

Universidad Andina Simón Bolívar

Sede Ecuador

Área de Derecho

Programa de Maestría en Derecho
Mención en Derecho Tributario

**Tratamiento tributario de los pagos al exterior en la
Comunidad Andina**

Autora: Paulina Salomé Trujillo Velasco

Tutor: Edison René Toro Calderón

Quito, 2015



CLÁUSULA DE CESIÓN DE DERECHO DE PUBLICACIÓN DE TESIS/MONOGRAFÍA

Yo, Paulina Salomé Trujillo Velasco, autora de la tesis intitulada “Tratamiento Tributario de los Pagos al Exterior en la Comunidad Andina”, 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 Magister en Derecho, mención Derecho Tributario en la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador.

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

2. Declaro que en caso de presentarse cualquier reclamación de parte de terceros respecto de los derechos de autor/a de la obra antes referida, yo asumiré toda responsabilidad frente a terceros y a la Universidad. 3. En esta fecha entrego a la Secretaría General, el ejemplar respectivo y sus anexos en formato impreso y digital o electrónico.

Quito, 31 de diciembre de 2015

Paulina Salomé Trujillo Velasco

RESUMEN

Desde hace varios años los pagos al exterior han sido motivo de diferentes tratamientos tributarios dentro de la Comunidad Andina, el cual varía dependiendo del país que sea fuente de la renta que por concepto de estos tributos se genera, que en algunos casos no se los identifica claramente.

Sin duda, uno de los principales retos que tienen los pagos al exterior, es eliminar la doble tributación, volviéndose esto indispensable justamente por el tipo de rentas que se ven involucradas y con las diversas características que se han incluido en las legislaciones de los países que realizan los pagos o que reciben el importe, se ha logrado cambiar sustancialmente los problemas que en hace una década existían.

Hablar de sus características, el procedimiento empleado, porcentaje y valor que en cada caso se debe tributar es importante conocer a fin de evitar temas de fraude fiscal, todo esto consta en cada una de las normativas internas de los países miembros de la Comunidad Andina y en la normativa comunitaria, lo cual se ha investigado con el presente trabajo, para tener una mejor comprensión del tema que se ha planteado.

DEDICATORIA

A mis padres ejemplo de vida, estudio, trabajo y amor.

TABLA DE CONTENIDOS

CAPITULO I.....	11
1.1 PRINCIPIOS TRIBUTARIOS.....	11
1.1.1 PRINCIPIO DE LEGALIDAD	11
1.1.2 SOBERANIA FISCAL.....	13
1.1.3 PRINCIPIO DE IGUALDAD	14
1.1.4 PRINCIPIO DE GENERALIDAD	16
1.1.5 CAPACIDAD CONTRIBUTIVA	17
1.1.6 NO DISCRIMINACIÓN	18
CAPITULO II	20
2.1 RENTA.....	20
2.1.1 DEFINICIÓN DE RENTA	20
RENDA – PRODUCTO.....	21
RENDA – INGRESO	22
RENDA – CONSUMO	23
Las Variaciones Patrimoniales.....	24
Los Consumos.....	24
2.1.2 CRITERIOS DE SUJECCIÓN FISCAL.....	25
PRINCIPIO PERSONAL O DE RENTA MUNDIAL.....	26
Residencia.....	27
Domicilio	27
Nacionalidad	27
Semejanzas y Diferencias entre Residencia, Domicilio y Nacionalidad	28
PRINCIPIO REAL O TERRITORIAL	29
Lugar de la obtención de la renta.....	29
Lugar de pago	30
CLASIFICACIÓN DE RENTAS	30
Renta de Capitales Inmobiliarios.....	30
Renta de Capitales Mobiliarios.....	30
Renta Proveniente de la Prestación de Servicios	31
Renta de Actividades Empresariales.....	31
Ganancias de Capital	31
ESTABLECIMIENTO PERMANENTE	32
2.2 RENTA DE CAPITALES MOBILIARIOS.....	34
2.2.1 CAPITALES PROPIOS	35
2.2.2 CAPITALES EXTERNOS	35
2.2.3 OTROS RENDIMIENTOS DEL CAPITAL MOBILIARIO.....	35
2.2.4 TIPOS DE PAGOS REALIZADOS AL EXTERIOR.....	36
DIVIDENDOS Y/O PARTICIPACIONES	36
DEFINICIÓN.....	36
¿Qué se considera Dividendo?.....	39
POTESTAD TRIBUTARIA	40
BENEFICIARIO EFECTIVO	42
ESTABLECIMIENTO PERMANENTE	43
INTERESES	43
DEFINICIÓN.....	43
POTESTAD TRIBUTARIA.....	46
BENEFICIARIO EFECTIVO	49
ESTABLECIMIENTO PERMANENTE	49

CÁNONES.....	51
DEFINICIÓN.....	51
Transferencia de Tecnología.....	52
Know how.....	53
Franchising – Franquicia.....	53
Software.....	54
POTESTAD TRIBUTARIA – BENEFICIARIO EFECTIVO.....	55
ESTABLECIMIENTO PERMANENTE	56
CAPITULO III.....	57
3.1 TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LOS PAGOS AL EXTERIOR EN LA COMUNIDAD ANDINA.....	57
3.1.1 TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LOS PAGOS AL EXTERIOR EN BOLIVIA	57
RENTA DE FUENTE BOLIVIANA	58
PAGOS AL EXTERIOR	60
DIVIDENDOS O UTILIDADES.....	61
INTERESES.....	61
CANONES.....	61
CONCLUSIONES	¡Error! Marcador no definido.
3.1.2 TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LOS PAGOS AL EXTERIOR EN COLOMBIA	62
RENTA DE FUENTE COLOMBIANA	63
PAGOS AL EXTERIOR	64
DIVIDENDOS.....	65
INTERESES Y CANONES.....	66
CONCLUSIONES	¡Error! Marcador no definido.
3.1.3 TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LOS PAGOS AL EXTERIOR EN ECUADOR	68
RENTA DE FUENTE ECUATORIANA.....	68
PAGOS AL EXTERIOR	70
DIVIDENDOS.....	71
INTERESES.....	73
CANONES.....	74
CONCLUSIONES	¡Error! Marcador no definido.
3.1.4 TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LOS PAGOS AL EXTERIOR EN PERU	75
RENTA DE FUENTE PERUANA.....	76
PAGOS AL EXTERIOR	77
DIVIDENDOS.....	78
INTERESES.....	78
CANONES.....	79
CONCLUSIONES	¡Error! Marcador no definido.
3.2 LA DOBLE TRIBUTACION.....	82
3.3 TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LOS PAGOS AL EXTERIOR EN LAS DECISIONES DE LA COMUNIDAD ANDINA DE NACIONES.....	83
3.3.1 DIVIDENDOS, INTERESES Y CANONES EN DECISIONES DE LA COMUNIDAD ANDINA DE NACIONES	83
DIVIDENDOS.....	83
INTERESES	84
CANONES O REGALIAS	84

3.4 COMPARACION DE LOS TRATAMIENTOS TRIBUTARIOS.....	84
3.4.1 SEMEJANZAS	85
3.4.2 DIFERENCIAS	85
3.4.3 CUADRO COMPARATIVO DE TARIFAS	86
3.5 TRATAMIENTO TRIBUTARIO ENTRE LOS PAISES DE LA COMUNIDAD ANDINA DE NACIONES Y DE ESTOS FRENTE A TERCEROS.....	86
CONCLUSIONES.....	88
RECOMENDACIONES.....	90

INTRODUCCIÓN

Desde hace varias décadas, la tributación con alcance internacional ha experimentado una importante evolución, la misma que en gran parte tiene que ver con el desarrollo de la economía, debido a que las relaciones comerciales ya no solo se refieren a las exportaciones e importaciones, sino que hoy la actividad ya es de tipo mundial, por lo que se denomina globalización¹.

Esto ha dado lugar a que surjan inconvenientes y problemas para aplicar los tributos que cada Estado tiene establecidos, ya que actualmente se tiene que tomar en consideración las nuevas relaciones de la administración tributaria con los contribuyentes, quienes no siempre están presentes físicamente en un determinado territorio, y en un plano estrictamente nacional; los estados se han visto obligados a buscar formas y mecanismos para modificar la aplicación de los tributos internos existentes, tomando en cuenta que podrían tener injerencia en el ámbito internacional.

De esta manera la doctrina también se ha desarrollado y habla de un Derecho Internacional Tributario², el cual se encuentra estudiando y analizando la evolución de los sistemas tributarios, al igual que la flexibilización de los principios tributarios y los métodos que deben utilizarse a fin de evitar la doble tributación, la cual es uno de los problemas más relevantes a escala internacional.

En este ámbito, se ha establecido una relación entre Derecho Tributario y Comercio Internacional, principalmente por el interés que puede tener o tiene la incidencia de los sistemas fiscales de cada estado sobre la libre circulación tanto de bienes, servicios y capitales.

Para equiparar las normas tributarias y otras, los estados han entrado a formar parte de varios procesos de armonización, que no son sino “formas de coordinación que toman cuerpo en la adopción de decisiones legislativas y reglamentarias,

¹ Según el Fondo Monetario Internacional (FMI) "La globalización es una interdependencia económica creciente del conjunto de países del mundo, provocada por el aumento del volumen y la variedad de las transacciones transfronterizas de bienes y servicios, así como de los flujos internacionales de capitales, al tiempo que la difusión acelerada y generalizada de tecnología". www.globalizate.org

² Sainz de Bujanda lo define como Limitación de la soberanía impositiva de los Estados, está al servicio de una tesis política y económica: la conveniencia de favorecer el comercio internacional y la inversión de capitales sin el riesgo de incurrir en doble imposición. En José Vicente Troya, *Derecho Internacional Tributario*, vol. Cuatro.(Quito, Corporación Editora Nacional, Serie de Estudios Jurídicos,,1990), p. 12

resultantes de la negociación y acuerdo entre países”³, las cuales están presentes dentro de los diferentes procesos de integración como son la Comunidad Andina, Unión Europea, , Mercosur, o también los estados han adoptado como otra alternativa, celebrar convenios para evitar la doble imposición, en los cuales se establecen las normas y exenciones tributarias, dependiendo de las relaciones previas que existen entre los contratantes.

De esta forma y específicamente dentro del proceso Andino, desde hace varios años se ha empezado un proceso de armonización, inclusive se ha llegado a un proceso de unificación, dentro del cual está el de tipo arancelario, pero que con la expectativa de que sea lo más global posible. Dentro de este punto es importante tomar en cuenta la libre circulación de capitales, y dentro de ella lo referente a los pagos al exterior, siendo su tratamiento tributario el tema principal de esta investigación.

Los pagos al exterior, dentro de la fiscalidad internacional se los denomina también como rentas pasivas, llamadas así porque su origen no está en la actividad económica realizada en un estado, sino que un sujeto al ceder dinero o tecnología a otro, este acto produce una renta periódica o no, a favor de quien lo cedió, independientemente de que se encuentre en el estado en el cual se celebró el contrato o en el que se realiza el pago de la renta.

En definitiva un tema que parecería ser simple, dentro de la normativa de cada estado puede producir inconvenientes para cualquiera de las partes que intervienen en actividades comerciales internacionales, en especial la que tiene relación con capitales, y muy particularmente con los tres principales tipos de capitales mobiliarios como son dividendos, intereses y cánones, pues basados en los criterios o principios para atribuir la potestad tributaria como son: de la fuente o de la residencia, pueden ocasionar que los tributos no siempre se ajustan a la realidad, o incluso se produzcan problemas de doble tributación, lo cual justamente se debe evitar.

Al estudiar el tratamiento tributario de los pagos al exterior, dentro de nuestra normativa como del resto de países de la Comunidad Andina, lo que se quiere es analizar la normativa interna de cada estado en lo referente a los pagos al exterior,

³ José Manuel González-Páramo, “Armonización y Competencia Fiscal en Europa: situación actual, perspectivas e implicaciones para Europa”. Edición electrónica Argentina, 1999, en <[http://crei.cat/research/books/1999\(AR\).PDF](http://crei.cat/research/books/1999(AR).PDF)>

que puede ser de utilidad dentro del plano académico y porque no, también en el comercial.

Con esta introducción señalaré que esta investigación está diseñada en tres capítulos, el primero donde se desarrollaran en forma sucinta los principios tributarios que rigen los pagos al exterior, el segundo se detallaran de donde provienen los pagos al exterior y cuales son y por último se expondrá el tratamiento tributario que tienen cada uno de ellos en los países de la Comunidad Andina. La metodología empleada fue de investigación y siendo uno de los objetivos, evidenciar las dificultades que se presentan para quienes pagan o prestan servicios al momento de tributar.

Debido a la dinámica de la normativa tributaria dentro de cada uno de los países que conforman la Comunidad Andina, es necesario indicar que esta investigación tiene una fecha de corte al 31 de diciembre de 2015, aclaración que es menester realizarla, para evitar confusiones o malinterpretaciones en futuras lecturas del presente trabajo.

CAPITULO I

1. PRINCIPIOS TRIBUTARIOS

Al igual que cualquier rama del Derecho, dentro del Derecho Internacional Tributario existen principios básicos y fundamentales, los mismos que se encuentran presentes en todas y cada una de las relaciones tributarias.

Considerando el tema que se va a desarrollar, tenemos como principales principios del Derecho Tributario los de legalidad, igualdad, capacidad contributiva y no-discriminación, los que a continuación se detallaran en forma muy breve.

1.1. PRINCIPIO DE LEGALIDAD

“El principio de legalidad es el principio básico del Estado de Derecho. En su formulación más genérica constituye la plasmación jurídica del principio político del imperio o primacía de la Ley, expresión de la voluntad general a través del órgano titular de la soberanía, el pueblo representado en el Parlamento”.⁴

A criterio de varios tratadistas, este es el principio substancial del Derecho Tributario en general, pues su fundamento es que todo tributo debe que ser establecido y constar en una ley, la misma que a su vez tiene que ser dictada de conformidad con la normativa constitucional de cada estado.

No puede existir ningún tributo válido sin una ley que le de origen (*nullum tributum sine lege*), obviamente esto en nuestro país regiría específicamente para impuestos, debido a que en la Constitución se establece que otros tributos, tasas y contribuciones, pueden establecerse por acto normativo como por ejemplo ordenanzas, por lo que el principio de legalidad viene a ser un limitante de la potestad tributaria, con lo cual se garantiza que los tributos no se los aplique de manera discrecional.

Por lo general este principio consta en las constituciones políticas de cada país, siendo de esta forma una garantía de los derechos fundamentales de los ciudadanos y un sustento jurídico de los tributos.

En los países miembros de la Comunidad Andina, el principio de legalidad, consta en cada una de las constituciones, regulando de esta forma la potestad

⁴ Bereijo Álvaro Rodríguez, *El Sistema Tributario en La Constitución (Los límites del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional)*” conferencia pronunciada en las XV Jornadas de Estudio, organizadas por la Dirección General del Servicio Jurídico del Estado, sobre «El sistema económico en la Constitución española» (1992), <<https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/79462.pdf>>

tributaria o soberanía fiscal para crear, modificar o extinguir tributos aplicables en sus estados, acorde a sus necesidades.

El principio de legalidad en materia tributaria, César Montaña Galarza “lo relaciona con el estudio de las reglas formales para el establecimiento de los tributos”⁵, viene a ser una de las fuentes del derecho tributario; mientras que para José Vicente Troya, es un modo de ejercer la potestad tributaria⁶.

Si bien al principio de legalidad se lo denomina también como *reserva de ley tributaria*, varios tratadistas, entre ellos Eugenio Simón Costa⁷, consideran que no son lo mismo, sino dos principios totalmente diferentes.

De esta forma tenemos que el principio de legalidad viene a ser el que regula y establece las relaciones entre la administración tributaria y la normativa tributaria y como consecuencia de esto todas y cada una de las actuaciones de la administración se tienen que enmarcar dentro de lo que indica la ley; mientras que el principio de reserva de ley, si bien es el que regula que la ley contenga las diferentes elementos de cada tributo, con lo cual regula las relaciones entre la ley tributaria y otras normas jurídicas que no tienen el rango de ley.⁸

A partir de los años noventa, se empezó hacer hincapié en el sentido garantista de los intereses colectivos, de la reserva de ley, entre los cuales prima el de la propiedad y el derecho a una contribución justa en un estado democrático⁹.

El principio de legalidad puede tener un carácter absoluto o relativo, entendiéndose por el primero cuando la ley tributaria contiene los aspectos esenciales y no sustanciales del tributo, es decir, detalla cuál es el objeto imponible, los sujetos, la cuantía, las exenciones, deducciones, forma de presentar reclamos, recurso e incluso aspectos penales tributarios; mientras si es relativo, la ley fiscal establece la creación, derogación y exoneraciones, pudiendo el resto de elementos tributarios, constar en otro tipo de normativa que se la expida para tal efecto.

⁵ César Montaña Galarza,, *La obligación de contribuir y los principios de la tributación*, en *Tópicos Fiscales Contemporáneos*, (Guadalajara, Centro Universitario de Ciencias Económico Administrativas Universidad de Guadalajara, 2004), p. 217.

⁶ José Vicente Troya Jaramillo, *El nuevo derecho constitucional tributario ecuatoriano*453, en (Montaña, 2004:227)

⁷ Eugenio Simón Acosta, “El Principio de Legalidad o Reserva de Ley Tributaria”, en Eusebio González García, comp., *“Principios Constitucionales Tributarios”*, ,(México, Universidad Autónoma de Sinaloa, 1993), p. 149.

⁸ (Acosta,1993: 149)

⁹(Acosta, 1993: 159)

En Ecuador, el principio de legalidad consta en el Art.- 120 de la Constitución de la República, concordante con el Art.- 301 de la misma norma citada, en los cuales se indica que se requerirá de ley para crear, modificar o suprimir tributos. Este mismo principio consta en el Art.- 3 del Código Tributario que establece: “Sólo por acto legislativo de órgano competente se podrán establecer, modificar o extinguir tributos. No se dictarán leyes tributarias con efecto retroactivo en perjuicio de los contribuyentes”.

El principio de legalidad en Ecuador obliga a que la ley tributaria instituya los elementos fundamentales de cada tributo, pues el Art. 4 del Código Tributario textualmente dice: “Las leyes tributarias determinarán el objeto imponible, los sujetos activo y pasivo, la cuantía del tributo o la forma de establecerla, las exenciones y deducciones; los reclamos, recursos y demás materias reservadas a la ley que deban concederse conforme a este Código”. Lo señalado anteriormente se complementa con la prohibición referente a que ningún reglamento puede modificar el sentido de una ley tributaria, establecida en el inciso segundo del Art. 7 del mismo código.

Para finalizar, el principio de legalidad en si representa la preeminencia de la ley tributaria frente al resto de la normativa, mientras que la reserva de ley es macro, de carácter general pues solo por ley se crean tributos.

1.2. SOBERANIA FISCAL

Dentro del tema de los pagos al exterior y en casi todos los asuntos internacionales, la soberanía de cada estado siempre está presente ya sea en mayor o menor medida, debido a que puede verse afectada con una determinada acción u omisión de otro estado.

La soberanía se la entiende en forma general como la autonomía o independencia que tiene un estado para tomar decisiones que afectan a las personas sujetas a su jurisdicción.

Esta misma soberanía en el ámbito tributario se la denomina soberanía fiscal, entendida como la potestad que tiene un estado para imponer tributos a los contribuyentes por hechos generadores que se produzcan en su territorio o incluso en el extranjero, dependiendo del criterio fiscal que emplee.

Se presenta de esta forma una relación entre territorialidad y soberanía fiscal, ya que en un inicio, solo se consideraban hechos generadores sujetos a tributos los

ocurridos en un determinado territorio, principio de la fuente, pero hoy las cosas han cambiado, ya que si un estado tiene la posibilidad de gravar y recaudar tributos de sus contribuyentes, aunque se encuentren en un país extranjero, se lo puede hacer basados en el principio de residencia o nacionalidad, lo cual no afecta a la soberanía fiscal territorial.

Sin embargo, dentro del ámbito del Derecho Internacional Tributario, esta soberanía fiscal, en ocasiones tiene que verse disminuida, en razón que los estados se ven obligados a otorgar cierto tipo de concesiones, para disminuir la carga tributaria de los contribuyentes, y con esto se evita o disminuye la doble tributación; misma que tiene su origen en la diversidad de la economía internacional y en sistemas fiscales que no han evolucionado en la misma forma que las relaciones mercantiles.

Referente a este tema, José Calderón Carreño, indica que el origen de la doble imposición internacional no es más que “el resultado de la yuxtaposición de soberanías fiscales definidas de forma autónoma e independiente por parte de cada uno de los estados”¹⁰, tema que será abordado posteriormente.

En definitiva cada estado es capaz de aplicar el tratamiento tributario que estime conveniente de acuerdo a sus necesidades, pero considerando que su estado no encuentra solo y se relaciona indistintamente con diversos países los cuales no siempre tendrán un criterio de sujeción tributaria similar, por lo que en ocasiones cederá un poco o negociará para que ese otro país acceda a no hacer uso de su soberanía fiscal.

1.3 PRINCIPIO DE IGUALDAD

El principio de igualdad, es un valor constitucional básico, por lo que consta en las cartas políticas de los estados e instituye que todas las personas, naturales o jurídicas, tienen igualdad de derechos y obligaciones frente a la ley.

El principio de igualdad, “es una garantía connatural a la forma republicana de gobierno, y se convierte en autolimitación del poder del Estado”¹¹.

Las leyes que se crean son de igual aplicación para todos y no establecen normas que privilegien o beneficien a nadie.

¹⁰ José Calderón Carrero, *La doble imposición internacional y los métodos para su eliminación*, (Madrid, McGraw-Hill, 1997), 7.

¹¹ (Montaño, 2004:223)

En el ámbito tributario este principio, se lo puede emplear en tres aspectos, existiendo igualdad ante la ley, en la ley y por la ley, tanto en la aplicación e interpretación de la norma como entre las partes de la relación tributaria.

La igualdad ante la ley, se refiere a que todas las personas somos iguales, debiendo contribuir en igual forma al mantenimiento del estado, es decir, quienes se encuentran en igual situación económica deben tributar en la misma proporción, debiendo tener un trato idéntico entre ellos, pues la igualdad tributaria no es aritmética, porque sería injusto pensar que la carga tributaria del estado debe financiarse por todas las personas que lo conforman, en partes iguales.

Al hablar de igualdad en la ley y por la ley tenemos que la norma es igual para todos, pero en ciertas circunstancias esta misma ley contempla variaciones, categorías, clasificaciones y no por ello se viola el principio de igualdad, pues en cada grupo se toma en consideración las semejanzas reales de cada sujeto. En este punto y solo para ejemplificar de mejor forma, podemos referirnos a las exoneraciones, que en definitiva no se crean para beneficiar a determinados sujetos, quebrantado el principio de igualdad, sino más bien existen por situaciones de orden público o social, con lo cual se aplica también el principio de capacidad contributiva, pues quien más paga, más gana y el que no tiene sino para su supervivencia, no contribuye o lo hace en una parte muy ínfima¹².

Es por esto que en algunos casos, es la ley la que establece cierto tipo de tarifas, las cuales se enmarcan en rangos, con la finalidad de que cada categoría contribuya en igual y proporcionada forma para el mantenimiento del estado.

El principio de igualdad en la aplicación e interpretación de la ley, fundamentalmente tiene incidencia en la práctica, que las leyes tributarias sean efectivamente aplicadas, tal como su texto lo manda y no en beneficio de unos y perjuicio de otros.

