.639 |
| Suiza | \$ 83.024.656 | \$ 7.471.482 | \$ 20.222.956 | \$ 12.751.474 |
| Francia | \$ 56.594.984 | \$ 3.975.338 | \$ 13.931.462 | \$ 9.956.124 |
| Colombia | \$ 50.012.564 | \$ 3.726.271 | \$ 12.257.702 | \$ 8.531.431 |
| Resto países | \$ 64.053.187 | \$ 3.601.260 | \$ 15.720.411 | \$ 12.119.151 |
| TOTAL | \$ 1.184.142.928 | \$ 67.354.157 | \$ 290.650.493 | \$ 223.296.335 |

Fuente: Estudio “Acuerdos para evitar la Doble Tributación en América Latina”, información fuente SRI (2013).

El valor de pagos total al exterior bordea los 1.200 millones en el período de análisis, mientras que el valor retenido alcanza los 67 millones. Comparativamente con el caso de haber realizado una tributación completa, el valor bordearía los 290 millones, es decir alrededor de 223 millones se han sacrificado con los países con los que se tiene acuerdo de doble tributación.

Como se ha ido mencionando, este no es un indicador directo de pérdida, pues existen diversas variables que hay que analizar, así como casos específicos, sin embargo es bastante evidente la diferencia observada y por tanto la importancia de que la administración tributaria considere su análisis y control en empresas que están moviendo gran cantidad de capitales a nivel del país.

CONCLUSIONES

Al finalizar el trabajo de investigación se debe indicar que el problema ha sido cubierto, el adentrarse en la problemática tributaria que día a día afronta la recaudación fiscal ha permitido identificar ciertos aspectos que se detalla a continuación:

- El firmar y aplicar convenios de doble tributación para el Ecuador no es ventaja en términos de recaudación fiscal, está comprobado de acuerdo al análisis de los casos que se presentaron, que se sufrió pérdida monetaria, ya que el valor retenido por impuestos es muy inferior respecto del valor que se hubiera recaudado si no se hubieran aplicado los convenios.
- Los tratados internacionales buscan no solamente evitar la doble tributación, sino adicionalmente prevenir el fraude y la evasión fiscal, pues a través de los mismos se logra reforzar los sustentos jurídicos y disponer de una comunicación e intercambio de información entre los países.
- Si bien es cierto hay una disminución considerable en la recaudación de tributos, debemos resaltar que derivados de la firma de los convenios internacionales existen fines extra fiscales que contribuyen al desarrollo del país, uno de ellos sin lugar a dudas es el crecimiento globalizado de los mercados para el comercio internacional, sin que las fronteras sean un limitante, indirectamente se crean fuentes de empleo y se fomenta el crecimiento de la industria y el comercio, sin dejar de lado el hecho de que los ingresos generados tanto para las personas como para las empresas también desembocan en el pago de tributos.
- El hecho que se instalen compañías multinacionales en el país nos permite desarrollar y mejorar el recurso tecnológico que estas traen consigo, un ejemplo que viene al caso es el campo de las Telecomunicaciones, industria que ha tenido un crecimiento importante y que nos permite casi de manera simultánea estar a la par con todos los beneficios que genera el tener información actualizada y de primera mano.

- El firmar Convenios para evitar la doble imposición, crea una seguridad jurídica porque existe una regulación internacional, esto genera confianza en los inversionistas extranjeros que ven en nuestro país un sitio seguro para expandir sus industrias, esto es una ventaja porque al producir bienes en nuestro territorio obtenemos productos a bajo costo para el consumo interno, además de obtener calidad, efecto de la competencia en ciertos sectores productivos.

- En nuestro país el concepto de Establecimiento Permanente es muy claro y manifiesta que una persona natural o jurídica no debe permanecer más de 183 días de manera continua o no dentro de un mismo ejercicio económico, para acogerse al párrafo de beneficios empresariales y tributar solo en el país de su residencia (excepto en el convenio firmado con la CAN, el cual manifiesta que la renta se grava en el país donde se genera el beneficio). Bajo este concepto es necesario manifestar que debemos implementar un mecanismo que permita asegurarnos como país que los ingresos generados dentro de nuestro territorio no tengan esta salvedad de "Establecimiento Permanente" y sobre cualquier ingreso se tribute de acuerdo a nuestras normas tributarias. Lo ideal para estos casos sería aplicar el Principio de la Fuente, el cual sostiene que los contribuyentes deben pagar sus impuestos en el país que se generó la renta.

