

Universidad Andina Simón Bolívar

Sede Ecuador

Área de Derecho

Maestría Profesional en Tributación

Los convenios para evitar la doble tributación suscritos por Ecuador

Evolución, aplicación y consistencia con las últimas reformas en materia de impuesto a la renta

Betsayda Sarahi Barros Moreta

Tutor: Gustavo Guerra Bello

Quito, 2020



Cláusula de cesión de derecho de publicación de tesis/monografía

Yo, Betsayda Sarahi Barros Moreta, autor/a de la tesis titulada **Los convenios para evitar la doble tributación suscritos por Ecuador: evolución, aplicación, y consistencia con las últimas reformas en materia de impuesto a la renta**, 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 Tributación** en la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador.

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

2. Declaro que en caso de presentarse cualquier reclamación por 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 Secretaria General, el ejemplar respectivo y sus anexos en formato impreso y digital o electrónico.

Fecha: 06 de enero de 2020

Firma:

Resumen

La doble imposición jurídica internacional es un fenómeno dentro de la fiscalidad internacional que nace con las primeras tendencias globalizadoras en el contexto mundial. La necesidad de los Estados de ir más allá de sus fronteras con la finalidad de poder conseguir objetivos comerciales más atractivos y sostenibles en el tiempo desarrolló una suerte de interdependencia entre ellos. Esta creciente interdependencia económica de los Estados generó problemas de imposición y distribución de potestades tributarias entre ellos. Es así como surgen los convenios para evitar la doble imposición (CDI), en materia de impuesto a la renta, como un mecanismo para alivianar la carga tributaria a los contribuyentes y brindar seguridad jurídica en el comercio mundial.

En relación a lo antes expuesto, la presente investigación tiene como objetivo analizar los CDI suscritos por Ecuador, en materia de impuesto a la renta, en el ámbito bilateral y subregional y el marco tributario interno vigente, incluyendo las reformas introducidas por la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal. Así se lo hace al considerar que los CDI son medidas complementarias a las medidas unilaterales del ordenamiento jurídico ecuatoriano.

El documento inicia con el marco teórico de la doble imposición jurídica internacional y los CDI, estableciendo los principales conceptos base de utilidad. El segundo capítulo recoge un análisis general de los 18 CDI bilaterales suscritos por el Ecuador, y la Decisión 578 del Acuerdo de Cartagena. Además, se revisan las reformas introducidas por la Ley antes citada y otras de importancia en la legislación tributaria ecuatoriana. También se examinan los convenios de intercambio de información tributaria y cooperación entre administraciones tributarias, suscritos por el Ecuador, como herramientas complementaria en el tratamiento de la doble imposición.

Para finalizar, en el capítulo tercero se levanta una evaluación de la aplicación de los CDI, suscritos por Ecuador, dentro de un contexto internacional. Así se revisan y se contrastan indicadores importantes como la inversión extranjera directa, la realidad económica en el ámbito bilateral y regional del Ecuador y de los países con quienes ha suscrito CDI. Y se evalúan los efectos, beneficios y desafíos de su aplicación, con énfasis en la revisión de los mecanismos provistos dentro del marco tributario de la Comunidad Andina.

A mi ser superior, Dios, que me otorgó las facultades para la compleción de este desafío: paz interior, amor, sabiduría, energía, y perseverancia.

A mis dos hijos: Joaquín y Hugo, mis amores infinitos, testigos y compañeros de esta travesía.

A mi esposo Francisco, compañero de vida, apoyo fundamental en el cumplimiento de mis metas y mi fuente de inspiración.

A mis queridos padres Hugo y Gloria, mis pilares y mis amores eternos.

A mi hermano Santiago y su familia, fuente de mi amor por los demás

A mis dos amigas del alma Karina y Janneth, quienes han sido mis compañeras de estudio, de investigación y de tertulias a lo largo de mi vida y de esta etapa.

Agradezco a mi ser superior, Dios, por guiarme y permitir que cumpla con esta meta tras el esfuerzo colocado en ella.

A mis dos hijos: Joaquín y Hugo, por haber tenido la paciencia de compartir el tiempo de familia con la meta personal de su madre.

A mi esposo, Francisco, por su entrega al hogar y su apoyo permanente hacia la familia.

A mis padres, Hugo y Gloria, por su ejemplo de dedicación y perseverancia.

A mis amigas, Karina y Janneth, por su acompañamiento a lo largo de este proyecto.

A mi tutor, Dr. Gustavo Guerra, profesional a quien admiro y respeto, por su aporte fundamental en esta investigación.

Y a la Universidad Andina Simón Bolívar, mi profundo agradecimiento por haber abierto sus puertas y sus recursos para mi formación profesional.

TABLA DE CONTENIDO

Introducción	13
Capítulo primero	15
Doble imposición jurídica internacional	15
1. Ámbito de acción.....	15
2. Los tratados internacionales	19
3. Esquemas de aplicación de los tratados internacionales	20
4. Causas de la doble imposición jurídica internacional y los principios tributarios lesionados	24
5. Medidas para evitar la doble imposición.....	29
6. Métodos para resolver la doble imposición.....	31
7. Desafíos vinculados a la doble imposición internacional.....	36
8. Modelos de los convenios de doble imposición	38
8.1. Objetivos	38
8.2. Historia, tipos y ámbitos.....	39
8.3. Criterios y puntos de conexión.....	44
8.4. Procesos de negociación y celebración	48
8.5. Mecanismos de consulta y solución de controversias	49
Capítulo segundo.....	59
Convenios para evitar doble imposición suscritos por Ecuador y la legislación ecuatoriana.....	59
1. CDI suscritos por Ecuador.....	59
2. Abuso de los CDI en Ecuador	63
3. Mecanismos de intercambio de información tributaria y cooperación entre administraciones tributarias adoptados por Ecuador	65
4. Estructura de los CDI suscritos por Ecuador.....	67

4.1. Bilateral	67
4.2. Multilateral	77
5. Normativa tributaria ecuatoriana vigente incluyendo las reformas introducidas por la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal y otras reformas de relevancia	81
Capítulo tercero	91
Evaluación de la aplicación de los CDI, suscritos por Ecuador, y revisión del contexto económico internacional vinculado	91
1. La inversión extranjera directa en América Latina y la Comunidad Andina	91
2. Análisis de la realidad económica actual entre Partes Contratantes en el ámbito bilateral	94
3. Análisis de la realidad económica actual entre Partes Contratantes en el ámbito multilateral	95
4. Evaluación de los efectos de aplicación los CDI suscritos por Ecuador, beneficios, y desafíos	99
5. Evaluación del mecanismo de solución de controversias, en uso de los sistemas judiciales previstos en aplicación de los CDI suscritos por Ecuador	103
Conclusiones y recomendaciones	109
Bibliografía	113

Introducción

En un contexto mundial, del cual Ecuador forma parte integral, como país en vías de desarrollo, la progresiva interdependencia económica entre los países es ya una constante. En consecuencia, los desafíos de fiscalidad internacional se han ido profundizando resultado de las nuevas modalidades de negocios entre partes actoras. De ahí, que los problemas de doble imposición jurídica internacional toman importancia, pues suponen atentar los derechos del contribuyente al incorporar una carga adicional a las transacciones económicas internacionales. Por otro lado, está el sacrificio fiscal de las administraciones tributarias, que muchas veces no es compensado por la contribución económica real derivada de transacciones internacionales. Esto, debido a prácticas de planeación fiscal nocivas por parte del contribuyente.

Por lo antes expuesto, los Convenios para Evitar la Doble Imposición y Prevenir el Fraude Fiscal, en materia de impuesto a la renta, (CDI), surgen como un mecanismo alternativo para mitigar la problemática. Dentro del contexto, el Ecuador presenta una evolución progresiva en los procesos de negociación de los CDI, con una dinámica activa en los últimos años. Al cierre del 2019, el país cuenta con 18 tratados fiscales bilaterales, con países en su mayoría desarrollados, y un CDI multilateral subregional, con los países de la Comunidad Andina de Naciones. Dicha dinámica evidencia una participación activa del Ecuador en la red de CDI de la región de América Latina.

Más allá, en los últimos años el régimen tributario ecuatoriano ha sido objeto de reformas internas progresivas, tendientes a buscar una mejor complementariedad con los mecanismos previstos por el derecho internacional, tales como los CDI. Como parte de estas reformas, entra en vigencia la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal, como un cuerpo legal que intenta mitigar problemas propios de la fiscalidad internacional, a finales del año 2014. De allí, la importancia de revisar la consistencia entre el marco tributario interno vigente y los CDI suscritos por el Ecuador.

Por las razones antes mencionadas, el presente trabajo de investigación busca generar un aporte a la comunidad académica, a las autoridades competentes, y al público

en general. A través de la recolección, análisis y evaluación de información vinculada a la temática desde una perspectiva de país, se busca dar una herramienta de consulta valiosa y vigente.

Capítulo primero

Doble imposición jurídica internacional

1. Ámbito de acción

Partiendo desde la concepción que el Derecho y la actividad económica de los países son indisociables, el Derecho es un instrumento para moldear las actividades económicas. Se puede entonces mencionar, como analogía, que los diferentes derechos son focos que iluminan los diferentes sectores de la economía. Estos focos son controlados por el Estado, quien según el profesor Torrent, no interviene en la economía porque el mercado tiene fallos, sino porque la economía es una actividad social jurídicamente regulada, en la que participan e interactúan distintos agentes con diferentes intereses.¹ Es un hecho que existen operaciones económicas que van más allá del plano doméstico y recaen en el plano internacional, es ahí donde surge la necesidad de un marco jurídico internacional, adentrándonos así al campo del Derecho Económico Internacional para efectos de la presente investigación.

Las relaciones económicas dentro de los países son normadas por un orden jurídico territorial, cuya relación de subordinación de los destinatarios es vertical. En otras palabras, las personas naturales y jurídicas de un Estado quedan subordinadas a las decisiones a nivel estatal, dadas por Constituciones internas, leyes, decretos, entre otros. Más allá, las relaciones económicas que rebasan las fronteras de los países están reguladas dentro de un ámbito jurídico internacional. En este último, existe una jurisdicción voluntaria sin una estructura de poder tan definida, con una relación horizontal entre los Estados, los cuales actúan de manera coordinada y sin subordinación.

El comercio ha venido siendo el dinamizador principal de la economía mundial, recogiendo transacciones internacionales entre agentes de los Estados, a lo largo de los años. El proceso globalizador entre las economías ha resultado en un crecimiento progresivo de la comunicación y la interdependencia entre los países, lo que ha conllevado a una suerte de nuevos desafíos de regularización. A decir de Sandro Vallejo,

¹ Ramón Torrent, *Instrumentos Jurídicos de las Relaciones Económicas Internacionales y la Integración Regional* (Barcelona: Universitat de Barcelona, 2010), capítulo I.

quien cita un estudio de la ONG OXFARM del año 2002, aproximadamente las dos terceras partes del comercio mundial corresponden a los denominados intraproductos, entre sociedades que tienen altos niveles de interdependencia económica y que generalmente pertenecen a un mismo grupo de inversionistas a nivel mundial.² Situación que presenta un franco desafío, por una parte, la posibilidad de elusión tributaria internacional al deslocalizar las bases imponibles, pero por otra parte, da lugar a la problemática de la doble imposición, que coarta el flujo del comercio mundial.

No obstante, la desaceleración económica mundial de los últimos años hace pensar que actualmente el comercio ha perdido su dinámica en un contexto internacional. Así por ejemplo, la debacle económica del mercado inmobiliario de los Estados Unidos en el año 2008, produjo un periodo de estancamiento y desaceleración económica mundial de casi una década. A decir de Oswaldo Rosales, los bajos crecimientos y niveles de inversión de los países desarrollados con los resultantes bajos niveles de comercio mundial desde la debacle económica del 2008, no han podido ser corregidos hasta la actualidad.³

Por tanto, se debe rescatar la importancia del rol del Derecho internacional como instrumento dinamizador de la economía mundial, siendo el foco que ilumina el concierto internacional. La regulación de las actividades económicas coadyuva para que los flujos del comercio se dinamicen, se transparenten y recojan intereses de los diferentes agentes económicos. Con lo que se conseguiría fomentar un creciente flujo de inversiones y comercio a escala mundial.

Continuando con la delimitación del ámbito de acción de la doble imposición jurídica internacional, entra también en contexto el Derecho Internacional Público. Aquí se traen a colación la definición y las fuentes de Derecho Internacional Público. Se señalan la definición de Mauro Terán:

... conjunto de normas que regulan las relaciones de los Estados en sus procesos conflictivos o cooperadores, cuya meta reside en la salvaguardia de una existencia pacífica entre los Estados, al mismo tiempo que expresa la voluntad de las clases dirigentes que gobiernan a los Estados de la comunidad internacional.⁴

² Romeo Carpio, César Montaña y Pablo Villegas, coords., *Tratado de fiscalidad internacional para el Ecuador* (Quito: Universidad Andina Simón Bolívar : Corporación Editora Nacional, 2019), 89.

³ Oswaldo Rosales, *Crisis y debates sobre globalización en Europa y los Estados Unidos- Implicaciones para América Latina* (Comisión Económica para América Latina y el Caribe, 2017).

⁴ Mauro Terán Cevallos, *Derecho internacional público contemporáneo* (Quito: Universidad Técnica Particular de Loja, 1996), 18.

Y el concepto de fuentes de Luis Varela, “son las normas o principios que revisten carácter jurídico, que rigen las relaciones entre los sujetos del Derecho Internacional y sirven para resolver conflictos entre ellos”.⁵ De ello surge la idea que los Estados soberanos son sujetos primarios y plenarios del Derecho Internacional y que en ejercicio de su potestad soberana, crean fuentes de derecho. A revelar por el autor anterior, existen dos fuentes principales: los tratados y la costumbre internacional.⁶ Para efectos de la presente investigación se abordaran únicamente los tratados.

Finalmente, hablando de Derecho tributario o fiscal, el último foco del Derecho que circunscribe esta investigación, es meritorio sacar a relucir definiciones y conceptos claves. José Vicente Troya precisa que el Derecho tributario estudia el conjunto de principios y normas que regulan la creación y aplicación de los tributos.⁷ También menciona que este se desdobra en diferentes partes o capítulos. Así, el Derecho Internacional Tributario, en uno de sus capítulos, estudiaría el ordenamiento jurídico que regula el establecimiento y aplicación de los tributos en transacciones internacionales. Al no existir una legislación fiscal internacional ni órganos internacionales que tengan el carácter de sujetos activos de contribuciones fiscales, son las legislaciones de los países las que contienen normas que regulan los aspectos fiscales de carácter internacional. Es en estos términos que lo manifiesta Luis Santos: “El Derecho Fiscal Internacional surge a partir del momento en que una determinada transacción genera un ingreso de carácter internacional”.⁸

Los tributos, por otro lado, son las prestaciones que exigen coactiva y unilateralmente el Estado y los organismos públicos a los particulares para el financiamiento del gasto público,⁹ según el tratadista José Vicente Troya. Más allá, a resaltar por parte de Luis Santos, en la doctrina se identifican dos funciones de la tributación nacional:

- (i) La determinación de cuánto de los recursos de la sociedad deben estar bajo el control del gobierno para su gasto, de conformidad con un procedimiento decisorio colectivo, y cuánto quedara bajo el control discrecional y privado de los ciudadanos (división pública-privada); y (ii) La definición de cuánto del producto social se ha de distribuir entre los

⁵ Luis Quirós-Varela, *Las fuentes del derecho internacional* (Santa Fe de Bogotá: Editorial Temis, 1996), 4.

⁶ *Ibíd.*, 5.

⁷ José Vicente Troya Jaramillo, *Lecciones de derecho tributario con las últimas reformas* (Quito: Fausto Reinoso, 2015), 16.

⁸ Luis Santos Theriot, *Derecho fiscal internacional: fundamentos, conceptos y principios* (Granada: Comares, 2011), 5.

⁹ Troya Jaramillo, *Lecciones de derecho tributario con las últimas reformas*, 17.

individuos, tanto en la forma de propiedad privada como en la forma de beneficios públicamente proporcionados (distribución).¹⁰

En cambio, la fiscalidad internacional tiene como función principal la asignación equitativa de potestades tributarias entre países que pretenden ejercerla ante una transacción de carácter internacional. A decir del último autor, en adición a su objetivo primordial, la fiscalidad internacional también recoge aspectos redistributivos, como en la tributación nacional. Tal es el caso del reconocimiento del crédito por impuestos no pagados (*tax sparing*) en algunos convenios fiscales a favor de países en desarrollo.

Los Estados, en ejercicio de sus potestades, son los que crean tributos. Así, en Ecuador, el Legislativo, a través de la Asamblea Nacional, ha sido el órgano del poder público que ha creado impuestos, según previsto en Constitución del 2008.¹¹ Como lo establece, José Vicente Troya, la potestad tributaria o de creación, propia de los Estados es indelegable e irrenunciable por ser una expresión de la soberanía de estos.¹² De tal suerte, las potestades tributarias de los diferentes países pueden sobreponerse o chocarse entre sí dando origen a la doble y múltiple imposición. Es aquí, donde se hace necesaria la cesión parcial de soberanía tributaria de los Estados con la finalidad de buscar el equilibrio fiscal de los países y la neutralidad y justicia tributaria para los contribuyentes en transacciones internacionales.

Dentro del universo de los tributos, el impuesto es el de mayor importancia por su rendimiento, y por su versatilidad para actuar con las políticas públicas. Su clasificación más conocida distingue entre impuestos directos e indirectos. Y como parte de los impuestos directos, que son objeto de esta investigación, el impuesto a la renta constituye una manifestación inmediata de riqueza en términos de rentas e ingresos. Para efectos del impuesto a la renta, la legislación tributaria ecuatoriana considera a los siguientes ingresos dentro de su concepto de renta:

- a) Los ingresos de fuente ecuatoriana obtenidos a título gratuito como las herencias, legados y donaciones
- b) Los ingresos de fuente ecuatoriana obtenidos a título oneroso provenientes del trabajo, del capital o de ambas fuentes consistentes en dinero, especies o servicios, y
- c) Los ingresos obtenidos en el exterior por personas naturales o físicas o por sociedades nacionales domiciliadas en el Ecuador.¹³

¹⁰ Santos Theriot, *Derecho fiscal internacional*, 121.

¹¹ Ecuador, *Constitución de la República del Ecuador*, Registro Oficial 449, 20 de octubre de 2008, art. 120, literal f.

¹² Troya Jaramillo, *Lecciones de derecho tributario con las últimas reformas*, 27.

¹³ Ecuador, *Ley de Régimen Tributario Interno*, Registro Oficial Suplemento 463, agosto de 2018 art. 2.

En adición, la legislación mencionada establece que renta es una manifestación de riqueza nueva y consiste en renta neta resultante de sustraer de la renta bruta varias deducciones contempladas por ley.

2. Los tratados internacionales

A decir de la Convención de Viena de 1969 se define un tratado como “un acuerdo internacional celebrado por escrito entre Estados y regido por el Derecho Internacional, ya conste en un instrumento único o en dos o más instrumentos conexos [...]”.¹⁴ Siendo los tratados el resultado de los acuerdos de los Estados soberanos de negociar, suscribir y adoptar convenciones internacionales, donde se establecen reglas expresamente reconocidas por los Estados contratantes, estos forman parte de la producción de normativa internacional.

A criterio de Antonio Remito Brotons, un tratado es el resultado de actos sucesivos parte de un procedimiento denominado formación o celebración de los tratados,¹⁵ sometido a reglas internacionales e internas de los países y compuesto por dos fases reconocidas, mas existe una fase intermedia que es la intervención del poder legislativo de los Estados. En el caso ecuatoriano, la Asamblea Nacional tiene la atribución y el deber de aprobar o improbar los tratados internacionales en los casos que corresponda,¹⁶ y la Corte Constitucional emite un informe vinculante.

La fase inicial comprende el proceso de negociación entre los Estados que culmina en la adopción y autenticación de un texto previamente revisado y acordado por los negociadores. La fase final comprende el proceso de estipulación o conclusión que deriva en dos actos fundamentales: la manifestación del consentimiento (firma, aprobación, aceptación, ratificación y adhesión)¹⁷ y su perfeccionamiento. Finalmente, la celebración del tratado desemboca en su entrada en vigor, momento a partir del cual es obligatorio para las partes y genera efectos jurídicos.

¹⁴ ONU, *Convención de Viena sobre el derecho de los tratados*, Ratificación Registro Oficial 134, 28 de julio de 2003, 23 de mayo de 1969, art.2.

¹⁵ Antonio Remiro Brotons y Rosa María Riquelme Cortado, *Derecho internacional* (Madrid: McGraw-Hill, 2000), 201.

¹⁶ Ecuador, *Constitución de la República del Ecuador*, art. 120, num. 8.

¹⁷ Quirós-Varela, *Las fuentes del derecho internacional*, 38.

Refiriéndose a la entrada en vigor y registro de los tratados, al respecto la Convención de Viena de 1969, en su artículo 24, establece varias reglas a partir de las cuales se puede determinar cuándo un tratado entra en vigor. Entre tales reglas están:

1. Un tratado entrara en vigor de la manera o en la fecha dispuesta o acordada por las partes negociadoras.
2. A falta de tal disposición o acuerdo, el tratado entrará en vigor tan pronto como haya constancia del consentimiento de todos los Estados negociadores en obligarse por el tratado.
3. Cuando el consentimiento de un Estado de obligarse por el tratado se hace constar en fecha posterior a la entrada en vigor de dicho tratado, este entrara en vigor, en relación con este Estado, en dicha fecha, salvo que el tratado disponga otra cosa.¹⁸

Existe también la posibilidad de aplicación provisional de los tratados antes de su entrada en vigor, según el artículo 25 de dicha Convención, en los casos así acordados. En lo que compete al registro y publicación de los tratados, la misma Convención señala, en su artículo 80, que los tratados, después de su entrada en vigor, se transmitirán a la Secretaría de las Naciones Unidas para su registro, archivo o inscripción, según el caso, y para su publicación.¹⁹

3. Esquemas de aplicación de los tratados internacionales

Toda la normativa jurídica internacional creada y reconocida por los Estados soberanos a través de los tratados internacionales generan efectos jurídicos en dos niveles: para los Estados mismos y para los ciudadanos o contribuyentes. Los Estados, sujetos primarios del derecho internacional se ven obligados a cumplir bajo el principio de buena fe, universalmente reconocido tanto en la Carta de las Naciones Unidas como en el Art. 26 de la Convención de Viena de 1969, con las normas y obligaciones internacionales. Los Estados no pueden invocar los preceptos de su Derecho interno como justificación del no cumplimiento de un tratado, por lo que la normativa jurídica internacional se convierte en un paraguas para la normativa nacional. En el caso del Ecuador, la Constitución prevé el siguiente orden jerárquico de aplicación de las normas: “La Constitución, los tratados y convenios internacionales; las leyes orgánicas; las leyes

¹⁸ ONU, *Convención de Viena sobre el derecho de los tratados*, 24.

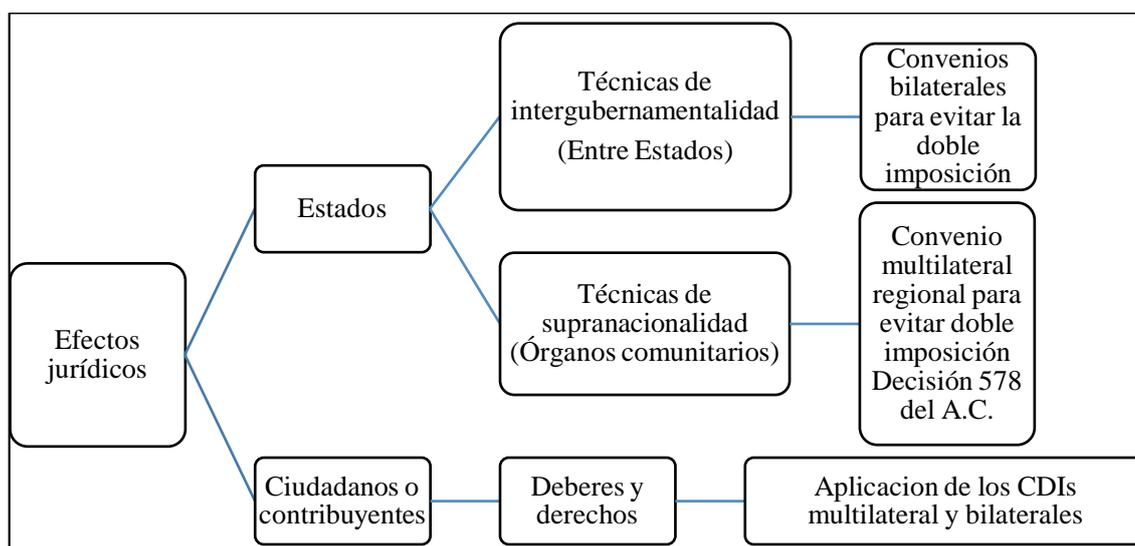
¹⁹ *Ibíd.*, art. 80.

ordinarias; las normas regionales y las ordenanzas distritales; los decretos y reglamentos...”²⁰

Para mejor comprensión, a continuación se despliega un cuadro sinóptico que presenta los esquemas de aplicación de los Convenios para Evitar la Doble Imposición, que constituyen tipos de tratados internacionales, y que son objeto de revisión de la presente investigación.

Figura 1

Esquemas de aplicación de los Convenios para Evitar la Doble Imposición



Fuente: Presente investigación

Elaboración: propia

En lo que compete a los efectos jurídicos para los ciudadanos o contribuyentes, estos se dan, pues existe vinculación de los ciudadanos de un Estado al Derecho Internacional en el momento en que las personas son consideradas como ciudadanas de un Estado. La nacionalidad se convierte en el vínculo jurídico político de las personas con el Estado, y estas últimas son titulares y gozarán de los derechos garantizados y deberes adquiridos en la Constitución y en los instrumentos internacionales de un Estado. La Constitución Ecuatoriana así lo prevé en su articulado.²¹ De aquí se desprenden los dos criterios relevantes de vinculación de una persona a un estado. El uno dado por el lugar de nacimiento y el otro dado por los lazos sanguíneos que unen a las personas.

Hablando de las técnicas de creación de normativa internacional, los Estados soberanos pueden optar por la creación de técnicas de intergubernamentalidad o de

²⁰ Ecuador, *Constitución de la República del Ecuador*, art. 426.

²¹ *Ibíd.*, art. 6 y 10.

supranacionalidad. Según el profesor Ramón Torrent, existen dos técnicas que pueden ser utilizadas:

- a) Introducir normas en un tratado que los Estados que son Parte contratante del mismo deben cumplir, y
- b) Crear, en el marco del acuerdo o tratado, algún mecanismo capaz de producir derecho.²²

En otras palabras, en uso de técnicas de intergubernamentalidad, los Estados firman un tratado internacional en donde se establecen reglas jurídicas vinculantes para cada Parte Contratante, ejemplo: los Convenios bilaterales para evitar la doble imposición bajo modelo OCDE suscritos por el Ecuador. En uso del segundo tipo de técnicas, los Estados acuerdan construir órganos u estructuras institucionales a los cuales les son asignadas competencias legislativas para la toma de decisiones, sin volver a consultar a sus miembros. Es el caso de la Comunidad Andina de Naciones (CAN) y la emisión de la Decisión 578.²³

A propósito de la segunda técnica, José Vicente Troya señala²⁴ que los organismos creados mediante tratados multilaterales ostentan potestad tributaria. En el caso de la CAN, como organismo comunitario, existe una cesión de soberanía por parte de los Países Miembros (PM). Así pues, se da una preminencia de las normas tributarias emanadas por el organismo sobre las normas tributarias nacionales de Colombia, Perú, Bolivia, Ecuador, países actualmente integrantes. La personalidad jurídica internacional de este organismo fue otorgada a través del Acuerdo de Cartagena en 1969, cuando los países mencionados y en aquel entonces Chile, cedieron soberanía para su creación. El Acuerdo tuvo como objetivos, entre otros, promover el desarrollo equilibrado y armónico de los PM mediante la integración y la cooperación económica y social, bajo el principio axiológico de mejorar la calidad de vida de sus habitantes.²⁵

La presente investigación profundizará en la revisión de la institucionalidad de la CAN para mejorar el entendimiento de su marco de acción y poner en contexto el análisis de mecanismos vinculados al fenómeno de la doble imposición internacional dentro del

²² Torrent, *Instrumentos jurídicos*.

²³ CAN, *Decisión 578, Régimen para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal*, Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena No. 1063 en el Registro Oficial Suplemento # 457 de 9 de noviembre de 2004, 5 de mayo de 2004.

²⁴ Troya Jaramillo, *Lecciones de derecho tributario con las últimas reformas*, 27.

²⁵ CAN, *Decisión del Acuerdo de Cartagena 563, Codificación del Acuerdo de Integración Subregional Andino*, Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena No. 940 en el Registro Oficial 163, 5 de septiembre de 2003, art. 1.

marco comunitarios, a ser examinados con posterioridad. En esta línea, vale mencionar que la CAN ostenta doble naturaleza jurídica, la otorgada por ser un tratado internacional regulado bajo el marco de la Convención de Viena de 1969, dentro del Derecho internacional público, y la concedida por la entrada en vigencia del Acuerdo de Cartagena.