Por otra parte la “igualdad tributaria tiene entre sus componentes tanto la igualdad del deber tributario como la igualdad de su exigencia en la recaudación”¹³, esto se explica en el hecho de que muchos contribuyentes si bien tienen que declarar

¹² “En conclusión, los tratamientos excepcionales, siempre que de por medio no estén razones de interés público, social o de conveniencia general, son odiosos y contrarios al principio de igualdad” José Vicente Troya Jaramillo, *El nuevo derecho constitucional tributario ecuatoriano*, en (Montaño, 2004: 227)

¹³ José Osvaldo Casás, *Principios jurídicos de la tributación*, en Tratado de Tributación, Tomo I, (Buenos Aires, Editorial Astrea, 2004),305

y pagar un tributo, en la práctica solían declarar y pagar menos de lo que les corresponde o simplemente no realizan ni la declaración, menos el pago, sin embargo, esto se ha reducido por cuanto la normativa tributaria ahora contempla métodos para supervisar el correcto cumplimiento y aplicación de la ley, mediante reglamentos, en los que se establecen sanciones, a fin de evitar evasiones y/o elusiones.

Finalmente la igualdad entre las partes de la relación tributaria se da para evitar la mala creencia que pueden tener ciertas personas, en el sentido de que el estado, sujeto activo de la relación, es el que tiene siempre la razón, es más que el contribuyente, lo cual no es así, ya que tanto la administración como los sujetos pasivos están sometidos a las mismas leyes y deben cumplirlas, es decir las dos partes están en igualdad de condiciones, sin supremacías de ninguna clase y en caso de existir controversias o divergencias entre ellos, deben someterse a la resolución que emita un juez, ya que es el quien interpreta y aplica la ley.

Resumiendo la igualdad tributaria existe entre los contribuyentes y con el estado, debiendo cumplir con las obligaciones fiscales, tomando en cuenta lo establecido en la ley, que es igual para todos y aplicando la capacidad contributiva de cada persona.

1.4 PRINCIPIO DE GENERALIDAD

Este principio consiste en que todos los miembros de la sociedad deben contribuir al mantenimiento económico de la misma.

Como ocurre en el principio de igualdad, la generalidad también toma en consideración a la capacidad contributiva, por lo que la contribución al estado la realizan quienes efectivamente están aptos económicamente para hacerlo.

La generalidad quiere decir que nadie puede ser excluido del cumplimiento de la obligación de pagar los tributos, en base a consideraciones personales o de grupos sociales determinados, y cuando se introducen exoneraciones, no es para beneficiar o perjudicar a nadie, se las crea para acatar el hecho de que debe tomarse en consideración a la capacidad contributiva.

La generalidad prohíbe que existan exoneraciones injustificadas o discriminatorias, por lo que las leyes tributarias van dirigidas a la pluralidad de contribuyentes que se enmarcan dentro del hecho generador que señale cada norma.

El principio de generalidad es una condición fundamental para alcanzar un sistema tributario justo y equitativo, en el que todos los que deben contribuir lo hacen en la medida de su riqueza o capacidad contributiva.

1.5 CAPACIDAD CONTRIBUTIVA

Es la posibilidad real que tienen las personas para contribuir económicamente con una obligación tributaria.

Este principio tiene como finalidad repartir la carga tributaria en función de la riqueza de cada individuo, por lo tanto una persona que tiene una capacidad contributiva mayor, deberá pagar un tributo mayor, y quien no la tenga, simplemente no cancelará nada.

La capacidad tributaria viene a ser un límite a la actuación de los legisladores, y con esto busca garantizar la justicia y razonabilidad de los tributos, para lo cual se relaciona muy estrechamente con otros principios como los de igualdad, generalidad, equidad y proporcionalidad¹⁴.

Dentro de cada estado la capacidad contributiva grava las riquezas actuales y reales de los contribuyentes, es decir se garantiza que no se tributará retroactivamente ni fictamente.¹⁵

Sin embargo de la importancia que tiene el principio de capacidad contributiva al interior de los estados, internacionalmente no sería aplicable, tal como lo manifiesta José Vicente Troya: “La tesis de la capacidad contributiva aparece, en un plano teórico, de una justicia y equidad notoria, pero que se presenta como absolutamente impracticable en el campo internacional. Por ello es un principio digno de ser tenido en cuenta en el orden interno, pero que debe ser desechado en el plano interestatal”¹⁶.

A pesar de este comentario, en el ámbito internacional creo que en ciertos aspectos es necesaria la presencia de la capacidad contributiva, por tal motivo está siendo tomada en cuenta en los procedimientos de armonización de las normas tributarias, dentro de los diferentes procesos de integración, pues su aplicación da un

¹⁴ Héctor Villegas indica “la capacidad contributiva es la base fundamental de donde parten las garantías materiales que la constitución otorga a los habitantes, tales como la generalidad, igualdad, proporcionalidad y no confiscatoriedad”, en *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, en, César Montaña Galarza, comp. “*Programa de Derecho Tributario*” Volumen I, (Loja, Universidad Técnica Particular de Loja, 2000),150

¹⁵ (Casás, 2004: 321)

¹⁶ José Vicente Troya, *Derecho internacional tributario*, (Quito, Corporación Editora Nacional, 1990),19

carácter menos discriminatorio a los hechos generadores en los cuales se toma en consideración a los extranjeros.

Con la capacidad contributiva, está muy relacionado el principio de proporcionalidad, ya que los tributos deben estar en relación con las singularidades de cada sujeto pero de conformidad con la situación económica que tengan.

Finalmente se puede decir que la capacidad contributiva, es vinculante a los tributos, y con su aplicación se busca alcanzar el ideal de justicia en el reparto de la carga tributaria.

1.6 NO DISCRIMINACIÓN

Este principio se lo suele asociar y hasta incluso confundir con el de igualdad, porque incluso se pensaba que al decir que todos somos iguales, el hecho de la no discriminación quedaba sobreentendida.

La no discriminación fiscal, es un principio que dentro del ámbito internacional no es nuevo, ya que desde mucho tiempo atrás se lo ha venido empleando¹⁷ principalmente en los tratados bilaterales que suscribían los estados.

Cuando se indica que todas las personas deben ser tratadas de manera idéntica, implica que no seamos objeto de ningún tipo de discriminación, por lo que sí existe una relación entre estos dos principios, pues podríamos indicar que el uno es activo, la igualdad, mientras que la no discriminación vendría a ser pasivo. Aclarando un poco más tenemos el criterio de Jesús Santa-Bárbara Rupérez quien expresa:

En todo caso, el concepto responde a la necesidad de evitar o reducir los efectos perjudiciales de aquellas situaciones que violan la regla de la igualdad. De aquí se deduce por una parte que, en la medida en que siempre que existe discriminación es porque hay una quiebra de la igualdad, la no discriminación es una categoría que se explica en función del concepto de igualdad; por otra parte, la no discriminación es una regla que prohíbe violar la igualdad, pero sin obligar a fomentar esa misma igualdad [...] La no discriminación no implica únicamente una diferencia de trato, sino una falta de justificación razonable en la diversidad del tratamiento.¹⁸

El principio de no discriminación en el ámbito fiscal implica que tanto los estados, como sus nacionales, personas naturales o jurídicas, sus mercancías y

¹⁷ No como Principio de No Discriminación Fiscal mismo, pero si con ciertas características que hoy le pertenecen a sus manifestaciones que son el Trato Nacional y la Cláusula de la Nación Más Favorecida.

¹⁸ Jesús Santa-Bárbara Rupérez, *La No Discriminación Fiscal*, (Madrid, Edersa, 2001), 43

capitales tengan un trato similar, en lo que se refiera al aplicación de tributos, directos o indirectos, entre los países que lo acuerden o entre los países miembros en un proceso de integración, para lo cual se debe especificar las situaciones que son consideradas una discriminación, dentro de un contexto normativo.

Con la finalidad de entender de una mejor manera a los pagos al exterior, y en base a que principios tributarios, cada uno de los países miembros de la Comunidad Andina, los han incluido dentro de su normativa, lo cual se tratará posteriormente, se ha expuesto en este capítulo lo que cada uno de estos principios abarca en materia tributaria; para con este preámbulo analizar el tratamiento tributario de cada uno de los pagos al exterior, el cual es el motivo de esta investigación.

CAPITULO II

Luego de recordar un poco sobre los principios tributarios y su incidencia en general, en este capítulo se tratará en si el tema central de este trabajo, para lo cual se empezará por indicar que es la renta, dando definiciones y las diferentes clases de tributarla como son la renta mundial y la renta global.

Posteriormente se definirán cada uno de los pagos al exterior, y se detallarán sus características fundamentales; para con esta base estudiar el tratamiento tributario de los pagos al exterior en cada uno de los países de la Comunidad Andina, determinándose en primer lugar qué pagos al exterior grava cada uno de estos países, su procedimiento y el correspondiente valor o porcentaje que aplican.

Como podría llegarse a producir algún tipo de fraude fiscal en estos pagos al exterior, se lo tratará en forma breve, analizando si las legislaciones de la Comunidad Andina, contemplan normas para evitarlo.

Sin duda eliminar la doble tributación de los pagos al exterior es indispensable, ya que siempre se estarán relacionando dos legislaciones, una la del país que realiza el pago y otra la del que recibe ese importe, por tal motivo se hablará de este tema.

Finalmente es necesario comparar los tratamientos tributarios, estableciendo semejanzas y diferencias, las mismas que se pueden dar si el pago al exterior se lo realiza entre países de la Comunidad Andina o de uno de ellos con relación a otros estados, que sin duda se producen.

2.1 RENTA

2.1.1 DEFINICIÓN DE RENTA

Antes de adentrarnos en el tema materia del presente trabajo, es necesario dar algunas definiciones sobre lo que es la renta, o que se entiende por renta.

En primer lugar tenemos que el impuesto a la renta es uno de los más importantes desde la primera mitad del siglo pasado, motivo por el cual tuvo una gran difusión hasta que en la actualidad está presente en casi todas las legislaciones de América Latina¹⁹.

¹⁹ En América Latina, la repercusión de este movimiento científico y legislativo se produce con algún retraso, pudiendo indicarse que entre los años 1920 y 1935 se asiste a la difusión de este impuesto, quedando incorporado desde entonces a los sistemas tributarios, en los cuales tiene un peso que varía de país a país, pero en general puede considerarse de gran trascendencia., Juan Roque García Mullin, *Impuesto sobre la renta*, (Santo Domingo, Secretaría de Estado de Finanzas, 1980),15

Actualmente este impuesto varía en su definición, dependiendo de su ámbito de aplicación y del país en el que se investigue, pues corresponde a diferentes diseños que implican aspectos políticos, económicos y tributarios, por lo que se puede decir que no existe una definición universal.

En la medida en que este impuesto grava algún tipo de riqueza, se van conformando sus características a fin de elaborar una definición de renta.

Sin embargo, existen varios criterios económicos los cuales han servido para elaborar definiciones de lo que es la renta entre las que tenemos: la que clasifica a la renta como producto, ingreso y consumo

RENTA – PRODUCTO

Esta primera clasificación ha sido denominada de esta forma, por cuanto esta renta “es el fruto de una fuente que puede reproducirse regularmente”²⁰, como lo señala Tulio Rosembuj; para Juan Roque García Mullin, en cambio, es “el producto periódico que proviene de una fuente durable en estado de explotación”²¹, finalmente de manera más clara se la define como “cualquier incremento patrimonial directa o indirectamente derivado de una fuente productiva”²²

De estas definiciones se puede decir que provienen de tesis económicas, teniendo como objetivo concreto, el enriquecimiento.

Se distinguen varias características de este tipo de renta, siendo la primera el hecho de que debe ser fruto o producto de esa riqueza, es decir algo de tipo material que se cuantificable y apreciable en dinero.

Como segunda característica tenemos que la renta debe provenir de una fuente productiva durable, que no necesariamente quiere decir que nunca se acaba, sino como explica García Mullín “sobreviva a la producción de la renta manteniendo su capacidad para repetir en el futuro ese acto.”²³ En igual forma la renta debe ser periódica, es decir que se repita una y otra vez aunque no lo haga en forma continua, o sea susceptible de serlo, beneficiando siempre a la misma persona.

Además la fuente que genera la renta estará debidamente habilitada para la explotación, lo cual se relaciona con la voluntad de la persona propietaria de la

²⁰ Tulio Rosembuj, *El Impuesto sobre la renta de las personas físicas*, (Barcelona, Promociones y Publicaciones Universitarias S. A., , 1992), . 74

²¹ (García Mullin, 1980: 15)

²² Definición dada por Potito, en *El Impuesto sobre la renta de las personas físicas*, (Barcelona Promociones y Publicaciones Universitarias S. A., , 1992), 75

²³ (García Mullin, 1980: 15)

fuente para tomar la decisión de ponerla a producir. Igualmente, una renta que paga un impuesto, es líquida o neta, al ser el resultado de las deducciones que se hicieron del valor de los gastos que fueron necesarios realizar para obtenerla.

El criterio de la Renta Producto abarca una parte de lo que en sí se considera renta actualmente, y se la aplica a las cosas materiales, refiriéndose especialmente a los incrementos patrimoniales ya sean muebles, inmuebles o los que provienen de los capitales monetarios, incluso de derechos muchos de los cuales proviene de terceros.

Sin embargo de lo indicado, existen las llamadas ganancias de capital o rentas inmateriales entre las que tenemos los intereses, dividendos, regalías, las cuales no forman parte de la Renta Producto, pues lo que se dé en estos casos es un incremento del patrimonio, por lo que se las incluye en las clasificación de la Renta Ingreso.²⁴

RENTA – INGRESO

La segunda clasificación de renta según Tulio Rosembuj indica que “Es cualquier rendimiento o incremento patrimonial que afluye a la economía del individuo en el período positivo, con independencia de una determinada fuente productiva”²⁵. Por otra parte César Montaña Galarza, la define como “todo ingreso proveniente de cosas materiales, bienes inmateriales o servicios, siempre que sean susceptibles de valoración en dinero de curso legal, inclusive se considera el ingreso proveniente del uso de bienes durables de consumo (casa habitación) y el uso de bienes y servicios producidos en forma directa por el sujeto pasivo”.²⁶

Estas definiciones no contienen los elementos de la renta producto, como son que provenga de una fuente productora durable y periódica, factores que no son importantes dentro de la Renta Ingreso, debido a que se considera únicamente necesario que exista un incremento en el patrimonio el cual debe estar a completa disposición de su propietario.

La Renta Ingreso puede ser producto del trabajo, de capital o incluso de la suerte, porque lo interesa es el aumento de la riqueza, a través de rendimientos netos percibidos de terceros.

Los ingresos que considera este tipo de renta son:

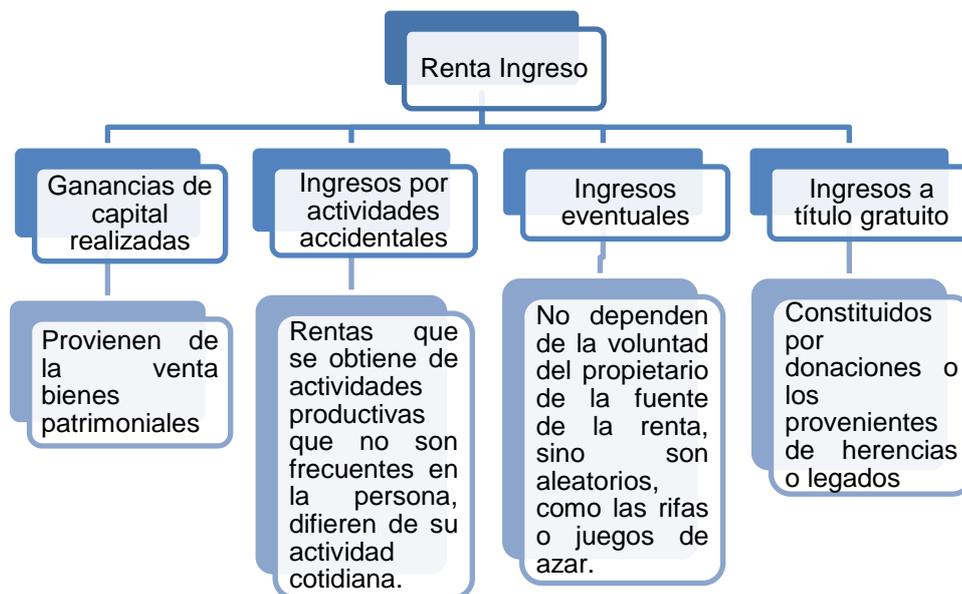
²⁴ Cesar Montaña Galarza, *Manual de Derecho Tributario Internacional*, (Quito, Corporación Editora Nacional, 2006), 95-97

²⁵ (Rosembuj, 1992: 76)

²⁶ (Montaña, 2006: 96)

Gráfico 1

Clases de Renta-Ingreso



Fuente: Tulio Rosembuj
Elaboración propia

Con respecto a los ingresos a título gratuito, en muchas de las legislaciones, incluidas las de los países en la Comunidad Andina²⁷, este tipo de ingresos son motivo de otro tipo de impuesto de carácter único el cual es exigible luego de producirse el hecho que genera el incremento del patrimonio de la persona.

La Renta Ingreso en definitiva tiene como finalidad gravar el acrecentamiento del patrimonio, sin importar la fuente de la cual proceden los ingresos, su periodicidad o si es fruto únicamente de la voluntad de su propietario, en un periodo de tiempo determinado²⁸.

RENTA – CONSUMO

Este criterio es más moderno y se enfoca en la capacidad contributiva de la persona, ya que lo que se grava es el total del enriquecimiento, dentro de un

²⁷ En Bolivia tiene el nombre de Impuesto a la transmisión gratuita de bienes y los porcentajes van desde el 1% a padres, hijos y cónyuge, mientras que los colaterales y otros legatarios deben pagar el 20%. En Ecuador las herencias, legados y donaciones entre vivos son parte del Impuesto a Renta y su porcentaje va desde el 5% al 35% para ingresos superiores a los \$68.880 en adelante en una tabla progresiva. Colombia considera exento el 20% de lo heredado o legado y al 80% restante aplica los mismos porcentajes del impuesto a la renta que van del 19 al 33%, y Perú no tienen un impuesto a la herencia, así denominado, sino que los herederos deben pagar un impuesto del 5% cuando venden las acciones hereditarias o legaciones, en <<http://www.expreso.ec/diciembre/dia30/html/actualidad2.asp>> y páginas de las administraciones tributarias de los países Andinos.

²⁸ Para la noción jurídica – tributaria de la fuente en la concepción de renta como incremento patrimonial el ingreso puede ser periódico, transitorio o accidental, no siendo requisito *sine qua non* que se mantenga intacta la fuente productora de los ingresos, pudiendo inclusive desaparecer ésta con el acto de producción, citado en (Montaño, 2006:96)

determinado período, pero tomando en cuenta los consumos que se hicieron para sus necesidades.

García Mullín manifiesta “La renta, se dice, interesa como índice de capacidad contributiva del individuo, de su aptitud real o potencial para satisfacer necesidades, de su “poder económico discrecional”; si ello es así, para medirla no hay que recurrir a su origen (fuente o flujo), sino a su constatación a nivel personal a lo largo de un periodo”²⁹.

En la Renta Consumo existen dos parámetros que se toman en consideración:

Las Variaciones Patrimoniales

Está dado por el cambio que sufre el patrimonio ya sea por rentas positivas o negativas, o cambios en el valor de sus bienes, igualmente positivos o negativos que varían al finalizar el período, puede ser por causas físicas o económicas³⁰.

Los Consumos

Se refieren a los que debe realizar el individuo para satisfacer sus necesidades, sean en bienes o servicios.

De esta forma para calcular la Renta Consumo la riqueza del individuo disminuirá o aumentará en función del incremento que haya tenido su patrimonio en el período previamente determinado, del cual se deducirán de la cantidad de consumos que hizo a fin de satisfacer sus necesidades.

Después de haber revisados los criterios económicos de la renta se puede decir que en definitiva la renta viene a ser una exacción sobre cualquier forma de riqueza ya sea que provenga del trabajo, de un capital, de un rendimiento regular o irregular, o de un incremento del patrimonio frecuente u ocasional, en forma habitual o no, y en algunos casos incluso dependiendo de la su fuente, dentro de un determinado período de tiempo.

Para finalizar este tema se debe indicar, que según varios tratadistas, entre ellos García Belsunce, consideran que las legislaciones tributarias toman en consideración las diferentes características de uno o algunos de los criterios indicados sobre renta (renta-producto, renta-ingreso, renta-consumo), a fin de elaborar un concepto legal, al cual se lo denomina como renta imponible,³¹ que no es sino el monto que efectivamente el sujeto pasivo obtuvo en el ejercicio económico,

²⁹ (García Mullin, 1980: 20)

³⁰ Como indica García Mullin, los cambios en el valor de los bienes, es de carácter nominal, es decir variaciones efectivas de los precios, más no por motivos inflacionarios.

³¹ (Montañ, 2006: 98)

luego de aplicar las deducciones establecidas en cada norma y que viene a ser la medida efectiva de su capacidad contributiva.

Esta clasificación de renta es necesaria desarrollar, para posteriormente entender los criterios de sujeción fiscal, que van a ser tomados en consideración por los países miembros de la Comunidad Andina, al establecer tributos sobre los pagos que se realizan al exterior.

2.1.2 CRITERIOS DE SUJECIÓN FISCAL

Como se dijo en el primer capítulo cada estado haciendo valer su soberanía establece los tributos necesarios que ayudaran a financiar su presupuesto, los cuales se encuentran detallados en las leyes, que señalan los elementos que debe contener como hecho generador, base imponible, cuantía, sujeto pasivo y sujeto activo, más es indispensable la existencia de un nexo que interrelaciona al estado con los sujetos pasivos, y es el territorio, ya que la vinculación se da ya sea por nacimiento, por residencia, por establecer un negocio, o porque se encuentra en el territorio la fuente de la renta.

La potestad que tiene el estado dentro su territorio es un principio llamado jurisdicción y en materia tributaria es justamente la “vinculación de un fenómeno económico con la potestad tributaria de un Estado”³², potestad que a su vez se manifiesta teniendo en cuenta ciertos criterios de sujeción fiscal de acuerdo a la “estructura mundial de distribución y proyección del poder tributario de los Estados”³³, tendiente a evitar la yuxtaposición de las soberanías fiscales que es lo que ocasiona la doble imposición internacional.

La vinculación que puede existir entre el sujeto pasivo y el territorio del estado es subjetiva, relacionada con las personas y una objetiva, relacionada con la fuente de la renta.