- Una empresa extranjera lo que busca es invertir su capital en el exterior, donde existan mercados atractivos de inversión y donde se pueda obtener mayores ventajas, esto se facilita o se ve favorable desde el punto de vista de la empresa cuando existen convenios bilaterales para evitar la doble tributación.

- A pesar de que existen convenios firmados, con el incremento de las tarifas arancelarias y la inclusión de más ítems para el pago de impuestos en materia prima y producto terminado, se está perdiendo y sigue disminuyendo la inversión extranjera, simplemente las fuentes de trabajo se están trasladando hacia los vecinos Colombia y Perú.

RECOMENDACIONES

- Los tratados internacionales para evitar la doble tributación son un instrumento de la política económica internacional que busca mejorar la competitividad empresarial y fomentar la inversión extranjera, ámbito favorable para el país que lo implementa, sin embargo la experiencia del presente estudio muestra que este tipo de convenio pueden generar en algunos casos, ciertas facilidades para la evasión o un desequilibrio para los ingresos fiscales en uno de los países, por lo que si bien los convenios traen ventajas, esto no debe ser motivo para permitir el incumplimiento de la legislación, por lo que la administración tributaria debe ejercer el control necesario para exigir el cumplimiento a las empresas y que las mismas asuman su carga correspondiente.

- Es importante en base al análisis realizado considerar en los casos que se requieran, para la firma de futuros convenios, el buscar repartir de forma más equitativa las rentas que por algún motivo está observándose un cierto desequilibrio entre países, con ello se puede evitar que en determinado momento la situación económica de uno de los países contratantes obligue a tomar medidas unilaterales que afecten la relación comercial. Caso propio el nuestro, que en este año 2015 a criterio del Gobierno Central tuvo que poner salvaguardias a ciertos productos que ingresan al país, incluso de aquellos pertenecientes a la CAN.

- Los convenios firmados por el Ecuador deberían tener por norma un indicativo para que se realice la revisión de estos en un determinado período de tiempo, debido a que la economía de los países firmantes sufre cambios, solo así nos aseguramos que la distribución de la renta vaya a la par con la realidad de cada país.

- Se debe incrementar la comunicación entre las administraciones tributarias y un control definido sobre el alcance de los convenios para poder detectar los casos de evasión y hacer cumplir la legislación e imposición como está establecida.
- Se debe trabajar en un mecanismo de información y capacitación por parte de la administración tributaria, dirigida hacia las empresas, el mismo que debe transmitir de forma clara el correcto uso y aplicación de los convenios internacionales para evitar la doble imposición, generando así una mejor cultura tributaria y otorgando a las compañías recursos válidos para afrontar el mercado global.
- Ecuador deberá validar la Balanza de Pagos para poder identificar las posibles desviaciones referente a la salida de divisas que tenemos con los diferentes países y que se están justificando por la aplicación de los CDI, solo así podremos entrar al detalle de las operaciones y aplicar los correctivos necesarios.

BIBLIOGRAFÍA

Arboleda. *Sergio*. Integración Internacional Enfoques económico, político y jurídico. Bogotá: Universidad Sergio Arboleda, 1998.

Aquino. *Miguel*. Convenios de doble imposición. Barcelona: UNNE, 1999.

Código Tributario, Ecuador: 2015.

Constitución de la República del Ecuador, Supremacía de la Constitución Título IX. Ecuador: 2008.

Constitución de la República del Ecuador, Participación y Organización del Poder Título IV. Ecuador: 2008.

DOCUMENTOS DE LA REUNIÓN PRESIDENCIAL DE GALÁPAGOS.
(Galápagos: Ecuador, 17-18 de diciembre de 1989).