Tras la entrada en vigencia del Acuerdo de Cartagena, surge un nuevo ordenamiento jurídico, el Derecho comunitario andino, dotado de órganos e instituciones permanentes que conforman el sistema de integración andino. Con la creación de esta institucionalidad comunitaria, se da cabida al nacimiento de un mecanismo de producción de un nuevo Derecho, o Derecho secundario. Este es aprobado y entra en vigor sin necesidad de un acto de aceptación o ratificación de los PM. Dentro del Acuerdo de Cartagena se crean órganos tales como: el Consejo Andino de Ministros de Relaciones Exteriores (CAMRE), la Comisión de la CAN, la Secretaría General de la CAN (SGCAN), el Tribunal de Justicia de la CAN (TJCAN), entre otros.²⁶

Para la investigación que nos ocupa es importante denotar el rol del TJCAN que se convierte en el órgano jurisdiccional de la CAN,²⁷ por lo cual conoce de las controversias en la aplicación de la normativa andina. Se constituye en un foro exclusivo y excluyente que genera autos y sentencias vinculantes. Los foros se pueden promover entre órganos comunitarios y PM, o particulares o entre funcionarios. A establecer por el tratado de creación del TJCAN, este tiene las siguientes competencias, entre otras: Recoger las acciones de nulidad de Decisiones del CAMRE, de la Comisión de la CAN, de las resoluciones de la SGCAN.²⁸ Dichas acciones pueden ser planteadas por PM o particulares, cuyos derechos subjetivos o intereses legítimos se vean afectados. Además, el TJCAN debe pronunciarse, dentro de plazos previstos, sobre acciones de incumplimiento planteadas por la SGCAN o por el país reclamante directamente, ante la falta de presentación de dictamen por parte de la SGCAN.²⁹ Los particulares ciudadanos andinos, afectados en sus derechos por el incumplimiento de un PM, podrán también acudir a la SGCAN y el TJCAN.

De la misma manera, al TJCAN le corresponderá interpretar por vía prejudicial las normas que conforman el ordenamiento jurídico de la Comunidad Andina, con el fin

²⁶ *Ibíd.*, art. 6.

²⁷ *Ibíd.*, art. 40.

²⁸ CAN, *Decisión 472, Tratado de Creación del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina*, Registro Oficial 363, de enero de de 2000, art. 17.

²⁹ *Ibíd.*, art. 23.

de asegurar su aplicación uniforme en el territorio de los PM.³⁰ En este orden, las autoridades administrativas y los jueces de primera instancia de los PM tienen la facultad de pedir una interpretación judicial al TJCAN, mas, los jueces de última instancia tiene la obligación de hacerlo siempre que la sentencia sea susceptible de recursos en derecho interno. La norma andina reza claramente sobre la adopción obligatoria y correcta de las interpretaciones prejudiciales por instancias nacionales, jueces nacionales, y la celeridad para poder ser emitida por el TJCAN, máximo 30 días.

Con todo lo expuesto a priori, es posible denotar la importancia del contexto andino para el Ecuador dentro del concierto internacional. Si bien, las técnicas intergubernamentales, tal es el caso de los CDI bilaterales, son efectivas al momento de lograr una mejor regulación de las transacciones económicas internacionales, el ordenamiento jurídico de la CAN, supranacionalidad, posee varias características únicas que lo hacen cardinal para el país. Entre ellas están: el carácter obligatorio de la adopción de las decisiones y resoluciones andinas para los PM, la eficiencia directa para el particular, la preeminencia de la norma andina con preferencia, la autonomía de la normativa, la aplicación inmediata de las normas, entre otras.

Refiriéndose a la eficacia directa de la norma andina, se debe enfatizar en la garantía para el particular, quien puede acudir ante el órgano comunitario para hacer valer sus derechos, lo que no acontece en un CDI, por ser resultado de una relación horizontal entre los Estados sin subordinación alguna. En cuanto a la aplicación inmediata de la norma, otro punto digno de resaltar, a diferencia de normas de Derecho internacional público que necesitan de un proceso largo para entrar en vigencia, las normas andinas una vez que se publican en la Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena entran en vigencia de manera simultánea en el territorio de los cuatro países miembros. Así también los plazos para la aplicación de los mecanismos de solución de controversias, previstos por la normativa andina, son relativamente cortos y razonables.

4. Causas de la doble imposición jurídica internacional y los principios tributarios lesionados

Aterrizando en el tema central de esta investigación, la doble imposición jurídica internacional, esta es en gran parte el origen del Derecho Fiscal Internacional

³⁰ *Ibíd.*, art. 32.

fundamentado en la preocupación por resolver el problema de la doble o múltiple imposición por parte de los Estados. El tratadista Fernando Serrano Antón, recoge la definición de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) “la tributación por impuestos comparables de la misma renta en dos o más Estados sobre un mismo contribuyente por idénticos periodos impositivos”.³¹ En consecuencia, para que se presente, se requiere de la cuádruple regla de identidad: identidad objetiva (impuestos comparables), identidad subjetiva (mismo contribuyente), identidad material (misma renta), identidad temporal (idénticos periodos impositivos).

A decir de Cesar Montaña, citando a José Calderón Carrero, la doble imposición internacional puede ser efectiva y potencial o virtual. La primera ocurre cuando se efectúan reparto de poderes tributarios sobre determinadas renta, permitiendo que ambos estados puedan someter a imposición un determinado hecho imponible. Por otro lado, la segunda nace en los casos en los que se emplean métodos para anular los efectos del eventual surgimiento del fenómeno en revisión. Según este autor actualmente existe un retroceso de la noción virtual de la doble imposición dando lugar a un concepto efectivo, resultado del uso del método de imputación.³²

Por otra parte, hablando de la principal causa de la existencia de la doble imposición internacional, Romeo Carpio la señala como resultado de la adopción de distintos regímenes de vinculación de la obligación tributaria por parte de dos o más estados, en ejercicio de su soberanía. Mas, cita también, una segunda causa derivada de las diferencias conceptuales al aplicar el mismo criterio, sea el de la fuente o el de residencia.³³ En otras palabras, la causa podría acreditarse a diversas definiciones de términos vinculantes dentro de las legislaciones internas de los estados.

De la misma manera, otra parte de la doctrina ha identificado a este fenómeno como resultado de la concurrencia de jurisdicciones fiscales, de la naturaleza incompleta de las normas de Derecho Internacional y del ejercicio ilegal de la jurisdicción fiscal.³⁴ A criterio de Sandro Vallejo, ninguno de los criterios de vinculación de la potestad tributaria de un Estado con sus contribuyentes resulta suficiente para solventar los problemas derivados de la doble imposición ni para enfrentar el desarrollo de prácticas elusivas considerando la creciente interdependencia económica entre los estados y entre los

³¹ Fernando Serrano Antón, *Fiscalidad internacional* (Madrid: CEF, 2010), 266.

³² Carpio et al., *Tratado de fiscalidad internacional para el Ecuador*, 302.

³³ *Ibíd.*, 363.

³⁴ Santos Theriot, *Derecho fiscal internacional*, 26.

actores económicos.³⁵ Por lo que se habla de límites al ejercicio de la potestad tributaria de los Estados, dados por la necesidad de facilitar el comercio internacional combatiendo el fenómeno de la doble imposición.

A propósito de esta yuxtaposición de potestades tributarias y diversos criterios jurisdiccionales de los Estados, este último autor cita la definición de Campagnale, Catinot y Larrondo alrededor del fenómeno de la doble imposición internacional como:

La superposición de las potestades tributarias de distintos estados o jurisdicciones sobre la renta obtenida por un sujeto, debido a la aplicación de criterios jurisdiccionales diferentes. De esta manera, un mismo contribuyente o ingreso se ven sometidos a tributación en más de un país.³⁶

Y en cuanto a los efectos de la doble imposición jurídica internacional, Sandro Vallejo cita a Rivas y Márquez quienes los describen de la siguiente manera:

- a) la existencia de una carga fiscal inequitativa sobre el inversor extranjero, ya que las rentas del mismo serán gravadas en más de una oportunidad;
- b) el freno al desarrollo económico y en particular a las inversiones extranjeras, convirtiéndose el factor fiscal en obstáculo al libre flujo de capitales entre los estados;
- c) el incremento de operaciones intermedias realizadas a través de estados que revistan el carácter de paraísos tributarios, con el fin de reducir la imposición global total;
- d) la pérdida de neutralidad y eficiencia de la imposición internacional en la localización de los factores de producción.³⁷

De ahí, nace la necesidad de buscar mecanismos idóneos para mitigar sus dificultades y lograr una regulación tributaria más efectiva a nivel internacional. Lo que parte de la complejidad de objetivos de política fiscal de los países, tales como: equidad entre naciones, equidad entre contribuyentes, neutralidad fiscal, simplicidad y eficiencia administrativa,³⁸ como lo denota Luis Santos.

A nivel doméstico, Ecuador incorpora en su Constitución, artículo 300, los principios que deben regir el régimen tributario interno. Así pues, la disposición señala que este debe atender principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria.³⁹ Por lo que, se entendería que la política fiscal doméstica se encuentra alineada en gran parte

³⁵ Carpio et al., *Tratado de fiscalidad internacional para el Ecuador*, 88.

³⁶ *Ibíd.*, 90.

³⁷ *Ibíd.*, 93.

³⁸ Santos Theriot, *Derecho fiscal internacional*, 35-8.

³⁹ Ecuador, *Constitución de la República del Ecuador*, art. 300.

a los principios orientadores del Derecho Fiscal Internacional. Así, la doble imposición tributaria internacional lesionaría varios de los principios constitucionales ecuatorianos.

Hablando ya de uno de los principios citados y lesionados por el fenómeno de la doble imposición, la equidad, este debe ser revisado en dos esferas. La equidad entre contribuyentes, que refiere a que la carga tributaria sea similar a quienes tienen capacidad contributiva semejante dentro de un territorio.⁴⁰ En otras palabras, la equidad interindividual debe basarse en la capacidad contributiva de los contribuyentes de un Estado. Luego, está la equidad entre naciones, que se enmarca dentro del Derecho Fiscal Internacional. Y hace mención a la distribución equitativa de las contribuciones fiscales entre los Estados, utilizando dos criterios fundamentales: fuente y residencia.⁴¹

Expresados que están los dos criterios de distribución, se debe denotar que la teoría de la equidad entre naciones radica en la legitimación. En este sentido, Luis Santos cita a la profesora Peggy B. Mussgrave, creadora de esta teoría, para explicar el concepto de la legitimación. Así pues, el derecho de un país a gravar de manera íntegra los ingresos de sus residentes (renta mundial) lo legitima a gravar también los ingresos de fuente extranjera.⁴² Por otra parte, un país está legitimado también para gravar los ingresos que se generen dentro de sus fronteras (principio de territorialidad o fuente). Esto justificaría el derecho a compartir el gravamen sobre los ingresos que se producen del uso de recursos dentro del país, incluyendo los que reciban residentes extranjeros.

Continuando, el principio de simplicidad y eficiencia administrativa pivota en el actuar de las administraciones tributarias de los países. Por un lado, la aplicación de tributos debe ser simple, procurando la menor molestia a los contribuyentes. Y por otro, la administración debe aplicarlos de tal manera que busque siempre un menor costo de recaudación, optimizando el rendimiento tributario. La doble imposición, ciertamente, es un problema que genera trabas en los procesos de las administraciones. De ahí que, los CDI podrían ser herramientas útiles, con una correcta aplicación, al lograr seguridad jurídica, lo cual haría que los diferentes procesos en las administraciones con respecto a transacciones económicas internacionales fluyan de manera más cierta y precisa. Además, los costes de recaudación supondrían reducirse al tener institucionalidad entre la cual se pueda lograr intercambio de información en tiempos razonables.

⁴⁰ Troya Jaramillo, *Lecciones de derecho tributario con las últimas reformas*, 32.

⁴¹ Santos Theriot, *Derecho fiscal internacional*, 35.

⁴² *Ibíd.*, 122.

A decir de Juan Panez, la seguridad jurídica, tema abordado en el párrafo anterior, es un principio universal que afecta a todos los ámbitos del Derecho.⁴³ Si bien no alcanza el grado de especialidad para ser clasificado como principio propio, tiene especial incidencia en un ordenamiento de injerencia como el fiscal. Según el autor, la condición de obligación legal del tributo genera un ordenamiento fiscal integrado por obligaciones tasadas que deben ser previsibles para el contribuyente. De ahí que, las normativas tributarias, eventualmente, pueden propiciar situaciones de inseguridad, inestabilidad normativa, inseguridad en las derogaciones, entre otros. Este principio es reconocido plenamente en la Constitución ecuatoriana, artículo 82. Ahí se establece que la seguridad jurídica se fundamentará en el respeto a este cuerpo legal y en la existencia de normas jurídicas previas, claras, públicas y aplicadas por las autoridades competentes.

Para finalizar, abordando el principio de la neutralidad fiscal, parte desde el supuesto de que la productividad de los recursos económicos es mayor si su colocación se hace en función de las leyes del mercado y sin intervención de los gobiernos. A decir de Luis Santos, la neutralidad fiscal refiere a la no interferencia de las reglas fiscales con la asignación de los recursos determinada por el mercado.⁴⁴ Es decir, las reglas fiscales se consideran neutrales si no afectan a la productividad de los recursos y a su asignación conforme las leyes del mercado, alcanzado una eficiencia económica. En esta línea, se habla de que la neutralidad fiscal a nivel internacional, tiene dos dimensiones principales: la neutralidad de exportación de capitales (NEC) y la neutralidad de importación de capital (NIC).

El principio de la neutralidad de exportación de capital (NEC) hace alusión a la neutralidad que deben tener los sistemas fiscales de los países al momento de elegir el destino de la inversión. En breve, dondequiera que la inversión sea realizada, la totalidad de la carga tributaria debería ser la misma o similar.⁴⁵ Revisando este principio, es importante acotar que en la actualidad coexisten regímenes y sistemas tributarios con diversas cargas tributarias lo cual complicaría alcanzar la armonización deseada. Más se debe precisar que en una motivación de inversión, las variables de mercado son más atendibles que las variables tributarias. En este sentido, el Foro Económico Mundial mide el ambiente de inversión de un país, revisando, dentro de su índice global de

⁴³ Juan Carlos Panez Solórzano, *Derecho tributario: tópicos contemporáneos* (Lima: Grijley, 2011), 151.

⁴⁴ Santos Theriot, *Derecho fiscal internacional*, 36.

⁴⁵ *Ibíd.*, 37.

competitividad, factores de mercado tales como: estabilidad macroeconómica, infraestructura, tamaño del mercado, sofisticación de los negocios, entre otros.

La neutralidad de importación de capitales (NIC) dice que dentro de una jurisdicción en particular, las inversiones de diferentes países deben recibir el mismo tratamiento fiscal.⁴⁶ Entonces, no debería existir una carga fiscal excesiva para el inversor por parte de los países de la fuente del ingreso y de la residencia del sujeto, doble imposición. La aplicación de este principio requiere cooperación entre los países para una distribución equitativa de sus potestades tributarias. En organizaciones internacionales, como es el caso de la Organización Mundial del Comercio (OMC), el principio del trato nacional entre los Países Miembros, es vital para el cumplimiento de uno de sus objetivos originarios, la liberalización del comercio.

5. Medidas para evitar la doble imposición

La doctrina incorpora medidas a tomar por los estados para evitar la doble imposición internacional a través de medidas unilaterales, bilaterales, o multilaterales. Dichas medidas resultan de la decisión de estos en aras de mejorar un ambiente de inversión y movilidad económica mundial, disminuyendo el consecuente exceso de carga tributaria. Según Sandro Vallejo, así lo hacen desde dos perspectivas:

- a) la restricción de la imposición al país destinatario de la inversión (es decir un retorno mundial a la aplicación exclusiva del principio de fuente) o,
- b) el establecimiento del criterio de vinculación de renta mundial, pero limitando su alcance.⁴⁷

Las medidas unilaterales se circunscriben dentro del ámbito jurídico interno de los estados. Como complemento, las medidas bilaterales o multilaterales implican participación de otros estados, mediante la suscripción de tratados o convenios fiscales.⁴⁸ En esta línea, como parte de la presente investigación, el capítulo dos presenta un análisis más profundo de la adopción de estas medidas en el caso ecuatoriano.

Las medidas unilaterales presentan menor dificultad de implementación; sin embargo, suelen ser las menos eficaces al limitarse a determinados tipos de renta, hacerlo de manera parcial y, como ya mencionado, ceñirse a las legislaciones de cada estado. De

⁴⁶ *Ibíd.*, 38.

⁴⁷ Carpio et al., *Tratado de fiscalidad internacional para el Ecuador*, 93.

⁴⁸ Santos Theriot, *Derecho fiscal internacional*, 41.

tal suerte que, disminuyen o atenúan los efectos de la doble imposición no los eliminan, siendo que el problema de la doble imposición internacional rebasa el contexto nacional de un Estado, ubicándose en el contexto internacional. Por consecuencia, existe una tendencia mundial en búsqueda de herramientas complementarias para enfrentar este problema a través de la suscripción de convenios con otros estados, ya sea de manera bilateral o mediante acción conjunta o multilateral entre varios estados.

Los convenios fiscales (CDI) son tratados internacionales cerrados “se celebran exclusivamente entre los contratantes originarios y no admiten adhesión de otros Estados”⁴⁹ que contienen normas vinculantes para los contratantes que pasaron por un proceso de formación, donde los Estados suponen atender entre otras cosas, las realidades económicas particulares de cada país. De ahí que presentan ventajas y desafíos que van más allá del territorio nacional de los países. Los convenios fiscales son herramientas complementarias o que cubren vacíos que dejan las medidas unilaterales para hacer frente al problema de la doble imposición internacional.

Entre otros puntos, los CDI contienen reglas para distribuir las potestades tributarias y lograr equidad tributaria entre naciones. Así también, buscan atacar los efectos adversos de una mala aplicación de los beneficios previstos para los contribuyentes en los convenios, evasión fiscal. Esto, a través de cláusulas de intercambio de información entre las administraciones tributarias de los estados. Más aun, prevén ciertos mecanismos de solución de controversias entre los estados y los contribuyentes que constituyen garantía de cumplimiento de principios tributarios, ya antes citados.

Como antes mencionado, los mecanismos unilaterales y los CDI son herramientas previstas por la doctrina para abordar el problema de la doble imposición, mas no se puede hablar de una mayor efectividad de ninguno de ellos por si solos. Se necesita de una armonización adecuada de los dos mecanismos para cumplir con los objetivos de eliminación o mitigación de la problemática. Los CDI no actúan por sí mismos, más requieren de un ordenamiento jurídico doméstico compatible para ser efectivos y cumplir con sus objetivos reales.

En el caso ecuatoriano, en la actualidad están vigentes 18 CDI bilaterales, más el acuerdo con Japón, en proceso de negociación, y un acuerdo multilateral dado por la Decisión 578 del Acuerdo de Cartagena. A priori, esta situación reflejaría una política fiscal abierta y de inclusión a la dinamia tributaria internacional, tratando de enfrentar el

⁴⁹ Edmundo Vargas Carreño, *Introducción al derecho internacional público* (San José: Juricentro, 1979), 89.

fenómeno de la doble imposición alineados a las tendencias internacionales. Este análisis será profundizado más adelante en la sección correspondiente.

6. Métodos para resolver la doble imposición

La doble imposición internacional constituye un problema de naturaleza y alcance mundial que no puede únicamente resolverse partiendo de principios tributarios nacionales. Los Estados han necesitado consensuar para poder hacer una distribución de la potestad tributaria más próxima a la equidad entre ellos, basándose en la vigencia del principio de distribución internacional de la riqueza. A decir de Fernando Serrano, este consenso voluntario se ha ido alcanzando progresivamente desde 1920, partiendo de los primeros trabajos de la Sociedad de Naciones (League of Nations), pasando por los decisivos estudios de la OCDE y la ONU, hasta nuestros días.⁵⁰ Se conoce que este consenso pivota en el reconocimiento de un derecho prioritario de imposición en favor del Estado de la fuente con la correlativa obligación del Estado de residencia de eliminar la doble imposición internacional que produce el superponer sus impuestos sobre el mismo hecho imponible.

No obstante, según el autor citado en el párrafo anterior, el actual consenso necesita profundizarse, contemplando soluciones alternativas o complementarias que hagan frente a las dificultades actuales. Si bien el consenso voluntario entre los Estados es un gran avance, más es importante seguir caminando hacia la armonía de las legislaciones internas en términos de interpretación y aplicación de criterios de imposición o sujeción. En esta línea, Fernando Serrano menciona que existen en la actualidad, entre otros, problemas de yuxtaposición de criterios de sujeción fiscal reales y personales, cuando tanto el Estado de la fuente como el de residencia del sujeto pasivo consideran que el objeto imponible tiene origen económico en su territorio.⁵¹

Progresando con los métodos o técnicas para evitar la doble imposición, Fernando Serrano, precisa que estos están concebidos no tanto para suprimir o evitar su surgimiento como para reparar sus perjudiciales consecuencias.⁵² De ahí que, los dos métodos concebidos por la doctrina: el método de crédito fiscal o de imputación y el de exención no erradican en origen la superposición de las soberanías fiscales sobre el mismo hecho

⁵⁰ Serrano Antón, *Fiscalidad internacional*, 355.

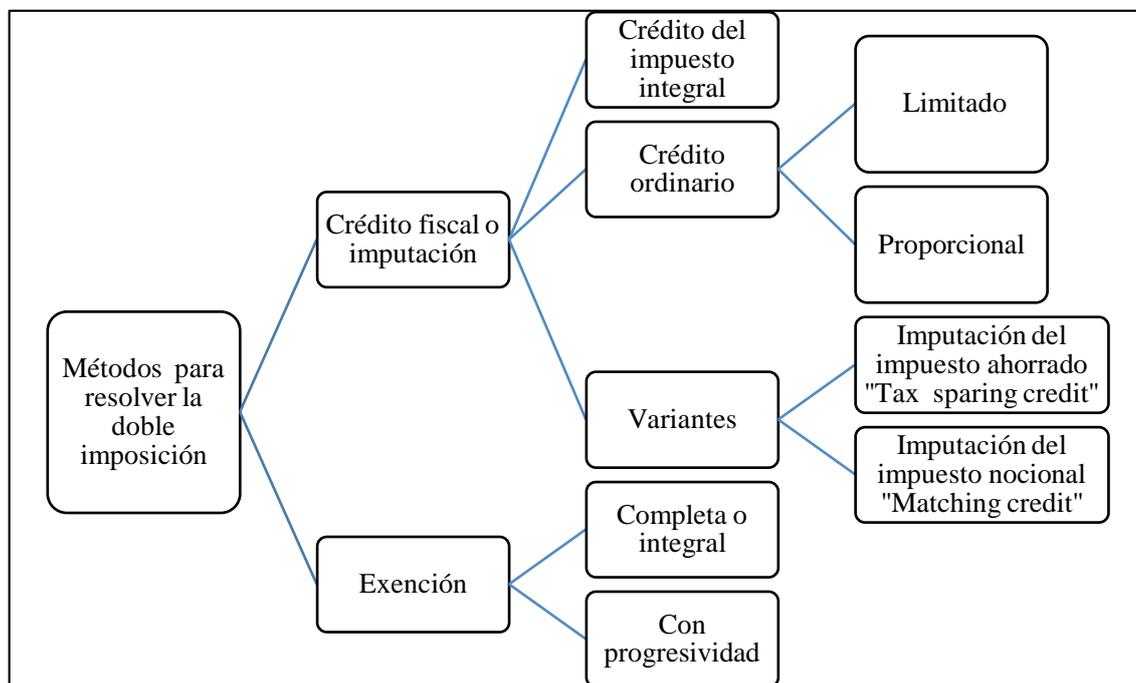
⁵¹ *Ibíd.*, 362.

⁵² *Ibíd.*

imponible, sino que corrigen sus efectos negativos sobre el contribuyente una vez que se produce. A continuación se presenta un cuadro sinóptico que resume los dos métodos y sus respectivas clasificaciones:

Figura 2

Métodos para resolver la doble imposición



Fuente: Presente investigación
Elaboración: propia

A través del método de crédito fiscal o imputación, el país de residencia reconoce al contribuyente el crédito fiscal por el impuesto pagado en el extranjero y que compensará contra el tributo que le corresponda pagar en su país de residencia. Acorde a Luis Santos, este método es el más utilizado en la práctica, tanto en las legislaciones domesticas de los países como en los CDI.⁵³ Parte del supuesto de la concurrencia de diversas jurisdicciones y del derecho prioritario de imposición del Estado de la fuente sobre el país de residencia, quien ostenta únicamente un poder tributario residual. Por ejemplo, el Estado A, de residencia, permite la acreditación de impuestos extranjeros provenientes del Estado B, de la fuente, reconociendo y legitimando que existe otra jurisdicción fiscal con potestad de gravar el ingreso internacional, la del Estado B.

Existen dos tipos de métodos de crédito fiscal, *tax credit*, a saber: el de crédito del impuesto integral y del crédito ordinario. En el primero, el Estado de residencia reconoce

⁵³ Santos Theriot, *Derecho fiscal internacional*, 42.

el crédito del impuesto por la totalidad del impuesto pagado en el exterior, *full tax credit*. Mientras que en el segundo, como lo explica Juan Godoy, el crédito del impuesto es reconocido hasta un límite constituido por el tributo que origina las mismas rentas en el Estado de residencia, *ordinary foreign tax credit or credit method with limitations*.⁵⁴ Esto es que, la deducción concedida por el Estado de residencia, en concepto de impuesto pagado en el exterior, se limita a la fracción de su propio impuesto que corresponda a las rentas imponibles en el otro Estado. Es decir, la deducción se otorga de lo que resulte menor, respecto del monto del impuesto pagado en el extranjero; o el que resulte de aplicar sobre las rentas extranjeras, la alícuota vigente en el Estado de residencia.

Más allá, señala que el sistema del crédito del impuesto ordinario puede comprender dos posibles formas: la del crédito del impuesto ordinario limitado y la del crédito del impuesto ordinario proporcional. La primera habla sobre la limitación en función del impuesto al cual estarían sometidas las rentas correspondientes en el país de residencia. Más en la segunda, según expone Juan Godoy, el límite sería el resultado de calcular la alícuota que correspondería a la renta percibida en el exterior en relación con el total de la renta nacional y foránea percibida por el contribuyente.⁵⁵

Si bien, el sistema de imputación busca la neutralidad de capitales para los países exportadores de estos, al igualar el tratamiento fiscal entre residentes de un país con independencia del origen de las rentas. Para los países importadores de capitales, existe el riesgo de anulación del beneficio concedido al inversor si el Estado de residencia no reconoce el beneficio. En otras palabras, se anulan los incentivos fiscales otorgados por el país de la fuente si el menor impuesto en origen se traduce en una menor deducción en el país de residencia. Para evitar esta anulación existen variantes del sistema de imputación. A decir de Ramón Falcón, existen dos variantes que permiten una deducción en el país de la residencia superior al impuesto efectivamente pagado en la fuente, “ficticios o en parte ficticios, en el sentido de no pagados”: Imputación del impuesto ahorrado (*tax sparing credit*) y la imputación del impuesto nocional o equivalente (*credit for notional tax or matching credit*).⁵⁶

Hablando del *tax sparing credit*, este tipo de imputación permite que el contribuyente deduzca el impuesto que se habría aplicado en el país de la fuente, si no

⁵⁴ ICDT y Juan Pablo Godoy, *Estudios de derecho internacional tributario los convenios de doble imposición* (Bogotá: ICDT, Legis, 2006), 423.

⁵⁵ *Ibíd.*

⁵⁶ Ramón Falcón y Tella y Elvira Pulido Guerra, *Derecho fiscal internacional* (Madrid: Marcial Pons, 2010), 98.

existieran las deducciones o incentivos que se han otorgado en dicho país, en su país de residencia. Para este último supone cierto grado de complejidad al tener que aplicar la legislación del Estado de la fuente. Por lo que refiere al *credit for notional tax o matching credit*, el país de la residencia establece una deducción en un porcentaje superior al aplicable en la fuente según lo establece la legislación del país o el convenio en uso. Según Ramón Falcón, estos dos sistemas de imputación no se contemplan en el Modelo OCDE (aunque se mencionan en los comentarios) ni en el Modelo ONU, pero sí, en algunos convenios entre países desarrollados y países en vías de desarrollo, como un mecanismo de redistribución tributaria.⁵⁷

Respecto al método de exención, este anula la posibilidad de concurrencia de jurisdicciones fiscales. Si se conoce que la exención tributaria es una dispensa legal de la obligación tributaria pese a la realización del hecho imponible por razones de orden público, económico o social, el método de exención se fundamenta en el mismo principio. Luis Santo, acota que bajo este mecanismo, el país de residencia excluye de su imposición los ingresos de fuente extranjera.⁵⁸ En síntesis, el país de residencia excluye de su imposición los ingresos de fuente en el extranjero, dejando únicamente espacio para el derecho prioritario de imposición del Estado de la fuente. A decir de Juan Pablo Godoy, en la práctica, los países que reconocen la exención por rentas obtenidas en el exterior establecen dos tipos de restricciones: limitación a ciertos tipos de rentas y condición de sometimiento de las rentas a una tarifa impositiva mínima.⁵⁹ Además, el método puede ser de exención completa o integral, *full exemption*, o de exención con progresividad, *exemption with progression*.

En el caso de la exención completa, la renta imponible en el Estado de la fuente no es tomada en cuenta de ninguna forma por el Estado de residencia a efectos impositivos. De otro modo, el Estado de residencia, además de no someter a imposición los réditos obtenidos en el exterior, tampoco los considera para la determinación del tramo de alícuotas progresivas aplicables en su jurisdicción para las rentas de fuente nacional. Esto supondría una renuncia total al principio de la capacidad contributiva por parte del Estado de residencia. Este tipo de tratamiento se otorga por la legislación tributaria ecuatoriana. Según el art. 49 de la Ley Orgánica de Régimen Tributaria Interno, LORTI, las rentas del exterior obtenidas por toda persona natural o sociedad residente en el

⁵⁷ *Ibíd.*

⁵⁸ Santos Theriot, *Derecho fiscal internacional*, 45.

⁵⁹ ICDT y Godoy, *Estudios de derecho internacional*, 422.

Ecuador, que han sido sometidas a imposición en otro Estado, se excluirán de la base imponible y en consecuencia no estarán sometidas a imposición, exceptuando las provenientes de paraísos fiscales.

Por el contrario, en la exención con progresividad, si bien el Estado de residencia no somete a imposición los réditos de fuente extranjera, sí los considera como parte de la base imponible en el establecimiento de alícuotas progresivas aplicables a las rentas de fuente nacional. Por ejemplo, el Estado A, de residencia, originalmente exonera de imposición a las rentas extranjeras provenientes del Estado B, de la fuente. Sin embargo, el Estado B si considera estas rentas como parte de la base imponible para efectos de imposición global.