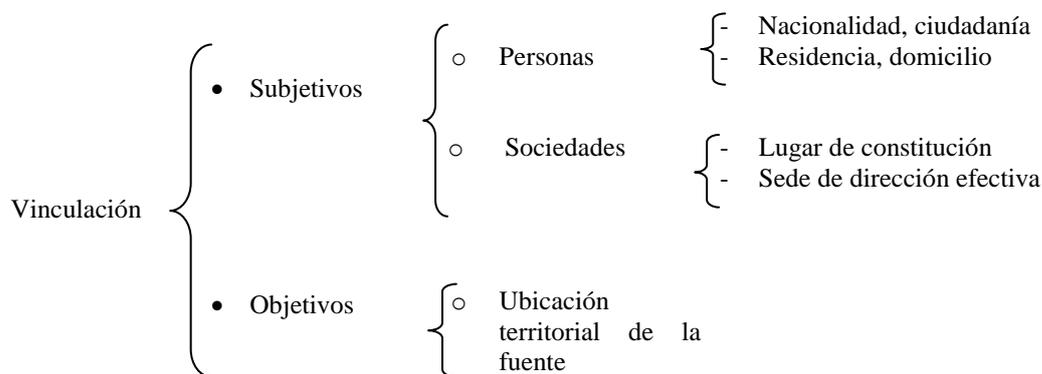
En un esquema fácil de entender tenemos:

³² (García Mullin, 1980: 35)

³³ José Calderón Carrero,, *La doble imposición internacional y los métodos para su eliminación*, (Madrid, McGraw-Hill, , 1997),. 17

Gráfico 2

Criterios de Sujeción Fiscal



Fuente: Esquema tomado de Juan Roque García Mullin ³⁴
Elaboración: Juan Roque García Mullin

Los principales criterios o principios que sirven de base son para determinar la sujeción fiscal son:

PRINCIPIO PERSONAL O DE RENTA MUNDIAL

Basándonos en el esquema anterior, las personas, naturales o jurídicas, de acuerdo a este criterio se vinculan al estado por un elemento subjetivo, pues una persona se somete a la renta mundial, en razón de su nacionalidad, residencia, o por constituir o establecer una sociedad, y como claramente indica Calderón Carrero “la imposición que recae sobre el sujeto pasivo en virtud del criterio personal no depende del espacio donde tienen lugar los hechos o situaciones previstas en el hecho imponible, sino del vínculo que une a la persona que lo realiza con el sujeto activo de la obligación tributaria.”³⁵

De esta forma, si un sujeto percibe rentas en cualquier estado en el que se encuentre, ellas también estarán sujetas al gravamen de su país, debiendo cumplir con la obligación tributaria, por su vínculo personal, por ello se la conoce como renta mundial o global.

Los elementos subjetivos principales son los de residencia, domicilio y nacionalidad que se aplican incluso a las personas jurídicas, resumiendo se puede definir:

³⁴ (García Mullin, 1980: 36)

³⁵ (Calderón Carrero, 1997: 23)

Residencia

Tiene un carácter real y consiste en la permanencia física en un determinado lugar, beneficiándose de esta forma de los servicios y demás garantías de tal o cual estado en el que se radica, y como una especie de compensación debe aportar con un impuesto para mantenimiento de la situación que le llevó a radicarse allí. Tiene una característica temporal, ya que se puede considerar a una persona residente por el hecho de permanecer en un país por un tiempo determinado luego del cual deberá empezar a contribuir. En Ecuador se este tiempo es de 183 días calendario consecutivos o no e incluye ausencias esporádicas.³⁶ Aunque la residencia en algún momento podría transformarse en domicilio.³⁷

Domicilio

Este elemento se relaciona con la efectiva intención de permanencia de una persona de manera indefinida en un determinado lugar, creándose de esta forma un vínculo más fuerte que el de la residencia, lo cual lleva como consecuencia una carga mayor de obligaciones tributarias.

En el domicilio existen dos elementos, el primero objetivo que es la residencia misma, es decir la permanencia física de la persona y el segundo de carácter subjetivo que es el *animus pendencia*.

Se lo empezó utilizando por la doctrina anglosajona, que aplica el principio de la renta mundial, aunque actualmente se ha difundido este criterio de sujeción.

A pesar de que existen ciertas diferencias entre residencia y domicilio, a veces se pueden usar estos dos elementos como equivalentes, por lo que hay que tener muy en cuenta y aclarar si se tratan tributariamente en forma diferente o sinónima, justamente por la implicación que la utilización de uno u otro término podría tener para efectos tributarios.

Nacionalidad

Es la pertenencia jurídica política de una persona a un estado; también se la considera como la relación de pertenencia a un determinado grupo social, de lo cual surge un conjunto de deberes y obligaciones.

³⁶ Ley No. 0, publicada en Registro Oficial Suplemento 405 de 29 de Diciembre del 2014.

³⁷ (Montaño, 2006: 104)

Este elemento está claramente definido e identificado, pues al ser nacional de un país tu deber es contribuir al mantenimiento y mejoramiento de tu patria³⁸, mientras que un extranjero tributará ya sea por ser residente o porque tiene el domicilio en ese estado.

La nacionalidad es un principio político, por lo que no existen motivos de confusión suelen presentarse entre la residencia y el domicilio.

Semejanzas y Diferencias entre Residencia, Domicilio y Nacionalidad

Semejanzas

Tanto la residencia, domicilio y nacionalidad son vínculos personales que sirven para establecer frente a qué administración se va a contribuir, es decir son los elementos subjetivos del principio personal o de renta mundial. Los dos primeros tienen como semejanza el ánimo de permanencia en un determinado estado. Se refieren a las personas y es por ese vínculo que se crea obligaciones tributarias.

Gráfico 3

Semejanzas entre Residencia, Domicilio y Nacionalidad



Fuente: Obras citadas en este capítulo
Elaboración propia

Diferencias

Entre la residencia y el domicilio si bien es necesaria la permanencia en el primer caso es de carácter temporal y es física, mientras que en el segundo es definitiva y no se requiere que de una presencia física, pues se puede tener un domicilio y residir en el lugar en el cual se trabaja, el cual es diferente del domicilio. En la nacionalidad en cambio no es necesaria la permanencia.

Si bien todos tributan lo hacen en mayor proporción los domiciliados y nacionales y en menor cantidad los residentes.

³⁸ H.W. Kruse señala que “los ciudadanos de E.E.U.U., disfrutan de la protección del Estado americano en todas las partes del mundo como contraprestación a su obligación de pagar impuestos, citado en (Calderón Carrero, 1997: 36)

La nacionalidad es un principio político consagrado en la constitución, siendo este un criterio tributario vinculante, mientras que el domicilio y la residencia se vinculan a la tributación por otro tipo de hechos generadores en los cuales se encuentren inmersos.

Gráfico 4



Fuente: Obras citadas en este capítulo
Elaboración propia

PRINCIPIO REAL O TERRITORIAL

En oposición al principio personal tenemos el principio real o territorial, que no establece conexión con las personas sino con las fuentes de riqueza, por ello tiene un carácter objetivo de acuerdo a circunstancias de tipo exclusivamente económico.

El vínculo se establece si la fuente de la renta se encuentra en su territorio.

Juan García lo define como:

Son ganancias de fuente nacional aquellas que provienen de bienes situados, colocados o utilizados económicamente en la República, de la realización en el territorio del país de cualquier acto o actividad susceptible de producir beneficios o de hechos ocurridos dentro del límite del mismo, sin tener en cuenta la nacionalidad, el domicilio o la residencia del titular o de las partes que intervengan en las operaciones, ni el lugar de celebración de los contratos³⁹.

Esquemáticamente tenemos que los puntos de sujeción fiscal real son:

Lugar de la obtención de la renta

Se considera el lugar en el cual se produce la renta, ya sea porque es el lugar donde se están situados los bienes productores, o es el sitio en el que se han invertido los capitales o es el territorio donde se utiliza la propiedad industrial adquirida.

³⁹ (García Mullin, 1980: 40)

Lugar de pago

Tiene que ver con que si un hecho generador de riqueza tiene su origen en un determinado territorio, el residente de ese estado es el que debe cubrir la correspondiente exacción.

CLASIFICACIÓN DE RENTAS

Tomando en cuenta las definiciones de renta y los criterios de sujeción fiscal anteriormente mencionados, con los cuales se establecen límites ya sea por cuestiones subjetivas u objetivas; pero que en la práctica, aunque un país adopte el criterio de la fuente o de renta mundial, no se puede cubrir en su totalidad las situaciones que cada vez se van presentando en el escenario internacional económico, pues una persona puede tener dos nacionalidades, ser residente en varios países, dependiendo del tiempo de permanencia que cada uno establezca, la renta mundial presentará inconvenientes para su aplicación; de igual forma la fuente productora de la renta no siempre se la puede determinar en un específico territorio, con lo cual también surgen problemas, pero a pesar de ello en los países que conforman la Comunidad Andina, el criterio que prevalece, es el que consta en las Decisiones 40 y 578, que son modelos de convenios para evitar la doble tributación internacional.

La doctrina, en base al Modelo de Convenio de la OCDE y sus comentarios, han desarrollado diversos tipos de rentas, para clasificarlas tomando en consideración esta normativa, por lo que con fines académicos, se los hará mención, pese a que en los países de la Comunidad Andina, poseen su propia normativa, la cual se analizará posteriormente. Con esta consideración se detallan los diversos tipos de renta:

Renta de Capitales Inmobiliarios

Esta clasificación es acogida y no tiene mayores inconvenientes, ya que el país en donde se encuentran los bienes inmuebles es el que percibirá los tributos correspondientes. Con lo cual creo que incluso en la renta mundial tendría cabida pues el propietario del inmueble es el que debe tributar por él, independientemente de donde se encuentre.

Renta de Capitales Mobiliarios

Al referirse a capitales, los cuales son de una naturaleza muy dinámica, se plantean ciertos inconvenientes al momento de buscar la fuente de donde se generan. Como soluciones se han planteado primero el establecimiento económico de los

capitales productores de la fuente y el segundo la ubicación de la fuente que paga la renta. Sin embargo, esta renta es la que actualmente mayores problemas presenta.

Renta Proveniente de la Prestación de Servicios

Los servicios pueden ser prestados por personas naturales o jurídicas, y en esta clasificación tiene mucho que ver con el tipo de servicio ya que dependiendo de este se establece el tratamiento tributario que debe seguirse, además se puede tomar en consideración si la fuente de la renta proveniente del servicio está en el territorio donde se realizó físicamente el servicio, si determinado territorio es el que se beneficia con el servicio, o si es el lugar en el cual se paga por el servicio prestado.

Renta de Actividades Empresariales

En este caso es necesario determinar la ubicación geográficamente a la empresa, luego se analiza si existe actividad de esa empresa en un territorio específico y si la actividad desarrollada genera rentas las cuales son susceptibles de gravamen, para luego determinar si las rentas se generaron utilidades, que en definitiva son las que pagan obligaciones tributarias.

Esto tiene que ver con la normativa que consta en el Art. 7 del Modelo de Convenio de la OCDE, que establece “que un estado no puede gravar los beneficios empresariales de una persona jurídica no residente a no ser que ellos se obtengan a través de un establecimiento permanente⁴⁰ situado en él, el cual es el único punto de conexión para que un estado pueda gravar las rentas de una empresa no residente”⁴¹.

Otro punto que se toma en cuenta para gravar las rentas es si la empresa tiene un establecimiento permanente en un determinado estado

Ganancias de Capital

Son las rentas que provienen de la enajenación de un bien inmueble, que si bien se determina cual es el territorio está ubicado, en ocasiones se toma en cuenta el

⁴⁰ Para que exista un establecimiento permanente es necesario que existan estas dos circunstancias: “a) El ejercicio de una actividad mediante una serie de medios materiales (como una sede de dirección, una sucursal, una oficina, un laboratorio, una mina, un yacimiento petrolífero o de gas natural, una cantera u otro lugar de extracción de recursos naturales, una obra de construcción, instalación o montaje) generalmente con una duración superior a los 12 meses, organizados directamente (y no por medio de una sociedad controlada o vinculada) por la empresa extranjera (denominado establecimiento permanente *materia*); b) La presencia en el extranjero sin que exista ejercicio directo de la actividad empresarial, sino que se realice por medio de un sujeto que disponga de poderes tales que le permita concluir contratos a nombre del mandante (denominado establecimiento permanente *personal*) Víctor Uckmar, *Los Tratados Internacionales en Materia Tributaria*, en “Curso de Derecho Tributario Internacional”, (Bogotá, Editorial Temis, , 2003),. 101

⁴¹Norberto Pablo Campagnale, Silvia Guadalupe Catinot yAlfredo Javier Parrondo, *Doble Imposición Internacional*, en “*El impacto de la tributación sobre las operaciones internacionales*”, (Tucumán, La Ley S.A., 2000), . 38

estado de residencia del transmitente, ya que no siempre es el del lugar en el que se encuentra el bien.

ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

Se lo conoce también como organización estable, emplazamiento permanente, este concepto que está inmerso en el Derecho Tributario Interno surgió para solucionar los inconvenientes entre el criterio de la fuente y del domicilio, con relación a las ganancias de las empresas no residentes en un determinado estado⁴², es decir su objetivo es atenuar o eliminar la doble imposición internacional.

Es así que según se manifiesta en el artículo El Establecimiento Permanente escrito por Juan Albornoz Robertson:

El concepto de establecimiento permanente es un arbitrio del Derecho Internacional Tributario para solucionar las incompatibilidades posiciones de la tesis de la fuente y del domicilio o residencia. La teoría de la fuente, defendida principalmente por los países del Pacto Andino (hoy Comunidad Andina), excluye a la del domicilio y pretende que el país donde se origina la riqueza o se encuentren los bienes es el único que debe aplicar impuestos. Los países que defienden el criterio del domicilio o residencia, generalmente desarrollados, son partidarios del establecimiento permanente, a fin de que las actividades ocasionales no sean tomadas en cuenta en el país de la fuente.⁴³

Se puede conceptualizar el establecimiento permanente como “lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o una parte de su actividad, y comprende especialmente: las sedes de dirección; las sucursales; las oficinas; las fábricas; los talleres; las minas; los pozos de petróleo o de gas; las canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales”⁴⁴

Esta definición es similar a la que consta en el Modelo de Convenio de la OCDE que en su Art. 5 define lo que se entenderá como establecimiento permanente.

⁴² El establecimiento permanente se considera como una condición necesaria para gravar los rendimientos obtenidos en un territorio por las empresas no residentes. En Albornoz Robertson, Juan. *El Establecimiento Permanente*. Revista Derecho Valdivia online. Diciembre 2000, volumen 11, citado 2 febrero 2007, pág. 7-12. En http://minaonline.uach.cl/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0718-09502000000100001&Ing=es&nrm=iso

⁴³ (Albornoz, 2007).

⁴⁴ Emilio Albi Ibáñez y José Luis García Arizmaarreta, *Sistema Fiscal Español*, en César Montaña Galarza, “Derecho Tributario Internacional, Establecimiento Permanente”, (Bogotá, Temis, 2004), . 20

Sin embargo, más que un concepto⁴⁵ es un detalle de situaciones las cuales se pueden considerar como establecimiento permanente.

Por el momento no se ha definido con exactitud que es un establecimiento permanente, porque se relaciona con la globalización de la economía y con el comercio mundial, precisamente por eso es muy dinámico, no siendo posible que los tratadistas se decidan por una conceptualización concreta.⁴⁶

El establecimiento permanente puede ser de dos tipos:

- Establecimiento Permanente Real que tiene como característica una instalación física, material, con carácter permanente y mediante la cual una empresa desarrolla sus actividades en un país determinado, sin que sea necesario que se origine producción o renta. Al igual que en el Modelo de la OCDE, no se consideran establecimientos permanentes, los lugares para almacenar mercaderías, depósitos de suministros, oficinas de compra, etc.⁴⁷

- Establecimiento Personal, este tipo de establecimiento se configura cuando por lo general, algunas empresas realizan sus actividades a través de representantes, sin que sea necesario que la empresa tenga un lugar físico en ese Estado.

Por este motivo “los convenios contra la doble tributación asimilan los establecimientos personales a los establecimientos materiales o reales”⁴⁸

Al igual que en el establecimiento permanente real se han establecido exenciones, para una mejor aplicación de esta figura de la fiscalidad internacional,⁴⁹ se distingue entre representantes independientes y los dependientes; los primeros no se los considera como establecimiento permanente por cuanto son libres de realizar cualquier tipo de actividades concernientes a la empresa, al igual que toman

⁴⁵ “Somos reacios a hablar del concepto de establecimiento permanente, por lo que más bien nos inclinamos por decir que existen nociones de tal emplazamiento, que serán tanto más amplias o restringidas, dependiendo de cuál sea el país que las elabora, pues la concepción del establecimiento permanente estará en directa proporción a los intereses tributarios de los Estados que buscan la sujeción o la no sujeción de los apéndices de las sociedades que funcionan o realizan actividades económicas fuera del Estado de la residencia”. En (Montaño, , 2004: 125)

⁴⁶ “García Prats escribe que: [...] puede afirmarse que el concepto de establecimiento permanente, aunque fundado en unas premisas aceptadas con carácter general, no responde a unos elementos fijos e invariables, sino que se encuentra sujeto a la normal evolución de los institutos jurídicos tributarios. En otras palabras, a pesar de la acepción general de sus cláusulas, el propio concepto de establecimiento permanente se encuentra sujeto a una evolución constante por obra de la jurisprudencia, los desarrollos negociadores que desembocan en la firma de nuevos CDI, y el propio devenir de las estructuras empresariales internacionales”. En (Montaño,2004: 299-300)

⁴⁷ Alberto Xavier, *Derecho Tributario Internacional*, (Buenos Aires, Editorial Abaco de Rodolfo Desalma, , 2005),. 333-334

⁴⁸ (Xavier, 2005: 335)

⁴⁹ (Montaño, 2004: 287)

decisiones por sí solo, son administradores. Mientras que el representante dependiente, como su nombre lo indica, depende económica, salarial y direccionalmente de la empresa.⁵⁰

Por su importancia el establecimiento permanente se lo toma en cuenta en los convenios para evitar la doble tributación, ya que por una parte los países desarrollados son partidarios del establecimiento permanente para que actividades ocasionales no se las tomen en cuenta en el país de la fuente, ya que defienden el criterio del domicilio o residencia, y en cambio los países de la Comunidad Andina se apegan más al criterio de la fuente,⁵¹ aunque la realidad y la dinámica actual ha hecho que por algunos países ya contemplen en su normativa el establecimiento permanente⁵².

2.2 RENTA DE CAPITALES MOBILIARIOS

Los capitales mobiliarios, necesitan un tratamiento tributario específico a fin de evitar la doble tributación o doble no tributación que afectaría las relaciones de los estados que intervienen en esta operación.

“Los rendimientos del capital mobiliario son utilidades o contraprestaciones que se perciben o a que se tiene derecho por la participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad o la cesión a terceros de capitales propios”⁵³.

Además como menciona Tulio Rosembuj son “renta de inversión financiera”, que no tiene vinculación con el trabajo de una persona en relación de dependencia o como profesional ni de una sociedad.

Dentro de la fiscalidad internacional se los conoce también como “rentas pasivas”⁵⁴, porque una de sus características es que son cesiones de dinero que

⁵⁰ (Xavier, 2005: 335)

⁵¹ “En la práctica, la noción de establecimiento permanente se ha admitido como una vía de solución entre posiciones extremas, pero su resultado dependerá de la amplitud que se le de al concepto. Si es muy amplio, el establecimiento tiende a coincidir con la fuente. Si es muy restringido, produce el efecto de debilitamiento de la efectiva potestad tributaria de los países de la fuente y el agrandamiento de la que incumbe a los del domicilio o residencia. No cabe duda de que el establecimiento permanente es un puente tendido, entre unos y otros países, y todo está en definir los perfiles de ese puente”. (Albornoz, 2007)

⁵² “Ecuador, Perú y Venezuela cuentan en sus sistemas impositivos con amplias configuraciones del establecimiento permanente, que replican casos y presupuestos contemplados en los modelos de convenios de la OCDE y de la ONU, pero que presentan también especificidades tendientes a ampliar la potestad tributaria de estos Estados por sobre las pretensiones de las entidades no residentes y de los países desarrollados”. (Montaño, 2004: 127)

⁵³ (Rosembuj, 1992: 153)

⁵⁴ Se los denomina así especialmente a los “dividendos, intereses y cánones, cuando dichos pagos se realizan en un marco supranacional” Manuel Lucas Duran,, *Fiscalidad Internacional de Rentas Financieras*, (Madrid, Editoriales de Derecho Reunidas, S.A., , 2001).. 21

proviene tanto de capitales propios o externos, y existen también otros rendimientos que provienen del capital mobiliario, estas clases a su vez se subdividen en varios tipos de las cuales se tratarán las que son motivo de esta investigación así tenemos:

2.2.1 CAPITALES PROPIOS

Son los rendimientos que provienen de la participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad, por el hecho de tener la calidad de socio y haber aportado un capital propio antes de que se repartan los fondos de la entidad; entre los principales tipos está los que son producto de la participación en beneficios, dividendos, utilidades, cuentas en participación.

2.2.2 CAPITALES EXTERNOS

Son producto de la cesión de capitales a terceras personas. Se clasifican en rendimientos implícitos, explícitos y mixtos.

Los rendimientos implícitos, son los que “se obtienen conjuntamente con el reembolso del capital, determinados por la diferencia entre el precio de compra satisfecho por el sujeto pasivo y el nominal que percibirá al vencimiento o, con anterioridad, si lo enajena a través de cualquiera de los valores mobiliarios utilizados para la captación de recursos ajenos”⁵⁵. Un ejemplo son las acciones, las cuales se adquieren a un determinado valor nominal, pero con el tiempo y de acuerdo como se desarrolla la empresa, cuando desea venderlas han adquirido un valor mayor y ese plus valor que recibe quien las enajena es un rendimiento implícito.

Los rendimientos explícitos son los que se obtienen en forma separada del capital que se ha invertido, además estas obligaciones deben cancelarse periódicamente como en el caso de los intereses, los cuales se cancelan separadamente del capital y en forma expresa.

Los rendimientos mixtos, como su nombre lo indica son los que distribuyen de modo implícito y explícito los beneficios un ejemplo pueden ser los bonos convertibles en acciones.

2.2.3 OTROS RENDIMIENTOS DEL CAPITAL MOBILIARIO

Estos rendimientos no tienen su base en capitales propios o de terceros, sino en las rentas que provienen de la propiedad intelectual, que no pertenezcan al autor; los de propiedad industrial, de las franquicias, de la prestación de asistencia técnica, del

⁵⁵ (Rosembuj, 1992: 160)

arrendamiento de bienes inmuebles, negocios y minas, los que proceden de la cesión de derecho a la imagen

2.2.4 TIPOS DE PAGOS REALIZADOS AL EXTERIOR

Los principales pagos al exterior que se investigan son los dividendos o participaciones, intereses y cánones dentro de los cuales están las regalías, know how, franchising, software; para lo cual se los definirá y se tomará en cuenta el Modelo OCDE de Convenio para evitar la doble imposición, con fines investigativos, lo cual servirá de base para estudiar el tratamiento tributario de estos pagos al exterior en la Comunidad Andina y posteriormente se analizará la Decisión 578.

DIVIDENDOS Y/O PARTICIPACIONES

Los dividendos actualmente tienen mucha importancia, porque al ser rentas pasivas que provienen de empresas, las cuales se van internacionalizando mediante filiales o lo que se conoce como establecimiento permanente y con ello la distribución de los dividendos va a países distintos del cual se encuentra la empresa que los produce.

Por otra parte es necesario tomar en cuenta que los dividendos no son deducibles, como si sucede con los intereses o cánones, porque son utilidades repartidas a los socios, las cuales ya han sufrido deducciones pero de otros egresos, es decir ingresan en forma líquida al patrimonio de quien los percibe.

DEFINICIÓN

Los dividendos o participaciones son los nombres con que frecuentemente se conoce a la utilidad o beneficio que obtiene una persona por ser socio y haber invertido una parte de su propio capital en una entidad civil o mercantil, utilidad que no proviene de su actividad personal como profesional o sociedad, sino que es independiente, se origina en su capital que colocó en esa empresa.

Se lo puede definir como “el beneficio distribuido al accionista, cuya fuente es la acción desembolsada, pero, al mismo tiempo, materializa uno de sus derechos esenciales, justamente el de participar en el reparto de las ganancias sociales”⁵⁶

De estas definiciones nos damos cuenta que los dividendos forman parte de dos realidades, la una es cuando forma parte de la sociedad en donde se llama en un principio *utilidad* y cuando se la distribuye a sus socios, que viene a ser la otra parte, toma el nombre de *dividendo*, con lo que se producen en ocasiones problemas de

⁵⁶ (Rosembuj, 1992: 155)

doble imposición, dependiendo del sistema de imposición de cada estado; así tenemos tres principales sistemas: a) Sistema clásico en el cual no existe ninguna integración entre la imposición de la sociedad y de los accionistas; b) Sistema de Imputación donde se concede un crédito impositivo a los accionistas; y, c) Sistema de Crédito que impone una alícuota adicional en cabeza de la sociedad por las rentas distribuidas.