Jalkh, *Gustavo*. Los Tratados Internacionales, en Tribunal Constitucional, Derecho constitucional para fortalecer la democracia ecuatoriana. Quito: Fundación Konrad Adenauer, 1999.

Joaquín, Moreira. *Estefanía*. La Nueva Economía: La Globalización. Madrid: Ed. Debate, 1996.

Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno. Ecuador: 2014.

Montaño, Galarza. *Cesar Eduardo*. El Ecuador y los Problemas de la Doble Imposición Internacional. Quito: Nacional, 1999.

Montaño, Galarza. *Cesar Eduardo*. Manual de Derecho Tributario Internacional. Quito: Editora Nacional, 2006.

Milano. *Giuseppe*. La Residencia, en Víctor Uckmar, coord., Curso de derecho tributario internacional. Bogotá: Temis, 2003.

Oyarte, Martínez. *Rafael*. La Supremacía Constitucional, en Tribunal Constitucional, Derecho constitucional para fortalecer la democracia ecuatoriana. Quito: Fundación Konrad Adenauer, 1999.

Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno. Ecuador: 2015.

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

Rosembuj, *Tulio*. Fiscalidad Internacional. Barcelona: Marcial Pons, 1998.

Servicio de Rentas Internas, SRI, *Registro Oficial*. Ecuador.

Teijeiro. *Guillermo Orlando*. Estudios sobre la aplicación espacial de la ley tributaria. Argentina: Pontificia Universidad Católica, 2010.

Troya, Jaramillo. *José Vicente*. Estudios de Derecho Internacional Tributario. Quito: PUDELECO, 2008.

Vallejo, Aristizábal. *Sandro*. Y Maldonado, López. *Galo*. Los Convenios Para Evitar la Doble Imposición. Ecuador: S.R.I, 2012.

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

Páginas web

Acuerdo de Cartagena, “Acuerdo de integración subregional” (1969):
<<http://www.fmmeducacion.com.ar/Recursos/Documentos/Internacionales/acuerdocartagena.htm>>

Convención de Viena, sobre el Derecho de los Tratados entre Estados y Organizaciones Internacionales o entre Organizaciones Internacionales, (1986). <<http://www.ordenjuridico.gob.mx/TraInt/I2.pdf>>

Miguel, Andrés. *Camba Campos*. Justicia y Control Constitucional, Revista Jurídica Online, Universidad Católica Santiago de Guayaquil,
<http://www.revistajuridicaonline.com/index.php?option=com_content&task=view&id=16&Itemid=29>

Convenios de doble imposición con el Ecuador

Convenio con la República Federal de Alemania. Registro Oficial # 493 de 5 de agosto de 1986.

Convenio con El Reino de Bélgica. Registro Oficial # 286 de 16 de Marzo del 2000.

Convenio con La República Federativa de Brasil. Registro Oficial # 865 de 2 de febrero de 1988.

Convenio con El Gobierno de Canadá. Registro Oficial # 484 de 31 de diciembre de 2001.

Convenio con La República de Chile. Registro Oficial # 293 de 16 de marzo de 2004.

Convenio con España. Registro Oficial # 253, de 13 de agosto de 1993

Convenio con La República de Francia. Registro Oficial # 34, de 25 de septiembre de 1992.

Convenio con El Gobierno de la República Italiana . Registro Oficial # 407, de 30 de marzo de 1990.

Convenio con Los Estados Unidos Mexicanos. Registro Oficial # 281 de 9 de marzo de 2001.

Convenio con El Gobierno de Rumania. Registro Oficial # 785, de 20 de septiembre de 1995.

Convenio con La Confederación Suiza. Registro Oficial # 178 de 5 de mayo de 2000.

Convenio con La República Argentina. Registro Oficial # 235, de 4 de mayo de 1982.

Convenio con La República Oriental de Uruguay. Registro Oficial # 885 del 4 de febrero del 2013.

Convenio con La República de Corea. Registro Oficial # 124, de 15 de noviembre de 2013.

Convenio con El Gobierno de la República Popular China. Registro Oficial# 213, del 27 de marzo del 2014.