Existen otros métodos propuestos por la doctrina pero que no son tan aplicados en la realidad internacional como los anteriores citados. Según Cesar Montaña, existen también los siguientes sistemas propuestos: el descuento por inversiones en el exterior, la deducción del impuesto pagado en el extranjero, el crédito por impuesto subyacente (Underlying Tax Credit), reparto de la materia imponible, sistema de aplazamiento y división del producto, entre otros.⁶⁰ La doctrina constantemente propone sistemas para lograr la eliminación o mitigación de la doble imposición internacional considerando la necesidad de colaboración y cooperación internacional y la existencia de desigualdades económicas y sociales entre los países.

A decir de Sandro Vallejo, en la actualidad los métodos de mayor acogida en las legislaciones internas de los estados son: el crédito o imputación fiscal y el de exención, en menor medida.⁶¹ Para el caso ecuatoriano, la legislación tributaria contempla este último como mecanismo unilateral para evitar la doble imposición internacional, como ya comentado. No obstante, no se podría pensar que el primero o el segundo son mayormente convenientes para un Estado. Para llegar a esta conclusión existen variables a revisar como por ejemplo: las tarifas de imposición de los Estados, el porcentaje de retención en cada Estado, y el volumen o proporción de los ingresos extranjeros en la totalidad de ingresos.

Refiriéndose a las tarifas de imposición de los Estados, se puede mencionar que entre más alta la tarifa de retención en el Estado de la fuente, mayor el perjuicio de solamente considerar el método de exoneración para este Estado. Esto si la proporción de

⁶⁰ César Montaña y Universidad Andina Simón Bolívar, *El Ecuador y los problemas de la doble imposición internacional* (Quito: UASB y Corporación Editora Nacional, 1999), 74.

⁶¹ Carpio et al., *Tratado de fiscalidad internacional para el Ecuador*, 94.

ingresos de fuente extranjera son equiparables al total de ingresos nacionales. Por ejemplo, si el Estado A, de la fuente, con una alta tarifa de retención impositiva, exonera las rentas extranjeras provenientes del Estado B, que ya han sido sometidas a imposición, y estas a su vez suman una cantidad relevante de los ingresos totales imponibles en el Estado A, el sacrificio fiscal de este último es considerable. Contrariamente, el método de exención sería conveniente ante la condición de que el monto del impuesto a la renta de ingreso de fuente extranjera será menor al que hubiese soportado el mismo nivel de ingresos en el Estado de residencia.

7. Desafíos vinculados a la doble imposición internacional

La pérdida de neutralidad y eficiencia de la imposición sobre los factores de la producción, causada por la doble imposición jurídica, genera obstáculos al libre flujo de capitales entre países. Este fenómeno, entre otras razones, ha derivado en situaciones discutibles tanto para los Estados soberanos como para los contribuyentes. Los Estados han entrado en una suerte de competencia fiscal, inclusive nociva, mientras que los administrados buscan mecanismos para aliviar las cargas impositivas, no siempre enmarcados en la legalidad. Las dos situaciones referidas, suponen nuevos desafíos para las administraciones tributarias y para los contribuyentes en términos de regulación de los mercados y flujo de recursos en ellos.

Departiendo de la competencia fiscal nociva, los países han iniciado una carrera para atraer capitales extranjeros a través de la reducción de tasas impositivas o su total eliminación. Así, Luis Santos, menciona que “dos recientes aspectos han incrementado dramáticamente la posibilidad de generar ingresos en el extranjero sin impuestos: la no retención de impuestos por algunos países desarrollados y el aumento de países con regímenes fiscales preferentes o paraísos fiscales”.⁶² Se entendería entonces, que con este comportamiento por parte de los Estados, se sigue ahondando el problema de asignación ineficiente de los recursos económicos y supondría además que se generan limitaciones en la capacidad de los Estados para utilizar la tributación como mecanismo redistributivo de la riqueza.

Además, la competencia fiscal nociva entre los Estados puede derivar en el fenómeno contrapuesto a la doble imposición internacional que es la doble no imposición.

⁶² Santos Theriot, *Derecho fiscal internacional*, 99.

En otras palabras, las transacciones económicas internacionales terminan no siendo gravadas por ninguna de las jurisdicciones. Tal es el siguiente ejemplo expuesto por Luis Santos:

En el caso de la jurisdicción de la demanda, no habrá gravamen si la actividad no se lleva a cabo a través de un establecimiento permanente; por su parte, tampoco en la jurisdicción de la oferta habría un gravamen si la actividad de producción se realizara en un país con un régimen fiscal preferente; finalmente en la jurisdicción de la residencia, tampoco habría impuesto si el mismo se pudiera diferir, o bien porque la oficina matriz se ha ubicado en un país en que no se graven impuestos.⁶³

La doble no imposición y la deslocalización de capitales hacia jurisdicciones de menor imposición dan lugar entonces a la erosión en las bases gravables de muchos países. Entorno que produce alteraciones en las estructuras fiscales, al desplazarse de tributos de capital, impuestos directos, hacia factores menos volátiles como el trabajo y el consumo, impuestos indirectos.

Ante el problema de la competencia fiscal nociva, acciones han sido tomadas por parte, principalmente de países desarrollados, buscando combatir sus efectos a través de la armonización, cooperación y coordinación en el ámbito fiscal internacional. En términos de cooperación y coordinación, el esfuerzo se refleja en la celebración de convenios fiscales, pese que al ser tratados internacionales están limitados únicamente a los Estados contratantes. Los convenios fiscales internacionales brindan una suerte de seguridad jurídica además de la posibilidad de intercambio de información entre administraciones tributarias. Según un estudio realizado en el año 2018 por Santiago Díaz del Centro Interamericano de Administraciones tributarias, CIAT, existen en la actualidad alrededor de 3500 convenios fiscales bilaterales entre los aproximados 200 países y jurisdicciones existentes.⁶⁴

También, a lo largo del tiempo se han provocado acciones de cooperación y coordinación a través de, entre otros, informes, actualización de modelos de convenios y códigos de conducta. De ahí que, por 1998 en el seno del foro de la OCDE se emite un informe denominado Competencia Fiscal Nociva: Un tema global emergente.⁶⁵ Así también, se insta un código de conducta, no obligatorio, relativo a la imposición de las

⁶³ *Ibíd.*, 100.

⁶⁴ CIAT y Santiago Díaz de Sarralde Miguez, “DT-03-2018: Fiscalidad, Big Data y Análisis de Redes: Un Estudio Introductorio de La Red Mundial de Convenios de Doble Imposición”, 2018, 7, <https://biblioteca.ciat.org/opac/book/5616>.

⁶⁵ Santos Theriot, *Derecho fiscal internacional*, 103.

empresas, por parte del Consejo de la Unión Europea en 1997. Las propuestas para contrarrestar el problema de la competencia fiscal nociva se han venido actualizando constantemente, en particular. A saber, en el foro de la OCDE se actualizan de manera regular con aportes de sus países miembros.

Asimismo, la OCDE, a partir del año 2001 asumió una nueva postura creando nueva terminología alusiva al nivel de cooperación en términos de intercambio de información por parte de los países. Es así que, ahora se distingue entre jurisdicciones cooperantes de aquellas que no lo son. La transparencia y el intercambio de información tributaria entre los Estados y territorios se han convertido en rasgos claves para esta diferenciación.⁶⁶ Complementariamente, el Foro Global de la OCDE ha incorporado un mecanismo de control por parte de las administraciones tributarias, denominado, revisión por un par (*peer view*), para el cumplimiento efectivo de los estándares de transparencia, buena gobernanza, e intercambio de información. Este supone una segunda fase de control basada en el cumplimiento efectivo para lo cual se asignan ratings a los países evaluados.⁶⁷

Finalmente, en aras de controlar la problemática de evasión y elusión fiscal, las legislaciones domésticas y la normativa internacional prevén normas anti-evasivas. Por ejemplo, se puede citar conceptos como partes relacionadas (*related parties*), precios de transferencia (*transfer pricing*), y principio de plena competencia (*arm's length*). Los mismos que son contemplados por los regímenes o sistemas tributarios de los países, así como también, en las medidas anti-abuso en los CDI. En el campo de la fiscalidad internacional, desde el año 2013, la OCDE puso en marcha su proyecto BEPS, *Base Erosion and Profit Shifting*, por sus siglas en inglés, Erosión de la base imponible y traslado de beneficios, por su traducción al español, que trata de combatir prácticas de evasión de las empresas multinacionales.

8. Modelos de los convenios de doble imposición

8.1. Objetivos

⁶⁶ Porporatto Pablo Domingo Carbajo Vasco, “DT 03-2013: Los Últimos Avances En Materia de Transparencia e Intercambio de Información Tributaria”, 5, accedido 27 de enero de 2019, <https://biblioteca.ciat.org/opac/book/5237>.

⁶⁷ *Ibíd.*, 6.

Los acuerdos fiscales se constituyen en tratados internacionales a través de los cuales se busca mitigar el fenómeno de la doble imposición así como también combatir la elusión y la evasión fiscal. Por añadidura, buscan también fomentar la atracción de inversión extranjera entre los Países Contratantes. A través de la aplicación de Modelos de Convenio que incorporan criterios de tributación en una transacción internacional, se genera una suerte de distribución de potestades tributarias entre los Estados. De acuerdo a la aplicación de criterios de tributación, podría generarse un sacrificio fiscal para uno de los Estados contratantes, el receptor de la inversión. Lo que supone que en la estructura de CDI se establecen reglas claras para los países que intervienen en su celebración.

Entonces resulta que, como parte de estas reglas claras su estructura contempla articulados referentes a: definiciones de impuesto sobre la renta, patrimonio, sucesiones, establecimiento permanente, cánones, regalías, dividendos, etc. Su articulado busca identificar la potestad tributaria para gravar los impuestos de transacciones económicas realizadas en los territorios de los países contratantes aplicando criterios de fuente o residencia. Igualmente, los países pueden efectuar una negociación bajo modelos propios de convenios que incorporen cláusulas de combate de abuso de tratados o cláusulas más específicas para lograr una efectiva atracción de la inversión extranjera, como son las del crédito tributario por el impuesto no pagado, *Tax Sparing*.

Además, un convenio fiscal está dentro del Derecho Público Internacional al ser un tratado entre Estados con plenos poderes. Es por esta razón que se acogen plenamente a la Convención de Viena de 1969 que regula los tratados entre Estados. En este sentido, dicha Convención recoge aspectos relevantes de la vida de un tratado internacional de ámbito fiscal. Así, se establece articulado marco para los procesos de: celebración y entrada en vigor de los tratados, con sus respectivas reservas,⁶⁸ entrada en vigor y aplicación provisional de los tratados,⁶⁹ observancia, aplicación e interpretación de los tratados,⁷⁰ enmienda y modificación de los tratados,⁷¹ nulidad, terminación y suspensión de la aplicación de los tratados.⁷²

8.2. Historia, tipos y ámbitos

⁶⁸ ONU, *Convención de Viena sobre el derecho de los tratados*, arts. 6-23.

⁶⁹ *Ibíd.*, arts. 24-5.

⁷⁰ *Ibíd.*, arts. 26-38.

⁷¹ *Ibíd.*, arts. 39-41.

⁷² *Ibíd.*, arts. 42-64.

El fenómeno de la doble imposición internacional no es nuevo en la historia de los Estados. Se pensaría que desde sus inicios existió la problemática de superponer sus potestades tributarias ante un evento económico internacional. Más, se puede entender que la problemática se profundizó con la internacionalización de las economías en los últimos tiempos, hablando del siglo XX, además del incremento sustancial de los tipos de gravamen a nivel internacional tras la Segunda Guerra Mundial. Entonces, se devinieron efectos económicos negativos importantes para los contribuyentes que actúan en un contexto mundial. Estos efectos se han convertido en barreras internacionales para el comercio, así como también violación a los principios que rigen los sistemas tributarios tales como neutralidad fiscal, simplicidad y eficiencia tributaria.

A decir de Galo Maldonado en su investigación para el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, CIAT, los CDI surgen después de la Segunda Guerra Mundial cuando un grupo de expertos de la Liga de Naciones Unidas fue encomendado para tratar los problemas vinculados con la doble imposición internacional.⁷³ De este trabajo resulta la aprobación de la propuesta de aplicación de un modelo global de convenio para la eliminación de la doble imposición internacional en materia de renta en el año de 1928, que se constituye en el antecedente de los modelos de CDI en la actualidad. A partir de ahí, los países empiezan a hacer evidente el consenso voluntario para la distribución equitativa de las potestades tributarias en eventos económicos internacionales. Aunque estos modelos no son vinculantes para las partes, se constituyen en documentos orientativos, prototipos o guías para las negociaciones de los Estados contratantes.

Posteriormente, la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico, OCDE, que inicialmente recogió los requerimientos de aquellas naciones de peso en el concierto económico internacional, da lugar a la creación del Modelo de Convenio bilateral para evitar la doble imposición internacional, en materia de impuesto a la renta y patrimonio, en 1963 (en lo sucesivo, MOCDE), que por sus características supone una distribución de potestades tributarias conveniente para los países exportadores de capital. El modelo MOCDE mantiene dentro de su articulado principalmente criterios de tributación en residencia, lo cual supone que las rentas generadas por una transacción económica de un inversionista extranjero serán gravadas por el país de residencia de este. En este sentido,

⁷³ CIAT, “DT 02-2016: Tendencias En Los Convenios Para Evitar La Doble Imposición”, 2016, 3, <https://biblioteca.ciat.org/opac/book/5482>.

el país receptor de la inversión se vería obligado a aceptar un sacrificio fiscal a cambio de una renta generada gracias a la inversión real en su territorio.

Tratando de incorporar la problemática del sacrificio fiscal de los países receptores de la inversión en el concierto internacional, la Organización de Naciones Unidas (en lo sucesivo, ONU), organismo que sucedió a la Liga de Naciones Unidas, establece en 1968 un Grupo Especial de Expertos en acuerdos fiscales entre países desarrollados y en vías de desarrollo establecido en 1968 para abordar el tema de la doble tributación internacional. La ONU en sus esfuerzos por fomentar la concertación de acuerdos bilaterales fiscales entre países desarrollados y países en desarrollo, publica la Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo (en lo sucesivo, MC ONU) en el año de 1980. Como lo resume Galo Maldonado, la Convención Modelo de la ONU se construyó bajo el modelo de Convenio Modelo de la OCDE por lo que sigue un formato similar. Sin embargo, este incorpora disposiciones más favorables para los países en desarrollo, tratando de mejorar las condiciones de negociación de estos últimos.⁷⁴

Tanto el Modelo MOCE como el Modelo MC ONU cuentan con comentarios para cada uno de sus artículos que ayudan a la mejor interpretación y aplicación de los mismos. Los dos modelos son objeto de actualizaciones periódicas con aportes de sus Comités de Expertos. Las continuas transformaciones que ocurren en el ámbito económico, financiero y fiscal internacional hacen que estos Comités se encuentren en constante estudio y actualización de los modelos de CDI. No obstante, los dos modelos citados y sus respectivos comentarios, se limitan al ámbito bilateral de acuerdos fiscales entre países desarrollados o entre ellos y países en vías de desarrollo.

A lo largo de los años se han dado diversas modificaciones en el Modelo MOCDE que han dado lugar a las versiones de 1994, 1995, 1997, 2000, 2010, y la última en 2017. Fundamentalmente, las modificaciones incorporadas se han dado a nivel de los Comentarios, logrando mayor amplitud y complejidad de los mismos de manera progresiva. De tal suerte que, la versión 2017 incluye comentarios más extensos, lo que conlleva al incremento de reservas. Incluso en esta edición se incorpora la posición de países no integrados en la OCDE respecto del Modelo MOCDE que contiene observaciones a artículos concretos, cuya finalidad es mejorar el entendimiento en la aplicación de las disposiciones de estos, por parte de los Estados.

⁷⁴ *Ibíd.*, 4.

Similares modificaciones ha sufrido el Modelo MC ONU. Para la década de los 90s, específicamente 1999, se incorporaron cambios a la Convención Modelo. Posteriormente, para el año 2011 se publicó otra versión, la cual incorporó varias modificaciones al articulado. Así por ejemplo, se amplió el Art. 13, que hace referencia a las ganancias de capital, para evitar posibles usos indebidos. También, en el Art. 25, sobre procedimiento de acuerdo mutuo, se prevé el arbitraje obligatorio y vinculante cuando no se puede resolver mediante el primero. Además, se otorga una nueva versión del Art. 26, que versa sobre intercambio de información, que confirma y aclara su importancia con arreglo a la disposición del Modelo MOCDE. Finalmente, incorpora el nuevo artículo 27, sobre la asistencia para la recaudación de impuestos.⁷⁵ La última versión de la Convención Modelo MC ONU se dio en el año 2016, y es de entender contempla profundizaciones en los comentarios al articulado parte de su estructura.

Por otro lado, está el Convenio Multilateral de la Comunidad Andina de Naciones, CAN, conformada por Bolivia, Colombia, Ecuador y Perú. A nivel subregional, los esfuerzos para evitar el problema de la doble imposición internacional se empiezan a recoger a través de la Decisión 40 del Acuerdo de Cartagena,⁷⁶ la cual incluyó dos anexos: Anexo I, Régimen Supranacional Andino para evitar la doble tributación en renta y patrimonio, y Anexo II, el Modelo de Convenio a seguir para la celebración con países no miembros de este tipo de tratados. Este último modelo supone la distribución de las potestades tributarias entre sus miembros basándose expresamente en el principio de fuente o territorialidad, que contrasta con el modelo planteado por la OCDE.

Finalmente, se puede revisar brevemente el Modelo de los Estados Unidos, dado el hecho que este último es un socio comercial muy importante para los países andinos, entre ellos Ecuador. De lo que se entiende ante una negociación comercial se deberá atender a los términos de su modelo tributario. Este, al igual que el Modelo MOCDE, considera de sobremanera los criterios de residencia o domicilio, sobre el criterio de la fuente. A decir de Galo Maldonado, contiene disposiciones respecto de los establecimientos permanentes de alta similitud al del modelo MOCDE. Así también incluye cláusulas del beneficiario efectivo con la finalidad de evitar prácticas abusivas en

⁷⁵ ONU Consejo económico y social, “Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo”, s. f., 11, https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2014/09/UN_Model_2011_UpdateSp.pdf.

⁷⁶ CAN, Decisión 40. La Decisión 578 de la Comisión Andina. Decreto No. 1551, 1978.

aplicación del Convenio, tales como el *treaty shopping*. Y no admite cláusulas de *tax sparing*.

Históricamente, los tratados bajo modelo MOCDE, que son del tipo bilateral, han proliferado desde sus inicios, dada la relevancia económica de los países desarrollados en el contexto internacional. Dicho esto, los convenios colectivos regionales o subregionales, como el de la CAN, han quedado en segundo lugar en el derecho tributario internacional. Más se debe recordar, que los segundos son parte de procesos integrativos que van más allá del mero contexto tributario. Es así, que el Régimen Andino para Evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal constituye una herramienta vigente y de mucha importancia para el Ecuador.

Como antes mencionado, los Modelos de Convenio, cualquiera que fueren estos, no son normas vinculantes para las partes, se constituyen en documentos prototipos o guías. Más los contratos o acuerdos bilaterales para evitar la doble imposición internacional y prevenir la evasión fiscal firmados por los Estados, si se convierten en normas vinculantes para estos. De ahí la importancia que cada Estado desarrolle su propio modelo de convenio, que le sirva de base para sus procesos de negociación con terceros Estados. A criterio de Galo Maldonado, estos instrumentos deben recoger las particularidades de los esquemas de tributación de los Estados y deben ser coherentes con sus propias realidades económicas y sociales sin olvidar la finalidad de atracción de inversión.⁷⁷

En el Ecuador, la Decisión 40 de la CAN modificada por la Decisión 578⁷⁸ es el primer y único convenio colectivo subregional suscrito. Tras este, vino la suscripción de convenios bilaterales de tipo modelo MOCDE con otros países contratantes, inicialmente europeos para después extenderse a países americanos y en los últimos años contemplar países asiáticos. En términos de suscripción de CDI, el Ecuador ha venido evolucionado en negociaciones de nuevos convenios bilaterales conforme lo ha hecho el modelo propuesto por la OCDE en los últimos años. Sin embargo, a nivel subregional el CDI entre países miembros no ha sufrido modificaciones después de las últimas dadas con la Decisión 578 en el año 2004, que permitió la firma de convenios con terceros países para evitar la doble imposición sin necesidad de ajustarse estrictamente al principio de la aplicación del criterio de la fuente adoptado por la Decisión 40.

⁷⁷ CIAT, “DT 02-2016”, 4.

⁷⁸ CAN, Decisión 578, art 22. La Decisión 578 de la Comisión Andina. Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena, No.1063, 05 de mayo de 2004.

Con la entrada en vigencia de la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria en el año 2008, varios aspectos relacionados con la fiscalidad internacional fueron incorporados en la normativa ecuatoriana, conjuntamente con una asignación importante de recursos para estos fines. De allí que, el Servicio de Rentas Internas, a través del Departamento de Normativa Tributaria, elaboró un Modelo para Negociaciones de Convenios para Evitar la Doble Imposición. Dicho modelo fue desarrollado fundamentalmente sobre el modelo marco de la OCDE y de la ONU. Por consecuencia, el predominio de este modelo tipo dentro de los CDI suscritos por el Ecuador.

A decir de Galo Maldonado, en la estructuración del modelo ecuatoriano de convenio se consideró, entre otro, disposiciones como: cláusulas generales y específicas anti abuso, conceptos de beneficiario efectivo, fuerza de atracción, limitación de beneficios, y desarrollo de nuevas versiones de los artículos 21 y 26 que hacen referencia a otras rentas con criterio de tributación en fuente e intercambio de información respectivamente.⁷⁹ Así, según el autor, se incorporó la figura de establecimiento permanente (EP) dentro del artículo 7 que versa sobre beneficios empresariales. A través de ello, se buscó la posibilidad de tributación en fuente de ingresos atribuibles a un EP de una empresa residente de una Parte Contratante que desarrolla actividades en el territorio de otra Parte Contratante. Este modelo se constituyó en un pilar fundamental y un eslabón para mejorar la condición de país en negociaciones futuras. De tal suerte que, en procesos posteriores de negociación con países como Qatar se empieza a estudiar aspectos adicionales como aplicación de cláusulas de tax sparing, así como el combate a la doble no imposición.

8.3. Criterios y puntos de conexión

Los criterios y puntos de conexión utilizados por las distintas jurisdicciones fiscales para poder distribuir la potestad tributaria radican en el análisis de la estructura del hecho imponible o hecho generador del tributo. A decir de Carlos María López, se pueden distinguir entre un criterio subjetivo y un criterio objetivo.⁸⁰ El criterio objetivo está vinculado con el origen o fuente de los ingresos, y en el establecimiento permanente, sede de negocios o base fija. Por otro lado, el criterio subjetivo está vinculado con el

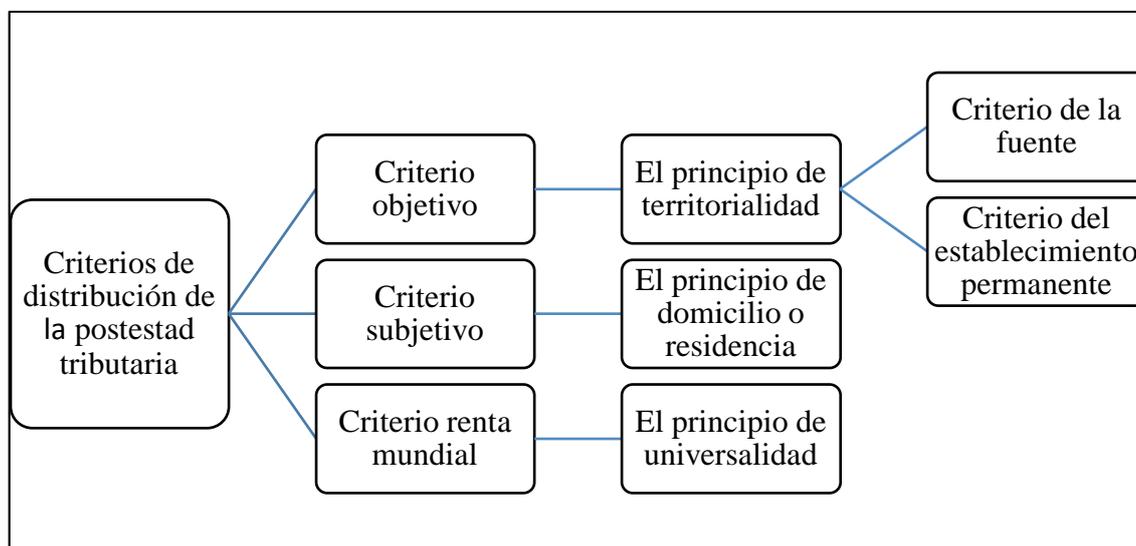
⁷⁹ Carpio et al., *Tratado de fiscalidad internacional para el Ecuador*, 561.

⁸⁰ Carlos María López Espadafor, *Principios básicos de fiscalidad internacional* (Madrid: Marcial Pons, 2010), 69.

aspecto personal del contribuyente, usualmente el de nacionalidad, domicilio y residencia. En adición, existe un tercer criterio, la renta mundial, que rebasa los dos últimos criterios y se convierte en una suerte de combinación de los principios de territorialidad y nacionalidad. El siguiente cuadro sinóptico despliega los principios derivados de estos criterios:

Figura 3

Criterios de distribución de la potestad tributaria



Fuente: Presente investigación
Elaboración: propia

En cuanto al principio de universalidad, este hace alusión a la inclusión de todos los ingresos obtenidos por una persona supeditada a un Estado dentro de este o fuera de su territorio. En otras palabras, utilizando este principio se gravan las rentas a nivel mundial de los ciudadanos o residentes de un Estado. Es por esto que se lo llama también, *world wide income*, por sus siglas en inglés. Este principio se conserva dentro del sistema de los Estados Unidos de Norteamérica. Parfraseando al maestro Buhler, el principio de universalidad reconduce la sujeción de la renta mundial a un principio tan amplio que rebasa las limitaciones del poder tributario del Estado que consideran los principios de territorialidad y nacionalidad.⁸¹

El principio de domicilio radica en la sujeción entre el hecho generador y el sujeto pasivo o contribuyente y su correspondiente domicilio o residencia. En esta línea se grava al sujeto pasivo por las rentas que este perciba dentro de su país de domicilio o fuera de

⁸¹ Juan Rafael Bravo Arteaga, Álvaro Leyva Zambrano, e Instituto Colombiano de Derecho Tributario, *El impuesto sobre la renta en el derecho comparado: reflexiones para Colombia: homenaje al Dr. Juan Rafael Bravo Arteaga* (Bogotá: Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2008), 134.

él. En doctrina del derecho civil el domicilio se define como el lugar donde una persona reside habitualmente con el propósito de radicarse o permanecer en él. Por el otro lado, se define a la residencia como el lugar donde una persona reside en forma temporal sin existir el propósito de radicarse en él. A resaltar por parte del doctor Cesar Montaña, quien cita a Jaime Ross Bravo, el criterio de domicilio se justifica porque:

- a. Es congruente con el principio de la neutralidad tributaria, en virtud del cual se requiere gravar las rentas de fuente extranjera a fin de que la tributación no se traduzca en un factor negativo que influya en las decisiones sobre inversión en el país del domicilio del inversor o en el extranjero.
- b. Es compatible al principio de la equidad o de la igualdad, que obedece a otorgar igual tratamiento tributario a los contribuyentes radicados en el país, con similar nivel de ingresos y en circunstancias similares, cualquiera que sea el origen de estos ingresos.
- c. Con el criterio de la radicación o domicilio se evitaría que los contribuyentes manejen discrecionalmente la distribución de sus rentas en varios países en busca de paraísos fiscales, también se evitaría la extracción de bienes y capitales que se invertirían en otros países.
- d. Se obtiene un mayor ingreso fiscal, sin afectar la justifica del principio de la capacidad contributiva.⁸²

Como es de entenderse, los países desarrollados exportadores de capitales son los que han defendido la aplicación de este criterio al querer gravar los capitales de sus residentes en cualquier lugar del mundo donde se encuentren.

El principio de territorialidad pivota en la sujeción entre el hecho imponible y el territorio de un país y consecuentemente quien genere el hecho imponible debe ser sujeto de impuesto en ese país. Dentro de este contexto de objetividad nacen dos criterios de sujeción el de la fuente y el del establecimiento permanente. A decir de German Pardo Carrero, el principio de la fuente se fundamenta en que es el Estado en cuyo territorio está la fuente de la ganancia o riqueza aquel que puede beneficiarse del impuesto generado.⁸³ Es así que no importaría la nacionalidad, domicilio o residencia de quien lo genere. Según Cesar Montaña este criterio presenta algunas dificultades de aplicación como el confundir a la fuente con el lugar de pago.⁸⁴ Por lo que en mi opinión se hace crucial revisar los conceptos de fuente para lograr una correcta interpretación de los tratados fiscales.

Como bien lo menciona el doctor Cesar Montaña, el concepto económico de fuente está ligado a un capital como fuente productiva, en otras palabras vinculado a un proceso productivo. Más allá, señala la noción jurídica tributaria de fuente en la

⁸² Montaña y UASB, *El Ecuador y los problemas de la doble imposición internacional*, 66.

⁸³ Bravo Arteaga et al., *El impuesto sobre la renta en el derecho comparado*, 136.

⁸⁴ Montaña y UASB, *El Ecuador y los problemas de la doble imposición internacional*, 64.

concepción de renta-producto, que adiciona la necesidad de que la renta o riqueza debe estar derivada de una fuente productiva y durable aunque no sea permanente. Finalmente, hace referencia a la noción jurídica tributaria de la fuente en la concepción renta-ingreso que dice que renta es todo ingreso proveniente de cosas materiales, bienes inmateriales o servicios, siempre que sean susceptibles de valoración en dinero de curso legal.⁸⁵ Estas tres nociones básicas del concepto de fuente deberían ser tomadas en consideración para poder aplicar el criterio de fuente en un territorio.