Para evitar cualquier tipo de inconvenientes tributarios entre los estados se han creado modelos de convenios, que sirve para atenuar o eliminar los problemas de imposición siendo los principales el Modelo de Convenio de los Estados Unidos, de las Naciones Unidas, de la OCDE y Comunidad Andina.

En este caso se ha analizado el Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico OCDE⁵⁷, por tener un alcance y aplicación mayor que los otros y también se estudiará la Decisión 578 de la Comunidad Andina.

De esta manera en rasgos generales el tratamiento tributario y definición de los dividendos consta en el Art.- 10 del MC OCDE:

1. Los dividendos pagados por una sociedad residente de un Estado contratante a un residente del otro Estado contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.
2. Sin embargo, dichos dividendos pueden someterse también a imposición en el Estado contratante en que resida la sociedad que paga los dividendos y según la legislación de ese Estado; pero, si el beneficiario efectivo de los dividendos es un residente del otro Estado contratante, el impuesto así exigido no podrá exceder del:
 - a) 5 por 100 del importe bruto de los dividendos si el beneficiario efectivo es una sociedad (excluidas las sociedades de personas –partnerships–) que posea directamente al menos el 25 por 100 del capital de la sociedad que paga los dividendos;
 - b) 15 por 100 del importe bruto de los dividendos en los demás casos. Las autoridades competentes de los Estados contratantes establecerán de mutuo acuerdo las modalidades de aplicación de estos límites. Este apartado no afecta a la imposición de la sociedad respecto de los beneficios con cargo a los cuales se pagan los dividendos.
3. El término “dividendos”, en el sentido de este artículo, significa las rentas de las acciones, de las acciones o bonos de disfrute, de las participaciones mineras, de las

⁵⁷ Se lo llamará por sus siglas únicamente MC OCDE

partes de fundador u otros derechos, excepto los de crédito, que permitan participar en los beneficios, así como las rentas de otras participaciones sociales sujetas al mismo régimen fiscal que las rentas de las acciones por la legislación del Estado de residencia de la sociedad que hace la distribución.

4. Las disposiciones de los apartados 1 y 2 no son aplicables si el beneficiario efectivo de los dividendos, residente de un Estado contratante, realiza en el otro Estado contratante, del que es residente la sociedad que paga los dividendos, una actividad empresarial a través de un establecimiento permanente situado allí y la participación que genera los dividendos está vinculada efectivamente a dicho establecimiento permanente. En tal caso son aplicables las disposiciones del artículo 7.

5. Cuando una sociedad residente de un Estado contratante obtenga beneficios o rentas procedentes del otro Estado contratante, ese otro Estado no podrá exigir impuesto alguno sobre los dividendos pagados por la sociedad, salvo en la medida en que esos dividendos se paguen a un residente de ese otro Estado o la participación que genera los dividendos esté vinculada efectivamente a un establecimiento permanente situado en ese otro Estado, ni tampoco someter los beneficios no distribuidos de la sociedad a un impuesto sobre las mismas, aunque los dividendos pagados o los beneficios no distribuidos consistan, total o parcialmente, en beneficios o rentas procedentes de ese otro Estado.⁵⁸

El 26 de junio y el 15 de julio de 2014, el Comité de Asuntos Fiscales y el Consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) aprobaron, respectivamente, la Actualización al Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio (Actualización y el Convenio Modelo). Entre las cuales se encuentran las aclaraciones relacionadas al concepto de “beneficiario efectivo” referido en los artículos 10 “Dividendos”, 11 “Intereses” y 12 “Regalías” del Convenio Modelo. Por la relación con el tema a tratarse se presentan brevemente las principales aclaraciones efectuadas al Convenio Modelo en esta materia.

⁵⁸ Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio VERSIÓN ABREVIADA*, (2010), 28-29 en <<http://www.estrategiafiscal.net/wp-content/uploads/2011/09/Modelo-de-Convenio-Tributario-sobre-la-Renta-y-el-Patrimonio-Versi%C3%B3n-Abreviada-2010-ESPA%C3%91OL.pdf>>

Tabla 1

Actualización Artículo 10 - Dividendos

ARTÍCULO 10 “DIVIDENDOS”	
Antes de la actualización	Después de la Actualización
1. Los dividendos pagados por una sociedad residente de un Estado contratante a un residente del otro Estado contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.	Sin modificación
2. Sin embargo, diehos dividendos pueden someterse también a imposición en el Estado contratante en que reside la sociedad que paga los dividendos y según la legislación de ese Estado; pero, si el beneficiario efectivo de los dividendos es un residente del otro Estado contratante, el impuesto así exigido no podrá exceder del: (...)	2. Sin embargo, los dividendos <u>pagados por una sociedad que sea residente de un Estado contratante</u> pueden someterse también a imposición <u>en ese Estado</u> según la legislación de ese Estado; pero, si el beneficiario efectivo de los dividendos es un residente del otro Estado contratante, el impuesto así exigido no podrá exceder del: (...)

Fuente: El concepto de “beneficiario efectivo” en la actualización 2014 al Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE
Elaborado por Karla Flores⁵⁹

De este artículo se puede tomar en cuenta varios aspectos importantes de los dividendos, como qué se considerará dividendo, la potestad tributaria de los estados, el beneficiario efectivo y el establecimiento permanente.

¿Qué se considera Dividendo?

Basados en el MCOCDE Corasaniti entiende como dividendo:

1. Las utilidades distribuidas sobre acciones (títulos emitidos por las sociedades que otorgan derechos administrativos y patrimoniales, entre estos el derecho de reparto de utilidades), las rentas derivadas de acciones o bonos de goce, de participaciones minera, de cuotas de socios fundadores o de otras cuotas de participación en las utilidades, incluyendo aquí las derivadas de participaciones en sociedades de responsabilidad limitada y las derivadas de participaciones en sociedades cooperativas; y,

⁵⁹ Karla Flores, *El concepto de “beneficiario efectivo” en la actualización 2014 al Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE*, (julio 2015), 34, en http://www.natera.com.mx/puntos_finos/Puntos%20Finos%20232.pdf

2. Las otras rentas sujetas al mismo régimen fiscal dispuesto para las utilidades distribuidas sobre acciones según la legislación del Estado donde reside la sociedad que las distribuye. En esta última hipótesis, la noción convencional de dividendo remite a la legislación fiscal del Estado de la fuente, esto es, del Estado de residencia de la sociedad que distribuye los dividendos⁶⁰.

De esta forma se delimita lo que puede considerarse dividendos, que resumiendo son los rendimientos que producen derechos titularizados en los cuales consta la facultad de participar en los beneficios sociales, es decir en las utilidades que genera.

El Comentario al MCOCDE “aclara que en la noción de dividendos pueden incluirse no solo las distribuciones de utilidades (en dinero o especie) deliberadas en la asamblea ordinaria de los socios, sino también las distribuciones de reservas formadas por utilidades acumuladas e incluso las asignaciones a los socios en caso de liquidación de la sociedad o de reducción del capital social”⁶¹

POTESTAD TRIBUTARIA

Este mismo artículo contiene un criterio de tributación compartida entre el Estado de la fuente en el que se encuentra la entidad pagadora, y el Estado de la residencia de quien percibe la renta – dividendo, no definiendo un criterio único de sujeción.

Así el primer apartado del Art. 10 del Modelo de Convenio expresa la sujeción al Estado del residente para que tributen los dividendos y que según Corasaniti puede ser el criterio mejor aplicable de acuerdo a la naturaleza de los dividendos, cuando se los entiende como rentas de la inversión, ya que por lo general, los estados que aplican el criterio de la renta mundial querrán gravar las utilidades que obtengan sus inversionistas.

En el segundo apartado del Art. 10 consta la imposición en el Estado de la fuente, es decir en el lugar en el cual se pagan los dividendos, por lo que los estados que gravan las rentas basados en la fuente, por todos los mecanismos pretenden ampliar su potestad tributaria, para imponer exacciones a los dividendos que se pagan en su territorio, aunque los beneficiarios fueran residentes en otro Estado. Para que exista una imposición limitada en el Estado de la fuente, es indispensable que el beneficiario efectivo sea residente en Estado parte del convenio.

⁶⁰ Giuseppe Corasaniti, *Dividendos, interese, cánones y plusvalías en el Modelo OCDE*, en “Curso de Derecho Tributario Internacional”, (Bogotá, Editorial Temis, , 2003), . 441

⁶¹ (Corasaniti, 2003: 442)

A pesar de las razones que puede tener cada estado para gravar a las rentas, ninguno de los dos criterios se los puede considerar exclusivo a adoptar, por lo que incluso en el Comentario MC OCDE afirma que:

La imposición de los dividendos solamente en el Estado de la fuente es inaceptable como regla general, por cuanto algunos Estados no prevén la imposición de las utilidades distribuidas, mientras que generalmente todos los Estados sujetan impositivamente los dividendos de fuente extranjera percibidos por sus residentes. Asimismo, resulta inadmisibles aceptar como regla general la imposición exclusiva en el Estado de residencia del beneficiario (aunque parezca más coherente con la naturaleza de los dividendos entendidos como renta de las inversiones), por cuanto resulta difícil teorizar la exclusión de la imposición de los dividendos en el Estado de la fuente.⁶²

Sin embargo de lo expuesto el Art. 10 MC OCDE, esta es una cláusula de tipo bilateral, que maneja un criterio compartido de potestad tributario, dejando al discernimiento de cada estado establecer si absorben la imposición de los dividendos en su territorio basados en la fuente de la renta o si por el contrario ceden al estado de la residencia de quien percibe los dividendos.

Los porcentajes que determina este artículo no pueden exceder del 15% del importe bruto del dividendo y es justificable porque cuando las utilidades que son las que se distribuyen como dividendos ya pagaron un impuesto en el Estado de la fuente; en el caso de las sociedades este porcentaje se reduce máximo al 5%, si quien los recibe posee al menos 25% del capital social, lo cual sirve para evitar que se afecte la inversión extranjera.

Las sociedades de personas o *partnership* están descartadas de cualquier porcentaje de impuesto, más el Comentario del MC OCDE indica que se puede gravar también a la *partnership*, cuando sean tratadas como entidades no transparentes en la legislación local; no obstante, para que el impacto sea menor depende del régimen impositivo en el Estado de la residencia como manifiesta el Comentario.

⁶² (Corasaniti, 2003: 443)

BENEFICIARIO EFECTIVO⁶³

Para ser sujeto de los porcentajes de retención señalados, quien recibe el dividendo debe ser un beneficiario efectivo o *beneficial owner*, sea persona natural o sociedad.

Aunque el MC OCDE no define que es un beneficiario efectivo, el Comentario al modelo de convenio señala que un intermediario agente o representante que cumple las obligaciones de su contrato no son beneficiarios efectivos. Vogel indica que quien tiene un título efectivo con el cual ha adquirido el derecho para recibir el dividendo es un beneficiario efectivo, es decir, quien puede decir sin limitaciones sobre: i) La forma de emplear el capital u otros bienes o incluso para concederlos en uso a terceros; ii) Disponer respecto a las rentas que han producido, o; iii) Quien ejerce los dos poderes indicados, es un beneficiario efectivo.

Antes de la actualización el término “beneficiario efectivo” no debía utilizarse en un sentido técnico limitado; por el contrario, debía entenderse en su contexto a la luz del objeto y propósitos del Convenio Modelo, dice la licenciada Karla Flores⁶⁴, pero no señalaba si eran válidos los conceptos previstos en las legislaciones de los países. “Únicamente se limitaban a precisar que tratándose de agentes, intermediarios o empresas conducto, no podría considerarse que eran los beneficiarios efectivos del ingreso percibido, por el mero hecho de ser residentes en un Estado contratante”. Con la actualización se indica las situaciones por las cuales los agentes, intermediarios y empresas conducto, no pueden considerarse beneficiarios efectivos, ya que “no tienen el derecho pleno a usar y disfrutar de esos conceptos de ingreso al no ser de su propiedad las facultades de ese receptor sobre el dividendo, interés o regalía, pues éstas se encuentran limitadas al obligar al receptor a transferir el pago recibido a otra persona, ya sea por cuestiones legales, contractuales o de cualquier otra naturaleza”.

Finalmente aclara que será el beneficiario efectivo de ese concepto de ingreso cuando se ubique en los supuestos descritos a continuación: (i) tenga derecho pleno de usar y disfrutar del concepto de ingreso pagado, y (ii) no se encuentre obligado a transferir dicho pago a otra persona por una cuestión legal, contractual o

⁶³ Como se anotó anteriormente es “aquel que es libre para decidir 1) si el capital u otros activos deben ser usados o no, o hacer posible su uso por otros o 2) sobre cómo deben usarse los rendimientos derivados de los mismos o 3) ambos. (Duran, 2001: 72)

⁶⁴ (Flores, 2015: 36)

de cualquier otra naturaleza. Adicionalmente, se aclara que el derecho de usar y disfrutar de los conceptos de ingreso antes señalados, debe distinguirse del derecho de propiedad, así como del de uso o goce: (i) de las acciones respecto de las cuales se paga el dividendo.

ESTABLECIMIENTO PERMANENTE ⁶⁵

El cuarto apartado contiene la prohibición de aplicar lo detallado en los apartados 1 y 2 si la sociedad tiene un establecimiento permanente en uno de los Estados contratantes, pues en este caso se aplica el Art. 7 MC OCDE referente a los impuestos a las utilidades de las empresas o para los servicios personales independientes.

Esto se formula porque en un establecimiento permanente “la potestad tributaria corresponde al Estado o Estados donde se ha radicado un emplazamiento de la empresa comercial residente en el extranjero, y no al Estado donde esta misma sociedad realiza operaciones o actividades eventuales, sin contar con un establecimiento permanente”⁶⁶.

Finalmente el último apartado contiene la prohibición de gravar los dividendos fuera de su territorio, en el caso de una sociedad residente de un Estado contratante que produce utilidades o rentas en otro Estado contratante, salvo que los dividendos sean pagados a un residente de ese Estado o a un establecimiento permanente allí situado, y su objetivo es excluir la posibilidad de una imposición extraterritorial solamente.

INTERESES

Son otro tipo de rentas pasivas las cuales necesitan un tratamiento tributario específico porque en muchos casos intervienen personas de diferentes estados quienes requieren invertir capitales en sus diferentes actividades económicas.

DEFINICIÓN

Al tener un espectro muy amplio se debe precisar que se entiende por interés, así una básica noción es la que los define como “la remuneración percibida por el

⁶⁵ Se lo conoce también como “domicilio de negocios” y según manifiesta Cesar Montaña “se aplica para designar el lugar donde una persona individual o colectiva desarrolla su actividad económica. Si esta se lleva a cabo en diferentes Estados eventualmente estaría sujeta a más de una potestad tributaria, lo que es nocivo para el sujeto obligado. Como atenuación a este posible efecto, en varias legislaciones se exige que esa actividad tenga cierta permanencia o autonomía, por lo que algunos estudiosos han elaborado la noción de establecimiento permanente para ser aplicada a las empresas comerciales que operan internacionalmente”. (Montaña, 2004: 1)

⁶⁶ (Montaña, 2004: 2)

préstamo de capitales propios.”⁶⁷ Sin embargo, para muchos Estados las remuneraciones son rentas y de acuerdo al principio de imposición que manejen se establecerá el tipo de exacción.

Se los define también como “el objeto de una obligación pecuniaria accesoria que aparece como el fruto civil de una obligación pecuniaria principal que tiene por objeto la transferencia de capital”⁶⁸

Tulio Rosembuj los define como una “forma de retribución pactada como contraprestación a la cesión de capitales propios a terceros”⁶⁹

De estas enunciaciones se podría indicar que los intereses son rentas fruto de la negociación de una parte que los paga y otra que los recibe por haber prestado su capital para un determinado negocio, sin embargo, o que la dificultad aparece en el momento en que estas dos personas o sociedades no se encuentran en un mismo estado, son partes relacionadas entre sí, o los créditos provienen de instituciones financieras domiciliadas en paraísos fiscales o en jurisdicciones de menor imposición.

En definitiva todos los sujetos en algún momento requieren inyectar capitales para su funcionamiento, ampliación, incremento o mejoramiento de su actividad económica, pero en muchos casos esos capitales no provienen de sus estados, sino de otros, para lo cual se ha visto preciso aplicar la definición de interés del Art. 11 del MC OCDE:

1. Los intereses procedentes de un Estado contratante y pagados a un residente del otro Estado contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.
2. Sin embargo, dichos intereses pueden someterse también a imposición en el Estado contratante del que procedan y según la legislación de ese 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 por 100 del importe bruto de los intereses. Las autoridades competentes de los Estados contratantes establecerán de mutuo acuerdo las modalidades de aplicación de ese límite.
3. El término “intereses”, en el sentido de este artículo, significa las rentas de créditos de cualquier naturaleza, con o sin garantía hipotecaria o cláusula de participación en los beneficios del deudor, y en particular las rentas de valores públicos y las rentas de bonos y obligaciones, incluidas las primas y premios unidos

⁶⁷ (Duran, 2001: 177)

⁶⁸ Carlo Garbarino, *La Imposición de la Renta de la Empresa Multinacional*, en “Curso de Derecho Tributario Internacional”, (Bogotá, Editorial Temis, 2003),. 161

⁶⁹ (Rosembuj, 1992: 163)

a esos títulos. Las penalizaciones por mora en el pago no se consideran intereses a efectos del presente artículo.

4. Las disposiciones de los apartados 1 y 2 no son aplicables si el beneficiario efectivo de los intereses, residente de un Estado contratante, realiza en el otro Estado contratante, del que proceden los intereses, una actividad empresarial por medio de un establecimiento permanente situado allí, y si el crédito que genera los intereses está vinculado efectivamente a dicho establecimiento permanente. En tal caso son aplicables las disposiciones del art.- 7.

5. Los intereses se consideran procedentes de un Estado contratante cuando el deudor sea un residente de ese Estado. Sin embargo, cuando el deudor de los intereses, sea o no residente de un Estado contratante, tenga en un Estado contratante un establecimiento permanente en relación con el cual se haya contraído la deuda por la que se pagan los intereses, y estos últimos son soportados por el citado establecimiento permanente, dichos intereses se considerarán procedentes del Estado contratante en que esté situado el susodicho establecimiento permanente.

6. Cuando en razón de las relaciones especiales existentes entre el deudor y el beneficiario efectivo, o de las que uno y otro mantengan con terceros, el importe de los intereses, habida cuenta del crédito por el que se paguen, exceda del que hubieran convenido el deudor y el acreedor en ausencia de tales relaciones, las disposiciones de este artículo no se aplicarán más que a este último importe. En tal caso la cuantía en exceso podrá someterse a imposición de acuerdo con la legislación de cada Estado contratante, teniendo en cuenta las demás disposiciones del presente Convenio⁷⁰.

En el párrafo tercero del Art. 11 tenemos la definición de lo que considera como intereses a “*las rentas de créditos de cualquier naturaleza*” ésta frase se presenta para varias interpretaciones y análisis, pues no se señala que se entiende por cualquier naturaleza y en este caso, es el Comentario al MC OCDE quien precisa que se puede considerar como intereses los créditos que provienen incluso de “mutuos, depósitos y cuentas corrientes.”⁷¹

La definición que consta en el artículo que se analiza es reducida y no da posibilidad para que cada estado inserte otras rentas que se podrían considerar como intereses, sin embargo, el Comentario “deja incólume la facultad de los Estados de insertar en los Convenios una disposición dirigida a incluir en la categoría de intereses cualquier otro beneficio asimilable a las rentas de sumas dadas en préstamo,

⁷⁰(Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE,2010: 29- 30)

⁷¹ (Corasaniti, 2003: 450)

todo según la legislación fiscal del Estado de donde provienen las rentas. En principio, tal remisión a la normativa interna permite resolver las dudas interpretativas conexas con la calificación de las ganancias como intereses.”⁷²

Finalmente para concluir con esta definición, en la parte final del tercer párrafo se indica que las penalizaciones⁷³, intereses por mora o intereses punitivos no se consideran intereses, debido a que mejor se los entiende como una “indemnización para compensar las pérdidas derivadas del retraso del pago que un rendimiento de capitales prestados”⁷⁴

POTESTAD TRIBUTARIA

A diferencia de lo que sucede con los dividendos, los intereses no soportan la doble imposición económica; debido a que no tributan al mismo tiempo en manos del deudor y del acreedor.

Los comentarios al MC OCDE, señala que “salvo que se pacte lo contrario, el pago del impuesto que grava los intereses corresponde al beneficiario de los mismos”⁷⁵.

Contrario a lo que sucede con los dividendos, los comentarios al MC OCDE indican que no se puede garantizar la aprobación general de reservar exclusivamente la imposición de intereses, ya sea al Estado de residencia del beneficiario, ya sea al Estado de la fuente⁷⁶, con lo cual permite que se distribuya la potestad tributaria entre el Estado de la fuente de los intereses, es decir quien los paga y el Estado de la residencia del beneficiario, o sea el que percibe los intereses, posición intermedia que es aceptada por la mayoría de los Estados.

No saber con exactitud qué estado debe gravar las rentas o patrimonio, dio lugar a que el MC OCDE, incluyan métodos para eliminar la doble tributación, determinando dos métodos: el principio de exención y el principio de imputación o

⁷² (Corasaniti, 2003: 451)

⁷³ “El numeral 22 de los comentarios al artículo 11 MCOCDE recoge que las penalizaciones por mora, que pueden darse por razón del contrato a la costumbre, o en virtud de resoluciones jurídicas, consisten bien en pagos calculados *pro rata temporis* o bien en sumas fijas; en ciertos casos pueden combinarse ambas formas de pagos. Incluso se determinan *pro rata temporis* constituyen no tanto rendimientos de capital como una forma especial de compensación por la pérdida sufrida por el acreedor con motivo de un retraso del deudor en el cumplimiento de sus obligaciones. Vogel indica que las penalizaciones “no constituyen remuneración por el uso del capital sino una forma especial de compensación por daños. Así pues, las penalizaciones por mora deben gravarse con independencia de la obligación” en (Duran, 2001: 188- 189)

⁷⁴ (Duran, 2001: 188)

⁷⁵ (Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, 2010: 214)

⁷⁶ Numeral 3 de los comentarios al artículo 11 MC OCDE

de crédito, siendo la primordial diferencia de éstos métodos que el primero atienden a la renta, mientras que los de crédito atienden al impuesto.

En estos casos el Estado de residencia es libre de no gravar si lo desea (véanse, por ejemplo, los párrafos 72 a 78 siguientes) y de aplicar el método de exención también a los elementos de renta mencionados anteriormente. Sin embargo, cuando el Estado de residencia prefiere ejercer su derecho a gravar tales elementos de renta, no puede aplicar el método de exención para evitar la doble imposición porque, como consecuencia, renunciaría totalmente a gravar la renta en cuestión. Para el Estado de residencia la aplicación del método de crédito supone normalmente una solución satisfactoria. Además, como ya se ha indicado en el párrafo 31 anterior, los Estados que utilizan de manera general el método de exención pueden desear aplicar a determinados elementos de renta el método de imputación más que el de exención. Consecuentemente, el apartado está concebido de acuerdo con el método de imputación ordinaria.⁷⁷

En el caso de los dividendos e intereses, los estados contratantes pueden utilizar una combinación de los dos métodos, porque la aplicación del artículo 23A ni el 23B no requieren que el Estado de residencia elimine la doble imposición en todos los casos en que el Estado de la fuente ha sometido a imposición un elemento de la renta, aplicándole una disposición del Convenio que es distinta de la que el Estado de residencia considera aplicable⁷⁸.