Decisión 578, de la Comunidad Andina de Naciones, Régimen para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal. Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena No. 1063 del 5 de Mayo del 2004 y en el Registro Oficial Suplemento # 457 de 9 de noviembre de 2004.

ANEXOS

PORCENTAJES DE RETENCIÓN EN LA FUENTE DE IMPUESTO A LA RENTA

| DETALLE DE PORCENTAJES DE RETENCIÓN EN LA FUENTE DE IMPUESTO A LA RENTA CONFORME LA NORMATIVA VIGENTE | 2015 | | |
|---|---|----------------------|------------------|
| | Porcentajes vigentes | Campo Formulario 103 | Código del Anexo |
| Honorarios profesionales y demás pagos por servicios relacionados con el título profesional | 10 | 303 | 303 |
| Servicios predomina el intelecto no relacionados con el título profesional | 8 | 304 | 304 |
| Comisiones y demás pagos por servicios predomina intelecto no relacionados con el título profesional | 8 | 304 | 304A |
| Pagos a notarios y registradores de la propiedad y mercantil por sus actividades ejercidas como tales | 8 | 304 | 304B |
| Pagos a deportistas, entrenadores, árbitros, miembros del cuerpo técnico por sus actividades ejercidas como tales | 8 | 304 | 304C |
| Pagos a artistas por sus actividades ejercidas como tales | 8 | 304 | 304D |
| Honorarios y demás pagos por servicios de docencia | 8 | 304 | 304E |
| Servicios predomina la mano de obra | 2 | 307 | 307 |
| Utilización o aprovechamiento de la imagen o renombre | 10 | 308 | 308 |
| Servicios prestados por medios de comunicación y agencias de publicidad | 1 | 309 | 309 |
| Servicio de transporte privado de pasajeros o transporte público o privado de carga | 1 | 310 | 310 |
| Por pagos a través de liquidación de compra (nivel cultural o rusticidad) | 2 | 311 | 311 |
| Transferencia de bienes muebles de naturaleza corporal | 1 | 312 | 312 |
| Compra de bienes de origen agrícola, avícola, pecuario, apícola, cunícola, bioacuático, y forestal | 1 | 312 | 312A |
| Regalías por concepto de franquicias de acuerdo a Ley de Propiedad Intelectual - pago a personas naturales | 8 | 314 | 314A |
| Cánones, derechos de autor, marcas, patentes y similares de acuerdo a Ley de Propiedad Intelectual - pago a personas naturales | 8 | 314 | 314B |
| Regalías por concepto de franquicias de acuerdo a Ley de Propiedad Intelectual - pago a sociedades | 8 | 314 | 314C |
| Cánones, derechos de autor, marcas, patentes y similares de acuerdo a Ley de Propiedad Intelectual - pago a sociedades | 8 | 314 | 314D |
| Cuotas de arrendamiento mercantil, inclusive la de opción de compra | 1 | 319 | 319 |
| Por arrendamiento bienes inmuebles | 8 | 320 | 320 |
| Seguros y reaseguros (primas y cesiones) | 1 | 322 | 322 |
| Por rendimientos financieros pagados a naturales y sociedades (No a IFIs) | 2 | 323 | 323 |
| Por RF: depósitos Cta. Corriente | 2 | 323 | 323A |
| Por RF: depósitos Cta. Ahorros Sociedades | 2 | 323 | 323B1 |
| Por RF: depósito a plazo fijo gravados | 2 | 323 | 323E |
| Por RF: depósito a plazo fijo exentos | 0 | 323 | 323E2 |
| Por rendimientos financieros: operaciones de reporto - repos | 2 | 323 | 323F |
| Por RF: inversiones (captaciones) rendimientos distintos de aquellos pagados a IFIs | 2 | 323 | 323G |
| Por RF: obligaciones | 2 | 323 | 323H |
| Por RF: bonos convertible en acciones | 2 | 323 | 323I |
| Por RF: Inversiones en títulos valores en renta fija gravados | 2 | 323 | 323M |
| Por RF: Inversiones en títulos valores en renta fija exentos | 0 | 323 | 323N |