Como es de entenderse, los países en vías de desarrollo son quienes han defendido la tesis de aplicación del criterio de la fuente considerando que son países receptores de la inversión extranjera y con lógicas intenciones de gravar las rentas de estas inversiones en sus territorios. Esto hace suponer que la aplicación de un criterio sobre otro viene siendo por obvias razones de conveniencia para los Estados contratantes. De ahí que se vuelve importante seguir buscando mecanismos para lograr una mejor equidad tributaria entre los Estados al momento de distribuir potestad tributaria ante una operación económica internacional.

Para finalizar, está el criterio del establecimiento permanente aplicado a las empresas comerciales, que se fundamenta en que la actividad económica tenga cierta permanencia o autonomía en un determinado territorio. De manera que, la potestad tributaria pertenece al Estado o estados donde se ha radicado un establecimiento permanente de la empresa comercial.⁸⁶ El criterio del establecimiento permanente se ha convertido en un principio importante en el derecho internacional tributario luego de su incorporación en cuantiosos convenios para evitar la doble imposición. A decir de Cesar Montaña, quien cita a Alegría Borrás, por la complejidad en la aplicación de este criterio, no se ha logrado llegar a un consenso voluntario en su determinación.⁸⁷

Según el autor citado en el párrafo anterior, quien cita a Albi Ibáñez y García Ariznavarreta, se define al establecimiento permanente como el lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o una parte de su actividad, y comprende especialmente: a) las sedes de dirección; b) las sucursales; c) las oficinas; d) las fabricas; e) los talleres; f) las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales.⁸⁸ Todos los anteriores son criterios que

⁸⁵ *Ibíd.*, 74.

⁸⁶ *Ibíd.*, 68.

⁸⁷ *Ibíd.*

⁸⁸ *Ibíd.*, 69.

permiten identificar a un negocio permanente, mas estos están ligados con criterios de tiempo o permanencia. Es así que la doctrina contempla permanencia de doce meses aunque existen países que consideran periodos de seis meses.

A decir de Sandro Vallejo, en los últimos años dentro de un contexto mundial , la corriente territorialista o de fuente nacional, de la cual han sido tradicionalmente defensores los países en vías de desarrollo y receptores de inversión, ha ido progresivamente desplazándose por la corriente personalista, propia de los países desarrollados, generadores del capital. De tal suerte, cita como ejemplo el caso ecuatoriano, que ha adoptado un esquema de Renta Mundial en su legislación desde el año de 1989.⁸⁹ La legislación ecuatoriana recoge la noción de Renta Mundial sin abandonar el criterio tradicional de gravar las rentas de Fuente Nacional, tal como lo precisa el Art. 8 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno.

8.4. Procesos de negociación y celebración

La entrada en vigencia de un CDI al igual que cualquier otro tratado internacional es resultado de un largo proceso que comprende dos fases plenamente identificadas: La fase inicial y la fase final. Como antes mencionado, la fase inicial comprende el proceso de negociación entre los Estados con los trabajos preparatorios resultantes y culmina en la adopción y autenticación de un texto previamente revisado y acordado por los negociadores. El Art. 7 de la Convención de Viena de 1969 considera cuándo una persona representa a un Estado: cuando esta presenta plenos poderes o en virtud de sus funciones. Así se menciona que los jefes de estado, jefes de gobierno, y ministros de relaciones internacionales son los llamados a la ejecución de todo acto relativo a la negociación y celebración de un tratado.

La fase final comprende el proceso de estipulación o conclusión que deriva en dos actos fundamentales: la manifestación del consentimiento (firma, aprobación, aceptación, ratificación y adhesión)⁹⁰ y su perfeccionamiento. Finalmente, la celebración del tratado desemboca en su entrada en vigor, momento a partir del cual es obligatorio para las partes y genera efectos jurídicos. La aplicación de los tratados fiscales, al ser tratados internacionales, tiene irretroactividad y es de obligatoriedad para cada una de las partes en la totalidad de su territorio.

⁸⁹ Carpio et al., *Tratado de fiscalidad internacional para el Ecuador*, 80.

⁹⁰ Quirós-Varela, *Las fuentes del derecho internacional*, 38.

Los procesos de negociación y celebración de los tratados fiscales internacionales se entienden generados bajo el principio universal de buena fe. Por lo que su interpretación como regla general tiene que darse obligatoriamente haciendo observancia al principio en mención. Sin embargo, a decir del Doctor Cesar Montaña, los acuerdos fiscales para su interpretación siempre estarán presididos por una actuación especial o *sui generis* porque en ellos se dedica diversos artículos a la definición de términos y expresiones y proporcionan normas específicas acerca de los procedimientos en caso de problemas de índole interpretativo.⁹¹

8.5. Mecanismos de consulta y solución de controversias

Hablando de los mecanismos de consulta, componentes esenciales de los CDI, son herramientas que permiten mejorar el flujo de la comunicación entre las administraciones tributarias y los contribuyentes. Es así que desde muy temprano, los modelos y los convenios de doble imposición celebrados por los países han incorporado cláusulas específicas referentes al intercambio de información. A mencionar de Claudino Pita, el modelo de CDI OCDE en su primera versión de 1963 consagró una cláusula referente a dicho intercambio de información en su artículo 2692. Esta cláusula ha venido siendo revisada a lo largo del tiempo por los expertos en el tema, buscando ampliar el alcance de la disposición.

El alcance ha pasado de propender, en adición a evitar el fraude y la evasión fiscal, a facilitar la realización de consultas entre las administraciones tributarias, buscando desarrollar métodos y técnicas referentes al intercambio eficaz de información. Así, tal como citado por Pita, el modelo de la ONU publicado en 1980 recoge los alcances respecto del artículo 26 del modelo OCDE y la Decisión 578 de la CAN contiene disposiciones sobre intercambio de información en su articulado 19 y 20.⁹³ Sin embargo, las necesidades de intercambio de información derivadas del actual comercio global han desembocado en el establecimiento de acuerdos internacionales específicos sobre intercambio de información tributaria que rebasan los límites de las cláusulas a nivel de CDI.

⁹¹ Montaña y UASB, *El Ecuador y los problemas de la doble imposición internacional*, 56.

⁹² Pasquale Pistone y Heleno Tôres, *Estudios de derecho tributario constitucional e internacional: homenaje latinoamericano a Víctor Uckmar* (Buenos Aires: Depalma, 2005), 753.

⁹³ *Ibíd.*, 756.

El sistema de intercambio internacional de información entre administraciones tributarias es de gran importancia para poder combatir la evasión tributaria del contribuyente con domicilio en otros países y sobre bienes ubicados en el extranjero. Se entendería entonces, que con un intercambio de información eficaz entre los distintos organismos de los países, el cumplimiento de la función de control de las administraciones tributarias se potenciaría. A criterio de Claudino Pita, la celebración de acuerdos internacionales específicos sobre intercambio de información constituye una solución más eficaz y operativa para combatir la evasión fiscal que una cláusula sobre la materia en un CDI. Esto se fundamenta en las siguientes razones:

1) Los objetivos de evitar la doble tributación y de establecer el intercambio de información con otros países para combatir la evasión y elusión tributaria son diferentes y puede ser de interés para un determinado país celebrar un convenio que contemple uno o el otro, pero no ambos objetivos [...] 2) Las diferencias en términos de legislación, prácticas administrativas y posibilidades materiales de intercambiar información entre las partes contratantes, cuando se trata de establecer una forma de asistencia mutua para el combate a la evasión tributaria en todas sus modalidades, son difíciles de resolver a través de una simple cláusula [...] 3) Los funcionarios en mejores condiciones para ponderar las necesidades, posibilidades y formalidades necesarias para el efectivo intercambio de información con otros países son aquellos que tienen a su cargo la gestión de los impuestos, es decir, los administradores tributarios...⁹⁴

A mi parecer, actualmente existen herramientas plenamente estructuradas que buscan mejorar los canales de información entre las partes que se configuran como parte del nacimiento de una obligación tributaria. El lograr un intercambio de información eficiente mejora las probabilidades de establecer un sistema o régimen tributario eficiente. Cláusulas fortalecidas de intercambio de información en los CDI pueden brindar un mejor aprovechamiento de los beneficios de esta herramienta para las administraciones tributarias. Complementariamente, promover la celebración de acuerdos internacionales de intercambio de información contempla un mayor espectro de acción en términos de consulta y asistencia mutua entre las administraciones tributarias. Las dos herramientas son de utilidad siempre y cuando se realice una correcta aplicación.

Desde la OCDE se ha diseñado un procedimiento amistoso, de mutuo acuerdo, o de amigable composición previa y autónoma del arbitraje, denominado *Mutual Agreement Procedure (MAP)*, por sus siglas en inglés, que habilita a las autoridades competentes de los países involucrados para una comunicación directa, sin necesidad de

⁹⁴ *Ibíd.*, 758.

canales diplomáticos, buscando mejorar la garantía de los derechos del contribuyente. Así, el artículo 25⁹⁵ del modelo OCDE de Convenio Tributario sobre la renta y sobre el patrimonio, reza sobre el camino del procedimiento amistoso, entre autoridades competentes, que puede invocar el contribuyente que sea residente o nacional de un Estado contratante de un CDI cuando vea afectados sus intereses.

Aterrizando a un plano nacional, en lo que compete a los mecanismos de solución de controversias, se conoce que la Constitución ecuatoriana, según reza el artículo 190, reconoce a la mediación y otros procedimientos alternativos como medios alternativos de solución de conflictos en adición al arbitraje. En este contexto, los organismos jurisdiccionales del Estado son los llamados a resolver las diferencias que surgen entre la Administración Tributaria y los contribuyentes. En el caso ecuatoriano, a decir del artículo 422 del último cuerpo legal, no se podrá celebrar tratados o instrumentos internacionales en los que el Estado ecuatoriano ceda jurisdicción soberana a instancias de arbitraje internacional en controversias entre el Estado y personas naturales o jurídicas. Se exceptúan los instrumentos internacionales que establezcan la solución de controversias entre partes por instancias arbitrales regionales o por órganos jurisdiccionales de designación de los países signatarios.

Referente a los mecanismos de consulta del contribuyente hacia la Administración Tributaria, en el caso de la legislación ecuatoriana, el artículo 69 del Código Tributario, versa sobre la facultad resolutoria de la Administración Tributaria. De ahí, la obligación por parte de esta de expedir resolución motivada respecto de toda consulta, petición, reclamo o recurso presentado por los contribuyentes en uso de sus derechos. Los contribuyentes en el Ecuador, es decir sujetos pasivos quienes tuvieren interés propio y directo, pueden consultar a la Administración Tributaria y lograr a través de esta consulta una absolución vinculante del sujeto activo.⁹⁶ Subsidiariamente, el Art. 132 del mismo cuerpo legal, prevé un plazo de 120 días hábiles contados desde el día hábil siguiente al de la presentación del reclamo para que la Administración Tributaria resuelva el mismo.

Hablando del arbitraje internacional, este es definido como un mecanismo extrajudicial y alternativo de resolución de conflictos contractuales, pactado por las partes, y en que se presenta por lo menos un elemento que rebasa los límites de un país,

⁹⁵ Organización de Cooperación y Desarrollo Económico, “Modelo de Convenio Tributario Sobre La Renta y Sobre El Patrimonio: Versión Abreviada”, *OECD ILibrary*, accedido 27 de agosto de 2019, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/modelo-de-convenio-tributario-sobre-la-renta-y-sobre-el-patrimonio-version-abreviada_9789264184473-es, art. 25.

⁹⁶ Ecuador, *Código Tributario*, Registro Oficial Suplemento 38, 14 de junio de 2005, art. 135.

y resulta en la definición de la controversia por uno o varios árbitros que emiten una sentencia denominada laudo.⁹⁷ El Convenio de Viena prevé este mecanismo en su artículo 66, pero el modelo MOCDE no incorpora de manera escrita articulado referente a este mecanismo. A decir de Ana María Botero, en el derecho internacional el arbitraje no tiene una naturaleza jurisdiccional sino privada, de ahí que las partes libremente se acogen a este mecanismo alternativo por voluntad propia. No obstante, después de la constitución del tribunal arbitral, el arbitraje cambia de naturaleza jurídica convirtiéndose en un mecanismo jurisdiccional.

Parafraseando a la autora anterior, el arbitraje como expresión de autonomía y voluntad de las partes es aceptado por los ordenamientos jurídicos nacionales siempre que no contraríe el orden público o el interés general. Así lo reconoce los artículos 26, 27 y 46 de la Convención de Viena, en donde se pone de manifiesto la prevalencia del derecho internacional sobre el derecho interno para cuestiones vinculadas a los tratados internacionales, entre ellos los fiscales, entre partes. Así también, se convierte en un proceso, puesto que traba la litis entre las dos partes para ser resuelta por un tercero, el árbitro(s). Finalmente, el laudo emitido por el árbitro requiere homologación o exequatur para su cumplimiento eficaz a nivel nacional.⁹⁸

Más allá, como uno de sus condicionantes debe remitirse a un pacto arbitral reconocido de manera escrita por las partes. Este se convierte en la habilitación de las partes para que una disputa pueda ser sometida a un tribunal de arbitramento. El pacto arbitral puede formar parte del contrato como tal o un documento posterior o independiente del primero. De la misma manera, las partes involucradas pueden escoger el reglamento a utilizarse y el centro de arbitraje internacional. El reglamento hace alusión a las reglas de juego de un trámite arbitral contenidas en diversas convenciones,⁹⁹ como por ejemplo: Convención de Nueva York (1958). En cuanto a los segundos, estos son las instituciones que soportan o administran los procedimientos arbitrales institucionales, tal como: Comisión Interamericana de Arbitraje Comercial, CIAC.¹⁰⁰

Por otro lado, para la presente investigación, se hace necesario mirar al arbitraje limitado a la contratación entre Estados, como son los acuerdos fiscales bilaterales. En este sentido, están las cortes internacionales de arbitraje, tal como la Corte Internacional

⁹⁷ Ana María Botero Sanclemente et al., *Arbitraje internacional* (Bogotá: Cámara de Comercio de Bogotá, 2002), 19.

⁹⁸ *Ibíd.*, 163.

⁹⁹ *Ibíd.*, 128.

¹⁰⁰ *Ibíd.*, 129.

de Justicia de la Haya. Esta es el principal órgano judicial de la Organización de Naciones Unidas. Tiene su sede en los Países Bajos y se encarga de decidir las controversias jurídicas entre Estados.¹⁰¹ Entre sus funciones están la verificación de la existencia de un convenio de arbitraje entre las partes, la constitución del tribunal arbitral, la supervisión del procedimiento, y los términos del tribunal, la asistencia a los árbitros en la interpretación del reglamento, y el establecimiento de los gastos del arbitraje y los honorarios de los árbitros.¹⁰²

A nivel de la Comunidad Andina (CAN), tanto el Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina (TJCAN) como la Secretaria General tienen competencia para conocer de arbitramento internacional, en el marco de contratos intracomunitarios o bien entre particulares.¹⁰³ El primero es el árbitro con competencia para conocer de casos en que al menos una parte es una institución comunitaria. Mientras que la segunda, se limita a administrar las controversias que le sometan particulares únicamente. Así lo establece el Art. 38 y 39 del Tratado de Creación del TJCAN. En este sentido, a nivel subregional existe la garantía para el particular quien puede acudir ante el órgano comunitario para hacer valer sus derechos, lo que no acontece en un CDI fuera de la región andina, por ser resultado de una relación horizontal entre los Estados sin subordinación alguna.

Evitando llegar a la intervención de un tercero que ostenta jurisdicción, los medios alternativos distintos del arbitraje se caracterizan por surgir como medios idóneos para la solución de conflictos entre partes. Así por ejemplo, en el ámbito de la CAN, las interpretaciones prejudiciales que pueden ser solicitadas al TJCAN, constituyen garantía de derechos de los particulares comunitarios. Al ser plenamente vinculantes y de adopción obligatoria, correcta y expedita por parte de las instancias nacionales, se convierte en una herramienta valiosa de consulta y solución de controversias para el particular dentro del régimen comunitario. Por lo que en la presente investigación se decidió revisarla a profundidad y analizar ejemplos prácticos en el capítulo correspondiente.

A través de la interpretación prejudicial se logra una suerte de sistema de colaboración judicial y reparto de competencias. En este sentido, al juez comunitario le corresponde una competencia interpretativa prejudicial, mientras que al juez nacional le corresponde la competencia aplicativa. A decir de Fernando Uribe, este mecanismo

¹⁰¹ ONU, “Corte Internacional de Justicia”, accedido 23 de septiembre de 2019, <https://www.un.org/es/iccj/>.

¹⁰² Botero Sanclemente et al., *Arbitraje internacional*, 141.

¹⁰³ *Ibíd.*, 162.

procura evitar el inminente riesgo de dispersión y caos en la interpretación y aplicación del derecho comunitario entre los Países Miembros (PM).¹⁰⁴ De esta manera se asegura la uniformidad jurídica en la subregión. Según el autor, dos décadas atrás existía cierta resistencia de los jueces nacionales a la aceptación de este sistema de cooperación judicial basados en razones de soberanía nacional o de pérdida de su autonomía.

No obstante, actualmente existe una difusión considerable del ordenamiento jurídico comunitario por parte de los órganos comunitarios. A señalar por Leonor Perdomo, la Secretaria General con el apoyo del TJCAN trabajan arduamente en actividades de difusión, por ejemplo, a través de la creación del Programa Andino de Capacitación de Jueces, a través de la creación de la Red Universitaria de Derecho Andino, y diferentes actividades de capacitación para funcionarios y empresario, además de la publicación de materiales.¹⁰⁵

La interpretación prejudicial en la CAN permite a los contribuyentes un acceso pleno al Tribunal comunitario. A decir de Leonor Perdomo, la inobservancia del juez nacional a esta puede derivar en acciones de incumplimiento contra el PM sede del juez nacional y en vicios procesales, como la nulidad de la sentencia.¹⁰⁶ El particular supuestamente afectado por una acción u omisión del legislativo, el gobierno o la administración de un PM, contrario a la normativa andina, puede llegar al Tribunal comunitario por dos vías: la vía nacional o la vía de recurso a nivel comunitario. La primera, presentando una demanda por intermedio del juez nacional para demostrar el incumplimiento del PM; y a través de la segunda, los particulares afectados en sus derechos pueden presentar un reclamo ante la Secretaria General y posteriormente, una demanda ante el TJCAN.

En la CAN, las dos vías son excluyentes entre sí por lo que los particulares deben elegir entre ellas. Leonor Perdomo, resalta la importancia de la vía comunitaria al ser ésta completamente gratuita.¹⁰⁷ De ahí, que para presentar el reclamo ante la Secretaria General no se necesita el apoyo de un abogado, lo que facilita el acceso de los particulares a la justicia comunitaria. Sin embargo, para una persona natural o jurídica, habitante de la subregión, resultaría más fácil y conveniente acudir ante un abogado o juez nacional,

¹⁰⁴ Fernando Uribe Restrepo, Acuerdo de Cartagena, y Tribunal de Justicia, *La interpretación prejudicial en el derecho andino* (Quito: Tribunal de Justicia del Acuerdo de Cartagena, 1993), 40.

¹⁰⁵ Leonor Perdomo Perdomo et al., *II Encuentro de Magistrados de la Comunidad Andina y del Mercosur* (Cartagena de Indias: Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, 2010), 84.

¹⁰⁶ *Ibíd.*, 75.

¹⁰⁷ *Ibíd.*, 84.

que conozca el ordenamiento jurídico comunitario. Por lo que se entendería, la ardua misión de la Secretaría General en la difusión de estos temas entre los PM de la CAN.

Según Fernando Uribe, la interpretación prejudicial hace alusión a la investigación dirigida a inquirir el sentido y alcance de la norma jurídica.¹⁰⁸ Parafraseando al autor, la interpretación tiene como objetivo principal la formulación de una norma concreta y particular aplicable directamente a los hechos, contrariamente a las normas expedidas por el legislador, mismas que son indefinidas, generales y abstractas. Es decir, sería la adaptación de las normas generales y abstractas a casuística concreta. En esta línea, se identifica una diferencia clave en la interpretación de la norma entre el ámbito comunitario y el bilateral o multilateral fuera de la CAN. La interpretación de los tratados bilaterales suscritos por el Ecuador se da por las partes contratantes y subsidiariamente podría intervenir algún tribunal internacional, como la Corte Internacional de Justicia o Corte de la Haya. Mientras que, a nivel de la CAN las partes han delegado esta función al TJCAN.

Adicionalmente, se debe precisar que los mecanismos de consulta y solución de controversias parten de una interpretación adecuada de los acuerdos fiscales. En esta línea, el doctor Cesar Montaña cita a Dalimier quien provee de cuatro reglas de interpretación:

1. En caso de conflicto entre las disposiciones de un tratado internacional y las normas de la legislación interna, las disposiciones del tratado prevalecerán.
2. Dado que los tratados expresan la voluntad concorde de los estados contratantes, sus estipulaciones deben recibir la misma interpretación en todos los territorios en que se aplica.
3. En caso de discordancia entre la simple exposición de motivos y las cláusulas substanciales, prevalecerán estas últimas.
4. Las cláusulas de igualdad de tratamiento para nacionales y extranjeros, así como la cláusula de nación más favorecida deben, en materia fiscal, interpretarse según el principio de especialidad.¹⁰⁹

A propósito de la primera regla de interpretación provista por Dalimier, el Art 417 de la Constitución de la República del Ecuador reza que los tratados internacionales ratificados por el Ecuador se sujetarán a lo establecido en la Constitución. Así también el Art. 425 reconoce dentro del orden jerárquico de aplicación de las normas a la

¹⁰⁸ Uribe Restrepo et al., *La interpretación prejudicial en el derecho andino*, 57.

¹⁰⁹ Montaña y UASB, *El Ecuador y los problemas de la doble imposición internacional*, 56-7.

Constitución ecuatoriana sobre los tratados y convenios internacionales. Por tal motivo, en el país se pone en duda la prevalencia del derecho internacional sobre la Constitución.

Asimismo, existen cuatro principios de interpretación en el derecho internacional derivados de la Convención de Viena: principio de la buena fe, del sentido corriente de los términos, del contexto, y del objeto y fin del tratado. En su Art. 31, se establece que el principio de buena fe será la regla general de interpretación. Además, se amplía el espectro de interpretación no solamente al texto del Tratado sino también a su preámbulo y anexos con el fin de incorporar mayores herramientas. Finalmente, la Convención citada, en su Art. 32, se refiere a los medios de interpretación complementarios señalando entre ellos a los trabajos preparatorios y a las circunstancias de su celebración.

Por último, dado el hecho que en la presente investigación se van a revisar casos de interpretaciones prejudiciales de la CAN sobre doble tributación, se hace necesario abordar algunos aspectos procedimentales de estas. Por ejemplo, la solicitud o consulta de interpretación prejudicial puede ser de oficio o a solicitud de parte, bien sea opcional u obligatoria. Puede hacerse en cualquier etapa del proceso siempre que la cuestión esté definida y clara en su aspecto jurídico y contexto fáctico. En lo que compete al contenido de la solicitud, se debe incorporar: el nombre e instancia del juez consultante, normas comunes que se pide interpretar, identificación de la causa acompañada del informe sucinto de los hechos relevantes y la dirección para notificación.

Revisando la sentencia derivada de la solicitud, esta debe ser emitida tras la generación del Auto, que se da dentro de los 30 días siguientes a la recepción de la solicitud. El juez nacional que formula la solicitud debe suspender el proceso antes de dictar sentencia hasta que reciba el pronunciamiento del TJCAN. En tal virtud, este emitirá un auto en donde se decrete la suspensión del proceso.¹¹⁰ Los magistrados del TJCAN apoyaran a los jueces nacionales en la interpretación o determinación del alcance de la normativa comunitaria, con la finalidad de que se interprete y aplique uniformemente el ordenamiento jurídico en los cuatro países.

En cuanto a su forma, contiene un primer capítulo denominado vistos. En este se identifica la causa o proceso dentro del contexto del derecho interno y sus partes, también, se establece el marco fáctico con un resumen de los hechos relevantes y los argumentos y fundamentos de las partes. Seguidamente, se transcribe el texto de la norma(s) objeto de interpretación. Más adelante, está el capítulo de los considerandos, en el cual el TJCAN

¹¹⁰ Perdomo et al., *II Encuentro de magistrados de la Comunidad Andina y del Mercosur*, 78.

expresa su análisis acerca de los temas objeto de interpretación a la luz del derecho comunitario. Finalmente, está la conclusión, decisión o resolución del TJCAN. No obstante, a decir de Fernando Uribe, como hace referencia a la interpretación de la ley, no tiene una parte conclusiva o decisoria en el sentido tradicional de la aplicación al caso concreto.¹¹¹

¹¹¹ Uribe Restrepo, Acuerdo de Cartagena, y Tribunal de Justicia, *La interpretación prejudicial en el derecho andino*, 110.

Capítulo segundo

Convenios para evitar doble imposición suscritos por Ecuador y la legislación ecuatoriana

1. CDI suscritos por Ecuador

Actualmente, el Ecuador tiene vigentes 18 CDI¹¹² bilaterales modelo MOCDE en materia de impuestos sobre la renta, con ciertas modificaciones negociadas en la suscripción de estos. Adicionalmente, cuenta con el CDI en relación con el transporte aéreo firmado con la Republica de Argentina, vigente desde 1983. La red actual de CDI suscritos por el país evidencia su tendencia progresiva a establecer negociaciones dentro del marco propuesto por la OCDE que es el de mayor difusión a nivel internacional. Es así que, buscando una mejor inserción en el ámbito fiscal internacional, el Ecuador, al igual que los demás países de la CAN, ha introducido reformas tributarias domésticas tendientes a atender requerimientos de aplicación del modelo MOCDE. Esto ha conllevado a restar importancia a las actualizaciones tributarias domésticas requeridas para una mejor aplicación del Régimen establecido por la Decisión 578.

La mayor parte, por no decir la totalidad, de los convenios bilaterales firmados por el Ecuador dentro del marco del modelo MOCDE fueron suscritos con países desarrollados, por lo que en lo sustancial adoptan iguales estructuras del convenio modelo. Así por ejemplo, el Convenio con Alemania para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio, suscrito en Quito el 7 de diciembre de 1982 y en vigencia desde 1987, que fue el primer convenio suscrito por el Ecuador, contempla dentro de su estructura cláusulas que hacen alusión a las actualmente vigentes del modelo MOCDE. Aquí se define el domicilio tributario en lugar de residente. También se habla de bienes inmuebles, beneficios de empresas, buques y aeronaves, y ganancias por enajenación de bienes, actualmente denominados rentas inmobiliarias, beneficios empresariales, transporte marítimo y aéreo y ganancias de capital respectivamente.

¹¹² Alemania (1987), Brasil (1989), Italia (1991), Francia (1993), España (1994), Suiza (1995), Rumania (1997), Canadá (2002), México (2002), Chile (2005), Bélgica (2005), Uruguay (2013), Corea del Sur (2014), China (2015), Singapur (2016), Belarus (2018), Rusia (2018), Qatar (2019).

No obstante, en los últimos CDI suscritos por el Ecuador, tal es el caso del Convenio con el Estado de Qatar para evitar la doble tributación y para evitar la evasión tributaria en materia de impuesto a la renta, suscrito por el Ecuador en el 2014 y vigente desde el año 2019, se incorporan nuevas cláusulas resultantes de los avances en el tratamiento de esta materia y temas desarrollados en foros internacionales y las recomendaciones ahí levantadas. Como es evidente, se adiciona las palabras “para evitar la evasión tributaria” dentro de los títulos de los CDI. Dejando entendido que el contexto del acuerdo no es únicamente la resolución de problemas de doble imposición, sino también cooperación entre administraciones para evitar problemas de abuso, elusión o evasión fiscal.

Asimismo, se adiciona el Art. 24 que habla sobre la No Discriminación y se ocupa de la aplicación directa de un principio fundamental en el derecho internacional, el Trato Nacional. Aquí se evidencia la obligatoriedad de dar un tratamiento fiscal igualitario a extranjeros que se encuentren en las mismas condiciones que un nacional con respecto a la residencia. Es así que se menciona que, los nacionales de un Estado Contratante no serán sometidos en el otro Estado Contratante a ningún impuesto que se exijan o puedan ser más gravosos que aquellos a los que estén o puedan estar sometidos los nacionales de ese otro Estado que se encuentren en la mismas condiciones con respecto a su residencia. Se considera tanto a las personas naturales como jurídicas con establecimientos permanentes.

También, se incorporan en los CDI bilaterales suscritos por el Ecuador medidas generales anti abuso de los convenios (*General Anti-Abuse Rules-GAAR por sus siglas en ingles*) y la diversificación de las medidas específicas anti abuso (*Specific Anti Abuse Rules-SAAR, por sus siglas en ingles*). De ahí que, se incorporan cláusulas como el Art. 25 que versa sobre la Limitación de Beneficios. Este limita la obtención de los beneficios tributarios, reducción o exención de impuestos derivados de la aplicación del Convenio, a un residente de los Estados Contratantes si el principal objetivo fuere el de la obtención de los beneficios del Acuerdo, dejando de lado la motivación económica real.

Más allá, la Decisión 40 del Acuerdo de Cartagena modificada por la Decisión 578¹¹³ es el primer y único convenio colectivo, multilateral, subregional suscrito para el Ecuador. La Decisión 40¹¹⁴ incluyó un Convenio Multilateral de la Comunidad Andina

¹¹³ Decisión 578, art 22. La Decisión 578 de la Comisión Andina. Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena, No.1063, 05 de mayo de 2004.

¹¹⁴ Decisión 40. La Decisión 578 de la Comisión Andina. Decreto No. 1551, 1978.

de Naciones, CAN, incluyendo dos anexos: Anexo I, Régimen Supranacional Andino para evitar la doble tributación en renta y patrimonio, y Anexo II, el Modelo de Convenio a seguir para la celebración con países no miembros de este tipo de tratados. La estructura de este convenio multilateral, con criterio de vinculación territorial en la distribución de potestades tributarias entre sus PM, no ha cambiado significativamente desde sus inicios hasta la actualidad. Esto, pese a las motivadas intenciones de los PM de la Comunidad Andina en la ratificación del Acuerdo de Cartagena 563 del año 2003 que versa sobre la integración subregional andina.