Tal combinación es de hecho necesaria en un Estado contratante R que adopte de manera general el método de exención en el caso de rentas que puedan estar sujetas a un impuesto limitado en el otro Estado contratante F en virtud de los artículos 10 y 11. En estos casos el artículo 23 A prevé en su apartado 2 un crédito para el impuesto limitado percibido en el otro Estado contratante F. Además, los Estados que adoptan de manera general el método de exención pueden desear excluir de esta exención ciertos elementos de renta y aplicarles el método de crédito. En este caso, el texto del apartado 2 del artículo 23 A podría modificarse para incluir dichos elementos de renta.⁷⁹

De esta forma en el primer párrafo del Art. 11 consta la tributación en el estado de la residencia del beneficiario, debido a que los intereses que son pagados a un residente deberán ser gravados en el lugar en el cual tiene su residencia el beneficiario.

⁷⁷ Numeral 47 de los comentarios al artículo 23A y 23 B MC OCDE

⁷⁸ Numeral 32,5 de los comentarios al artículo 23A y 23 B MC OCDE

⁷⁹ Numeral 31 de los comentarios al artículo 23A y 23 B MC OCDE

El Comentario aclara que se debe interpretar el término *pagados* en una forma extensiva ya que se considerarán las obligaciones por dineros o valores prestados de acuerdo al tipo de contrato y sus cláusulas.

Conforme a lo indicado en los dividendos, el artículo 11 “Intereses” también fue modificado el año anterior, en el siguiente sentido:

Tabla 2

Actualización Artículo 10 Intereses

ARTÍCULO 11 “INTERESES”	
Antes de la actualización	Después de la Actualización
1. Los intereses procedentes de un Estado contratante y pagados a un residente del otro Estado contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.	Sin modificación
2. Sin embargo, dichos intereses pueden someterse también a imposición en el Estado contratante del que procedan y según la legislación de ese 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 por 100 del importe bruto de los intereses. Las autoridades competentes de los Estados contratantes establecerán de mutuo acuerdo las modalidades de aplicación de ese límite.	2. Sin embargo, los intereses procedentes de un Estado contratante pueden someterse también a imposición en ese Estado según la legislación de ese 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 por 100 del importe bruto de los intereses. Las autoridades competentes de los Estados contratantes establecerán de mutuo acuerdo las modalidades de aplicación de ese límite.

Fuente: El concepto de “beneficiario efectivo” en la actualización 2014 al Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE
Elaborado por Karla Flores⁸⁰

En el segundo párrafo consta la imposición en el Estado de la Fuente, es decir el lugar donde provienen los intereses, el cual aplicará su propia legislación, sin embargo como manifiesta Giuseppe Corasaniti, este párrafo no especifica las modalidades de exacción impositiva en el Estado de la fuente, por lo que se puede aplicar la retención en el estado de la fuente a título de impuesto o sino aplicar un sistema de autoliquidación, lo cual puede ocasionar una parcial doble imposición, ya

⁸⁰(Flores,2015;34)

que al no estar previamente establecido un porcentaje cada estado delimitará su potestad de acuerdo a sus necesidades y el beneficiario tributaría en el estado de la fuente y en el estado de residencia.

Sin embargo, se han formulado algunos criterios tomando en cuenta el territorio para establecer la fuente de los intereses, siendo el primero el que considera el lugar en el que se colocan los capitales que luego generarán intereses, al que no se lo puede considerar como una pauta, en razón de que la voluntad de quien invierte el capital no determina el estado fuente. El segundo toma en cuenta el lugar en el que se invirtió el capital que produce intereses, tiene buena aceptación principalmente porque activa la economía; y, el tercero es el que considera como fuente el lugar desde el cual se pagan los intereses, aplicado especialmente en la Comunidad Andina, en donde los intereses se consideran como rentas originadas en cada país.

BENEFICIARIO EFECTIVO

Es igualmente utilizado el criterio del beneficiario efectivo en los intereses, y en función de su concepto, el MC OCDE ha incorporado la siguiente disposición: Si el beneficiario efectivo reside en un estado distinto del de la fuente del que provienen los intereses, este estado solo puede aplicar una exacción máxima del 10% sobre el monto bruto de los intereses, según el párrafo segundo del Art. 11.

Esta limitación se la considera razonable “por cuanto el Estado de la fuente ha sujetado a imposición las utilidades o las rentas producidas en su territorio sobre los capitales tomados en mutuo. Como observa el Comentario, los Estados contratantes pueden prever ulteriormente un nivel de imposición reducido o atribuir la potestad impositiva exclusivamente al Estado de residencia del beneficiario.”⁸¹

Sin embargo, el Comentario al MC OCDE indica que para evitar problemas con la doble imposición, los estados contratantes pueden atribuir la potestad impositiva solamente al Estado parte donde reside la persona que percibe los intereses, es decir el beneficiario efectivo, excluyendo de la exacción otras categorías de intereses en el Estado de la fuente.

ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

Al igual que en los dividendos, este término también tiene sus aplicación en los intereses, debido a que si un beneficiario efectivo tiene una actividad empresarial o presta servicios personales independientes por medio de un establecimiento

⁸¹ (Corasaniti, 2003: 453)

efectivo en un estado contratante distinto del que provienen los intereses, se aplicará el Art. 7 o relativos a los beneficios empresariales o servicios personales independientes.

Tomado en cuenta el territorio se determina que la fuente que genera los intereses está en el Estado en donde tiene su residencia el deudor o donde se ubica el establecimiento permanente, no obstante se necesita una conexión económica entre la deuda que genera intereses y el establecimiento permanente que debe pagar los intereses, caso contrario no se lo podría considerar estado de la fuente. A fin de detallar en que situaciones existe la conexión económica el Comentario al MC OCDE indica que “a) si el administrador o director de un establecimiento permanente contrae una de deuda para esa misma sede de negocios, constatando en su contabilidad la deuda y los intereses que debe pagar al acreedor; y, b) si la empresa matriz contrae obligaciones para satisfacer las necesidades de un establecimiento permanente en otro estado contratante, aunque los intereses cancela la matriz se financian con lo producido por el establecimiento permanente; en estos dos casos el estado de la fuente es el del establecimiento permanente”⁸².

Si el establecimiento permanente se ubica en un estado que no es contratante, se considera que los intereses provienen del estado en donde reside el deudor.

A fin de evitar que se produzca cualquier tipo de doble imposición, el Comentario al artículo 11 contiene una solución alternativa, para subsanar la posible doble tributación en el párrafo quinto de este artículo, mediante una modificación a este texto, que en esencia señala que no importa que el establecimiento permanente no se encuentre en alguno de los estados contratantes, en razón que el estado de la residencia del deudor cederá su potestad al estado en donde se ubica el establecimiento permanente⁸³.

Finalmente el último párrafo señala que en caso de existir excedentes de intereses en los convenidos que se hayan realizado entre el deudor y el beneficiario efectivo (arm's length price), o de estos con terceros, a ese interés en exceso se aplicará las normas de cada estado, sin dejar de lado lo establecido por el convenio. El Comentario aclara que este párrafo, no legitima la recalificación de la deuda en capital, sino la rectificación de la tasa de interés aplicada⁸⁴.

⁸² (Corasaniti, 2003: 457)

⁸³ (Corasaniti, 2003: 458)

⁸⁴ (Corasaniti, 2003: 458)

CÁNONES

Es una de las denominaciones a los pagos hechos por la transferencia de tecnología e ideas o conocimientos técnicos, literarios, científicos o artísticos, a los cuales también se los conoce como regalía o royalties, *know how*, *franchising*, acepciones sajonas, e incluso se incluyen los valores pagados por software, y que por lo general son depositados a estados desarrollados, quienes poseen los capitales para realizar este tipo de estudios.

José Martín indica que buena parte de los cánones no son sino compensaciones por las costosas tareas de mantenimiento del bien productor, como son los gastos de investigación, desarrollo, planos, diseños, publicidad para mantener el status y más especificaciones.

DEFINICIÓN

A ser varios los tipos de cánones a pagarse, ha sido necesario establecer que servicios o conocimientos serán considerados sujetos de este pago.

Algunas definiciones son:

- Remuneraciones pagadas por el derecho a la explotación de copyright, patentes, diseños, marcas, *know how* u otros bienes intangibles de naturaleza similar.⁸⁵
- Circulación de los bienes inmateriales y la transferencia de tecnología, que se realiza según varias modalidades, principalmente mediante la atribución de licencias.⁸⁶

De estas dos definiciones se colige que son remuneraciones por la utilización o transferencia de bienes intangibles, pero no se sabe a ciencia cierta cuales son estos bienes, es así que el MC OCDE en su Art. 12 trata de los Cánones.

1. Las regalías procedentes de un Estado contratante y cuyo beneficiario efectivo es un residente del otro Estado contratante sólo pueden someterse a imposición en ese otro Estado.
2. El término “regalías”, en el sentido de este artículo, significa las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso, o la concesión de uso, de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas, de patentes, marcas, diseños o modelos, planos, fórmulas o

⁸⁵ José Martín, *La Doble Imposición Internacional de Intereses, Dividendos y Regalías*, en Marcelo R. Lascano, “Impuestos: doctrinas fundamentales 1942-2002”, (Buenos Aires, Editorial La Ley, 2002),. 219

⁸⁶ (Garbarino, 2003: 162)

procedimientos secretos, o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.

3. Las disposiciones del apartado 1 no son aplicables si el beneficiario efectivo de las regalías, residente de un Estado contratante, realiza en el Estado contratante del que proceden las regalías una actividad empresarial por medio de un establecimiento permanente situado allí, y si el bien o el derecho por el que se pagan las regalías está vinculado efectivamente a dicho establecimiento permanente. En tal caso son aplicables las disposiciones del artículo 7.
4. Cuando, por las relaciones especiales existentes entre el deudor y el beneficiario efectivo o por las que uno y otro mantengan con terceros, el importe de las regalías, habida cuenta del uso, derecho o información por los que se pagan, exceda del que habrían convenido el deudor y el beneficiario efectivo en ausencia de tales relaciones, las disposiciones de este artículo no se aplicarán más que a este último importe. En tal caso la cuantía en exceso podrá someterse a imposición de acuerdo con la legislación de cada Estado contratante, teniendo en cuenta las demás disposiciones del presente Convenio⁸⁷.

Esta es una definición más detallada, pues considera a los varios tipos de conceptos por los cuales se pagan cánones, pero ayudándonos con la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de España (RTEAC) del 1 de julio de 1992, y otros tratadistas especificaremos cada una de estas clases:

Transferencia de Tecnología

La RTEAC señala que la tecnología es el conjunto de conocimientos específicos que permiten la modernización de los sistemas productivos, a través de la aplicación del desarrollo científico a las actividades agrarias, industriales y de servicios.⁸⁸ Es decir cuando los sujetos vendan, cedan, importen tecnología, por este bien intangible se pagará un canon.

Por la transferencia de tecnología existen conflictos entre los países industrializados y los no industrializados, en razón que los primeros quieren gravar los cánones en función del criterio de la residencia y los segundos basados en la fuente retienen imposiciones altas para su beneficio.

La tecnología se puede transferir mediante varias clases de contratos entre los que están los relacionados con conocimientos patentados y no patentados o *know how*.

⁸⁷ (Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, 2010: 30)

⁸⁸ (Duran, 2001: 237)

Know how

El Comentario al MC OCDE señala que en el Art.- 12, en el párrafo segundo cuando señala “informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas” se refiere a la cesión de *know how* y al respecto manifiesta que la expresión “pagos [...] por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas” se utiliza en el contexto de la transmisión de cierta información no patentada y que, por lo general, no recae en el ámbito de otras categorías de derechos sobre la propiedad intelectual⁸⁹. En este contrato la parte va a comunicar sus conocimientos y prácticas no divulgadas se puede decir que hasta son de tipo secreto y la otra parte se va a beneficiar ya que podrá utilizarlos a su favor.

Por otro lado en este contrato el cedente no se obliga a participar en la implementación de *know how* que se transfiere, con lo cual no se garantiza el resultado favorable al cesionario.

Si el cedente a da asistencia técnica⁹⁰ o servicios post venta, estos valores no se consideran como canon dentro del MC OCDE, y están bajo la tratamiento tributario establecido en los Art. 7 (beneficios empresariales) del mismo convenio, situación similar a la establecida para los dividendos e intereses.

Sin embargo, el Comentario al MC OCDE que en la práctica se comercia en forma conjunta la transferencia de bienes inmateriales y la asistencia técnica o personal, por lo que recomienda que se distinga claramente el valor de los cánones.

Franchising - Franquicia

A diferencia de lo que sucede en el contrato de *know how*, en *franchising* “el concedente imparte sus conocimientos y experiencia al concesionario y le provee de asistencia técnica de la más variada naturaleza que incluso puede derivar en una asistencia financiera y provisión de bienes,”⁹¹ con lo cual el funcionamiento del negocio si es asegurado por el cedente, ya que en definitiva se articula una actividad económica la cual si dará los mismos resultados como la empresa cedente.

⁸⁹ Numeral 11 de los comentarios al artículo 12 MC OCDE

⁹⁰ Según la RTEAC es la relativa a la producción y distribución de bienes y servicios en todos sus grados, suministrada por un período de tiempo fijado en función del objeto particular de esta asistencia y en la que reincluyen, por ejemplo, consultas y visitas de expertos, preparación de planos y diseños, supervisión de fabricación, estudios de mercado y formación de personal. (Duran,2001: 238-239)

⁹¹ (Corasaniti,2003: 460)

En caso que exista un contrato auxiliar al principal de las prestaciones negociadas, dentro del *franchising* si es posible aplicar a los dos el mismo tratamiento tributario.

Software

Es un término que se ha difundido especialmente con el fomento y desarrollo de la computación en todo el mundo, así tenemos que:

Se denomina software (palabra proveniente del inglés), programas, equipamiento lógico o soporte lógico a todos los componentes intangibles de una computadora, es decir, al conjunto de programas y procedimientos necesarios para hacer posible la realización de una tarea específica, en contraposición a los componentes físicos del sistema (hardware). Esto incluye aplicaciones informáticas tales como un procesador de textos, que permite al usuario realizar una tarea, y software de sistema como un sistema operativo, que permite al resto de programas funcionar adecuadamente, facilitando la interacción con los componentes físicos y el resto de aplicaciones. Probablemente la definición más formal de software es la atribuida al Instituto de Ingenieros Eléctricos y Electrónicos en su estándar 729: «*la suma total de los programas de cómputo, procedimientos, reglas documentación y datos asociados que forman parte de las operaciones de un sistema de cómputo*». Bajo esta definición, el concepto de software va más allá de los programas de cómputo en sus distintas formas: código fuente, binario o ejecutable, además de su documentación: es decir, todo lo intangible.⁹²

Dentro del Art. 12 del MC CODE el software puede estar comprendida dentro de la expresión *scientific work*, es decir “la concesión de uso, de derechos de autor sobre obras científicas”⁹³

Existen tres formas típicas de transferencia del software:

- 1. Cesión parcial.-** El cedente sea autor o quien ha adquirido los derechos de distribución o reproducción, transfiere todos los derechos protegidos por el software, a un cesionario, autorizándole para que los use e incluso pueden desarrollarlos y distribuirlos, el valor que cancela el cesionario es un canon. La transferencia para uso personal, que también es parcial, se considera como una utilidad para la empresa y por tanto se aplica el Art. 7 MC OCDE, además son valores no trascendentes, incluso se los puede adquirir

⁹² http://es.wikipedia.org/wiki/Computer_software

⁹³ Art.- 12 MC OCDE

comprando un disco, vienen instalados en el mismo *hard disk* o incluso mediante la una conexión vía modem.

2. **Cesión total.**- La finalidad de este contrato no es solo el uso, sino de adquirir el dominio del programa y valor cancelado viene a ser una utilidad para la empresa en donde el Art. 7 del modelo es el propicio a aplicar para el tratamiento tributario. No obstante, existen contratos en los cuales aunque la transferencia es total, solo lo es por un tiempo específico o solo aplicable a una zona geográfica delimitada, por lo que el Comentario al MC OCDE señala que en estos casos lo conveniente es estudiar caso por caso, para considerarlo como utilidad o canon.
3. **Cesión de software y venta de bienes o servicios.**- El caso típico sería la venta de una computadora, que viene con el software incluido, en este caso habrá que ver si se puede determinar el valor de cada uno tomando en cuenta lo estipulado en el contrato.

A pesar de lo anotado, si existe dificultad en determinar si existe cesión de uso o transferencia de un software, por lo que para dar un tratamiento tributario se debe partir del estudio de cada contrato, y distinguir entre “programas que se destinan a la utilización personal del usuario, o a su negocio, donde se agota su uso, de la cesión que permita al adquirente la explotación comercial del software recibido”⁹⁴

POTESTAD TRIBUTARIA – BENEFICIARIO EFECTIVO

El párrafo primero del Art. 12 del MC OCDE señala como criterio general la exención en el Estado de la fuente pagadora de los cánones, donde resida el beneficiario efectivo, Estado que aplicará sus normas internas sin ninguna restricción por lo dispuesto en el convenio.

A pesar de ello el Comentario al modelo indica la sujeción a la imposición se puede convenir entre los estados contratantes, por ello existen varios convenios que tienen sistemas compartidos de tributación, similar al señalado para los dividendos e intereses.

⁹⁴ *Guía del Comercio Electrónico*, (2001), 81- 82, en <http://www.idepa.es/sites/web/idepaweb/Repositorios/galeria_descargas_idepa/guiacomercioelectronico.pdf>

ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

Similar a lo detallado en los artículos correspondientes a dividendos e intereses, en los cánones en el párrafo tercero, también se manifiesta que si un beneficiario efectivo tiene una actividad empresarial o presta servicios personales independientes por medio de un establecimiento efectivo en un estado contratante distinto del que provienen los cánones, la normativa correspondiente es la del Art.- 7 del MC OCDE.

El párrafo cuarto y final de este artículo indica que si existen excedentes de cánones a que convinieron el deudor y el beneficiario efectivo, a ese exceso se aplicará la legislación de cada estado. El Comentario señala que para solucionar los inconvenientes que pueden producirse, será necesario recurrir a un procedimiento amistoso para resolver el conflicto.⁹⁵

⁹⁵ (Corasaniti, 2003: 464)

CAPITULO III

3.1 TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LOS PAGOS AL EXTERIOR EN LA COMUNIDAD ANDINA

Después de haber determinado las clases de pagos al exterior, se va a examinar cada una de las normativas tributarias de los Estados que conforman la Comunidad Andina, entendiendo primero lo que cada legislación considera renta y con esa base, buscar si contienen un tratamiento tributario específico para los pagos al exterior teniendo en cuenta especialmente a los dividendos, intereses y los cánones con sus principales tipos.

Se compararán los tratamientos tributarios mediante semejanzas y diferencias, analizando los casos de doble tributación.

Revisaremos las Decisión 40 y 578 de la Comunidad Andina en lo referente a los pagos al exterior, para señalar que criterio o principio tributario nos rige y si se contempla un tratamiento tributario si estos pagos son realizados a terceros.

3.1.1 TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LOS PAGOS AL EXTERIOR EN BOLIVIA

En Bolivia existe la Ley de Reforma Tributaria, que fue modificada y ordenada por la Ley 843 – Texto Ordenado del 31 de diciembre del 2000, la cual contiene los impuestos nacionales de este Estado que son:

- Impuesto al Valor Agregado
- Impuesto sobre las Utilidades de la Empresas
- Impuesto a la Propiedad de Bienes Inmuebles y Vehículos
- Impuesto Especial a la Regularización Impositiva
- Impuesto a la Transacciones
- Impuesto a los Consumos Específicos
- Impuesto a las Sucesiones y a las Trasmisiones Gratuitas de Bienes
- Impuesto a las Salidas Aéreas al Exterior
- Impuesto Municipal a las Transacciones de Inmuebles y Vehículos Automotores
- Impuesto Especial a los Hidrocarburos y sus derivados
- Impuesto Complementario de Minería

En el Impuesto sobre las Utilidades de la Empresas, es donde se encuentran las normativas que rigen el tratamiento tributario de las rentas que son motivo de este estudio, al igual que en el Reglamento del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas.

La Administración Tributaria Central se denomina Sistema Integrado de Recaudación y Administración Tributaria (SIRAT), a cargo de quien está el control de los impuestos nacionales.

RENDA DE FUENTE BOLIVIANA

En Bolivia los hechos imposables del Impuesto a las Utilidades de la Empresas son las utilidades, rentas, beneficios o ganancias que tienen su origen y son el resultado de los estados financieros de una empresa al finalizar su gestión anual o ejercicio fiscal.

Los sujetos de ese impuesto son todas las empresas⁹⁶ públicas o privadas, incluyendo sociedades anónimas, sociedades en comandita por acciones y en comandita simple, sociedades cooperativas, sociedades de responsabilidad limitada, sociedades colectivas, empresas unipersonales, sucursales, agencias o establecimientos permanentes de empresas constituidas o domiciliadas en el exterior y en cualquier otro tipo de empresas.

Bolivia basa su criterio de tributación en el principio de la fuente, que se encuentra detallado en el Art. 21 Ley 843 en donde señala que son utilidades de fuente boliviana aquellas que provienen de: bienes situados, colocados o utilizados económicamente en la República; de la realización en el territorio nacional de cualquier acto o actividad susceptible de producir utilidades; o de hechos ocurridos dentro del límite de la misma, sin tener en cuenta la nacionalidad, domicilio o residencia del titular o de las partes que intervengan en las operaciones, ni el lugar de celebración de los contratos.

Por su parte el Reglamento del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas, en su Art.- 4 también señala que utilidades son de fuente boliviana:

⁹⁶ El Art.- 38 de la Ley 843 define lo que se entenderá por empresa para efectos tributarios: “toda unidad económica, inclusive las de carácter unipersonal, que coordine factores de producción en la realización de actividades mercantiles lucrativas”. El Art.- 2 del Reglamento del Impuesto sobre utilidades de la empresa, señala que “Las empresas comprendidas en el ámbito de aplicación del Código de Comercio, así como las empresas unipersonales, las sociedades de hecho o irregulares, las sociedades cooperativas y las entidades mutuales de ahorro y préstamo para la vivienda. Se considera empresa unipersonal, aquella unidad económica cuya propiedad radica en una única persona natural o sucesión indivisa que coordina factores de la producción en la realización de actividades económicas lucrativas””

- a) Los alquileres, arrendamientos y las contraprestaciones que se reciba por la constitución a favor de terceros de derechos reales de usufructo, uso, habitación o anticresis, sobre inmuebles situados en el país.
- b) Los intereses provenientes de depósitos bancarios y de títulos públicos.
 - El alquiler de cosas muebles situadas o utilizadas en el país.
 - Las regalías producidas por cosas o derechos utilizados en el país.
 - El cincuenta por ciento (50%) de las rentas vitalicias abonadas por compañías de seguro privado constituidas en el país y de otras similares.
 - Los que provengan de capitales, cosas o derechos situados, colocados o utilizados económicamente en el país.
- c) Las generadas por el desarrollo de actividades civiles, agropecuarias, mineras, forestales, extractivas, comerciales e industriales o por la locación de obras o la prestación de servicios dentro del territorio boliviano.
- d) Toda otra utilidad no contemplada anteriormente que sea generada por bienes materiales, inmateriales o por derechos situados, colocados o utilizados económicamente en el país o que tenga origen en hechos o actividades de cualquier índole, producidos o desarrollados en el país.