| Por RF: Intereses pagados a bancos y otras entidades sometidas al control de la Superintendencia de Bancos y de la Economía Popular y Solidaria | 0 | 323 | 323O |
| Por RF: Intereses pagados por entidades del sector público a favor de sujetos pasivos | 2 | 323 | 323P |
| Por RF: Otros intereses y rendimientos financieros gravados | 2 | 323 | 323Q |
| Por RF: Otros intereses y rendimientos financieros exentos | 0 | 323 | 323R |
| Por RF: Intereses en operaciones de crédito entre instituciones del sistema financiero y entidades economía popular y solidaria. | 1 | 324 | 324A |
| Por RF: Por inversiones entre instituciones del sistema financiero y entidades economía popular y solidaria. | 1 | 324 | 324B |
| Anticipo dividendos | 22 | 325 | 325 |
| Dividendos anticipados préstamos accionistas, beneficiarios o participes | 22 | 325 | 325A |
| Dividendos distribuidos que correspondan al impuesto a la renta único establecido en el art. 27 de la Lrti | hasta el 100% | 326 | 326 |
| Dividendos distribuidos a personas naturales residentes | 1% al 13% | 327 | 327 |
| Dividendos distribuidos a sociedades residentes | hasta el 100% | 328 | 328 |
| dividendos distribuidos a fideicomisos residentes | hasta el 100% | 329 | 329 |
| Dividendos gravados distribuidos en acciones (reversión de utilidades sin derecho a reducción tarifa IR) | De acuerdo a la tabla de retenciones del Art. 15 RALRTI | 330 | 330 |
| Dividendos exentos distribuidos en acciones (reversión de utilidades con derecho a reducción tarifa IR) | 0 | 331 | 331 |
| Otras compras de bienes y servicios no sujetas a retención | 0 | 332 | 332 |
| Por la enajenación ocasional de acciones o participaciones y títulos valores | 0 | 332 | 332A |
| Compra de bienes inmuebles | 0 | 332 | 332B |
| Transporte público de pasajeros | 0 | 332 | 332C |
| Pagos en el país por transporte de pasajeros o transporte internacional de carga, a compañías nacionales o extranjeras de aviación o marítimas | 0 | 332 | 332D |
| Valores entregados por las cooperativas de transporte a sus socios | 0 | 332 | 332E |
| Compraventa de divisas distintas al dólar de los Estados Unidos de América | 0 | 332 | 332F |
| Pagos con tarjeta de crédito | No aplica retención | 332 | 332G |
| Pago al exterior tarjeta de crédito reportada por la Emisora de tarjeta de crédito, solo recap | 0 | 332 | 332H |
| Enajenación de derechos representativos de capital y otros derechos cotizados en bolsa ecuatoriana | 0,20% | 333 | 333 |
| Enajenación de derechos representativos de capital y otros derechos no cotizados en bolsa ecuatoriana | 1 | 334 | 334 |
| Por loterías, rifas, apuestas y similares | 15 | 335 | 335 |
| Por venta de combustibles a comercializadoras | 2/mil | 336 | 336 |
| Por venta de combustibles a distribuidores | 3/mil | 337 | 337 |
| Compra local de banano a productor | 1% - 2% | 338 | 338 |
| Liquidación impuesto único a la venta local de banano de producción propia | hasta el 100% | 339 | 339 |
| Impuesto único a la exportación de banano de producción propia - componente 1 | 1% - 2% | 340 | 340 |
| Impuesto único a la exportación de banano de producción propia - componente 2 | 1,25% - 2% | 341 | 341 |
| Impuesto único a la exportación de banano producido por terceros | 0,5%-2% | 342 | 342 |
| Por energía eléctrica | 1 | 343 | 343A |
| Por actividades de construcción de obra material inmueble, urbanización, lotización o actividades similares | 1 | 343 | 343B |
| Otras retenciones aplicables el 2% | 2 | 344 | 344 |
| Pago local tarjeta de crédito reportada por la Emisora de tarjeta de crédito, solo recap | 2 | 344 | 344A |