En el Art. 54, dentro del Capítulo IV Armonización de las políticas económicas y coordinación de los planes de desarrollo, insta a los Países Miembros a coordinar sus planes de desarrollo en sectores específicos y armonizar gradualmente sus políticas económicas y sociales con miras a una plena integración. En materia tributaria, se deja prescrito la intención de buscar mecanismos planificados en aras a lograr la armonización de las políticas fiscales de los PM según reza el literal e) del artículo revisado. Sin embargo, debido a la dificultad del tema no se han logrado consensos significativos en términos de armonía fiscal, así como tampoco el Convenio Multilateral ha tenido una evolución acorde a los nuevos desafíos en el ámbito internacional. Más aún, en los últimos años los países de la región han migrado al sistema de renta mundial, bajo el esquema OCDE, o han incorporado reformas dentro de su ordenamiento referentes a criterios mayormente vinculados con el criterio de residencia.

Entre las diferencias identificadas entre la Decisión 40 de 1975 y la Decisión 578 de 2004 se puede contemplar en esta última, la ampliación del Art. 19 Consultas e Información. Se menciona que la celebración de consultas o intercambio de información entre las autoridades competentes de los PM en ningún caso se podrán interpretar en el sentido de obligar a un PM a tres acciones: a) adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica, o a las del otro PM, b) suministrar información que no se pueda obtener sobre la base de su propia legislación, o las del otro PM, c) suministrar información que revele secretos comerciales, industriales o profesionales, cuya información sea contraria al orden público. Lo cual hace pensar que la evolución del articulado limita la gestión en el intercambio de información entre autoridades competentes de los PM al no existir una aclaración para diligenciar el ágil intercambio de información con fines tributarios.

Además, se incorpora el Art. 20, que atiende a la Interpretación y Aplicación del Convenio. Con este, se añaden medidas generales anti abuso de los convenios puesto que

se invalidan las interpretaciones que den como resultado evasión fiscal de rentas sujetas a imposición en las legislaciones de los PM. Igualmente, se otorga supremacía a la legislación de los PM en la aplicación de medidas contra la evasión y fraude fiscal. Finalmente, se agrega el Art. 21, que trata de la asistencia en los procesos de recaudación. A través de este, se trata de lograr la cooperación entre administraciones tributarias de los PM pues se insta a los países a atender requerimientos de asistencia para ayuda en la recaudación de impuestos adeudados por un contribuyente mediante actos firmes o ejecutoriados. Para el proceso se adicionan condicionantes y se otorga la interpretación de conformidad con las legislaciones de los PM.

En el pasado, debido a que los estados de la CAN y de América Latina, entre ellos el Ecuador, han recurrido a su normativa interna para atenuar o eliminar la doble imposición internacional, se daba una importancia accesoria a la suscripción de convenios fiscales bilaterales o multilaterales. Sin embargo, a decir de Galo Maldonado, la tendencia en los países de la región, incluyendo el Ecuador, ha cambiado e incluye actualmente una participación activa en la dinámica de construcción de redes más significativas.¹¹⁵ Según este autor, para el año 2016 existían 223 CDI firmados en América Latina. Más allá, Santiago Díaz en su investigación sobre las redes de CDI que data del 2018, determinó que existían 3417 CDI bilaterales entre 217 países o jurisdicciones del mundo.¹¹⁶

Desde una perspectiva latinoamericana, los países de la región tienen una participación activa de alrededor del 8% del total de CDI suscritos mundialmente. Por ende, está claro que la dinámica está fundamentalmente llevada por los países desarrollados. Sin embargo, el Ecuador, en la actualidad, con 18 convenios suscritos, ocupa un papel importante en la dinámica de la red de CDI bilaterales en la región, después de economías más sólidas como México, Brasil, y Chile. Por tal razón, se puede pensar que el país ha colocado esfuerzos en la aplicación de este tipo de medidas para mitigar o evitar la doble imposición previendo sus efectos nocivos frente a los contribuyentes, y mitigar el impacto negativo de la evasión o elusión fiscal para la administración tributaria.

Comparado con el resto de países miembros de la CAN, el Ecuador mantiene una participación activa dentro del ámbito de tratados fiscales bilaterales. Según el cuadro estadístico publicado por el CIAT, que recoge los convenios suscritos por los países de América Latina entre los años 1961 y 2016, Colombia, Perú y Bolivia, han celebrado CDI

¹¹⁵ CIAT, “DT 02-2016”, 7.

¹¹⁶ Santiago, “DT-03-2018”, 15.

bilaterales únicamente con 9, 8, y 6 países respectivamente,¹¹⁷ cifra muy por debajo de la alcanzada por el Ecuador. Al igual que en el caso ecuatoriano, lo han hecho, en gran medida, con economías de mayor desarrollo. Contrario a esta similitud, Ecuador resulta ser el país pionero, en términos cronológicos de suscripción. En seguida, se despliega la siguiente tabla que evidencia la dinámica del país en comparación a los países citados en el periodo 1961-2016:

Tabla 1

CDIs bilaterales suscritos por México, Brasil, Chile y países de la CAN entre 1961-2016

Periodo	México	Brasil	Chile	Ecuador	Colombia	Perú	Bolivia
Cantidad CDIs	55	34	27	15	9	8	6
1968		Japón				Suecia	
1973-1977		Francia, Bélgica, Finlandia, Dinamarca, España, Suecia, Alemania, Austria					
1980-2000	Canadá, Francia, Suecia, E.E.U.U., Reino Unido, España, Países Bajos, Suiza, Corea, Italia, Singapur, Japón, entre otros	Luxemburgo, Italia, Noruega, Argentina, Canadá, Ecuador, Hungría, Rep. Checa, Rep. Eslovaca, Corea, Filipinas, Países Bajos, India, entre otros	Argentina, Canadá, México	Alemania, Brasil, Italia, Francia, España, Suiza, Rumania, México, Canadá			Argentina, Decisión 40, Alemania, Suecia, Reino Unido, Francia, España
2004-2016	Australia, Indonesia, Austria, Grecia, Brasil, China, Nueva Zelanda, Rep. Eslovaca, entre otros	Chile, Israel, México, Sudáfrica, Ucrania, Perú, Venezuela, Trinidad y Tobago, Turquía	Brasil, Corea, Ecuador, España, Noruega, Perú, Polonia, entre otros	Chile, Uruguay, Corea, China, Singapur	España, Chile, Suiza, Canadá, México, India, Corea, Rep. Checa, Portugal	Canadá, Chile, Brasil, Corea, México, Portugal, Suiza	

Fuente: CIAT

Elaboración: propia

Ecuador comienza su participación dentro del contexto de CDI bilaterales a través del Convenio con Alemania en 1987, para proceder después con la suscripción de varios más durante el periodo comprendido entre 1988 y 2004. Posteriormente, desacelera el ritmo de acción en la celebración de CDI hasta el año 2013, cuando arranca nuevamente la actividad del Ecuador en el ámbito. Seguramente, este tiempo de inactividad se debió a los procesos de reformas tributarias domésticas que estaban ocurriendo en los países de América Latina a propósito de la adopción y perfeccionamiento de normas de tributación internacional.

2. Abuso de los CDI en Ecuador

¹¹⁷ CIAT, "IRPJ_Alicuotas_Generales.xls", accedido 7 de septiembre de 2019, <https://ciat.org.sharepoint.com/:x:/s/cds/EbmxoG4xpX9IgGvQtcwXaR8BIZfZFF2abPpS7GtxCX-yFg?rtime=YBzw5LMz10g>.

Partiendo de los desafíos vinculados a la doble imposición, comentados en el capítulo anterior, la evolución progresiva del uso de CDI en el Ecuador ha dado cabida a la generación de esquemas de abuso por parte de contribuyentes. A decir de Romeo Carpio, el Servicio de Rentas Internas ha identificado tres esquemas de abuso de tratados en Ecuador: los gastos sin sustancia económica, el ocultamiento del beneficiario efectivo, y el *treaty shopping*.¹¹⁸ En el primer esquema se utiliza una sociedad ficticia o instrumental en un país con el cual Ecuador mantenga un CDI como intermediario para registro de gastos hacia un paraíso fiscal. Por ejemplo, en Ecuador se reconocen pagos sin retención, o registro de gastos deducibles por servicios sin sustancia económica, con lo que se disminuye la base imponible y se elimina la tributación del no residente en Ecuador en virtud de la aplicación del CDI. Secundariamente, se elimina la tributación de la intermediaria a través del pago de gastos a paraísos fiscales.

Hablando del segundo esquema, en adición del uso de una sociedad instrumental en un país con el cual Ecuador mantenga un CDI, se designa un accionista nominal. Es decir, se constituye una compañía beneficiaria de un CDI suscrito con un único accionista nominativo con el objetivo de ocultar al beneficiario efectivo residente en Ecuador. Con esto se logra que: a) los dividendos recibidos por el beneficiario efectivo residente en el país no sean sometidos a imposición a la renta b) los pagos al exterior de estos dividendos no son sometidos al pago de impuesto a la salida de divisas, y c) las ganancias de capital resultado de una eventual transferencia de acciones no son sometidas a imposición.

Finalmente, el esquema tres hace alusión al *treaty shopping*, que traducido al español se referiría a una especie de compra de tratados más convenientes. A través de este, se usa la figura de un país con el cual Ecuador mantiene un CDI para triangular operaciones. Por ejemplo, la compañía A ubicada en un país sin convenio brinda los servicios a la compañía ecuatoriana B, y la sociedad C ubicada en un país con convenio emite la factura por estos servicios pagados por la compañía B. Con esto se elimina la imposición de la compañía A, que en términos reales debía haber tributado al ser un no residente sin beneficios de aplicación de un CDI.

Como medida propuesta dentro de la fiscalidad internacional para evitar el abuso de los CDI, está el proyecto BEPS liderado por la OCDE desde el año 2013, ya comentado en capítulo anterior. Más allá, los países pueden considerar la posibilidad de suscripción a la Convención Multilateral Para Aplicar las Medidas Relacionadas con los Tratados

¹¹⁸ Carpio et al., *Tratado de fiscalidad internacional para el Ecuador*, 386.

Fiscales para Prevenir la Erosión de las Bases imponibles y el Traslado de los Beneficios, suscrita por 76 países originalmente en el 2017. Entre los beneficios provistos por la adhesión a esta convención está la posibilidad de actualizar los CDI suscritos por los países de manera sincronizada, buscando combatir el abuso, sin necesidad de renegociar bilateralmente cada tratado fiscal.

3. Mecanismos de intercambio de información tributaria y cooperación entre administraciones tributarias adoptados por Ecuador

El Foro Global de Transparencia e Intercambio de información de la OCDE desarrolló los estándares para el intercambio de información fiscal internacional en el año 2000, que actualmente se encuentran siendo utilizados por organismos internacionales. Según reconoce Domingo Carbajo en su investigación los estándares en el ámbito tributario son:

- Existencia de procedimiento para el intercambio de información a requerimiento.
- Intercambio de información para la aplicación de leyes tributarias, tanto en materia penal como administrativa.
- Inexistencia de restricciones al intercambio de información, en razón a que la conducta objeto de investigación pudiera constituir un delito penal, según las leyes de la parte requerida si dicha conducta se hubiera producido en esa parte requerida o en razón a que la parte requerida pueda no necesitar dicha información para sus propios fines tributarios.¹¹⁹

Dichos criterios son recogidos en varios modelos de Convenios o Acuerdos tales como: el Modelo MOCDE de CDI para evitar la doble imposición en cuyo Art. 26 aborda el intercambio de información para la mutua asistencia administrativa; el Modelo de CDI de la CAN en su Art.19; Modelo OCDE y CIAT de acuerdo de intercambio de información tributaria; Convenio de Asistencia Mutua en materia fiscal de OCDE y Unión Europea.

Según el autor anterior, el Modelo CIAT de acuerdo de intercambio de información tributaria, prevé varias formas de intercambio de información entre las Administraciones Tributarias, por ejemplo: el intercambio automático, espontaneo y a solicitud, fiscalizaciones simultaneas y en el extranjero, entre otros. Dicho modelo es el resultado de los esfuerzos del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias

¹¹⁹ Domingo, "DT 03-2013", 11.

para fomentar la cooperación y asistencia mutua en la prevención de la evasión fiscal internacional dentro del marco de intercambio de información.

Hablando de los Acuerdos de Intercambio de Información Tributaria suscritos por el Ecuador, según la base de datos CIATDATA actualizada al 20 de Octubre de 2016, el país mantiene un único Acuerdo suscrito con la Republica de Argentina desde el año 2011. Situación similar acontece con Colombia y Perú, países de la CAN, quienes mantienen un único Acuerdo de este tipo con E.E.U.U. Entonces resulta que, el Ecuador al igual que los otros países integrantes de la CAN, un par de años atrás, se encontraban aún muy incipientes en el desarrollo de temas de intercambio de información. Lo cual era entendible considerando que era un tema relativamente nuevo de desarrollo en el seno del CIAT, desde el 2009.

Sin embargo, en los últimos años el Ecuador ha dado pasos agigantados en este ámbito. De ahí que, el país se adhirió a la Convención Multilateral sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal (CAAM), en el seno de la OCDE, el 29 de octubre de 2018. Esta Convención es un tratado multilateral cuyo propósito principal es la promoción de la cooperación internacional e intercambio de información para un mejor funcionamiento de las leyes tributarias internas para hacer frente a la evasión y elusión fiscal. En adición a los 36 países que actualmente conforman la OCDE, 93 países más, incluyendo varios de Latinoamérica tales como Colombia y Perú, son parte de la Convención, sumando 129 en total. Dentro de estos, 100 cuentan con el intercambio automático de información.

Entre los principales beneficios de la adhesión a la CAAM están: el establecimiento de una base legal única para la cooperación multilateral entre países suscriptores, el amplio alcance de su ámbito de acción cubriendo un rango más amplio de impuestos, salvo los aranceles de aduana, la posibilidad de efectuar reservas en ciertos aspectos del Convenio, la existencia de un órgano de coordinación que supone asegurar una aplicación uniforme. De este último, se conoce que está formado por representantes de los Estados participantes y que es el encargado de controlar la implementación y el desarrollo de la Convención. A decir de la Administración Tributaria ecuatoriana, entre las principales expectativas del Ecuador frente a la adhesión está el fortalecimiento de la recaudación tributaria.¹²⁰

¹²⁰ Ecuador SRI, “Foro Global-Servicio de Rentas Internas del Ecuador”, accedido 16 de septiembre de 2019, <https://www.sri.gob.ec/web/guest/foro-global>.

Más allá, como otro de los esfuerzos del país en la inserción en el sistema internacional de intercambio de información, Ecuador se adhirió al Foro Global de Transparencia e intercambio de información fiscal de la OCDE el 26 de abril de 2017. A través de ello, el país adquirió beneficios y compromisos a cumplir en términos de intercambio de información. Es así que, entre sus beneficios está la asistencia técnica al Ecuador por parte del equipo técnico de Foro para revisar la implementación de los estándares; y a mediano plazo, la aplicación rápida y efectiva de estándares sobre transparencia e intercambio de información; así como también, la verificación de dichos estándares por parte de un grupo de pares asignados, *peer review group*, por sus siglas en inglés. De la misma manera, sus compromisos van vinculados a la implementación de estándares de: intercambio de información bajo pedido (IIP), e intercambio de información automático (IIA) de cuentas financieras.¹²¹

Pese a ser un tema reciente y a la novísima incorporación del Ecuador en foros y convenios internacionales, el país necesita seguir fortaleciendo sus estructuras internas para mejorar su inserción en el actual sistema de intercambio de información internacional y combatir problemas de corrupción que lo han afectado a lo largo de su historia. Como bien lo evidencia el índice de percepción de corrupción¹²² entregado por la organización *Transparency International*, por sus siglas en inglés, en el año 2018, la situación del Ecuador en términos de corrupción es preocupante. El país se situó en el puesto 114 de 180 países considerados, después de sus vecinos Colombia y Perú, quienes obtuvieron los puestos 99 y 105 respectivamente.

4. Estructura de los CDI suscritos por Ecuador

4.1. Bilateral

Como previamente dicho, los CDI bilaterales suscritos por el Ecuador se enmarcan dentro del Modelo de Convenio MOCDE, reconociéndose así un convenio tipo para con los países desarrollados o terceros países fuera de la región andina. En tal virtud, se procederá a revisar la estructura de uno de los últimos CDI bilaterales celebrados por el Ecuador, el convenio con el Estado de Qatar, suscrito en 2014, con aplicación desde

¹²¹ *Ibíd.*

¹²² Transparency International e.V, “Corruption Perceptions Index 2018”, *www.transparency.org*, accedido 3 de septiembre de 2019, <https://www.transparency.org/cpi2018>.

2019. Este supone incorporar las modificaciones más recientes derivadas de los comentarios al Modelo tipo. En adición, este también presume contemplar las actualizaciones más recientes al modelo ecuatoriano de negociación. Por lo tanto, para el desarrollo de esta sección se procederá a analizar el contenido de su articulado.

Comenzando por el Art. 1 y el Art. 2, estos comprenden el ámbito de acción del Convenio tanto a nivel subjetivo como objetivo, es decir personas e impuestos comprendidos. En esta línea, se establecen como beneficiarios del acuerdo los residentes de uno o de ambos Estados Contratantes; y aplica a los impuestos sobre la renta, totales o parciales, incluyendo las ganancias de la enajenación de la propiedad mobiliaria o inmobiliaria, exigibles por cada uno de las partes contratantes. En adición, se deja por sentado su aplicación para impuestos de naturaleza idéntica o análoga, que se establezcan con posterioridad a la fecha de la firma del acuerdo, y que se añadan a los actuales o los sustituyan, con énfasis en que cualquier modificación sustancial en las legislaciones fiscales internas será objeto de comunicación. Lamentablemente, no se establecen tiempos para comunicar estos cambios, que es una de las reformas actualmente sugeridas.

Más allá, en este CDI se amplían las disposiciones de aplicación en términos de definiciones generales. Se amplían conceptos como la comprensión del territorio de cada Estado en un vasto contexto desde un sentido geográfico, comprendiendo desde el territorio principal, aguas interiores, mar territorial, subsuelo y otros territorios bajo jurisdicción o soberanía de los Estados. Así también, se deja abierta la aplicación de la legislación fiscal doméstica para los términos no definidos dentro del articulado de este convenio.

Acerca de la residencia, Art. 4 de este CDI, se reconoce como residente a toda persona que en virtud de la legislación de los Estados esté sujeta a imposición en él por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga. Para el Ecuador esta expresión no incluye a las personas que estén sujetas a imposición en él exclusivamente por la renta que obtengan de fuentes situadas en el país. Con esta medida anti abuso, el Ecuador intenta evitar el mal uso del tratado a través de la sola constitución de empresas que buscan adquirir la condición de residentes, solo para hacerse beneficiarios de las disposiciones del Convenio con escasa realidad económica. Además, con la entrada en vigencia de la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal, se incorpora en la legislación la definición de residencia fiscal mejorando la aplicación del convenio en territorio de los estados signatarios.

Si una persona natural es residente de los dos estados contratantes, el CDI establece que la regla para el desempate tomará en cuenta los aspectos personales previstos en el Modelo MOCDE tales como: relaciones personales y económicas más estrechas (centro de intereses vitales), morada permanente, nacionalidad, o de común acuerdo entre los Estados. En el caso de una persona jurídica, el acuerdo dispone que se considera residente del Estado en que se encuentre su sede de dirección efectiva. Penosamente, no se establecen criterios de desempate para las personas jurídicas en cuanto a su sede de dirección efectiva. Y para una persona no natural residente de ambos estados, se considerara residente solamente del Estado que sea nacional. Si fuere nacional de ambos se lo resolverá a través de un procedimiento amistoso entre partes. En ausencia de este, la persona no natural de que se trate no tendrá derecho a los beneficios del Convenio.

Con respecto al establecimiento permanente, Art. 5 del Convenio, inicialmente recoge los criterios básicos que permiten identificar a un negocio permanente, tales como: a) las sedes de dirección; b) las sucursales; c) las oficinas; d) las fábricas; e) los talleres; f) las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales. Más allá, incluye criterios de tiempo o permanencia que excedan de 6 meses o 183 días dentro de un periodo cualquiera de 12 meses. Este criterio de tiempo se lo aplica para una obra, una construcción, un proyecto de instalación, o una actividad de inspección relacionada. Así también, para la prestación de servicios por una empresa, incluidos los servicios de consultores por intermedio de sus empleados o cualquier otro personal contratado por la empresa para ese fin.

Se excluye del concepto anterior los establecimientos, llámense instalaciones, depósitos, lugar fijo de negocios, dedicados a almacenar, exponer mercancías o transformarlos para otra empresa, comprar bienes o recoger información para otra empresa, o realizar cualquier otra actividad de carácter auxiliar o preparatorio para otra empresa. Asimismo, excluye a la realización de actividades de una empresa en uno de los Estados Contratantes por medio de un corredor, comisionista general, o cualquier otro agente independiente, siempre que estas personas actúen dentro del marco ordinario de su actividad bajo principios de plena competencia.

En el caso del Ecuador, la legislación tributaria ha asimilado ampliamente la ficción del establecimiento permanente. El texto del Art. 9 del Reglamento de Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno del Ecuador (LORTI), incluye varias de las disposiciones ya revisadas del Art. 5 del Convenio con Qatar. Aspecto que no es

relativamente nuevo, pues la normativa ecuatoriana lleva tiempo abordando el establecimiento de empresas extranjeras. Con esto se constata nuevamente, que la legislación ecuatoriana facilita la aplicabilidad de los CDI, lo que prueba los esfuerzos del país en este ámbito.

Siguiendo con el análisis de la estructura del CDI, se procede a revisar el articulado referente a la asignación de potestades tributarias entre los Estados Contratantes. En esta línea, se debe dejar sentado que se ha realizado un análisis en función del tipo de renta de la cual se trate. En tal virtud, se identifican tres grandes grupos: rentas empresariales, rentas personales, y rentas mixtas. Para mayor comprensión del lector, se incorpora la siguiente tabla que resume el articulado revisado generando una interpretación de cada criterio:

Tabla 2
Asignación de potestades tributarias en Convenio Ecuador-Qatar

Tipo de renta	Articulado	Asignación de potestades tributarias	Interpretación
Rentas empresariales	Art. 7.- Beneficios empresariales	Exclusiva en residencia, si no existe establecimiento permanente	Estado de Residencia tiene derecho prioritario, mas el Estado de Fuente puede gravar si existe establecimiento permanente
	Art. 8.- Transporte Marítimo y Aéreo		
Rentas personales	Art. 14.- Rentas de Trabajo Independiente	Exclusiva en residencia, si no existe base fija	Estado de Residencia tiene derecho único de gravar
		Compartida sin limitación en fuente, si existe base fija	Estado de Residencia tiene derecho prioritario, mas el Estado de Fuente puede gravar sin limite
	Art. 15.- Renta del trabajo dependiente	Exclusiva en residencia, si no cumple permanencia minima	Estado de Residencia tiene derecho único de gravar
		Compartida sin limitación en fuente, si cumple con permanencia minima	Estado de Residencia tiene el derecho prioritario, mas el Estado de Fuente puede gravar sin limite
	Art. 16.- Remuneración en calidad de Consejeros	Compartida sin limitación en fuente	Estado de Residencia tiene el derecho prioritario, mas el Estado de Fuente puede gravar sin limite
	Art. 17.- Artistas y Deportistas		
	Art. 18.- Pensiones y Aнуalidades	Exclusiva en residencia	Estado de Residencia tiene derecho único de gravar
	Art. 19.- Funciones Públicas	Exclusiva fuente. Se da una excepción si la persona natural es residente otro Estado	Estado de Fuente tiene derecho prioritario, mas el Estado de Residencia puede gravar si se da excepcion
	Art. 20.- Profesores e investigadores	Exclusiva en residencia	Estado de Residencia tiene derecho único de gravar
	Art. 21.- Estudiantes		
Art. 21.- Otras rentas	Exclusiva en residencia, si no existe establecimiento permanente	Estado de Residencia tiene derecho único de gravar	
Rentas mixtas	Art. 6.- Rentas de Bienes Inmuebles	Compartida sin limitación en fuente	Estado de Residencia tiene el derecho prioritario, mas el Estado de Fuente puede gravar sin limite
	Art. 10.- Dividendos	Compartida con limitación en fuente (5 al 10%)	Estado de Residencia tiene el derecho prioritario, mas el Estado de la Fuente puede gravar con limite
	Art. 11.- Intereses	Compartida con limitación en fuente (10%)	Estado de Residencia tiene el derecho prioritario, mas el Estado de Fuente puede gravar con limite
	Art. 12.- Regalías		
	Art. 13.- Ganancias de Capital	Bienes inmuebles (compartida sin limitación en fuente)	Estado de Residencia tiene el derecho prioritario, mas el Estado de Fuente puede gravar sin limite
		Muebles de un establecimiento permanente (tributación en fuente)	Estado de Fuente tiene derecho único de gravar
Buques o aeronaves(tributación en fuente)		Estado de Fuente tiene derecho único de gravar	
Otras ganancias (residencia)		Estado de Residencia tiene derecho único de gravar	

Fuente: Convenio Ecuador-Qatar

Elaboración: propia

Empezando con el primer artículo que distribuye las potestades tributarias entre Ecuador y Qatar, se encuentra el Art. 6. En este artículo se aplica un criterio compartido sin limitación en fuente, al entenderse que las rentas que un residente de un Estado contratante obtenga de bienes inmuebles situados en el otro Estado Contratante pueden ser gravables en este último. Aquí, se amplía el concepto de propiedad inmobiliaria, comprendiendo la propiedad accesorio, el ganado y el equipo utilizado en las explotaciones agrícolas y forestales, y las rentas derivadas de la utilización directa, arrendamiento o cualquier otra forma de explotación de la propiedad inmobiliaria. No obstante, no se considera al equipo relacionado a la explotación de recursos naturales como parte de la propiedad inmobiliaria de manera expresa. Lo cual sería un tema pendiente a revisar en este ámbito.

El Art. 7 vincula los beneficios empresariales con la existencia de un establecimiento permanente. Se asigna la potestad tributaria a un Estado en la medida en que puedan atribuirse los beneficios de un establecimiento permanente dentro de su territorio. En caso de existir beneficio imponible para una empresa de un Estado que actúa con establecimiento permanente en otro Estado, se da paso a un reparto del beneficio total de la empresa entre sus diversas partes. No se atribuyen beneficios a un establecimiento por la compra de bienes o mercancías para la empresa. Pese a esto, no se identifica de manera expresa el principio de fuerza de atracción, que habla sobre el derecho de tributar del Estado Contratante donde efectivamente se genere el ingreso, independientemente del lugar de contratación, emisión de la factura o del pago.

En el caso del Art. 8 se considera como supuesto de imposición el lugar donde se haya domiciliado la empresa. Esta idea se desprende de la interpretación de su contenido al mencionarse que los beneficios de una empresa de un Estado Contratante procedentes de este sector solo pueden someterse a imposición en ese Estado Contratante. Mediante este supuesto, se eliminan las dificultades propias de la determinación de una sede de dirección efectiva, que fue una falencia dentro de las estructuras de los CDIs de mayor antigüedad.

Otro punto es, a través del Art 9, se incorpora una cláusula anti abuso por parte de las empresas asociadas con vínculos jurídicos o económicos fuera del contexto de plena competencia. En tal virtud, los Estados se someten a la posibilidad de rectificar las determinaciones practicadas por las empresas radicadas en sus territorios, a través de ajustes contables, o aplicar mecanismos de relacionamiento como los precios de transferencia. No obstante, no se deja expresamente dicho la posibilidad de uso de los

regímenes de precios de transferencia de los Estados Contratantes para tal efecto. Además, el CDI no limita la definición de empresas asociadas, por lo que podría atenderse a las legislaciones de los Estados Contratantes. En el caso del Ecuador, el Art. 4 del Reglamento de Aplicación de la LORTI define plenamente a las partes relacionadas.

En cuanto a los artículos vinculados a las rentas mixtas, está el Art. 10, que recoge los beneficios derivados de los dividendos pagados, por una sociedad residente de un Estado Contratante a un residente del otro Estado Contratante. De este se atribuye una imposición compartida con limitación en fuente. Ya que se dice que pueden someterse a imposición inicialmente en el Estado de residencia, más el Estado de fuente puede gravar dicha renta con un límite de entre el 5% y el 10% en ciertos casos contemplados. Esta imposición compartida no siempre fue parte de la estructura de los CDIs suscritos por el Ecuador. En los antiguos convenios se consolidaban las rentas según el lugar de residencia del inversionista, dejando la potestad tributaria exclusivamente para el país de residencia.

No obstante, en la legislación ecuatoriana, exclusivamente en el art. 8 de la LORTI, se establece que el único caso en el que los dividendos estarían gravados es cuando son distribuidos por las sociedades nacionales o extranjeras residentes en Ecuador, a favor de personas naturales residentes en el país, o a favor de sociedades domiciliadas en paraísos fiscales. Por lo que, no se podría interpretar que por el hecho de que el Art. 10 este contenido en el CDI se generara la potestad de gravar dividendos percibidos por un residente de Qatar, cuando según disposición expresa en la legislación ecuatoriana están exonerados.

Acerca de los intereses, otra renta mixta, Art. 11 del Convenio, también se aplica un criterio mixto de imposición. Se habla de que pueden ser sometidos a imposición en el Estado de residencia, otro Estado Contratante, pero también podrán someterse a imposición en el Estado de fuente, Estado Contratante del que procedan. De ser este el caso y con un beneficiario efectivo residente del otro Estado Contratante, la imposición no podrá exceder del 10% del importe bruto de los intereses. En otras palabras, se consideran presunciones relacionadas con el domicilio del acreedor y subsidiariamente relacionadas con el lugar desde el cual se hace el pago, bajo la presunción legal de que es donde se coloca el capital. Adicionalmente, es meritorio mencionar que en la legislación tributaria ecuatoriana no existe una definición expresa de lo que se entiende por interés. De ahí que, se ha acogido la definición establecida en los modelos internacionales.