También se consideran como ingresos de fuente boliviana las remuneraciones o sueldos que perciban los miembros de directorios, consejos u órganos directivos por actividades que realicen en el exterior para empresas domiciliadas en Bolivia; al igual que los honorarios o remuneraciones por asesoramiento técnico, financiero, comercial o de cualquier otra índole prestado desde o en el exterior, cuando dicho asesoramiento tenga relación con la obtención de utilidades de fuente boliviana.

Referente a los establecimientos permanentes de personas o empresas extranjeras⁹⁷, se indica que deben llevar sus propios e independientes registros contables, a fin poder determinar la utilidad al final del período fiscal. Además en caso de que la matriz celebre algún tipo de contrato con el establecimiento permanente en Bolivia, se lo considera como un acto jurídico entre sujetos independientes, si las circunstancias en las que se negocia son iguales a las que se practican en el mercado libre. En caso que los importes negociados sean superiores a los normales del mercado, no se los considerará como deducciones para el Impuesto a las Utilidades de las Empresas.

⁹⁷ El inciso final del Art.- 45 del Reglamento señala que se entiende por empresa local de capital extranjero, aquella en que más del 50% del capital y/o el poder de decisión corresponda, directa o indirectamente, a personas naturales o jurídicas domiciliadas o constituidas en el exterior.

El porcentaje aplicable a la renta neta en Bolivia es del 25 %.

En el caso de agencias o similares de empresas extranjera domiciliadas en Bolivia, pero que se dedican en forma parcial a actividades en este país, la administración tributaria presume, sin admitir prueba en contrario, que el 16% de los ingresos brutos obtenidos en el país, constituyen rentas netas de fuente boliviana gravadas de igual manera con el 25 %.

Dentro de estos ingresos brutos están los percibidos por concepto de regalías o alquiler películas cinematográficas, videos tapes, cintas magnetofónicas, discos fonográficos, matrices y otros elementos destinados a cualquier medio comercial de reproducción de imágenes o sonidos recibidos por productores, distribuidores y otros proveedores. (Art. 42 Reglamento)

PAGOS AL EXTERIOR

Si una empresa hace pagos a beneficiarios en el exterior, provenientes de rentas de fuente boliviana, se considera como renta neta sujeta a gravamen el 50% del monto total pagado o remesado, y a esta renta gravada presunta, se retiene el 25% por concepto de impuesto a la utilidad el cual es de carácter único y definitivo (Art. 51 Ley 843). Este valor debe ser pagado por el agente de retención hasta el día quince del mes siguiente a aquel en que se produjeron dichos hechos. (Art.- 34 Reglamento).

En el caso que el pago al exterior fuera hecho por una empresa domiciliada en el país que remesa al exterior rentas por las actividades parcialmente realizadas en Bolivia, y que se encuentran detalladas en el Art. 42 del reglamento, el tratamiento tributario se lo establece en el Art.- 43 del reglamento y es el siguiente:

- a) En el caso de sucursales o agencias de empresas extranjeras, se presume que las utilidades de fuente boliviana remesadas equivalen al saldo de la presunción del Impuesto sobre las utilidades de las empresas determinado como se establece en el artículo 42, de la siguiente forma:

- Presunción	16% de los ingresos
- Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (25 % del 16 %)	4 % de los ingresos
- Saldo de la Presunción	12 % de los ingresos

Sobre este saldo, se deberán calcular el impuesto sobre remesas al exterior aplicando la presunción establecida en el artículo 51 de la Ley N° 843 explicado anteriormente.

- b) En el caso de empresas constituidas en el país, los usuarios que contraten con empresas del exterior, cuando paguen o acrediten⁹⁸ estas rentas parcialmente obtenidas en el país por el beneficio del exterior, retendrán el impuesto considerando que la renta de fuente boliviana equivale al 20% del monto pagado o acreditado, sobre este porcentaje se aplica el Art.- 51 de la Ley 843

Los impuestos retenidos serán depositados a la administración tributaria hasta el día quince del mes siguiente al que se produjo el pago o acreditación.

DIVIDENDOS O UTILIDADES

En el caso de sucursales de compañías extranjeras que realizan actividades permanentes en el país, la administración tributaria presume, sin admitir prueba en contrario, que las utilidades han sido distribuidas de acuerdo con el tipo de actividades que desarrollen, de forma similar a cualquier otra empresa boliviana; es decir el tratamiento tributario es el mismo que para los pagos a nacionales, aplicando el 25%.

INTERESES

Cuando el beneficiario de los intereses son organismos internacionales de crédito e instituciones oficiales extranjera, los intereses se encuentran exentos de pago de impuesto a las utilidades, siempre y cuando existan convenios que hayan sido ratificados previamente por el Congreso Nacional.

CANONES

El reglamento contempla que son deducibles para el cálculo de la utilidad neta los valores pagados por concepto de regalías, cualquiera sea la denominación que acuerden las partes, percibidas en efectivo o en especie, que se originen en la transferencia temporaria de bienes inmateriales tales como derechos de autor, patentes, marcas de fábrica o de comercio, fórmulas, procedimientos, secretos y asistencia técnica, cuando esta actividad esté estrechamente vinculada con los anteriores rubros. (Art.- 10, literal b) del Reglamento)

⁹⁸ Se entiende por acreditación, cuando los montos a ser remesados han sido registrados contablemente con abono a la cuenta del beneficiario del exterior. Art.- 43 inciso final.

Los honorarios u otras retribuciones por asesoramiento, dirección o servicios prestados en el país o desde el exterior, a éstos últimos, se les aplica el tratamiento tributario del Art.- 51 de la Ley 843 (Art.- 12, literal f) del Reglamento)

De lo detallado se puede observar que para pagos al exterior en Bolivia el porcentaje es del 25 % sobre el 16 % o 50 % del valor remesado al exterior.

En lo que son dividendos e intereses al exterior no se contempla ni en la Ley ni en el Reglamento un tratamiento tributario específico, el único rubro que si tiene detallado un porcentaje aplicable es el canon, pero solo para uno de sus tipos, el que tiene que ver con honorarios y servicios profesionales prestados.

Tanto intereses como cánones se los considera únicamente como valores que pueden ser deducibles de la utilidad total a fin de obtener la utilidad gravable, más no como rubros que deben tener un procedimiento tributario claro y preciso, cuando son pagados al exterior, con los cuales se podría procurar ingresos para el Estado.

En si la normativa boliviana es bastante simple y no contempla un procedimiento puntual para pagos al exterior. Aunque en una parte de la ley trata del beneficiario en el exterior, lo hace en una forma muy general y abierta, señalando solamente el porcentaje aplicable pero no como se lo debe hacer y a quienes se lo aplicará.

3.1.2 TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LOS PAGOS AL EXTERIOR EN COLOMBIA

La normativa Colombiana reúne en el Estatuto Tributario sus principales impuestos nacionales, al igual que la reglamentación y procedimiento tributario⁹⁹ que se les ha de dar a cada uno de ellos; entre los que están:

- Impuesto a la Renta y Complemento
- Impuesto Sobre las Ventas
- Impuesto de Timbre Nacional
- Gravamen a los Movimientos Financieros

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), es el nombre de la Administración Central de Colombia y tiene a su cargo aplicar y recaudar los impuestos enumerados.

El Impuesto a la Renta y Complemento tiene como sujetos pasivos y hechos generadores los que se detallan en el Art. 9 del Estatuto Tributario:

⁹⁹ El Libro Quinto contiene el Procedimiento Tributario, Sanciones y Estructura de la Dirección de Impuestos Nacionales.

- a) Las personas naturales, nacionales o extranjeras, residentes en el país y las sucesiones ilíquidas de causantes con residencia en el país en el momento de su muerte, están sujetas al impuesto sobre la renta y complementarios en lo concerniente a sus rentas y ganancias ocasionales, tanto de fuente nacional como de fuente extranjera y a su patrimonio poseído dentro y fuera del país.
- b) Las personas naturales, nacionales o extranjeras, que no tengan residencia en el país y las sucesiones ilíquidas de causantes sin residencia en el país en el momento de su muerte, sólo están sujetas al impuesto sobre la renta y complementarios respecto a sus rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional y respecto de su patrimonio poseído en el país.

RENTA DE FUENTE COLOMBIANA

La normativa en Colombia toma en consideración el origen de la fuente para aplicar el impuesto, así el Art. 24 del Estatuto Tributario puntualiza que ingresos considera la Administración Central como de fuente nacional:

1. Rentas de capital provenientes de bienes inmuebles ubicados en el país, tales como arrendamientos o censos.
2. Utilidades provenientes de la enajenación de bienes inmuebles ubicados en el país.
3. Provenientes de bienes muebles que se exploten en el país.
4. Intereses producidos por créditos poseídos en el país o vinculados económicamente a él. Se exceptúan los intereses provenientes de créditos transitorios originados en la importación de mercancías y en sobregiros o descubiertos bancarios.
5. Rentas de trabajo tales como sueldos, comisiones, honorarios, compensaciones por actividades culturales, artísticas, deportivas y similares o por la prestación de servicios por personas jurídicas, cuando el trabajo o la actividad se desarrollen dentro del país.
6. Compensaciones por servicios personales pagados por el Estado colombiano, cualquiera que sea el lugar donde se hayan prestado.
7. Beneficios o regalías de cualquier naturaleza provenientes de la explotación de toda especie de propiedad industrial, o del "Know how", o de la prestación de servicios de asistencia técnica, sea que éstos se suministren desde el exterior o en el país.

Igualmente, los beneficios o regalías provenientes de la propiedad literaria, artística y científica explotada en el país.

8. Prestación de servicios técnicos, sea que éstos se suministren desde el exterior o en el país.
9. Dividendos o participaciones provenientes de sociedades colombianas domiciliadas en el país.
10. Dividendos o participaciones de colombianos residentes, que provengan de sociedades o entidades extranjeras que, directamente o por conducto de otras, tengan negocios o inversiones en Colombia.
11. Ingresos originados en el contrato de renta vitalicia, si los beneficiarios son residentes en el país o si el precio de la renta está vinculado económicamente al país.
12. Utilidades provenientes de explotación de fincas, minas, depósitos naturales y bosques, ubicados dentro del territorio nacional.
13. Utilidades provenientes de la fabricación o transformación industrial de mercancías o materias primas dentro del país, cualquiera que sea el lugar de venta o enajenación.
14. Rentas obtenidas en el ejercicio de actividades comerciales dentro del país.
15. Para el contratista, el valor total del respectivo contrato, en el caso de los denominados contratos "llave en mano" y demás contratos de confección de obra material.

Por otra parte el mismo Estatuto Tributario, detalla que ingresos no se los considera de fuente nacional en su Art.- 25, entre los que principalmente se encuentran:

- a) Los siguientes créditos obtenidos en el exterior, los cuales tampoco se entienden poseídos en Colombia:

Los intereses sobre los créditos a que hace referencia el presente literal, no están gravados con impuesto de renta ni con el complementario de remesas. Quienes efectúen pagos o abonos en cuenta por concepto de tales intereses, no están obligados a efectuar retención en la fuente.

PAGOS AL EXTERIOR

En Colombia existe un tributo adicional al Impuesto a la Renta, llamado Impuesto Complementario de Remesas, el cual tiene como hecho imponible el detallado en el Impuesto de la Renta y Complemento, pero siempre y cuando las rentas y/o ganancias obtenidas sean transferidas al exterior, sin importar quién sea el beneficiario de la renta, de la ganancia ocasional o el beneficiario de la transferencia. (Título IV Remesas del Estatuto Tributario)

Es importante aclarar que Colombia toma en consideración las exoneraciones especificadas en los pactos internacionales y en el Derecho interno para las transferencias al exterior de rentas y ganancias ocasionales obtenidas en su territorio. (Inciso primero del Art. 319 del Estatuto Tributario)

DIVIDENDOS

El Art.- 30 del Estatuto Tributario define lo que se entiende como dividendos o utilidades:

- a) La distribución ordinaria o extraordinaria durante la existencia de la sociedad y bajo cualquier denominación que haga una sociedad anónima o asimilada, en dinero o en especie, a favor de sus accionistas, socios, de la utilidad neta realizada durante el año o período gravable o de la acumulada en años o períodos anteriores, sea que figure contabilizada como utilidad o como reserva.
- b) La distribución extraordinaria al momento de la transformación en otro tipo de sociedad y bajo cualquier denominación ya sea en dinero o en especie, a favor de sus accionistas, socios, comuneros, asociados, suscriptores o similares de la utilidad neta acumulada en años o períodos anteriores.
- c) La distribución extraordinaria al momento de la liquidación de sociedad anónima o asimilada, en dinero o en especie, a favor de sus accionistas, socios, comuneros, asociados, suscriptores o similar, en exceso del capital aportado o invertido en acciones.
- d) La transferencia de utilidades que corresponden a rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional obtenidas a través de los establecimientos permanentes o sucursales en Colombia de personas naturales no residentes o sociedades y entidades extranjeras, a favor de empresas vinculadas en el exterior.

En cuanto a los socios o accionistas no residentes en el país, pero que sus inversiones están registradas de conformidad con las normas cambiarias, las utilidades, serán gravadas a la tarifa vigente en el momento de la transacción para los dividendos a favor de los no residentes. (Art.- 36 -1 Estatuto Tributario)

Las utilidades obtenidas por los fondos de inversión de capital extranjero en el desarrollo de sus actividades, no son sujetos del impuesto a la renta y complementarios.

Sin embargo, si los ingresos corresponden a dividendos, que en caso de haberse distribuido a un residente en el país hubieren generado un impuesto, se le aplica el impuesto del 25% del valor remesado, el cual será retenido por la sociedad

pagadora del dividendo, al momento del pago o abono en cuenta. (Art.- 18-1 Estatuto Tributario).

INTERESES Y CANONES

El Decreto Reglamentario No. 2579 de 1983 consideran que ingresos se los califica como pagos realizados al exterior, entre los que se encuentran los intereses y varios tipos de cánones, como son:

- a) Los pagos o abonos en cuenta que impliquen situaciones de recursos en el exterior por concepto de intereses, comisiones, honorarios, regalías, arrendamientos, compensaciones por servicios personales, o explotación de toda especie de propiedad industrial o del know how, prestación de asistencia técnica, beneficios o regalías provenientes de propiedad literaria, artística y científica.
- b) Los pagos o abonos en cuenta que impliquen situación de recursos en el exterior por concepto de explotación de películas cinematográficas a cualquier título.
- c) Los pagos o abonos en cuenta que impliquen situación de recursos en el exterior por concepto de explotación de programas para computador a cualquier título.
- d) Los pagos o abonos en cuenta que impliquen situación de recursos en el exterior por conceptos diferentes y los giros o transferencias al exterior de rentas o ganancias ocasionales diferentes de las contempladas en dichos literales.

De estos pagos se pueden efectuar retenciones en la fuente ya sea por concepto del Impuesto a la Renta o por el Impuesto de Remesas.

Vale aclarar que el Impuesto de Remesas es un impuesto complementario al Impuesto a la Renta, pues según la normativa colombiana, se los considera como un solo tributo¹⁰⁰, que se paga siempre y cuando las rentas sean remesadas al exterior, sin importan quien sea el beneficiario.

La tarifa aplicable a intereses, comisiones, honorarios, regalías, arrendamientos, compensaciones por servicios personales, o explotación de toda especie de propiedad industrial o del *know how*, prestación de servicios técnicos o de asistencia técnica, beneficios o regalías provenientes de propiedad literaria, artística

¹⁰⁰ Estatuto Tributario Artículo 5o. El Impuesto sobre la Renta y sus Complementarios Constituyen un solo Impuesto.- El impuesto sobre la renta y complementarios se considera como un solo tributo y comprende: 1.- Para las personas naturales, sucesiones ilíquidas, y bienes destinados a fines especiales en virtud de donaciones o asignaciones modales contemplados en el artículo 11, los que se liquidan con base en la renta, en las ganancias ocasionales, y en la transferencia de rentas y ganancias ocasionales al exterior. 2.- Para los demás contribuyentes, los que se liquidan con base en la renta, en las ganancias ocasionales y en la transferencia al exterior de rentas y ganancias ocasionales, así como sobre las utilidades comerciales en el caso de sucursales de sociedades y entidades extranjeras.

y científica, es del 7 %, siendo la base para liquidar el impuesto, el resultado que se obtenga al restar de la renta gravable el impuesto a la renta.

Para las rentas que provienen de explotación de películas cinematográficas y otras similares, se aplicará la tarifa 7 %, siendo la base del cálculo el 60 % del valor que resulta de deducir el impuesto a la renta de la renta gravable.

Las rentas derivadas de explotación de programas de computador, software, se aplicará también la tarifa del 7 % pero la base del cálculo será el 80 % de la cifra que se obtiene al restar el impuesto de renta de la renta imponible.

En los demás casos de transferencias de rentas o ganancias ocasionales, que no se encuentran estipulados, se aplica la tarifa del 1 % pero sobre el valor total del respectivo contrato, del pago o del abono.

Las empresas intermediarias que realizan giros o remesan dineros al exterior tienen la obligación de exigir la declaración de los Impuestos a la Renta y de Remesas antes de proceder hacer efectiva la transacción, o de lo contrario, deben solicitar el correspondiente certificado del revisor fiscal o un contador público, cuando no procede el pago.

Colombia se basa en el criterio de la fuente pero de manera global para aplicar el impuesto a la renta, debiendo los nacionales y extranjeros residentes consolidar todas sus rentas en la declaración que presentan a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

En su normativa se especifican que ingresos se consideran como pagos al exterior, e incluso tiene un impuesto específico denominado de Remesas, con lo cual se tiene una visión más certera del tratamiento tributario que se aplica cuando los valores son remesados al exterior, caso contrario se aplica la tarifa del impuesto a la Renta, pues como se manifestó, el Impuesto de Remesas, es complementario al de la Renta, considerándose como uno solo.

Se podría decir que en el caso de los intereses y cánones las tarifas por estos pagos en si no son muy altos, pero hay que tomar en cuenta que a la final los mismos ingresos están tributando dos veces, ya que primero deben cancelar el Impuesto a la Renta y en el caso de remesar ciertos ingresos al exterior se les aplica el impuesto a las remesas, situación que sin duda es lesiva para la para los contribuyentes, porque se ve afectada su capacidad contributiva.

Si bien el Estatuto estipula que los dividendos pagados al exterior y que son fruto de ingresos extranjeros, no generan impuesto; en la misma normativa consta una salvedad mediante la cual si se grava con un porcentaje (25%), pero no precisa en qué situación se lo debe emplear.

3.1.3 TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LOS PAGOS AL EXTERIOR EN ECUADOR

En nuestro país la Ley de Régimen Tributario Interno y del Reglamento de Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, son los dos cuerpos legales en los cuales se encuentra el tratamiento tributario que debe darse a los Impuesto de Renta, Impuesto al Valor Agregado, Impuesto a los Consumos Especiales, y que son los regulados por la Administración Central a través del Servicio de Rentas Internas (SRI).

RENTA DE FUENTE ECUATORIANA

En Ecuador se considera como renta todos los ingresos de fuente ecuatoriana obtenidos a cualquier título y que sean producto del trabajo, del capital o de ambas fuentes, pudiendo ser en dinero, especies o servicios; y, también los ingresos extranjeros percibidos por personas naturales o sociedades domiciliadas en el país (Art. 2 LRTI).

Adicionalmente dentro de sus reformas se ha incorporado la definición de “Partes relacionadas”, que para efectos tributarios son las personas naturales o sociedades, domiciliadas o no en el Ecuador, en las que una de ellas participe directa o indirectamente en la dirección, administración, control o capital de la otra; o en las que un tercero, sea persona natural o sociedad domiciliada o no en el Ecuador, participe directa o indirectamente, en la dirección, administración, control o capital de éstas, o cuando las transacciones se realizan con sociedades domiciliadas, constituidas o ubicadas en una jurisdicción fiscal de menor imposición, o en paraísos fiscales. Entre otros casos se señalan como partes relacionadas los siguientes:

- a) La sociedad matriz y sus sociedades filiales, subsidiarias o establecimientos permanentes;
- b) Las sociedades filiales, subsidiarias o establecimientos permanentes, entre sí;

c) Las partes en las que una misma persona natural o sociedad, participe indistintamente, directa o indirectamente en la dirección, administración, control o capital de tales partes;

d) Las partes en las que las decisiones sean tomadas por órganos directivos integrados en su mayoría por los mismos miembros;

e) Las partes, en las que un mismo grupo de miembros, socios o accionistas, participe indistintamente, directa o indirectamente en la dirección, administración, control o capital de éstas;

f) Los miembros de los órganos directivos de la sociedad con respecto a la misma, siempre que se establezcan entre éstos relaciones no inherentes a su cargo;

g) Los administradores y comisarios de la sociedad con respecto a la misma, siempre que se establezcan entre éstos relaciones no inherentes a su cargo;

h) Una sociedad respecto de los cónyuges, parientes hasta el cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad de los directivos; administradores; o comisarios de la sociedad;

i) Una persona natural o sociedad y los fideicomisos en los que tenga derechos.

La Ley de Régimen Tributario Interno, en su Art.- 8 enumera que ingresos se consideran de fuente ecuatoriana, entre los que están:

1. Los que perciban los ecuatorianos y extranjeros por actividades laborales, profesionales, comerciales, industriales, agropecuarias, mineras, de servicios y otras de carácter económico realizadas en territorio ecuatoriano, salvo los percibidos por personas naturales no residentes en el país por servicios ocasionales prestados en el Ecuador, cuando su remuneración u honorarios son pagados por sociedades extranjeras y forman parte de los ingresos percibidos por ésta, sujetos a retención en la fuente o exentos; o cuando han sido pagados en el exterior por dichas sociedades extranjeras sin cargo al gasto de sociedades constituidas, domiciliadas o con establecimiento permanente en el Ecuador. Se entenderá por servicios ocasionales cuando la permanencia en el país sea inferior a seis meses consecutivos o no en un mismo año calendario;
2. Los que perciban los ecuatorianos y extranjeros por actividades desarrolladas en el exterior, provenientes de personas naturales, de sociedades nacionales o extranjeras, con domicilio en el Ecuador, o de entidades y organismos del sector público ecuatoriano;

3. Las utilidades provenientes de la enajenación de bienes muebles o inmuebles ubicados en el país;
 - a. Las utilidades que perciban las sociedades domiciliadas o no en Ecuador y las personas naturales, ecuatorianas o extranjeras, residentes o no en el país, provenientes de la enajenación directa o indirecta de acciones, participaciones, otros derechos representativos de capital u otros derechos que permitan la exploración, explotación, concesión o similares; de sociedades domiciliadas o establecimientos permanentes en Ecuador.
4. Los beneficios o regalías de cualquier naturaleza, provenientes de los derechos de autor, así como de la propiedad industrial, tales como patentes, marcas, modelos industriales, nombres comerciales y la transferencia de tecnología;
5. Las utilidades y dividendos distribuidos por sociedades constituidas o establecidas en el país;
6. Los provenientes de las exportaciones realizadas por personas naturales o sociedades, nacionales o extranjeras, con domicilio o establecimiento permanente¹⁰¹ en el Ecuador, sea que se efectúen directamente o mediante agentes especiales, comisionistas, sucursales, filiales o representantes de cualquier naturaleza;
7. Los intereses y demás rendimientos financieros pagados o acreditados por personas naturales, nacionales o extranjeras, residentes en el Ecuador; o por sociedades, nacionales o extranjeras, con domicilio en el Ecuador, o por entidades u organismos del sector público;
8. Los provenientes de loterías, rifas, apuestas y similares, promovidas en el Ecuador;
9. Los provenientes de herencias, legados, donaciones y hallazgo de bienes situados en el Ecuador; y,
10. Cualquier otro ingreso que perciban las sociedades y las personas naturales nacionales o extranjeras residentes en el Ecuador, incluido el incremento patrimonial no justificado.