| | | | |
|--|----------------|-------------|------|
| Ganancias de capital | entre 0 y 10 | 346 | 346A |
| Pago al exterior - Rentas Inmobiliarias | entre 0 y 22 * | 411.422.432 | 500 |
| Pago al exterior - Beneficios Empresariales | entre 0 y 22 * | 411.422.432 | 501 |
| Pago al exterior - Servicios Empresariales | entre 0 y 22 * | 411.422.432 | 502 |
| Pago al exterior - Navegación Marítima y/o aérea | entre 0 y 22 * | 411.422.432 | 503 |
| Pago al exterior - Dividendos distribuidos a personas naturales | 0 | 405.416 | 504 |
| Pago al exterior - Dividendos a sociedades | hasta el 100% | 406.417 | 504A |
| Pago al exterior - Anticipo dividendos | 22% | 404.415 | 504B |
| Pago al exterior - Dividendos anticipados préstamos accionistas, beneficiarios o participes | entre 0 y 22 * | 404.415 | 504C |
| Pago al exterior - Dividendos a fideicomisos | hasta el 100% | 407.418 | 504D |
| Pago al exterior - Dividendos distribuidos a personas naturales (paraísos fiscales) | 0 | 426 | 504E |
| Pago al exterior - Dividendos a sociedades (paraísos fiscales) | 13% | 427 | 504F |
| Pago al exterior - Anticipo dividendos (paraísos fiscales) | 25% | 425 | 504G |
| Pago al exterior - Dividendos a fideicomisos (paraísos fiscales) | 13% | 428 | 504H |
| Pago al exterior - Rendimientos financieros | entre 0 y 22 * | 411.422.432 | 505 |
| Pago al exterior - Intereses de créditos de Instituciones Financieras del exterior | entre 0 y 22 * | 411.422.432 | 505A |
| Pago al exterior - Intereses de créditos de gobierno a gobierno | entre 0 y 22 * | 411.422.432 | 505B |
| Pago al exterior - Intereses de créditos de organismos multilaterales | entre 0 y 22 * | 411.422.432 | 505C |
| Pago al exterior - Intereses por financiamiento de proveedores externos | entre 0 y 22 * | 411.422.432 | 505D |
| Pago al exterior - Intereses de otros créditos externos | entre 0 y 22 * | 411.422.432 | 505E |
| Pago al exterior - Otros Intereses y Rendimientos Financieros | entre 0 y 35 * | 411.422.432 | 505F |
| Pago al exterior - Cánones, derechos de autor, marcas, patentes y similares | entre 0 y 22 * | 411.422.432 | 509 |
| Pago al exterior - Regalías por concepto de franquicias | entre 0 y 22 * | 411.422.432 | 509A |
| Pago al exterior - Ganancias de capital | entre 0 y 22 * | 411.422.432 | 510 |
| Pago al exterior - Servicios profesionales independientes | entre 0 y 22 * | 411.422.432 | 511 |
| Pago al exterior - Servicios profesionales dependientes | entre 0 y 22 * | 411.422.432 | 512 |
| Pago al exterior - Artistas | entre 0 y 22 * | 411.422.432 | 513 |
| Pago al exterior - Deportistas | entre 0 y 22 * | 411.422.432 | 513A |
| Pago al exterior - Participación de consejeros | entre 0 y 22 * | 411.422.432 | 514 |
| Pago al exterior - Entretenimiento Público | entre 0 y 22 * | 411.422.432 | 515 |
| Pago al exterior - Pensiones | entre 0 y 22 * | 411.422.432 | 516 |
| Pago al exterior - Reembolso de Gastos | entre 0 y 22 * | 411.422.432 | 517 |
| Pago al exterior - Funciones Públicas | entre 0 y 22 * | 411.422.432 | 518 |
| Pago al exterior - Estudiantes | entre 0 y 22 * | 411.422.432 | 519 |
| Pago al exterior - Otros conceptos de ingresos gravados | entre 0 y 22 * | 411.422.432 | 520 |
| Pago al exterior - Pago a proveedores de servicios hoteleros y turísticos en el exterior | entre 0 y 22 * | 411.422.432 | 520A |
| Pago al exterior - Arrendamientos mercantil internacional | entre 0 y 22 * | 411.422.432 | 520B |
| Pago al exterior - Comisiones por exportaciones y por promoción de turismo receptivo | entre 0 y 22 * | 411.422.432 | 520D |
| Pago al exterior - Por las empresas de transporte marítimo o aéreo y por empresas pesqueras de alta mar, por su actividad. | entre 0 y 22 * | 411.422.432 | 520E |
| Pago al exterior - Por las agencias internacionales de prensa | entre 0 y 22 * | 411.422.432 | 520F |
| Pago al exterior - Contratos de fletamento de naves para empresas de transporte aéreo o marítimo internacional | entre 0 y 22 * | 411.422.432 | 520G |
| Pago al exterior - Enajenación de derechos representativos de capital y otros derechos | 5% | 408.419.429 | 521 |
| Pago al exterior - Servicios técnicos, administrativos o de consultoría y regalías con convenio de doble tributación | hasta el 100% | 410 | 522A |
| Pago al exterior - Servicios técnicos, administrativos o de consultoría y regalías sin convenio de doble tributación | 22% | 421 | 522B |
| Pago al exterior - Servicios técnicos, administrativos o de consultoría y regalías en paraísos fiscales | 35% | 431 | 522C |
| Pago al exterior - Seguros y reaseguros (primas y cesiones) con convenio de doble tributación | hasta el 100% | 409 | 523A |
| Pago al exterior - Seguros y reaseguros (primas y cesiones) sin convenio de doble tributación | 22% | 420 | 523B |
| Pago al exterior - Seguros y reaseguros (primas y cesiones) en paraísos fiscales | 35% | 430 | 523C |
| Pago al exterior - Otros pagos al exterior no sujetos a retención | 0 | 412.423.433 | 524 |