Además, importante mencionar que en el artículo precedente se incorporan exenciones en créditos para atraer la inversión extranjera y pagos de gobierno a gobierno. Bajo el primer propósito, el Ecuador exonera de impuestos a intereses pagados a entidades de inversión de Qatar. Y bajo el segundo propósito, se entiende que varios de los contratos con entidades de gobierno, puede ser derivados de una actividad de fomento de las exportaciones. Más esto no está explícitamente dicho. Además, se limitan la aplicación del Convenio a intereses pagados en condiciones plenas de mercado, como medida anti abuso.

Al igual que en artículo anterior, el Art. 12 aplica un criterio mixto de tributación, con la posibilidad de imposición por parte del Estado de residencia, pero también pudiendo ser objeto de imposición en fuente, con limitación del 10% del importe bruto de las regalías. También, se otorga la definición de regalías. Empero, dentro del ámbito de propiedad intelectual, no se contemplan las obtenciones vegetales como parte de la definición. Aunque se conoce que Ecuador incluye este concepto en otros CDI actualmente suscritos. A decir de Galo Maldonado, en su análisis de las tendencias actuales de los CDI, este tema debería interesar a los países que son ricos en biodiversidad biológica, como nuestro país.¹²³ Más menciona, que no siempre es de interés de los países contratantes su inclusión, pues existen convenios paralelos para tratar derechos intangibles de propiedad intelectual.

En lo que compete al Art. 13 del CDI, se utilizan también criterios de tributación compartida. Inicialmente, se habla de tributación en fuente como opción sobre las rentas en la enajenación de bienes inmuebles. Lo propio sucede con las rentas de la enajenación de propiedad mobiliaria de un establecimiento permanente, y las rentas de la enajenación de acciones derivadas de propiedad inmobiliaria. Por otro lado, las rentas provenientes de la enajenación de buques o aeronaves explotados en tráfico internacional solo podrán ser gravadas en el Estado de residencia del enajenante, al igual que otras ganancias más allá de las ya mencionadas.

Hablando del Art. 14 de las rentas de trabajo independiente, aquí se hace meritoria la presencia de un establecimiento permanente o base fija, como situación importante para compartir renta. Además, se incorpora temporalidad (más de 183 días) para que se configure la potestad de gravamen en fuente. Caso contrario el criterio de residencia se pone de manifiesto. Si bien los últimos comentarios de los modelos de convenio OCDE

¹²³ CIAT, “DT 02-2016”, 68.

y ONU han fusionado este artículo con el Art. 7 referente a beneficios empresariales, analistas aseguran, que aún sigue vigente en CDI suscritos en Latinoamérica. A decir de ellos, con la razón de poder empatar la aplicación de los tratados fiscales con las legislaciones internas, que tratan las rentas de servicios del ejercicio profesional independiente separadamente a las de actividad empresarial.

Para el caso de los artículos 15 y 16 se considera un criterio de tributación compartida no limitada en fuente. El país de fuente tiene el primer derecho de gravar estas rentas. Sin embargo, dentro del primer artículo, existe la excepción de tributación exclusiva en residencia cuando: a) no se da una permanencia mayor a 183 días por parte del perceptor, b) las remuneraciones son pagadas por un residente del otro Estado, c) no se cargue un coste a un establecimiento permanente o base fija del otro Estado. Se da una regla especial para tripulación de buques y aeronaves dedicadas a navegación internacional.

Acerca del Art. 17 el Convenio establece un criterio de imposición compartido sin limitación en fuente. Sin embargo, se exoneran de impuestos a los eventos de artistas o culturales financiados con fondos públicos. Es de entenderse entonces, que los dos Estados comparten una política común de fomento de cultura. Por otro lado, los artículos 18, 20 y 21 aplican un criterio de tributación exclusivamente en residencia. Para el caso de los profesores e investigadores se identifica un límite de tiempo y un ámbito de interés de la investigación, interés público, como medida anti abuso.

Profundizando ya en los métodos para eliminar la doble imposición, art 23, se evidencian los siguientes: método de exención, y el método de crédito fiscal ordinario. En el caso de Qatar, se restringe a la aplicación del segundo al reconocer la deducción del impuesto pagado en el exterior, a la fracción de su propio impuesto que corresponda a las rentas imponibles en su Estado. Es decir, en este caso la deducción se otorgaría de lo que resulte menor respecto del monto del impuesto pagado en el extranjero o el que resulte de aplicar sobre las rentas extranjeras la alícuota vigente en el Estado de residencia. Mas para el caso del Ecuador, la aplicación es combinada. De manera general, para las rentas que fueron objeto de imposición por parte de Qatar, el Ecuador las reconoce como exentas, anulando la posibilidad de concurrencia de las dos jurisdicciones fiscales.

Sin perjuicio de lo anterior, el Ecuador establece restricciones a la exención prevista: limitación a ciertos tipos de renta y la posibilidad de considerar los réditos de fuente extranjera como parte de la base imponible. En este sentido, se deja sentado que para las rentas de los artículos: 10-Dividendos, 11-Intereses, 12-Regalías se aplicará el

método de crédito fiscal ordinario. Así también, el Ecuador podría reconocer la aplicación de la exención con progresividad sobre las rentas exentas. Si bien no somete a imposición las réditos de fuente extranjera, si las considera como parte de la base imponible en el establecimiento de alícuotas progresivas aplicables a la rentas de fuente nacional.

Como observación se puede anotar que no se contemplan métodos variantes del sistema de imputación, considerados actualmente para fomentar la atracción de inversión extranjera en los países importadores de capital. Esto derivado del hecho de que no permiten la anulación de la deducción del país de la fuente al reconocer un impuesto menor en el país de residencia. No se establecen figuras que permitan una deducción en el país de la residencia superior al impuesto efectivamente pagado en la fuente tales como: Imputación del impuesto ahorrado (*tax sparing credit*) o la imputación del impuesto nacional o equivalente (*credit for notional tax or matching credit*).

Dirigiendo la atención a la incorporación de cláusulas anti abuso generales complementarias a las clausulas anti abuso ya señaladas en los artículos precedentes, está el Art. 25 que se refiere a la limitación de beneficios. En tal sentido, este establece claramente que no se aplicarán las reducciones o exoneraciones si no existe una esencia económica en la transacción. Es decir, si el único propósito de la aplicación del CDI por parte de un residente de los Estados es obtener los beneficios que este presenta, sin tener una motivación económica real, no se dará paso al otorgamiento de los mismos.

Pasando a los artículos complementarios del CDI que van más allá de la aplicación de criterios de tributación o de mecanismos de alivio de la doble imposición, están los relacionados a una correcta aplicación y operatividad del acuerdo fiscal dentro de un contexto transparente y de cooperación. De ahí, que se parte con el análisis del Art. 24 que versa sobre la no discriminación. Los párrafos aquí descritos hacen alusión al trato nacional como principio en la aplicación de los criterios tributarios en los diferentes artículos. Logrando así, que las operaciones de los extranjeros cuanto de los nacionales de Ecuador y Qatar reciban el mismo tratamiento tributario.

En cuanto a la operatividad del acuerdo, el Art. 26 que habla sobre el procedimiento amistoso, menciona que existe la posibilidad de que se planteen figuras de revisión y resolución de inconformidades entre administraciones tributarias. Por ende, los contribuyentes de un Estado podrán plantear un recurso de revisión o reclamación ante las autoridades competentes de su Estado. Para que estas, en su defecto, hagan sus buenos oficios para lograr un acuerdo amistoso entre Estados. No obstante, se limita el tiempo de accesibilidad a este recurso a tres años posteriores a la notificación por parte de la

administración tributaria de la medida que implique una imposición no conforme con las disposiciones del acuerdo. Más se contempla la posibilidad de una comunicación directa y a través de comisiones integradas por miembros de los 2 Estados, para acelerar el proceso de revisión entre administraciones.

También, el Art. 27 que aborda el intercambio de información, presenta de manera clara disposiciones de aspectos operativos de intercambio de información y protección de data personal o confidencial. Si bien se señala que no se podrá obligar a un Estado a ir en contra de su legislación o prácticas administrativas, o en contra del orden público, se da la apertura necesaria para recabar información importante para fines tributarios. Por consecuencia, se da paso a que las administraciones tributarias de los dos Estados mejoren sus canales de comunicación para fines de evasión y elusión fiscal en transacciones económicas entre sus contribuyentes. Sin embargo, no se presentan mecanismos de asistencia administrativa mutua como parte de este artículo, a diferencia del Convenio CAN que sí lo hace.

En esta línea, no se introduce otra de las disposiciones especiales, parte del modelo MOCDE, en su Art. 27, que aborda la asistencia en recaudación de impuestos. A mi criterio, hubiese sido de mucha ayuda para los gobiernos contratantes la incorporación de esta cláusula que les permita prestarse asistencia mutua en la recaudación de sus créditos tributarios. Entendiéndose por crédito tributario todo importe derivado por impuestos de toda clase y naturaleza, entre ellos el de renta, más otros supuestos vinculados: intereses, sanciones administrativas, costes de recaudación o de establecimiento de medidas cautelares relacionadas con dicho importe.¹²⁴ Con esta cláusula, el Ecuador hubiese podido solicitar a Qatar la aceptación de un crédito tributario propio para los fines de recaudación como si se tratara de un crédito tributario de Qatar, y viceversa.

Cerrando el análisis del CDI bilateral entre Ecuador y Qatar, se evidencia que no existió la incorporación del principio de buena fe, que es una cláusula ampliada pertinente a una correcta aplicación del acuerdo. Esta a decir de especialistas, forman parte de las tendencias actuales de los CDIs. Más en mi opinión, sería redundar en un tema por demás sobreentendido. Como se mencionó antes, este principio debe primar en el desarrollo del Derecho Internacional. El principio de buena fe es un principio universalmente reconocido tanto en la Carta de las Naciones Unidas como en el Art. 26 de la Convención

¹²⁴ Organización de Cooperación y Desarrollo Económico, “Modelo de Convenio Tributario Sobre La Renta y Sobre El Patrimonio”, 42.

de Viena de 1969, por lo que está sobreentendido que es parte integral del presente Convenio.

4.2. Multilateral

La Decisión 40,¹²⁵ expedida por la Comisión de la CAN, después sustituida por la Decisión 578 fue concebida como una herramienta dentro del proceso de integración económica de los Países Miembros (PM) de la CAN. Parafraseando a Cesar Montaña, su objeto es reducir o eliminar de plano las distorsiones fiscales que constituyen la causa de desigualdad de los sistemas tributarios de los PM y que tienen repercusiones en el proceso de integración subregional y proyectar una posición frente a terceros países.¹²⁶ Más allá, busca atraer la inversión extranjera y prevenir la evasión fiscal. Se circunscribe dentro de un ámbito de aplicación limitado a los impuestos directos: impuesto a la renta y patrimonio, y el criterio de vinculación de la fuente es la base jurídica de aplicación de tributos en los PM. Así también, su ámbito de aplicación se restringe a personas que tengan su domicilio en cualquiera de los PM, y plantea un esquema de colaboración entre administraciones tributarias.

Hablando del domicilio de las personas, establecido que está en el Art. 2 dentro de las definiciones generales, una persona física o natural será considerada domiciliada en el PM en que tenga su residencia habitual, por lo que no se acoge al criterio de residencia fiscal determinado en las legislaciones domésticas de los Estados Miembros. En el caso de una persona moral o jurídica, se entiende que está domiciliada en el país que señala su instrumento de constitución. En ausencia de este, la empresa se considera domiciliada en el lugar donde se encuentre su administración efectiva.

En el Art. 3 que habla sobre la jurisdicción tributaria, se establece la aplicación del criterio de vinculación de la fuente, independientemente del domicilio o nacionalidad de las personas, para el Estado donde se generaron las rentas quien será el llamado a gravarlas. De ahí que, la Decisión prevé el método de exoneración como el que prevalecerá para evitar problemas de doble imposición en la subregión.

Así también, el Art. 4 sobre rentas inmobiliarias versa que la potestad de gravar las rentas generadas por bienes de naturaleza inmueble será expresamente del país miembro de ubicación. A decir de Cesar Montaña, esta asignación de potestad tributaria

¹²⁵ CAN, Decisión 40. La Decisión 578 de la Comisión Andina. Decreto No. 1551, 1978.

¹²⁶ Montaña y UASB, *El Ecuador y los problemas de la doble imposición internacional*, 104.

es demás coherente con la soberanía de un Estado en su territorio.¹²⁷ Caso similar acontece con el Art. 5 que trata las rentas provenientes del derecho a explotar recursos naturales, donde se asigna la potestad tributaria al PM dueño de los recursos naturales. La Decisión 578 amplía el concepto de derecho a explotar también al arrendamiento, subarrendamiento, cesión o concesión del mismo.

En el Art. 6 se revisan los beneficios de las empresas, para lo cual se establece nuevamente que serán gravados únicamente donde se generen. Para mejor interpretación de este artículo se construyen criterios a través de los cuales se consideraran las actividades empresariales en el territorio de un PM. Entre ellos están:

- a) Una oficina o un lugar de administración o dirección de negocios;
- b) Una fábrica, planta o taller industrial o de montaje;
- c) Obra de construcción;
- d) Un lugar o instalación donde se extraen o explotan recursos naturales, como mina, pozo, cantera, plantación o barco pesquero;
- e) Una agencia o local de ventas;
- f) Una agencia o local de compras;
- g) Un depósito, almacén, bodega o establecimiento similar destinado a la recepción, almacenamiento, o entrega de productos;
- h) Cualquier otros local, oficina o instalación cuyo objeto sea preparatorio o auxiliar de las actividades de la empresa;
- i) Un agente o representante

El texto anota además que cuando una empresa efectúe actividades en dos países miembros, cada uno de ellos podrá gravar las rentas que se generen en su territorio.¹²⁸

Aquí se pone de manifiesto el criterio del establecimiento permanente aplicado a las empresas comerciales, mismo que se fundamenta en que la actividad económica tenga cierta permanencia o autonomía en un determinado territorio. En términos de tiempo o permanencia, la doctrina contempla permanencia de doce meses aunque existen países que consideran periodos de seis meses. Para el caso de esta Decisión no se contempla tiempo específico.

A continuación, el Art. 7 se ocupa de las empresas asociadas o relacionadas, otorgando criterios para definir cuando una empresa se categoriza como tal. Así, se indica que dicha situación se dará cuando:

- a) una empresa de un País Miembro participe directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa de otro País Miembro; o
- b) unas mismas personas participen directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa de un País Miembro y de una empresa en otro País

¹²⁷ *Ibíd.*

¹²⁸ CAN, *Decisión 578, Régimen para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal*, art.6.

Miembro, y en uno y en otro caso las dos empresas estén, en sus relaciones comerciales o financieras, unidas por condiciones aceptadas o impuestas que difieren de las que serían acordadas por empresas independientes...¹²⁹

También se otorga un mecanismo para incluir la imposición de la renta de una empresa asociada en un País Miembro en otro País Miembro a través de un ajuste, objeto de revisión por parte de las autoridades competentes. A través de este artículo, se incorpora una norma anti evasiva tratando de evitar la planeación tributaria nociva y la evasión fiscal. Se introduce el concepto de partes relacionadas (*related parties*), y el principio de plena competencia (*arm's length*) al contemplar las condiciones de las empresas bajo condiciones de independencia.

Siguiendo, el Art. 8 aborda los beneficios de empresas de transporte, señalando que los beneficios que obtuvieron las empresas de transporte aéreo, terrestre, marítimo, lacustre y fluvial estarán sujetos a obligación tributaria en el PM donde las empresas tengan domicilio. Se ratifica el criterio de vinculación territorial o de la fuente, dejando expresa potestad de gravar al PM donde se domicilien las empresas de este tipo. Lo propio sucede con el Art. 9 que revisa las regalías, así se dice que las regalías o *royalties*, por sus siglas en inglés, solo serán gravadas en el PM donde se use o se tenga el derecho de uso del bien intangible. Por ejemplo, las obras protegidas por derecho de autor en un PM solo tributarán en el territorio de ese país.

En el caso de los intereses, tratados en el Art. 10 de la Decisión, se establece que los intereses y demás rendimientos financieros solo serán gravables en el PM donde se impute y se registre su pago. Para la aplicación de este artículo, se debería partir desde la presunción legal de que el PM donde se imputó y registró el pago de los intereses es donde se utilizó el crédito. Mas esta concepción no está plenamente establecida a nivel de esta normativa andina. La misma lógica se sigue con la imposición en los dividendos y participaciones, Art. 11, asignando la potestad tributaria al PM donde estuviere domiciliada la empresa que los distribuye.

La normativa andina establece que el PM en donde esta domiciliada la empresa o persona receptora o beneficiaria de los dividendos o participaciones, no podrá grabarlos 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. Con esto, se está buscando liberar de una carga adicional a los socios, entendiéndose que nadie puede ser

¹²⁹ *Ibíd.*, art. 7.

sujeto de un doble impuesto por el mismo concepto. Sin embargo, de acuerdo a la normativa ecuatoriana, según Art. 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno, se gravan los dividendos y participaciones de los socios distribuidos por sociedades residentes en el Ecuador, cuando los beneficiarios efectivos están domiciliados en el país.

En lo que compete al Art. 12 que hace alusión a las ganancias de capital, se menciona que solo podrán ser gravadas por el PM en cuyo territorio estuvieren situados los bienes al momento de su venta. No obstante, se precisan dos excepciones, en la enajenación de:

- a) Naves, aeronaves, autobuses, y otros vehículos de transporte, que solo serán gravables por el País Miembro donde estuviere domiciliado el propietario, y
- b) Títulos, acciones y otros valores, que solo serán gravables por el País Miembro en cuyo territorio se hubieren emitido.¹³⁰

De nuevo, se recurre al criterio de la fuente para gravar este tipo de rentas en general. Únicamente, se precisa el criterio subjetivo de domicilio del propietario para el caso de vehículos de transporte.

Expresada que esta la predominancia del criterio de la fuente a nivel de la CAN, en el Art. 13, que da tratamiento a las rentas provenientes de servicios personales, se hace otra vez hincapié en este principio. Así, todas las remuneraciones, honorarios, sueldos, salarios, beneficios y compensaciones similares, percibidas como retribuciones por servicios prestados por los empleados, profesionales, técnicos o por servicios personales en general, incluidos los de consultoría, solo serán gravables en el territorio donde fueron prestados. Al igual que las ganancias de capital, existen 2 excepciones, los percibidos por:

- a) Las personas que presten servicios a un País Miembro, en ejercicio de funciones oficiales debidamente acreditadas; estas rentas solo serán gravables por ese País, aunque los servicios se presten dentro del territorio de otro País Miembro.
- b) Las tripulaciones de naves, aeronaves, autobuses, y otros vehículos de transporte que realicen tráfico internacional; estas rentas solo serán gravables por el País en cuyo territorio estuviere domiciliado el empleador.¹³¹

Lo mismo sucede con los beneficios empresariales por la prestación de servicios, servicios técnicos, asistencia técnica y consultoría, Art.14, estos se encuentran gravados

¹³⁰ *Ibíd.*, art. 12.

¹³¹ *Ibíd.*, art. 13.

en el PM donde se produzca el beneficio de los servicios, con la presunción legal evidente de que el lugar donde se produce el beneficio es en el que se imputa y registra el gasto.

Más adelante, se abordan las pensiones, anualidades y otras rentas periódicas semejantes en el Art. 15. Aquí se otorga la potestad tributaria al PM en cuyo territorio se encuentre situada su fuente productora. En aplicación de esta disposición, se considera que la fuente productora se sitúa en el Estado donde se firmó el contrato que origina dichas rentas; en caso de no existir contrato, en el país desde el cual se efectúa el pago. El mismo criterio de asignación de potestad tributaria en fuente se mantiene para las rentas provenientes de entretenimiento público, Art. 16, independientemente del tiempo de permanencia en el territorio del PM por parte de las personas que realizan las actividades.

Por último, como parte de las disposiciones generales de la Decisión, se incorporan definiciones interesantes que coadyuvan a la buena interpretación, aplicación, intercambio de información, y colaboración entre las administraciones tributarias de los PM. De primera instancia, se reconoce como fundamental el trato nacional a todos los domiciliados en la CAN. Así, el Art. 18 menciona que ningún PM aplicará a las personas domiciliadas en los otros PM, un tratamiento menos favorable que el que aplica a las personas domiciliadas en su territorio, respecto de los impuestos materia de esta Decisión. Por otro lado, se contemplan los artículos: Art. 19 Consultas e Información, el Art. 20 Interpretación y Aplicación del Convenio y el Art. 21 Asistencia en los procesos de recaudación, que ya fueron abordados con anterioridad.

5. Normativa tributaria ecuatoriana vigente incluyendo las reformas introducidas por la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal y otras reformas de relevancia

A decir de Juan Gómez, desde los inicios de los años 2000 se empezaron a ver dos tendencias de reformas tributarias a nivel de América Latina: la primera dada por el fortalecimiento del impuesto sobre la renta, y la segunda dada por la introducción de tributos heterodoxos o no convencionales.¹³² En el ámbito del impuesto a la renta, se empezaron a introducir elementos de imposición dual que dividen a la renta cedular en

¹³² ONU, *Consensos y Conflictos en la Política Tributaria de América Latina*, ed. Juan Carlos Gómez Sabaini, Juan Pablo Jiménez, y Ricardo Martner, (ONU: ECLAC Books, 2017), 55, doi:10.18356/256beeca-es.

renta del trabajo y renta derivada del capital. Con esto se tenía como objetivo mejorar el recaudo tributario al ampliar las bases tributarias y aumentar las tasas impositivas. Más allá, en varios países de la región, tal es el caso del Ecuador, se han venido adoptando y perfeccionando normas de tributación internacional. En tal virtud, se introducen conceptos de precios de transferencia, paraísos fiscales, renta de los no residentes, y se impulsaron varios convenios para el intercambio de información.

Con la entrada en vigencia de la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal el año 2015,¹³³ en adelante LOIPPF, el Ecuador incorpora nuevamente reformas tributarias a sus principales cuerpos legales, entre otros: Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno y Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador. Es de entenderse que las reformas tributarias incorporadas buscan, entre otras cosas, mitigar problemas propios de la fiscalidad nacional e internacional. Entre las reformas más significativas incorporadas por esta en la normativa tributaria ecuatoriana están las vinculadas a aspectos como: la residencia fiscal, los derechos representativos de capital, los dividendos, beneficiario efectivo, las regalías entre partes relacionadas.

Así por ejemplo, en la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno (LORTI), en el Art. 4 se amplía el concepto de residencia fiscal de una persona natural y de una sociedad. Para el primer caso, en el Art. 4.1. se enumera los distintos supuestos que determinan para efectos fiscales que una persona natural sea considerada residente en el Ecuador, tales como un tiempo de permanencia igual o mayor a 183 días calendarios o no, en un lapso de 12 meses consecutivos, dentro de hasta dos periodos fiscales. También, se menciona el núcleo principal de actividades o intereses económicos en el Ecuador de forma directa o indirecta, y los vínculos familiares más estrechos en el país. Ampliando, cuando sus principales ingresos económicos se encuentren en el país o cuando la mayor cantidad de activos de la persona, sin especificar su tipo, se encuentren en territorio ecuatoriano.

En el caso de sociedades, el Art. 4.2. de la LORTI manifiesta que estas tienen residencia fiscal en el Ecuador cuando su constitución o creación fue realizada en territorio ecuatoriano. Lo cual concuerda con la definición contemplada por el Código Tributario en su Art. 61, misma que versa como el lugar señalado en el contrato social o en los estatutos. Sin embargo, no considera el criterio de sede de dirección efectiva para

¹³³ Ecuador, *Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal*, Registro Oficial, Suplemento, No 405 de 29 de diciembre de 2014.

efectos de residencia fiscal para sociedades. Este se restringe únicamente al marco de aplicación de los Convenios de Doble Imposición, CDI.

Más allá, en el Art. 8 de la LORTI se amplían los hechos imposables de impuesto a la renta adicionando la utilidad percibida por la enajenación directa o indirecta de acciones, participaciones, u otros derechos representativos de capital, y el incremento patrimonial no justificado de personas naturales y de sociedades domiciliadas o con establecimiento permanente en el Ecuador. A este último, para una empresa extranjera, la LORTI lo define como todo lugar o centro ubicado dentro del territorio nacional, en el que una sociedad extranjera efectúe todas sus actividades o parte de ellas. De complemento, el Art. 9 del Reglamento de la LORTI lo contempla como el lugar fijo en el que una empresa efectúa todas o parte de sus actividades de negocio, incluyendo significaciones positivas, obras de construcción, y agencia, dejando fuera las actividades de carácter preparatorio y auxiliar.

No obstante la consideración sobre la utilidad por enajenación como ingreso gravado, en el ámbito de aplicación de los CDI, el artículo innumerado agregado a continuación del Art. 67 del Reglamento para la aplicación de la LORTI dispone que en estos casos se deberá cumplir con lo dispuesto en el respectivo convenio. Por ende, si la sociedad que realiza la transferencia de la acción es residente de un país con el cual Ecuador mantenga un tratado de esta índole, de manera general la utilidad resultado de dicha transferencia no debería ser objeto de imposición en Ecuador.

Por otro lado, la LOIPPF delimita las exenciones del impuesto a la renta incluyendo definiciones antes citadas, tales como la del beneficiario efectivo. Es así que el Art. 9 de la LORTI se modifica para extender el beneficio de la exención al impuesto a la renta a los dividendos y utilidades distribuidas por sociedades nacionales o extranjeras residentes en el Ecuador, a favor de otras sociedades nacionales o extranjeras o personas naturales no residentes en el Ecuador, excepto cuando el beneficiario efectivo es residente ecuatoriano. O en los casos en que son distribuidos por sociedades que no han cumplido con el deber de informar sobre sus beneficiarios efectivos.

Adicionalmente, la LOIPPF limita los gastos deducibles de tipo regalías, servicios técnicos, administrativos, y de consultoría que tengan vinculación con partes relacionadas. En tal virtud, el Art. 10 numeral 20 de la LORTI versa que: “Las regalías, servicios técnicos, administrativos, y de consultoría pagados por sociedades domiciliadas

o no en el Ecuador a sus partes relacionadas serán deducibles de acuerdo con los límites que para cada tipo o en su conjunto se establezca en el reglamento”.¹³⁴

Complementariamente, su reglamento de aplicación en el Art. 28 delimita la deducibilidad del valor pagado por este concepto al 20% de la base imponible del impuesto a la renta más el valor de dichos gastos, siempre y cuando dichos gastos correspondan a la actividad generadora realizada en el país. Para el caso de las sociedades que se encuentren en el ciclo pre operativo del negocio el 10% del total de los activos. Y en el caso de contratos de exploración, explotación, y transporte de recursos no renovables, se establece el 1% de la base imponible del impuesto a la renta más el valor de dichos gastos.

Hablando además de las reformas introducidas por la LOIPPPF en términos de mitigación de la evasión y elusión fiscal, es posible mencionar el perfeccionamiento del Art. 13 de la LORTI que trata de pagos al exterior de primas de cesión o reaseguros. Se establece que serán deducibles y no estarán sujetos al impuesto a la renta ni retenciones en la fuente en el Ecuador los porcentajes de primas de cesión o reaseguros siempre que la sociedad aseguradora en el exterior no sea residente fiscal o esté constituida o ubicada en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición. Limitando la deducibilidad únicamente para aquellas sociedades operativas en países con esquemas tributarios transparentes, se intenta una correcta aplicación de la ley evitando escenarios de evasión o elusión fiscal o *treaty shopping*.

Más adelante, la LORTI reformada por la LOIPPPF, castiga con tres puntos porcentuales de la tarifa del impuesto a la renta para sociedades la falta de transparencia en la operación de estas. De ahí que el Art. 37 de este cuerpo legal determina la tarifa impositiva para sociedades más 3 puntos porcentuales cuando: a) exista incumplimiento del deber de informar de acuerdo a la Ley, b) exista un titular de los derechos representativos de capital residente de un paraíso fiscal o jurisdicción de menor valor y el beneficiario efectivo es residente fiscal del Ecuador. A través de este artículo, en mi opinión, se trata de mitigar el riesgo de evasión o elusión fiscal.

Además, en el Art. 39 de la LORTI que versa sobre ingresos de no residentes, se penaliza el hecho de que un no residente esté constituido o ubicado en un paraíso fiscal o jurisdicción de menor imposición, con la aplicación de la tarifa máxima prevista para personas naturales. En otras palabras, la tarifa general prevista para sociedades

¹³⁴ Ecuador, *Ley de Régimen Tributario Interno*, art. 10.

únicamente se aplicará a los ingresos gravables de no residentes que no sean atribuibles a establecimientos permanentes y que no tengan vinculación con paraísos fiscales y jurisdicciones de menor tributación. Nuevamente, se busca desincentivar el uso de terceras jurisdicciones como escudos fiscales.

Siguiendo con la revisión, en el Art. 40 de la LORTI que habla sobre los plazos para la declaración, la LOIPPPF incorpora un artículo innumerado sobre la obligación de informar y declarar sobre la enajenación de acciones, participaciones y otros derechos representativos de capital. Se obliga a que las sociedades domiciliadas o los establecimientos permanentes en el Ecuador que enajenaron presenten la información sobre dichas transacciones. La falta de cumplimiento o cumplimiento parcial de la normativa es interpretada como falta de transparencia por parte de las sociedades. Por ende, se establece un mecanismo sancionador con una multa del 5% del valor real de la transacción.

La LOIPPPF vuelve a considerar el concepto de beneficiario efectivo como una medida interna anti abuso incorporada a lo largo de la redacción de la LORTI, en esta ocasión en su Art. 48 que hace alusión a las retenciones en la fuente sobre pagos al exterior. Aquí se añade un innumerado referente a la distribución de dividendos o utilidades. En este se menciona que, cuando el beneficiario efectivo sea residente fiscal en el Ecuador y la sociedad que distribuye los dividendos incumpla el deber de informar sobre su composición societaria se procederá a la retención del impuesto a la renta sobre dichos dividendos y utilidades conforme las disposiciones de ley, sin perjuicio de las sanciones correspondientes.