PAGOS AL EXTERIOR

Varios artículos de la Ley de Régimen Tributario Interno (LRTI) y del Reglamento de Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno (RLRTI)

¹⁰¹ Se entiende como establecimiento permanente de una empresa extranjera todo lugar o centro fijo ubicado dentro del territorio nacional, en el que una sociedad extranjera efectúe todas sus actividades o parte de ellas. En el reglamento se determinarán los casos específicos incluidos o excluidos en la expresión establecimiento permanente. Art.- 8 de la Ley de Régimen Tributario Interno Ecuatoriano

contienen algunas normas para el tratamiento tributario que se debe dar a los pagos realizados al exterior.

En Ecuador los pagos al exterior constan dentro del Impuesto a la Renta que deben pagar todas las personas naturales o jurídicas, nacionales o extranjeras, por la utilidad o ganancia que se genera en Ecuador, sin embargo, también se toma en cuenta a los convenios internacionales¹⁰², en base de los cuales, inclusive se podría llegar a exonerar estos pagos.

DIVIDENDOS

Mediante Decreto Ejecutivo No. 539, publicado en Registro Oficial Suplemento 407 de 31 de Diciembre del 2014, se agregó el artículo innumerado posterior al artículo 7 del RLRTI que señala que: “para efectos tributarios, se considerarán dividendos y tendrán el mismo tratamiento tributario todo tipo de participaciones en utilidades, excedentes, beneficios o similares que se obtienen en razón de los derechos representativos de capital que el beneficiario mantiene, de manera directa o indirecta”.

Según la Ley del Impuesto a la Renta, los dividendos y utilidades, que son distribuidos, pagados o acreditados por sociedades nacionales o extranjeras residentes en el Ecuador, a favor de otras sociedades nacionales o extranjeras, se encuentran exentos de cualquier pago por concepto de impuesto a la Renta, con la condición de que no se encuentren domiciliadas en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición o de personas naturales no residentes en el Ecuador.

Sin embargo, si es una persona natural residente en Ecuador, pero es beneficiario efectivo¹⁰³, ésta exención no aplica.

Las utilidades o dividendos de cada ejercicio fiscal gravable, generados por contribuyentes nacionales o extranjeros están sujetos al pago de la tarifa del 22 % sobre la base imponible. (Art. 37 LRTI)

La tarifa impositiva será del 25 % si la sociedad tiene accionistas, socios, partícipes, constituyentes, beneficiarios o similares residentes o establecidos en paraísos fiscales o regímenes de menor imposición con una participación directa o

¹⁰² Se considera convenio internacional aquel que haya sido suscrito por el Gobierno Nacional con otro u otros gobiernos extranjeros u organismos internacionales y publicados en el Registro Oficial, cuando las normas legales pertinentes así lo requieran. (Art.- 17 RLRTI)

¹⁰³ Para efectos tributarios, se entenderá como beneficiario efectivo a quien legal, económicamente o de hecho tiene el poder de controlar la atribución del ingreso, beneficio o utilidad; así como de utilizar, disfrutar o disponer de los mismos. Reglamento a Ley de Incentivos Producción Prevención Fraude Fiscal, Decreto Ejecutivo 539, Registro Oficial Suplemento 407 de 31-dic.-2014

indirecta, individual o conjunta, igual o superior al 50 % del capital social o de aquel que corresponda a la naturaleza de la sociedad.

En el caso que las sociedades que reinviertan sus utilidades en el país podrán obtener una reducción de 10 puntos porcentuales de la tarifa del Impuesto a la Renta sobre el monto reinvertido en activos productivos, siempre y cuando lo destinen a la adquisición de maquinarias nuevas o equipos nuevos, activos para riego, material vegetativo, plántulas y todo insumo vegetal para producción agrícola, forestal, ganadera y de floricultura, que se utilicen para su actividad productiva, así como para la adquisición de bienes relacionados con investigación y tecnología que mejoren productividad, generen diversificación productiva e incremento de empleo, para lo cual deberán efectuar el correspondiente aumento de capital y cumplir con los requisitos que se establecerán en el Reglamento a la presente Ley.

Excepcionalmente, el Presidente de la República del Ecuador mediante Decreto Ejecutivo podrá establecer otros activos productivos sobre los que se reinvierta las utilidades y por tanto obtener el descuento de los 10 puntos porcentuales.

Se considerará como pago de dividendos anticipados, cuando una sociedad otorga a sus socios, accionistas, participes o beneficiarios, préstamos de dinero, o a alguna de sus partes relacionadas préstamos no comerciales, debiendo la sociedad efectuar la retención correspondiente.

Sin embargo, en el Art. 39 LRTI, al hablar de los Ingresos remesados al exterior, señala que los beneficiarios de dichos ingresos, por concepto de utilidades o dividendos o de otros distintos ingresos, que se pagan o acreditan en el exterior, en forma directa, por compensaciones, con mediación de entidades financieras u otros intermediarios, tienen que pagar la tarifa única del 25 % sobre el ingreso gravable, previa la deducción de los créditos tributarios cuando éstos sean sucursales de sociedades extranjeras, sociedades constituidas en el exterior o personas naturales sin residencia en el Ecuador. Este impuesto tiene que ser retenido en la fuente.

La posible contradicción que se podría interpretar de la lectura de los Art. 9 y 39 de la LRTI, se subsanan con lo manifestado en el Art. 138 del reglamento referente a los créditos tributarios por dividendos remesados al exterior, en donde se señala que las sociedades que remesen dividendos, utilidades o beneficios al exterior, entregarán el certificado de retención por el impuesto a la renta pagado por la

sociedad y por el impuesto retenido, en el caso de paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición, así como también por el pago de la participación del 15 % de utilidades a favor de los trabajadores, valor este que se asimila al impuesto a la renta por ser de carácter obligatorio en virtud de lo que dispone la Constitución Política de la República y el Código del Trabajo. Cuando los accionistas, socios o partícipes sean sucursales de sociedades extranjeras, sociedades constituidas en el exterior o personas naturales sin residencia en el Ecuador, el impuesto a la renta pagado por dichas empresas se constituye en crédito tributario para esas personas (Art. 38 LRTI), con esto se evita que se tribute de manera doble, pues si la empresa ya tributa y luego distribuye la utilidad entre sus socios, no es dable que ellos nuevamente tengan que tributar sobre esa utilidad que ya pagó el impuesto a la renta aplicando la tarifa del 25 %.

Finalmente la Disposición Transitoria Primera de la LRTI, establece una exoneración en el impuesto a la renta para las sociedades que en virtud de las leyes de fomento mientras mantengan las utilidades retenidas o las capitalicen. En caso de reparto a acreditación de los dividendos se aplicará la tarifa del 25% a los beneficiarios sean personas naturales nacionales o extranjeras residentes en el Ecuador o sociedades nacionales o extranjeras con domicilio en el país.

Sin embargo, la tarifa será del 36 % cuando los beneficiarios del dividendo sean personas naturales no residentes en el Ecuador, o sociedades extranjeras no domiciliadas en el país, debiendo la sociedad que repartió o acreditó el dividendo realizar la retención respectiva.

INTERESES

Estos pagos al exterior, dentro de nuestra legislación, solo se los toma en cuenta, por ser valores que pueden ser deducibles para efecto del pago del Impuesto anual a la Renta, siempre y cuando se hayan hecho las respectivas retenciones; teniendo presente que pago sirve y es necesario para la obtención de rentas en Ecuador.

Por ello los intereses se consideran deducibles en el Art. 13 LRTI, numeral tercero, cuando:

- Intereses y costos financieros por financiamiento de proveedores externos, sin que excedan las tasas fijadas por el Directorio del Banco Central del Ecuador,

en caso de que sean superiores se aplicará la tarifa del 25 %¹⁰⁴ sobre la diferencia.

- Intereses de créditos externos registrados en el Banco Central del Ecuador.

Para créditos del exterior, con partes relacionadas, además de cumplir con el registro en el Banco Central del Ecuador, se deberán cumplir las condiciones establecidas en el Art.-30 RLRTI:

- Para las sociedades, serán deducibles, siempre que la relación entre el total del endeudamiento externo y su patrimonio no exceda del 300%.

- Para las personas naturales obligadas a llevar contabilidad, siempre que la relación entre el total del endeudamiento externo y los activos totales no exceda del 60%.

- Para las sucursales extranjeras, siempre que la relación entre el total del endeudamiento externo y el patrimonio asignado no exceda del 300%.

No se considerarán créditos externos los recibidos de sus casas matrices.

- Para los consorcios de empresas petroleras que carecen de personalidad jurídica, siempre que la relación entre el total del endeudamiento externo y la diferencia neta entre sus activos y pasivos consorciales no exceda del 300%.

No se considerarán créditos externos los recibidos por los integrantes del consorcio, de sus casas matrices.

- Para las sociedades de hecho y demás sociedades que carecen de personalidad jurídica, siempre que la relación entre el total del endeudamiento externo y la diferencia neta entre sus activos y pasivos no exceda del 300%.

- Para el caso de fideicomisos mercantiles, siempre que la relación entre el total del endeudamiento externo y la sumatoria de los aportes efectuados por los constituyentes y adherentes no exceda del 300%.

CANONES

En nuestra normativa el tratamiento tributario para los cánones y sus tipos, hace referencia a regalías que ya son considerados como ingresos de fuente ecuatoriana¹⁰⁵ y señala que para efectos tributarios se considera regalías a las cantidades pagadas por el uso o derecho de uso de marcas, patentes, obtenciones vegetales y demás elementos contenidos en la Ley de Propiedad Intelectual¹⁰⁶.

¹⁰⁴ Disposición Transitoria Novena LRTI

¹⁰⁵ Numeral 4, Art.- 8 LORTI

¹⁰⁶ Segundo inciso, numeral 16, Art.- 28 RLRTI

No obstante, se aplica tanto a personas naturales como jurídicas extranjeras no residentes en el país por los ingresos remesados al exterior la tarifa del 25 % del ingreso gravable, deduciendo, en caso de haberlo el crédito tributario a que tienen derecho. (Art.- 48 LRTI)

El impuesto debe ser retenido en la fuente, para lo cual las empresas que pagan al exterior o las entidades financieras u otros intermediarios deben actuar como agentes de retención.

De igual forma se los toma en consideración como deducción para efecto de determinar la base imponible del impuesto a la renta, al señalar que las regalías, servicios técnicos, administrativos y de consultoría pagados por sociedades domiciliadas o no en Ecuador a sus partes relacionadas serán deducibles cuando no sean superiores al 20% de la base imponible del impuesto a la renta, siempre y cuando dichos gastos correspondan a la actividad generadora realizada en el país.

Nuestra normativa ha experimentado varios cambios y ha incluido nuevos conceptos, con respecto a ciertos rubros a los que debería aplicar un tratamiento tributario bien delimitado.

En la ley y en el reglamento no consta de manera expresa que porcentaje se debe pagar o se debe retener por concepto de pagos que se hagan al exterior en razón de los cánones y sus diversos tipos, los que actualmente deberían estar generando importantes ingresos a la administración tributaria, pues hoy en el país tenemos franquicias de todos los tipos, y se ha incrementado la distribución y comercialización de software, por poner unos ejemplos, a los cuales se les debería aplicar por lo menos la tarifa del 25% que se encuentra vigente para lo que es renta.

Por otro lado la tarifa que se está aplicando al ser significativa, y a muchas empresas les afecta, por lo que para evitar perder clientes, socios o proveedores, han tenido que asumir el costo de esos valores.

3.1.4 TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LOS PAGOS AL EXTERIOR EN PERU

La normativa que rige en la República del Perú es la Ley del Impuesto a la Renta (LIR) y el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta (RLIR), en las cuales se detalla que rentas se consideran para aplicar esta exacción y su tratamiento tributario.

La Administración Tributaria Central en el Perú se denomina Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT) y a bajo su responsabilidad está aplicar, determinar y recaudar los tributos nacionales.

RENTA DE FUENTE PERUANA

En el Perú este impuesto grava

- 1) Las rentas que provengan del capital, del trabajo y de la aplicación conjunta de ambos factores, entendiéndose como tales aquellas que provengan de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos dentro de los cuales están:
 - i. Las regalías.
 - ii. Los resultados de la enajenación de:
 1. Terrenos rústicos o urbanos por el sistema de urbanización o lotización.
 2. Inmuebles, comprendidos o no bajo el régimen de propiedad horizontal, cuando hubieren sido adquiridos o edificados, total o parcialmente, para efectos de la enajenación.
 3. Los resultados de la venta, cambio o disposición habitual de bienes.
- 2) Las ganancias de capital.
- 3) Otros ingresos que provengan de terceros, establecidos por esta Ley.
- 4) Las rentas imputadas, incluyendo las de goce o disfrute, establecidas por esta Ley.

La legislación Peruana emplea el criterio el domicilio y de la fuente para la sujeción de la tributación; así se basa en el criterio del domicilio, para someter a la exacción a la totalidad de rentas que produzcan los contribuyentes sin importar la nacionalidad, el lugar de constitución de los contribuyentes ni la ubicación de la fuente generadora de las mismas. Sin embargo aplica el criterio de la fuente para el caso de contribuyentes no domiciliados como en el caso de establecimientos permanentes, sucursales y agencias. (Art. 6 LIR)

De esta forma el Art. 7 LIR señala que personas se consideran domiciliadas en el país:

- a) Las personas naturales de nacionalidad peruana que tengan domicilio en el país, de acuerdo con las normas de derecho común.

- b) Las personas naturales extranjeras que hayan residido o permanecido en el país más de ciento ochenta y tres (183) días calendario durante un período cualquiera de doce (12) meses.
- c) Las personas que desempeñan en el extranjero funciones de representación o cargos oficiales y que hayan sido designadas por el Sector Público Nacional.
- d) Las personas jurídicas constituidas en el país.
- e) Las sucursales, agencias u otros establecimientos permanentes en el Perú de personas naturales o jurídicas no domiciliadas en el país, en cuyo caso la condición de domiciliada alcanza a la sucursal, agencia u otro establecimiento permanente, en cuanto a su renta de fuente peruana.
- f) Las sucesiones, cuando el causante, a la fecha de su fallecimiento, tuviera la condición de domiciliado con arreglo a las disposiciones de esta Ley.
- g) Los bancos multinacionales a que se refiere la Décimo Séptima Disposición Final y Complementaria de la Ley General del Sistema Financiero y del Sistema de Seguros y Orgánica de la Superintendencia de Banca y Seguros - Ley N° 26702, respecto de las rentas generadas por sus operaciones en el mercado interno.
- h) Las empresas unipersonales, sociedades de hecho y entidades a que se refieren el tercer y cuarto párrafos del Artículo 14 de la Ley, constituidas o establecidas en el país.

Para efectos del Impuesto a la Renta, las personas naturales pierden su condición de domiciliadas cuando adquieran la residencia en otro país o cuando hayan salido del Perú y permanezcan ausentes el país más de ciento ochenta y tres (183) días calendario dentro de un periodo cualquiera de doce (12) meses.

Los peruanos que hubieren perdido su condición de domiciliados la recobrarán en cuanto retornen al país, a menos que lo hagan en forma transitoria permaneciendo en el país ciento ochenta y tres (183) días calendario o menos dentro de un período cualquiera de doce (12) meses.

PAGOS AL EXTERIOR

La legislación peruana tiene definido el tratamiento tributario que deben darse a las rentas pasivas pero que son pagadas en su territorio.

El Artículo 28 del RLIR contiene el tratamiento a los contratos celebrados por contribuyentes no domiciliados para la provisión de bienes desde el extranjero o la realización de servicios a prestarse íntegramente en el exterior o la realización de otras actividades fuera del país, siempre y cuando no se hallen gravadas por la LIR; si el pago se realiza en el exterior por intermedio de entidades financieras del

extranjero, el contratante domiciliado en Perú debe instruir a la entidad para que retenga el 15% sobre la renta neta por concepto de impuesto, para luego ser remito al Fisco dentro de los primeros quince días del mes siguiente de la fecha en que se efectuó el pago. El contratante es responsable por el pago del impuesto dentro del plazo referido.

Si para realizar las actividades para la que fueron contratados las personas naturales o jurídicas extranjeras constituyen sucursales en el Perú, dichas sucursales tiene que considerar como ingreso propio la parte que corresponde a la realización de esas actividades, tienen que llevar contabilidades independientes.

DIVIDENDOS

Referente a los dividendos o utilidades, el Art. 24 A de la LIR enumera los hechos generadores que se consideran para someter a este impuesto:

- a) Las utilidades que las personas jurídicas distribuyen entre sus socios, asociados, titulares, o personas que tiene títulos del capital social propio.
- b) La distribución por revaluación de activos.
- c) La diferencia entre el valor nominal de los títulos representativos del capital y los importes que perciban los socios, asociados, titulares o personas que la integran, en la oportunidad en que opere la reducción de capital o la liquidación de la persona jurídica.

Las personas jurídicas que perciban dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades de otras personas jurídicas, no las computarán para la determinación de su renta imponible.

Los dividendos y otras formas de distribución de utilidades estarán sujetos a la retención del 4.1%, porcentaje que es independiente de impuesto a la renta que tributa la persona jurídica que realiza el reparto.

En el caso que los repartos de dividendos o cualquier otra forma de distribución de utilidades a sujetos no domiciliados en el Perú, de igual forma estarán sujetos a la retención del 4.1 %. (Art. 56, literal e) LIR)

INTERESES

Dentro de la Ley del Impuesto a la Renta, a los intereses en primer lugar se los considera como montos que pueden ser exonerados para el cálculo del impuesto, siempre y cuando provengan de los créditos otorgados por organismos

internacionales o instituciones gubernamentales extranjeras; pero esta dispensa solo se la iba aplicar hasta el 31 de diciembre del año 2006.

El Artículo 47 de la LIR señala que por excepción, el contribuyente puede deducir el Impuesto a la Renta que hubiere asumido y que correspondía a un tercero, cuando dicho tributo gravaba intereses que provenían de operaciones de crédito a favor de beneficiarios del exterior.

Hablando exclusivamente de los pagos al exterior, solo en el caso de las personas jurídicas no domiciliadas en territorio peruano, que abonen al exterior, por concepto de intereses, el Art. 56, literales a) y b) LIR, establece la tarifa aplicable en cada caso:

a) Intereses provenientes de créditos externos: 4.99 %, siempre que cumplan con los siguientes requisitos:

1. En caso de préstamos en efectivo, que se acredite el ingreso de la moneda extranjera al país.

2. Que el crédito no devengue un interés anual al rebatir superior a la tasa preferencial predominante en la plaza de donde provenga, más tres (3) puntos.

Los referidos tres (3) puntos cubren los gastos y comisiones, primas y toda otra suma adicional al interés pactado de cualquier tipo que se pague a beneficiarios del extranjero.

Se incluyen los intereses de los créditos externos destinados al financiamiento de importaciones.

b) Intereses que abonen al exterior las empresas de operaciones múltiples establecidas en el Perú, como resultado de la utilización en el país de sus líneas de crédito en el exterior: 4,99%.

CANONES

En el caso de regalías, se aplicará el porcentaje del 30% (Art. 56 literal d) LIR).

Aunque el asesoramiento técnico no es considerado por la doctrina como canon o regalía en la exoneración anotada si se lo considera.

Sin embargo, a fin de evitar confusiones en la Ley del Impuesto a la Renta en el Art. 27 se define lo que se entiende por regalía:

Toda contraprestación en efectivo o en especie originada por el uso o por el privilegio de usar patentes, marcas, diseños o modelos, planos, procesos o fórmulas secretas y derechos de autor de trabajos literarios, artísticos o científicos, así como toda contraprestación por la cesión en uso de los programas de instrucciones para

computadoras (software) y por la información relativa a la experiencia industrial, comercial o científica.

A los efectos previstos en el párrafo anterior, se entiende por información relativa a la experiencia industrial, comercial o científica, toda transmisión de conocimientos, secretos o no, de carácter técnico, económico, financiero o de otra índole referidos a actividades comerciales o industriales, con prescindencia de la relación que los conocimientos transmitidos tengan con la generación de rentas de quienes los reciben y del uso que éstos hagan de ellos.

Para completar la definición dada, en el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta se habla de la cesión en uso de programas de instrucciones para computadoras (software) cuya contraprestación constituye regalía según lo previsto en el primer párrafo del artículo 27° de la Ley¹⁰⁷, señalando que es aquella mediante la cual se transfiere temporalmente la titularidad de todos, alguno o algunos de los derechos patrimoniales sobre el software, que conllevan el derecho a su explotación económica. Aclara que no constituye regalía. Sino el resultado de una enajenación

- a) La contraprestación por la transferencia definitiva, ilimitada y exclusiva de la titularidad de todos, alguno o algunos de los derechos patrimoniales sobre el software, que conllevan el derecho a su explotación económica aun cuando éstos se restrinjan a un ámbito territorial específico.
- b) La contraprestación que el titular originario o derivado de los derechos patrimoniales sobre el software, que conllevan el derecho a su explotación económica, cobre a terceros por utilizar el software, de conformidad con las condiciones convenidas en un contrato de licencia.

Para el caso de los contribuyentes no domiciliados en el país y las sucursales o agencias de empresas extranjeras que distribuyan películas cinematográficas y similares, sin admitir prueba en contrario, se presume que obtienen rentas netas de fuente peruana iguales a los importes que resulten por aplicación del 20% sobre los ingresos brutos que perciban por el uso de películas cinematográficas o para televisión, video tape, radionovelas, discos fonográficos, historietas gráficas y cualquier otro medio similar de proyección, reproducción, transmisión o difusión de imágenes o sonidos (literal g), Art.- 48 LIR).

¹⁰⁷ Art.- 16 RLIR

A pesar de ello, para las personas jurídicas no domiciliadas en el país se aplica el 30% por concepto de impuesto a la renta en el caso de las regalías en general.

En el Perú la normativa contempla a los agentes de retención quienes son los responsables de debitar de los valores que pagan un porcentaje del impuesto a la renta que debe cancelar el contribuyente. (Art.- 71 LIR)

De esta forma se establece que las personas que abonen rentas de segunda categoría retendrán el impuesto correspondiente al quince por ciento (15%) sobre la renta neta.

Tanto la Ley como el Reglamento del Impuesto a la Renta peruanos, contienen en forma muy detallada los hechos generadores sujetos a este impuesto, e incluyen algunas definiciones para precisar las conceptualizaciones de ciertas palabras.

Al basarse en el criterio del domicilio, en la mayor parte de sus disposiciones expresan exclusivamente lo que la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria grava, mientras que en los casos que ya no tendría sujeción tributaria porque el contribuyente no tiene su domicilio en el Perú, aplica el criterio de la fuente, es decir a toda costa defiende su soberanía para poder imponer sus tributos.

Se puede apreciar que a los contribuyentes no domiciliados, se les aplica porcentajes bastante superiores que a los domiciliados, lo cual puede generar inconformidades a las personas naturales o jurídicas que negocian con peruanos.

Además cuando se habla de los agentes de retención, se le obliga a retener el 15% de la renta neta para las rentas de la segunda categoría en las que se incluyen los dividendos, intereses y cánones o regalías, pero al tratarlos en forma independiente a cada uno de éstos pagos se les asigna un porcentaje que debe pagar por concepto de impuesto a la renta, siendo el 4.1% para los dividendos, valor que es adicional al impuesto a la renta que paga la empresa que los distribuye, el 1% para los intereses pagados al exterior; y en donde si existe mayor variedad es en los cánones, que dependiendo de su tipo tiene un porcentaje, así a los cinematográficos se les aplica el 20% sobre los ingresos brutos y para otros el 30% por concepto de impuesto a la renta, que sumado a la retención del 15%, vienen a dar valores significativos.