Modificaciones vigentes desde el 01/10/2014 según Resolución NAC-DGERCGC14-00787 publicada 3SRO 346 de 2 de octubre del 2014 , Resolución NAC-DGERCGC15-00000120 publicada S.R.O. 444 de 24/02/2015 y Resolución NAC-DGERCGC15-00000145 publicada S.R.O. 448 de 28/02/2015

CONSIDERAR:

| |
|--|
| El monto mínimo para efectuar retenciones es de \$50. De realizarse pagos a proveedores permanentes se efectuará la retención sin importar el monto (por permanente entiéndase dos o mas compras en un mismo mes calendario). |
| El comprobante de retención deberá ser entregado en un plazo de cinco días hábiles a partir de la emisión del comprobante de venta. |
| No están sujetos a retención en la fuente del impuesto a la renta: |
| Instituciones y Empresas del Sector Público, incluido el BID, CAF, CFN, ONU y Bco. Mundial. |
| Instituciones de educación superior (legalmente reconocidas por el CONESUP). |
| Instituciones sin fines de lucro (legalmente constituidas). |
| Los pagos por venta de bienes obtenidos de la explotación directa de la agricultura, acuicultura, ganadería, silvicultura, caza y pesca siempre que no se modifique su estado natural. |
| Misiones diplomáticas de países extranjeros. |
| Pagos por concepto de reembolso de gastos, compra venta de divisas, transporte público de personas, ni en la compra de inmuebles o de combustibles. |
| Los obtenidos por trabajadores por concepto de bonificación de desahucio e indemnización por despido intempestivo, en la parte que no exceda lo determinado por el Código Tributario. |
| Los obtenidos por concepto de la décima tercera y décima cuarta remuneraciones. |
| Los obtenidos por concepto de becas para el financiamiento de estudios, especialización o capacitación. |
| Los pagos con convenio de Débito o Recaudación: se registrara el porcentaje de retención de acuerdo a la naturaleza de la transacción. |
| * Para las transacciones efectuadas en el exterior se deberá considerar: si existe convenio de doble tributación, sin convenio de doble tributación o a paraísos fiscales o regímenes fiscales preferentes, por esta razón el porcentaje está abierto del 0 al 22% de acuerdo a la naturaleza de la transacción. |