Luego, están las reformas que aunque no se desprenden directamente de la entrada en vigencia de la LOIPPPF en 2015, han modificado el actuar dentro de la aplicación de los acuerdos fiscales. En este contexto, salen a relucir las medidas anti abuso incluidas en la legislación ecuatoriana que hacen énfasis en el tratamiento penalizado de los paraísos fiscales. Así como también en los límites y formalismos a cumplir para la aplicación automática de los beneficios de los convenios de doble imposición. Estos últimos cuestionados pues ponen en duda la constitucionalidad de la medida, al oponerse al orden jerárquico de aplicación de las normas consagrado en el Art. 425 de la Constitución ecuatoriana.

Acerca de otras medidas anti abuso, se debe partir de la consideración de una clausula anti abuso general establecida en el Art. 17 del Código Tributario, que habla sobre la calificación del hecho generador. De este se desprende que se atenderá la esencia

económica sobre las normas jurídicas utilizadas para calificar al hecho generador que resultara en una obligación tributaria en el Ecuador. Con esto se buscó atacar prácticas de subcapitalización en el pasado. También, están las cláusulas anti abuso específicas incorporadas en la legislación interna relacionadas con la aplicación de CDI. A decir de Romeo Carpio, se encuentran las siguientes: precios de transferencia, subcapitalización, costos asignados desde el exterior, normas sobre operaciones con partes relacionadas, y normas anti paraíso fiscal.¹³⁵

Mencionados que están los precios de transferencia, la legislación tributaria ecuatoriana cuenta con un régimen para su control, basado en las directrices de la OCDE, a partir del año 2008. En los artículos innumerados después del Art. 15 de la LORTI se establece dicho régimen con aspectos vinculados como: el principio de plena competencia, los criterios de comparabilidad, y la metodología utilizada para la determinación de los precios de transferencia. Además, refiriéndose a la subcapitalización, legislación interna prevé, en adición al ya citado, algunos aspectos formales que limitan este problema. Es así que, el Art. 30 de la LORTI en su acápite III sobre los intereses por créditos del exterior, limita la deducción por pagos al exterior tras cumplir ciertos formalismos.

En lo que respecta a los costos asignados desde el exterior, el numeral 6-A del Art. 10 de la LORTI, limita la aplicación de gastos indirectos asignados desde el exterior a sociedades domiciliadas en Ecuador por sus partes relacionadas. Así, se establece un máximo del 5% de la base imponible del impuesto a la renta más el valor de dichos gastos. Y en el caso de sociedades en ciclo pre operativo se establece el mismo porcentaje pero sobre el total de los activos. Paralelamente, refiriéndose a las normas sobre operaciones con partes relacionadas, la legislación tributaria ecuatoriana prevé algunas limitaciones sobre este tipo de transacciones. Por ejemplo, el numeral 2 del Art. 10 de la LORTI no permite la deducibilidad de los costos o gastos de arrendamiento mercantil cuando el activo haya sido de propiedad de partes relacionadas. Así también, el Art. 11 del mismo cuerpo legal, establece la no deducibilidad de pérdidas por enajenación de activos fijos o corrientes entre partes relacionadas.

Finalmente, abordando las normas anti paraísos fiscales, la legislación tributaria ecuatoriana prevé varios aspectos que penalizan el uso de estos últimos. En este sentido, el Servicio de Rentas Internas emitió la resolución en donde se enlistan los paraísos

¹³⁵ Carpio et al., *Tratado de fiscalidad internacional para el Ecuador*, 550.

fiscales y jurisdicciones de menor imposición, con el objetivo principal de controlar el abuso en este tipo de jurisdicciones. Además, el Art. 49 de la LORTI penaliza el uso de paraísos fiscales con el único fin de elusión o evasión fiscal. Por ende, si las rentas del extranjero, recibidas por personas naturales o sociedades residentes en Ecuador, que han sido sometidas a imposición en otro estado, provienen de paraísos fiscales se menciona que no aplicará la exención y las rentas formaran parte de la renta global del contribuyente.

Por otro lado, hablando de los límites y formalismos incorporados en la normativa tributaria, la Ley Orgánica para el Equilibrio de las Finanzas Públicas, publicada en el Registro Oficial, Suplemento 744 del 29 de abril de 2016, reformó varios artículos de la LORTI. Entre ellos, está el Art. 48, que versa sobre las retenciones en la fuente sobre pagos al exterior. A través de este se otorgó al Servicio de Rentas Internas (SRI) la prerrogativa para determinar, mediante Resolución, montos máximos y otros requisitos formales y generales para la aplicación automática de los beneficios previstos en los convenios para evitar la doble imposición suscritos por el Ecuador. De ser el caso y superarse los montos, el artículo prevé que se el beneficio se otorgará mediante los mecanismos de devolución de impuestos.

En tal virtud, el 04 de julio de 2016 el SRI promulgó la Resolución No. NAC-DGERCGEC16-00000204 derogada posteriormente por la Resolución No. NAC-DGERCGEC18-00000433 del 28 de diciembre de 2018, que habla sobre montos máximos para la aplicación automática de los beneficios del acuerdo fiscal. Subsidiariamente, se incorpora al marco jurídico ecuatoriano, la Resolución No. NAC-DGERCGEC16-00000388 Registro oficial 849 del 27 de septiembre de 2016 posteriormente derogada por la Resolución No. NAC-DGERCGEC19-00000026 Registro oficial 50611 de junio de 2019, que versa sobre el procedimiento para la devolución de los valores por concepto de la retención del impuesto a la renta realizada a no residentes en aplicación de CDI.

La resolución a priori mencionada, es considerada como una medida de dudosa constitucionalidad por varios expertos basándose en el Art. 425 de la Constitución, que reconoce la prelación de la Constitución y los tratados y convenios internacionales sobre las leyes orgánicas, reglamentos y resoluciones de aplicación. Y ante una antinomia en la aplicación de la norma, debe prevalecer la aplicación de la norma jerárquica superior. Más, el Estado ecuatoriano respalda su actuar apoyándose en los comentarios al Art. 1 del Modelo MOCDE en su versión 2010. No obstante, el modelo no es vinculante para

las partes contratantes. Se constituye únicamente en un documento orientativo, prototipo o guía en la negociación y celebración de los CDI, con lo que podría ser considerado una violación al principio de seguridad jurídica, Art. 82 de la Constitución de la Republica, que va en contra de los CDI ya suscritos.

Capítulo tercero

Evaluación de la aplicación de los CDI, suscritos por Ecuador, y revisión del contexto económico internacional vinculado

1. La inversión extranjera directa en América Latina y la Comunidad Andina

La suscripción de CDIs por parte de los Estados supone ser consecuencia de la aplicación de políticas fiscales en congruencia con la realidad de sus economías. En tal virtud, los CDIs pueden convertirse en instrumentos de atracción de la inversión extranjera, fundamentalmente la directa o real, que es concebida como la de mayores beneficios para las economías receptoras. En esta línea, se precisa revisar las últimas tendencias de inversión y sus fuentes para la región de América Latina y la Comunidad Andina, bloque regional y subregional al que pertenece el país. Para esto, se debe reconocer como punto de partida que el escenario económico mundial actual está guiado por una tendencia de inversión más conservadora en sus niveles, y dirigida a sectores no tradicionales, como fueron las industrias extractivistas.

Por consecuencia, la tendencia de la inversión extranjera directa (IED) en América Latina y el Caribe (ALC) no ha logrado recuperarse a niveles históricos, pese a la ligera recuperación económica en un contexto global tras la recesión económica de los últimos años. Según una publicación de la CEPAL del 2018, las entradas de IED en el sector primario de la región alcanzaron solo un tercio del nivel que presentaban en 2011 y 2012.¹³⁶ Más allá, a nivel de la región se habla de una recomposición de las entradas de IED, con una disminución en el sector de los recursos naturales y un crecimiento en los sectores de servicios y manufacturas. Este fenómeno fue consecuencia del descenso en el precio de los productos básicos de exportación durante los últimos tiempos. Y si bien se ha presentado una evolución positiva del precio de las materias primas en el mercado internacional, en los años 2017 y 2018, esta no ha logrado alcanzar niveles históricos.

A continuación se presenta una tabla que resume la tendencia decreciente del nivel de IED en la subregión de América del Sur en los años 2017 y 2018. En esta se puede observar que, al igual que en el resto de países de ALC, la IED no ha logrado recuperarse

¹³⁶ Cepal, *La Inversión Extranjera Directa en América Latina y el Caribe 2018*, 13, <https://www.cepal.org/es/publicaciones/43689-la-inversion-extranjera-directa-america-latina-caribe-2018>.

a registros históricos recientes. Así también, se puede visualizar que el Ecuador se encuentra dentro de los países con menores niveles de IED y con una tendencia decreciente en los años mencionados, lo cual supone un desafío claro para el país en el futuro. De la publicación de la CEPAL 2018 se conoce que la caída se originó principalmente en el sector extractivo dominado por la producción petrolera. Al haber caído la producción de petróleo en el país, cayó también la IED en este sector. En términos fiscales, sería importar mencionar que los CDIs, en correcta aplicación, podrían convertirse en una herramienta de atracción de este tipo de inversión, en adición al desarrollo de factores de mercado en diversos sectores de la economía del Ecuador.

Tabla 3

Entradas de IED por países receptores en América del Sur 2005-2017								
Entradas de IED								
(En millones de dolares)								
País	2005-2009	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
América del Sur	68.302	168.464	173.392	132.499	152.580	133.524	115.627	111.028
Brasil	32.331	101.158	86.607	69.686	97.180	74.718	78.248	70.685
Colombia	8.894	14.647	15.039	16.209	16.167	11.723	13.850	13.924
Argentina	6.204	10.840	15.324	9.822	5.065	11.759	3.260	11.517
Peru	4.978	7.341	11.788	9.800	4.441	8.272	6.863	6.769
Chile	12.170	24.150	30.293	20.825	23.736	21.051	12.374	6.419
Bolivia	259	859	1.060	1.750	657	555	335	725
Ecuador	465	644	567	727	772	1.322	755	606
Paraguay	137	581	697	245	412	306	320	356
Uruguay	1.461	2.504	6.044	755	3.830	2.435	-379	27
Venezuela	1.403	5.740	5.973	2.680	320	1.383		

Fuente: La Inversión Extranjera Directa en América Latina y el Caribe, CEPAL 2018 (Cita 136)

Elaboración: propia

A decir de la CEPAL la incertidumbre sobre las políticas comerciales de inversión de muchos países y el desarrollo de las empresas digitales, con menor inversión en activos fijos, conllevará a que el crecimiento de la IED sea moderado en los próximos años. Dicho esto, el desafío para los países de ALC es mayor al histórico, ya que implica una reestructuración de políticas nacionales que fomenten las redes productivas domésticas y un clima favorable para la inversión dentro de un contexto muy competitivo. Entonces, se supondría que los países de la región, entre ellos Ecuador, deben prestar mayor atención a los factores de mercado relevantes dentro del ambiente de inversión. Entre ellos, están, tal como lo señala el Foro Económico Mundial en su índice global de competitividad: estabilidad macroeconómica, infraestructura, entorno institucional, salud

y educación primaria, superior y especializada, eficiencia del mercado laboral, adaptación tecnológica, sofisticación de los negocios, entre otros.

Como reportado por la CEPAL, los países de la Unión Europea continúan siendo la fuente principal de inversión extranjera directa (IED), para la región de ALC, con un peso mayor en América del Sur. Se habla de que el 41% de los activos acumulados de la IED en la región provienen de este bloque regional. De entre los países europeos con mayores porcentajes de inversión en proyectos nuevos en la región, se señala a España, Alemania, Italia, y Francia, con un 29%, 16%, 12% y 11% respectivamente en el periodo 2005-2017. Se determina además que las empresas europeas de estos países invierten en sectores de servicios estratégicos (energía renovable y telecomunicaciones), y destinan cantidades importantes a investigación y desarrollo.¹³⁷

A nivel subregional, la CAN cuenta con un Régimen Común de Inversiones desde 1991. Con la entrada en vigencia de la Decisión 291, los países miembros buscaron remover los obstáculos para la inversión extranjera e incentivar la libre circulación de capitales subregionales y extranjeros. Seguidamente, la CAN cuenta con un mecanismo adicional para conseguir sus objetivos de inversión. La Decisión 292 establece un Régimen Especial para las Empresas Multinacionales Andinas (EMAs) con lo que se busca afianzar los lazos de inversión entre nacionales de la CAN. Es así que, las empresas constituidas por un patrimonio de al menos 60% de capital de inversionistas de dos o más países de la CAN reciben trato nacional en materia de compras públicas de bienes y servicios y en materia tributaria, entre otros.

Profundizando en los datos de entradas de IED en el país en el año 2018, según el Banco Central del Ecuador, los principales flujos se recibieron de países europeos tales como: España, Holanda con el 12 y 13% del total de la IED recibida. También, se recibieron importantes flujos de Canadá, México y Uruguay, con 14%, 4% y 6% del total de IED respectivamente. Por el lado de China, economía con quien actualmente se mantiene importantes vínculos financieros, aportó con el 4% del total de IED. Se registró además en el mismo año un importante porcentaje del 8% del total de IED proveniente de Islas Caimán, catalogado como un paraíso fiscal. Finalmente, la IED proveniente de la CAN principalmente se originó desde Colombia y Perú, juntas sus colocaciones

¹³⁷ *Ibíd.*, 19.

ascendieron al 2% del total de IED. Por parte de Bolivia no se registró monto alguno invertido en el 2018, tampoco en años anteriores.¹³⁸

2. Análisis de la realidad económica actual entre Partes Contratantes en el ámbito bilateral

Partiendo del hecho que los CDI tienen un fundamento económico real, es decir, que persiguen coadyuvar en los procesos derivados de las transacciones económicas internacionales, es lógico pensar que los países apuestan por este tipo de contratos inicialmente para mejorar relaciones con sus principales socios comerciales. En el caso ecuatoriano, se puede observar que gran parte de los CDI bilaterales suscritos por el país hasta la presente fecha se los ha realizado con los principales socios comerciales. De ahí que se podría pensar que la política fiscal externa en términos de celebración de acuerdos fiscales ha sido acertada. Si bien los CDI contemplan no únicamente tratamiento para las rentas provenientes del intercambio de mercancías, sino también de servicios y conexos, el que exista relación directa entre los CDI suscritos y los principales socios comerciales como Partes Contratantes es una consideración positiva y coherente entre las políticas fiscales y económicas del país.

De entre los 18 CDI bilaterales suscritos por el Ecuador, 7 de ellos han sido firmados con países integrantes de la Unión Europea. Situación que tiene asidero en la importancia económica de los intercambios comerciales con este bloque regional a lo largo del tiempo. Como países desarrollados que son, y exportadores de capital en su gran mayoría, su estructura de negociación y celebración de contratos ha estado fundamentada en el seguimiento del Modelo de Convenio OCDE. Se entendería entonces, que esto ha sido un gran desafío para el Ecuador, al ser un país en vías de desarrollo, que se ha visto obligado a seguir un modelo estructurado para ser aplicado entre países de similar desarrollo económico. Desde esta perspectiva, se entendería también las reformas unilaterales que se han dado en la legislación ecuatoriana buscando complementar vacíos o problemáticas de los CDI.

Hablando de las exportaciones del Ecuador, sus principales socios comerciales durante el periodo 2009-2018 se han mantenido en términos de importancia económica durante el tiempo analizado. En esta línea, se ubican de primera instancia los tres

¹³⁸ Ecuador Banco Central del Ecuador, “Inversión extranjera directa”, accedido 7 de septiembre de 2019, <https://www.bce.fin.ec/index.php/component/k2/item/298-inversi%C3%B3n-extranjera-directa>.

mercados principales: Estados Unidos de Norteamérica, la Unión Europea, y la Comunidad Andina. A continuación se encuentran otros mercados como China, ASEAN (Indonesia, Malasia, Filipinas, Singapur, Tailandia, Brunei Darussalam, Vietnam, República Democrática Laos, Camboya), Chile, Panamá, Rusia, Mercosur (Brasil, Argentina, Uruguay, Paraguay), y Japón y otros. A decir de la publicación de la Secretaria General de la CAN “Dimensión Económica Social de la Comunidad Andina 2019”, en el año 2018, la participación de las exportaciones de los principales mercados fueron de manera agregada 57,20%: 30,6% para Estados Unidos, 15,1% Unión Europea, 11,5% CAN.¹³⁹

El resto de países citados alcanzó el 42,80% de la participación de las exportaciones ecuatorianas. Porcentaje que se encuentra dispersado entre ellos. Así, China participó con 6,9%, ASEAN con 6,8% al igual que Chile, Panamá 5,8%, Rusia 3,9%, Mercosur 1,8%, Japón 1,5%, resto del mundo 9,3% del total de exportaciones. Se deduciría que esto es el resultado de los programas del gobierno de diversificación de los destinos de exportación, así como también los vínculos financieros generados en el gobierno de Rafael Correa con países como China.

Revisando, el Producto Interno Bruto, PIB, indicador macroeconómico relevante, se conoce que varios de los países con quienes Ecuador mantiene CDI bilaterales se encuentran entre las economías más grandes del mundo. Por ejemplo, China se constituye en la segunda economía del mundo con un PIB de alrededor de 15,54 billones de US dólares en el 2018. No menos importantes son las economías de Alemania, Francia, Italia, Brasil, y Canadá, países con quienes Ecuador mantiene CDI y que por su PIB se encuentran también dentro de las 10 economías más grandes del mundo. Esta situación vuelve a plantear el desafío antes mencionado para el país. Negociar entre partes diversas, con diferentes niveles de desarrollo, supone un esfuerzo considerable del menos favorecido.

3. Análisis de la realidad económica actual entre Partes Contratantes en el ámbito multilateral

Como refleja el gráfico a continuación, en términos de tamaño de la economía, el Ecuador es tercero en dimensión del PIB a nivel de la CAN. En los últimos 3 años ha

¹³⁹ CAN Secretaría General, “Dimensión económico social de la Comunidad Andina”, CAN, 2019, 38, <http://www.comunidadandina.org/StaticFiles/201956161018DEcoSocial2019%20.pdf>.

logrado un crecimiento bastante conservador de su PIB, inclusive llegando este a ser negativo en el 2016. Seguidamente, se encuentra Bolivia, el cuarto mercado en tamaño. La tendencia de crecimiento de su PIB es positiva, con una tasa de crecimiento promedio anual de 4,5%. Los dos países son considerados de menor desarrollo económico relativo dentro de la CAN. Así lo reconoce el Acuerdo de Cartagena, en su Capítulo XV, con un Régimen Especial dentro del Programa de Liberación.¹⁴⁰ Por otro lado, Colombia y Perú se han convertido en las economías más sólidas de la CAN. Colombia, como la principal economía con un PIB mayor, y una tasa de crecimiento promedio anual de 2,28%. Perú, segundo mercado en importancia, presenta un crecimiento promedio de 3,38% del PIB en los 3 años considerados. Sin llegar a ser países desarrollados en el contexto mundial, estas dos economías tienen un mayor peso en el contexto regional e internacional.

Tabla 4
Producto interno bruto de los países de la CAN

Producto interno bruto				
(Millones de dólares, a precios internacionales constantes PPA 2011)				
PAISES	2015 p/	2016 p/	2017/p	2018/p
CAN	1.236.259	1.264.738	1.290.135	1.328.562
Bolivia	70.052	73.039	76.103	79.317
Colombia	623.212	636.220	644.818	661.959
Ecuador	173.598	171.469	175.530	177.947
Perú	369.398	384.011	393.684	409.339

Fuente: CAN Cifras 2019¹⁴¹

Elaboración: propia

La CAN supone ser un mercado de altísima importancia para la economía ecuatoriana, tanto por su tamaño, cuanto por su cercanía y las bondades que se comparten entre los países miembros. El hecho de que durante los últimos 10 años se haya convertido en el tercer mercado, en orden de importancia económica, para la colocación de la oferta exportable del Ecuador, evidencia la necesidad de analizarlo de manera más detallada. De la misma manera, se hace meritorio revisar con detenimiento el contenido y la aplicación del Convenio Regional para Evitar la Doble Imposición, Decisión 578 del Acuerdo de Cartagena; entendiéndose, que sería uno de los más utilizados por la Administración Tributaria ecuatoriana, así como por los contribuyentes actores del mercado internacional.

¹⁴⁰ CAN, *Decisión del Acuerdo de Cartagena 563, Codificación del Acuerdo de Integración Subregional Andino*, arts. 109-20.

¹⁴¹ CAN Secretaría General, "CAN cifras 2019", CAN 5, accedido 3 de septiembre de 2019, [http://wwlw.comunidadandina.org/StaticFiles/201972483640CANencifras2019\(2\).pdf](http://wwlw.comunidadandina.org/StaticFiles/201972483640CANencifras2019(2).pdf).

A lo largo del tiempo, hablando del último siglo, ha sido evidente la interdependencia económica entre los países miembros de la CAN. De ahí que, al revisar sus balanzas comerciales estas han presentado tendencias crecientes tanto en exportaciones como en importaciones intracomunitarias. Tomando los datos estadísticos proporcionados por la publicación: Dimensión Económico Social de la Comunidad Andina del 2019, de la SGCAN, entre el periodo 1969-2018, las exportaciones intracomunitarias mostraron una tasa de crecimiento promedio anual del 11%, mayor a la registrada en promedio del 8% de exportaciones de la CAN hacia terceros países.¹⁴² Lo propio sucede con las importaciones intracomunitarias, estas presentaron una tasa de crecimiento promedio anual del 11,6% en comparación con el 9,2% con terceros países.

Más allá, se conoce por la misma publicación que las exportaciones entre miembros de la CAN se caracterizan por tener un alto valor agregado y alta diversificación. Como resume la publicación de la SGCAN, en el 2018 el mercado andino fue el segundo destino de las exportaciones de productos manufacturados de los PM de la CAN, con una participación del 13,7 % del total.¹⁴³ Esta situación ha conllevado a que los productores andinos mejoren sus procesos productivos adquiriendo experiencia, calidad y la posibilidad de acogerse a económicas de escala. Por ende, el mercado andino se ha convertido en una plataforma de desarrollo para las exportaciones diversas de los PM hacia el mundo.

El efecto plataforma es evidente al realizar un breve análisis de las exportaciones intracomunitarias y al resto del mundo de los PM de los años 2009 y 2018, según la tabla a continuación. En el caso ecuatoriano, tanto las exportaciones intracomunitarias como las exportaciones a terceros países crecieron exponencialmente. Tendencia similar siguió la economía colombiana y peruana con las cifras respectivas que reflejan crecimiento en el comercio internacional. Finalmente, está Bolivia con el menor crecimiento intracomunitario alcanzado, sin embargo, duplicando sus exportaciones en miles de dólares en el periodo comprendido.

Tabla 5
Efecto plataforma de la CAN
Efecto plataforma (en miles de dólares)

País	Exportaciones 2009	Exportaciones 2018

¹⁴² CAN Secretaría General, “Dimensión Económico Social de la Comunidad Andina”.

¹⁴³ CAN Secretaría General, “CAN cifras 2019”, 2.

	Subpartidas	Mundo	CAN	RM*	Mundo	CAN	RM*
Bolivia	14	25.510	21.916	3.594	48.969	29.445	19.524
Colombia	153	53.779	40.804	12.975	478.594	118.575	360.018
Ecuador	70	19.241	16.241	3.000	242.134	59.263	182.870
Perú	215	107.723	87.937	20.086	581.985	225.930	356.055
CAN		206.254	166.598	39.656	1351.681	433.214	918.467
RM*: Resto del mundo refiere a todos los países del Mundo, excepto los PM de CAN							

Fuente: Dimensión Económico Social de la CAN¹⁴⁴

Elaboración: propia

En términos individuales, la publicación anterior señala que en el año 2018 Colombia fue el país con un porcentaje mayor de exportaciones intracomunitarias, ascendieron al 35,5 % del total, seguido por Ecuador con 27,9%, el Perú con el 25,4%, y Bolivia con 11,2%. La dinámica bilateral fue más intensa por exportaciones desde Colombia a Ecuador y Perú, y de Ecuador a Perú. En el caso de Bolivia, y su nivel conservador de participación dentro del bloque, se explica al tener como destino principal de exportaciones el Mercosur, concentradas mayormente en un producto, el gas natural. Por el contrario, Bolivia aunque con una participación conservadora dentro del comercio de la CAN, mantiene una mayor diversificación de productos exportables hacia este destino en comparación con sus exportaciones totales.¹⁴⁵

En lo que respecta al Ecuador, la misma publicación presenta como principal destino de su oferta exportable a los Estados Unidos de Norteamérica, con un 30,6% del total exportado en el 2018. Le siguió en orden de importancia el mercado de la Unión Europea y la CAN con un 15,1% y 11,5%. De modo similar, la plataforma andina para el Ecuador es crucial al momento de revisar la diversificación de su oferta exportable hacia este destino. No se limita únicamente a productos primarios, sino que incorporan cierto grado de valor añadido, tal es el caso de los tableros de madera, cocinas de fundición hierro o acero, ciertos vehículos automóviles para transporte de mercancías, conservas de pescado, entre otros.

¹⁴⁴ CAN Secretaría General, “Dimensión Económico Social de la Comunidad Andina”, 30.

¹⁴⁵ CAN Secretaría General, “Dimensión Económico Social de la Comunidad Andina”, 35.

4. Evaluación de los efectos de aplicación de los CDIs suscritos por Ecuador, beneficios, y desafíos

Partiendo del hecho de que, todos los tratados internacionales, incluyendo los CDI, generan efectos jurídicos en dos niveles: para los Estados mismos y para los ciudadanos o contribuyentes, se procederá a realizar un análisis en estas dos instancias. El Estado ecuatoriano, como sujeto primario de derecho internacional, se ve obligado a cumplir bajo el principio de buena fe, con las obligaciones derivadas de los tratados internacionales suscritos. Este cumplimiento lo hace inicialmente, a través de su administración tributaria, el Servicio de Rentas Internas, en adelante SRI. En este sentido, se procede a revisar la gestión de este organismo dentro del ámbito de la fiscalidad internacional y particularmente de los CDI bilaterales y multilaterales. Para posterior referencia se toman datos del informe de labores 2018 del SRI publicado en enero de 2019.

De inicio, es importante mencionar que el SRI es un organismo que presenta una institucionalidad sólida desarrollada a lo largo de las últimas décadas. Característica fundamental para los logros alcanzados en términos de gestión. En el ámbito fiscal internacional, ha incorporado a su gestión mecanismos unilaterales de control de efectos nocivos derivados de la aplicación de CDI, también se ha valido de mecanismos previstos en estos contratos fiscales y en acuerdos paralelos para frenar su abuso. Así en el 2018, basó su control dentro de la planificación fiscal internacional en 5 proyectos que fueron: 1) Operaciones al exterior sin sustancia económica, 2) Incumplimiento normas antiabuso CDI, 3) Uso de sociedades interpuestas, 4) Pagos al exterior, 5) Ganancias de capital. Con la aplicación de estos proyectos se recaudó un monto de 25,5 millones de dólares. Los proyectos 1 y 5 fueron aquellos que generaron mayor recaudación 9,1 y 11,2 millones de dólares, respectivamente.¹⁴⁶

En la misma línea, en el 2018 el SRI aplicó controles persuasivos trimestrales verificando la existencia de omisión y presentación tardía del informe de precios de transferencia, IPT, y del anexo de operaciones con partes relacionadas, AOPR. La mayor parte de controles fueron aplicados por las zonales 6,8, y 9 correspondientes a Azuay, Guayas, y Pichincha respectivamente. Por otra parte, este organismo promulgó resoluciones vinculadas a la aplicación de los CDI suscritos por el Ecuador, tal como la

¹⁴⁶ Ecuador SRI, “Informe de Labores 2018”, *Gestión institucional-SRI*, enero de 2019, 53, www.sri.gob.ec/DocumentosAlfrescoPortlet>descargar.

NAC-DGERCGC18-00000442, mediante la cual se amplían los montos máximos y se revisan los requisitos para la aplicación automática de los beneficios previstos en los CDI. En tal virtud, es evidente el trabajo permanente de la Administración Tributaria Ecuatoriana, en la gestión de mecanismos que permitan coadyuvar la aplicación adecuada de normativa internacional a nivel doméstico, mitigando el problema de abuso, evasión o elusión tributaria.

De la misma manera, durante el 2018 el SRI atendió y presentó varias solicitudes de intercambio de información y procedimientos amistosos, que son mecanismos antiabuso y de solución de controversias previstos en los CDI. Así, se atendieron con respuesta final 11 solicitudes de intercambio de información específica recibidas. Por otro lado, se interpusieron 13 solicitudes de intercambio de información, que sumadas a las pendientes de respuesta del 2017 sumaron 20 en total, de las que al final del periodo, 16 mantuvieron el estatus de “sin respuesta”. También, el SRI inicio un procedimiento amistoso que al cierre del periodo aún se encontraba sin respuesta.¹⁴⁷

Más allá, durante el 2018 el SRI trabajó en la adhesión del Ecuador como miembro del Foro Global de Transparencia e Intercambio de Información, del cual actualmente somos miembros activos. Con esto se logró de este órgano, asesoramiento para posibles mejoras en aras de considerar al país como una jurisdicción apropiada para los fines de intercambio de información. Se levantaron capacitaciones en la implementación y aplicación del estándar de intercambio automático de información. Además, se buscó continuar en la línea de apertura en el establecimiento de acuerdos fiscales bilaterales de interés para el país. Por ende, durante el 2018 se mantuvo la primera reunión preparatoria previa a la negociación del Convenio para Evitar la Doble Imposición entre Ecuador y Japón.¹⁴⁸

Con todo lo anterior, son evidentes los beneficios obtenidos de la aplicación de CDI, suscritos por el Ecuador, desde la perspectiva de Estado, especialmente en uso de sus mecanismos de control, consultas, intercambio de información y asistencia recaudatoria entre administraciones tributarias. De ahí que, se ha logrado llevar la institucionalidad de las entidades tributarias domésticas a niveles internacionales, manejando protocolos, términos, y procesos internacionalmente reconocidos. Lo que además significa haber alcanzado un recurso humano capaz de enfrentar los actuales desafíos de la creciente globalización y el ámbito comercial multidimensional. No

¹⁴⁷ *Ibíd.*

¹⁴⁸ *Ibíd.*, 54.

obstante, todavía hay un largo camino por recorrer, considerando que estamos incipientes en el manejo de temáticas vinculadas como la transparencia en el intercambio de información y manejo de problemas de corrupción interna.