3.2 LA DOBLE TRIBUTACION

Es uno de los problemas más importantes a los que se ven sometidos los contribuyentes, quienes por relaciones comerciales, financieras, de trabajo, ven afectada su capacidad contributiva, teniendo que pagar obligaciones impositivas en más de un estado.

La doble imposición ocurre cuando dos administraciones tributarias de diversos países o del mismo, quieren gravar, ser los sujetos activos de un mismo tributo, sin importar que sean en un mismo período impositivo o no, afectando la situación económica del sujeto pasivo.

Como manifiesta José Vicente Troya, “la simple coexistencia de las potestades tributarias de los diferentes Estados, no es suficiente para que surja la doble imposición”¹⁰⁸, lo que es necesario es que entre ellas exista conflicto que puede ser porque emplean criterios de sujeción distintos.

Varias son las causas por las cuales se puede producir la doble tributación, pero si se considera que la principal está en que los Estados no quieren ceder una parte de su soberanía a otro y por ello se produce la yuxtaposición que manifiesta Calderón Carrero.

Vogel define a la doble tributación o imposición como “La recaudación de impuestos comparables en dos (o más) Estados para el mismo objeto imponible, en el caso de que la suma total del importe recaudado sea mayor que aquella que se recaudaría si solo fuese gravado en cada uno de los Estados interesados”¹⁰⁹

Para que exista la doble tributación se necesita de los siguientes elementos, que en cierta forma se encuentran detallados en la definición anotada:

- a) Dos autoridades fiscales diferentes (soberanías fiscales independientes)
- b) Dos impuestos que lleven el mismo nombre o diferente
- c) Un mismo elemento material del hecho imponible
- d) Una sola causa de imposición
- e) Identidad de sujetos pasivos ¹¹⁰

Por este motivo la doctrina ha realizado y continúa investigando para aportar la mejor solución a este problema, ya que por la economía se producen cada vez

¹⁰⁸ José Vicente Troya, *Derecho Internacional Tributario*, (Quito, Corporación Editora Nacional, , 1990), . 33

¹⁰⁹ Klaus Vogel, *Derecho Tributario Internacional*, en “El Derecho Tributario y sus Fuentes”, (Bogotá, Editorial Temis S.A., 2001), . 724

¹¹⁰ Alegría Borrás, en (Troya:1990:34)

mayor número de intercambios entre personas naturales o jurídicas de uno o varios estados, siendo justamente organismos internacionales los que se han buscado establecer mecanismos para poner fin a la doble tributación y evitar mayores complicaciones.

En este contexto la Comunidad Andina de Naciones, de la cual forma parte nuestro país, también ha contemplado este tema dentro de sus decisiones y hace más de treinta años ya dictó una normativa comunitaria que consiste en un Modelo de Convenio, conocido hoy como la Decisión 578.

3.3 TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LOS PAGOS AL EXTERIOR EN LAS DECISIONES DE LA COMUNIDAD ANDINA DE NACIONES

El objeto de este Modelo de Convenio es evitar la doble tributación en el impuesto a la renta y el patrimonio, se lo aplica para personas naturales o jurídicas domiciliadas en cualquiera de los países miembros de la Comunidad Andina, es la Decisión 578 que contiene el Régimen para evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal, que toma en consideración lo relacionado con los dividendos, intereses y cánones, ante lo cual se señala en forma concreta lo que a continuación se detallará.

3.3.1 DIVIDENDOS, INTERESES Y CANONES EN DECISIONES DE LA COMUNIDAD ANDINA DE NACIONES

DIVIDENDOS

La Decisión 578 incluye la prohibición para el país miembro en donde está domiciliada la empresa o persona receptora o beneficiaria de los dividendos o participaciones, no pueda gravarlos en cabeza de la sociedad receptora o inversionista, ni tampoco en cabeza de quienes a su vez sean accionistas o socios de la empresa receptora o inversionista.

La prohibición es muy lógica e importante, y sirve para evitar la doble tributación de un mismo ingreso en las dos personas, siendo la empresa que generaba los dividendos la primera que tenía que contribuir con el impuesto a la renta y posteriormente ese dividendo que ya pagó un impuesto era otra vez sometido a una exacción.

INTERESES

Los intereses¹¹¹ tributan en el territorio del país miembro en cuyo territorio que se haya utilizado el crédito.

Sin embargo, la Decisión 578 señala que los intereses y demás rendimientos financieros sólo serán gravables en el país miembro en cuyo territorio se impute y registre su pago. (Art.- 10 Decisión 578)

Es decir incluyen además a otros rendimientos financieros, y estipula que solo se los grava si se atribuye y registra el pago en el país miembro y no como antes se sometía también al impuesto solo si el crédito se lo utilizaba en el país., con lo cual es más flexible y adecuado a las nuevas realidades.

CANONES O REGALIAS

Las regalías¹¹², en la Decisión 578 se establece que para gravar las regalías en el territorio del país miembro se las debe utilizar o tener ese derecho, y no como antes que no aclaraba este punto (Art.- 9), señala que no puede darse un tratamiento tributario menos favorable a cualquier persona domiciliada en otro de los países miembros en los impuestos que en ellos se contemplan.

La Decisión 578 se basan en el criterio de la fuente para someter al pago de impuestos a los pagos al exterior, más no indican que tratamiento se dará si los dividendos, intereses y cánones se los remesa a otros países fuera de la Comunidad.

3.4 COMPARACION DE LOS TRATAMIENTOS TRIBUTARIOS

De la revisión de la normativa de cada uno de los países que conforman la Comunidad Andina de Naciones se pueden sacar las siguientes semejanzas y diferencias:

¹¹¹ Interés significa los rendimientos de cualquier naturaleza, incluidos los rendimientos financieros de créditos, depósitos y captaciones realizados por entidades financieras privadas, con o sin garantía hipotecaria, o cláusula de participación en los beneficios del deudor, y especialmente, las rentas provenientes de fondos públicos (títulos emitidos por entidades del Estado) y bonos u obligaciones, incluidas las primas y premios relacionados con esos títulos. Las penalizaciones por mora en el pago atrasado no se considerarán intereses a efecto del presente articulado. (Art.-2, literal 1) de la Decisión 578, que contiene el Régimen para evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal)

¹¹² Se refiere a cualquier beneficio, valor o suma de dinero pagado por el uso o el derecho de uso de bienes intangibles, tales como marcas, patentes, licencias, conocimientos técnicos no patentados u otros conocimientos de similar naturaleza en el territorio de uno de los Países Miembros, incluyendo en particular los derechos del obtentor de nuevas variedades vegetales previstos en la Decisión 345 y los derechos de autor y derechos conexos comprendidos en la Decisión 351 (Art.-2, literal i) de la Decisión 578, que contiene el Régimen para evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal)

3.4.1 SEMEJANZAS

1. Todos los países en mayor o en menor forma tratan de someter a su jurisdicción la mayor cantidad de ingresos, sin importar el criterio de sujeción en el cual se basen.
2. A todos los países les cuesta mucho ceder parte de su soberanía a otro estado.
3. Los países andinos no tienen bien definido el tratamiento que se deben dar a los pagos al exterior.
4. En las legislaciones de los países que conforman la CAN se aplican tarifas altas para los pagos al exterior.
5. En sus normativas internas no contemplan que tratamiento se debe dar a los pagos al exterior entre los países que conforman la CAN.
6. En la medida de lo posible, tratan que exista cierta continuidad entre los artículos que tratan de estos pagos.
7. Varios países consideran a los pagos al exterior como ingresos deducibles del impuesto a la renta, a fin de establecer el monto de la renta gravada de este impuesto.

3.4.2 DIFERENCIAS

1. Cada país tienen un criterio de sujeción diferente, así Bolivia y Colombia se basan en el criterio de la fuente, mientras que Ecuador y Perú consideran el domicilio o la residencia de los contribuyentes, pero también no dejan de lado el criterio de la fuente.
2. Los porcentajes que se aplican a los pagos al exterior son diferentes en todas las normativas.
3. Bolivia solo contempla que tratamiento tributario para un tipo de canon.
4. Colombia tiene un impuesto específico para los pagos al exterior, pero provoca una doble tributación, ya que el mismo ingreso es sujeto de dos tipos de impuestos, el de la renta y de las remesas.
5. Ecuador ha realizado varias reformas a fin de establecer y definir los ingresos que deben gravarse en concepto de pagos al exterior, incluyendo normativa sobre establecimiento permanente y beneficiario efectivo para este efecto.
6. Perú detalla claramente los hechos generadores, e incluso define palabras claves para una mejor comprensión, pero como se basa en el criterio de la

residencia o domicilio, no establece que tratamiento tributario se debe dar a los pagos que se realizan al exterior.

3.4.3 CUADRO COMPARATIVO DE TARIFAS

Tabla 3

Tarifas Comparadas Dividendos Intereses y Cánones

	DIVIDENDOS	INTERESES	CÁNONES o REGALÍAS
BOLIVIA	25%	Necesita convenio	25% del 50% renta obtenida
COLOMBIA	25%	7% sobre la renta gravable menos impuesto a la renta	7% sobre la renta gravable menos impuesto a la renta
ECUADOR	22%	25% sobre el excedente de la tarifa fijada BCE	25% valores remesados, aplicable a regalías
PERU	4.1% adicional al impuesto a la renta	1%	30%

Fuente: Normativa de cada país miembro de la Comunidad Andina
Elaboración propia

3.5 TRATAMIENTO TRIBUTARIO ENTRE LOS PAISES DE LA COMUNIDAD ANDINA DE NACIONES Y DE ESTOS FRENTE A TERCEROS

Tomando en consideración la normativa comunitaria que consta en la Decisión 578, todos los Estados de la Comunidad Andina tienen que aplicar el criterio de la fuente para los pagos al exterior que se realizan entre ellos, evitando de esta forma problemas de doble tributación.

En esta normativa comunitaria no se establece que tratamiento tributario debe adoptar el país miembro si el pago al exterior se lo hace a un tercer estado.

En este caso, queda a la discrecionalidad de cada país miembro y lo que se hace es aplicar la legislación de cada uno de los países miembros como se detalló anteriormente, o también se aplican los convenios para evitar la doble tributación que se han celebrado con diversos estados por parte de Bolivia, Colombia, Ecuador y Perú, ya que todas las normativas internas hacen referencia a que en caso de convenio empleará las normas que estos contengan.

De esta forma tenemos que entre los países de la Comunidad se emplea las decisiones comunitarias y frente a terceros las legislaciones de cada estado o las disposiciones de los convenios en caso de que se hayan suscrito.

CONCLUSIONES

1. La conceptualización de renta no se la ha podido definir de una manera exclusivamente legal, porque al tener incidencia del ámbito económico, que es en definitiva un vínculo muy estrecho con la fiscalidad de los estados, ha sido lo económico la mejor opción tomar en consideración varios elementos de cada rama y de esta forma crear una definición que se la puede llamar tributaria o impositiva; a esto se le debe agregar que cada estado se va enmarcando dentro de determinados criterios de sujeción fiscal para aplicar los principios de la renta mundial o territorial, sin embargo, por la globalización económica, estos criterios no pueden ser del todo rígidos, toda vez que las lagunas internas, las fricciones internacionales y los temas de doble imposición ha ocasionado que en más de una oportunidad tengan que ceder, con la implicación de menores impuestos para los estado, para no perder soberanía fiscal o celebrar convenidos para evitar la doble tributación, con lo cual se beneficia a los contribuyentes, disminuyendo la carga tributaria.
2. Tal es el grado de globalización en la cual nos encontramos actualmente, que el impulso del comercio y el aumento de la inversión extranjera directa en los estados influye definitivamente en los regímenes fiscales nacionales los cuales en muchas ocasiones no pueden con los efectos adversos que este crecimiento ocasiona. La figura jurídica del establecimiento permanente, es un claro ejemplo de la evolución de la economía a nivel mundial, y se lo ha creado para someterlo a la tributación de un determinado estado, siendo los más beneficiados los que aplican el criterio de la renta mundial a sus contribuyentes.
3. El tema de las regalías cada vez tiene un universo mayor, debido al desarrollo de la tecnología, protección cada vez mayor de la propiedad intelectual y en definitiva la economía digital en la cual se ven inmersos, con lo cual los dueños de tales conocimientos, aprovechan obteniendo beneficios económicos por su utilización o aplicación en otros países, lo cual en muchas ocasiones puede ocasionar situaciones de mayor carga contributiva individual o de la empresa, desventajas competitivas al ser

empresas nuevas e innovadoras que tiene que competir con las multinacionales.

4. Dentro de los países de la Comunidad Andina se puede concluir que: la normativa boliviana aplica prácticamente el mismo porcentaje para los pagos realizados al exterior, pero no tiene un tratamiento tributario específico para ellos; Colombia por su parte tiene una normativa más extensa e incluso tiene un impuesto sobre remesas, pero puede resultar confuso, pues en el mismo estatuto se establece que es solo complementario del impuesto a la renta, siendo los dos un mismo tributo, lo cual podría ser un inconveniente para quienes negocian en ese país; en la ley y reglamento ecuatorianos se especifica que porcentaje se aplica para dividendos e intereses, más todavía no consta para cánones, a los cuales se le aplicaría el porcentaje correspondiente a los dividendos, por ser rubros que se remesan al exterior, finalmente la normativa peruana aplica el criterio de la fuente a los pagos al exterior, con lo cual busca generar más ingresos a su erario nacional, sin embargo de ello, si señala los porcentajes aplicables a ellos.
5. Del este estudio realizado se concluye que para entrar en un proceso de armonización de impuestos directos dentro de la Comunidad Andina, hay mucho que hacer todavía, ya que los países tienen diversas diferencias tanto de criterios, hechos generadores de rentas y tarifas aplicables. Defiendo contemplar primero dentro de la normativa interna todos los pagos al exterior, porque de lo contrario se están dejando fuera de la esfera tributaria importantes ingresos, los cuales en los últimos años y en los posteriores se incrementarán por el desarrollo de la economía, para con este insumo poder incluirlos dentro de la normativa comunitaria.
6. Existe la exigencia de introducir normativas aplicables a los pagos al exterior cuando se los hace a otros países, y que en definitiva son los que más se van a emplear, ya que por su naturaleza los productos, servicios y capitales que los generan son de países desarrollados, los cuales ya han empezado un plan de acción a fin de paliar la erosión de la base

imponible y el traslado de beneficios en el conocido BEPS¹¹³, plan que tiene plazos y acciones definidas y lo más importante de todo es que tiene una metodología definida y cuenta con los recursos económicos necesarios por parte de los ministros de hacienda del llamado G20.

RECOMENDACIONES

1. Al ser un universo tan amplio y que con la globalización se va ampliando e incrementado cada vez más, una alternativa útil y viable podría ser la disminución de las tarifas en lo que tienen que ver a los pagos al exterior, para que las normativas internas de los países de la Comunidad Andina manejen valores similares, lo cual haga factible que en un futuro no muy lejano se puede llegar a un proceso de armonización de las normas tributarias que contemplen rentas pasivas, con una tarifa unificada, y no como actualmente consta en la Decisión 578 que es solo una enunciación de que criterio se debe emplear. La tarifa sugerida luego del estudio realizado se la podría ubicar en un treinta por ciento sobre el cincuenta por ciento del valor remesado por cualquier concepto, de esta forma no se aleja a los inversionistas extranjeros y con la mayor presencia de ellos, se puede equiparar lo que antes recibían por estos conceptos e incluso se los podría aumentar.
2. La Comunidad Andina debería emprender en un proceso de actualización de la Decisión 578 o emitir comentarios a la misma como lo ha hecho la Organización para la cooperación y el desarrollo económicos, OCDE, los cuales recojan justamente las nuevas implicaciones de la globalización en los regímenes fiscales y que tienda a ir a una armonización de la normativa de los países miembros, reduciendo de esta forma temas de erosión de las bases imponibles de los estados, temas de doble imposición, fricciones de los sistemas impositivos nacionales, llenar lagunas dentro de las normativas internas, mayores cargas tributarias para los individuos referentes a los pagos al exterior.

¹¹³ OCDE, *Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, 2014*

3. Para finalizar es bueno proteger nuestras economías, pero tampoco tenemos que poner barreras a la globalización económica, no con ello quiero decir que debemos dar demasiada apertura y volvernos países sin decisiones propias ni soberanía, pero en cuestiones de pagos al exterior si podríamos tener la mente más abierta, para atraer capitales y también obtener ingresos tributarios por ellos, sé que en la práctica puede resultar muy difícil, porque los países desarrollados querrán tributar basados en el criterio de la renta mundial, pero debemos intentarlo.

BIBLIOGRAFIA

Publicaciones

Albi Ibáñez, Emilio y José Luis García Arizmaarreta. *Sistema Fiscal Español*. En César Montaña Galarza, *Derecho Tributario Internacional, Establecimiento Permanente*, 19-21. Bogotá, Temis, 2004.

Albornoz Robertson, Juan. *El Establecimiento Permanente*. Revista Derecho Valdivia online, 7-12 Diciembre 2000, volumen 11, (citado 2 febrero 2007), en http://minaonline.uach.cl/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0718-09502000000100001&Ing=es&nrm=iso.

Acosta, Eugenio Simón. *El Principio de Legalidad o Reserva de Ley Tributaria*,. En Eusebio González García, comp., *Principios Constitucionales Tributarios*, 147-149. México, Universidad Autónoma de Sinaloa, 1993.

Álvaro, Rodríguez Bereijo. *Jurisprudencia Constitucional y Principios de la Imposición*, en Garantías Constitucionales del Contribuyente, Valencia, Tirant lo Blanc, 1998, citado por Amandino Teixeira Nunes Junior, Los Principios Constitucionales Tributarios en Brasil y en España: Un Estudio Comparado, en <http://www.intercodex.com/ficharticulo.php?ID=15>

Calderón Carrero, José. *La doble imposición internacional y los métodos para su eliminación*, 6-8. Madrid, McGraw-Hill, 1997.

Campagnale, Norberto Pablo, Silvia Guadalupe Catinot, Alfredo Javier Parrondo, *Doble Imposición Internacional*. En *El impacto de la tributación sobre las operaciones internacionales*, 35-39. Tucumán, La Ley S.A., 2000.

Casás, José Osvaldo, *Principios jurídicos de la tributación*,. En Tratado de Tributación, Tomo I, 303-305. Buenos Aires, Editorial Astrea, 2004.

Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio. Versión abreviada, 2010, en 92

<http://www.estrategiafiscal.net/wp-content/uploads/2011/09/Modelo-de-Convenio-Tributario-sobre-la-Renta-y-el-Patrimonio-Versi%C3%B3n-Abreviada-2010-ESPA%C3%91OL.pdf>.

Corasaniti, Giuseppe, *Dividendos, interese, cánones y plusvalías en el Modelo OCDE*,. En Víctor Uckmar, Coordinador, Curso de Derecho Tributario Internacional, 441. Bogotá, Editorial Temis2003.

Duran, Manuel Lucas, *Fiscalidad Internacional de Rentas Financieras*, 20-21. Madrid, Editoriales de Derecho Reunidas, S.A., 2001.

Flores, Karla, *El concepto de “beneficiario efectivo” en la actualización 2014 al Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE*, edición electrónica, 2015, en http://www.natera.com.mx/puntos_finos/Puntos%20Finos%20232.pdf

Garbarino, Carlo, *La Imposición de la Renta de la Empresa Multinacional*, en Víctor Uckmar, Coordinador, Curso de Derecho Tributario Internacional, 161-162. Bogotá, Editorial Temis, 2003.

García Mullin, Juan Roque, *Impuesto sobre la renta*, 13-16. Santo Domingo, Secretaría de Estado de Finanzas, 1980.

González-Páramo, José Manuel, *Armonización y Competencia Fiscal en Europa: situación actual, perspectivas e implicaciones para Europa*, Edición electrónica, Argentina, 1999, en [http://crei.cat/research/books/1999\(AR\).PDF](http://crei.cat/research/books/1999(AR).PDF)

Martín, José, *La Doble Imposición Internacional de Intereses, Dividendos y Regalías*,. En Marcelo R. Lascano, Impuestos: doctrinas fundamentales 1942-2002, 219. Buenos Aires, Editorial La Ley2002.

Montaño Galarza, César, *La obligación de contribuir y los principios de la tributación*. En Tópicos Fiscales Contemporáneos, 216-453. Guadalajara,

Centro Universitario de Ciencias Económico Administrativas Universidad de Guadalajara, 2004.

Montaño Galarza, César, *Derecho Tributario Internacional, Establecimiento Permanente*, 120-126. Bogotá, Temis,2004.

Montaño Galarza, Cesar, *Manual de Derecho Tributario Internacional*, 93-99. Quito, Corporación Editora Nacional, 2006.

OCDE, “*Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*”. Edición digital. 2014.

Potito, Enrique, En *El Impuesto sobre la renta de las personas físicas*,. 74-75. Barcelona, Promociones y Publicaciones Universitarias S. A., 1992.

Rosembuj, Tulio, *El Impuesto sobre la renta de las personas físicas*, 71-74 Barcelona, Promociones y Publicaciones Universitarias S. A1992.

Santa-Bárbara Rupérez, Jesús, *La No Discriminación Fiscal*, 40-45. Madrid, Edersa, 2001.

Troya Jaramillo, José Vicente, *Derecho Internacional Tributario*, 12-34. Quito, Corporación Editora Nacional. Serie de Estudios Jurídicos. Volumen Cuatro, 1990.

Troya Jaramillo, José Vicente, *El nuevo derecho constitucional tributario ecuatoriano*,.En César Montaño Galarza, *Tópicos Fiscales Contemporáneos*, 227-453. Guadalajara, Centro Universitario de Ciencias Económico Administrativas Universidad de Guadalajara, 2004.

Uckmar, Victor, *Los Tratados Internacionales en Materia Tributaria*. En Curso de Derecho Tributario Internacional, 100-102. Bogotá, Editorial Temis2003.

Villegas, Héctor, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*,. En César Montaña Galarza, Programa de Derecho Tributario, I, 149-152. Loja, Universidad Técnica Particular de Loja, 2000.

Vogel, Klaus, *Derecho Tributario Internacional*, 723-725. Bogotá, Editorial Temis S.A., 2001.

Xavier, Alberto, *Derecho Tributario Internacional*, 333-334. Buenos Aires, Editorial Abaco de Rodolfo Desalma, 2005.

Normativa

Decisión del Acuerdo de Cartagena 578, Registro Oficial Suplemento 457, 9 noviembre 2004

Bolivia, Ley 843, Reforma Tributaria, 2000.

Bolivia, Reglamento del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas, 2001.

Bolivia, Decreto Supremo No. 28701, 1 de mayo del 2006.

Bolivia, Decreto Supremo_Nº 2288, 12 de marzo de 2015.

Colombia, Estatuto Tributario, 2014.

Colombia, Decreto Reglamentario No. 2579, 1983.

Colombia, Ley 863, Reforma Tributaria, 2003.

Ecuador, Ley de Régimen Tributario Interno, Registro Oficial Suplemento 463, publicado el 17 de noviembre 2004, última modificación 5 enero 2015.

Ecuador, Reglamento de Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, Registro Oficial Suplemento 209, publicado el 8 de junio 2010, última modificación 28 febrero 2015.

Ecuador, Reglamento a Ley de Incentivos Producción Prevención Fraude Fiscal, Decreto Ejecutivo 539, Registro Oficial Suplemento 407, 31 diciembre 2014.

Ecuador, Ley No. 0, publicada Registro Oficial Suplemento 405, 29 Diciembre 2014.

Perú, Ley del Impuesto a la Renta, Decreto Supremo N° 179-2004-EF, Publicado el 08 de diciembre de 2004, última actualización 15 marzo 2007.

Perú, Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, Decreto Supremo N° 122-94-EF, publicado el 19 septiembre de 1994, última actualización 31 diciembre 2008.