En lo que compete a los efectos jurídicos para los ciudadanos o contribuyentes, la segunda instancia de revisión, se consideraron datos relevantes sobre su aplicación, de una investigación propia y otra paralela. A decir de Patricia Ramírez, autora de la investigación sobre las experiencias empresariales en aplicación del Convenio de Doble Imposición entre China y Ecuador existen varios problemas vinculados. Por ejemplo, una de las empresas chinas citadas, que opera dentro del sector petrolero, manifestó haber tenido un impacto significativo en su liquidez en el año 2016, derivado de la aplicación de la resolución, SRI NAC-DGERCGC16-00000204, que versaba sobre los montos máximos para aplicación automática de los beneficios del convenio. También sus autoridades revelaron su descontento con la necesidad de iniciar en un proceso de reclamo por pago en exceso, que soporta la necesidad de incurrir en consumo de recursos tales como gestión, tiempo y dinero, sumado el riesgo de no lograr una devolución plena.¹⁴⁹

Otra empresa consultada dentro de la investigación paralela, con operaciones dentro de la industria del comercio al por mayor de electrodomésticos y aparatos eléctricos y electrónicos, mencionó que para el 2016 decidieron la no aplicación del convenio dado que el monto de transacciones supera el límite mencionado en la resolución anterior. Situación que se apegaría más a un factor de desconocimiento de la correcta aplicación o la intención de no acogerse a los trámites administrativos vinculados a la gestión de devolución. A la par, la tercera empresa china citada, con operaciones en el sector de comercio al por mayor de medicamentos y productos relacionados, a través de sus autoridades, dejó sentada la complejidad de la aplicación del convenio, en adición al impacto en su liquidez derivado de la entrada en vigencia de la resolución de montos máximos para acogerse de manera directa a sus beneficios. Lo propio fue manifestado por otra empresa, con operaciones dentro de la industria de la hidroelectricidad, quienes vieron disminuida su liquidez a propósito del establecimiento de estos montos máximos.¹⁵⁰

¹⁴⁹ Patricia Elizabeth Ramírez Pérez, *Análisis detallado del Convenio entre la República del Ecuador y la República Popular de China para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal respecto a impuestos sobre la renta* (Quito: Universidad Andina Simón Bolívar, 2017), 68.

¹⁵⁰ *Ibíd.*, 69.

Por otro lado, como parte de la investigación personal, se levantaron dos breves entrevistas directas con un consultor tributario independiente y con una autoridad de un gremio de profesionales local. En cuanto a la primera, se entrevistó a la Ing. Karina Barahona para hablar de sus experiencias derivadas de su gestión dentro de dos empresas con operaciones internacionales dentro de la subregión de la CAN. Las dos empresas ecuatorianas dedicadas a la administración de productos financieros y soluciones integrales en energía solar respectivamente. Estas dos empresas, como parte de sus procesos, mantenían relaciones comerciales directas con empresas de Colombia y Perú, por lo que estaban supeditadas a generar pagos al exterior por servicios prestados por empresas de la subregión andina, cuyo beneficio radicaba en la mejora de procesos internos de las empresas locales.

A criterio de la ingeniera consultada, durante los años 2013 y 2017 existieron problemas de aplicación de la Decisión 578 del Acuerdo de Cartagena. Según testimonio hubo reticencia de las contrapartes colombianas y peruanas en la aceptación de la retención en fuente por los pagos realizados al exterior por los servicios contratados desde el Ecuador. Se adujeron justificaciones como el desconocimiento de la normativa andina y por ende la negativa a su aplicación; así como también, su interpretación errónea. Se argumentó que los ingresos percibidos por las empresas foráneas debían someterse a imposición en Colombia y Perú respectivamente, puesto que en dichos países estaban las fuentes productoras. Lo cual contradice la normativa andina, Decisión 578, en su Art. 14. Según esta, el impuesto debe pagarse en el País Miembro en cuyo territorio se produce el beneficio de los servicios brindados.

Con respecto a la segunda, se la llevó a cabo con la Dra. Cristina Trujillo, presidenta del Colegio de Contadores Públicos de Pichincha y del Ecuador, durante la Casa Abierta de dicha institución en septiembre de 2019. La entrevista buscaba conocer su percepción de la aplicación de los CDI, suscritos por el Ecuador, por parte de los contribuyentes en el país. A criterio de la experta tributaria, ha existido mucho abuso por su parte en la aplicación de estos tratados. Por ejemplo, la planeación tributaria internacional se confundía con prácticas abusivas que le costaban al Ecuador un sacrificio fiscal desmedido. En tal efecto, la entrada en vigencia de la resolución SRI NAC-DGERCGC16-00000204 piensa fue acertada, al implementar nuevos formalismos para acogerse a los beneficios de los convenios. Con esto, la administración tributaria pudo mitigar en algo las prácticas de abuso. No piensa que dicha resolución presenta un problema de antinomia entre el ordenamiento jurídico nacional e internacional.

5. Evaluación del mecanismo de solución de controversias, en uso de los sistemas judiciales previstos en aplicación de los CDI suscritos por Ecuador

Respecto al uso del sistema judicial ecuatoriano, otra instancia de cumplimiento de las obligaciones derivadas de los CDI, no fue factible encontrar información detallada de la plataforma digital de la Corte Nacional de Justicia, específicamente de la Sala de lo Contencioso Tributario. Tampoco, fue factible desprender información sobre los casos contenciosos, con participación del Ecuador, llevados a la Corte Internacional de Justicia, principal órgano judicial de la Organización de las Naciones Unidas. Dentro de la lista de casos contenciosos por Estado que se despliega en esta plataforma, no se encontraron casos del Ecuador, vinculados a esta investigación. No obstante, a nivel de la Comunidad Andina, CAN, si fue posible obtener información valiosa respecto del uso del sistema judicial andino por parte del Ecuador en su plataforma digital. De ahí que, se pudo revisar información de uno de los mecanismos más importantes dentro de la subregión, la Interpretación Prejudicial.

Según el informe publicado por la Secretaria General de la CAN en mayo de 2019: Solución de Controversias en la Comunidad Andina a los 50 años de su creación y 40 años del Tribunal de Justicia, durante el 2018 el Ecuador fue el tercer país, después de Colombia y Perú, que acudió a este sistema de cooperación judicial. El TJCAN recibió en este año 482 causas de interpretaciones prejudiciales de Colombia, seguido de Perú con 163 solicitudes, Ecuador con 73; y por ultimo Bolivia con 19 solicitudes.¹⁵¹ Para el caso ecuatoriano se puede observar que su participación ha sido bastante limitada, llegando a ocupar un tercer lugar. Históricamente, ha sido Colombia quien ha acudido mayormente a este sistema de cooperación judicial, mientras que Ecuador se ha mantenido en uso limitado del recurso a lo largo de los últimos años.

Revisando el portal de la CAN se pudo encontrar varias interpretaciones prejudiciales, referentes a la aplicación de la Decisión 578, Régimen para evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal. Dichas interpretaciones prejudiciales fueron publicadas en las Gacetas Oficiales del Acuerdo de Cartagena del periodo comprendido entre 2014 y 2018. Se pudo constatar que varias de las interpretaciones solicitadas giraban

¹⁵¹ CAN Secretaría General de la Comunidad Andina, “Publicaciones | Portal de la Comunidad Andina. Solución de Controversias en la Comunidad Andina a los 50 años de su creación y 40 años del Tribunal de Justicia”, agosto de 2019, 21, <http://www.comunidadandina.org/Publicaciones.aspx>.

alrededor del Art. 17 de la Decisión 578 que hace referencia al impuesto al patrimonio. No obstante, para efectos de la presente investigación únicamente se analizan a detalle dos casos que se consideran relevantes, tanto por sus actores como por la normativa sobre la que se solicita interpretación.

En el primer caso se revisa la Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena número 3116, publicada en Lima 20 de octubre de 2017, que recoge la interpretación prejudicial del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, TJCAN, sobre el proceso 432-IP-2016, cuya consultante es la Sala Única del Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede Quito de la República del Ecuador. Como partes del proceso interno están la demandante, una subsidiaria con operaciones dentro del sector de telecomunicaciones con domicilio en el Ecuador, y la demandada la Directora Regional Norte del Servicio de Rentas Internas de la República del Ecuador, SRI. En la fase inicial de este proceso, la cuestión prejudicial nació por la inconformidad de la demandante hacia la administración tributaria respecto a valores no retenidos por pagos al exterior por la prestación de servicios contratados con empresas vinculadas de Perú y Colombia. Para lo cual se justificó la no realización de retenciones de dichos pagos al exterior enmarcándose en la aplicación de la normativa andina.

El punto de consulta del juez nacional fue la interpretación prejudicial del artículo 14 de la Decisión 578. Puntualmente, se solicitó interpretar el alcance del término “beneficio de tales servicios”. Esto pues la demandante realizó la interpretación de este articulado para evitar la carga fiscal en Ecuador a sus proveedores. A decir de la demandante, las empresas extranjeras generaron el beneficio por la prestación de servicios, derivado de los pagos recibidos. Mas a mi criterio, no se consideró que los gastos se imputaron y se registraron en Ecuador, por ende, el país se convirtió en el territorio donde se produjo el beneficio y la demandante debía haber retenido. Similar interpretación tuvo el SRI, al argumentar que la subsidiaria ecuatoriana se benefició de los servicios del exterior, por ende debía haber retenido el 25% de los pagos efectuados a Colombia y Perú.

En la fase intermedia, el TJCAN acogió la solicitud de revisión del Art. 14 y adicionó de oficio los artículos 1,2, y 3 de la Decisión 578. En tal virtud, expresó su análisis acerca de los temas objeto de interpretación a la luz del derecho comunitario. Se pronunció bajo la consideración de que el principio de la fuente es un principio estructural en la Decisión 578, por ende el beneficio efectivo de los servicios se presume se da donde se imputa y registra el gasto.

En la fase final, con la interpretación prejudicial del TJCAN, el juez nacional del Ecuador pudo generar una mejor solución legislativa para el proceso. Esto considerando que existió un pronunciamiento oficial sobre el contenido y el alcance de la norma andina por parte de su organismo judicial para apoyar al organismo nacional. El panorama de legislación se volvió más transparente para el juez nacional en uso de esta herramienta más la ayuda de contratos y documentos pertinentes al caso en revisión. Con lo que se deduce que la Consultante, la Sala Única del Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede Quito de la República del Ecuador, falló a favor de la parte demandada. Y la administración tributaria ecuatoriana pudo evitar el abuso del contribuyente en aplicación de la Decisión 578, y el sacrificio fiscal vinculado.

Pese al fallo, en este caso se evidenció la utilidad del mecanismo para la subsidiaria ecuatoriana. Esta ostentó su garantía de derechos como particular miembro de la CAN, si se conoce que la interpretación prejudicial fue vinculante y de adopción obligatoria, correcta y expedita por parte del juez nacional en el Ecuador. Además, la empresa tuvo acceso pleno al TJCAN a través de la vía nacional, presentando su demanda por intermedio del juez nacional, y pudo gozar de la celeridad de los procesos en el sistema judicial andino. Lo último pues se conoce del caso que el TJCAN emitió el Auto, mediante el cual admitió el trámite a la interpretación prejudicial 20 días después de haber recibido el oficio por parte de la entidad judicial nacional.

En el segundo caso se revisa la Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena número 2304, publicada en Lima 24 de febrero de 2014, que recoge la interpretación prejudicial del TJCAN sobre el proceso 043-IP-2013, cuya consultante es el Consejo de Estado de la República de Colombia, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Como partes del proceso interno están la demandante, un conglomerado de empresas industriales del sector automotor, con su matriz ubicada en Colombia, y la demandada la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales de Colombia, DIAN. En la fase inicial de este proceso, la cuestión prejudicial nació por la inconformidad de la demandante frente a la supuesta omisión de ciertas rentas presuntivas en la declaración del impuesto de la renta y complementarios de un determinado año fiscal, motivo por el cual fue sujeta de revisión y sanción por parte de la DIAN. Dichas rentas provenían de las acciones poseídas en Venezuela y fueron omitidas.

La solicitud de interpretación prejudicial por parte del juez nacional colombiano identificó los artículos 4 y 11 de la Decisión 40, homologables a los artículos 3 y 11 de la Decisión 578, como objeto de revisión. Puntualmente, se solicitó interpretar la

jurisdicción tributaria de los dividendos y participaciones de la empresa demandante derivados de sus inversiones en una empresa extranjera en Venezuela. Esto debido a que la demandante argumentó que las rentas generadas en Venezuela eran únicamente gravables en ese territorio, como fuente productora. Por otro lado, la DIAN argumentó que esta renta constituía parte de la renta presuntiva propia de la legislación colombiana, y que esta última no correspondía a una renta derivada de una actividad económica.

En la fase intermedia, el TJCAN acogió la solicitud de revisión del Art. 4 y adicionó de oficio el Art. 11 de la Decisión 40. En tal virtud expresó su análisis acerca de los temas objeto de interpretación a la luz del derecho comunitario. Se pronunció bajo la consideración de que el principio de la fuente es un principio estructural en la Decisión 40, por ende los dividendos y participaciones de las empresas serán gravables por el PM donde la empresa que los distribuye estuviera domiciliada. Además, el TJCAN se pronunció respecto al ámbito de aplicación de la Decisión, mencionando que al no existir una definición específica de renta presuntiva, esta forma parte de la renta general para efectos de aplicación de la Decisión en Colombia.

En la fase final, con la interpretación prejudicial del TJCAN, el juez nacional de Colombia pudo generar una mejor solución legislativa para el proceso. Esto considerando que existió un pronunciamiento oficial sobre el contenido y el alcance de la norma andina por parte de su organismo judicial para apoyar al organismo nacional. El panorama de legislación se volvió más transparente para el juez nacional en uso de esta herramienta más la ayuda de documentos pertinentes al caso en revisión. Con lo que se deduce que la Consultante, Consejo de Estado de la República de Colombia, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, falló a favor de la parte demandante. Y con esto se ratificó en la garantía de los derechos de este particular de la CAN.

Nuevamente, se hizo evidente la garantía de derechos a nivel de la CAN otorgada a la empresa. Esta pudo acceder a la revisión de sus derechos en aplicación de la normativa andina. De tal suerte, que evitó una carga fiscal innecesaria, contraria a sus intereses. A través de un proceso de adopción obligatorio, correcto y expedito por parte de las instancias judiciales colombianas, logró una correcta aplicación de la normativa tributaria andina. Además, se evidenció su pleno acceso al TJCAN a través de la vía nacional, al interponer su demanda por intermedio de un juez nacional. Por otra parte, la administración tributaria colombiana tuvo que acceder al sacrificio fiscal superponiendo los objetivos de integración regional del país, en el marco de la CAN, por sus objetivos tributarios.

De los dos casos revisados se puede concluir que los mecanismos de solución de controversias son cruciales dentro del contexto de los tratados internacionales. En esta línea, las interpretaciones prejudiciales son mecanismos de mayor eficacia y eficiencia dentro del marco de la CAN, al constituir directas garantías de los derechos tanto del contribuyente como del Estado. No obstante, la aplicación de esta herramienta comunitaria por parte de las autoridades locales del Ecuador y de sus contribuyentes aún es muy limitado. Esto podría derivarse de una falta de conocimiento integral de su manejo. Entendiéndose así, que muchos casos de controversia entre partes no llegan a solucionarse de la manera más justa y correcta en aplicación de la normativa andina, por falta de conocimiento.

Conclusiones y recomendaciones

Conclusiones:

1. Los convenios para evitar la doble imposición y prevenir el fraude fiscal con respecto al impuesto sobre la renta, CDIs, suscritos por el Ecuador, son herramientas útiles que generan seguridad jurídica en el ámbito tributario para el contribuyente. Y para la administración tributaria ecuatoriana, se convierten en mecanismos efectivos de: combate anti prácticas de elusión y evasión tributaria, reducción de costos de recaudación, e intercambio de información en tiempos razonables.
2. Los CDIs son herramientas complementarias de política económica, pues, en correcta aplicación, pueden mejorar el flujo de actividades económicas desde y hacia un país con sus pares estratégicos, sin que esto signifique que son instrumentos netos de atracción de inversión extranjera.
3. El Ecuador ha suscrito CDIs con varios de sus pares estratégicos en términos económicos comerciales y de inversión. Esto ha significado un gran esfuerzo para el país conociendo su calidad de país en desarrollo frente a sus pares que han sido en su mayor parte países desarrollados.
4. El Ecuador actualmente es un país muy activo en la suscripción de CDIs. Con sus 18 CDIs bilaterales en vigencia, se encuentra entre los primeros lugares de los países dentro de América Latina y el Caribe. Además, a nivel de la subregión andina, el país ha llevado la iniciativa en este ámbito, con mayor cantidad de CDIs suscritos y de vigencia de larga data. Lo que evidencia la evolución del país como un actor líder en procesos de negociación de CDIs a nivel de la región.
5. Los 18 CDI bilaterales suscritos por el Ecuador responden en su estructura al Modelo de Convenio MOCDE mayormente, bajo criterio de residencia. Mientras que, el único CDI multilateral responde a una estructura muy similar pero bajo el criterio de tributación en fuente como pilar fundamental. En tal virtud, se puede entender que la mayor parte de

reformas tributarias internas han sido incorporadas en el ordenamiento jurídico interno buscando una mayor compatibilidad con los primeros.

6. La eficacia y eficiencia en la aplicación de los CDIs suscritos por el Ecuador ha mejorado sustancialmente con la entrada en vigencia de las últimas reformas tributarias. Con ello se logró un marco tributario nacional más compatible con los convenios internacionales suscritos. Se logra un mejor tratamiento de prácticas de control anti abuso y anti evasión y conceptos claves en la aplicación de los CDIs.
7. Del estudio del CDI con Qatar, se concluye que este incorpora gran parte de las últimas actualizaciones de la Comunidad Internacional en esta temática. De tal suerte, se entendería que el modelo de convenio
8. ecuatoriano utilizado incorporó conceptos importantes derivados del actual consenso voluntario internacional. No obstante, aun quedan aspectos por incorporar que pudieran mejorar la posición de negociación del Ecuador.
9. La aplicación de los CDIs suscritos por el Ecuador presenta desafíos actuales. En el ámbito bilateral, el desafío se circunscribe dentro de la relación horizontal entre los Estados, mejorando la eficacia de los canales de comunicación. En el ámbito multilateral, si bien estos canales de comunicación son más directos a través de los organismos comunitarios, el desafío se centra en el mayor aprovechamiento de su institucionalidad y de las herramientas comunitarias provistas.
10. El uso de las interpretaciones prejudiciales, en el ámbito de la Decisión 578, garantiza una mejor aplicación de esta normativa tributaria andina para las partes vinculadas. Además, en uso de esta se puede amenorar cargas excesivas para los contribuyentes o vicios de interpretación. El Ecuador hace un aprovechamiento limitado de estas herramientas de cooperación judicial andino.
11. Dentro de los procesos de negociación y suscripción de CDIs por parte del Ecuador, el Servicio de Rentas Internas ha ejecutado un rol activo. Se han llevado a cabo esfuerzos para la construcción y actualización de un modelo de CDI propio. También, se han liderado iniciativas de suscripción de convenios coherentes con la realidad económica, e iniciativas para esquemas de control anti abuso acordes a las últimas actualizaciones en el

ámbito. Lo que devala un trabajo permanente y consistente de la administración tributaria.

12. La presente investigación hace notar que existe un desconocimiento de la correcta aplicación de los CDIs en el país por parte de profesionales vinculados, contribuyentes interesados, y aun por autoridades competentes. Lo cual da lugar al encarecimiento de costos en su aplicación, el desaprovechamiento de beneficios para el contribuyente, o por el contrario el abuso no justificado en la aplicación de los tratados.

Recomendaciones:

1. El SRI debería ratificarse en su misión de gestor permanente dentro del ámbito de los CDI con evaluaciones continuas de sus efectos y desafíos con perspectiva de país.
2. El SRI podría incorporar dentro de su plan de trabajo anual programas de capacitación para funcionarios, empresarios, estudiantes, y otros interesados en el manejo de CDIs. Con esto se lograría mitigar el problema de desconocimiento de los actores con interés en el Ecuador.
3. Se debería continuar la profundización del modelo propio de CDI ecuatoriano. Esto para lograr mejores condiciones en futuras negociaciones o renegociaciones como país en desarrollo. Así por ejemplo, podría contemplarse lo siguiente: variantes del método de imputación, la incorporación del principio de fuerza de atracción en el Art. 7, la posibilidad de incorporar tiempos en la comunicación de cambios en la normativa interna como parte del Art. 2., la inclusión de obtenciones vegetales como parte de la definición de propiedad intelectual en el artículo que compete a regalías, y la inclusión de mecanismos de asistencia administrativa mutua.
4. Para hacer frente a los desafíos de los esquemas de aplicación de los CDIs suscritos por el Ecuador se debe trabajar desde dos aristas: En el ámbito bilateral, se debe perfeccionar los mecanismos de consulta y difusión interna para los contribuyentes a nivel nacional. En el ámbito multilateral, es importante mejorar el aprovechamiento de la institucionalidad comunitaria y las herramientas provistas dentro del marco de la CAN.

5. Simultáneamente, el sector de la academia debería incentivar la publicación de papers e investigaciones vinculadas a la temática en cuestión, recogiendo data y experiencia ecuatoriana. También, las universidades y organismos competentes deberían incluir dentro del pensum de estudios, en carreras afines, nociones básicas del Derecho Andino y sus beneficios para los ciudadanos andinos. Y para las carreras de derecho, profundizar el entendimiento de este.

Bibliografía

- Botero Sanclemente, Ana María, Néstor Raúl Correa Henao, Ana María Botero Sanclemente, y Cámara de Comercio de Bogotá. *Arbitraje internacional*. Bogotá: Cámara de Comercio de Bogotá, 2002.
- Bravo Arteaga, Juan Rafael, Álvaro Leyva Zambrano, e Instituto Colombiano de Derecho Tributario. *El impuesto sobre la renta en el derecho comparado: Reflexiones para Colombia. Homenaje al Dr. Juan Rafael Bravo Arteaga*. Bogotá: Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2008.
- CAN Secretaría General. “CAN cifras 2019”. *www.comunidadandina.org*. Accedido 3 de septiembre de 2019. [http://www.comunidadandina.org/StaticFiles/201972483640CANencifras2019\(2\).pdf](http://www.comunidadandina.org/StaticFiles/201972483640CANencifras2019(2).pdf).
- . “Dimensión Económico Social de la Comunidad Andina”. *www.comunidadandina.org*, 2019. <http://www.comunidadandina.org/StaticFiles/201956161018DEcoSocial2019%20.pdf>.
- . “Publicaciones. Solución de Controversias en la Comunidad Andina a los 50 años de su creación y 40 años del Tribunal de Justicia”, agosto de 2019. <http://www.comunidadandina.org/Publicaciones.aspx>.
- Carpio, Romeo, César Montaña y Pablo Villegas, coords. *Tratado de fiscalidad internacional para el Ecuador*. Quito: Universidad Andina Simón Bolívar/Corporación Editora Nacional, 2019.
- Centro de Desarrollo de la OCDE, y Centro de Política y Administración Tributaria de la OCDE. “Revenue Statistics in Latin America and the Caribbean 2019 OECD”, 2019. <http://www.oecd.org/tax/tax-policy/revenue-statistics-in-latin-america-and-the-caribbean-24104736.htm>.
- Cepal. *La inversión extranjera directa en América Latina y el Caribe 2018*. Cepal, 2018. <https://www.cepal.org/es/publicaciones/43689-la-inversion-extranjera-directa-america-latina-caribe-2018>.

- CIAT, y Santiago Díaz de Sarralde Miguez. “DT-03-2018: Fiscalidad, Big Data y Análisis de Redes: Un Estudio Introductorio de La Red Mundial de Convenios de Doble Imposición”, 2018. <https://biblioteca.ciat.org/opac/book/5616>.
- CIAT. “DT 02-2016: Tendencias En Los Convenios Para Evitar La Doble Imposición Suscritos Por Países de Latinoamérica”, 2016. <https://biblioteca.ciat.org/opac/book/5482>.
- . “IRPJ_Alicuotas_Generales.xls”. Accedido 7 de septiembre de 2019. <https://ciat.org.sharepoint.com/:x/s/cds/EbmxoG4xpX9IgGvQtcwXaR8BIZfZFF2abPpS7GtxCX-yFg?rttime=YBzw5LMz10g>.
- Comunidad Andina de Naciones. *Decisión 472, Tratado de Creación del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina*. Registro Oficial 363, de enero de de 2000.
- . *Decisión 578, Régimen para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal*. Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena No. 1063 en el Registro Oficial Suplemento # 457 de 9 de noviembre de 2004, 5 de mayo de 2004.
- . *Decisión del Acuerdo de Cartagena 563, Codificación del Acuerdo de Integración Subregional Andino*. Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena No. 940 en el Registro Oficial 163, 5 de septiembre de 2003.
- Domingo, Porporatto Pablo, Carbajo Vasco. “DT 03-2013: Los Últimos Avances En Materia de Transparencia e Intercambio de Información Tributaria”. Accedido 27 de enero de 2019. <https://biblioteca.ciat.org/opac/book/5237>.
- Ecuador Banco Central del Ecuador. “Inversión extranjera directa”. Accedido 7 de septiembre de 2019. <https://www.bce.fin.ec/index.php/component/k2/item/298-inversi%C3%B3n-extranjera-directa>.
- Ecuador SRI. “Foro Global”. Accedido 16 de septiembre de 2019. <https://www.sri.gob.ec/web/guest/foro-global>.
- . “Informe de Labores 2018”. *Gestión institucional-SRI*, Enero de 2019. www.sri.gob.ec/DocumentosAlfrescoPortlet>descargar.
- Ecuador. *Código tributario*. Registro Oficial Suplemento 38, 14 de junio de 2005.
- . *Constitución de la República del Ecuador*. Registro Oficial 449, 20 de octubre de 2008.
- . *Ley de Régimen Tributario Interno*. Registro Oficial Suplemento 463, de agosto de de 2018.
- Falcón y Tella, Ramón, y Elvira Pulido Guerra. *Derecho fiscal internacional*. Madrid: Marcial Pons, 2010.

- ICDT, y Juan Pablo Godoy. *Estudios de derecho internacional tributario los convenios de doble imposición*. Bogotá: ICDT, Legis, 2006.
- López Espadafor, Carlos María. *Principios básicos de fiscalidad internacional*. Madrid: Marcial Pons, 2010.
- Montaño Galarza, César, y Universidad Andina Simón Bolívar. *El Ecuador y los problemas de la doble imposición internacional*. Quito: UASB/Corporación Editora Nacional, 1999.
- ONU Consejo económico y social. “Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo”, s. f. https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2014/09/UN_Model_2011_UpdateSp.pdf.
- ONU. “Corte Internacional de Justicia”. Accedido 23 de septiembre de 2019. <https://www.un.org/es/icj/>.
- . *Consensos y conflictos en la Política Tributaria de América Latina*. ONU: ECLAC Books, 2017. doi:10.18356/256beeca-es.
- . *Convención de Viena sobre el derecho de los tratados*. Ratificación Registro Oficial 134, 28 de julio de 2003, 23 de mayo de 1969.
- Organización de Cooperación y Desarrollo Económico. “Modelo de Convenio Tributario Sobre La Renta y Sobre El Patrimonio: Versión Abreviada”. *OECD ILibrary*. Accedido 27 de agosto de 2019. https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/modelo-de-convenio-tributario-sobre-la-renta-y-sobre-el-patrimonio-version-abreviada_9789264184473-es.
- Panez Solórzano, Juan Carlos. *Derecho tributario: tópicos contemporáneos*. Lima: Grijley, 2011.
- Perdomo Perdomo, Leonor, e Isabel Palacios Leguizamón. *II Encuentro de Magistrados de la Comunidad Andina y del Mercosur*. Cartagena de Indias: Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, 2010.
- Pistone, Pasquale, y Heleno Tôrres. *Estudios de derecho tributario constitucional e internacional: Homenaje latinoamericano a Víctor Uckmar*. Buenos Aires: Depalma, 2005.
- Quirós-Varela, Luis. *Las fuentes del derecho internacional*. Bogotá: Temis, 1996.
- Ramírez Pérez, Patricia Elizabeth. “Análisis detallado del Convenio entre la República del Ecuador y la República Popular de China para evitar la doble tributación y

- prevenir la evasión fiscal respecto a impuestos sobre la renta”. Quito: Universidad Andina Simón Bolívar, 2017.
- Remiro Brotons, Antonio, y Rosa María Riquelme Cortado. *Derecho internacional*. Madrid: McGraw-Hill, 2000.
- Rosales, Osvaldo. “Crisis y debates sobre globalización en Europa y los Estados Unidos- Implicaciones para América Latina”. Comisión Económica para América Latina y el Caribe, 2017.
- Santos Theriot, Luis. *Derecho fiscal internacional: fundamentos, conceptos y principios*. Granada: Comares, 2011.
- Serrano Antón, Fernando. *Fiscalidad internacional*. Madrid: CEF, 2010.
- Terán Cevallos, Mauro. *Derecho internacional público contemporáneo*. Quito: Universidad Técnica Particular de Loja, 1996.
- Torrent, Ramón. *Instrumentos jurídicos de las relaciones económicas internacionales y la integración regional*. Barcelona: Universitat de Barcelona, 2010.
- Transparency International. “Corruption Perceptions Index 2018”. www.transparency.org. Accedido 3 de septiembre de 2019. <https://www.transparency.org/cpi2018>.
- Troya Jaramillo, José Vicente. *Lecciones de derecho tributario con las últimas reformas*. Quito: Fausto Reinoso, 2015.
- Uribe Restrepo, Fernando, Acuerdo de Cartagena, y Tribunal de Justicia. *La interpretación prejudicial en el derecho andino*. Quito: Tribunal de Justicia del Acuerdo de Cartagena, 1993.
- Vargas Carreño, Edmundo. *Introducción al derecho internacional público*. San José: Juricentro, 1979.